

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بيداغوجية في

مقياس المعايير المحاسبية الدولية 1

مدعمة بأمثلة وتمارين

موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر محاسبة

من إعداد الدكتور : بن خليفة حمزة

الموسم الدراسي : 2022/2021

المحتويات :

4	ملخص :
5	المحور الأول : مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية.
5	1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية :
6	2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية :
7	3. الجهات المستفيدة من معايير المحاسبة الدولية :
8	4. خصائص المعايير المحاسبية الدولية :
9	5. مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية :
11	6. أهداف إصدار وإتباع المعايير المحاسبية الدولية :
13	المحور الثاني : المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض البيانات المالية.
13	1. الإطار المفاهيمي للبيانات المالية .
25	2. مدخل للمعيار المحاسبي الدولي 1 :
28	3. الاعتبارات العامة المستخدمة كأساس لإعداد البيانات المالية :
34	4. هيكل ومحتوى المجموعة الكاملة للبيانات المالية :
47	المحور الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون.
47	1 . تعريف المعيار :
48	2. مكونات تكلفة المخزون :
49	3. التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون :
50	4. طرق تحديد تكلفة المخزون :
56	المحور الرابع : المعيار المحاسبي الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية.
56	1. نشأة قائمة التدفقات النقدية :
56	2. ماهية قائمة التدفقات النقدية :
61	3. عرض عناصر قائمة التدفقات النقدية :
72	المحور الخامس : المعيار المحاسبي الدولي 8 تغير السياسات، التقديرات المحاسبية والأخطاء.
72	1. هدف ونطاق المعيار :

2. السياسات المحاسبية : 72
3. التغيرات في التقديرات المحاسبية : 75
4. الأخطاء المحاسبية : 78
- المحور السادس : المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية..... 89
1. هدف ونطاق المعيار : 89
2. مصطلحات المعيار : 89
3. الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي : 90
4. الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب تعديلا : 91
5. استمرارية المنشأة : 92
6. الإفصاح : 92
- المحور السابع : معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات المصانع المعدات 95
- 1 . مفهوم المعيار : 95
- 2.هدف المعيار : 96
3. قياس تكلفة الممتلكات، المنشآت والمعدات : 97
- المحور الثامن : معيار المحاسبة الدولي رقم 27 القوائم المالية المنفصلة : 101
- 1 . مفهوم المصطلحات الخاصة بالمعيار : 101
- 2.هدف ونطاق المعيار : 101
3. إعداد القوائم المالية المنفصلة : 102
4. متطلبات الإفصاح : 103
- المحور التاسع : معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة : 104
- 1 . مفهوم الأصول غير الملموسة : 104
- 2.هدف المعيار : 105
- 4.الاعتراف والقياس بالأصول غير الملموسة : 106

ملخص :

تقدم هذه المطبوعة مجموعة من المحاضرات والأمثلة والتمارين المحلولة وبعض السلاسل غير المحلولة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية الموجهة إلى طلبة السنة الأولى ماستر محاسبة، حيث تم اعتماد البساطة والوضوح في إخراج هذه المادة مدعما ذلك بأمثلة تطبيقية محلولة، والهدف من هذه المطبوعة هو معرفة معايير المحاسبة الدولية لما لها من أهمية للدول التي تشهد تطورات اقتصادية، من خلال إعداد قوائم مالية تتمتع بالشفافية والوضوح دون تلاعبات أو تحريف.

والجزائر قامت بتكييف مخططها المحاسبي في سنة 2009 وأصبح نظام محاسبي مالي يحاكي المعايير المحاسبية الدولية.

المحور الأول : مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية.

لقد اكتست معايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة يقودنا هذا إلى إعطاء مفهوم شامل لها، وكذلك إلى إبراز الأهداف الرئيسية من إصدارها والأسباب التي أدت إلى ظهورها وإلى التطورات التي تشهدها الاقتصاديات العالمية في الأنظمة المحاسبية الدولية للمؤسسات.

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية :

إن كلمة معيار جاءت ترجمة لكلمة (standard) الانجليزية وهي تعني القاعدة ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى مستخدميها، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، مثل التثبيتات، البضائع أو غيرها وقد عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها "عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا علما وتهدف إلى تقليل الفروقات في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية".

2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

إن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال عدة اعتبارات من أهمها:

— تحديد وقياس العمليات المالية للشركة، لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس

المركز المالي الصحيح للأحداث المالية بدون معيار محاسبي ؛

— إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، إن غياب المعايير المحاسبية سوف

يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك

النتائج تعكس الواقع غير السليم؛

— تحديد الطريقة المناسبة للقياس، يلاحظ بأن المعيار المحاسبي هو الذي يحدد الطرق

المناسبة التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛

— عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب الذي توفره بشكل دقيق يمكن

في النهاية أن تتم عملية اتخاذ قرار مناسب.

كما أن غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى :

✓ غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو

قد يؤدي إلى المنشآت استخدام طرق متباينة ومختلفة، وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى

عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم

تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات

والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على

المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل المتاحة ؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل

المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

3. الجهات المستفيدة من معايير المحاسبة الدولية :

تصنف الجهات المستفيدة من المعلومات والتقارير المالية المنشورة إلى ما يلي:

- مجموعة المساهمين في ملكية المشروع بمن فيهم المساهمون الحاليون والمتوقعون

في المستقبل وحملة السندات القابلة للتحويل إلى رأس المال ؛

- مجموعة المقرضين والدائنين الذين يمولون المشروع بالقروض المضمونة وغير

المضمونة ؛

- مجموعة الموظفين بما فيهم الإدارة والمحاسبين ؛

- المحللون الماليون والاقتصاديون، الإحصائيين والباحثون وغيرهم ممن يقومون

بالخدمات الاستشارية؛

- الحكومة وأجهزتها كالضرائب والجماعات المحلية وغيرها ؛

- الجمهور بشكل عام .

4. خصائص المعايير المحاسبية الدولية :

هناك العديد من الخصائص الأساسية الواجب توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي :

✓ **الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي** : فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من

الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

✓ **الملائمة** : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة

كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

✓ **المرونة** : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان

لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة والتحديث على عكس الأنظمة المحاسبية.

✓ **الواقعية** : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلائم مع

الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

✓ **المفهومية** : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية مفهومة من قبل المستخدمين

ويتم ذلك عن طريق اخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

✓ **الحيادية** : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.

