الجـمهورية الجزائريـة الديمقراطية الشعبيـة
وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلـمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم –
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

مطبوعة جامعية بعنوان:

محاضرات في مـادة
معايير المحاسبة الدولية

موجهة لطلبة السنة ثانية ماستر في العلوم التجاريـة
تخصص مالية و تجارة دولية

من إعداد الدكتور: بوزيد سفيان

السنة الجامعية: 2022/2021

{{ لا تَهِنُوا وَلا تَحْزَنُوا وَأَنْتُمُ الأَعْلَوْنَ إِنْ كُنْتُمْ مُؤْمِنِينَ }}

سورة آل عمران الآية 139

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع **الصفحة**

فهرس المحتويات..... I
قائمة المختصرات..... V
المقدمة..... أ

المحور الأول: مدخل حول المحاسبة الدولية 02-16

I – الايطار العام للمحاسبة..... 02
II – مفهوم المحاسبة الدولية..... 08
III –أهمية و اهداف المحاسبة الدولية..... 12
IV –أسباب ظهور المحاسبة الدولية و محدداتها..... 14

المحور الثاني: التوافق المحاسبي الدولي 17-28

I – مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.....,..... 17
II – مزايا التوافق المحاسبي الدولي..... 18
III – معوقات التوافق المحاسبي الدولي..... 20
IV – مستويات الالتزام بالتوافق المحاسبي الدولي..... 27

المحور الثالث: معايير المحاسبة الدولية 29-47

I –ماهية معايير المحاسبة الدولية..... 29
II – الجهات المستفيدة من المعايير المحاسبية الدولية..... 39
III – معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية..... 41
IV – الهيئات الدولية المعتمدة لوضع و تطوير المعايير المحاسبية..... 43

المحور الرابع: عرض القوائم المالية (IAS 1) 48-59

I – هدف و نطاق المعيار..... 48
II – أسس المعيار و أساس القوائم المالية..... 48
III – التفسيرات المتعلقة بالمعيار IAS 1..... 54
IV – التعديلات على مستوى المعيار IAS 1..... 54

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS1)..... 55

المحور الخامس: المخزونات (IAS 02) 69-60

I – هدف و نطاق المعيار..... 60

II – تعريفات المخزون..... 61

III – قياس المخزون و صيغ تحديد التكلفة..... 61

IV – الاعتراف بالمخزون كمصروف و الافصاح..... 64

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS2)..... 65

المحور السادس: قائمة التدفقات النقدية (IAS 07) 83-70

I – هدف و نطاق المعيار..... 70

II – تصنيف التدفقات النقدية..... 71

III – أهمية و طريقة عرض قائمة التدفقات النقدية..... 73

IV – التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 7..... 78

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS7)..... 79

المحور السابع: الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية (IAS 10) 96-84

I – هدف و نطاق المعيار.....,,,..... 84

II – تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد,..... 84

III – الإعتراف والقياس.....,,,..... 86

IV– الإفصاح.....,,,,..... 90

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS10)..... 91

المحور الثامن: تبني المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS 1) 101-97

I – هدف و نطاق المعيار..... 97

II – متطلبات الاعتراف والقياس..... 98

III– تفسير الانتقال الى المعايير الدولية لاعداد التقارير..... 98

IV – أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 1)..... 99

المحور التاسع: الدفع على أساس الاسهم (IFRS 2) 113-102

I – هدف و نطاق المعيار..... 102

II – التعريفات..... 103

III – الإعتراف..... 104

IV –الإفصاح..... 104

V– أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 2)..... 105

المحور العاشر: اندماج الاعمال (IFRS 3) 122-114

I – هدف و نطاق المعيار..... 114

II – التعريفات..... 115

III – متطلبات المعيار..... 116

IV –المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال..... 119

V– أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 3)..... 119

المحور الحادي العاشر: عقود التامين (IFRS 4) 132-123

I – هدف و نطاق المعيار..... 123

II – التعريفات..... 124

III – متطلبات المعيار..... 125

IV –المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال..... 129

V– أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 4)..... 130

المحور الثاني العاشر: الأدوات المالية (IFRS 7) 141-133

I – هدف و نطاق المعيار..... 133

II – التعريفات..... 133

III – متطلبات المعيار..... 134

IV –المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال..... 134

V– أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 7)..... 140

المحور الثالث العاشر: قياس القيمة العادلة (IFRS 13) 160-142

I – هدف و نطاق المعيار..... 142

II – التعريفات..... 143
III – متطلبات المعيار..... 146
IV –المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال..... 154
V– أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 13)..... 159
المحور الرابع العاشر: عقود الإيجار (IFRS 16) 168-161
I – هدف و نطاق المعيار..... 161
II – التعريفات..... 163
III – متطلبات المعيار..... 164
IV –المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال..... 166
قائمة المراجع..... 169

قائمة المختصرات

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AAC	African Accounting Council	مجلس المحاسبة الإفريقي
AIC	American Accounting Conference	مؤتمر المحاسبة الأمريكي
AICPA	American Institute of Certified Public Accounting	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AISG	Accountants International Study Group	المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين
ASCA	Arab Society of Certified Accountants	الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين
BADR	Banque de l'Agriculture et du Développement Rural	بنك الفلاحة والتنمية الريفية
CAPA	Confederation of Asian and Pacific Accounting	إتحاد المحاسبين لدول آسيا والمحيط الهادي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
ICAC	International Committee of Accounting Cooperation	اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي
IFAC	International Federation of Accounting Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

	Interpretations Committee	التقارير المالية
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
MNE	Multinational Entreprise	شركة متعددة الجنسية
OMC	Organisation Mondiale de Commerce	منظمة التجارة العالمية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
UE	Union Européenne	الإتحاد الأوربي
UEC	Union Européenne des Experts Comptables	إتحاد المحاسبين الأوربيين
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization	منظمة الأمم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة

تقديم للمحاضرات

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

إن انتقال المعلومات المالية خارج البيئة المعدة فيها يؤدي في الغالب إلى تغيير أو إنقاص مضمونها الإفصاحي، و الإخلال بدورها الأساسي لدى مستخدميها و ينتهي الأمر بتضليل الكثير منهم. وعليه بدأ الاهتمام بمراجعة أهداف المحاسبة وإطارها النظري من أحل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وهو ما أصبح يعرف بالمحاسبة الدولية.

لقد نتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)، و التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية عل مستوى العالم. من أجل توفير قاعدة واحدة لإعداد القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان. و لقد روعي في إعداد القوائم المالية توفر ثلاث أهداف أساسية هي الاستجابة لحاجات مستخدميها، خاصة المستثمرين، توفير معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي، و توحيد القواعد المحاسبية بما يسمح بإجراء مقارنات بين المؤشرات المالية المستعملة من قبل الأطراف ذات العلاقة بعالم المال و الأعمال.

و في اطار ما تقدم و نظرا للأهمية و المكانة التي يكتسبها مقياس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للتخصصات المحاسبية، فقد احتوت هذه المطبوعة مجموعة من المحاضرات الخاصة بهذا المقياس، و هي موجهة أساسا لطلبة السنة ثانية ماستر تخصص " مالية و تجارة دولية "، و قد تم تقسيمها الى أربعة عشر محورا، تم التركيز فيها على احدى عشر من تلك المحاور (IAS1، IAS2، IAS7، IAS10، IFRS1، IFRS2، IFRS3، IFRS4، IFRS7، IFRS13، IFRS16)، و قد رأينا أنه من الملائم إضافة ثلاثة محاور مكملة و مساعدة على فهم المحاور الاحدى عشر، تتمثل هذه المواضيع في التعريف بالمحاسبة الدولية و كذا المفاهيم الأساسية حول التوافق المحاسبي الدولي و الاطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية، كما ارفقنا عددا من تلك المحاور ببعض الأمثلة التطبيقية التي من شانها ان تساعد الطالب على الفهم و الاستيعاب بشكل مبسط.

المحور الأول:
مدخل حول المحاسبة الدولية

I- الإيطار العام للمحاسبة:

نشأت المحاسبة تلبية لحاجات المؤسسات بأنواعها وأشكالها، فكانت تعكس اتجاهاتها للاستثمار في مختلف الميادين؛ يشير الفكر المحاسبي إلى أن البيئة المحاسبية في حالة تغير ديناميكي نتيجة للتطورات الاقتصادية، الاجتماعية والتقنية.

لقد شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات سريعة وواسعة شملت معظم المجالات التي يعمل بها النظام المحاسبي، فظهرت التكتلات الاقتصادية التي سهلت عملية تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال بين الدول، مما أدى إلى تطور الممارسات المحاسبة بهدف تلبية الاحتياجات الجديدة للمؤسسة، ومن هنا ظهرت المحاسبة الدولية.

وقد جاء هذا المحور لإبراز النقاط التالية:

- الإطار العام للمحاسبة؛
- مفهوم المحاسبة الدولية؛
- ماهية المعايير المحاسبة الدولية.

1- الإطار العام للمحاسبة

أصبحت المحاسبة أمرا ضروريا بالنسبة للمؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وتمثل المحاسبة بما توفره من معلومات أحد أهم المجالات اللازمة لتأكيد قدرة المؤسسة على البقاء.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة

يمكن تعريف المحاسبة لغة واصطلاحا على النحو الموالي:

1. تعريف المحاسبة لغة

المحاسبة لغة من حسب ،حسبا وحسابة أي عده، وحاسب محاسبة وحسابا بمعنى أقام عليه الحساب وحاسبته من المحاسبة، وأحسبته وحسبته بالتشديد بمعنى أعد ما يرضيه[1].

وفي اللغة العربية يطلق الحساب على القصد والتدبير، ومن ذلك قول العرب فلان حسن الحسبة يعني لديه حسن تفكير وتدبير، والاحتساب هو الحساب المؤجل أو البطيء، ومنه قولهم حسبك الله أي انتقم الله منك.[2]

[1] إسماعيل بن حماد، الصحاح، الطبعة الأولى، ج1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، 1998، ص:139

[2] عطية محمد، أصول المحاسبة المالية في الإسلام، الطبعة الأولى، مكتبة وهبة، القاهرة، 1996، ص:20.

وتطلق الحسبة في النظام الإداري الإسلامي على حسابات الدولة والمواريث وعلى دار مراقبة الموازين والمكاييل، أما المحتسب فهو مراقب السوق الذي يعين لمراقبة ومراجعة الحسابات وكشف المخالفات.

2 .تعريف المحاسبة اصطلاحا

تعددت التعاريف المقدمة للمحاسبة، وذلك راجع لتعدد واختلاف وجهات النظر الفقهاء كنتيجة الاختلاف الأزمنة الذي وضعت فيه وكذلك مصدر الذي قام بتعريفها، بحيث هناك:

جمعية المحاسبين الأمريكيين «AAA» قد ركزت في تعريفها للمحاسبة على أنها فن تسجيل وتدوين وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث[1]؛ إذ يجسد هذا التعريف الرؤية الفنية للمحاسبة، بينما التعريف الصادر لها سنة 1960 والذي يعرف أن المحاسبة عبارة عن عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات، وبالتالي أصبح ينظر للمحاسبة على أنها أداة لإصدار المعلومات بهدف اتخاذ القرارات[2].

ما يؤكد هذا التعريف للمحاسبة هو صدور عن مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أن المحاسبة عبارة عن نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية والتي تكون طبيعتها مالية، بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية[3]؛ فقد أضاف التعريف للمحاسبة بعدا وظيفيا كمدخل لاتخاذ القرارات بعدما كان اهتمامها ينصب فقط في تسجيل وتلخيص البيانات وتفسيرها.

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة تشكل عمليات منظمة للقياس والتقرير عن المعلومات المالية الملائمة المختلف مستخدمي الحسابات، والذين يهتمون بالنشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية، حيث يركز هذا المعنى على الطبيعة المالية للمعلومات المحاسبية، بعدما كانت تعرف على أنها فن إظهار وتقديم النتائج، في إطار نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، وأنها لغة الاتصال، وفي نفس الوقت ضمان الجانب الفني للمحاسبة بالإضافة إلى الجانب العلمي باعتبارها نظام للمعلومات، ووسيلة الاتصال[4].

---

[1] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص :19-20.

[2] أحمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، دار الجامعية، مصر، 2010، ص: 13.

[3] كمال عبد العزيز، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص:60.

[4] بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص:34.

3. تعريف المحاسبة كعلم

عرفت المحاسبة جدلا حول اعتبارها فن أم علم نظرا لتطور مهامها، إلا أن الباحثين يرون أن المحاسبة تجمع الصفتين، فهي توصف أنها علم لكنها حديثة نسبيا إذا ما تم مقارنتها بالعلوم الاجتماعية أو العلوم الطبيعية الأخرى، وفي نفس الوقت هي فن ومهنة قديمة شهدتها الحضارات القديمة كمصر القديمة، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة علم الذي يبحث في طرق تسجيل، تبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمؤسسة، فهي العملية التي يتم بها تحديد، قياس وتوصيل معلومات اقتصادية تساعد هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة؛[1]

كما تتناول القواعد والإجراءات الخاصة بتسجيل المعلومات المالية وتبويبها ثم تفسيرها وعرضها على أصحاب المصالح والمستفيدين منها، لأن المحاسبة هي انعكاس النظم والعلاقات الاقتصادية للمؤسسة، فتقوم بتسجيل الأحداث المالية في حدود النشاط الاقتصادي، كما عرفت طرق إثبات العمليات تطورا مستمرا مقارنة بتطور الظواهر الاقتصادية مع احتفاظها للأسس والأحكام."

إن تأخر ظهور المحاسبة كعلم يرجع بدرجة أولى إلى العوامل البيئية خاصة قلة التداول النقود بين وداخل الدول بشكل ملموسة، كما تطلب إتقان وممارسة المحاسبة كفن العمل على فهمها واحترافها، مما دفع بالباحثين وضع مفاهيم، مبادئ وقواعد تستند عليها المحاسبة ما جعلها تحتل موقعها بين العلوم.

في حين نجد أن المحاسبة مازالت تتصف بالفن باعتبارها واحدة من التقنيات الكمية المعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين، التي تتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل لهذه الحركات أو التدفقات، حتى يمكن من:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد؛
- إيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط[2].

الفرع الثاني: مبدأ القيد المزدوج

بدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم سنة 1494 منذ تطبيق طريقة القيد المزدوج وهذا بعد نشر لوقا باشيليو كتابه في الحساب والجبر والتناسب.

[1] محمود الناغي، دراسات في: نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص:17

[2] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص:18

كما اعتبرت طريقة القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية منذ إرساءه، ويعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية ونماذج التوحيد التي تتبناها[1].

1. مفهوم القيد المزدوج

القيد المزدوج هو تسجيل العمليات المحاسبية في طرفين مدين ودائن حسب طبيعة كل عملية التي تقوم بها أي مؤسسة بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الجهة المدين مع تلك المسجلة في الجهة الدائن؛ خلافا للقيد البسيط التي تسجل عملياته المحاسبية على أساس التدفق النقدي أي وجود طرف واحد إما تسجيل عملية القبض أو الدفع للسيولة[2].

2 .تاريخ تطبيق القيد المزدوج

لقد راجت في الكتب الحديثة المتعلقة بالمحاسبة أن الفضل في اكتشاف القيد المزدوج تعود إلى العالم الإيطالي لوقا باشيليو بعد نشر كتابه في الحساب والجبر والتناسب، وصف فيها نظام القيد المزدوج في إمساك الدفاتر، ما أدى إلى تمكين المؤسسات من الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات، والقدرة على إعداد القوائم المالية، ما ساعد في ظهور قائمة الأرباح والخسائر سنة 1600م[3].

لكن يمكن لمؤرخي المحاسبة أن يكونوا محقين إذا ما تعلق الأمر بأوروبا وذلك لما شهدته من فترة تخلف وجهل خلال فترة العصور الوسطى، لكن الأمر لم يكن كذلك بالنسبة للدول العربية والإسلامية التي قدمت للبشرية نموذجا يحتذى به في العديد من المجالات وكانت سببا في تطور الحضارة الغربية باعتراف علماء الغرب أنفسهم، ولم تكن المحاسبة مستثناة من هذه التطورات، إذ تأكدت الدراسات أن الفضل في اكتشاف القيد المزدوج يعود إلى المسلمين من خلال كتاب "رسالة فلكية كتاب السيقات" يرجع السنة 1363م للعالم محمد المازندراني، الذي أشار إلى استفادته من الكتب التي كانت سائدة في زمانه في شرح الطرق المحاسبية منها تطبيق نظام القيد المزدوج[4].

3. تفسير أسلوب القيد المزدوج

وإذا جاز الاعتبار بأن أي مؤسسة اقتصادية ما هي إلا تظافر لمجموعة من الوسائل المالية والمادية في شكل معين بهدف تعظيم قيمتها وبالتالي تحقيق الربح بغض النظر عن الوسائل التي تعتبر استخداما أو حقا في الوقت الذي تعتبر فيه مصادر تلك الوسائل التزاما على المؤسسة الاقتصادية.

---

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2004، ص:33.

[2] Serge Evraert, Christian Prat, Comptabilité Financière, Librairie Vuibert, France, 1996, P:39

[3] خالد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد، نظرية المحاسبة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 25

[4] د محمد أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص:42.

نظرية القيد المزدوج تنص على أن لكل عملية تبادل قيمة أو منفعة طرفين متساويين في القيمة ومختلفين بالإشارة أحدهما مدين والأخر دائن، لذا فإن تسجيل كل عملية يكون في حسابين أو أكثر، من حساب المستلم (مدين) إلى حساب الطرف المقدم (دائن) [1]مع تحقيق الشرط الأساسي:

مجموع المبالغ المسجل في المدين = مجموع المبالغ المسجل في الدائن

وعليه ما دامت عناصر الاستخدامات (أصول المؤسسة) مدينة بطبيعتها فإن أي زيادة فيها تعتبر مدينة وأي نقصان فيها يعتبر دائنا، وما دامت عناصر الالتزامات (خصوم المؤسسة دائنة بطبيعتها فإن أي زيادة فيها تعتبر دائنة وأي نقصان يعتبر مدينا، لذلك فإن أي عملية تقوم بها المؤسسة هي عبارة عن تدفق أو مجموعة من التدفقات لها مصدر أو اتجاه، وبالتالي تكون طريقة القيد المزدوج الوحيدة القادرة في ترجمة هذه التنفقات إلى استخدامات والتزامات وأيضا وحدها القادرة على تحقيق معادلة الربح.

الفرع الثالث: مفهوم المحاسبة كنظام معلومات

يعتبر نظام المعلومات أحد الأنظمة الفرعية في المؤسسة، بحيث يستمد مدخلاته على البيانات من عدة مصادر داخلية وخارجية، كما أن مخرجات نظام المعلومات تستخدم في عمليات إتخاذ القرارات وعمليات الرقابة التي تمارس عبر المؤسسة، سواء من أطراف داخلية أو خارجية.

1. نظام المعلومات

نظام المعلومات هي كلمة مركبة من كلمتين:

1-1 تعريف النظام

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر ذات العلاقات المتبادلة، والمصمم لتحقيق هدف محدد مع وجوده داخل بيئة يستمد منها مدخلاته، وتستقبل مخرجاته، وأي نظام مهما كان نوعه يتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي[2]:

- المدخلات؛ - عمليات التشغيل الإجراءات)؛- المخرجات.

1-2 تعريف المعلومة

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IASIFRS، الجزء الأول، بدون دار النشر، 2010، ص:66.

[2] عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص:07

نجد أن لفظ المعلومات تستخدم للدلالة على بيانات تم تجهيزها أو تحويلها لكي تصبح ذات قيمة، فالمعلومات هي مجموعة من النتائج لمجموعة من المعطيات[1]، بمعنى أن أصل المعلومة هي مجموعة بيانات تم تغييرها وفق تقديرات تساهم في اتخاذ القرارات[2].

3-1 تعريف نظام المعلومات

نظام المعلومات هو مجموعة من الإجراءات التي تحدد كيفية معالجة البيانات من أجل إخراجها في شكل معلومات صالحة لاتخاذ القرارات؛ وتستخدم في ذلك مجموعة الوسائل والاتصالات التي تضمن القياس، المعالجة وتوزيع المعلومات من أجل توفيرها في المكان والوقت وبالشكل المناسبة، في حين يرى البعض أن نظام المعلومات هو نشاط المؤسسات الذي تنطوي على تجميع وتصنيف وتبويب وتوزيع البيانات[3].

كما اعتبر نظام المعلومات كذلك على أنه مجموعة الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع أو استرجاع، تشغيل، تخزين ونشر المعلومات، بغرض دعم عمليات صنع القرار وتحقيق الرقابة داخل المؤسسة، وبذلك يهدف نظام المعلومات إلى استخدامه في دعم عمليات صنع القرار والرقابة في المؤسسة، وتجدر الإشارة أن عنصر البشري يعتبر أحد المكونات الأساسية في تكوين نظام المعلومات، لأن هذا الأخير ينتج ويستخدم بواسطة العنصر البشري في المؤسسة، كما يقوم في الجهة المقابلة بصنع القرار وممارسة النشاط، المبنيان على أساس المعلومات المتولدة من هذا النظام.

2 .تعريف نظام المعلومات المحاسبية

يجمع الباحثون على حقيقة أن المحاسبة تعد أداة فاعلة في تجميع البيانات، معالجتها وإمداد بالمعلومات الاقتصادية لأصحاب متخذي القرارات، وعليه يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه النظام الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها، معالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، بهدف مساهمتها في إدارة المؤسسات، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط ، التوجيه والرقابة[4].

وتجدر الإشارة إلى أن تطور مفهوم المحاسبة ارتبط بمفهوم نظام المعلومات، الذي عرف على أنه تقديم معلومات لمجموعة المستعملين حسب احتياجاتهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية، كما يجب التذكير أن مفهوم

---

[1] Reseau Martine, Economie d'Entreprise, édition ESKA, France, 1993, page:71

[2] صلاح الدين مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2005، ص: 23.

[3] أحمد عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان، 1992،ص:13.

[4] عبد المالك زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان، 1992، ص:13.

المحاسبة كنظام المعلومات استخدم في الستينات، حيث وصفت جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها نظاما للمعلومات (وقد تقدم في تعريف المحاسبة)، بهدف تقديم الخدمات للمهنيين بالأنشطة الاقتصادية.

كما يمكن الإشارة أيضا إلى ضرورة التفرقة بين المحاسبة ومسك الدفاتر. الذي يعرف على أنه فن تدوين العمليات المالية لأي نشاط للمؤسسة في دفاترها واستخراج نتائجها وفق لمبادئ محاسبية، حيث يتبين أن المحاسبة أكثر شمولية من مسك الدفاتر باعتبار أن هذا الأخير عمل آلي وميكانيكي لا يتطلب معرفة كل مبادئ وقواعد المحاسبة.

كما أن أي خلل في نظام المعلومات المحاسبية يكون مصدرا أساسيا للعديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في المحيط الاقتصادي، والتي تكون عادة سببا في تصفيتها بسبب تضليل المعلومة لأصحاب القرار في القرار. وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظرا لاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة.

وبالتالي يمكن القول أن أهمية القرار تعادل بالضرورة أهمية المعلومات التي تنتج ضمن نظام المعلومات المحاسبية.

II – مفهوم المحاسبة الدولية

مرت المحاسبة في تطورها بالعديد من المراحل بدء من وظيفة العد والقياس التي عرفت بها خلال العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت مع بداية العصور الوسطى، إلى وظيفة الاتصال أين أصبح دورها الأساسي هو الإجابة على الاحتياجات المختلفة للمعلومات، ونتيجة للتغيرات التي ميزت الاقتصاد العالمي خلال الربع الأخير من القرن الماضي واتجاهه نحو العولمة، وظهور تكتلات اقتصادية كبرى امتدت نشاطها إلى مختلف أنحاء العالم، كان لابد للمحاسبة مواكبة هذه التحولات الأمر الذي دفعت بها إلى البحث عن مرجعية محاسبية توحد المفاهيم على المستوى الدولي.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الدولية

يمكن تقسيم ظهور وتطور المحاسبة الدولية إلى ثلاثة مراحل هي:

1. الفترة الممتدة بين سنة 1904 حتى سنة 1929[1]

[1] أمين لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:429.

ترجع فكرة توافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي للمحاسبين عام 1904 بالولايات المتحدة الأمريكية الذي يعتبر اللبنة الأولى في مناقشة إمكانية توحيد المحاسبي، والذي خصص أيضا المناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبين والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم، التي جاءت نتيجة الزيادة الملموسة في المعاملات المالية للمؤسسات، وأهم النقاط التي جاء بها المؤتمر هي:

- الحاجة إلى معرفة القواعد الأساسية؛
- معرفة القوائم التي أعدت بناء عليها التقارير؛
- إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

كما عرفت سنة 1916 تأسيس الجمعية الأمريكية للمحاسبة، وتضم أساتذة المحاسبة في الجامعات، وتتمتع دوريتها الربع سنوية المسماة "مجلة المحاسبة" والتي تصدر منذ سنة.1926[1]

2. الفترة الممتدة بين سنة 1929 حتى سنة 1973

كان الأزمة الكساد التي أصابت دول النظام الرأسمالي أثار سلبية على المؤسسات المدرجة في البورصة نتيجة لعمليات التضليل في بياناتها عن طريق إقرار سياسات محاسبية التي عملت على رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع؛ ما دفع ب[2]:

– الدولة والهيئات بوضع مبادئ محاسبية تلزم المؤسسات التقيد بها، بهدف التقليل من المخاطر، فأصدرت الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1933 قانون الأوراق المالية، وقانون الجنة بورصة الأوراق المالية سنة 1934 التي كلفت بإصدار معايير المحاسبة؛

– تعيين مراقب مستقل لحسابات المؤسسة التأكد من صحة بياناتها، فكان لذلك الأثر الواضح في نشوء مهنة مراجعة الحسابات، فأخذ المحاسبون يشكلون منظمة مهنية لتحسين وعيهم والدفاع عن مصالحهم؛

– تشكيل منظمات قوية فرضت وجودها على الدولة، فأخذت على عاتقها توجيه العمل المحاسبي، رفع الوعي المحاسبي، محاولة توحيد الممارسة الجارية ووضع الضوابط السلوك المهني؛ ومن أهم المنظمات المهنية:

- مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز؛
- مجمع المحاسبين الأمريكيين.

[1] رضوان حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:58.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2012، ص ص :26-27.

– استخدام مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة، بهدف تحسين التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاما وإفصاحا؛ والتي فرضت على المؤسسات المدرجة في البورصة سنة 1936، وتضمنت المبادئ الخمسة التالية:

- تحقيق الإيراد بالبيع؛
- يجب استبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة حسابات النتائج؛
- لا تعد الأرباح المكتسبة من مؤسسة تابعة جزءا من أرباح المؤسسة المسيطرة إذا كانت متحققة قبل السيطرة؛
- عدم احتساب أرباح للأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في قائمة حسابات النتائج؛
- يجب استبعاد أوراق القبض الموقع من موظفي المؤسسة أو مؤسستها التابعة وإظهارها مستقلة.

والجدير بالذكر أن أزمة العالمية لسنة 1929 وما خلفته من آثار كارثية على الاقتصاد العالمي أدى الانهيار الأسواق المالية الأمريكية، لتتوالى آنذاك الفضائح وعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، الذي كان السبب في التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية؛ ما دفع بالدول المنهارة اقتصادية التفكير بجدية في التوحيد المحاسبي، من خلال إصدار معايير محاسبية تلتزم بها المؤسسات المدرجة في البورصات المالية الأمريكية إتباعها في إعداد التقارير المالية.

3. الفترة الممتدة من سنة 1973 حتى الآن

أسفرت المؤتمرات الدولية للمرحلة بين 1929 و1972 مرحلة جديدة من مراحل تطور المحاسبة الدولية انبثق عنها ميلاد منظمتين عالميتين، وهذا خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة المنعقد في مدينة سيدني الأسترالية هدفهما الرئيسي العمل على تقليص الاختلاف المحاسبي بين الدول وهما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي انطلقت في عملها سنة 1973؛[1]
- لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين بدأت في مباشرة أعمالها سنة.1977[2]

لتتوالى بعدها ميلاد عدة منظمات ولجان دولية منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول ولجنة الاستثمارات الدولية للمؤسسات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1981، وغيرها.

في سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما أصدرت سنة 2002 قانون عن الإتحاد الأوروبي يلزم

[1] أمين لطفي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 432.

[2] لخضر علاوي ، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، أوراق زرقاء، الجزائر، 2012، ص:24.

بموجبه كل المؤسسات الأوروبية المدرجة في البورصة بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية إبتداءا من سنة 2005.[1]

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الدولية

تعتبر المحاسبة الدولية مرحلة من مراحل تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال الحالي للنظم المحاسبية المطبقة في الواقع من خلال إعطاء تفسير دقيق لماهية المحاسبة الدولية والمفاهيم المرتبطة بها، لهذا لا تجد مفهوم موحد للمحاسبة الدولية، بل هناك محاولات عديدة من قبل رجال الفكر المحاسبي لإعطاء تعريف دقيق؛ هذا الاختلاف ناتج عن التباين في مجال تطبيقه.

إذ يرى البعض أن المحاسبة الدولية تعني الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.[2] كما يرى البعض أن المحاسبة الدولية هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للمؤسسات الدولية أو متعددة الجنسية، فهي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، في حين نجد من يرى المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية؛ لكن على العموم فإن تعاريف فقهاء المحاسبة محصورة في أربعة أبعاد هي:[3]

– المفهوم التاريخي للمحاسبة التي تعني عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى؛

– المفهوم العالمي للمحاسبة التي تشمل على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إلى أخرى؛

– المفهوم المقارن للمحاسبة وتقوم على مقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم، وهذا لتمكين المحاسبين من فهم الاختلافات، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية؛

– المفهوم العملي للمحاسبة التي تعبر عن المشاكل الفنية والعملية للمؤسسات القابضة الأجنبية.

فالمحاسبة الدولية مرتبطة بالعمليات الدولية وعمليات المؤسسة الدولية والمقارنة للمبادئ والممارسات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسات في أراضي أجنبية مع تحديد إجراءات ووضع تلك المبادئ والممارسات.

---

[1] عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص:98.

[2] د نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998، ص :07

[3] محمد أبوزيد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 14.

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الدولية هي الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية؛ فمصطلح دولية ينصرف إلى وجود تعامل مالي ومحاسبي مشترك في أكثر من دولة.