✓ الانسجام مع الأهداف المالية : يجب أن يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة

المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

5. مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية :

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ العام 1973 وحتى العام 2001 الهيئة المسؤولة

عن وضع المعايير الدولية. وإن أهم أهداف هذه اللجنة هو حث واضعي معايير

المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين وتوحيد معايير المحاسبة الوطنية، ولقد كان

دائماً يربط هذه اللجنة مع المحاسبة الدولية علاقة خاصة، وقد تم إنشاء لجنة معايير

المحاسبة الدولية في العام 1973 من خلال الاتفاق بين هيئات المحاسبة المهنية في

تسع بلدان، ومنذ العام 1982 تكونت عضويتها من جميع هيئات المحاسبة المهنية التي

كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، أي أكثر من 100 بلد. "وفي عام 1989

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض

القوائم المالية وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة

الدولية (IASB). يشكل الإطار المفاهيمي الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير

المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على

المعايير الموجودة حالياً، وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم

تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية. وتشمل إجراءات وضع

المعايير الدولية الخطوات التالية :

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل. وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين؛

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية والإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛

- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة العرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة؛

- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا؛

- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنتشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر؛

- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

6. أهداف إصدار وإتباع المعايير المحاسبية الدولية :

تهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال إصدار المعايير إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها واللجوء إليها عند إعداد القوائم المالية؛
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والأساليب المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الأهداف السابقة من خلال العمل بما يلي :

- التأكد من القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك ؛

- إقناع الحكومات والجهات الأخرى التي تضع المعايير بالالتزام بهذه المعايير ؛
- إقناع الجهات الرسمية المشرفة على التنظيمات التجارية والمؤسسات الأخرى، بإلزام الجهات الخاضعة لرقابتها بإتباع معايير المحاسبة الدولية ؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من ضرورة إتباع المؤسسات والشركات لمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد لقوائمها المالية .

المحور الثاني : المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض البيانات المالية.

يحتوي المعيار المحاسبي الدولي 1 على إرشادات ونصائح عرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وهو بذلك يضمن المقارنة مع كل من القوائم المالية للشركة في الفترات السابقة ومع الشركات الأخرى، ويحتوي المعيار على المتطلبات الكلية لعرض البيانات المالية في محتواها، ويضمن وصفا لمكونات القوائم المالية التي تكون في مجملها مجموعة كاملة ، ولكن يجب أولا التطرق للإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

1. الإطار المفاهيمي للبيانات المالية .

يتناول الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية هدف البيانات المالية، والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية، والتعرف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه، بالإضافة إلى السياسات والأحداث بعد فترة إعداد التقرير .

1.1 طبيعة وغرض القوائم المالية :

تمثل الكشوف المالية جداول منظمة تبين الأداء المالي للشركات ، وتهدف إلى توفير المعلومات حول الوضعية المالي والتدفقات النقدية (الداخلية ، الخارجة) للمشروع التي تفيد الكثير من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ، كما تبين الكشوف المالية أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها.

يهتم إطار إعداد وعرض البيانات المالية بالقوائم المالية ذات الغرض العام، ويطبق على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية والصناعية ومنشآت الأعمال (خاصة أو مساهمة)، وتعد القوائم المالية ذات الغرض العام حسب مبدأ السنوية ، ويعتبر إعداد وعرض البيانات المالية من مسؤولية مصلحة المالية والمحاسبة، وتتمثل القوائم المالية ذات الغرض العام فيما يلي :

- الميزانية (المركز المالي)؛
- قائمة الدخل (حسابات النتائج)؛
- قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)؛
- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين (الأموال الخاصة)؛
- الإيضاحات والافصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للبيانات المالية.

2.1 أهداف إعداد القوائم المالية :

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الكشف المالية المذكورة سابقا تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال ، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها مستخدموها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولأن هذه البيانات تعكس المعاملات المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتبين القوائم المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري إنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات مستقبلية، وبينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعاً، وحيث توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تليها البيانات المالية. وتتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي :

- ✓ إظهار الأصول والالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع (الخصوم، حقوق أصحاب رأس المال) التي تقع في ملكية المشروع ؛
- ✓ قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال؛
- ✓ ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة؛
- ✓ تصنيف التغيرات المشار إليها كإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر
- بالإضافة إلى التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- ✓ التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي؛
- ✓ إعداد قوائم مالية دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال
- في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزائه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

1.1 مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات :

يمكن تقسيم مستخدمو القوائم المالية إلى ما يلي :

أولاً: المستثمرون : المستثمر هو الشخص أو الجهة التي تقوم بشراء الأصول من أجل

الحصول على عائدات أو فوائد مالية، و توفر لهم معلومات تساعد في :

- اتخاذ القرارات المتعلقة بالنتيقات (الاستثمارات) الشراء، الاحتفاظ أو البيع؛
- تقييم المخاطر المالية التي تتعرض لها استثماراتهم، والعائد المحقق من تلك

الاستثمارات؛

- تقييم قدرة الشركة على تحقيق وتوزيع الأرباح؛
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على المحافظة على أصولها.

ثانياً : الموظفون : هم العمال داخل الشركة (مدير، إطار، عون، حارس...)، وتوفر لهم

معلومات تساعد في :

- معرفة مدى توافر الاستقرار للشركة داخل سوق العمل وتوافر فرص العمل ؛
- استقرار الربحية؛
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح؛
- تقييم قدرة الشركة على دفع المكافآت ومنافع التقاعد.

ثالثاً : المقرضون : هم أصحاب القروض الممنوحة للشركة سواء كانوا مؤسسات كالبنوك...

أو أفراد، وتوفر لهم معلومات تساعد في :

- معرفة قدرة الشركة على تسديد قيمة القرض وفوائده في تاريخ الاستحقاق دون تأخر ودفع غرامات؛

- مدى قدرة الشركة على تحقيق الربحية وعدم تعسرها المالي في المستقبل.

رابعاً : الموردون : وهم الممولون الشركة بالمواد الأولية وكل المستلزمات، وتوفر لهم معلومات تساعدهم في :

- نفس احتياجات المقرضون ولكن في الأجل القصير؛

- التعرف على الأداء المالي بما يضمن لهم استمرار الشركة كعميل في المستقبل.

خامساً : العملاء : هم مستهلكو منتجات أو خدمات الشركة، حيث تمدهم القوائم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة وخاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها كخدمات ما بعد البيع والصيانة والضمان...

سادساً : الحكومات ومؤسساتها : تتمثل الحكومة في الدولة ومؤسساتها من وزارات وغيرها، وتوفر لهم :

- المعلومات المتوافرة عن توزيع وتخصيص الموارد داخل الشركة، حيث تعمل الحكومة على العمل على التخصيص الأمثل للموارد؛

- تحديد أنشطة الشركة ومعدلات أرباحها للعمل على تحديد الدخل القومي؛

- معلومات عن أداء الشركة لوضع وتحديد السياسات الضريبية ومنع التهرب

الضريبي.

سابعا : الجمهور : هم الأفراد الذين لا تربطهم علاقة تعاقدية مع الشركة كغيرهم من

المستخدمين، وتمدهم بالتالي :

- معلومات حول قيام الشركة بدورها الاجتماعي كالمساعدات والمحافظة على البيئة المحيطة بها؛

- تزود القوائم المالية الجمهور بمعلومات عن الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو الشركة، ومدى تنوع أنشطتها .

1.4 الخصائص النوعية للبيانات المالية :

هي صفات وسمات تجعل المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وهي :

أولا : القابلية للفهم : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية

هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين من غير صعوبة أو تأويل ، ولهذا

الغرض فإنه من المفترض أنه لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال

والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول

من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي

يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت غير ملائمة لحاجات صانعي القرارات

الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

ثانيا : الملائمة : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات

صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات

الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

ثالثا : القابلية للمقارنة : يجب أن يقدر المستخدمون على مقارنة القوائم المالية للمنشأة

عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون

بمقدورهم هم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من اجل أن يقيموا مراكزها المالية

النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر

المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت

ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

رابعا : الموثوقية : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد

عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز،

وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر

عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. وتتكون هذه الخاصية من المكونات التالية :

• **التحقق :** لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة

ضمن حدود المادية والتكلفة، وإن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة

أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها.

• **الصدق بالعرض :** لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.

• **الحيادية :** حتى تكون موثوقة يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز، ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حيلة محددة سلفاً.

5.1 الفرضيات الأساسية لإعداد البيانات المالية :

تعد البيانات المالية وفقاً لفرضيتين هم :

أولاً : قاعدة الاستحقاق : من أجل أن تتحقق أهدافها، تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث - وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها - ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها. لذلك فإن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية عن دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية والتي سيجري استلامها في المستقبل، وعليه

فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

ثانيا : الاستمرارية : يجري إعداد البيانات المالية عادة بافتراض أن المشروع مستمر وغير قابل للتصفية وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية لتقليص حجم عملياته بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

6.1 معايير قياس عناصر القوائم المالية

1.6.1 شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية : الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات

المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر، وتتمثل في :

أولا : الشروط العامة للاعتراف : متمثلة في :

أ احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية : للإشارة إلى عدم درجة التأكد من تدفق المنافع المرتبطة بالبند من أو إلى الشركة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية، فمثلا عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمم المدينة فمن المبرر الاعتراف بها كأصل (بغياي أي دليل مخالف) لكن عند وجود عدد كبير من

الذمم المدينة فهناك احتمال عدم تحصيل بعضها، وبالتالي يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص في المنافع الاقتصادية .

ب موثوقية القياس : إن للعنصر قيمة يمكن قياسها بموثوقية ، وعند تحديد ما إذا كان العنصر يفي بهذه المعايير وعليه يصبح جديرا الاعتراف به في البيانات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار إن العنصر الذي يحقق الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب الإفصاح عنه.

ثانيا : الشروط الخاصة للاعتراف : هناك شروط خاصة للاعتراف وهي:

أ . الاعتراف بالأصول : يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق على المنشأة بمنافع اقتصادية مستقبلية ، وأن للأصل تكلفة ثابتة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

ولا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية.

ب . الاعتراف بالالتزامات : يتم الاعتراف بالالتزامات في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي، وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية،

ج . الاعتراف بالدخل : يتم الاعتراف بالدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام يمكن قياسها بموثوقية، وهذا يعني

في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الخصوم.

د. الاعتراف بالمصروفات : يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل، أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول.

2.6.1 قياس عناصر القوائم المالية :

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي (الميزانية) وبيان الدخل. ويتضمن ذلك تحديد أساس للقياس، وبشكل عام يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل :

- **التكلفة التاريخية :** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله في تاريخ

الحصول عليه أي تاريخ شراءه، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف مثل ضرائب الدخل بمبلغ النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في للنشاط العادي.

- **التكلفة الجارية :** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
 - **القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد) :** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منتظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات (الديون) ضمن السياق العادي للنشاط.
 - **القيمة الحالية :** ضمن السياق العادي للنشاط في الوقت الحالي تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل وتسجل الالتزامات بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات.
 - **القيمة العادلة :** القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في العملية، ويتم تحديد قيمة العنصر في سوق نشط و يعترف بها في البيانات المالية.
- وعندما يتم الاعتراف بعنصر ما يجب قياسه باستخدام الطرق المذكورة أعلاه.

7.1 مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال :

تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة وهو يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة، أما بموجب المفهوم المادي مثل القدرة التشغيلية فإنه يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة على سبيل المثال - في وحدات الإنتاج اليومية.

ويجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على الأموال المستثمرة أو بالقوة الشرائية. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي لرأس المال يجب أن يستخدم وبدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

2. مدخل للمعيار المحاسبي الدولي 1 :

1.2 تاريخ المعيار : لقد تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 1 IAS عرض القوائم المالية

من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 1997م، على أن يكون هذا المعيار نافذ

المفعول على القوائم المالية التي تغطي الفترات المالية التي تبدأ في سبتمبر 1998م، أو

تواريخ لاحقة لهذا التاريخ، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي محل المعايير التالية :

• المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بعنوان : الإفصاح عن السياسات المحاسبية الصادر

في عام 1974م ؛

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 5 بعنوان : المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، الصادر في عام 1977م ؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 بعنوان : عرض الأصول المتداولة، والالتزامات المتداولة، الصادر في عام 1979م .
- وفي عام 2001م تم حل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية وحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتم تعديل المعيار المحاسبي الدولي 1 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ تشكيله أكثر من مرة، يمكن بيان هذا التعديلات وتواريخها كما يلي :
- كان أول تعديل على المعيار من قبل IASB في ديسمبر 2003م، وذلك عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإدخال بعض التعديلات والتغيرات على المعايير المحاسبية الدولية في عام 2003 ؛
- قام IASB بإجراء بعض التعديلات على المعيار في 2005م، بالإفصاح المتعلق برأس المال، وكذلك بيانات الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوافقة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 5، وتعديلات المكاسب والخسائر لأنشطة التأمين، وكذلك مجموعة الخطط الإفصاحات وفقا لتعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين ؛

- وفي عام 2007م قام IASB بإصدار مجموعة من التفسيرات المتعلقة بالمعيار وهي التفسير رقم (7، 15، 25، 29، 32)، وكذلك تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أرقام (1، 14) .