لكن في الواقع أن التفكير في وضع محاسبة الدولية ومكوناتها جاء نتيجة لظهور مؤسسات متعددة الجنسيات، وإلى ترجمة العملة وتوحيد القوائم المالية بعملة موحدة؛ وأيضا من حاجة التطبيق العملي المستند على الدقة والأمانة والموضوعية في عرض المعلومات المحاسبية على أسس موحدة سواء على مستوى الدولة أو على مستوى العالم، وعليه يمكن القول أن المحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة، تعكس مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج بها من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشكلات المحاسبية ذات البعد الدولي على ضوء المحددات التالية:

- وجود تباين بين مختلف الدول في المفاهيم والمبادئ والأساليب المحاسبية؛
- هناك لغة محاسبية عامة ومنتشرة في جميع الدول؛
- اختلاف قوانين الضرائب بين الدول؛
- اختلاف قيم المتغيرات المحاسبية والتي تمثل جوهر اهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية يرجع أساسا إلى اختلاف المبادئ والقواعد المطبقة من دول إلى أخرى.

كما يمكن إعطاء تعريف للمحاسبة الدولية على أنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا، والتي تحكم الممارسات العملية للمهنة وتوحيد النظم المحاسبية داخل الدول أو بين الدول بهدف التقليل من الاختلافات المحاسبية على مستوى الدولي.

III- أهمية و أهداف المحاسبة الدولية:

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية المحاسبة الدولية وأهدافها.

أولا: أهمية المحاسبة الدولية

مثلت العقود الثلاثة الماضية مرحلة الإنشاء بالنسبة للمحاسبة الدولية لتليها مرحلة النضوج، هذا التطور انعكس من خلال الاعتماد الواسع على تطور الفكر المحاسبي، وعموما تتمثل أهمية المحاسبة الدولية في[1]:

- التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة؛

[1] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 20.

- واعد احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات أو المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات؛
- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات محاسبية؛
- التوافق الدولي لقواعد إعداد وإعلان البيانات المحاسبية؛
- زيادة حجم التبادل التجاري والمعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛
- اتساع وتطور وتنوع نشاطات وفعاليات الشركات الدولية؛
- زيادة حجم الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال السنوات الماضية ومن المحتمل زيادتها خلال السنوات القادمة؛
- أهمية وجود معايير محاسبية دولية يمكن الاعتماد عليها في تسجيل المعاملات التجارية والاقتصادية؛
- ظهور عامل التضخم الاقتصادي الذي أصبح من العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي ولابد من وجوده ضمن المعايير الدولية؛
- تطور العملات النقدية الأجنبية وسعر التبادل بين بلدان العالم والشركات الدولية؛
- ظهور المنظمات المحاسبية الدولية التي أخذت تهتم بمعالجة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد بشكل يؤدي إلى تعظيم المنافع المادية والاجتماعية؛
- توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن استخدامها في عملية صنع واتخاذ القرارات في ظل الاقتصاد الدولي[1].

إن اتساع نطاق العولمة الذي شهده القرن العشرين، انعكس على العلاقات ما بين الشركات، والعديد من القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية أصبحت لها صفة الدولية، وعليه فإن اتخاذ الكثير من هذه القرارات اعتمد على المعطيات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة الدولية.

ثانيا: أهداف المحاسبة الدولية.

عموما تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق التالي:

- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي؛
- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛

[1] سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 21.

- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول؛
- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها؛
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق؛
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛
- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

IV- أسباب ظهور المحاسبة الدولية ومحدداتها:

عرفت المحاسبة الدولية تطور كبير نتيجة للتحولات التي ميزت الاقتصاد الدولي واتجاهه نحو الشمولية، وما كان يقتضيه من اعتماد الأدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء الأنشطة الاقتصادية في ظل السياق الدولي الجديد، فأصبحت المحاسبة رغم تطورها السريع والتعايش الذي أثبتته مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية غير قادرة على احتواء هذه التقلبات إذ كان قصورها جليا، مما مهد الظهور المحاسبة الدولية.

1 .أسباب ظهور المحاسبة الدولية

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة الدولية نتيجة لعدة أسباب يمكن ذكر منها:

1-1 ظهور المؤسسات متعددة الجنسيات

هي تلك المؤسسات التي تباشر نشاطاتها في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو المؤسسات المستثمر فيها أو المؤسسات التابعة؛ وقد ظهرت بتطور الصناعة، كما زادت من تأثيرها على الاقتصاد العالمي بعد نهاية الحرب العالمية الثانية أين تبنت أغلب الدول في سياسات تشجيع الاستثمار خاصة الأوروبية، لذلك تجد في الواقع أن غالبية المؤسسات متعددة الجنسية هي مؤسسات أمريكية[1]؛ وتتميز بكبر حجم إنتاجها وتنوعه وباحتكارها لأحدث أساليب التكنولوجيا الحديثة والعصرية، وانتشر هذا النوع من المؤسسات لا يتطلب فقط وجود نظام محاسبي ورقابي لتقييم نشاطها بل يستوجب كذلك تبني أساليب ومعايير محاسبية تستخدم عند إعداد القوائم المالية وتجهيزها لتستجيب لمطالب المستثمرين.

[1] أمين لطفي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص:35-36

1-2 الاستثمار الأجنبي المباشر

ينطوي الاستثمار الأجنبي المباشر على تملك المستثمر الأجنبي لجزء من أو كل الاستثمارات، بالإضافة إلى قيامه بالمشاركة في إدارة المشروع مع المستثمر الوطني في حالة الاستثمار المشترك أو سيطرته الكاملة على الإدارة والتنظيم في حالة ملكيته المطلقة، فضلا عن قيام المستثمر الأجنبي بتحويل كمية من الموارد المالية والتكنولوجية والخبرة التقنية في جميع المجالات إلى الدول المضيفة[1]؛ فهو يمثل تحويل رأس المال والأصول التقنية لإحدى المؤسسات من دولة لأخرى لتوسيع أسواقها، الذي يشكل الجزء الأكبر من الاستثمارات الدولية.

1-3 النظام النقدي الدولي

النظام النقدي الدولي هو ذلك النظام الذي تتحدد عن طريقه أسعار الصرف وتدفق رأس المال، وتقوم الدول بتعديل موازين مدفوعاتها وفق النظام النقدي الدولي، وبهدف تطوير نظام مالي دولي تم إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للاعتمار والتنمية؛ ويشكل سعر الصرف أوضح مثال على تأثير هذا النظام على الإطار النظري للمحاسبة، مما مهد لظهور وتطور المحاسبة الدولية.

1-4 أسواق رأس المال العالمية

لعب ظهور أسواق رأس المال العالمية دورا مهما ورئيسيا في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، باعتبارها من مصادر تمويل الخارجي للمؤسسات الدولية أو متعددة الجنسيات، فقد شهدت كبرى الأسواق العالمية لرأس المال في الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، بريطانيا، ألمانيا وفرنسا نمو عالي في الاعتماد على الأسواق المالية وصل إلى نسبة 700% في الفترة الممتدة بين 1971 و1990؛ في حين نجد أن إحدى الوظائف للمعلومات المحاسبية هي المساعدة في توزيع الأمثل لرأس المال، فإن نمو أسواق رأس المال العالمية، وما تتطلبه أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية.

2. محددات المحاسبة الدولية

يرجع إلى اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية بشكل عام إلى الاختلاف في العوامل البيئية، ويعكس الاحتياجات المختلفة للممارسين لمهنة المحاسبة في كل دولة، ولم تظهر أهمية تناول موضوع الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلا ع تطور حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل تبني سياسات الانفتاح الاقتصادي وظهور العولمة؛ كما تأثرت المحاسبة الدولية إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية، ما أدى إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيقها، يمكن ذكرها فيما يلي[2]:

- عدم إمكانية تطبيق المحاسبة الدولية على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة؛

[1] عبد السلام أبوقحف، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ، 1989، ص:13.

[2] خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2008، ص ص:27-30.

- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي أو بدائل أخرى، خاصة تلك البدائل التي تربط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل أساليب تقييم المخزون؛
- يتطلب تطبيق المحاسبة الدولية تعديل للقوانين، ما يؤدي إلى المساس بالسيادة المتعلق بوضع وتعديل القوانين على وجه الإلزام؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول؛
- تعدد التعاريف والمفاهيم للمحاسبة الدولية؛
- كما قد تشكل المحاسبة الدولية أحيانا عبئا ثقيلا، حيث يفرض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية، السياسية والاقتصادية.

المحور الثاني:
التوافق المحاسبي الدولي

I – مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

إن الصعوبات والعقبات التي حالت دون تطبيق التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، مهدت الظهور و بروز التوافق المحاسبي، وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل من خلال المطلب الموالي.
أشار المشرع الجزائري إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 والصادرة عن وزارة المالية، إذ تضمنت إلى أن "هذا المرجع المحاسبي الجديد، الموافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) أدخل تغييرات جد هامة على مستوى تعاريف، مفاهيم، قواعد تقييم ومحاسبة وطبيعة ومحتوى الكشوف المالية التي تعد من طرف الكيانات الخاضعة لمسك محاسبة مالية. " [1].

واجهت الشركات التي تبحث عن رؤوس أموال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية المحلية، من حيث القياس المحاسبي والإفصاح ... إلخ، وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التوافق (التناسق) خلال سبعينات القرن الماضي، ومؤخرا حقق التوافق المحاسبي الدولي قدرا كبيرا من التقدم.

وتعددت تعاريف التوافق المحاسبي وفيما يلي بعض منها:

يعرف التوافق المحاسبي على أنه " تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية. "

ويعرف كذلك " عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول".[2]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، ص 02.

[2] فردريك تشوي و اخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 349.

ويعرف كذلك " تقليل درجة الاختلافات بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية هدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلية أو دولية لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء للشركة المحلية أو العالمية."[1].

ويعرف أيضا " التوافق هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فتشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضها. "[2]

ويعرف كذلك " عبارة عن عملية زيادة قابلية مقارنة التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود الدرجة اختلافها. "[3]

وعرف كذلك " الهدف من التوافق هو تخفيض محال الاختيار بين السياسات المحاسبية، أي أنه يمكن النظر إلى التوافق الدولي على أنه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي

II – مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

لا شك أن للتوافق المحاسبي على المستوى الدولي العديد من المزايا، نذكر منها:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية؛
- يؤدي إلى توفير الكثير من الوقت والأموال التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما تطلب أكثر من مجموعة (المستفيدين) التقارير المالية والتي تتماشى مع عدة قوانين وممارسات أخرى مختلفة؛
- رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية، القانونية والاجتماعية ... إلخ؛
- يجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية قراءة الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات، وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات.

[1] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 369.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2005، ص 268.

[3] امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق راس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 63.

ويضاف لعناصر مزايا التوافق المحاسبي العناصر التالية[1]:

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلدانم؛
- زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة؛
- زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسية؛
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، ووجود هذه المعلومات المقارنة سوف يقضي على سوء الفهم السائد حاليا حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وسوف يزيل واحدا من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولي؛
- زيادة درجة الثقة في صدق التقارير المالية، فالشركات سوف تستفيد من إعداد القوائم المالية بأشكال مفهومة، فالشركات التي لها شركات تابعة في الخارج سوف توفر الكثير من الوقت والجهد لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة؛
- سهولة التحليل المالي الدولي، وذلك من خلال زيادة عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين الفحص القوائم المالية لبلد أجنبي والذي يمكن أن يزيد درجة ثقة المتعاملين بالشركات الأجنبية، والذي يزيد في حجم الاستثمار الدولي، والذي تنجر عنه تدفقات رأسمالية تزيد من حركية وكفاءة أسواق رأس المال، وتقديم منافع لكل المستثمرين والمصدرين في هذه الأسواق؟
- توفير الوقت والمال الذي يبذل في سبيل تحميع المعلومات المالية المختلفة عندما يوجد أكثر من مجموعة من التقارير المطلوب إعدادها وفقا لقوانين أو ممارسات محاسبية محلية مختلفة؛
- زيادة المعايير المحاسبية عبر العالم إلى أقصى مستوى ممكن أن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة.

ويضاف إليها كذلك العناصر التالية[2]:

- تشابه أنظمة الشركات المتعددة الجنسية سوف يكون أسهل في حالة التنسيق بين معايير وأسس وقواعد المحاسبة عالمية النطاق؛
- إن التنسيق المحاسبي سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية التي تحول أموالها في عديد من الأقطار وأسواق رأس المال العالمية إلى فهم الاستثمارات الدولية في تلك الدولة والمحاسبة عنها،

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمك علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 37.

[2] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص 265-266.

كما يمكن فهم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات العالمية حين الاندماج مع غيرها.

III- معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي العديد من العراقيل، والتي تبرز مدى تعقد هذا الموضوع والمشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية، ومن بين هذه المعوقات نذكر:

1- القومية[1]:

غالبا ما تحول القومية على منع بلد ما من النظر بموضوعية للمزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور في بلد آخر، بالرغم من ملائمتها الواضحة لذلك البلد، لذا لا أحد يرغب بقبول المبادئ والممارسات المحاسبية لشخص آخر، والتي تكون سمة ثقافية هامة جدا لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية.

فمن صور القومية الإعجاب الوطني الذي ينتج عنه الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ بعين الاعتبار المزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات، وهو ما يعكس نظرة بعض الدول النامية والتي ترى إلى أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت متحيزة للممارسات المحاسبية المطبقة في اقتصاديات كبرى الدول، كما ينظر إلى هذه المعايير على أنها لا تعطي الاهتمام الكافي لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات، والحقيقة الماثلة في الدول النامية أنها تفتقد إلى محاسبة متطورة والتي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ولا تستفيد من هذه المعايير في حال تبنيها إلى القليل.

فالالتزام وتحقيق التوافق الدولي المحاسبي سوف ينتج عنه تكاليف جديدة للمهنيين، وتكاليف سيادية كأن يفقد بعض الدول سيادتها الوطنية عند تعتمد في حساب الضرائب القومية على أرقام محاسبية مفروضة من الخارج، ونفس الشيء ينطبق على المهنيين فإن لديهم طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يرغبون في تغييرها. ومن الصور القومية والتي تظهر في الدول المتقدمة، عندما تبتعد هذه الدول من تغيير المعايير المحلية الخاصة بها والتي أعدت بعناية واستغرقت وقتا طويلا وكانت نتيجة طلب متزايد عليها من قبل تلك المجتمعات، على اعتقاد أن المعايير الوطنية أعلى درجة وثقة من المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ملائمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلبات الخاصة بهذه البلدان.

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمك علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 43-44.

2- مجموعات المستخدمين[1]:

عموما لا يوجد اتفاق حول احتياجات مجموعة المستخدمين، ففي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة يعتبر المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هو المستثمر، أما ألمانيا فتعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس وهذا التنوع والاختلاف يؤدي إلى صعوبات تحقيق التوافق الدولي.

إلا أنه في حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين، إن مجموعات المستخدمين المختلفة تطلب عادة معلومات مختلفة، فالمستثمرون يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار، في حين تطلب مصالح الضرائب قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية، أما الحكومات فتطلب قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحلية، بينما العمال يحتاجون إلى معلومات ذات طابع اجتماعي وعمالي، ولذلك فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبي المحدد الذي يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة، فالأهداف المختلفة للمستخدمين الذين يرون أن المعلومات المحاسبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها استمرار وجود تلك النماذج المختلفة التي يتم تطويرها لتوفير تلك الاحتياجات من المعلومات.

3- نظم تحصيل الضرائب:

إن تحصيل الضرائب في كافة بلدان العالم يشكل أحد المصادر الأكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة، ولأن نظم تحصيل الضريبة تختلف عالميا، فمن السهولة التوقع بأنها ستؤدي إلى التنوع في المبادئ والنظم المحاسبية عالميا، ولهذا نجد أن الحكومات تبدي ميل ضعيف باتجاه الرغبة نحو توافق النظم الضريبية (ماعدا حالة تحصيل مبالغ كبيرة من الشركات متعددة الجنسية، وهناك اتجاه ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي)[2].

4- النظم القانونية:

" لقد أوجد الوضع التاريخي للتشريع المحاسبي حدودا من الصعب إزالتها، ففي الدول التي تعتمد على نظام قانوني مدون نجد أن تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية يستلزم تغيرات في التشريعات، وهذا ما لا تريد فعله أكثر الحكومات، أو أن تقوم الوحدات التجارية بإصدار مجموعتين منفصلتين من

[1] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص ص 381-382.

[2] احمد رباحي البلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي)، نظرية المحاسبة، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 469.

التقارير المالية، واحدة لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ولهذا نجد الشركات في بعض الدول وخاصة الدول الإسكندنافية تصدر تقارير مزدوجة، لكن أغلب الشركات في أكثر الدول المتقدمة لا تعد تقارير مالية مزدوجة، لكن في الدول النامية فإن المنافع الناتجة من استخدام الموارد المحدودة لإعداد تقارير مزدوجة سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة. "

"من المعروف عن المبادئ المحاسبية بأنها في بعض الأحيان تصاغ لتحقيق إما أهداف سياسية أو اقتصادية منسجمة أو متناغمة مع النظام الاقتصادي أو السياسي المعتنق في بلد ما، وبما أن هناك قليل من الأمل في تحقيق نظام سياسي أو اقتصادي واحد على نطاق العالم، فيمكن التوقع بأن الاختلافات في النظم السياسية أو الاقتصادية سوف تستمر كعائق أمام التوافق المحاسبي الدولي. "

5- اختلاف نقاط البدء:[1]

إن المستويات المختلفة للتأثير النظام القانوني لأحد البلدان على معايير المحاسبة تمثل أحد العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في مسار تحقيق التوافق الدولي من نقاط بدء مختلفة، وأنها ليست بالضرورة تسير في الاتجاه نفسه أو الوتيرة نفسها.

لهذا نجد من بين المشاكل التي تعيق مسار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي هو التطور التاريخي للمحاسبة في أي بلد، حيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية الصادرة من قبل تنظيمات القطاع الخاص بحد مسار استخدامها لتلك المعايير المحاسبية ملائم للأخذ به، بينما الدول التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير وأن هذا المسار نحو التوافق غير ملائم لها مطلقا، فهم يحتاجون مسارا أخر يعمل على إلى إعداد خطط لتحضير تقارير مالية وتطبيقات محاسبية تتوافق مع تلك الدول التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه فعملية التطوير يجب أن تتم بعناية فائقة وأن لا يكون المهم هو نقطة النهاية، بل ينبغي مراعاة نقط البدء المختلفة، فعند مقارنة الدول النامية والدول المتقدمة بعد أن استخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستلزم منه أن تكون تلك الدول في نقطة البدء نفسها بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي.

6- الخلافات بين المنظمات:

يوجد بين المنظمات العامة والخاصة والتي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، اختلافات في الأهداف والأفاق، فمن الضروري معرفة أن ليس هناك نفس الاتجاه أو القوة لهذه المنظمات

[1] امين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 382-383.

تجاه تحقيق التوافق الدولي، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها، والتي بناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وكذا تحقيق منافعها، وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي.

فعلى سبيل المثال نجد هيئة الأمم المتحدة تعمل على زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها هذه الشركات، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي بها مقار تلك الشركات المتعددة الجنسيات، أي أن تنظر كلا المنظمتين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة.

إن مثل هذه الاختلافات لا تعتبر مانع في تحقيق التوافق الدولي أو عائق لمحولاتهم، بل هي مجرد اختلافات لابد من التغلب عليها، وفي هذا الإطار بذلت جهود معتبرة من خلال الاستشارات التقليص من مثل هذه الاختلافات، ومثل هذا التنسيق مهم جدا إذا كانت هذه المنظمات لا تريد أن تصل إلى أنظمة محاسبية تحمل صفة الدولية وتطبيقاتها تحمل اختلافات جوهرية.

7- الهيئات المحاسبية المهنية:[1]

ليست هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة إلا إذا كانت هناك هيئات محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة، فبعض الدول وخاصة النامية والتي تفتقد لمثل هذه الهيئات، تحد من الصعوبة المضي قدما في عملية التوافق الدولي باستثناء التقدم البطيء جدا، وهذا الأمر يعتبر من العوائق، فحجم هذه العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنية (أي أن قوة هيئة المحاسبة المهنية قد تعمل بعكس عملية التوافق الدولي)،

الأن هذه الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية التي سبق ذكرها، فالهيئة المهنية الفاعلة تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة المشاكل المحاسبية في بلدها وسوف تقوم بحل تلك المشاكل بغض النظر عن التطورات الموجودة في دول أخرى أو إلى المنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة.

8- تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي:

حيث يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى، كما يختلف نظام التدريب المعني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى، ونادرا ما نجد نظاما لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم، مما يجعل المحاسبون الأقل خبرة وتأهيلا يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلونها، ولما كان تطبيق المعايير الدولية تحتاج إلى حماس مهني ينطلق من إجماع أو شبه إجماع نجد أن تبنى المعايير الدولية

[1] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 385.

أكثر صعوبة، وقد يواجه المدققون صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، وعدم قدرة منظمتهم المهنية على قيادة كافة المدققين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية والانتقال إلى المعايير الدولية، وقد نجد بعض الدول لا تشترط عضوية المنظمة المهنية لممارسة المهنة، مما يتسبب في اضمحلال دور المنظمة المهنية وعدم احترامها من قبل الأوساط المهنية والاجتماعية.[1]

9- القصور في تعريف أهداف القوائم المالية:

هناك قصور في وجود تعريف متعارف متفق عليه الأهداف القوائم المالية، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف القوائم المالية هو خدمة احتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى أن يمتد هذا المدى ليشمل اهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بهذه القوائم المالية سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة.

وفي الدول النامية تعتبر البيانات الاقتصادية التي تستخدم لأغراض التخطيط وللأغراض الاجتماعية عاملا مهما في التأثير على درجة الثقة في المعايير المحاسبية، وهذا ناتج بسبب الانخفاض النسبي في درجة التعقيد المحاسبي في تلك الدول، وتوجه أهداف القوائم المالية في الدول النامية لخدمة وتحقيق أهداف الإدارة التي ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد ذلك البلد.

وتتعدد أهداف القوائم المالية وفقا للبلد المستخدمة فيه، فتهدف في بعض الدول إلى إعطاء صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة، وفي بعض الدول الأخرى تهدف إلى العرض العادل للوضع المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي تطبيقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي دول أخرى قدف القوائم المالية إلى تقديم المعلومات التي يطلبها قانون الشركات، لذلك فإن هذه الاختلافات في تحديد أهداف القوائم المالية يعتبر من أسباب الاختلاف الواسع في الممارسات المحاسبية الوطنية، بل ومن العوائق في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فإذا لم يتم الاتفاق على هدف القوائم المالية، فليس من الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية.

10- القوانين المحلية المتعارضة:

إن التعارض الموجود بين قوانين الضرائب والشركات المحلية تعوق دون تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ففي دول القارة الأوربية يعتبر قانون المحاسبة أكثر تطورا منه في المملكة المتحدة، فبالتالي من الصعب إدخال تعديلات وتغييرات جذرية عليه.

[1] حسين قاضي، مامون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص 46.

كما أن متطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعوق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جيدة، فبعض القوانين مثلا تحظر استخدام ممارسات محاسبية معينة وبعضها يحظر استخدام تلك الممارسات التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية، فعلى سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، نجد أن قانون الشركات الألماني يمنع استخدام طريقة الملكية، بينما نجد مثل هذه الطرق مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، وكذلك نجد أن القوانين في سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي تغير الحقائق الاقتصادية.

إن تأثير مثل هذه العوائق يكون مضاعفا عندما تكون هذه القوانين متعارضة في نفس البلد، فقوانين الضرائب في دول كثيرة تعوق تطوير المعايير المحاسبية الجيدة، لأن نظم تحصيل الضرائب مختلفة دوليا، وهو ما يقود إلى وجود اختلافات في المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا، فطالما نظم تحصيل الضرائب مختلفة و متباينة بين الدول وطالما الحكومات لم تظهر منها علامات تجاه توحيد أنظمة الضرائب، فليس هناك سبب قوي يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذا الحاجز أمام تحقيق التوافق المحاسبي الدولي سوف يتلاشى.

11- القصور في الإلزام بالتنفيذ:

لاشك أنه بدون وجود قانون دولي قوي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وسوف تفشل ما لم تضمن الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها التنفيذ والالتزام بتلك المعايير الصادرة في دولها والتي تقوم بتمثيلها، وليس لديها أي سلطة أو قوة تلزم أعضائها بتبني ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات، فالاعتماد الأساسي في ذلك يرتكز على جهود واستعداد الأعضاء فيها عن طريق الدعوة عنها في دولهم، ولهذا من الضروري وجود سلطة تلتزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي[1].

12- سرعة التوصيل:

إذ أن عدم معرفة مزاولي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة، وكثيرا من المعايير تصدر ويمر على صدورها فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون في دول كثيرة عنها شيئا، وقد تصل مسودات المعايير دولية لبعض المنظمات المحلية وتبقى شهورا طويلة دون أن تبدي رأيا فيها، وعند اعتماد هذه المسودات بعد دراسة التعليقات عليها من قبل اللجنة

[1] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 386.

الدولية المختصة، تبلغ المنظمة المحلية فتصنف المعيار مع المسودة حتى لا تكاد تميز بين المعيار والمسودة، بانتظار مدة من الزمن على هذا المعيار ليترجم.

12- الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول[1]:

تمثل الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف واحتياجات معينة، ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في الاعتبار هذه الاختلافات وأن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاح المالي.

فالدين يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في هذا الجانب، فتحريم الربا مثلا له تأثير واضح على تحقيق التوافق الدولي في الإجراءات المحاسبية، ومع هذا نجد عملية تحقيق التوافق الدولي مستمرة في تبني معايير وإجراءات محاسبية غربية تقوم باحتساب الربا، فتحريم الربا يعتبر عنصرا يزيد في تعقيد تحقيق التوافق المحاسبي الدولي القائم على أسس ومصطلحات غربية، ولهذا فالتأثير المحتمل للإسلام على السياسات والتطبيقات المحاسبية سوف يزيد من دراسة وتحليل الاختلافات في المحاسبة المحلية، فالديانات عموما والدين الإسلامي خصوصا لديها الفرصة لزيادة التأثير الثقافي في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

كما تعتبر اللغة أيضا عائقا من عوائق التوافق المحاسبي الدولي، لكنها من العوائق التي يمكن التغلب عليها، وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة.

وبشكل عام فالمشكلة الأساسية هي أن كل الدول لها بيئة اجتماعية، سياسية، اقتصادية وثقافية مختلفة، وأنه من الصعب الحكم على بعد أو قرب تحقق التوافق الدولي، وأنه ينبغي المضي قدما في عملية تحقيق التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة، فلكي تنجح عملية التوافق الدولي لأي درجة على المستوى العالمي فإنه ينبغي الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الوطني، ومعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة التي تعطي الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها في البيئات التي توجد فيها.

[1] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص 281-282.

IV – مستويات الالتزام بالتوافق المحاسبي الدولي:

إن الالتزام بتنفيذ المعايير والتوافق والتناغم العام على المستوى المحاسبي الدولي، يتعين دراسته على أربع أنواع من البلدان، وهو مقسم على النحو التالي:

1- البلاد النامية الآخذة في النمو

من أكثر الأمثلة الشاهدة على نجاح الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة في البلدان الآخذة في النمو أو البلدان الصناعية الحديثة، فكثير من تلك البلدان (على سبيل المثال نيجيريا وماليزيا وسنغافورة) قد تبنت المعايير الدولية للمحاسبة بتعديلات قليلة أو بدون إجراء أي تعديلات على معاييرها الوطنية، وخاصة البلدان ذات الارتباط بالتراث البريطاني والتي تعتمد على القطاع الخاص في وضع المعايير (معظم هذه البلدان تعتبر أعضاء في لجنة المعايير المحاسبية الدولية).

إن اختيار وتبني المعايير الدولية للمحاسبة يعتبر وسيلة غير مكلفة في تلك البلدان مقارنة بإعداد معاييرها الخاصة، وتلك البلدان لديها ميزة جعل بيئة العمل أفضل للشركات المحلية أو الأجنبية أو حتى المحاسبين ذوي الارتباط بالعمل في البيئات الدولية، والميزة الأخرى هي تجنب الاعتماد على بديل غير مقبول سياسيا (لبعض البلدان) نتيجة تبني معايير أمريكية أو الانجليزية.

إن استخدام المعايير الدولية للمحاسبة ذو قيمة عظيمة لكثير من تلك البلدان وتخدم مصالح التوفيق الدولي عن طريق تفادي خلق قواعد مختلفة.

2- الأمم الناشئة:

يمكن إبداء ملاحظات مماثلة نسبيا (مثل تلك الموجهة للبلاد الآخذة في النمو) إلى الشعوب التي تتحرك من الشيوعية إلى الرأسمالية (على سبيل المثال الصين ومجموعة أوربا الشرقية)، فهي تحتاج إلى إصلاح سريع التطبيقاتها المحاسبية حيث أنها تحولت بسرعة من اقتصاديات لا تهدف إلى الربح، وليس بها حملة أسهم، ومراجعين مستقلين، ولا يوجد بها أسواق الأسهم، ويمكن القول بأن هناك مؤسسات من الغرب تتنافس بدرجات معينة ومتفاوتة للتأثير على هذه البلدان (على سبيل المثال التنظيمات المحاسبية بالمملكة المتحدة، الحكومة الفرنسية، البنوك الألمانية والاتحاد الأوربي)، وللجنة المعايير الدولية للمحاسبة العديد من المزايا كواضعة لمعايير عالمية النطاق، والتي تمكنها من أن تكون ذات تأثير رئيسي عليها[1].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص 451.

3- اوربا الغربية واليابان:

تعتبر اليابان ودول أوربا من الدول الأكثر ازدواجية في التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية، فهم يعتبرون لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة المصدر المعايير محاسبية دولية منافسة للمحاسبة الأنجلوا سكسونية داخل واجهة دولية أكثر وقارا، وذلك من خلال تطبيق معايير دولية سيساهم مضموها مستقبلا في بدء تدنية المحاسبة التقليدية المحلية، وجهة النظر هذه كانت تمثل مؤسسات المحاسبة الألمانية أو الإيطالية وبلاد المفوضية الأوربية عموما.[1]

4- البلاد ذات أسواق رأس المال:

وتتضمن العديد من الدول الأعضاء في المجلس حاليا، ومن بينها الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، المملكة المتحدة، أستراليا، جنوب إفريقيا وهولندا، ومع ذلك فهناك العديد من الدول الأخرى التي التحقت بشكل متزايد بمجموعة بلدان رأس المال لاسيما تلك التي ارتبطت بشركات ضخمة.