حيث أصدر IASB بيان بأن يحل المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، حيث تم إضافة مصطلحات جديدة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعلقة بالمعيار وضرورة تطبيقها ابتداء من ديسمبر 2009م، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر .

2.2 نطاق المعيار : يطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد مجلس معايير المحاسبة الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلائم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة.

3.2 هدف المعيار : يهدف معيار المحاسبة الدولي 1 IAS إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها كالآتي :

- يعد الهدف الأساسي لهذا المعيار تحديد متطلبات عرض القوائم المالية والإرشادات المتعلقة بتنظيمها، وكذلك الحد الأدنى من المتطلبات المرتبطة بمحتوى تلك البيانات، مما يعمل على تقديمها إلى الأطراف ذوي العلاقة بصورة عادلة وواضحة، وتقرير مدى قدرة القوائم المالية المعروض على تحقيق العرض العادل الخالي من التضليل والغش ؛

- يهدف المعيار من عرض القوائم المالية إلى إمكانية إجراء المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالشركة خلال فترات سابقة، وذلك عن طريق ما وضعه المعيار من متطلبات عامة لعرض القوائم المالية، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة بهيكل تلك القوائم ؛
- يهدف المعيار من عرض القوائم المالية إلى إمكانية إجراء المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بشركات أخرى مما يتيح القدرة للمستثمرين على اتخاذ القرارات اللازمة ؛
- يهدف المعيار إلى عرض القوائم المالية المتعلقة بالشركات التجارية الهادفة إلى الربح سواء كانت تنتمي للقطاع الخاص أو القطاع العام، وإذا ما قامت الشركات غير الهادفة إلى الربح باستخدام المعيار فإن الأمر يحتاج على إجراء بعض التعديلات في المواصفات المستخدمة لعرض القوائم المالية داخل تلك الشركات، وكذلك الشركات التي لا تمتلك حقوق ملكية أو رأس مال أسهمها ليس حقوق ملكية كصناديق الاستثمار والكيانات التعاونية فإنها تحتاج إلى تعديل عرض القوائم المالية لحصص الأعباء أو أصحاب الوحدات .

3. الاعتبارات العامة المستخدمة كأساس لإعداد البيانات المالية :

1.3 العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

حسب IAS 1 يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات

والأحداث والشروط الأخرى انسجاماً مع تعاريف الأصول والخصوم والدخل والمصاريف ومعايير الاعتراف بها المنصوص عليها في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، ومن المفترض أن ينجم عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مع الإفصاحات الإضافية عند الضرورة بيانات مالية تحقق العرض العادل، والشركة التي تعد بياناتها المالية على أساس معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يجب أن تفصح بوضوح وبصراحة في الإفصاحات عن مثل هذا الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ولا يجوز وصف البيانات المالية على أنها منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS إلا إذا كانت منسجمة مع كل متطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، وفي ظروف نادرة من الممكن أن تستتج الإدارة أن تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وتفسيراتها قد تؤدي إلى تضليل البيانات المالية مما يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليها في الإطار التنظيمي للشركة، ويجب على الشركة الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان الإطار التنظيمي يسمح أو يتطلب (أو على الأقل لا يمنع) مثل ذلك الخروج عن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ويجب تقديم الإفصاحات الملائمة المطلوبة من قبل IAS 1 بهذه الظروف وهي :

- أن الإدارة ترى أن البيانات المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية ؛

- أن البيانات المالية معدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS باستثناء ما تم

الخروج عنه من اجل تحقيق العرض العادل ؛

- بيان اسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه ؛

- بيان طبيعة الخروج (بما في ذلك المعالجة الواجبة طبقا للمعيار) ؛

- بيان السبب في كون تطبيق هذا المعيار مضللا في مثل هذه الظروف، الأمر الذي

يتعارض مع هدف البيانات المالية ؛

- الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها ؛

- اثر عدم تطبيق المعيار على كل فترة من الفترات المعروضة .

وفي جميع الأحوال الفعلية يحقق المشروع عرضا عادلا بالامتثال من كافة النواحي المادية

لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب العرض العادل :

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي 8 الموسوم "السياسات

المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ولذلك يتضمن معيار IAS 8

سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية والتي تنطبق بشكل محدد على بند معين ؛

- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملائمة وموثوقة

وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها ؛

- تقديم افصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع .

2.3 الاستمرارية : عند إعداد البيانات المالية يجب أن تقيم الإدارة قابلية الشركة

للاستمرار، ويجب أن تعد البيانات المالية على أساس استمرارية الشركة إلا إذا:

- كانت الإدارة تنوي تصفية الشركة أو توقيف النشاط ؛
- ليس هناك بديل عن تصفية الشركة أو توقيف النشاط .

ويجب الإفصاح عن أي حالة عدم تأكد من استمرارية الشركة، وعندما لا تعد البيانات

المالية على أساس الاستمرارية فيجب الإفصاح عن ذلك إضافة إلى :

- الأساس الذي أعدت به البيانات المالية ؛
- المبررات التي اعتبرت الشركة بموجبها غير مستمرة .

3.3 الاستحقاق المحاسبي : باستبعاد قائمة التدفق النقدي فإن كل القوائم المالية

الأخرى يجب إعدادها على أساس الاستحقاق بحيث يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات عند حدوثها دون النظر إلى السداد أو التحصيل.

4.3 المادية والتجميع (الأهمية النسبية والتجميع) : يجب على المشروع عرض كل

بند مادي بشكل منفصل لكل بند مشابه، كما يجب على المشروع أيضا عرض البنود

المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل، باستثناء ما هو غير مادي حيث قد

تتجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تم هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في البيانات المالية، لذلك إذا كان احد البنود ليس ماديا على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في تلك البيانات أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس ماديا بشكل كاف يستلزم عرضا منفصلا في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلا في الإيضاحات، وبالتالي لا يحتاج المشروع تلبية الإفصاح المحدد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان المعلومات الناتجة عنه غير مادية.

5.3 المقاصة : المقاصة هي عرض أصل أو التزام (أو مجموعة منها) كبند واحد في

قائمة المركز المالي، أو عرض مصروف أو إيراد كبند واحد في قائمة الدخل الشامل. ويجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، ومع ذلك فهناك عمليات لا تصنف مقاصة كعرض الأصول صافية من المخصصات أو مؤونات التقييم ومن الأمثلة على ذلك :

- عرض مؤونة الديون المشكوك فيها مطروحة من الزائن ؛
- عرض مخصص انخفاض قيمة المخزون .

كما يجب عدم إجراء مقاصة بين بنود المصاريف والإيرادات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي دولي آخر، ومع ذلك فعندما تقوم الشركة ضمن

نشاطها المعتاد بتنفيذ عملية لا تولد إيرادات لكنها ترتبط بشكل غير مباشر بنشاطات توليد الإيرادات الرئيسية، فيجب عرض نتائج تلك العمليات بالصافي وذلك عندما يعكس هذا العرض جوهر العملية أو الأحداث الأخرى .

6.3 دورية إعداد التقارير: يعرض المشروع مجموعة كاملة من البيانات المالية سنوياً

على أقل تقدير بما في ذلك المعلومات المقارنة، وعندما يغير المشروع نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة به ويعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام، فإنه يفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية عن ما يلي :

- السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام ؛
- حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل .

7.3 المعلومات المقارنة : ينبغي الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة

السابقة لكافة المعلومات الرقمية الواردة بالقوائم المالية، ويجب إدراج المعلومات الوصفية والنوعية عندما تكون ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك ما يتطلب أو يسمح معيار دولي خلاف ذلك.

8.3 ثبات العرض : حتى تسهل عملية مقارنة القوائم المالية من فترة لأخرى فيجب الإبقاء

على ثبات عرض البنود المختلفة في القوائم المالية وكذلك تفصيلاتها، ويمكن الخروج على ذلك في حالتين:

- إذا وجد هناك تغيير جوهري في طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشأة، وأن ذلك يحتاج إلى إعادة عرض البيانات المالية بطريقة تخدم أغراض المستخدمين بشكل أفضل ؛
- إذا وجد هناك متطلبات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تتطلب تغيير عرض بعض البنود أو تفصيلاتها .

4. هيكل ومحتوى المجموعة الكاملة للبيانات المالية :

إن البيانات المالية يجب أن تكون محددة بوضوح، ومن المعلومات المهمة التي يجب عرضها ضمن مكونات البيانات المالية اسم المشروع، والتاريخ أو الفترة التي تغطيها، وكذلك يجب بيان ما إذا كانت البيانات المالية تخص مشروعاً معيناً أو مجموعة من المشاريع، وهذه البيانات المالية هي : قائمة المركز المالي أو الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملاحق وسيتم عرضها كما يلي :

1.4 قائمة المركز المالي :

1.1.4 ماهية قائمة المركز المالي : وهي من أهم القوائم المالية على الإطلاق وهي

خلاصة التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية فهي كمرآة تعكس الأداء المالي للمنشأة في لحظة من اللحظات، وذلك من خلال ما تحتويه من موجودات ومطلوبات وحقوق الملكية، وتعبير آخر فإن الميزانية العمومية ما هي إلا صورة فوتوغرافية لأوضاع المنشأة المالية في لحظة إعدادها فهي وصف ساكن للمركز المالي للمنشأة تتألف من جانبين جانب تدرج فيه

جميع موجودات المنشأة (الأصول) والآخر يسمى المطلوبات وحق الملكية تدرج فيه جميع التزامات المنشأة اتجاه الآخرين ويسمى بالمطلوبات (الخصوم).

2.1.4 عناصر قائمة المركز المالي : لا يقوم المشروع بعرض الأصول المتداولة وغير

المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة، وعندما يطبق الاستثناء، يقوم المشروع بعرض كافة الأصول والالتزامات وفقا لسيولتها، وأيا كانت طريقة العرض التي تم إتباعها، يجب على المشروع الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من 12 شهرا لكل بند تحت فئتي الأصل والالتزام والذي يجمع المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها خلال فترة لا تتجاوز سنة بعد فترة إعداد التقارير، ولفترة أكثر من سنة من فترة إعداد التقارير، وتنقسم إلى قسمين أصول وخصوم.

أولا : تصنيف الأصول :

أ : الأصول المتداولة : يجب على المشروع تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما:

- يتوقع أن يحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لإغراض المتاجرة؛
- يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير؛

- عندما يكون الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي 7

الموسوم: بيانات التدفق النقدي إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استعماله عند

إعادة تسويته أو استخدام في تسديد الالتزامات لاثني عشر شهراً بعد فترة إعداد

التقارير.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة : النقدية والنقدية المعادلة التي تتضمن الاستثمارات

قصيرة الأجل ذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة في أجل قصير،

المخزون، الذمم المالية، والمصاريف المدفوعة مقدماً.

ب : الأصول غير المتداولة : هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة

للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة

والاستفادة من طاقتها الإنتاجية، وتشمل هذه الأصول ما يلي :

- الأصول الملموسة طويلة الأجل كالممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الأصول غير الملموسة كشهرة المحل وحقوق الامتياز وغيرها؛
- الاستثمارات العقارية سواء أكانت أراضي أو مباني تم اقتنائها لأغراض تأجيرها، أو لارتفاع أسعارها مستقبلاً وليس لاستخدامها في الإنتاج؛
- الاستثمارات المالية الأخرى كالسندات وغيرها.

ثانيا : الالتزامات :

أ : **الالتزامات المتداولة** : يصنف الالتزام على أنها متداولة عندما يتم تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة أو يحتفظ به بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛ أو يستحق الالتزام التسديد خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير المالية، وليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للالتزامات على الأقل اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير المالية. وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي :

- الالتزامات الناشئة عند الحصول على البضائع في الدورة التشغيلية مثل الحساب الدائن، التسيقات ، الأجور المستحقة والضرائب المستحقة...
- الالتزامات الأخرى مثل السندات وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية؛
- الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 الأدوات المالية العرض والقياس؛
- الحسابات الجارية المكشوفة؛
- توزيعات الأرباح وضرائب الدخل المستحقة .