إن نشر المعلومات العادلة والموحدة والمراجعة الخاص بأسواق رأس المال والتي يتم تنظيمها عن طريق معايير غير حكومية، يتم تحديدها بمساعدة إطار عام فكري يمثل فلسفة خاصة بهذه الدول، ومن الواضح تبعا أنها أثرت على لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، وحقيقة في الماضي فإن واضعي المعايير في الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة لا يبدو أنهم قد بذلوا مجهودات معتبرة في تغير قواعدهم في تلك الحالات التي من خلالها يكون هناك تعارض وعدم اتساق، ومع ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس مبادئ المحاسبة في المملكة المتحدة قد ساعدوا في دعم التوفيق.

[1] أمين السيد أحمد لعلفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص 82.

المحور الثالث:
معايير المحاسبة الدولية

I – ماهية المعايير المحاسبة الدولية

يعرف المعيار على أنه المرشد الأساسي لقياس والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، والمعيار في هذا الصدد مرتبط بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع من أنواع العمليات والأحداث التي تؤثر في قيمة المؤسسة ونتائج أعمالها.

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية من خلال النقاط التالية:

1. تعريف المعيار لغة

المعيار في اللغة هو نموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، فينظر إلى المعايير على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة للحكم بواسطتها على جودة المعلومة، كما أن القوانين بالنسبة للدولة يمكن اعتبارها المعيار للحكم على فعل أو إجراء كأن يكون قانونيا أو غير قانوني[1].

2. تعريف المعيار اصطلاحا

وتعرف بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، أي تلك القواعد الإرشادية التي يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمهم، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى الممارسات المهنية التي تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة المسؤولية المهنية.

وتعرفها المنظمة للمعايير الدولية على أنها وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، لها قواعد، خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معينة[2].

3. تعريف المعيار المحاسبة الدولية

أصبحت المعايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنها يسترشد بها المهنيون في جميع أنحاء العالم، والتي تعبر عن نماذج وإرشادات عامة تؤدي على توجيه وترشيد المحاسبية.

[1] محمد أبوزيد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص:58.

[2] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 61.

فمعايير المحاسبة الدولية هي مجموعة القواعد والأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع قليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، كما عرفت على أنها مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس، إثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة؛[1] فهي النماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة، فيمكن تشبيه المعايير المحاسبية إلى حد كبير بالقواعد الوضعية الأخرى والتي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم.

ومن هنا يمكن القول أن وضع المعايير المحاسبية يتم بناء على احتياجات وتجارب المحاسبين، كما أن هذه المعايير يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع، وأن عملية وضع المعايير المحاسبية تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة.

فهي الضوابط الإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:

- الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها؛
- البيئة الاقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة والإعلام الأسواق[2].

إن صلاحية وقبول المعايير محصورا في حدود دول الأعضاء، وتعكس المعايير مجموعة من القواعد التي توضع بمعرفة وتجربة مجموعة من المحاسبين الأكفاء مهنيين كانوا أم أكاديميين، يتفق عليها فيما بينهم لتشكيل الإطار العام الذي يحكم عمل المحاسبين وتوجد لتقييم أدائهم[3].

وحتى تصبح المعايير مقبولة دوليا يجب أن يعترف بها من طرف سلطات البورصة؛ وما يجب معرفته حول المعايير المحاسبية الدولية هو ما يلي:

- أن هناك نوعين من المعايير معايير محاسبية دولية IAS وهي كل المعايير الصادرة قبل أفريل 2001؛

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 103.

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:11.

[3] محمد أبوزيد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص:59.

- معايير دولية للإبلاغ أو الإفصاح الماليIFRS ، وهي المعايير التي صدرت بعد أفريل 2001.

مما سبق يمكن القول أن المعايير المحاسبة الدولية أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها أو من شأنها أن تشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية، تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، على أن تلتزم المؤسسات بتطبيقها.

الفرع الثاني: المحاسبة المالية

وهي الفرع من فروع المحاسبة التي تهتم بتحليل وتسجيل العمليات المالية وتلخيصها بهدف قياس نتيجة نشاط المؤسسة من خلال فترة زمنية معينة. فقائمة حساب النتائج وقائمة الميزانية هي نتاج المحاسبة المالية للمؤسسة ويتركز اهتمامها على تقديم المعلومات المالية للأطراف الخارجية.

1. تعريف المحاسبة المالية

هي عملية تحديد، قياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات.

فالمحاسبة المالية هي عملية تسجيل ومراقبة التدفقات الأصول والخدمات الدورة حياة المؤسسة، كما تعالج البيانات الكمية[1]، كما يطلق عليها بالمحاسبة العامة وتعتبر أم المحاسبات إذا صح التعبير، ويمكن تعريفها كتقنية تهتم بتحليل، تسجيل عندي، تبويب وتلخيص لكل العمليات الناتجة عن أحداث مادية، قانونية أو اقتصادية المؤثرة على ذمة المؤسسة خلال فترة محددة بقصد إعداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين بالدرجة الأولى والمستخدمين الداخليين، وهي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة بالإضافة لقياس أرباحها ومركزها المالي[2].

فهي حلقة اتصال بين هذه الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة ومتخذي القرارات؛ فيقع على عاتق المحاسبين قياس النتيجة الإجمالية، تحديد المركز المالي للمؤسسة، بهدف تقديم المعلومات اللازمة بما يواكب الحاجات المستمرة للأطراف الداخلية والخارجية فتحدث عملية التغذية العكسية[3].

وقد عرفها قانون 07/11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي في مادته 3 "**المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.**"

[1] Stéphan Brun, Comptabilité Approfondie et Révision, Librairie Vuibert, France, 1994, p:1.

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:11.

[3] Pierre Lassègue, Comptabilité, Edition Dalloz, France, 1998, p:116

وبالتالي ينظر إلى المحاسبة المالية على أنها نظام للمعلومات حين تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية إلى الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بنشاطها في صورة صادقة.

كما ينظر إلى المحاسبة المالية كمصطلح مالي يطلق على الحقل المعرفة، موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل، تبويب، تلخيص العمليات والأحداث ذات طابع المالي[1].

وبالتالي فالمحاسبة المالية هي نشاط خدمي لأنها تقوم بتزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات المتعلقة باستثمار الموارد وكيفية استخدامها.

من خلال ما تم تناوله سابقا يمكن استنتاج التعريف التالي للمحاسبة المالية:

هي مجموعة من المبادئ، الأسس والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة نشاط المؤسسة عن فترة زمنية معينة، وتحديد المركز المالي في هذه الفترة، حتى يستفيد جميع الأطراف في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2. أهداف المحاسبة المالية

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الأهداف الأساسية التالية[2]:

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي؛
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة، وتحديد المركز المالي للمؤسسة؛
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية داخل المؤسسة؛
- رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها: التخطيط، التوجيه، الرقابة وتقييم الأداء وذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات؛
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة؛
- مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة واتخاذ القرارات المناسبة.

[1] حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص: 5.

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:10.

3. الأطراف المعنية بالمحاسبة المالية

ويشمل على:[1]

- المستثمرون: تهتم بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها؛
- العاملون: تتطلب اهتماماتهم في المعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسة؛
- المقرضون: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها؛
- الموردون: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في مواعيدها؛
- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرار المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم بالمؤسسة؛
- الجهات الحكومية: والتي تهتم بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة وتوجيها ووضع السياسات الضريبية الخاصة بها.

الفرع الثالث: رهانات تبني المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبة الدولية بتجاوبها مع نمو التجارة العالمية والانفتاح الاقتصادي، الذي نتج عنه توجه مؤسسات إلى خارج حدودها الوطنية بحثا عن الاستفادة من رؤوس الأموال وفرص الاستثمار المربحة، لذلك تظهر رهانات المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

1. أسباب تطبيق المعايير المحاسبة الدولية

إن السبب الرئيسي لظهور المعايير المحاسبة الدولية يتمثل في تطور 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 من الشفافية والقابلية للمقارنة القوائم المالية التي تعود للمؤسسات، خاصة تلك المقيمة في البورصة؛
- المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول؛
- تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات؛

[1] حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، 2011، ص:07.

[2] بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:44.

- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها.

2. إيجابيات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة

يمكن إبراز أهم إيجابيات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية على الصعيد الدولي كالآتي[1]:

- تتمتع المعايير الدولية للمحاسبة بالقبول الدولي؛
- تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية، الأمر الذي يشجع التبادل والاستثمارات بين هذه الأسواق، وإرضاء المستثمرين وبخاصة الدوليين منهم، كما تؤدي هذه الثقة إلى تخفيض تكلفة رأس المال وزيادة تداول الأسهم؛
- تسمح بإجراء المقارنة بين عدة مؤسسات على اعتبار أن تطبيق المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الدولية للمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير المحاسبية الدولية، يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة، مما يزيد في تنافس المؤسسات أمام المستثمرين في البورصات؛
- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي للمؤسسات، وإعطاء صورة دقيقة عنها في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية؛
- إيجاد لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقض القائم في نطاق المحاسبة بين دول العالم، بهدف توفير المعلومات المحاسبية متجانسة، ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من طرف فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية؛
- تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؛
- تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق الدولية؛
- توفر معايير محاسبية دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية مجتمعة للمؤسسات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة وبتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها؛

[1] محمد بدوي، الأميرة عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر، 2000، ص:155.

- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول، بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفرق في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات.

2. خصائص المعايير الدولية للمحاسبة

تتمثل أهم الخصائص التي تتميز بها المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:[1]

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الإنجلوسكسونية، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الأقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛
- تفضيل مصالح المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق.
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل تفسيرات؛
- 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؛
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول؛
- التطبيق بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

الفرع الرابع: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية.

للمعايير المحاسبية الدولية أهمية وأهداف مدرجة من خلال مضمون هذا المطلب.

1- أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أصبحت عملية التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي ضرورة ملحة في وقتنا الحالي، بحكم العولمة الاقتصادية وتداخل وترابط الاقتصاديات مع بعضها البعض، ناهيك عن الدور الفعال الذي لعبته الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات بهذا الخصوص، الأمر الذي دعا إلى تبني مجموعة من المعايير المحاسبية تتسم بصفة الدولية تدخل تحت غطائها جميع الدول أو أغلبها بغية توحيد العمل المحاسبي.

[1] Stéphan Brun, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, édition d'organisation, France, 2004, p:37.

" إن وجود المعايير المحاسبية الدولية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية ويزيد من مصداقيتها، حيث إن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، ويتجلى ذلك من تنظيم الإطار المحاسبي، وهذا من خلال وضع ضوابط للممارسات المحاسبية وإيجاد حلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وبالتالي يمكن القول بأنه بدون وجود معايير محاسبية سوف يكون ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية، وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية، ويمكن الإشارة هنا للأزمات المالية والمشاكل التي حدثت بعد تفاقم الكساد بدول النظام الرأسمالي بين سنة 1929 و 1933، مما أدى بالشركات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى نشر بيانات مضللة تظهر مشروعاتها بوضع مالي أفضل من الوضع الحقيقي لها، وكان هذا التضليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، وللحد من هذه الظواهر للتلاعب بالبيانات والسياسات المحاسبية ظهرت الحاجة إلى وضع معايير للمحاسبة لإلزام مختلف الشركات التقيد بها، وبالتالي فإن أهمية تأطير الممارسات المحاسبية تنبع من كونها تعمل كأساس للتأكد من الحصول على أكبر قدر من العدالة لمخرجات الأنظمة المحاسبية.

" تنبع أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات، فلا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية، أو أسلوب الإفصاح على أساس نفعية المعلومات الناتجة عن اتخاذ القرارات إرشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها، لذلك يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بأمر هذه الوحدة، وبذلك يمكن القول بأن غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة، بينما يساعد وجودها في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعد إيضاحا ضروريا وما لا يعد كذلك، وإذا كانت المعايير توضع لتكفل تحقيق أهداف المحاسبة، فلابد

أن يتم بناؤها في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة، حتى تنبثق من علاقة منطقية بينها وبين أهداف ووظائف المحاسبة، بما يكفل تحقيق أهداف المحاسبة، ورفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية. "[1].

وعلى الرغم من العوامل التي ساهمت إلى حد كبير في إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها لا تزال تكتنفها الكثير من الصعوبات، وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى الغاية المثلى للمعايير، وهي معايير محاسبية دولية موحدة، ولا شك أن توفر نظام محاسبي دولي سيحقق العديد من المزايا منها ما يلي[2]:

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير الأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين، الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال[3]؛
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل، وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة، فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

علاوة على ما سبق، نضيف العناصر التالية الأهمية المعايير المحاسبية الدولية[4]:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛

[1] محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2012، ص 416.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص ص 124-125.

[3] مرجع سابق، ص 125.

[4] امين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 266.

- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

2- أهداف المعايير المحاسبية الدولية.

يعتبر الترابط بين الأسواق المالية العالمية أحد الأسباب الرئيسية التي تستلزم مواءمة القواعد المحاسبية على الصعيد الدولي مع بعضها البعض، والتي أدت إلى بروز أهداف للمعايير المحاسبية، ومنها[1]:

- تحسين والرفع أكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة بين القوائم المالية المعدة من قبل الشركات المدرجة في البورصة؛
- المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول؛
- سهولة التقييم والتداول على الشركات في سوق البورصات في جميع أنحاء العالم؛
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛
- عرض مرجعي وإطار محاسبي عالي الجودة للبلدان التي لا تتبنى معايير محاسبية.

كما أن هناك أهداف أخرى لمعايير المحاسبة الدولية تتمثل في[2]:

- تحسين أساليب مسك المحاسبة بغية إعطاء الصورة الصادقة والواقعية التي تقدمها القوائم المالية؛
- فهم أفضل للمحاسبة والرقابة؛
- تسمح بمقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان؛ تسهيل تجميع الحسابات؛ تطوير الإحصاءات.

وعموما فإن الهدف الأساسي هو إنشاء مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية تحظى بالقبول العام، بغية الوصول للغة محاسبية موحدة تستعمل على نطاق واسع وخاصة في أسواق رأس المال، إن وضع هذه المعايير سيعمل على تغيير العديد من النظم المحاسبية الخاصة بكل بلد، ومن ثم الوصول إلى قوائم مالية تقرأ بنفس المفاهيم المحاسبية والمالية بين جميع الدول.

[1] Stéphane BRUN, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, BERTI Editions, Algerie, 2011, P 64.
[2] Pages Bleues, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS-Fondaments et Principes, Pages Bleues, Algerie, 2010, P 08

II – الجهات المستفيدة من المعايير المحاسبية الدولية:

يعتبر وجود معايير محاسبية دولية مطلبا ملحا لعدد من المستخدمين وهم[1]:

أولا: المستثمرون.

فالمستثمر يريد الحصول على مزيد من الثقة في القوائم المالية التي يستخدمها عند اتخاذ قرارات الاستثمار، فعندما تكون القوائم المالية لشركة أجنبية فإنه يريد أن يكون واثقا بأنه قد فهم المبادئ التي اتبعت عند قياس الدخل، وتقويم الأصول، والإفصاح عن المعلومات المهمة، فإذا اهتزت ثقته فإنه يمكن أن يقرر عدم الاستثمار في هذه الشركة بل ربما في كل شركات ذلك البلد، وهذا ينطبق أيضا على الشركات والمؤسسات المالية والاستثمارية.

ثانيا: المحللون الماليون.

يحتاج المحللون الماليون إلى معلومات واضحة من أجل تأدية مهامهم في تقديم الاستشارات الاستثمارية، فما لم تكن لديهم معلومات مبنية على معايير محاسبية مقبولة دوليا، فإنهم سوف يواجهون مشاكل التعلم وفهم المعايير والتطبيقات المحاسبية لبلد ما من أجل فهم القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الشركات في ذلك البلد.

ثالثا: المقرضون والدائنون الدوليون.

إن فهم الوضع المالي للمقترض مهم جدا لضامني القروض لاتخاذ القروض عند منح أو تحديد قرض ما، وعند توريد البضائع، وعند تحديد الشروط اللازمة لذلك، فوجود معايير للتقارير المالية الدولية يعتبر مفيدا لمؤسسات الإقراض الدولية التي تقوم بتقديم القروض في الدول النامية.

رابعا: الشركات متعددة الجنسية.

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مهمة جدا للشركات متعددة الجنسية، فالشركات التابعة لمجموعة من الشركات الدولية سوف تستفيد من توحيد المعايير المحاسبية من عدة أوجه:

- قد تحتاج إلى مجموعة من القوائم المالية وكذلك السجلات المحاسبية، فالشركات التابعة قد تقوم بإعداد قوائم مالية مختلفة لتلبية التقارير الداخلية، التقارير الخارجية في البلد الأجنبي، المتطلبات الضريبية في البلد الأجنبي، احتياجات القوائم الموحدة مع الشركة الأم؛

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمك علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص ص 31-35.

- عندما تحتاج الشركة إلى إعداد قوائم مالية موحدة، سوف يؤدي ذلك إلى التقليل من عمليات التسوية المطلوبة، وبالتالي سيتم توفير قدر كبير من الجهد والوقت عند إعداد هذه التقارير؛
- سهولة تحقيق التكامل بين التقارير الداخلية والخارجية وتطوير مقاييس أداء موحدة.

خامسا: شركات المحاسبة الدولية.

إن غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية يعيق قيام شركات المحاسبة الدولية بإعداد أدلة التعليمات وغيرها التي يتم استخدامها في مكاتب تلك الشركات، كما أن غياب مثل هذه المعايير يعيق انتقال موظفي هذه الشركات من بلد إلى آخر، ولهذا فهذه الشركات بحاجة ماسة لهذه المعايير[1].

سادسا: أسواق الأوراق المالية.

في حال انضمام الشركات إلى أي سوق لتداول الأوراق المالية فإنه يجب اتخاذ قرار بشأن أي المبادئ التي يجب أن تعد القوائم المالية على أساسها، في هل تعد القوائم المالية للشركات الأجنبية على أساس مبادئ المحاسبة المحلية التي سوف تكون مفيدة للمستثمرين المحليين أو تعد على أساس مبادئ المحاسبة الأجنبية وذلك لتخفيض تكاليف إعداد مثل هذه القوائم؟.

سابعا: المنظمات المحلية للمحاسبة.

لا يمكن الجزم بأن أي منظمة محلية مصدرة للمعايير المحاسبية لديها الموارد الكافية للبحث المستمر في كل مشاكل المحاسبة النظرية والتطبيقية، ولذلك فالتحرك تجاه معايير محاسبية دولية يتيح الفرصة لاستخدام ما سبق إصداره من قبل المنظمات المحلية والدولية.

ثامنا: المحاسبون في الدول النامية.

إن مهنة المحاسبة في الدول النامية ليست متطورة بشكل كاف أو كبير بقدر يجعلها قادرة على تبني إصدار معايير محاسبية محلية، كما أن بعض الحكومات لا تعطي الاهتمام الكافي لإصدار مثل هذه المعايير ولا تخصص لها جزءا كافيا من مواردها الشحيحة، ولهذا فالمعايير الدولية قد تكون مناسبة ل:

- كل المستخدمين للقوائم المالية؛
- المعدين لقوائم المالية والذين يبحثون عن التوجيهات الخاصة بأنسب طرق المحاسبة؛
- المراجعين عند تقييم الإجراءات المحاسبية المتبعة.

[1] مرجع سابق، ص ص 31- 35.

تاسعا: حكومات الدول النامية.

فحكومات الدول النامية لديها القوة لإلزام شركات المساهمة باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد التقارير في هذه البلدان، فاستخدام المعايير الدولية للمحاسبة يمكن أن يكون شرطا قبل الاستثمار والعمل في الدول النامية، فالدول المضيفة لديها الدافع للحصول على معلومات صحيحة وقابلة للمقارنة.

عاشرا: السلطات الضريبية.

في حالة وجود شركات تابعة للشركات المحلية في دول أخرى، فإن الضرائب المستحقة على أرباح الشركات المتعددة الجنسية عن العمليات الدولية سوف تكون معقدة الحساب بسبب اختلاف طرق الوصول إلى الأرباح، ولهذا فالمعايير الدولية يتوقع منها أن تقدم المساعدة وتخفف من هذا التعقيد.

III – معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية:

على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها معايير المحاسبة الدولية، فإن ذلك لا ينفي وجود معوقات تقف حائلا أمام الالتزام الكامل (أو الجزئي) بتطبيق قواعدها، ولقد فطنت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) حين حرصت على أن تنص في مواثيقها صراحة على أنه في حال وجود تعارض ما بين قاعدة من القواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية، وقانون أو تشريع سائد في الدولة العضو، تكون الغلبة دائما للقانون أو التشريع القطري، ولكن مع حث الجهات المهنية في الدولة العضو على التقليص قدر الإمكان من وجود مثل هذه التناقضات.

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية على شكل فروقات واضحة في تطبيقها، حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، فإلى جانب التفاوت الواضح في مقدار الالتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك المعايير، والناتج عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد، توجد فروقات واختلافات ملموسة أيضا في تطبيق القاعدة نفسها. "[1].

ويمكن حصر الأسباب التي تؤدي إلى نشوء هذه الاختلافات فيما يلي:

1- اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدول.

تتفاوت الدول من حيث مستوى تطورها الاقتصادي، أو من حيث النظم المتبعة في إدارة اقتصادياتها، فهناك دول متقدمة وأخرى نامية، كما أن منها من يتبنى نظما مركزية في إدارة التنمية وتخطيط الاقتصاد،

[1] محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول الى منظمة التجارة العالمية، دراسات استراتيجية، العدد 18، ط1، مركز الامارات للدراسات و البحوث الاستراتيجية، الإمارات العربية المتحدة، 1988، ص 18.

في حين يتبنى بعضها الآخر أساليب لا مركزية في التنمية والتخطيط، وتتفاوت في تلك الدول أيضا معدلات التضخم الاقتصادي، وكذلك السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن في السوق النقدي، من هنا تنعكس هذه الفروقات على النظم المحاسبية المطبقة في هذه الدول، وكذلك اللوائح والتشريعات ذات العلاقة، مما يخلق عقبات وعوائق أمام توفير اتساق كامل بين تلك النظم واللوائح والتشريعات.

2- الفروقات الثقافية والحضارية.

تتعدد شعوب العالم، وينجم عن هذا التعدد اختلافات في اللغة والدين والتشريعات والقوانين، مما يؤدي إلى نشوء اختلاف بينها في القيم والمفاهيم السائدة، وكذلك في ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وقد كشفت بعض الدراسات إلى أن اختلاف اللغة بين الدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر من أهم العقبات التي حالت دون توفير الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، لأن اختلاف اللغة يؤدي عادة إلى نشوء اختلاف في فهم المصطلحات المحاسبية الرئيسية المستخدمة في تلك المعايير.

3- اختلاف القوانين والتشريعات.

تنشأ اختلافات بين القوانين والتشريعات السائدة في الدول نتيجة اختلاف نظمها الاقتصادية والاجتماعية، وحتما سينعكس هذا الخلاف على الممارسات المحاسبية فيها، كالاختلاف في طرق الإهلاك مثلا، أو في القواعد المحاسبية التي تحكم الاعتراف بالإيراد والمصروفات، ومن ثم تحديد حدود الإفصاح المناسب عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة.

4- اختلاف المفاهيم والسلوكيات السائدة.

مرت شعوب دول العالم بحقبات تاريخية مختلفة في مدتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية وتراكمت لدى كل منها على مر الزمن مجموعة من المفاهيم والسلوكيات والقيم التي تنعكس على فهمها للحياة وعلى ممارستها اليومية، وقد وصلت إلى درجة الرسوخ والاستقرار، تجعل تغيير البعض منها أمرا صعبا.

إن الاختلاف بين المفاهيم وقيم الأفراد والمنظمات في تفسير بعض المصطلحات المحاسبية مثل: القيمة الموضوعية، التوقيت، الإفصاح والشفافية، إذ تعد هذه المصطلحات ركائز أساسية في تصميم النظم المحاسبية في هذه الدول، الأمر الذي يبرز اختلافات في المفاهيم الأساسية للمحاسبة فما بالك عن المصطلحات الثانوية أو الملحقة أو التفسيرية.[1]

[1] مرجع سابق، ص ص 21-23.

5- تفاوت دور الجمعيات المهنية القائمة في الدول على الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة.

تتنازع مسألة الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة في بلدانها جهتان، أولهما رسمية تحت إشراف ووصاية هيئة تابعة للدولة، تتمثل عادة في دواوين المحاسبة ووزارات التجارة والمالية ... إلخ، هذا النمط يغلب عادة إلى جهات رسمية في الدول النامية، وثانيهما مهنية، كالجمعيات والنقابات المهنية، والتي تغلب غالبا في الدول المتقدمة والتي توكل اليها شؤون الرقابة والإشراف على المهنة، بما في ذلك وضع معايير و تطوير و سن مواثيق تتعلق بالمهنة.

IV – الهيئات الدولية المعتمدة لوضع و تطوير المعايير المحاسبية:

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات مما يتطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض المنسجمة مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية. | ولمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB). كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الآن التغيرات المنوي إجرائها على الإطار المفاهيمي، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان "المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity".

ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالية وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة قطاع خاص) واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي إنتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والذي كانت قد انشأت عام 1973.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، وأعضاء المجلس الستة عشر من تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم من أجل المصلحة العامة بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقا لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم. وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (LASC) قد أصدرت خلال عملها من عام 1973 – 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 13 معيار تم إستبدالها أو إلغائها. وإبتداءا من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRSs والبالغة حتى الآن 13 معيار التحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IASs.[1]

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

أ. لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة اللفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات إقتصادية؛

ب. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛

ج. تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

2. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

2. 1 مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board(FASB)

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 22.

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامة (GAAP).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

أ. هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC).

ب. معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA).

ج. مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB).

د. مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

2. 2 الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

الإتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني. ومقر الإتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حاليا في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة. ويهدف الإتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التحقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم و التطوير المحاسبي.

2. 3 منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي

(OECD) Organization for Economic Co-operation and Development

وتسمى نادي الأغنياء حيث تضم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما وتقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية.

2. 4 المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)

International Organization of Securities Commissions

تضم هذه المنظمة الجهات المنظمة (Regulators) لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وأن الإختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات العاملة في تلك الدول. ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر

الأخيرة، وقد حصل إتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

2. 5 المنظمة اللجنة الأوروبية (EC) European Commission

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الإتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانونا في قوانين دول الإتحاد الأوروبي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000 م أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة دول الإتحاد الأوروبي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005 م.

2. 6 الأمم المتحدة (UN)United Nations

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعدة سياسية ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي و الإقتصادي الدولي.

3. الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board IASB). كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الآن التغيرات المنوي إجرائها على الإطار المفاهيمي، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان "المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity" . يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا.[1]

وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، **والغرض من هذا الإطار** هو:

أ. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة.

ب. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.

ج. مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.

د. مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي دولي.

هـ. مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.

و. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقا المعايير المحاسبة الدولية.

ز. تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فإنه يطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المحور الرابع:
عرض القوائم المالية
(IAS 01)

I- هدف و نطاق المعيار:

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 1" (IAS1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية" شهر جانفي من سنة 1975 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وعدل بشكل جوهري شهر سبتمبر 1997 ليصبح تحت عنوان "عرض القوائم المالية"[1].. سنتناول في هذا المحور أسس هذا المعيار والقوائم المالية التي نص عليها بمختلف مكوناتها، فضلا عن التطرق لأهم التفسيرات المتعلقة به والتعديلات اللاحقة.

1- هدف المعيار:

يصف هذا المعيار الأساس لعرض البيانات المالية للأغراض العامة، من أجل ضمان المقارنة مع كل من البيانات المالية التي تخص المنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ويبين كامل المتطلبات اللازمة لعرض البيانات المالية وإرشادات بشأنها، وكذلك بنيتها والمتطلبات الدنيا لمحتواها. يحدد المعيار أساس عرض القوائم المالية ويشمل:

- المبادئ واجبة التطبيق من أجل نشر القوائم وفق المعايير الدولية، كاستمرارية النشاط الاستغلالي وأساس الاستحقاق وغيرها؛
- قائمة الوثائق المشكلة للقوائم المالية.

2- نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض تلبية احتياجات مستخدميها (الغرض العام)، ويطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح، وحتى التي لا تستهدف الربح يمكن أن تطبق هذا المعيار مع إجراء تعديلات على بعض مسميات بنود القوائم المالية. مع ملاحظة أن المعيار IAS 1 لا ينطبق على البيانات المالية المرحلية والمختصرة[2].

II – أسس المعيار و أساس القوائم المالية

اولا- أسس المعيار الدولي IAS1

1- مجموع القوائم المالية: تشتمل المجموعة الكاملة للبيانات (القوائم المالية على ما يلي:

- بيان (قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛
- بيان الدخل الشامل للفترة؛

[1] احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، ط1، عمان،2015، ص 63.

[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008 , p 13.

- بيان التغيرات في حقوق الملكية؛
- بيان التدفقات النقدية؛
- الملاحظات بالملاحق، وتشكل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من المعلومات التوضيحية.

يضاف إلى هذا بيان المركز المالي في بداية فترة المقارنة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تقوم بإعادة صياغة البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي، أو عند قيامها بتصنيف البنود ضمن بياناتها المالية.

2- أساس الاستحقاق وثبات الطرق:

يجب اعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، أي الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث بغض النظر عن استلام أو دفع النقدية. كما يجب عرض البنود المختلفة في القوائم المالية (بتفاصيلها بنفس الطرق بين فترة محاسبية أخرى تسهيلا لعملية المقارنة.[1]

3- خدمة غرض المقارنة

تفصح المنشأة عن معلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم إعداد تقارير بها في البيانات المالية للفترة الحالية، باستثناء سماح المعايير الدولية لعرض البيانات المالية أو طلبها خلاف ذلك. وتضم المنشأة المعلومات المقارنة للمعلومات الوصفية والسردية عندما يكون ذلك متصلا بفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

وعند قيام المنشأة بتغيير عرض أو تصنيف البنود في بياناتها المالية، ينبغي عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية، علما أنه ينبغي أن تحدد بوضوح البيانات المالية وتميزها عن غيرها من المعلومات في الوثيقة المنشورة نفسها.