كما تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

ب : **الالتزامات غير المتداولة** : وهي التي لا يتم تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة أو التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهرا ، كما لا يتم اقتناؤها لغرض

المتاجرة؛ أو التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا ،
وتشمل ما يلي :

- الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل مثل إصدار سندات وأوراق الدفع والتزامات عقود الإيجار التمويلي؛
- الالتزامات الناشئة عن العمليات غير التشغيلية للمنشأة مثل التزامات التقاعد والمخصصات والضرائب المؤجلة.

3.1.4 المعلومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي :

لم يحدد المعيار IAS1 ترتيب عرض البنود أو تنسيقها ضمن قائمة المركز المالي، إنما عرض ببساطة البنود المختلفة جوهريا بطبيعتها أو وظيفتها والتي بعرض بشكل مفصل في قائمة المركز المالي وتمثل كحد أدنى البنود الرئيسية التالية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات ؛
- الاستثمارات العقارية ؛
- الأصول غير الملموسة ؛
- الأصول المالية عدا الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، عملاء ومدينون وأوراق القبض، والنقدية وما في حكمها ؛
- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ؛
- الأصول البيولوجية ؛

- المخزون ؛
 - عملاء تجاريون وحسابات مدينة أخرى ؛
 - النقدية وما في حكمها ؛
 - إجمالي الأصول المصنفة على أنها مقتناة بغرض البيع والأصول المتضمنة في مجموعات التخلي المصنفة كمقتناة بغرض البيع وفق IFRS 5 الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والعمليات المتوقعة ؛
 - مخصصات ؛
 - موردون تجاريون وحسابات دائنة أخرى ؛
 - الالتزامات المالية عدا (الموردون وأرصدة دائنة أخرى، والمخصصات) ؛
 - الالتزامات والأصول المتعلقة بالضريبة الجارية وفق IAS 12 ضريبة الدخل ؛
 - التزامات الضرائب المؤجلة وأصول الضرائب المؤجلة وفق IAS 12 ؛
 - الالتزامات المتضمنة في مجموعات التخلي المصنفة كمقتناة بغرض البيع وفق IFRS 5؛
 - حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية ؛
 - رأس المال المصدر والاحتياطات الخاصة بملاك الشركة الأم.
- إضافة إلى ذلك فقد حدد المعيار IAS1 أن يتم تضمين البنود الرئيسية عندما يكون حجم أو طبيعة أو وظيفة البند أو مجموعة البنود المتشابهة بشكل منفصل ملائم لفهم المركز المالي

للشركة، ويمكن أن يعدل ترتيب البنود أو تجميع البنود المتشابهة وفقا لطبيعة الشركة وطبيعة أعمالها.

2.4 قائمة الدخل

1.2.4 ماهية قائمة الدخل : تعكس هذه القائمة خلاصة نتيجة عمليات التشغيل في

المنشأة وما تقود إليه من ربح أو خسارة ، فهي قائمة تحضر بطريقة تعرض فيها جميع إيرادات المنشأة والمتعلقة بفترة زمنية محددة وما يقابلها من نفقات ومصاريف تحملتها إدارة المنشأة في سبيل تحقيق وضمان تلك الإيرادات، إذا فإن صورة هذه الحسابات هي عرض للإيرادات والنفقات القابلة لها، والنتيجة إما تمثل ربح في حالة زيادة الإيرادات على النفقات أو خسارة في الحالة المعاكسة، ولهذا تبين التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال الفترة المحاسبية (سنة عادة)، كما تحدد بأنها الترجمة الرياضية لسياسيات وخبرة ومعرفة وبعد نظر ومبادرة إدارة المنشأة وذلك من وجه نظر الإيرادات والنفقات، ومجمل الربح عن إدارة الأعمال، فصافي الربح أو الخسارة النهائية هو المؤشر النهائي لمهارة إدارة الأنشطة داخل المنشأة، ولا بد من مراعاة مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ الإفصاح الكامل سواء في تبويبها أو دمج عناصرها، وذلك لتحقيق ما يلي:

- الإفصاح عن الإيرادات حسب مصادرها، مما يتطلب إظهار إيرادات المنشأة

التشغيلية عن إيراداتها العرضية، وهذا يستدعي أيضا تعامل المصروفات والنفقات

الأخرى، فيما إذا كانت تشغيلية أو أخرى؛

- الإفصاح عن كل من مجمل الربح وصافي الربح التشغيلي في بندين مستقلين قبل الوصول إلى صافي الربح العام الذي يخضع للضريبة.

وتظهر أهمية قائمة الدخل فيما يلي :

- معرفة نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ؛
- مهمة بالنسبة للدائنين للاطمئنان على أموالهم إذا كانت المؤسسة تحقق ربحاً؛
- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتوزيع الأرباح ؛
- مهمة بالنسبة لمؤسسات التحليل المالي حيث يتم التعرف على المشروعات التي تحقق ربحاً وبالتالي تجذب المستثمرين إليها .

2.2.4 البنود الواجب عرضها في قائمة الدخل :

نص المعيار IAS 1 على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل، وهي :

- الإيراد ؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية ؛
- تكاليف التمويل ؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ؛
- المصروف الضريبي ؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ؛

- البنود غير العادية ؛

- حصة الأقلية ؛

- صافي الربح أو الخسارة للفترة .

3.2.4 عناصر قائمة الدخل : تتكون قائمة الدخل من العناصر التالية :

- الإيرادات : وهي التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة من

الأنشطة الرئيسية للمنشأة الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي؛

- المصروفات : وهي التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في الأصول الأخرى للمنشأة

من الأنشطة الرئيسية للمنشأة الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي؛

- المكاسب : وهي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) أو التدفقات النقدية

الداخلة الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة؛

- الخسائر : وهي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) أو التدفقات النقدية

الخارجة الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة.

3.4 قائمة التدفقات النقدية : لقد تم تخصيص معيار محاسبي دولي خاصة بهاته القائمة

وسيتم دراسته في محور لاحق.