4- فرض الاستمرار ومبدأ عدم المقاصة:

عند إعداد البيانات المالية تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط كمنشأة مستمرة. وتعد المنشأة البيانات المالية على أساس الاستمرارية إلا اذا قصدت الإدارة تصفية المنشأة أو وقف النشاط أو في حال عدم امتلاكها لبديل واقعي إلا القيام بذلك. وعند إدراك الإدارة أثناء قيامها بالتقييم- للشكوك

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، ط1، القاهرة، 2013، ص 70.

الجوهرية المتعلقة بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشك كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار، فيجب أن تفصح المنشأة عن هذه الشكوك.

إن عملية إجراء المقاصة بين بنود الأصول والخصوم أو بين بنود الدخل والمصروفات غير مسموح بها إلا إذا ورد ذلك ضمن معايير المحاسبة الدولية، حيث يجب أن تظهر مختلف البنود بشكل مستقل، مع الإشارة إلى أن عملية طرح المخصصات (كطرح مخصص الديون المشكوك فيها من حساب المدينين) من الموجودات (المدينون لا تعتبر مقاصة.

ثانيا- أساس القوائم المالية ومكوناتها:

لا يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية قائمة حصرية ومركزة من العناصر التي ستدرج في القوائم المالية، بل يمكن ملاحظة ما يلي:

- من ناحية، تعرض القاعدة IAS 1 مجموعة نموذجية من عناصر القوائم المالية؛
- بعض المعايير تشرح بشكل أكثر تفصيلا بعض تلك العناصر النموذجية، نقصد تحديدا المعيارين IAS 7 و IAS33 :
  - المعيار IAS 7 المتعلق بقائمة التدفقات النقدية؛
  - المعيار IAS 33 المتعلق بعرض وحساب النتيجة حسب الأسهم.
- بعض المعايير مخصصة للمعلومات المكملة ضمن الملاحق بخصوص الحسابات المجمعة، ونخص بالذكر: المعيار IAS 24 الذي يخص المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة

كما تم التأكيد على أن تكون القوائم المالية محددة بوضوح، ومن المعلومات المهمة التي يجب عرضها ضمن مكونات البيانات المالية اسم المشروع المؤسسة والتاريخ أو الفترة التي تغطيها، كما يجب بيان فيما إذا كانت القوائم المالية تخص مشروعا محددا أم مجموعة من المشاريع[1].

1- قائمة المركز المالي:

لقد ألزم مشروع "تحسين المعايير[2] الموجودة التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية ضمن بيان المركز المالي، مع إمكانية تقديم العناصر حسب درجة السيولة إذا كان ذلك سيسمح بعرض معلومات أكثر موثوقية وملاءمة من الطريقة الأولى (المرجعية).

[1] مرجع سابق، ص 72.

[2] Marc GAIGA, Norme IAS 01: La présentation des états financiers, Université NANCY 2, 2009, p. 5. http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1-a5a4ec9acc03/res/ias01_3.pdf.

وبالتالي سيكون لدينا أساسا أصول جارية متداولة) وأخرى غير جارية (ثابتة) من جهة، وخصوم جارية وأخرى غير جارية من جهة أخرى.

حسب المعيار IAS 1 يجب أن تتضمن قائمة المركز المالي كحد أدنى الأصناف التالية من العناصر:

- الأصول الثابتة المادية؛
- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول المالية؛
- المشاركات المسجلة محاسبيا حسب طريقة المعادلة (طريقة حقوق الملكية)؛
- المخزون؛
- الزبائن والحقوق المماثلة؛
- النقدية وما يعادل النقدية؛
- الموردون والديون المماثلة؛
- أصول وخصوم الضرائب،
- الضرائب على الدخل(IAS 12) ؛
- المخصصات؛
- الخصوم غير الجارية بفوائد(passifs portant interets) ؛
- حقوق الأطية؛
- رأس المال المصدر والاحتياطيات؛

وقد أضاف مشروع "تحسين المعايير الموجودة" أصناف العناصر التالية:

- موجودات (مباني) التوظيف (IAS 40) ؛
- الأصول البيولوجية(IAS 41) ؛

كما أضاف مشروع "التقارب قصير الأجل بين معايير الإبلاغ المالي (IFRS) والمعايير الأمريكية (US GAAP)"العناصر التالية :

- الأصول غير الجارية الموجهة للتنازل عنها؛
- الخصوم غير الجارية الموجهة للتنازل عنها.

2- قائمة الدخل:

يقترح المعيار IAS 1 عرض بيان الدخل حسب الطبيعة المستخدم كثيرا في فرنسا) أو حسب الوجهة الإنتاج، التوزيع، الإدارة)، ويوجب اعتراف المنشأة بجميع بنود الدخل والمصاريف في فترة الربح أو الخسارة إلا اذا تطلب المعيار الدولي خلاف ذلك.

لقد حدد المعيار الدولي الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن القائمة والمتمثلة فيما يلي:

- إيرادات الأنشطة العادية؛
- الأعباء المالية؛
- الحصة ضمن النتيجة الصافية للشركات المرتبطة والمشاريع المشتركة المسجلة محاسبيا حسب
- طريقة المعادلة؛
- عبء الضريبة على الدخل؛
- حقوق الأقلية؛
- النتيجة الصافية للدورة.

كما أضاف مشروع "التقارب قصير الأجل بين بين المعايير " (US GAAP IFRS) مجموعة العناصر التي تسمح بالإشارة إلى الأرباح والخسائر المرتبطة بالأنشطة المتوقفة.

3- قائمة التغير في حقوق الملكية:

في إطار معايير المحاسبة الدولية يمثل بيان التغير في حقوق الملكية مكونا كاملا وجزء لا يتجزأ من القوائم المالية. ولدى المجموعات الاختيار بين إدراج أو عدم إدراج التغيرات الناتجة عن المعاملات بشأن رأس المال والتوزيعات.

يجب أن تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية العناصر التالية[1]:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- كل عنصر من الإيرادات أو الأعباء أو الأرباح أو الخسائر سجل مباشرة ضمن الأموال الخاصة وكذلك مجموع هذه العناصر؛
- إجمالي الإيرادات والمصروفات للفترة، والتي تبين بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لمساهمي الشركة الأم وحقوق الأقلية؛
- الأثر المتراكم للتغيير في الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المحاسبية.

[1] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 19.

ملاحظة:

يلزم معيار المحاسبة الدولي IAS 1 المنشأة بعرض جميع تغييرات المالك في حقوق الملكية في بيان التغييرات، وعرض جميع التغييرات لغير المالك في حقوق الملكية في بيان واحد للدخل الشامل أو بيانين بيان دخل منفصل وبيان الدخل الشامل)، ولا يسمح عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغييرات في حقوق الملكية.

4- قائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية أساسا لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد وما في حكم النقد والاحتياجات الاستخدام هذه التدفقات النقدية، ويحيل المعيار IAS 1 إلى المعيار الدولي IAS 7 بخصوص عرض القائمة ومتطلباتها.

5- الملاحظات على القوائم المالية (الملحق):

يجب أن تعرض الملاحظات بالملحق المعلومات المتعلقة بالمناهج المحاسبية وطرق التقييم، وأن تشير إلى المعلومات المطلوبة من طرف معايير المحاسبة الدولية، وتقدم كل معلومة غير محددة في المعايير ولكنها ضرورية من أجل تقديم صورة صادقة[1].

ونشير بشكل أكثر تفصيلا إلى أن هذه الملاحظات تفصح أو تعرض ما يلي:

- تعرض معلومات عن الأساس في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛
- تفصح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية من أجل عرض البيانات المالية التي لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية؛ .
- تقدم معلومات لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية ولكنها متصلة بفهم أي منها.

كما تفصح المنشأة (في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو في الملاحظات الأخرى) عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة، والتي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

[1] Marc GAIGA, op. cit., p. 12.

III- التفسيرات المتعلقة بالمعيار IAS 1 :

هناك العديد من التفسيرات التي تشير إلى المعيار الدولي IAS 1 والمتمثلة في: SIC-15، SIC-25، SIC-27، SIC-29، SIC-32، IFRIC 1، IFRIC 14، IFRIC 15، IFRIC 17، IFRIC 19.

وفيما يلي شرح مختصر لأهم هذه التفسيرات:

- SIC-27- تقييم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد تأجير": هذا التفسير يتعلق بتقييم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد تأجير، وهو يستند أساسا على المعايير التالية IAS1 :، IAS 17 "عقود التأجير"، IAS 18 " إيرادات الأنشطة العادية"، IFRS 4 عقود التأمين".
- SIC-29 "المعلومات التي يتعين تقديمها – اتفاقيات الامتياز للخدمات": هذا التفسير يتعلق بالمعلومات التي يتعين تقديمها من أجل اتفاقيات الامتياز للخدمات، وهو يستند أساسا على المعيار " IAS1 .
- IFRIC1- تغير الخصوم الموجودة والمتعلقة بعمليات التفكيك والاستصلاح وما يشابهها": يشير هذا التفسير إلى المعايير التالية: IAS1، IAS8 "الطرق المحاسبية، تغييرات التقديرات المحاسبية والأخطاء"، IAS 16 " الأصول الثابتة المادية"، IAS 23 "تكاليف الاقتراض"، IAS 36 "خسائر القيمة للأصول"، " IAS 37المؤونات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة."[1]

IV – التعديلات على مستوى المعيار IAS 1:

بعد التعديل الجوهري للمعيار سنة 1997، أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلين على المعيار (IAS 1)، ففي سبتمبر 2007 أصدر المجلس "معيار المحاسبة الدولي 1 المعدل"، حيث تم إجراء العديد من التغييرات على المصطلحات المستخدمة في إطار المعيار، نذكر من بين أهم التعديلات:

تغيير عنوان القائمة الأولى من "الميزانية (balance sheet) "إلى "بيان المركز المالي"؛

- وجوب إدراج بيان المركز المالي في بداية الفترة الأولى للمقارنة، وذلك عندما يجري الكيان تغييرا في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أو يقوم بإعادة إدراج بنود معينة ضمن القوائم المالية بأثر رجعي، أو عند إعادة تصنيفه لبنود الحسابات في القوائم المالية؛

[1] Focus IFRS.com, Textes des Normes et Interprétations, le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ (offset)/0 . Accédé le 20 / 04/ 2018.

- عدم الترخيص بعرض معاملات الكيان مع الملاك (بصفتهم ملاكا) ضمن الملاحظات (الملحقات)؛
- متطلبات جديدة تفصيلية تتعلق بعرض بعض عناصر الإيرادات والمصاريف ضمن قوائم الدخل والدخل الشامل والدخل الشامل الآخر.

كما نشر المجلس شهر فيفري 2008 تعديلا على المعيار يستلزم فيه عددا من جوانب الإفصاح الإضافي المتعلقة بحيازة الكيان لأحد الأصول المالية المقدم كحقوق ملكية المتمثل في سند بخيار حق الاسترجاع (putable instrument)، وهو أداة مالية تمنح لحاملها الحق في إعادة الأداة إلى المصدر نقدا، أو أي أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائيا إلى المصدر في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد[1]. وقد أتبع المجلس هذين التعديلين بمجموعة من التعديلات والتحسينات نلخصها كما يلي:

- التعديلات المتعلقة بعرض: "عناصر أخرى للنتيجة الإجمالية"؛
- التعديلات المنجزة عند نشر التحسينات السنوية (2008-2010)؛
- التعديلات المعنونة ب "المبادرة المتعلقة بالمعلومات الواجب تقديمها"، والتي نشرت من طرف المجلس بتاريخ 18 ديسمبر 2014.

V - أسئلة و تمارين المعيار (IAS1):

[1] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., pp. 24-25.

التمرين (1)

لتكن لديك البيانات الآتية حول مؤسسة "ازدهار" بتاريخ 2016/12/31 (المبالغ بـ دج):

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

المطلوب: عرض قائمة الدخل (الربح أو الخسارة) حسب الطبيعة ثم حسب الوظيفة، علما أن إيرادات المؤسسة كانت عبارة عن مبيعات بقيمة 1900000 دج.

حل التمرين (1)

قائمة الدخل حسب الطبيعة

يتم تصنيف بنود الدخل والمصروفات وفقا لطبيعتها دون تخصيصها على الوظائف داخل المنشأة.

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

قائمة الدخل حسب الوظيفة

يتم تصنيف بنود الدخل والمصروفات حسب وظيفتها داخل المنشأة، كجزء من تكلفة المبيعات أو جزء من المصاريف العامة والإدارية والمصاريف الأخرى.

البيان	المبلغ
المبيعات	1900000
تكلفة المبيعات	(889000)[1]
الربح الإجمالي	1011000
تكلفة التخزين	(200000)
مصاريف البيع	(133000)
مصاريف التوزيع	(171500)
مصاريف عامة وإدارية	(298500)
الربح من عمليات التشغيل	208000

[1] تكلفة المبيعات = تكلفة الشراء + تكلفة الإنتاج
= 233000 + 656000 = 889000

التمرين (2)

إليك ميزان المراجعة لمؤسسة "الهضاب" بتاريخ 2017/12/31 (المبالغ بـ دج).

	البنود	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
1	رأس المال		500000		500000
2	احتياطات		510000		510000
3	برمجيات معلوماتية	15000		15000	
4	رخص وبراءات	10000		10000	
5	أراضي	20000		20000	
6	مباني	100000		100000	
7	تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية	150000		150000	
8	معدات نقل	400000		400000	
9	أسهم الفروع	100000		100000	
10	أسهم بغرض المتاجرة	26000		26000	
11	اهتلاك البرمجيات المعلوماتية		6000		6000
12	اهتلاك الرخص والبراءات		4000		4000
13	اهتلاك المباني		60000		60000
14	اهتلاك التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية		90000		90000
15	اهتلاك معدات النقل		320000		320000
16	مخزون بضاعة	300000	295000	5000	
17	مواد أولية ولوازم	266900	255000	11900	
18	تموينات أخرى	75000	65000	10000	
19	مخزون المنتجات	800000	660000	140000	
20	مشتريات مخزنة	600000	600000		
21	خسائر القيمة عن مخزون البضاعة		3000		3000
22	موردو المخزونات	800000	900000		100000
23	موردو الخدمات	6200	6000	200	
24	زبائن	1150000	550000	600000	
25	زبائن مشكوك فيهم	5000	3000	2000	
26	تسبيقات الزبائن	10000	11700		1700
27	خسائر القيمة عن الزبائن		1000		1000
28	ضرائب محصلة على المبيعات	200000	219000		19000
29	ضرائب قابلة للاسترجاع على المشتريات	144000	120000	24000	
30	قيم للتحصيل	50000	45000	5000	
31	حسابات بنكية جارية	600000	550000	50000	
32	حسابات جارية بريدية	300000	260000	40000	
33	الصندوق	90000	80000	10000	
34	تكلفة شراء البضاعة المباعة	192000		192000	
35	مواد أولية ولوازم مستهلكة	263000	3000	260000	
36	تموينات أخرى مستهلكة	20000		20000	
37	خدمات خارجية مستهلكة	30000		30000	
38	أقساط التأمينات	3000		3000	

39	أعباء المستخدمين	15000		15000	
40	أعباء الضرائب	20000		20000	
41	الأعباء المالية	2000		2000	
42	مبيعات بضاعة		200000		200000
43	مبيعات منتجات		319400		319400
44	خدمات مقدمة		55000		55000
45	تغير مخزون المنتجات	300000	350000		50000
46	فوائض القيمة نتيجة التنازل عن التثبيتات غير المالية		22000		22000
47	أعباء الضريبة على الأرباح	30000		30000	
48	اقتراضات بنكية طويلة الأجل		30000		30000

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (الربح أو الخسارة) لمؤسسة "الهضاب" وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

حل التمرين (2)

- **إعداد قائمة المركز المالي لمؤسسة "الهضاب" بتاريخ 2017/12/31**

الأصـــــول		الخصـــــوم	
الأصول غير المتداولة		**الأموال الخاصة**	
أصول غير ملموسة		رأس المال	500000
برمجيات معلوماتية	9000	احتياطات	510000
رخص وبراءات	6000	نتيجة الدورة	74400
ممتلكات، مصانع ومعدات		**مجموع الأموال الخاصة**	**1114400**
أراضي	20000	**الخصوم غير المتداولة**	
مباني	40000	اقتراضات بنكية	30000
تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية	60000	**مجموع الخصوم غير المتداولة**	**30000**
معدات نقل	80000	**الخصوم المتداولة**	
أصول مالية		تسبيقات الزبائن	1700
أسهم الفروع	100000	موردون	100000
مجموع الأصول غير المتداولة	**315000**	ضرائب مستحقة	19000
الأصول المتداولة			
مخزونات		**مجموع الخصوم المتداولة**	**120700**
بضاعة	2000		
مواد أولية، لوازم وتموينات أخرى	21900		
منتجات	140000		
أصول مالية بغرض المتاجرة			
أسهم	26000		
الحقوق والحسابات الدائنة			
الموردون المدينون	200		
زبائن	601000		
ضرائب قابلة للاسترجاع	24000		
النقدية وما يعادلها	105000		
مجموع الأصول المتداولة	**920100**		
المجموع	**1235100**	**المجموع**	**1235100**

ملاحظات:

- برمجيات معلوماتية = 3 – 11
- رخص وبراءات = 4 – 12
- مباني = 6 – 13
- تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية = 7 – 14
- معدات نقل = 8 – 15
- تثبيتات مالية = 9
- بضاعة = 16 – 21
- مواد أولية، لوازم وتموينات أخرى = 17 + 18
- أدوات مالية بغرض المتاجرة = 10
- زبائن = 24 + 25 – 27
- النقدية وما يعادلها = 30 + 31 + 32 + 33
- نتيجة الدورة = الأصول - الخصوم غير الجارية - الخصوم الجارية - الاحتياطات - رأس المال

نتيجة الدورة = 42 + 43 + 44 + 45 + 46 - 34 - 35 - 36 - 37 - 38 - 39 - 40 - 41 - 47

- **إعداد قائمة الدخل لمؤسسة "الهضاب" للفترة من 2016/1/1 إلى 2017/12/31**

البنود	المبالغ
نواتج الأنشطة العادية	519400
نواتج أخرى	55000
تغير مخزونات المنتجات التامة الجارية	50000
- مخزونات مستهلكة	(472000)
- خدمات خارجية مستهلكة	(30000)
- أعباء المستخدمين	(15000)
- أعباء أخرى	(23000)
- أعباء مالية	(2000)
نواتج استثنائية	22000
نتيجة الدورة قبل الضرائب	104400
- أعباء الضريبة على الأرباح	(30000)
نتيجة الدورة	74400

ملاحظات:

- نواتج الأنشطة العادية = 42 + 43
- نواتج أخرى = 44
- نواتج استثنائية = 46
- مخزونات مستهلكة = 34 + 35 + 36
- أعباء أخرى = 38 + 40

المحور الخامس:

المخزونات

(IAS 02)

I – هدف و نطاق المعيار:

في أفريل 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) "المخزونات"، الصادر أصلا عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، والذي حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية"، الصادر عن اللجنة في أكتوبر 1975. في ديسمبر 2003 أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) المعدل، والذي تضمن التوجيهات الموجودة في التفسير (SIC-1) "الاتساق—مختلف صيغ التكلفة للمخزونات"، وأصبح هذا المعيار مطبقا على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من2005/01/01؛ وقد تم إدخال تعديلات جزئية عليه من خلال عدة معايير أخرى.

1. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية؛ والمسألةالرئيسية فيما يتعلق بمحاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يتم الاعتراف به كأصل، ويدرجفي قائمة المركز المالي، ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به؛ ويوفر هذا المعيارإرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بالمخزون كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلىصافي القيمة القابلة للتحقق؛ كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون، وتقنيات تقدير تكلفة المخزون.

2. نطاق المعيار

ينطبق المعيار على القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون باستثناء:

- العمليات الناتجة عن عقود الإنشاء (IAS 11)؛
- الأدوات المالية (IAS 32) و(IAS 39)؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (IAS 41).

لا يطبق هذا المعيار عند قياس المخزونات المحتفظ بها من طرف:

- منتجي المنتجات الزراعية والغابية والإنتاج الزراعي عند الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم قياس تلك المنتجات بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقا لممارسات تلك الصناعات؛
- تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتىالبيع؛ وعند قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حساب الربح والخسارة.

II – تعريفات المخزون:

المخزون هو الأصول التي:

- يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي؛
- قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية إنتاج السلع أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق:

هي سعر البيع المتوقع في سياق النشاط العادي، بعد طرح التكاليف المقدرة لإتمام عملية تصنيع المخزون، والتكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع.

القيمة العادلة:

هي المبلغ الذي يمكن أن يتم بها مبادلة الأصل، أو سداد الالتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

III– قياس المخزون و صيغ تحديد التكلفة:

1. قياس المخزون

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

1.1. تكاليف المخزون

يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل من تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي تمتحملها في سبيل جلب المخزون إلى مكانها ووضعها الحاليين.

2.1 تكاليف الشراء:

تشمل سعر الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد من المصالح الجبائية)، ومصاريف النقل والمناولة، وأي مصاريف أخرى لها علاقة مباشرة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات، بعد طرح التخفيضات التجارية والبنود المشابهة لها.

3.1 تكاليف التحويل:

تشمل جميع التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور والموادالأولية، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة، التي يتم تحملهاالتحويل المواد إلى منتجات تامة.

تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تلك التكاليف التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل اهتلاك وصيانة مباني المصنع ومعداتها وتكاليف إدارتها وتشغيلها. أما التكاليف

الصناعية غير المباشرة المتغيرة فتشمل تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بمجرد تغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع، وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريف جارية تحمل للفترة التي حدثت فيها؛ ويتم تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي، كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة؛ ويتم تحميل كلوحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

يمكن أن يتمخض عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج في نقس الوقت (منتجات متزامنة أو منتجات مشتقة)، وفي حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح، يتم توزيعها على المنتجات على أساس معقول وثابت من دورة لأخرى.[1]

4.1 التكاليف الأخرى:

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلعي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل جعل المخزون في مكانها ووضعها الحاليين، فمثلا قد يكون من المناسب تضمين المصاريفغير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين لتكاليف المخزون.

من بين التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي تدرج كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها:

- القيم غير العادية للفاقد من المواد والأجور والتكاليف الصناعية؛
- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى؛
- التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانها ووضعها الحاليين؛
- تكاليف البيع؛
- تكلفة الفائدة، وذلك عندما تشتري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة (الفرق بين سعرالشراء وفقا لبنود الائتمان العادية والمبلغ المدفوع).

في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، وهذه الظروف محددة فيالمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض".

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي 1، المخزون، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة، 2016، ص 230.

2. تكلفة المخزون لمقدم الخدمة

إلى الحد الذي يكون فيها لمزودي الخدمات مخزونا يتم قياسها بتكلفة الإنتاج، تتكون تكلفة المخزون المقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للعاملين بشكل مباشر في تقديم الخدمة، بما فيذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، ولا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة، بل يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة، التي يتم تقسيمها غالبا إلى أسعار يتم تحملها من قبل مزودي الخدمات.

3. تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

في إطار معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، يتم تقييم المخزون الذي يتضمن المنتجات الزراعيةالتي تم حصادها من الأصول البيولوجية، عند الاعتراف الأولي بقيمتها العادلة عند الحصاد، ناقص االتكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.

4. طرق قياس التكلفة

يمكن استخدام **طريقة التكاليف المعيارية** أو **طريقة التجزئة** لتحديد تكلفة المخزون والوصول إلىقيمة تقريبية، وتأخذ **طريقة التكاليف المعيارية** في الاعتبار المستوى العادي للمواد الأولية والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة، ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة، وإذا استدعى الأمر تعد لحسب الظروف السائدة. أما **طريقة التجزئة** فتستخدم عادة في قطاع البيع بالتجزئة لقياس المخزون الذييحتوي على أعداد كبيرة، بأصناف متعددة، سريعة التغير، والتي لها هامش ربح متقارب، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى؛ وتتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة هامشالربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون، وتأخذ النسبة المستخدمة بعين الاعتبار المخزونات المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي.

5. صيغ تحديد التكلفة

"**التكلفة المحددة والمعرفة لكل بند من المخزون على حدا**"، تحدد تكلفة المخزونات من الأنواع غير التبادلية، والبضائع والخدمات المصنعة بشكل خاص لمنشآت معينة وفقا لطريقة "**التحديد العيني**". يجب تحديد تكلفة المخزون باستخدام طريقة "**الوارد أولا صادر أولا**" أو طريقة "**التكلفة المتوسطة المرجحة**"، في حالة المخزونات من الأنواع التبادلية.

6. صافي القيمة القابلة للتحقق

قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادما كليا أو جزئيا أو تناقصت أسعار بيعها، كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع، أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام البيع. إن تخفيض قيمة المخزون لأقل من تكلفتها إلى صافي قيمتها القابلة للتحقق تعتبر ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقها من بيعها أو استخدامها.

IV – الاعتراف بالمخزون كمصروف و الافصاح

1. الاعتراف بالمخزون كمصروف

عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، أما مبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون، فيجب الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة؛ أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الاعتراف بهكتنزيل لمبلغ المخزون المعترف بها كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

2. الإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يأتي:[1]

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزون والقيمة الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة؛
- القيمة الدفترية للمخزون التي تمثل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛
- أي مبلغ مسترجع من أي تخفيضات سابقة لمبلغ المخزون المعترف بها كمصروف عن الفترة؛
- مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف بها كمصروف؛
- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى إلغاء تخفيض قيمة المخزون؛
- القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان للالتزامات.

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي 1، مرجع سبق ذكره، ص 233.

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS2):

التمرين (1):

من أجل اقتناء شحنة من المواد الأولية تحملت مؤسسة "الآفاق" المصاريف الآتية (المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
سعر الشراء (فواتير الموردين)	1520000
تخفيضات تجارية	%5
رسوم جمركية (من الصافي التجاري)	%30 (من الصافي التجاري)
تأمين المشتريات	15000
مصاريف المناولة والشحن	52000
الرسم على القيمة المضافة	%19
أجور موظفي مديرية المحاسبة	65000
أجور موظفي مديرية المشتريات	70000
عمولات لوكلاء الاستيراد	40000
عمولات للوسطاء	30000
مصاريف مقابل ضمان ما بعد الشراء	26000

المطلوب: تحديد تكلفة المواد الأولية وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (1):

البيان	المبلغ
سعر الشراء (فواتير الموردين)	1520000
تخفيضات تجارية [0,05×1520000]	(76000)
رسوم جمركية [0,3×(0,05×1520000 – 1520000)]	433200
تأمين المشتريات	15000
مصاريف المناولة والشحن	52000
عمولات لوكلاء الاستيراد	40000

عمولات للوسطاء	30000
تكلفة المواد الأولية	2014200

ملاحظة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة رسم قابل للاسترجاع، أما أجور موظفي مديرية المحاسبة وأجور موظفي مديرية المشتريات فتعتبر مصاريف عامة وإدارية، وبالتالي لا تدخل هذه المصاريف والرسوم ضمن تكلفة اقتناء المواد الأولية.

التمرين (2):

خلال شهر ماي من عام 2015 قامت مؤسسة "الآفاق" بتصنيع 10000 وحدة من المنتج (P)، ومن أجل ذلك استنفذت 250000 دج مواد وتموينات أخرى. كانت تكاليف التصنيع لعام 2015 عند مستوى الإنتاج العادي 150000 وحدة كالآتي:

- أجور مباشرة: 2000000 دج؛
- تكاليف الإنتاج المتغيرة: 8000000 دج؛
- تكاليف الإنتاج الثابتة: 1200000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة المنتج (P) وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) في الحالتين:

- الحالة (1): الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 160000 وحدة؛
- الحالة (2): الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 125000 وحدة.

حل التمرين (2):

- **الحالة (1):** الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 160000 وحدة

البيان	المبلغ	طريقة حساب المبالغ
مواد وتموينات أخرى	250000	
أجور مباشرة	125000	= 10000×160000\2000000
تكاليف الإنتاج المتغيرة	500000	= 10000×160000\8000000
تكاليف الإنتاج الثابتة	75000	= 10000×160000\1200000
تكلفة المنتج (P)	950000	

- **الحالة (2):** الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 125000 وحدة

البيان	المبلغ	طريقة حساب المبالغ
مواد وتموينات أخرى	250000	
أجور مباشرة	160000	= 2000000\125000×10000
تكاليف الإنتاج المتغيرة	640000	= 8000000\125000×10000
تكاليف الإنتاج الثابتة	80000	= 1200000\150000×10000
تكلفة المنتج (P)	1130000	

التمرين (3):

بتاريخ 2013/12/31 كانت وضعية المخزونات لإحدى المؤسسات كالآتي (المبالغ بـ دج):

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
بضاعة (M1)	250000	220000
بضاعة (M2)	190000	170000
مواد أولية (MP1)	210000	215000
مواد أولية (MP2)	305000	310000

المطلوب: مبلغ المخزونات الذي يظهر في قائمة المركز المالي وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (3):

يتم تقييم المخزونات وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتتم عملية التقييم لكل صنف على حدا.

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق	القيمة الجديدة	خسارة القيمة
بضاعة (M1)	250000	220000	220000	30000
بضاعة (M2)	190000	170000	170000	20000
مواد أولية (MP1)	210000	215000	210000	0
مواد أولية (MP2)	305000	310000	305000	0
المجموع	955000	915000	905000	55000

تظهر المخزونات في قائمة المركز المالي بقيمة إجمالية قدرها 955000 وخسارة في القيمة إجمالية قدرها 55000 ومبلغ صافي إجمالي قدره 905000.

التمرين (4):

بتاريخ 2015/12/31 كان بحوزة مؤسسة "الهناء" مخزون منتجات نصف مصنعة تكلفتها 625000 دج، وقدرت تكلفة إتمام تصنيع تلك المنتجات 36000 دج، وتكلفة البيع المقدرة بعد إتمام التصنيع 6000 دج، أما سعر البيع المتوقع للمنتجات بعد إنهاء تصنيعها فبلغ 650000 دج.

المطلوب:

تحديد خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (4)

صافي القيمة القابلة للتحقق = 650000 – 6000 – 36000= 608000صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة (625000) وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة = 625000 – 608000= 17000

التمرين (5):

بتاريخ 2016/12/31 كان بحوزة مؤسسة "الهناء" 850 وحدة من المنتجات التامة تكلفتها 60دج/وحدة، وأبرمت المؤسسة عقدا لبيع 550 وحدة لأحد الزبائن بقيمة 58 دج/وحدة، دون تحمل أي مصاريف بيع؛ وقد بلغ سعر البيع المتوقع 61 دج/وحدة، ومصاريف البيع المتوقعة 2 دج/وحدة.

المطلوب:

تحديد خسارة القيمة عن المنتجات التامة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (5):

تكلفة المنتجات التامة = 850×60= 51000

صافي القيمة القابلة للتحقق = 550×58+ 300×(61 – 2) = 49600

صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات التامة = 51000 – 49600= 1400

التمرين (6):

بتاريخ 2011/12/31 كانت تكلفة المنتج (P) 200 دج/وحدة، وكان سعر بيع المنتج بهذا التاريخ هو 205 دج/وحدة، وعند إجراء الجرد الفعلي تبين وجود تلف في المنتج بسبب تسرب المياه، وتتطلب عملية صيانة المنتجات 8 دج/وحدة لكل وحدة.

المطلوب:

تحديد خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (6):

تكلفة المنتج (P) = 200 لكل وحدة

صافي القيمة القابلة للتحقق للمنتج (P)= 205 – 8= 97 لكل وحدة صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات التامة = 200 – 97= 3 لكل وحدة.

المحور السادس:
قائمة التدفقات النقدية
(IAS 07)

I- هدف و نطاق المعيار:

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التغيرات في المركز المالي" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية شهر أكتوبر من سنة 1977، وعدل جوهريا شهر ديسمبر من سنة 1992 ليصبح "بيانات التدفق النقدي"، علما أنه تم تعديله لاحقا أكثر من مرة كما سنرى، خصوصا عند نشر النسخة المنقحة من المعيار الدولي رقم 1 " عرض البيانات المالية" شهر سبتمبر 2007.

1- الغرض من إصدار المعيار:

الغرض من قائمة التدفقات النقدية هو تقديم معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية التشغيلية لكيان ما خلال فترة زمنية معينة، مع إعطاء لمحة عامة عن مختلف أنشطته الاستثمارية والتمويلية[1]. **2- تعريف النقد والنقد المعادل:**

التدفقات النقدية عبارة عن تدفقات واردة وصادرة من النقد والنقد المعادل. ويتكون النقد من نقد بالصندوق وودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل (أو المعادلات النقدية) فهي استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، جاهزة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد الذي يتعرض لمخاطرة غير مهمة من حيث تغيرات القيمة.

يتم الاحتفاظ بالنقد المعادل لغرض تلبية الالتزامات النقدية قصيرة الأجل بدلا من الاستثمار أو لأغراض أخرى. ولا يتم اعتبار توظيف ما على أنه معادل للنقد عادة إلا إذا كان له تاريخ استحقاق قريب، قد يكون مثلا ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الشراء.

في هذا الإطار، يجب على الكيان الإفصاح عن العناصر التي تشكل النقد وما يعادله، كما يجب عليه القيام بالتسوية المقاربة بين المبالغ الظاهرة في قائمة التدفقات النقدية والبنود المكافئة لها المعروضة في قائمة المركز المالية.

3- مجال تطبيق المعيار:

يجب على كل المؤسسات – بغض النظر عن طبيعة نشاطها. إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا المتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 7، هذه القائمة تعرض بصفتها جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية لكل فترة محاسبية عند عرض البيانات المالية. ومع التسليم باختلاف النشاط الرئيسي المدر للدخل في كل

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008. P 102.

مؤسسة فإن لدى مختلف المؤسسات نفس الحاجيات من النقد لسداد التزاماتها وتحقيق عوائد للمساهمين فيها، لذلك أصبحت قائمة التدفق النقدي إلزامية بالنسبة لكل كيانا.[1]

II – تصنيف التدفقات النقدية:

تقدم بيانات التدفقات النقدية تقريرا عن التدفقات النقدية خلال الفترة، وتكون مصنفة وفقا للنشاطات التشغيلية (أو العملياتية والاستثمارية والمالية.

1. الأنشطة التشغيلية:

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الأساسية المساهمة في إنتاج العائدات للكيان، إلى جانب الأنشطة الأخرى غير الاستثمارية أو غير المالية. وتشتق التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من عمليات إنتاج العائدات الرئيسية للكيان، وبذلك فهي عادة ما تنتج من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل ضمن تحديد الربح أو الخسارة.

ينظر مستخدمو القوائم المالية عادة إلى التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية على أنها مؤشر رئيسي عن مستوى توليد عمليات الكيان التدفقات نقدية كافية لتسديد القروض والمحافظة على القدرة التشغيلية لهذا الكيان، ودفع أرباح الأسهم والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل.

يمكن عرض الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية بإحدى طريقتين: المباشرة أو غير المباشرة، وإن كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية تفضل الطريقة المباشرة لتقديم صافي النقد من الأنشطة التشغيلية.

تبين الطريقة المباشرة العناصر التي تؤثر على التدفق النقدي وحجم التدفقات النقدية. ويشترط المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 على الكيانات التي تستخدم الطريقة المباشرة الإبلاغ عن الفئات الرئيسية التالية من إجمالي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية: النقدية التي يتم تحصيلها من العملاء، الفوائد والأرباح المستلمة عن حصص المساهمة المبالغ النقدية المدفوعة للموظفين والموردين الآخرين، الفوائد المدفوعة، ضرائب الدخل المدفوعة، مقبوضات ومدفوعات نقدية تشغيلية أخرى.

أما الطريقة غير المباشرة فتعتبر الأكثر استخداما لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ويرجع ذلك أساسا لسهولة إعدادها. تركز الطريقة على الاختلافات بين نتائج التشغيل الصافية والتدفقات النقدية، وتبدأ بصافي الدخل أو الخسارة (النتيجة الصافية) التي يمكن الحصول عليها مباشرة من قائمة الدخل حساب النتيجة)، لتتم إضافة أو خصم بنود الإيرادات والمصروفات التي لا تؤثر على النقد للوصول

[1] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 35.

إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. مثلا تتم إضافة الاهتلاك وخسارة القيمة مرة أخرى، لأن هذه النفقات تقلل من صافي الدخل دون التأثير على النقد[1].

2. الأنشطة الاستثمارية:

تشمل أنشطة الاستثمار عمليات الشراء والتنازل عن الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول الأخرى طويلة الأجل، مثل الممتلكات الاستثمارية، كما تشمل أيضا شراء وبيع أدوات الدين وحقوق الملكية (أي سندات واسهم) وأدوات الدين الخاصة بالكيانات الأخرى التي لا تعتبر نقدا معادلا، أو محتفظ بها الأغراض التعامل أو التداول. وتندرج ضمن أنشطة الاستثمار كذلك السلف النقدية والقروض المقدمة لكيانات أخرى، ولكن لا يشمل هذا القروض والسلف المقدمة من طرف البنوك والمؤسسات المالية الأخرى لعملائها، لأنها تصنف بالنسبة إليها على أنها "أنشطة تشغيلية" كونها تدفقات نقدية من الأنشطة الرئيسية المدرة للدخل لهذه المؤسسات (البنوك).

ويعد الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية مهما، لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مقدار النفقات المدفوعة بهدف توليد دخل مستقبلي وتدفقات نقدية أخرى.

3. الأنشطة التمويلية:

تشمل أنشطة التمويل الحصول على الموارد وإعادة الموارد إلى أصحابها، كما تتضمن أيضا الحصول على الموارد من خلال القروض (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) وتسديد المبالغ المقترضة. ويعد الإفصاح المنفصل عن هذه التدفقات مهما، لأنه مفيد في توقع المطالبات حول التدفقات النقدية المستقبلية من قبل الجهات المقدمة لرأس مال الكيان.

يقدم الكيان تقريرا منفصلا عن الفئات الرئيسية الإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي دفعات المدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية والمالية.

تستثنى معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقد أو النقد المعادل من قائمة التدفقات النقدية. ويتم الإفصاح عن هذه المعاملات في مكان آخر من البيانات المالية بطريقة تقدم كل المعلومات ذات الصلة بهذه الأنشطة الاستثمارية والمالية.

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 108.

III- أهمية و طريقة عرض قائمة التدفقات النقدية:

أولا: أهمية عرض قائمة التدفقات النقدية

يمكن القول عموما أن المعلومات عن التدفقات النقدية للكيان مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة الكيان على تشغيل النقد والنقد المعادل وحاجته لاستخدام هذه التدفقات النقدية، لأن القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تتطلب تقييما لقدرة الكيان على تشغيل النقد والنقد المعادل وتوقيت وحتمية توليدها.

وإذا أردنا التفصيل أكثر، فإن عرض قائمة التدفقات النقدية مع المكونات الأخرى للقوائم المالية قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية) يوفر المعلومات الإضافية التالية المستخدمي القوائم المالية:

- تقديم رؤية أفضل للهيكل المالي، بما في ذلك السيولة والملاءة المالية وقدرة الكيان على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، وذلك من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة واستغلال الفرص؛
- تحسين المعلومات لأغراض تقييم التغيرات في قيم الأصول والخصوم وحقوق الملكية للكيان؛
- يسمح تصنيف المعلومات ضمن القائمة بتقييم تأثير الأنشطة الثلاث على المركز المالي للكيان ومقدار النقد وما في حكم النقد.

فضلا عن ذلك، فإن من شأن قائمة التدفق النقدي أن:

- تعزز إمكانية المقارنة بين الإبلاغ عن الأداء العملياتي من طرف شركات مختلفة، لأنها (القائمة تلغي آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لمعاملات متشابهة؛
- تعمل كمؤشر عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها واحتمال تحققها.

ثانيا: طريقة عرض قائمة التدفقات النقدية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 أن يتم تصنيف وتقسيم قائمة التدفقات النقدية إلى أربعة مكونات: الأنشطة التشغيلية، أنشطة الاستثمار، أنشطة التمويل، النقد وما يعادله. بمعنى آخر، تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات حول التحصيلات النقدية لكيان ما ومدفوعاته النقدية للفترة المعنية، بحيث تكون تلك التدفقات مصنفة تحت ثلاثة عناوين: الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل، إلى جانب التغيرات في النقد والنقد المعادل.[1]

[1] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., 2008, p. 38

ويجب توخي الحذر عند التصنيف حتى يتم إدراج كل معاملة للكيان ضمن الفئة أو الصنف المناسب لها، كما يجب الحرص على عدم تغيير طريقة التصنيف المختارة بين دورة (سنة) وأخرى..

وقبل أن نوضح العناصر التي تشملها قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقتين (المباشرة وغير المباشرة)، نشير إلى أن المعيار الدولي لم يوضح الحد الأدنى من العناصر واجبة العرض ضمن القائمة.

1- قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة[1]:

التدفقات النقدية المتأتية من الانشطة التشغيلية

- تحصيلات مستلمة من الزبائن
- مبالغ مدفوعة للموردين والعاملين
- الفوائد المدفوعة
- الضرائب المدفوعة على النتائج
- التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار

- شراء الفرع x صافي النقدية المكتسبة
- شراء أصول ثابتة
- الايرادات الناتجة عن بيع العتاد
- الفوائد المحصلة
- الأرباح المستلمة عن حصص المساهمة
- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل:

- إيرادات إصدار أسهم
- إيرادات الاقتراض طويل الأجل
- تسديد الديون الناتجة عن عقود الإيجار التمويلي
- الأرباح المدفوعة عن الأسهم
- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل

[1] Eric DUCASSE, et al, Normes comptables internationales IAS/ IFRS avec exercices d'application corrigés, de boech, Bruxelles, 2005, p33.

- الزيادة الصافية في النقدية وما يعادل النقدية
- النقدية وما يعادلها في بداية الدورة
- النقدية وما يعادلها عند إقفال الدورة

2- قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة[1]:

التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية

- الأرباح الصافية قبل الضريبة

ثم التعديلات ب:

- الاهتلاكات
- خسائر الصرف
- إيرادات التوظيف (الاستثمار)
- المصاريف المالية
- أرباح التشغيل العملياتية) قبل التغيرات في الاحتياجات من رأس المال العامل
- الزيادة في الحقوق على الزبائن والمدينين الاخرين
- الانخفاض في قيمة المخزون
- الانخفاض في قيمة الموردون
- الفوائد المدفوعة
- الضرائب المدفوعة عن النتائج
- التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار:

- شراء الفرع X بعد خصم النقدية المكتسبة.
- شراء الأصول الثابتة.
- لتحصيلات الناتجة عن التنازل عن المعدات
- الفوائد المحصلة
- الأرباح المستلمة عن حصص المساهمة
- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار.

[1] Ibid., pp. 34-35.

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل:

- إيرادات إصدار أسهم
- تحصيلات ناتجة عن الإقتراض طويل الأجل
- تسديد الديون الناتجة عن عقود الإيجار التمويلي
- الأرباح المدفوعة عن الأسهم
- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل
- الزيادة الصافية في النقدية وما يعادل النقدية
- النقدية وما يعادلها في بداية الدورة
- النقدية وما يعادلها عند إقفال الدورة.

ثالثا- عناصر أساسية أخرى للمعيار:

سنتطرق في هذا الإطار للعناصر التالية: عرض التدفقات النقدية بالقيمة الصافية، الحركات في معادلات النقد، الفوائد وأرباح الأسهم، الضرائب على النتائج، عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى، التدفقات النقدية للعملة الأجنبية.

1- عرض التدفقات النقدية بالقيمة الصافية:

يمكن عرض التدفقات النقدية التالية المتأتية من أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل بصافي قيمتها: [1]

- النقدية الداخلة والخارجة لحساب الزبائن عندما تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة العميل وليس من أنشطة الكيان؛
- النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة بالعناصر ذات الدوران السريع والمبالغ الكبيرة والاستحقاقات قصيرة الأجل.

2- الحركات في معادلات النقد:

يتم استبعاد الحركات داخل معادلات النقد (cash equivalents) أو بين بنودها من التدفقات النقدية لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية، لأنها جزء من إدارة نقدية الكيان بدلا عن كونها جزءا من أنشطته التشغيلية والتمويلية والإستثمارية[2].

[1] Focus IFRS.com, Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, op. cit., p. 20
[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit, p. 37.

3- الفوائد وأرباح الأسهم (المكاسب):

يجب عرض التدفقات النقدية المتأتية من الفوائد والأرباح (حصص الأسهم) سواء المحصلة أو المدفوعة بشكل منفصل، كما يجب تصنيف كل منها بشكل مستمر ضمن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية وذلك من دورة لأخرى.

4- الضرائب على النتائج:

يجب تقديم التدفقات النقدية من الضرائب على النتائج (ضرائب الدخل بشكل منفصل، وتصنيفها على أنها تدفقات نقدية تشغيلية ما لم يكن بالإمكان ربطها تحديدا بأنشطة التمويل والاستثمار

5- عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى:

يجب عرض كل التدفقات النقدية المتأتية من عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى بشكل منفصل، وتصنيفها على أنها أنشطة استثمارية. كما يجب على الكيان أن يوضح إجمالا بالنسبة لتلك العمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى التي تمت خلال السنة المالية كلا من العناصر التالية:

- السعر الإجمالي للشراء أو التنازل (البيع)؛
- الجزء من سعر الشراء أو التنازل المدفوع نقدا وبما يعادل النقد؛
- مبلغ النقد (وما يعادله) الذي يحوزه الفرع أو وحدة الاستغلال سواء المكتسبة أو المتنازل عنها؛
- مبلغ أصول وخصوم الشركة التابعة أو الوحدة الاستغلالية سواء المكتسبة أو المتنازل عنها، وتكون المبالغ مجمعة حسب الفئات الرئيسية بخلاف النقد والنقد المعادل.

6- التدفقات النقدية للعملة الأجنبية:

تسجل التدفقات النقدية الناجمة عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة، وذلك عن طريق تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية على مبلغ هذه الأخيرة عند تاريخ التدفقات النقدية. كما يجب على الشركات التابعة الأجنبية أن تعد بيانات منفصلة للتدفقات النقدية، وتحول التدفقات النقدية لهذه الشركات عند سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية

لا تعد الأرباح والخسائر غير المحققة (الناجمة عن التغيرات في سعر صرف العملة الأجنبية) تدفقات نقدية، إلا أن تأثير تغيرات سعر الصرف على النقود والنقود المعادلة المحتفظ بها أو المستحقة بالعملة الأجنبية تذكر في قائمة التدفقات النقدية، من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل عند بداية ونهاية الفترة.

IV – التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 7

لقد كان معيار المحاسبة الدولية رقم 7 قبل تعديله سنة 1992 يقتضي في الأصل من الكيانات المبلغة إعداد قائمة التغيرات في الوضعية المالية، والذي كان يشار إليه أيضا و عادة باسم قائمة تدفق الأموال (funds flow statement)، وقد اعتبر حينها وسيلة مقبولة على نطاق واسع لعرض التغيرات في المركز المالي كجزء من مجموعة كاملة من القوائم المالية. ولكن حاليا علل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 من "قوائم التدفق النقدي" (Cash Flow Statements إلى "قائمة التدفقات النقدية" Statement of Cash Flows (العنوان المستخدم في الولايات المتحدة)[1]، أو Cash Flows Statement.

وفي إطار منظوره العام حول عرض البيانات المالية ("مبادرة الإفصاح")، نشر المجلس بتاريخ 29 جانفي 2016 تعديلات على معيار المحاسبة الدولية رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"، حيث أصبح يفترض في الكيان الكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم التغيرات المتعلقة بالالتزامات المدرجة في أنشطته التمويلية، سواء أكان مصدر هذه التغييرات هو التدفقات النقدية أم لا.

ومن أجل الوفاء بهذا الالتزام يتعين على الكيان الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بالتغيرات بخصوص الالتزامات (الخصوم) المدرجة في الأنشطة التمويلية:

- العملة الوظيفية هي العملة التي يزاول بها الكيان غالبية أنشطته سواء كانت تلك الأنشطة خاصة بعمليات مالية أو تشغيلية أو غيرها، وليست هي بالضرورة العملة المحلية
- التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات التمويل؛
- التغيرات الناتجة عن الاستحواذ أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو الشركات الأخرى؛
- أثر التغيرات على أسعار صرف العملات الأجنبية؛
- التغيرات في القيم العائلة؛
- التغييرات الأخرى.

وتشمل متطلبات الإفصاح تلك التغيرات في الأصول المالية التي تدرج تدفقاتها النقدية ضمن أنشطة التمويل أو سيتم إدراجها ضمنها.

تتمثل إحدى طرق تلبية متطلبات الإفصاح المشار إليها في القيام بالتسوية المقاربة بين أرصدة فتح الحسابات وأرصدة إغلاقها في قائمة المركز المالي، وذلك فيما يتعلق بالالتزامات المدرجة ضمن أنشطة

[1] Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 101.

التمويل. في هذا الإطار، يجب أن تكون المعلومات كافية للسماح لمستخدمي القوائم المالية بالربط بين عناصر التسوية وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

عندما يقدم الكيان هذه المعلومات في نفس الوقت الذي يقدم فيه تلك المعطيات عن التغيرات في الأصول والخصوم الأخرى، فيجب عليه أن يعرض التغيرات المتعلقة بأنشطة التمويل بشكل منفصل.

V – أسئلة و تمارين المعيار (IAS7):

التمرين 01:

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "الآفاق"(المبالغ بـ دج):

بتاريخ 2017/01/01: رصيد البضاعة 18000، رصيد الموردين 61000، ورصيد الزبائن 33000؛

بتاريخ 2017/12/31: رصيد البضاعة 35000، رصيدا لموردين 22000، ورصيد الزبائن 68000؛

خلال 2017: بلغت تكلفة البضاعة المباعة 198000، وقدر هامش الربح 20% من قيمة المبيعات، أما معدل الرسم على القيمة المضافة فكان 19%.

المطلوب:

– تحديد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2017؛

– تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2017.

حل التمرين 01

– تحدبد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2017

هامش الربح = المبيعات –تكلفة المبيعات

أي:

0,2 × المبيعات = المبيعات –ت كلفة المبيعات

تكلفة المبيعات= المبيعات – 0,2×المبيعات

تكلفة المبيعات= 0,8 × المبيعات

بالتالي:

المبيعات= تكلفة المبيعات\0,8= 198000\0,8= 247500

المقبوضات النقدية= الزبائن بتاريخ 01/01+ المبيعات TTC– الزبائن بتاريخ 12/31

= 33000 + 1,19×247500 – 68000 = 259525

– تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2017

المشتريات= تكلفة المبيعات + المخزون بتاريخ 12/31– المخزون بتاريخ 01/01

= 198000 + 35000 – 18000 = 215000

المدفوعات النقدية = الموردون بتاريخ 01/01+ المشتريات TTC– ا لموردون بتاريخ 12/31

= 61000 + 1,19×215000 – 22000 = 294850

التمرين 02:

لتكن لديك البيانات الآتية حول مؤسسة "الآفاق" بتاريخ 2016/12/31 (المبالغ ب دج)

البيان	2016	2015
مبيعات البضاعة خارج الرسم	150000	135000
تكلفة مبيعات البضاعة	98000	93400
رصيد حساب البضاعة	35000	23000
رصيد حساب الزبائن	45000	56000
رصيد حساب الموردين	36000	48000
معدل الرسم على القيمة المضافة	%19	%19

المطلوب:

– تحديد قيمة المشتريات خلال 2016؛

– تحديد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2016؛

– تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2016

حل التمرين02:

المشتريات(خارج الرسم) = تكلفة المبيعات + رصيد البضاعة 2016– رصيد البضاعة 2015

= 98000 + 35000 – 23000 = 110000

مشتريات الدورة من البضاعة = المشتريات (خارج الرسم)×1,19= 1,19×110000= 130900

المقبوضات من الزبائن= رصيد الزبائن 2015+ مبيعات البضاعة TTC– رصيد الزبائن 2016

= 56000 + 1,19×150000 – 45000 = 189500

المدفوعات للموردين= رصيد الموردين 2015+ مشتريات الدورة –رصيد الموردين 2016

= 48000 + 130900 – 36000 = 142900

التمرين 03:

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "الإتحاد" عن دورة 2015(المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
صافي الدخل قبل الضريبة	60000
ضريبة الدخل	11400
صافي الدخل بعد الضريبة	48600
تغير حسابات المدينين	42000
تغير حسابات الدائنين	(17000)
تسبيقات مدفوعة خلال الدورة	38000
مصاريف مستحقة الدفع عن الدورة	27000
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عن الدورة	89000

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

حل التمرين 03:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الطريقة غير المباشرة)	
صافي الدخل قبل الضريبة	600000
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات عن الدورة	890000
تغير احتياجات راس مال العامل (70000)	
تغير حسابات المدينين	(42000)
تغير حسابات الدائنين	(17000)
تسبيقات مدفوعة خلال الدورة	(38000)
مصاريف مستحقة الدفع عن الدورة	27000
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**79000**

التمرين 04:

لتكن لديك قائمة الدخل لمؤسسة " البيبان " عن دورة 2014 (المبالغ ب دج)

البيان	المبلغ
المبيعات	**1200000**
تكلفة المبيعات	**(766000)**
صافي الدخل الإجمالي	**434000**
– المصاريف التشغيلية	**(114000)**
– الاهتلاكات و المؤونات	**(206000)**
– خسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	**(15000)**
المصاريف الأخرى	**(20000)**
مصروف الفائدة	**(6000)**
صافي الدخل قبل الضريبة	**73000**
– ضريبة الدخل	**(13870)**
صافي الدخل بعد الضريبة	**59130**

تضمنت قائمة المركز المالي بتاريخ 2014/12/31 الأرصدة التالية (المبالغ ب دج):

البيان	2014	2015
الزبائن و الحسابات المماثلة	223000	120000
الموردون و الحسابات المماثلة	186000	75000
ضرائب و رسوم مستحقة على رقم الاعمال	37000	52000
ضرائب قابلة للاسترجاع على رقم الاعمال	31000	48000
مبالغ مستحقة للهيئات الاجتماعية	53000	57000
فوائد مستحقة	25000	19000
ضرائب مستحقة على الارباح	12500	17500

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

حل التمرين 04:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الطريقة غير المباشرة)	
صافي الدخل قبل الضريبة	59130
الاهتلاكات و المؤونات	206000
خسائر التنازل عن الأصول الغير جارية	15000
تغير احتياجات راس مال العامل **7000**	
تغير الزبائن و الحسابات المماثلة (120000-223000)	(103000)
تغير الموردين و الحسابات المماثلة (75000-186000)	111000
تغير الضرائب القابلة للاسترجاع على رقم الاعمال (31000-48000)	17000
تغير الضرائب و الرسوم المستحقة على رقم الاعمال (37000-52000)	(15000)
تغير المبالغ المستحقة للهيئات الاجتماعية (53000-57000)	(4000)
تغير الفوائد المستحقة (25000-19000)	6000
تغير الضرائب المستحقة على الأرباح (12500-17500)	(5000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**287130**

المحور السابع:
الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية
(IAS 10)

مقدمة إن عملية إعداد القوائم المالية تحتاج عادة إلى عدة أسابيع أو عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع وأحداث خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم. وقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" لبيان المعالجة المحاسبية الملائمة للأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية (تاريخ القطع) والتي تتعلق بالحسابات والأرصدة الواجب ظهورها في قائمة المركز المالي. وتعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد أو تغيير إحتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة.

I- هدف و نطاق المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

- متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة التاريخ إنتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تشير إلى أن إفتراض إستمراية المنشأة لم يعد قائمة.

ونطاق المعيار يتضمن تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

II – تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد)

تاريخ الإعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانونا للإصدار، وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتمادا على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنتهاء من القوائم المالية.

1- يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الإعتماد) وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في 27/2/2014 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 31/12/2013
- في 9/3/2014 راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.

- في 18/3/2014 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى.
- في 27/3/2014 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والآخرين.
- في 14/4/2014 صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على القوائم المالية.
- تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 19/4/2014

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح (تاريخ الإعتماد) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1):

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 9/3/2014 وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم أو أي تاريخ آخر. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 31/12/2013 وحتى يوم 9/3/2014 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث يتم محاسبية أو الإفصاح عنها فقط.

2- في بعض الحالات يكون مطلوبة من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين وفي تلك الحالات فإن القوائم المالية قد تم إقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار ورفعها للمجلس الإشرافي.

مثال (2):

- في 12/2/2014 أقرت إدارة شركة الولاء القوائم المالية لعام 2013 الإصدارها للهيئة الاشرافية. تتألف الهيئة الإشرافية من المدراء غير التنفيذيين فقط، ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من خارج الشركة.
- أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية في 16/2/2014 .وقد تم توفير القوائم المالية للمساهمين والآخرين في 1/3/2014
- استلم الإجتماع السنوي للمساهمين القوائم المالية في 15/4/2014 وتم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية في 26/4/2014.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الولاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (2):

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 12/2/2014 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرارها من قبل المجلس الإشرافي. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 31/12/2013 وحتى يوم 12/2/2014 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الولاء وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث سيتم محاسبية أو الإفصاح عنها فقط.

III – الإعتراف والقياس :[1]

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

1- الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلية بتاريخ قائمة المركز المالي، وإن لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية والمعدة بصورة أولية لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد أعترف بها سابقا:

أ. تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي والذي يبين أن على المنشأة إلتزام حالي يخص تاريخ قائمة المركز المالي، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"، أو الإعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة لتلك القضية إلى الإعتراف بمخصص نظرا لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل لقائمة المركز المالي.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 151.

ب. إستلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى أن أصل من الأصول قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ قائمة المركز المالي مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الأصول غير المتداولة أو أن المبلغ المعترف به سابقا كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- بيع البضاعة بعد تاريخ قائمة المركز المالي من الممكن أن يقدم دليلا على قيمتها القابلة للتحقق NRVبتاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي على المنشأة تعديل مخصص هبوط أسعار المخزون.

ج. ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ قائمة المركز المالي تتعلق بتكلفة أصول غير متداولة تم شرائها أو بيعها قبل تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

د. إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3): الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2014 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة الظلال بمبلغ 4 مليون دينار الإنتهاكها علامة تجارية معينة. وبناء على توصية المستشار القانوني للشركة فقد إقتطعت شركة الظلال مبلغ 2 مليون دينار من أرباح عام 2014 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي كما في 31/12/2014 ضمن الإلتزامات.

وفي 15/2/2015 وبعد تاريخ قائمة المركز المالي أصدرت المحكمة العليا حكم لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة الظلال) مبلغ 3 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 31/1/2015 وأقرها مجلس الإدارة في 18/2/2015

المطلوب: ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الظلال في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3) :

عند صدور الحكم في 15/2/2015 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية) يجب على شركة الظلال تعديل المخصص بمبلغ 1 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيد التالي:

100000		من ح/ ملخص الدخل	2015/02/15
	100000	الى ح/ مخصص قضايا مقامة على المنشاة	

أي أن الحدث مؤدي لتعديل أرقام قائمة المركز المالي والتي هي قيد الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 15/2 أي قبل تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 18/2/2015.

مثال (4):

في المثال رقم (3) السابق بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة قد صدر في 23/2/2015 مثلا أو بعد ذلك، أي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (أي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 18/2/2015) ولا يطلب من شركة الظلال عندئذ إجراء أي تسويات أو تعديل على القوائم المالية لعام 2014.

مثال (5):

تقوم شركة الصناعات الحديثة بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولا صادر أولا 140000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في قائمة المركز المالي كما في 31/12/2013 بإعتبار أن التكلفة أقل من القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظرأ للكساد الشديد والإتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني/2014.

وفي 13/2/2014 تعاقدت شركة الصناعات الحديثة مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 115000 دينار، وبافتراض أنه قد صرح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 1/3/2014.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للإنخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5):

يجب على الشركة الإعتراف بمبلغ الإنخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 31/12/2014 بمبلغ 25000 دينار.

2- الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

يتطلب المعيار رقم (10) أن لا يتم تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي. وتمثل الأحداث اللاحقة التاريخ إنتهاء الفترة المالية

غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي 31/12 ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.[1]

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

1) إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقة بتاريخ قائمة المركز المالي وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناء على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.
2) توزيعات الأرباح: إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحاملي أدوات حقوق كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)" الأدوات المالية: العرض"، بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية فإنه يجب على المنشأة أن لا تعترف بتوزيعات الأرباح هذه كإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الحالي الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة"، حيث أن الهيئة العامة هي المخولة بإقرار التوزيعات وليس مجلس الإدارة الذي يقترح توزيع نسبة محددة من الأرباح ويتم الإفصاح عن تلك التوزيعات ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
3) إندماج أعمال رئيسية تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات).
4) إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
5) نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
6) تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
7) الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
8) تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
9) التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 154.

10) شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبية، وتصنيف الأصول غير المتداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد الأصول أو التخلص منها بالبيع أو المبادلة أو الشطب، أو أية أصول تم مصادرتها من قبل الحكومة.

3- الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث،
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

4- إستمرارية المنشأة

يجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا قررت الإدارة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تصفية المنشأة أو وقف النشاط التجاري أو أنه ليس لديها بديل آخر سوى عمل ذلك. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض القوائم المالية، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية إذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية، أو
- وجود ظروف وأحداث تنشأ بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تؤدي إلى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

IV - الإفصاح:[1]

1- تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتنبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

[1] مرجع سبق ذكره، ص 156.

2- تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى إذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

V - أسئلة و تمارين المعيار (IAS10):

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1- الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة تظهر في البيانات المالية:

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين

ج- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية

د- كل ما ورد أعلاه صحيح

2- واحدة من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير مؤدية لتعديل القوائم المالية:

أ- تعرض معدات الحريق أدى إلى تلفها

ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير

ج- إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم

د- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية المالية لم تكن صحيحة

3- واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:

أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم

ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من مجلس المالية الإدارة

ج- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق

د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المجلس الإدارة

4. أي من الأحداث اللاحقة التالية والتي لها تأثير مادي تتطلب تعديل البيانات المالية:

أ- إحتراق مباني الشركة غير المؤمن عليها

ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية

ج- إتلاف المخزون السلعي بسبب إنتهاء

د- إصدار سندات صلاحيته

5- تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية

ب- تاريخ القوائم المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية من قبل الجمعية العمومية للشركة

ج- تاريخ التقرير وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

د- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

6- قررت شركة النور بناء محطة طاقة كهربائية بتكلفة 2 مليون دينار خلال عام 2013، وتقدمت الشركة بطلب خطاب ضمان من أحد البنوك بمبلغ 1.5 مليون دينار. تم إصدار خطاب الضمان في 9/3/2014 ، وتم إعتماد البيانات المالية لإصدارها في 12/4/2014 ، علما بأن السنة المالية تنتهي في 31/12 من كل عام. يجب أن يكون التعديل المطلوب القيام به على البيانات المالية للسنة المنتهية في 31/12/2013

هو:

أ- الإفصاح عن مبلغ 1.5 مليون دينار كإلتزام طارئ في البيانات المالية العام 2013.

ب- قيد ذمم دائنة طويلة الأجل بقيمة 1.5 مليون دينار.

ج- إثبات إحتياطي طوارئ بقيمة 1.5 مليون دينار

د- عدم القيام بأي إجراء

7- في 31/12/2012 قامت الشركة العربية بإثبات ذمم مدينة بمبلغ 2 مليون دينار على المؤسسة الأهلية وهي عميل رئيسي للشركة. وفي 11/2/2013 أعلن إفلاس المؤسسة الأهلية، وفي 13/2/2013 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة لإصدارها. ستقوم الشركة العربية بمعالجة ذلك الحدث في القوائم المالية لعام 2012 كما يلي:

أ- الإفصاح عن إفلاس المؤسسة الأهلية في إيضاحات البيانات المالية.

ب- إعداد مخصص ديون مشكوك فيها بقيمة 2 مليون دينار.

ج- تجاهل الحدث وانتظار نتيجة الإفلاس لأن الحدث حصل بعد نهاية عام 2012.

د- إلغاء مبيعات بقيمة 2 مليون دينار في البيانات المقارنة ومعاملة الحدث بموجب معيار لمحاسبة رقم (8)

8- تم إصدار القوائم المالية لعام 2013 لشركة الشرق الأوسط وإقرارها من مجلس الإدارة في 5/2/014 ، أي مما يلي يعتبر من الأحداث اللاحقة:

أ- إفلاس عميل في 31/12/2013

ب- حريق في قسم الإنتاج إلى خسائر جسيمة في 6/2/2014 .

ج- تغيرات كبيرة في معدلات أسعار الصرف خلال الربع الثاني من عام 2014

د- حدوث فيضان في 1/1/2014 أدى إلى تلف مخزون بضاعة بمبلغ مادي.

9- إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

أ- طبيعة وماهية الحدث.

ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث.

ج- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

د- جميع ما ذكر صحيح

10- واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كما في 31/12/2013 المؤدية للتعديل الشركة الأمجاد والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 20/3/2014:

أ- إعدام دين لأحد العملاء في 31/12/2013.

ب- في 2/2/2014 اكتشف المحاسب وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2013

ج- في 5/2/2014 تم بيع إستثمارات مالية بخسارة والتي تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2013.

د- تلف معدات بسبب حريق في 21/3/2014.

<u>التمرين الثاني:</u>

إذا كان تاريخ إنتهاء السنة المالية لشركة المجد هو 31/12/2010 ، وعلمت أيضا أن:

- تاريخ إنتهاء إعداد القوائم المالية من قبل إدارة الشركة بشكلها النهائي 28/2/2011
- تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية و إصدارها 12/3/2011

- تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركة على القوائم المالية 31/3/2011

وقد حصلت الأحداث التالية لدى شركة المجد التجارية:

1. بتاريخ 1/1/2011 ، حصل تدفق مياه على مستودعات الشركة أدى إلى تلف بعض محتويات مخزون البضاعة الموجودة، وقد قدرت الخسائر من جراء ذلك ب 66000 دينار.
2. بتاريخ 2/2/2011 ، تبين أن هناك مخزون يعود للشركة لم يدخل ضمن المخزون آخر المدة 2010 (خطأ) عند الجرد بقيمة 55000 دينار.
3. خلال شهر كانون ثاني (شهر 1) /2011 انخفضت أسعار الإستثمارات المالية في الأسهم التي تملكها شركة المجد بمقدار 20000 دينار عن قيمتها نهاية 2010.
4. خلال شهر شباط /2011 صدر قرار المحكمة العليا بتغريم شركة المجد بمبلغ 90000 دينار علما بأن الشركة كانت قد رصدت مخصص قضايا نهاية عام 2010 بمبلغ 50000 دينار.
5. بتاريخ 31/3/2011 ، أقرت الهيئة العامة للمساهمين توزيع أرباح أسهم بقيمة 33000 دينار.

المطلوب:

بيان طبيعة الأحداث السابقة، وتصنيفها، والمعالجة المحاسبية اللازمة عند إعداد القوائم المالية العام 2010، لكل حالة منفصلة عن الأخرى بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) حسب الجدول التالي:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لايوجب الإفصاح)
1			
2			
3			
4			
5			

التمرين الثالث:

عرف الأحداث اللاحقة غير المعدلة، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

التمرين الرابع:

عدد أربعة أمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الاجابة	ج	أ	ب	ب	أ	د	ب	د	د	ب

إجابة التمرين الثاني:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لايوجب الإفصاح)
1			
2			
3			
4			
5			

إجابة التمرين الثالث:

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (31/12) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

1. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها.
2. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
3. تلف أصل (حريق أو حادث).

إجابة التمرين الرابع:

1. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات.
2. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
3. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
4. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

المحور الثامن:

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS 1)

I- هدف و نطاق المعيار:

1- نبذة تاريخية عن المعيار:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB في 2003 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS1 تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)، ليطبق المعيار على الشركات التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق هذه المعايير، كما يجب على الشركات تطبيق المعيار على كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقا للمعيار المحاسبي الدولي 34" IAS التقارير المالية المرحلية "والمعيار ساري المفعول ابتداء من 2004/1/1.

2- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية (القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس IFRS والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

- توفر الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
- توفر نقطة بداية ملائمة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .IFRS.
- يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.

3- نطاق المعيار:[1]

يغطي المعيار القوائم المالية للشركة التي:

- تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS .
- كما يغطي المعيار الشركات التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في كل الجوانب عدا أنها لا تحتوي على بيان صريح وبدون تحفظ أنها ملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو جزء منها.
- كما يطبق المعيار على الشركات التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS ، أو أن القوائم المالية معدة وفقاً للمعايير الدولية لكن معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاك الشركة أو أي مستخدمين خارجيين.

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2017، ص 285.

II – متطلبات الاعتراف والقياس:

- يجب على الشركة إعداد ميزانية افتتاحية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS ، وهي الميزانية للشركة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية
- يجب على الشركة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الأولى التي تطبق IFRS أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير الشركة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التأمين .

أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS : يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسية التي يجب اتباعها عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة وتشمل ما يلي:

- يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للشركات قبل تبني المعايير لأول مرة ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للشركة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية ولكن تعترف بها خارج الميزانية والتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS(37) ، ويجب أن يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات من خلال تعديل الريد الافتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) و بند محدد ضمن حقوق الملكية .

III– تفسير الانتقال الى المعايير الدولية لاعداد التقارير:[2]

على المنشاة ان تفسر كيف ان الانتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة الى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية قد اثر على مركزها المالي المبلغ عنه و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية.

[2] مرجع سبق ذكره، ص 287.

IV – أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 1):

مثال:

قامت شركة بتبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة اعتباراً من 2019/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2019/12/31 قيمتها العادلة 300000 دج غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة .

المطلوب:

بين المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية .

الحل:

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة (1)IFRS يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير أخرى الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن المعيار المحاسبي الدولي (37)IAS يتطلب الاعتراف بأصل مالي باسم العقود الآجلة مع الاعتراف بها ضمن حساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) وعليه يتم اعداد القيد الآتي:

2019/12/31	من ح/ عقود آجلة		300000
	الى ح/ الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد)	300000	

- استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للشركات قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبحيث يتم اقفال هذه العناصر في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (او حساب محدد ضمن حقوق الملكية .)

مثال:

قامت شركة بتبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة اعتباراً من 2019/12/31 وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهرة كأصل غير ملموس بمبلغ 40000 دج رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير محاسبية أخرى كانت تتبعها الشركة سابقاً .

المطلوب:

بين المعالجة المحاسبية لبند تكاليف البحث عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية .

الحل:

بموجب المعيار المحاسبي الدولي(38")IAS الأصول غير الملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث، وبما أن الشركة ستتبع المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتوجب بموجب المعيار (1)IFRS الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) وعليه يتم اعداد القيد الآتي:

400000		من ح/ الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد(	2019/12/31
	40000	الى ح/ مصاريف البحث	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية للسنة المقارنة كما في 2018/12/31 .

- يجب إعادة تصنيف عناصر الميزانية وعرضها وفقا لمتطلبات المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت الشركة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول، فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للشركة قبل تبني المعايير الدولية فإنه يجب إعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق المعيار المحاسبي الدولي(32)IAS المرتبط بالأدوات المالية .
- يجب تطبيق المعايير الدولية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها، ويتضمن ذلك إمكانية تحول الشركة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للشركة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب المعيار المحاسبي الدولي(16)IAS "الممتلكات والمعدات والمصانع" واعتبار القيمة العادلة في التاريخ الانتقالي عي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات أو التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص، مثل الرقم القياسي لأسعار العقارات .
- المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل الأخرى:

  أراضي والمنشآت والمعدات .

  الممتلكات الاستثمارية .

الأصول غير الملموسة .

يمكن اظهار العناصر المذكورة كتكلفة عند التبني الأول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع التكلفة المهلكة .

- يمكن اعتبار فروقات ترجمة العملات الأجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوام المالية لشركة أجنبية (صفر) في التاريخ الانتقالي، وأي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات أجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي .
- لا توجد حاجة إلى إعادة إظهار الأدوات المالية المقارنة وفقاً للمعيارين المحاسبيين (32)IAS والمعيار (9)IFRS في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقاً(على المعلومات المقارنة للأدوات المالية، ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين(32)IAS و (9)IFRS دون الحاجة لقياسها كمياً، ويجب اعتبار التبني للمعيارين المذكورين على أنه تغيير في السياسات المحاسبية .

أسئلة المعيار:

- ما هو الهدف الرئيسي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS1 تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ت IFRS1 بني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هي متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS1 تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هي أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS1 تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟

المحور التاسع:
الدفع على أساس الاسهم
(IFRS 2)

I- هدف و نطاق المعيار:

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتبارا من 1/1/2005 وقد تم إجراء عدة تعديلات لاحقة عليه، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية أو التي تقاس على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم.

1- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير المالي عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للعاملين.

2- نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

1- **تسويات حقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم. ويمكن أن تشمل السلع المخزون والممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

2- **تسويات نقدية على أساس سعر السهم:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

3- العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الاتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ولأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ صفتها مالك الأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، وإستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك الأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

II – التعريفات:[1]

تسويات حقوق الملكية

هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على أساس الأسهم

هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل أسهم أو خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل إلتزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة.

تاريخ المنح

التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك أي من العاملين على إتفاقية دفع على أساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف آخر على منحة نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الآخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) أو الجوهرية

تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الإكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (إذا إلتزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم. فمثلا، إذا كان سعر التنفيذ لحق خيار أسهم 12 دينار (المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 30 دينار فإن القيمة الضمنية 18 دينار.

خيار السهم

هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للإكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط

هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 767.

III- الإعتراف:

أ- يجب الإعتراف بالسلع (زيادة الأصول والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عندما تحصل المنشأة على السلعة أو عند إستلام الخدمات.

ب-إذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بإلتزامات.

ج-عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

د- عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية): يتم قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة (و الزيادة المقابلة في حقوق الملكية والتي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء أو الحصول على الخدمات، و إذا كان من غير الممكن تقدير القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

IV -الإفصاح:[1]

أ- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

ب-يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم

ج-تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

د- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

[1] مرجع سابق، ص 769.

V – أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 2):

مثال (1):

في 1/1/2012 إشترت الشركة العربية بضاعة قيمتها العادلة 130000 دينار، مقابل إصدار 30000 سهم بقيمة 3 دنانير للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 4 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (1):

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

130000	من ح/ المخزون		2012/01/01
	الى ح/ راس مال الأسهم العادية (30000*3)	90000	
	ح/ راس مال اضافي	40000	

تم إثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130000 دينار منها 90000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 40000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

مثال (2):

إستخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض أن القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

1. حدد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (2):

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 120000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، كون القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها.(4x30000)

2 .قيد إثبات شراء البضاعة:

120000	من ح/ المخزون		2012/01/01
	الى ح/ راس مال الأسهم العادية (30000*3)	90000	
	ح/ راس مال اضافي	30000	

تم إثبات البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120000 دينار منها 90000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 30000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

هـ-العمليات التي تتضمن إستلام خدمات (عادة تتم مع العاملين):

1. يتم قياسها عادة بإستخدام "نموذج تاريخ المنح "Grant Date Model أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه.

2. عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلا، فإنه يجب الإعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفي خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.

3. يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black – Scholes أو Binomial ويطلب من المنشأة معاملة الإنتقال من نموذج تسعير إلى آخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويعتبر نموذج بلاك – شولتز من النماذج المقبولة قبولا واسعة لتقييم خيارات الأسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادة ما تكون متاحة للإستخدام والتطبيق.

وإذا منحت المنشأة لموظفيها مثلا خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي منحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة التي تمثل مصروف تعويضات للعاملين في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الإستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.

- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المعترف به. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها.

مثال (3):

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

– في 1/1/2011 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على 3 أسهم عادية، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 3 سنوات قادمة.

– قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 دنانير بتاريخ المنح.

– قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 10% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.

– وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1. إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.
2. إعداد القيود اللازمة لما سبق.

حل مثال (3):

1. سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	اجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (100*300*90%*3/8 سنوات)	72000	72000 دينار
2. (100*300*90%*3/8 سنوات)	72000	144000 دينار
3. (100*300*90%*3/8 سنوات)	72000	216000 دينار

2 .القيود المحاسبية:

– في 1/1/2011 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.

– في 31/12 من كل عام ولمدة 3 سنوات:

72000		من ح/ مصروف التعويضات	12/31
	72000	الى ح/ راس مال إضافي مدفوع – خيار اسهم–	

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم اصدار اسهم عادية لهم و بافتراض ان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد يتم اثبات القيد التالي:

216000		**من ح/ راس مال إضافي مدفوع – خيار اسهم–**	2012/01/01
	81000	**الى ح/ راس مال الأسهم العادية (1*3*%90*300*100)**	
	135000	**ح/ راس مال اضافي**	

مثال (4):

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن تقديرات الشركة لنسبة العاملين الذين يتوقع عدم إستمرارهم بالعمل كانت متغيرة. في 31/12/2011 تقدر الشركة بأنه خلال السنوات الثلاث فإن 10% من العاملين سيتركوا العمل، وفي 31/12/2012 أعيد تقدير تلك النسبة إلى 30%، وفي 31/12/2013 تبين أن 20% من العاملين تركوا العمل وفقدوا حقهم في ممارسة حقوق الخيار.

المطلوب:

إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي :

السنة	مصروف التعويضات السنوية	اجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (3/1*8*%90*300*100)	72000	72000 دينار
2. (3/2*8*%90*300*100)	112000	40000 دينار
3. (3/3*8*%90*300*100)	192000	80000 دينار

و– المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقدا

عند حصول المنشأة على سلع (بضائع) أو خدمات مقابل إلتزام بتسديد نقدي للمورد مع تحديد قيمة الإلتزامات إعتمادا على أدوات حقوق الملكية، يجب قياس البضاعة أو الخدمات والإلتزام المقابل لها بالقيمة العادلة للإلتزام. ويجب إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل إرتفاع سعر الأسهم كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم القابلة للإسترداد إما إلزامية (على سبيل المثال، عند إنتهاء التوظيف) أو حسب إختيار الموظف.

مثال (5):

منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (50) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديرا لإنجازهم عددها (300) حق بتاريخ 1/1/2011 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 31/12/2013 .

وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

1/1/2011	12 دينار
31/12/2011	15 دينار
31/12/2012	16 دينار
31/12/2013	18 دينار

المطلوب:

إحسب مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق.

حل مثال (5):

الإلتزام المستحق في 2013/12/31 = 50*70%*300*(18-12)

= 63000 دينار.

مثال (6):

في 1/1/2010 منحت الشركة الدولية أسهم حقوق منحة إلى 20 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة .Share Appreciation Rights ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي

وقت خلال الأعوام 2012 و 2013 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 1/1/2010 وحتى 2011/12/31.

في 31/12/2010 يتوقع أن ما مجموعه 4 موظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2010 و 2011. إلا أنه وبنهاية عام 31/12/2011 تبين أن إثنين من العاملين قد تركوا العمل.

في 31/12/2012 فإن 6 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2013 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (12) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية	5	3	6	9

حل مثال (6):

فيما يلى جدول يبين المصاريف والإلتزامات المعترف بها للأعوام من 2010 إلى 2013.

حيث تعترف الشركة بإلتزامات بالقيمة العادلة لأسهم حقوق المنحة في نهاية كل فترة مالية مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للإلتزام في الأرباح والخسائر. وتبلغ قيمة النقدية المسددة للعاملين بتاريخ الممارسة مقدار القيمة الجوهرية لحقوق المنحة، حيث يستلم العاملين الفرق بين سعر ممارسة حق المنحة والقيمة العادلة الأعلى للأسهم.

التاريخ	المصاريف	الالتزامات	توضيح الاحتساب
2010/12/31	560 دينار	560 دينار	(20-4) موظف*10*7*1/2
2011/12/31	160 دينار	720 دينار	الالتزام:(20-2) موظف*10*4*2/2=720 المصروف = 720-560 = 160 دينار
2012/12/31	600 دينار	960 دينار (750+600-360)	- هناك 6 موظفين مارسوا حقوق الخيار و الباقي 12 موظف لم يمارسوا حقوقهم، و عليه فان الالتزام = (18-6) حق خيار *8= 960 دينار. - اما المصاريف فتتكون من عنصرين:

			1. الزيادة في الالتزام عن نهاية الفترة السابقة (960-720) = 240 دينار. 2. مدفوعات للعاملين الذين مارسوا حقوق خيار اسهم المنحة (6 موظفين*10*6) = 360 دينار. مجموع المصاريف= 240+360 =600 دينار.
2013/12/31	120 دينار	0	بما ان باقي الموظفين مارسوا حقوق الخيار فلا يوجد التزامات بنهاية 2013. اما المدفوعات لباقي الموظفين و هم 12 موظف و الذين مارسوا حقوق الخيار في نهاية 2013 = 12*10*9 = 1080 دينار. وبما ان المبلغ المدفوع اكبر من رصيد الالتزام المعترف به البالغ 960 دينار يتم الاعتراف بمصاريف إضافية مقدارها 120 دينار (1080-960).

ويتم اعداد القيود المحاسبية التالية:

560		من ح/ مصروف مكافئات العاملين	2010/12/31
	560	الى ح/ التزامات (مخصص) مكافئات العاملين	

160		من ح/ مصروف مكافئات العاملين	2011/12/31
	160	الى ح/ التزامات (مخصص) مكافئات العاملين	

600		من ح/ مصروف مكافئات العاملين	2012/12/31
	240	الى ح/ التزامات (مخصص) مكافئات العاملين	
	360	ح/ النقدية	

120		من ح/ مصروف مكافئات العاملين	2013/12/31
960		ح/ التزامات (مخصص) مكافئات العاملين	
	1080	الى ح/ النقدية	

ز- العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة إما نقدا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يمنح أسهما خاضعة لبعض الشروط على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يكون له الخيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لإلتزام معين.

ز/1- إذا كان للموظف الحق في إختيار أسلوب التسوية، يعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين – مكون النقد- وعنصر حقوق ملكية- حيث يحق للموظف إستلام أدوات حقوق الملكية). إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة و بسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروحة منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة. ويكون عنصر الدين هو أساسا الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحة منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

مثال (7):

قامت شركة الشرق بشراء مباني مقابل 500000 دينار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن:

- البديل الأول: إستلام 100000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة. أو
- البديل الثاني: إستلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره 80000 سهم من أسهم الشركة.

وتقدر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ 600000 دينار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ 460000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (7):

عندما تستلم المنشأة المباني، فإنها يجب أن تسجل إلتزاما بمبلغ 460000 دينار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ 40000 دينار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للإلتزام).

500000		من ح/ المباني	2012/12/31
	460000	الى ح/ الذمم الدائنة	
	4000	ح/ حقوق خيار اسهم محتملة– حقوق الملكية	

مثال (8):

تمنح شركة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار 100000 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي 70000 سهم. وفي تاريخ المنح، كان سعر السوق للسهم هي 4 دنانير. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لحق خيار السهم هو 3 دنانير لكل سهم.

المطلوب: بيان كيفية تتم محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (8):

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = 100000 سهم × 3 = 300000 دينار.

وتكون قيمة البديل النقدي = 4 × 70000 سهم = 280000 دينار. لذلك تعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو 20000 (30000–280000).

وفي تاريخ التسوية، يجب قياس عنصر الإلتزام في مكون الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية. عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقداً، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

ز/2– إذا كان للمنشأة الحق في إختيار أسلوب التسوية، يجب أن تحدد ما إذا كان يوجد إلتزاماً تعاقدية بالتسوية نقدا. يتم معالجة المعاملة عادة كمعاملة يتم تسويتها نقدا إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقدا أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس له جوهر تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للإسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

المحور العاشر:

اندماج الاعمال

(IFRS 3)

I- هدف و نطاق المعيار:

1- نبذة تاريخية عن المعيار:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في جانفي 2008 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS(3) اندماج الأعمال وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 2009 /1/1.

2- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عم عمليات اندماج شركات الأعمال ،ويتطلب أن يتم اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال وبالتالي فإن المشتري (الدامج) سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفاءها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنوياً.

3- نطاق المعيار:

يتناول المعيار ما يلي:

- طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.
- يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة على ضوء أساليب قانونية أو ضريبية أو أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر (وهو ما يطلق عليه السيطرة –القابضة والتابعة–)، أو شراء صافي أصول مشروع أعمال (وهو ما يطلق عليه الاستحواذ) وقد يتم هذا الشراء عن طريق إصدار أسهم أو تحويل نقدية أو ما يعادل النقدية أو أصول أخرى، كما قد تتم العملية بين حملة الأسهم لمشروعين منضمين أو بين مشروع وحملة مشروع آخر، وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديد ليسيطر على المشاريع المندمجة (وهو ما يطبق عليه الاتحاد)، أو تحويل صافي أصول واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة إلى مشروع آخر أو تلاشي واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة وهذا يعتبر أيضا اندماج .
- يمكن أن ينشأ عن ضم الأعمال علاقة شركة أم ب شركة تابعة حيث يكون فيها المشروع المتملك هم الأم والمشروع المستملك هو التابعة، في هذه الظروف يطبق المتملك (الأم) هذا المعيار في قوائمه المالية الموحدة وتدرج حصته في المشروع المستملك في قوائمه المالية المنفصلة كاستثمار في شركة تابعة بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS(27) القوائم المالية المنفصلة .

- قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة وليس شراء أسهم في مشروع آخر، في مثل هذه الحالة لا ينتج عنه علاقة منشأة أم بمنشأة تابعة، وفي مثل هذه الظروف يطبق المشروع الضام هذا المعيار في قوائمه المالية الخاصة وبالتالي في قوائمه المالية الموحدة بموجب المعيار IFRS 10 .
- كما يتطرق المعيار المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماج الأعمال .

II – تعريف المصطلحات:

- **اندماج الأعمال:** هو جمع شركات منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى الشركات بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات شركة أخرى[1].
- **الحقوق غير المسيطر عليها:** هو ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تملكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر فمثلا تمكنت شركة (القابضة) من الاستحواذ على 90 % من أسهم شركة أخرى (المندمجة(التابعة فإن باقي الأسهم أي 10 % يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي 10 % من أسهم الشركة التابعة بالحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية .)
- **الاستحواذ (الاندماج):** ينتج الاستحواذ عندما قيام شركة ما بتملك شركة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية(تصفية) للشركة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للشركة المشترية .
- **الاتحاد:** ينتج الاتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل اليها أصول والتزامات ونشاطات شركتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الاتحاد .
- **السيطرة:** تمثل السيطرة قيام شركة بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى (عادةً من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها، ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية اعتبارية وقانونية منفصلة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية، المصرية للنشر و التوزيع، مصر، 2017، ص 145.

- **طريقة الشراء (الاستملاك):** هي طريقة تعتبر أن دمج الأعمال هو عبارة عن وجود شركة مشترية وشركة أو كيان آخر يتم الاستحواذ عليه، وأن الشركة الدامجة تشتري صافي أصول الشركة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية .
- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالت زام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.

III- متطلبات المعيار:

يتطلب المعيار ما يلي:

- أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات الأعمال بطريقة الشراء (الاستملاك).
- يجب أن يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج شركات الأعمال .
- يجب على الشركة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أية أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها .
- **التكاليف المتعلقة بالتملك:** تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها الشركة لتفعيل عملية الاندماج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية، ورسوم التسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون وحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي تم تحملها وذلك اعتبار من تاريخ 2009/7/1، باستثناء واحد وهو تكاليف اصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً للمعيارين (32)IAS والمعيار (9)IFRS ، فمثلا مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي.
- يجب على الشركة المشترية (الدامج) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والالتزامات المحددة والشهرة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة (المندمجة) وبغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) أم لا. أي أنه يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة (والتي لا يتم الاعتراف بها بموجب 37)IAS التي تم نقلها من الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام

حالي ناشئ من أحداث سابقة يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك خلافاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS37 ، وتعترف الشركة الدامجة بالالتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الاستملاك حتى لو لم يكون مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة، وفي الفترات اللاحقة وبعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تلك الالتزامات أو الغائها تقيس الشركة المشترية الالتزام المحتمل بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين:[1]

- ✓ القيمة التي تم الاعتراف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة ".
- ✓ القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئياً معدلة بأية اطفاءات لذلك الالتزام عند الاعتراف به بالقيمة الحالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 18 الايراد .

- يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات المتملكة من قبل الشركة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100 % ، وتشارك الأقلية في التغير بالقيمة العادلة .
- يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات عدا الأصول المصنفة كأصول غير جارية محتفظ بها للبيع بموجب المعيار (5)IFRS و التي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقص اً تكاليف البيع المقدرة).
- يتطلب من الشركة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الأخرى، ويجب على الشركة إجراء التصنيف الأصول على أسا الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية والتشغيلية أو غيرها، وعلى سبيل المثال يجب على الشركة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب المعيار IFRS 9 كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة .
- **الشهرة:** يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة (good will)، ويتم احتسابها وفقاً لهذا المعيار كما يلي:

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 148.

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة .

- إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن شهرة سالبة (Bad Will) والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطر عليها .
- يجب على الشركة المشترية في كل اندماج أعمال قياس أي حصة غير مسيطر عليها)حقوق الأقلية(في الشركة المشتراة ،ويسمح المعيار IFRS(3) قياس قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بإحدى الطريقتين التاليتين:

✓ على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية للأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة؛ أو

✓ أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصلفي الأصول المحددة في الشركة المشتراة .

مثال:

دفعت الشركة 50000 (A) دج لشراء 80 % من أسهم الشركة (B)، حيث تبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة 40000 (B) دج، علماً أن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها تبلغ 10500 دج .

المطلوب:

أحسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) باتباع أساس القيمة العادلة، ثم أحسب الشهرة الواجبة الظهور بدفاتر الشركة (A) بعد الاندماج.

أحسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) باتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة، ثم أحسب الشهرة الواجبة الظهور بدفاتر الشركة (A) بعد الاندماج.

الحل:

قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس القيمة العادلة = 10500دج .

ستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (A) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة= القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها(– القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة .

الشهرة= 50000 + 10500 – 40000 = 20500

قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة = 40000*20% = 8000 دج

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (A) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة= القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة.

الشهرة= 50000 + 8000 – 40000 = 18000

IV– المعالجة المحاسبية لدمج الاعمال:[1]

1. **المدفوعات على أساس الأسهم:** عند وجود عقد لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراة، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب المعيار (2)IFRS أي القياس على أساس السوق .
2. **الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع:** عند شراء شركة في عملية اندماج أعمال وتم نقل أصول غير جارية مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الأصول بموجب المعيار(5)IFRSأي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.
3. **متطلبات الإفصاح:** يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة العمليات والأثار المالية لما يلي:
   - اندماجات شركات الأعمال التي تمت خلال الفترة.
   - اندماجات شركات الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.
   - بعض اندماجات شركات الأعمال التي تمت خلال فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

V – أسئلة وتمارين المعيار (3) IFRS:

الجانب النظري:

- ما هو الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) IFRS اندماج الأعمال"؟

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العلمية، مرجع سبق ذكره، ص 203.

- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) IFRS اندماج الأعمال"؟
- ما هو الفرق بين الاندماج (الاستحواذ) والاتحاد والسيطرة؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: اندماج الأعمال، الحقوق غير المسيطر عليه (حقوق الأقلية)، طريقة الشراء ،السيطرة، القيمة العادلة؟
- ماهي المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3)IFRS اندماج الأعمال"؟
- ما المقصود بالشهرة السالبة وبين كيفية معالجتها محاسبيا في حالة الاندماج؟
- وضح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن اندماج الأعمال.
- ما هي أهم متطلبات الافصاح لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3)IFRS اندماج الأعمال" والتي يتوجب على الشركات الالتزام بها.

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول:

بتاريخ 2016/1/1 اشترت شركة A 65 % من أسهم (حصص حقوق الملكية) في الشركة B مقابل 5000000 دج، علما أن الشركة A تمتلك سابقا 15 % من الأسهم في الشركة B والتي تم شرائها بمبلغ 1200000 دج (أسهم للمتاجرة) والتي تبلغ قيمتها العادلة بتاريخ 2016/1/1 مبلغ 1500000 دج، في حين بلغت القيمة العادلة للحصص غير المسيطر عليها بتاريخ 2016/1/1 في (البورصة) ما قيمته 2100000 دج، أما القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة B ما مجموعه 7400000 دج والقيمة الدفترية لصافي الأصول 6000000 دج .

المطلوب:

أحسب الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق الملكية للحصة غير المسيطر عليها؟

التمرين الثاني:

بتاريخ 2015/1/2 اشترت شركة A كامل أسهم الشركة B ، وقد قامت الشركة A بتسديد قيمة الأسهم جزء نقداً ما قيمته 110000 دج والجزء الآخر عن طريق اصدار 20000 سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية 1 دج/ للسهم والسوقية 5 دج /للسهم، كما دفعت الشركة A مبلغ 12000 دج نقدا عمولات سمسرة لإتمام الصفقة، ومبلغ 5000 دج مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. إن عملية الشراء نتج عنها اندماج الشركةB في شركةA. وإليك ميزانيتي الشركتين قبل الاندماج الشراء كما يلي:

البيان	الشركة (A)	الشركة (B)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة (السوقية)
الأصـــــــــــــــــــول:			
– أراضي	60000	10000	30000
– معدات وأدوات	100000	40000	45000
– بضاعة	180000	60000	62000
– زبائن	130000	45000	40000
– البنك	190000	25000	25000
مجموع الأصـــــــــــــــــــول	**660000**	**180000**	**202000**
الخصـــــــــــــــــــوم:			
– رأس المال	350000	120000	
– علاوة الاصدار (رأس المال الإضافي)	75000	20000	
– ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	25000	10000	
– الموردون	210000	30000	20000
مجموع الخصـــــــــــــــــــوم	**660000**	**180000**	

المطلوب :

- أحسب تكلفة شراء أسهم الشركة B .
- ماهي المعالجة المحاسبية للعملية في دفاتر الشركة A و الخاصة بعملية الاستحواذ على الشركة B .
- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة A بعد إتمام عملية الاستحواذ مباشرة.

التمرين الثالث :

افترض بالتمرين السابق (الثاني) أن الشركة A اشترت 85 % من أسهم الشركة B بقيمة 170000 دج نقداً ودفعت مبلغ 15000 دج نقدا مصاريف وعمولات إتمام الصفقة وقد نشأت سيطرت الشركة A على الشركة B من خلال ادارة وقرارات الشركة .

المطلوب:

- أحسب تكلفة شراء أسهم الشركة B ؟
- ماهي المعالجة المحاسبية للعملية في دفاتر الشركة A.

التمرين الرابع:

اشترت شركة A كامل أسهم الشركة B وذلك مقابل اصدار 100000 سهم من أسهمها وبقيمة إسمية 5 دج /للسهم علما أن القيمة السوقية لها بلغت 10 دج / للسهم، كما دفعت الشركة A 25000 دج نقدا نفقات المدققين والمستشارين، ومبلغ 10000 دج نفقات اصدار وتسجيل الأسهم، فإذا علمت أن صافي أصول الشركة B بلغت 800000 دج في تاريخ الشراء .

المطلوب:

- أحسب تكلفة الاستثمار التي ستثبت في دفاتر الشركة A ؟

المحور الحادي عشر:
عقود التامين
(IFRS 4)

I – هدف و نطاق المعيار:

صدر هذا المعيار في آذار لعام 2004 وساري المفعول إعتبارا من 1/1/2005 ، ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين، والإفصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين.

1 .هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

1. إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
2. الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التاكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

3 .نطاق المعيار:

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

1) عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة.

2) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الإختيارية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) "الأدوات المالية: العرض"، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.[1]

3) لا **ينطبق هذا المعيار** على ما يلي:

أ- ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج أو الموزع أو تاجر التجزئة (والتي ينطبق عليها المعياران (18) و ((17) وكذلك لا ينطبق على أصول وإلتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم (19) وكذلك محاسبة الأدوات المالية بموجب معياري رقم (32) و (39).

ب-لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإلتزامات التي أصدرتها شركة التأمين (أنظر معيار المحاسبة الدولي

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 584.

(32) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة الدولي (39) "الأدوات المالية: الإعتراف والإفصاح" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الأدوات المالية: الإفصاحات و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) "الأدوات المالية".

ج- الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الإستعمال المستقبلي أو الحق بإستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإيجارات الطارئة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (أنظر معيار المحاسبة الدولي (17) عقود الإيجار"، معيار المحاسبة الدولي (18) "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي (38) "الأصول غير الملموسة").

د- البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في إندماج أعمال (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) "إندماج الأعمال).

مثال (1):

تقوم الشركة الأهلية ببيع منتجها الرئيسي للعملاء وتقدم الشركة ضمان صيانة للمنتج وكما يلي:

أ. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج مباشرة للعملاء.

ب. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج من خلال شركة أخرى (شركة صيانة).

المطلوب:

بين فيما إذا كان ضمان الصيانة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) في القوائم المالية للشركة الأهلية.

حل مثال (1):

أ. ضمان الصيانة المقدم مباشرة من الشركة الأهلية للعملاء لا يعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4). حيث يخضع عقد الصيانة لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) ومعيار رقم (37).

ب. أما الضمان المقدم للعملاء من خلال شركة أخرى يعتبر عقد تأمين ويخضع للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) لأنه يتم نقل مخاطر التأمين للغير.

II – التعريفات:

عقد التأمين:

هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف آخر (المؤمن له).

إلتزام التأمين:

هي إلتزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين.

مزايا مضمونة:

مدفوعات أو مزايا أخرى يكون لحامل البوليصة أو المستثمر المعين حقا غير مشروط وغير خاضع للتقدير التعاقدي للمصدر.

بند مضمون:

إلتزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية.

ميزة المشاركة الإختيارية:

الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية (بإضافة إلى المنافع المضمونة):

أ- التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائدة لتقدير شركة التأمين.

ب- عوائد الإستثمار المحققة و/أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين. والربح والخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.

عقد الضمان المالي:

عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مدينة معينة لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الإحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

III-الإعتراف والقياس:

يتطلب هذا المعيار ما يلي:[1]

1. الإعفاء المؤقت من بعض معايير التقارير المالية الدولية الأخرى: ومنها الإعفاء من إلتزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي:
   - عقود التأمين التي تصدرها.
   - عقود إعادة التأمين التي لديها.
2. على شركة التأمين إستبعاد إلتزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي أو تبرأ من هذا الإلتزام.

[1] مرجع سابق، ص 586.

3. على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية إلتزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها.

4. يجب إختبار مدى كفاية وملاءمة إلتزاماتها جميع تعاقداتها والتدفقات النقدية ذات العلاقة بها والإعتراف بكامل قيمة العجز أو النقص في قائمة الدخل.

5. إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين: إذا كان هناك إنخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين أو حامل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وأن يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قائمة الدخل ويحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين و الذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين. يمكن لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين إذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة ولكن ليس أقل موثوقية لإحتياجات متخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية.

6. عند تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة لإلتزامات التأمين يمكن أن تعيد شركات التأمين تصنيف بعض أو كل أصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل. ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التأمين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس إلتزامات التأمين ويتم الإعتراف بأثر هذه التغيرات في قائمة الدخل.

7. يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

8. الحيطة والحذر: لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ذات التحفظ الكبير، ومع ذلك إذا كانت عقود التأمين تقاس بتحفظ كافي فيجب أن لا تدخل في المزيد من الحيطة والحذر (لا يجوز إقتطاع مخصص أخطار كارثية).

9. هامش الإستثمار المستقبلي: لا تلزم شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية الإستبعاد هوامش الإستثمار المستقبلي.

10. محاسبة الظل :يمكن لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الإعتراف بربح أو خسارة غير محققة على أصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة. والتسويات ذات العلاقة على إلتزامات التأمين، أما بنود الميزانية الأخرى سوف يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية إذا كانت الأرباح أو الخسائر غير المحققة سوف يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، ويطلق على هذه الممارسة عادة محاسبة الظل. في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) إلتزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة و (ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة، ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الإعتراف بالتسويات ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو التكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الآخر فقط في الحالة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر، وتسمى هذه الممارسة أحيانا بمحاسبة الظل.

مثال (2):

تستخدم شركة الوفاق نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك.

بما أن الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم، فإنها سوف تعترف بالتغير في فروقات إعادة التقييم لتلك العقارات ضمن حقوق الملكية بإسم فائض إعادة التقييم، وبالتالي سيتم الإعتراف في التغيرات في قياس الإلتزام التأميني الناتج عن إعادة تقييم العقارات أيضاً ضمن حقوق الملكية، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح المعيار لشركات التأمين باستخدامها ولكنه لا يلزمها على ذلك.

11. المشتقات المدمجة: تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر متضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية

مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة بإسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ مليون دينار، وبفائدة تدفع سنوية وبمعدل فائدة يتحدد بناءا على سعر النفط أو الذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب. يتطلب المعيار المحاسبة الدولي رقم (39) أن تفصل بعض المشتقات المدمجة عن عقدها الأصلي وقياسها بالقيمة العادلة وإدخال التغيرات في قيمتها العادلة في قائمة الدخل وينطبق المعيار رقم (39) على المشتقات المدمجة في عقد التأمين ما لم تكن المشتقات المدمجة ذاتها عقد تأمين.

أ. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.

ب. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.

ج. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

12. عدم تجميع مكونات وديعة في بعض الحالات تحمل عقود التأمين جزء مقابل التأمين والجزء الأخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وبهذا الخصوص يكون عدم التجميع مطلوبة إذا توفرت الشروط التالية:

- تستطيع شركة التأمين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التأمين.
- لا تتطلب السياسات المحاسبية الشركة التأمين غير ذلك الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة.
- يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب إذا كانت شركة التأمين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الإعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والإلتزامات.
- لا يسمح لشركة التأمين بفصل مكونات الوديعة إذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل.
- في حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:

1. تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات أو جزء التأمين.
2. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) على مكونات أو جزء الوديعة.

مثال (3):

أبرمت الشركة العربية للتأمين وثيقة تأمين مفردة بقسط تأمين يبلغ 1000 دينار يقبض مرة واحدة عند إبرام العقد، وتتوقع الشركة مطالبات من حامل الوثيقة بمبلغ 600 دينار في السنة الرابعة. وبتاريخ كتابة الوثيقة دفعت الشركة عمولة بمبلغ 200 دينار. يبلغ سعر الفائدة الخالي من المخاطر 3%. تتبع الشركة سياسة بتوزيع صافي أقساط التأمين ومصروف المطالبات وتكاليف العمولة على مدار أول سنتين من الوثيقة. تبلغ عوائد إستثمار أقساط الوديعة في السنتين الأولى والثانية 20 و 40 دينار على التوالي.

المطلوب:

بين كيفية معالجة هذه الوثيقة بإستخدام منهج التأجيل والمطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم.(4)

حل مثال (3):

بموجب سياسة التأجيل والمطابقة التي تتبعها شركات التأمين فإن ارباح السنة الأولى والثانية كما يلي:

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية
قسط التامين المكتسب 2/1000	500	500
مصروف المطالبات 2/600	(300)	(300)
مصروف العمولة 2/200	(100)	(100)
ربح التامين	**100**	**100**
يضاف: عائد الاستثمار	20	40
الربح	**120**	**140**

IV – الإفصاح:

1- يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في القوائم المالية:

أ. السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها.

ب. أسس الإعتراف وتسجيل الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التأمين.

ج. التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة – إختياري.

2- إذا كان المؤمن (شركة التأمين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التأمين فإنه يجب الإفصاح عما يلي:[1]

أ. الأرباح أو الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد إعادة التأمين.

ب. إطفاء الأرباح أو الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة.

ج. تأثير أي تغيرات في التقديرات.

د. كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار توقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التأمين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها.

هـ. مخاطر التأمين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق، وتركز مخاطر التأمين، والمطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات).

و. مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان بموجب معيار متطلبات معيار المحاسبة المالي رقم (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

V – أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 4):

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1- واحدة من عقود التأمين التالية لا يغطيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4):

أ- تأمين ضد الحريق　　**ب**- التأمين على الحياة

ج- خطة التقاعد　　**د**- التأمين الصحي

2- لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) بما يلي:

أ- التحفظ المبالغ به في أخذ المخصصات　　**ب**- الإستمرار في قياس إلتزاماتها التأمينية على أساس غير مخصوم

ج- وجود إلتزامات تأمينية تم تأديتها　　**د.** (أ + ج)

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 591.

3- اذا كانت عقود التأمين تحمل جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وفي حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:

أ- تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكون أو جزء التأمين **ب**- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (39) على مكون أو جزء الوديعة

ج- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (38) على مكون أو جزء الوديعة **د** -(أ + ب) صحيح

4- إذا أعطت منشأة ما كفالة منتجات تم إصدارها مباشرة من قبل الصانع أو التاجر أو بائع التجزئة، فما هو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي من المحتمل أن يغطي هذه الكفالة؟

أ- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(4) **ب**- معيار المحاسبة الدولي (39)

ج- معيار المحاسبة الدولي (18) ومعيار المحاسبة الدولي(37) **د**- معيار المحاسبة الدولي (32)

5- يحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين

ج- (أ + ب) **د**- لا شيء مما ذكر

<u>التمرين الثاني:</u>

ما هي الممارسات التي يسمح بها معيار رقم (4) عقود التأمين" مع عدم السماح ببدء أحدها.

<u>إجابة التمرين الأول :</u>

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ج	د	د	ج	ج

<u>إجابة التمرين الثاني:</u>

يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

المحور الثاني عشر:
الأدوات المالية
(IFRS 7)

I – هدف و نطاق المعيار:

1- هدف المعيار:

أ- يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

ب- تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالإعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و (39) ومعيار الإبلاغ المالي رقم.(9)

2- نطاق المعيار:[1]

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة ومنافع الموظفين والإلتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين والعقود الناجمة عن الإلتزامات الطارئة في إندماج الأعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) كما لا يشمل النطاق عقود التأمين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وكذلك لا يشمل الأدوات المالية والعقود والإلتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم.(2)

II – التعريفات:

مخاطرة الإئتمان:

المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

مخاطرة العملة:

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 531.

مخاطرة سعر الفائدة

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغييرات في سعر الفائدة في السوق.

مخاطرة السيولة:

مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالإلتزامات المالية التي تمت تسويتها من خلال التسليم النقدي أو من خلال أصل مالي.

القروض المستحقة:

القروض المستحقة هي إلتزامات مالية بإستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل الإئتمان العادية. حسب شروط.

مخاطرة السوق:

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق، وتشمل مخاطرة السوق ثلاثة أنواع هي: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى.

مخاطرة الأسعار الأخرى Other Price Risk المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواء تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو من خلال العوامل التي تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.

إنقضاء الإستحقاق:

تكون الأداة المالية قد انقضى إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقديا.

III-أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية (وجوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

IV – الإفصاح:

1- الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية (Notes):

أ- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به المخصص) بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار رقم (39).

ب- إستثمارات محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق .(HTM)

ج- أصول مالية معدة للبيع (AFS).

د- القروض والذمم- .

هـ- المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى 1/ مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة و 2/ الجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة.

و- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

وبعد إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم (9) والساري المفعول من 1/1/2013 فإن تصنيفات الأصول المالية أصبحت أصول مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة والأصول المالية بالقيمة العادلة فقط.

2- متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

إذا قامت المنشأة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه سيتم الإفصاح عما يلي:[1]

أ- الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الإئتمان Credit Rrisk الناجمة عن الإحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.

ب- مبالغ أية مشتقات إئتمان Credit Derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الإئتمان.

ج- مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الإئتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

[1] مرجع سابق، ص 533.

3- متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

أ- مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكمية) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان.

ب- الإختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الإستحقاق للدائنين.

4- إعادة التصنيف

إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاساة إما:

أ- بالتكلفة أو التكلفة المطفأة، بدلا من القيمة العادلة.

ب- بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة أو التكلفة المطفأة. في هاتين الحالتين يجب الإفصاح عن مبلغ الأصول المالية المعاد تصنيفها من وإلى الفئتين (أ) و(ب) وأسباب إعادة التصنيف.

5- إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

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

6- الضمانات

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات و للإلتزامات المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

7- متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل وحقوق الملكية

على المنشأة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة إما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي:

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

1. الأصول أو المطلوبات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و (أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة).

2. الأصول المالية المعدة للبيع مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.

3. الإستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.

4 .القروض والذمم.

5 .المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب – إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للأصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ج– إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة) Fee Income and Expense عدا المبالغ الداخلة في إحتساب معدل الفائدة الفعال والناشئة عن:

– الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

– الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الإستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

د– دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

هـ – مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.

8- الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية: على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

9- محاسبة التحوط

على المنشأة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في معيار المحاسبة الدولي (39) مثل (تحوط القيمة العادلة، وتحوط التدفقات النقدية، وتحوط صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية) وكما يلي:

أ– وصف لكل نوع من أنواع التحوط.

ب– وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية.

ج– طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

10- متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي

تشمل ما يلي[1]:

أ- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.

ب- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.

ج- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

د- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

11- القيمة العادلة

تطلب المعيار الإفصاحات التالية عن القيمة العادلة:

أ- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.

ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشأة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.

ج- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

1. طرق تحديد القيمة العادلة.
2. بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (Active Market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (39)
3. إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديلا في القيمة العادلة، فإن على المنشأة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

12- الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

أ- عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 535.

ب- الإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط أو المشتقات المالية المرتبطة بالإستثمارات بأدوات حقوق الملكية والتي سيتم قياسها بالتكلفة طبقا المعيار المحاسبة الدولي رقم (39) نظرا لعدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ج- العقود التي لها صبغة تشاركية(Discretionary Participation Feature الموصوفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية).

13- طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

14- الإفصاحات النوعية

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

15-الإفصاحات الكمية

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة.

ب- تركزات المخاطر.

16- مخاطر الإئتمان

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

أ- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الإئتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الإعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة.

ب- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات.

ج- الإفصاح عن المزايا الإئتمانية للأصول المالية.

17- مخاطر السيولة

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل التواريخ إستحقاق المطلوبات المالية القائمة.

ب- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

18- مخاطر السوق

يجب الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة و أسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر Value- at- (Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

V - أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 7):

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية:

أ- المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية

ب- القيم العادلة للأدوات المالية

ج- معلومات حول إستخدام محاسبة التحوط

د- معلومات حول الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم

2 .أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(7) الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية:

أ- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر

ب- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق الإئتمان

ج- معلومات نوعية وكمية حول المخاطر لتشغيلية

د معلومات نوعية وكمية حول مخاطر ا السيولة

3 .كيف يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) "مخاطرة السيولة"؟

أ- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالإلتزامات المالية.

ب- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في التصرف بالأصل المالي بسبب قلة السيولة في السوق.

ج- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية إحتياجات التدفق النقدي بسبب مشاكل التدفق النقدي.

د- مخاطرة أن تكون التدفقات النقدية الواردة للمنشأة غير كافية لتلبية التدفقات النقدية الصادرة منها

4 .تسمى مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى ب:

أ- مخاطر إقتصادية

ب- مخاطر السوق

ج- مخاطر إئتمان

د- مخاطر السيولة

5 .تسمى البيانات الرقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية:

أ- الإفصاحات النوعية

ب- الإفصاحات الكمية

ج- الإفصاحات السوقية

د- تحليل الحساسية

<u>إجابة التمرين الأول:</u>

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	ج	أ	ب	ب

المحور الثالث عشر:
قياس القيمة العادلة
(IFRS 13)

I – هدف و نطاق المعيار:

1- نبذة تاريخية عن المعيار:

في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13) IFRS قياس القيمة العادلة"، يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13)IFRS القيمة العادلة ويحل محل المتطلبات الواردة في المعايير الفردية التي كانت تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB)، وبدأ سريان تطبيق المعيار اعتباراً من 2013/1/1.

2- أسباب إصدار هذا المعيار:

- تقتضي بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح للشركات بقياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية الخاصة بها أو الإفصاح عنها، ولم يتم تحديد قياس أو هدف إفصاح واحد في الكثير من الحالات لأن صياغة المعايير تمت على مدار عدة سنوات.
- تتضمن بعض المعايير إرشادات محدودة حول كيفية قياس القيمة العادلة في حين تضمنت معايير أخرى إرشادات شاملة ولم تكن تلك الارشادات متناسقة على الدوام في مختلف المعايير التي تشير إلى القيمة العادلة، وتم ارجاع سبب عدم التناسق إلى التنوع في الممارسة.
- إضافة إلى ذلك، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والجهة المعدة للمعايير الوطنية الأمريكية وهي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) مذكرة تفاهم عملت كأساس لجهود المجلسين المبذولة لوضع مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية عام 2006، ويعد إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (13) IFRS قياس القيمة العادلة" نتيجة جهود المجلسين لوضع متطلبات مشتركة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة.

3 -هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى:

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

4 – نطاق المعيار:

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

- معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي تحت نطاق المعيار IFRS2 الدفع على أساس الأسهم.
- معاملات التأجير التي يشملها المعيار المحاسبي الدولي IAS17 عقود الايجار."
- القياسات التي تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق في المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 المخزون" أو قيمة الاستخدام في المعيار المحاسبي الدولي IAS36 انخفاض قيمة الأصول.

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

- أصول الخطة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS19 منافع الموظفين ."
- استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 26 IAS المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد ."
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطرحاً منها تكاليف البيع بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 انخفاض قيمة الأصول ".

II – التعريفات:

- **السوق النشط (Active market):** السوق التي تتم به معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر.
- **منهج التكلفة (Cost approach):** أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار اليها بتكلفة الاستبدال الحالية .)
- **سعر الشراء (Entry price):** السعر المدفوع لشراء أصل أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.
- **سعر البيع (Exit price):** السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام.
- **التدفقات النقدية المتوقعة (Expected cash flow):** لمتوسط المرجح المحتمل (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية.

- **القيمة العادلة (Fair Value):** السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- **الاستخدام الأفضل والأحسن (Highest and best use):** استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال شركة الأعمال التي سيتم استخدام الأصل ضمنها).
- **منهج الدخل (Income approach):**هي أساليب التقييم التي تحوّل على سبيل المثال (التدفقات النقدية أو الايراد أو المصاريف) إلى مبلغ حالي واحد، ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.
- **المدخلات (Inputs):** الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل:
  - لمخاطر المتأصّلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة مثل (نموذج التسعير)؛ و
  - المخاطر المتأصّلة في مدخلات أسلوب التقييم. وقد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة[1].
- **مدخلات المستوى (1) Level 1 inputs** : الأسعار المعلنة (غير المعدّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتطابقة التي يمكن للشركة الوصول إليها في تاريخ القياس.
- **مدخلات المستوى (2) Level 2 inputs** : المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمّنة في المستوى الأول والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر .
- **مدخلات المستوى (3) Level 3 inputs:** المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام .
- **منهج السوق Market approach** : أسلوب التقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول والتزامات أو مجموعة أصول والتزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة (أي متماثلة).
- **المدخلات المثبتة بالسوق Market participants** : البائعون والمشترون في السوق الأصلي)أو السوق الأكثر ربحاً(للأصل أو الالتزام الذين يتمتعون بكافة الخصائص الآتية:
  - الاستقلالية عن بعضهم البعض، أي الذين لا يعتبرون أطرافا ذات علاقة كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي IAS 24 على الرغم من أن السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة يمكن استخدامه

[1] International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement, IFRS Foundation, 2018, p 45.

كمدخلات لقياس القيمة العادلة إن كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة قد أبرمت بناءً على شروط السوق.

- سعة الإطلاع وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة.
- القدرة على ابرام معاملة للأصل أو الالتزام.
- الرغبة في ابرام معاملة للأصل أو الالتزام، أي امتلاك حافز دون الاجبار أو الاضطرار للقيام بذلك.

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

- تنتج مباشرةً من المعاملة وأن تكون لازمة لها.
- لم تكن ستتكبدها الشركة لو لم تتخذ قرار بيع الأصل أو نقل الالتزام)على غرار تكاليف البيع كما هو محدد في المعيار IFRS 5 .

- **تكاليف النقل Transport costs**: التكاليف التي يتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).
- **وحدة الحساب Unit of account**: المستوى الذي يتم عنده تجميع أو تجزئة الأصل أو الالتزام في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأغراض الاعتراف.
- **المدخلات غير الملحوظة Unobservable inputs**: المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

III- مبادئ قياس القيمة العادلة ومنهجيتها:

أولا: نستذكر تعريف القيمة العادلة Fair Value

أ- القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

من التعريف نستنتج أن القيمة العادلة هي قياس قائم على السوق، وليس قياس خاص بالشركة، هذا يعني أن الشركة[1]:

- يجب أن تنظر في الكيفية التي ينظر بها المشاركون في السوق إلى الأصول أو الالتزامات تحت القياس.
- لا تأخذ النهج الخاص بها (مثل الاستخدام) في الاعتبار.

الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به معاملة بيع الأصل أو نقل الالتزام، المنظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية، ويقتضي قياس القيمة العادلة من الشركة أن تحدد ما يلي:

- تحديد الأصل أو الالتزام الذي يمثل موضوع القياس (بشكل منسجم مع وحدة الحساب الخاصة به)؛

[1] Ibid., p. 48.

- تحديد أساس التقييم الملائم لقياس الأصول غير المالية (بشكل منسجم مع الاستخدام الأفضل والأحسن)؛
- تحديد السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحا) للأصل أو الالتزام؛
- تحديد أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار:
  - توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صياغة المدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام؛ و
  - مستوى تسلسل القيمة العادلة التي سيتم تصنيف المدخلات ضمنه.

الأصل أو الالتزام:

قد يكون الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلي:

- الأصل أو الالتزام المستقل (مفرد) قائم بذاته (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي) أو
- مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال وحدة توليد النقد، أو السيطرة على حصة ممثلة بأكثر من 50 % من الأسهم في بعض الشركات).

عند قياس القيمة العادلة، تأخذ الشركة في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام الذي سيأخذه المشارك في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال:

- حالة الأصل وموقعه؛ و
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

المعاملة:

يفترض قياس القيمة العادلة أنّ مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منتظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

وتكون المعاملة منتظمة عند وجود عنصرين رئيسيين هما:

- تزويد المشاركين في السوق بالقدرة على اكتساب المعرفة والوعي بالأصل أو المسؤولية اللازمة للتبادل القائم على السوق.
- أن المشاركين في السوق لديهم الحافز للتعامل مع الأصل أو الالتزام (أي غير مجبرين.)

يفترض قياس القيمة العادلة أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم:

- في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام؛ أو

- في غياب السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام.

المشاركون في السوق:

المشاركون في السوق هم مشترون وبائعون في السوق الأصلي (الرئيسي) أو الأكثر فائدة للأصل أو الالتزام، مع الخصائص التالية (مستقل ،حسن الاطلاع، قادر على الدخول في الصفقة، على استعداد للدخول في الصفقة).

لا تحتاج الشركة إلى تحديد مشاركين محددين في السوق عند وضع تلك الافتراضات، وبدلاً من ذلك يتعين على الشركة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلي:

- الأصل أو الالتزام؛
- السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام؛ و
- المشاركين في السوق الذين ستبرم الشركة معهم معاملة في ذلك السوق.

السعر:

تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي أو (السوق الأكثر ربحاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية) أي سعر البيع(بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر.

لا يتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام لتكاليف المعاملة، وتتم محاسبة تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات الأصل أو الالتزام فهي محددة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام الشركة لمعاملة الأصل أو الالتزام.

لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل، وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع) فيتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف إن وجدت والتي سيتم تحملها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

مثال:

يتم بيع أحد أصول الشركة في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة، تدخل الشركة في المعاملات في كلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس.

	السوق A	السوق B
السعر	260	250
– تكاليف النقل	−20	−20
– تكاليف المعاملة	−30	−10
المبلغ الصافي	210	220

المطلوب:

تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن:

- السوق A هو السوق الأصلي للأصل.
- كلا السوقين A و B لا يعتبران السوق الأصلي للأصل.

الحل:

- تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن السوق **A** هو السوق الأصلي للأصل: إذا كان السوق **A**هو السوق الأصلي للأصل أي(السوق الأكثر حجماً ومستوى نشاط للأصل(، فسيتم قياس القيمة العادلة باستخدام السعر الذي سيتم استلامه في ذلك السوق، بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف النقل أي) 260−20 = 240 .)
- تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن كلا السوقين A و B لا يعتبران السوق الأصلي للأصل، في هذه الحالة يتم قياس القيمة العدلة باستخدام السعر في السوق الأكثر ربح اً، ويعتبر السوق الأكثر ربحاً هو السوق الذي يزيد المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المعاملات والنقل (أي صافي المبلغ الذي سيتم استلامه من الأسواق المعنية) وعليه يعتبر السوق B هو السوق الأكثر ربحاً أي 210، وعلى الرغم من أن تكاليف المعاملات تأخذ في عين الاعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً، إلا أن السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة لا يتم تعديله بهذه التكاليف (تكاليف المعاملة) وعليه ستكون القيمة العادلة للأصل في السوق الأكثر ربحاً هي (250−230=20).

ب– تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية

يجب قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي مثل (الأصول غير الجارية العينية) بناءً على أفضل وأحسن استخدام لهذا لأصل من منظور المشارك في السوق، بمعنى آخر أن يأخذ قياس القيمة العادلة

للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي بعين الاعتبار استخدام الأصل الممكن ماديا، والمسموح به قانونا والمجدي ماليا على النحو الآتي:

- يأخذ الاستخدام الممكن ماديا بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال (موقع العقار ومساحته).
- يأخذ الاستخدام المسموح به قانونيا بعين الاعتبار أي قيود قانونية مفروضة على استخدام الأصل والتي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال)لوائح التقسيم المطبقة على ملكية الأصل[1]).
- يأخذ الاستخدام المجدي ماليا بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونا يولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الاستخدام) لإنتاج عائد استثماري يقتضيه المشاركون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الاستخدام.

يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن من وجهة نظر مستخدمي السوق، حتى ولو كانت الشركة تهدف لاستخدام مختلف، ولكن يفترض أن استخدام الشركة الحالي للأصل غير المالي هو الاستخدام الأفضل والأحسن، ما لم يوحي السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل.

قد تنوي الشركة بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر، عند استخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والأحسن، فعلى سبيل المثال قد تكون هذه هي الحالة بالنسبة للأصل غير المالي المشترى الذي تخطط الشركة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه، وعلى الرغم من ذلك يتعيّن على الشركة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على افتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

[1] International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement, op. cit., p. 52.

مثال:

تحصلت شركة على أراضي في اندماج الأعمال، ويتم تطوير الأراضي حالياً للأغراض الصناعية باعتبارها موقع للمصنع ويفترض أن يكون الاستخدام الحالي للأرض هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يكن السوق أو غيره من العوامل تشير إلى استخدام مختلف، وقد تم مؤخراً تطوير المواقع المجاورة للاستخدام السكني باعتبارها مواقع للأبراج السكنية. واستناداً إلى ذلك المشروع وتقسيم المناطق وغيرها من التغييرات لتسهيل هذا المشروع، حددت الشركة أن الأراضي المستخدمة حالياً كموقع للمصنع يمكن تطويرها كموقع للأغراض السكنية أي أبراج سكنية، لأن المشاركين في السوق سيأخذون بعين الاعتبار القدرة على تطوير الموقع للأغراض السكنية عند تسعير الأرض.

المطلوب:

تبيان كيفية تقييم الأرض من خلال الاستخدام الأفضل والأحسن لها.

الحل:

سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض من خلال مقارنة كل مما يلي:

- قيمة الأرض عند تطويرها حالياً للأغراض الصناعية (أي ستستخدم الأرض إلى جانب غيرها من الأصول، مثل المصنع، أو مع أصول والتزامات أخرى).
- قيمة الأرض كموقع شاغر للأغراض السكنية، مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف هدم المصنع وغيرها من التكاليف (بما في ذلك الشكوك حول إمكانية الشركة من تحويل الأصول إلى الاستخدام البديل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق على أساس مستقل).

سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض استناداً إلى القيمة الأعلى من بين تلك القيم أعلاه، وفي الحالات التي تشمل تخمين (تقدير ثمن) العقارات ربما يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بالمصنع، بما في ذلك أصوله والتزاماته.

ج- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة

يُفترض قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل الالتزام المالي أو الالتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية الشركة على سبيل المثال (حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، ويفترض نقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية الشركة ما يلي:

- يبقى الالتزام غير مسدد ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام، ولا تتم تسوية الالتزام مع الطرف المقابل أو خلافاً لذلك إطفاؤه في تاريخ القياس.
- تبقى أداة حقوق ملكية الشركة غير مسددة ويأخذ المشارك في السوق، المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة، ولا يتم إلغاء الأداة أو خلافاً لذلك إطفاءها في تاريخ القياس.

د- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يتوفر سعر مُعلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة ويكون العنصر (البند)المماثل محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالعنصر (البند) المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس.

يتعين على الشركة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

- استخدام السعر المعلن في السوق النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً.
- استخدام مدخلات أخرى ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً.
- استخدام أسلوب تقييم آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار المذكورة في النقطتين السابقيتين غير متوفرة:

✓ منهج الدخل مثلاً (أسلوب القيمة العادلة الذي يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل).

✓ منهج لسوق مثلاً (استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها التزامات).

هـ- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يكون السعر المعلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة متاحاً وعندما لا يكون العنصر (البند) المماثل محتفظ اً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة

أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالالتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

وقد تأخذ الشركة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الاعتبار أي مما يلي:

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام.
- القيمة التي سيحصل عليها المشارك في السوق لإبرام أو إصدار التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير العنصر (البند) المطابق على سبيل المثال (الذي يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية.

ثانيا: مخاطر عدم الأداء:

تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء، تشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية للشركة كما هو محدد في المعيار IFRS7 الأدوات المالية: الافصاحات"، ويفترض أن تكون مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل وبعد نقل الالتزام.

يتعين على الشركة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام أن تأخذ بعين الاعتبار أثر مخاطرها الائتمانية (الموقف الائتماني) وأي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أو لا، قد يختلف الأثر بناءً على الالتزام مثلا:

- عما إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالي) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غبير مالي).
- عناصر (بنود) تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت

ثالثا: القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي:

يكون سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام مقابل معاملة لذلك الأصل أو الالتزام متمثلاً بالسعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل التزام (سعر الدخول أو التنفيذ) أي (سعر الشراء)، وفي المقابل تمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالسعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام (سعر الخروج أو السعر النهائي) أي (سعر البيع)، ولا تبيع الشركات بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها، وعلى نحو مماثل لا تنقل الشركات بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

في كثير من الحالات يكون سعر المعاملة معادلاً للقيمة العادلة (على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي سيتم بيع الأصل فيه).

يتعين على الشركة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة للمعاملة والأصل والالتزام، على سبيل المثال قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي إن انطبقت أي من الحالات التالية:

- كانت المعاملة تتم بين الأطراف ذات العلاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة أجريت بفترات السوق.
- كانت المعاملة تتم تحت وطأة الإكراه أو في حال كان البائع مجبراً على تقبل السعر في المعاملة، على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة في حال إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية .
- كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المقاس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة إذا كان الأصل أو الالتزام مقاس بالقيمة العادلة واحداً من العناصر المختلفة (على سبيل المثال في اندماج الأعمال) أو إذا كانت المعاملة تتضمن حقوق وامتيازات غير مذكورة وتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار دولي آخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليفها.
- كان السوق الذي تتم به المعاملة مختلفاً عن السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحا).

IV – أساليب (تقنيات) التقييم:

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاثة أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي)منهج السوق، منهج التكلفة، ومنهج الدخل[1] .)

1- خصائص أساليب (تقنيات) التقييم:

يجب على الشركة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة، وتتضمن الأمثلة على الأسواق التي فيها المدخلات ملحوظة لبعض

[1] Ibid., p. 56.

الأصول والالتزامات (على سبيل المثال الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق السمسرة، وأسواق المتعاملين ..

كما يجب تطبيق أساليب (تقنيات) التقييم_المستخدمة لقياس القيمة العادلة بشكل ثابت، ومع ذلك يمكن للشركة تغيير أسلوب التقييم أو تطبيقه، إذا أدى التغيير إلى تمثيل عادل أو أكثر للقيمة العادلة في هذه الظروف، وتعالج الشركة التغيير في أسلوب (تقنية) التقييم بما يتماشى مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 بالنسبة للتغيير في التقدير المحاسبي، وهذه الحالة على سبيل المثال، إن حدث أي مما يلي:

- نشوء أسواق جديدة.
- توافرت معلومات حديثة.
- عدم توفر المعلومات المستخدمة سابق اً.
- تحسن أساليب التقييم؛ أو
- تغير ظروف السوق.

2- مدخلات أساليب التقييم

يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام.

2-1 المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

في حال كان الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق المتعاملين)، فينبغي استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط) والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى الأول أو الثاني أو الثالث)، ويتم السماح باستخدام العرض لمراكز الأصول (أي إذا كانت الأصول أكبر من الالتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلا(وأسعار الطلب لمركز الالت زام (إذا كانت الالتزامات أكبر من الأصول .)

2-2 التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

لغرض قياس القيمة العادلة، تعتبر المدخلات الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، فالمدخلات يمكن ملاحظتها أو لا يمكن ملاحظتها، فالمدخلات الملحوظة إما يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو يمكن ملاحظتها بشكل غير

مباشر، ويجب على الشركة تعظيم الاستخدام للمدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

كما يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذه المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام، وفي بعض الحالات تؤدي هذه الخصائص إلى تطبيق التعديل، ولكن التعديلات قابلة للتطبيق فقط على خصائص الأصل أو الالت زام التي تتوافق مع وحدة الحساب التي تتطلب أو تسمح بقياس القيمة العادلة.

- ✓ **مدخلات المستوى الأول:** تعتبر الدليل الأكثر موثوقية على القيمة العادلة ويجب استخدامها كلما كانت متوفرة، وتتكون هذه المدخلات من الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المطابقة (المتماثلة) التي تستطيع الشركة الوصول إليها في تاريخ القياس ،يجب أن يكون السوق النشط هو السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام، وفي حالة عدم وجود سوق رئيسي السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام والتي تكون في الشركة قادرة على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

ولا يتعين على الشركة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى الأول إلا في الحالات الآتية:

- عندما تمتلك الشركة عدداً كبيراً من الأصول والالتزامات غير متطابقة (غير متماثلة) على سبيل المثال (ضمانات الديون) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحاً ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من الأصول والالتزامات بشكل مفرد (أي أنه يكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام بشكل فردي في تاريخ القياس نظراً إلى عدد الأصول والالتزامات الكبيرة التي تملكها الشركة)، في هذه الحالة يمكن أن تقيس الشركة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصراً على السعر المعلن. غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى قياس القيمة العادلة ضمن مستوى أدنى من تسلسل القيمة العادلة.
- عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس، على سبيل المثال تكون هناك أحداث(معاملة) مهمة بعد اغلاق السوق وقبل تاريخ القياس، ويتعين على الشركة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة، ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن نظراً للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.

- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالشركة باستخدام السعر المعلن للعنصر (البند) المطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط وإذا كان ذلك السعر يحتاج لتعديل للعوامل الخاصة بالعنصر أو الأصل، وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب للسعر المعلن للأصل، فإن النتيجة هي قيمة عادلة مصنف ضمن المستوى الأول من تسلسل القيمة العادلة، ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.

✓ **مدخلات المستوى الثاني:** تتمثل مدخلات المستوى الثاني في كافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار مُعلن عليها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات (مدخلات المستوى الثاني) ملحوظة للأصل أو الالتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر، وإذا كان للأصل أو الالتزام مدة تعاقدية محددة فينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى الثاني ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق غير النشطة.
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام باستثناء الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:

✓ أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة لفترات معلنة شائعة؛ و

✓ سرعات الدفع المسبق؛

✓ مخاطر الائتمان،

✓ معدلات التخلف عن السداد.

- المدخلات التي يتم استخلاصها بشكل أساسي من بيانات السوق القابلة للملاحظة أو المؤيدة لها والتي يتم تحديدها من خلال الارتباط أو بوسائل أخرى، بأنها ذات صلة بالأصول أو الالتزامات التي يتم قياسها (المدخلات المؤيدة للسوق.) ستختلف تعديلات مدخلات المستوى الثاني بناءً على العوامل الخاص بالأصل أو الالتزام، تتضمن تلك العوامل ما يلي:

✓ حالة الأصل أو موقعه؛

✓ الايجار؛

✓ مدى ارتباط المدخلات بعناصر (بنود) مماثلة للأصل أو الالتزام؛

✓ حجم ومستوى النشاط في السوق التي تتم ملاحظة المدخلات به.

قد ينتج عن تعديل مدخلات المستوى الثاني الهامة للقياس بأكمله قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الثالث لتسلسل القيمة العادلة إن كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة.

مثال:

تتضمن أمثلة الأسواق التي قد تكون المدخلات ملحوظة بها لبعض الأصول والالتزامات على سبيل المثال الأدوات المالية كما يلي:

- أسواق البورصة، حيث تكون أسعار الاقفال في سوق البورصة متوفرة بسهولة وتمثل القيمة العادلة بشكل عام، وتعد بورصة لندن، ونيويورك ، وطوكيو.. من الأمثلة على الأسواق المماثلة.
- أسواق المتعاملين، يكون التجار في هذه الأسواق مستعدون للتداول (إما بيع أو شراء لحساباتهم الخاصة)، مما يتيح سيولة باستخدام رأس المال الذي يمتلكونه لاستملاك مخزون من العناصر الذين أنشئوا السوق ها، وتكون أسعار الطلب والشراء ممثلة للسعر الذي يرغب التجار بالشراء به والذي يرغب بالبيع به على التوالي متوفرة بشكل أكثر سهولة مقارنة مع أسعار الاقفال.
- أسواق السمسرة، يحاول السماسرة في هذه الأسواق الموافقة بين المشترين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة وبعبارة أخرى لا يستخدم السماسرة رأس المال الخاص، ويعلم السماسرة الأسعار المعروضة والمطلوبة من قبل الأطراف ذات العلاقة ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الطرف الآخر، وتكون أسعار المعاملات المنجزة متوفرة أحياناً، وتتضمن أسواق السماسرة شبكات التواصل الالكترونية التي يتم فيها مطابقة طلبات البيع والشراء، والأسواق التجارية وأسواق الاستثمارات العقارية.
- **مدخلات المستوى الثالث:** تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الالتزام، ويتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بمواقف يكون فيها نشاط السوق ضئيل إن وجد للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام، وعليه يتعيّن أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر.

3- الإفصاح:

يتعين على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية على تقييم كل مما يلي:

- بالنسبة للأصول والالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي (الميزانية) بعد الاعتراف الأولي، أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك القياسات .
- بالنسيبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة (المستوى الثالث)، أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

V – أسئلة و تمارين المعيار (IFRS 13):

الجانب النظري:

- ما هي أسباب إصدار المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة"؟
- ما هو هدف المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة"؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: السوق النشط، منهج التكلفة، سعر الشراء، سعر البيع ،القيمة العادلة، الاستخدام الأفضل والأحسن، منهج الدخل، مدخلات المستوى (1)، مدخلات المستوى (2)، مدخلات المستوى (3)، منهج السوق، المدخلات الملحوظة ،المعاملة المنظمة، السوق الأصلي، علاوة المخاطر، المدخلات غير الملحوظة؟
- وضح كيفُية تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية؟
- اشرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة؟
- ما هي الافصاحات التي يتطلبها المعيار IFRS13 قياس القيمة العادلة"؟

الجانب التطبيقي:

يتم بيع أحد أصول الشركة في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة، تدخل الشركة في المعاملات في كلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس.

	السوق A	السوق B
السعر	290	280
– تكاليف النقل	−30	−30
– تكاليف المعاملة	−25	−35
المبلغ الصافي	235	215

المطلوب: تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن:

- السوق A هو السوق الأصلي للأصل.
- كلا السوقين A و B لا يعتبران السوق الأصلي للأصل.

المحور الرابع عشر:
عقود الايجار
(IFRS 16)

I – هدف و نطاق المعيار:

1- نبذة تاريخية عن المعيار

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) من احدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. وقد احدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة عقود الإيجار التشغيلية التي تزيد عن 12 شهر كاصول و الاعتراف بالتزامات مقابلها، وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي واخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود.

ويحل هذا المعيار محل كل مما يلي:

- معيار المحاسبة الدولي رقم (17) " عقود الإيجار"
- التفسير رقم" 4 (IFRIC 4) الترتيبات التي تتضمن التأجير".
- التفسير رقم (15) عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز –.
- التفسير رقم (27) "تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار".

ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 1/1/2019 مع السماح بالتطبيق المبكر[1].

2- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ الاعتراف والقياس و العرض والافصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي الى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين و المؤجرين.

3 – نطاق المعيار:

يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) على كافة عمليات التأجير عقود الإيجار) باستثناء ما يلي:

1. عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط و الغاز وما شابهها.
2. عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41).
3. ترتيبات خدمات الامتياز.
4. تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر الإيراد من العقود مع العملاء"

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية، الجامعة الاردنية، الأردن ، 2020، ص 869.

5. حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل: حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة المتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة."

ويجوز للمستاجر تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) لعقود إستئجار الأصول غير الملموسة غير المذكورة مسبقا.

4- الإعفاءات من الاعتراف

يجوز للمستاجر أن يختار الممارسة عن مدفوعات الإيجار كمصروف على أساس القسط الثابت على أساس مدة العقد أو على أساس منتظم أخر للنوعين التاليين من عقود الإيجار (ويتم تطبيق هذا الخيار لكل عقد إستئجار على حدة):

1) عقود الإيجار التي تكون مدتها (12) شهرا أو أقل والتي لا تتضمن خيار الشراء ويتم تطبيق هذا الخيار بشكل متجانس على نفس الفئة من فئات الأصول المستأجرة).
2) عقود الإيجار للأصول ذات القيمة المنخفضة مثل (عقود إستئجار أجهزة الحاسوب الشخصية و بنود الأثاث منخفضة القيمة).

5- تحديد عقد الإيجار

يعتبر العقد عقد ايجار إذا كان العقد كليا أو جزئيا ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف الأخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض Consideration أو بدل معين.

تنتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة و الحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.

يتم عادة تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد، ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح بها تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.

إذا كان المورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر).

ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد Supplier إذا تحقق الشرطان التاليين:

1. المورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.
2. تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

6- فصل مكونات العقد:

- إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار أصل شاملا عقد يانة ذلك الأصل, فإن على المستاجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الإفرادية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد. و إذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها. وفي بعض الحالات الاستثنائية – إذا كان ذلك عمليا – يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الإيجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الإيجار.
- يجب على المؤجر توزيع الدفعات المستلمة من بنود مكونات عقد الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم " IFRS (15) الإيراد من العقود مع العملاء."

II – التعريفات:

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار

هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار و القيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية القيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر[1].

مدة عقد الإيجار

هي الفترة غير القابلة للنقض التي يكون للمستأجر الحق في استخدام الأصل المتفق عليه، بالإضافة إلى أي فترات إضافية يكون للمستاجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد إن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار . واية فترات يحق للمستأجر خلالها انهاء العقد و وجود تأكيدات موثوقة بعدم ممارسة المستأجر ذلك الخيار.

معدل الاقتراض الاضافي للمستاجر

هو معدل الفائدة الذي سيدفعه المستاجر للاقتراض بنفس شروط عقد الإيجار، وبنفس الضمانات وبنفس المبالغ اللازمة للحصول على اصل بقيمة مشابهة للأصل المستاجر وبنفس البيئة و الظروف الاقتصادية.

[1] مرجع سبق ذكره، ص 871.

III-المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر:

القياس المبدئي لعقد الإيجار

1. في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات.

ويتم قياس الحق في استخدام الأصل The right-of-use asset بمقدار التزامات عقد الإيجار مضافا اليها أية تكاليف أولية مباشرة أو إضافية يتكبدها المستأجر لإتمام العقد . ويتم تعديل تلك القيمة بأية حوافز واردة في العقد وأية دفعات عند أو قبل بدء العقد و باية إلتزامات قد يتكبدها المستأجر عند إعادة الأصل للمؤجر.

2. يتم قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحا منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني أن وجد. ويتم القياس المبدئي لالتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية الدفعات الإيجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد اذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. واذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي.

مثال(1) :

في 1/1/2016 قامت شركة الفردوس باستئجار مباني بعقد ايجار 10000 دينار سنويا لمدة 8 سنوات علما بان العمر الانتاجي للمباني 50 سنة. ومعدل الفائدة الضمني 12% سنويا. وبلغ معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لدينار واحد بمعدل 12%= 4.968

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد و اعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر.

حل مثال (1)

بموجب هذا المعيار يتم رسملة كافة عقود الإيجار (الحق في استخدام الأصول) كاصول والتزامات بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني 12% في هذا المثال اذا كانت مدة العقد أكثر من 12 شهر، ولا يتم التفريق بين كون العقد تشغيل او تمويلي ضمن التصنيف الوارد في المعيار السابق لعقود الإيجار رقم (17) القيمة الحالية لدفعات الإيجار = 10000× 4.968

= 49680 دينار

قيد إثبات استئجار المباني:

49680		من ح/ حقوق استئجار مباني	2016/1/1
	49680	الى ح/ التزامات حقوق استئجار مباني	

3. دفعات الإيجار المتغيرة

- يتم قياس دفعات الإيجار المتغيرة والتي تعتمد على مؤشر او معدل متغير مثل مؤشر الرقم القياسي لأسعار العقارات عند الاعتراف الأولي بالتزامات عقد الإيجار باستخدام ذلك المؤشر او المعدل السائدة بتاريخ بدء عقد الإيجار. ويتم تضمين التزامات عقد الإيجار باية التزامات القيمة المتبقية المضمونة بموجب العقد ان وجدت.
- يتم الاعتراف بأية دفعات ايجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شروط تلك المدفوعات، ما لم يتم ادراج تلك التكاليف في القيمة المسجلة لأصل اخر بموجب معيار أخر.

4. القياس اللاحق لعقد الإيجار:

بعد بدء العقد على المستأجر قياس الحق في استخدام الأصل The right-of-use asset باستخدام نموذج التكلفة Cost model باستثناء ما يلي:

أ- اذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار عبارة عن عقارات استثمارية ويقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم على استثمار اته العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الاستثمارات العقارية . أو

ب-اذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار يتعلق بفئة من فئات الممتلكات و المباني والمعدات PP&E و التي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات" في هذه الحالة فان كافة حقوق استخدام الأصول بموجب عقد الإيجار المتعلقة بتلك الفئة من الممتلكات والمباني و المعدات يمكن إعادة تقييمها.

5. يتم إعادة قياس التزامات عقد الإيجار في الفترات اللاحقة لتعكس ما يلي:

- شروط العقد (باستخدام معدل الخصم المعدل أن وجد).
- تقييم خيارات الشراء A purchase option باستخدام معدل الخصم المعدل أن وجد.
- اية مبالغ متوقع دفعها عند وجود قيمة متبقاه مضمونة باستخدام معدل فائدة غير متغير (ثابت).

- مدفوعات الإيجار المستقبلية الناتجة عن التغير في مؤشر اسعارIndex او اية معدل مستخدم لتحديد تلك المدفوعات (باستخدام معدل فائدة غير متغير – ثابت).

ويتم ادراج اثار تلك البنود في اعادة قياس أي تعديلات على قيمة التزامات عقد الإيجار التزام الحق في استخدام الأصل).

6. يتم اعادة قياس (تعديل) التزامات عقد الإيجار بأية تعديلات تتم على عقد الإيجار ما لم تعتبر تلك التعديلات بمثابة عقد جديد.

IV – المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المؤجر:[1]

1. على المؤجر تصنيف عقد الإيجار الى عقد ايجار تشغيلي او عقد ايجار تمويلي.

2. يصنف عقد الإيجار كعقد ايجار تمويلي اذا كان العقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر و المنافع المتعلقة بالأصل المؤجر، وبعكس ذلك يصنف العقد كعقد ايجار تشغيلي.

3. ومن الأمثلة على الشروط (مفردة او مجتمعة) والتي تشير عادة إلى أن عقد الإيجار يصنف كعقد تمويلي ما يلي:

- اذا تضمن العقد نقل ملكية الأصل للمستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار.
- للمستاجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بشكل كاف عن القيمة العادلة للأصل بتاريخ ممارسة الحق. ويكون عند بداية العقد من المرجح بان حق خيار الشراء سيتم ممارسته.
- اذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.
- اذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بداية العقد مساوية على الأقل لكامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
- اذا كان الأصل المؤجر ذو طبيعة متخصصة بحيث يكون للمستأجر فقط القدرة على استخدام الأصل دون الحاجة الى تعديلات جوهرية على ذلك الأصل.

4. على المؤجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بالأصول الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص 873.

5. يقوم المؤجر بالاعتراف بإيراد فوائد (دخل على مدار مدة عقد الإيجار التمويلي بشكل يعكس عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار.
6. يعترف المؤجرين الصناع أو التجار المؤجر الذي يقوم بتصنيع السلعة أو المتاجرة بها وبنفس الوقت تأجيرها للغير) بأرباح أو خسائر بيع الأصل المؤجر على اساس السياسة المتبعة لديهم بموجب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء".
7. يعترف المؤجر بمقبوضات دفعات الإيجار التشغيلي كدخل على أساس القسط الثابت او بموجب النمط الذي يمثل تحقيق المنافع من استخدام ذلك الأصل.
8. عمليات البيع واعادة التأجير.

- عند تحديد فيما اذا كانت عملية نقل الأصل الى طرف أخر تمثل عملية بيع على المنشأة تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء" لتحديد شروط تحقق اداء و اتمام تعهدات عملية البيع.
- اذا انطبق على عملية نقل الأصل لطرف اخر مع اعادة استئجاره من نفس ذلك الطرف كونها عملية بيع على البائع لذلك الأصل قياس الحق في استخدام الأصل عقد الإيجار) بنسبة وتناسب من القيمة المسجلة (الدفترية) وبمقدار ما تم الاحتفاظ به بموجب عقد البيع و اعادة الاستنجار. وبناء على ذلك فان البائع للأصل المعاد استئجاره يعترف بأرباح أو خسائر بيع ذلك الأصل المتعلقة فقط بالحقوق (الخاصة بالأصل) المحولة المشتري الأصل.
- اذا كانت القيمة العادلة للمقابل المستلم من عملية بيع الأصل مع اعادة الاستئجار لا تساوي القيمة العادلة لذلك الأصل أو اذا كانت دفعات الإيجار لا تساوي بدلات أو معدلات الإيجار السائدة بالسوق عند ابرم عقد البيع واعادة الاستئجار، عندها يجب تعديل متحصلات البيع إلى القيمة العادلة لذلك الأصل اما من خلال اثبات مصاريف مدفوعة مقدما او اثباتها كتكاليف تمويل اضافية.

9. **الافصاحات:**

تضمن المعيار العديد من الافصاحات المطلوبة ضمن ايضاحات البيانات المالية والتي تقدم مع المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح او الخسائر وقائمة التدفقات النقدية أساس لمستخدمي المعلومات المحاسبية لتقييم اثر عقود الإيجار.

10. تاريخ النفاذ:

يبدأ سريان هذا المعيار للفترة المالية التي تبدأ من 1/1/2019 ، ويسمح بالتطبيق المبكر للمعيار شريطة تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء" في ذات الوقت.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، ط1، عمان،2015.
2. احمد رباحي البلقاوي (تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي)، **نظرية المحاسبة**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
3. أحمد عبد العال، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان، 1992.
4. أحمد نور، **المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، دار الجامعية، مصر، 2010.
5. إسماعيل بن حماد، **الصحاح**، الطبعة الأولى، ج1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، 1998.
6. امين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، مصر، 2004.
7. امين السيد احمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2010.
8. امين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية و عولمة أسواق راس المال**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
9. امين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
10. أمين لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، مصر، 2004.
11. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS**، الجزء الأول، بدون دار النشر، 2010.
12. بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
13. بوتين محمد، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
14. جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.
15. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
16. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2012.

17. حسين قاضي، مامون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.

18. حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2011.

19. خالد الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية** ، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2008.

20. خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء 1، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2017.

21. خالد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006.

22. د محمد أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.

23. رضوان حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

24. سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

25. شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

26. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

27. صلاح الدين مبارك، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2005.

28. عبد السلام أبوقحف، **نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ، 1989.

29. عبد السميع الدسوقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

30. عبد المالك زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان، 1992.

31. عطية محمد، **أصول المحاسبة المالية في الإسلام**، الطبعة الأولى، مكتبة وهبة، القاهرة، 1996.

32. عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014.

33. فردريك تشوي و اخرون (تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج)، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004.

34. كمال عبد العزيز، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

35. لخضر علاوي ، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، أوراق زرقاء، الجزائر، 2012.

36. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية**، المصرية للنشر و التوزيع، مصر، 2017.

37. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية**، الجامعة الاردنية، الأردن ، 2020.

38. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**، ط1، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2005.

39. محمد بدوي، الأميرة عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، منشأة المعارف، مصر، 2000.

40. محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، **قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2012.

41. محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول الى منظمة التجارة العالمية، دراسات استراتيجية، العدد 18، ط1، مركز الامارات للدراسات و البحوث الاستراتيجية، الإمارات العربية المتحدة، 1988.

42. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

43. محمود الناغي، **دراسات في: نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011.

44. نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1998.

45. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمك علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، الإصدار الخامس عشر، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

46. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، ط1، القاهرة، 2013.

معايير التقرير المالي الدولية:

47. مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي 1، المخزون، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة، 2016.

الأطروحات و الرسائل الجامعية:

48. بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر– ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

المراجع باللغة الأجنبية:

49. Stéphan Brun, **Comptabilité Approfondie et Révision**, Librairie Vuibert, France, 1994.

50. Pierre Lassègue, **Comptabilité**, Edition Dalloz, France, 1998.

51. Stéphan Brun, **L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS**, édition d'organisation, France, 2004.

52. Serge Evraert, Christian Prat, **Comptabilité Financière,** Librairie Vuibert, France, 1996.

53. Reseau Martine**, Economie d'Entreprise**, édition ESKA, France, 1993.

54. Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, IFRS: **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008.

55. Eric DUCASSE, et al, **Normes comptables internationales IAS/ IFRS avec exercices d'application corrigés**, de boech, Bruxelles, 2005.

56. International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement**, IFRS Foundation, 2018.

57. Stéphane BRUN, **Guide d'application des Normes IAS/IFRS**, BERTI Editions, Algerie, 2011.

58. Pages Bleues, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**-Fondaments et Principes, Pages Bleues, Algerie, 2010.

59. Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008.