4.4 قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

يجب أن تعرض المنشأة قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية تبين ما يلي:

- إجمالي الدخل الشامل عن الفترة، وأن تبين بشكل منفصل المبالغ التي تخص حملة الأسهم في الشركة القابضة وحصة الأقلية ؛
- لكل مكون من حقوق الملكية يجب بيان الأثر التراكمي لإعادة العرض المعترف به وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 8 ؛
- لكل مكون في حقوق الملكية، تعرض التغيرات بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مع إفصاح منفصل للتغيرات من الربح أو الخسارة و أي بند من الدخل الشامل و المعاملات مع الملاك، وتبين بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات مع الملاك والتغيرات في حصص الملكية للشركات التابعة والتي لا تنتج من خسارة السيطرة .
- ينبغي على المنشأة أن تعرض، أما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ذاتها أو في الإيضاحات المتممة مبلغ التوزيعات المعترف به لحملة الأسهم خلال الفترة والمبلغ المتعلق بكل سهم ؛
- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 إجراء تعديلات بأثر رجعي لتنفيذ التغيرات في السياسات المحاسبية إلى الحد الممكن، ما لم توجد أحكام انتقالية في معيار أو تفسير تتطلب خلاف ذلك، ولذلك يجب أن تتم عملية تصويب الأخطاء بأثر رجعي، ويتأثر رقم الأرباح المحتجزة بهذه التعديلات (ما لم يوجد خلاف ذلك في معيار أو تفسير آخر)، ولذلك يتطلب الأمر الإفصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن

إجمالي التعديل على كل عنصر في حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبداية الفترة .

5.4 الملاحق (الإيضاحات) : يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في معيار المحاسبة

الدولي IAS 1 إلى أن الإيضاحات يجب أن:

- تقدم معلومات حول أسس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها؛
- تفصح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية؛
- توفر المعلومات الغير معروضة في مكان ما في القوائم المالية، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

كما يجب أن يقوم المشروع بعرض الإيضاحات ليزود معلومات حول أسس إعداد القوائم

المالية والسياسات المحاسبية المحددة في قسم منفصل للبيانات المالية كما يلي :

أ. الإفصاح عن السياسات المحاسبية : ويشتمل على :

- أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية ؛

- كل سياسة محاسبية استخدمت حتى لو لم يتم تناولها في معايير التقارير المالية

الدولية؛

- الحكم أو الرأي الشخصي الذي تم استخدامه في تطبيق السياسات المحاسبية والتي

أدت إلى تأثير هام على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.

ب. المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة : يجب على المنشأة أن تفصح في

الإيضاحات الخاصة بالافتراضات الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة

في تاريخ الميزانية التي لها مخاطر هامة ربما تسبب تسويات هامة لقيم الأصول

والالتزامات خلال العام المالي التالي.

ج . رأس المال : يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من

تقييم أهداف الشركة وسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بإدارة رأس المال، وبالتالي يجب الإفصاح

عما يلي:

- معلومات نوعية حول أهدافها وسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بإدارة رأس المال :

- شرح للأمور التي تدار كرأس المال؛

- عندما تخضع الشركة لمتطلبات رأس مال خارجية مفروضة، يتم عرض طبيعة تلك

المتطلبات وكيفية تضمينها في إدارة رأس المال؛

- كيفية تحقيق أهداف إدارة رأس المال.

- بيانات نوعية ملخصة حول الأمور التي تديرها كرأس المال، فمثلا قد تعتبر بعض

الشركات أن بعض الالتزامات المالية (بعض أشكال المديونية الثانوية) تمثل جزءا من

رأس المال، وشركات أخرى تعتبر رأس المال لا يتضمن بعض عناصر حقوق الملكية

(مثل المكونات الناجمة عن تحوط التدفق النقدي)؛

- أي تغيرات في الفترتين أعلاه مقارنة بالفترة السابقة؛
- فيما لو التزمت الشركة خلال الفترة بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا والخاضعة لها؛

- إذا لم تلتزم الشركة بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا فيجب وصف نتائج عدم الالتزام.

د . افصاحات أخرى : يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 أن تفصح المشروعات في

الإيضاحات عن ما يلي :

- مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية
- لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛
- مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.
- مقر المشروع الرئيسي وشكله القانوني وبلد تأسيسه وعنوان مكتبه المسجل أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل ؛
- وصف لطبيعة عمليات المشروع وأنشطته الرئيسية ؛
- اسم المشروع والمشروع الأم النهائي للمجموعة .

المحور الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون.

يهدف هذا المعيار إلى التطرق إلى المعالجة المحاسبية للمخزون وتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به في قائمة المركز المالي ويوفر إرشادات للاعتراف اللاحق، كما يبين صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون.

1 . تعريف المعيار :

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة للشركات، وقد عرف هذا المعيار المخزون بأنها الأصول التي تتوفر فيها الشروط التالية:

✓ مجموع السلع التي يحتفظ بها للبيع في سياق النشاط العادي؛

✓ السلع قيد الإنتاج بهدف البيع؛

✓ السلع على شكل مواد تستخدم وتستهلك في عملية الإنتاج.

وهو مجموع السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي أو السلع التي هي قيد الإنتاج و التصنيع لغرض البيع أو السلع على شكل مواد وإمدادات تستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات، وبهذا المفهوم يشمل المخزون عنصر مخزون الوقود غاز أو بنزين وغيرها، وعادة ما يتكون المخزون في الشركات التجارية من البضاعة الجاهزة واللوازم، أما في المنشآت الصناعية يتكون المخزون من ثلاثة عناصر :

- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع؛
- البضاعة التي يكتمل إنتاجها حتى انتهاء السنة المالية؛

- البضائع التامة الصنع.

ويطبق على جميع المخزونات باستثناء :

✓ الأدوات المالية بموجب المعيارين ias 32 و ifrs 9 ؛

✓ الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ias 41 .

2. مكونات تكلفة المخزون :

تتضمن جميع تكاليف الشراء والتكاليف الأخرى حتى يصبح المخزون جاهزا ومعدا للبيع

أو الاستخدام ووضع في موضعه الحالي وتتكون التكلفة مما يلي :

أ - تكلفة الشراء : تشمل تكلفة الشراء ثمن الشراء ومصاريف النقل والمناولة والمصاريف

الأخرى التي تجعل الأصل جاهزا، ورسوم الاستيراد والضرائب غير القابلة

للاسترجاع، ويستثنى من ذلك الحسومات والخصومات التجارية.

ب - تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة : تكون في الشركات

الصناعية وتشمل هذه التكاليف تكاليف التحويل المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج

مثل الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة التي يتم تكبدها أثناء تحويل

المواد الأولية إلى بضائع جاهزة وتكون إما ثابتة وهي التي تبقى نسبيا ثابتة مهما

كان حجم الإنتاج مثل الاهتلاك، أو تكون متغيرة وهي التي تتغير بصورة مباشرة أو

شبه مباشرة مع حجم النشاط مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة. أما إذا

تعددت المنتجات المستخرجة من عملية إنتاج واحدة والتي لا يمكن تحديد فيها

تكاليف الإنتاج أو فصلها بشكل واضح لكل منتج، فإنه يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات على أساس منطقي وثابت.

3. التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون :

لقد حدد معيار المحاسبة الدولي 2 الكثير من عناصر التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون، ويتم معالجتها كمصاريف في قائمة الدخل وهي :

- ✓ الكميات غير العادية من المواد التالفة، أما التالفة العادية فتعتبر من التكلفة؛
- ✓ تكاليف التخزين إلا إذا كانت أساسية.
- ✓ المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في إحضار المخزون ووضعه في موقعه وموضعه الحالي؛
- ✓ تكاليف البيع؛
- ✓ تكاليف الاقتراض أو التمويل، مع الإشارة إلى وجود بعض التكاليف يتم رسملتها إلى تكلفة المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي 23 تكاليف الاقتراض؛
- ✓ فروقات أسعار الصرف الناتجة عن شراء المخزون بالعملة الأجنبية.

مثال :

تقوم شركة بلادنا بشراء قوارب صيد وتصديرها إلى البلدان المختلفة وتكبدت الشركة المبالغ التالية خلال عام 2022 :

- تكلفة المشتريات اعتمادا على الفواتير .

- الخصومات التجارية على المشتريات .
- رسوم الاستيراد.
- شحن وتأمين المشتريات.
- تكاليف مناولة اخرى تتعلق بالواردات .
- رواتب دائرة المحاسبة .
- عمولة السمسرة مستحقة الدفع للوكلاء المستخدمين مقابل ترتيب عمليات الاستيراد.
- عمولة المبيعات مستحقة الدفع لوكلاء المبيعات.
- تكاليف ضمان ما بعد البيع.

المطلوب :

حسب رأيك ما هي التكاليف التي يسمح معيار المحاسبي الدولي رقم 2 تضمينها ضمن

تكلفة المخزون؟

الحل :

حسب معيار المحاسبي الدولي 2 تعتبر البنود 1، 2، 3، 4، 5، 7 في تكلفة المخزون. أما

رواتب دائرة المحاسبة وعمولة المبيعات وتكاليف ضمان ما بعد البيع فهي لا تعتبر جزء من

تكلفة المخزون

4. طرق تحديد تكلفة المخزون :

حدد المعيار 2 عدة طرق لتحديد تكلفة المخزون وهي :

أ. طريقة التمييز المحدد : يتم استخدام هذه الطريقة عندما لا يوجد تداخل في استعمال

المخزون بين المنتجات المختلفة، وكل مجموعة من بنود المخزون تشتري وتستعمل

لمنتج أو منتجات محددة والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات

محددة.

مثال : لديك المعلومات التالية :

التاريخ	عدد الوحدات المشتراة	سعر الشراء بالدينار
1/1	300	6
2/5	500	6.5
4/11	1200	7
7/12	1300	8
8/16	400	9
9/18	700	9.5
11/10	200	10
12/12	400	11

المطلوب : إيجاد تكلفة المخزون حسب طريقة التمييز المحدد إذا علمت أن الوحدات

الباقية آخر المدة كانت 900 وحدة مفصلة كما يلي :

100 وحدة من مشتريات 2/5

350 وحدة من مشتريات 4/11

150 وحدة من مشتريات 8/16

170 وحدة من مشتريات 9/18

130 وحدة من مشتريات 12/12

الحل : نقوم بحساب تكلفة المبيعة للوحدات المشتراة كما يلي :

التاريخ	عدد الوحدات المشتراة	سعر الشراء بالدينار	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
1/1	300	6	1800
2/5	500	6.5	3250
4/11	1200	7	8400
7/12	1300	8	10400
8/16	400	9	3600
9/18	700	9.5	6650
11/10	200	10	2000
12/12	400	11	4400
المجموع	5000	—	40500

حساب تكلفة مخزون آخر المدة :

نقوم بضرب الوحدات الباقية في السعر نجد :

$$7495 \text{ دينار} = 11 \times 130 + \dots + 6.5 \times 100$$

ت البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة

ت البضاعة المباعة = 40500 - 7495

ت البضاعة المباعة = 33005 دينار

ب. طريقة المتوسط المرجح : تتطلب هذه الطريقة إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون

عند كل عملية شراء جديدة، أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في

المؤسسة، وفي حالة تشابه بنود المخزون يجب استخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد

المخزون، أما في حالة اختلاف مجموعات المخزون يمكن استعمال طرق وأساليب

مختلفة.

ت. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً : تقوم هذه الطريقة على أن مفهوم المخزون الذي تم

شراؤه أو تصنيعه أولاً يتم بيعه أولاً.

مثال : قامت مؤسسة القدس بالعمليات التالية :

في 1/1 كان رصيد اول المدة 500 وحدة بسعر 6 دنانير للوحدة

في 3/15 تم شراء 3000 وحدة بسعر 6.5 دنانير للوحدة

في 5/12 تم شراء 5000 وحدة بسعر 6.3 دنانير للوحدة

في 8/10 تم شراء 2000 وحدة بسعر 6.5 دنانير للوحدة

في 12/22 تم شراء 1500 وحدة بسعر 7 دنانير للوحدة

إذا علمت أن عدد الوحدات خلال السنة 10000 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة وكانت المصاريف التشغيلية 12000 دج.

المطلوب :

1. تحديد تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً؟

2. تحديد تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة المتوسط المرجح؟

الحل :

حساب تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً : لاحظ الجدول التالي:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات المعدة للبيع	سعر الوحدة	تكلفة البضاعة المعدة للبيع
1/1	الرصيد	500	6	3000
3/15	شراء	3000	6.1	18300
5/12	شراء	5000	6.3	31500
8/10	شراء	2000	6.5	13000
12/22	شراء	1500	7	10500
		12000		76300

المبيعات = 8×10000

= 80000 دينار

عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد الوحدات المباعة للبيع - عدد الوحدات المباعة

= $10000 - 12000$

= 2000 وحدة

حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا :

$$\text{تكلفة بضاعة اخر المدة} = (6.5 \times 500) + (7 \times 1500)$$

$$= 13750 \text{ دج}$$

ثانيا : تحديد تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة المتوسط المرجح :

في هذه الطريقة نقوم أولا بإيجاد المتوسط الحسابي المرجح لتكلفة الوحدة الواحدة من

المخزون كما يلي :

المتوسط المرجح = تكلفة البضاعة المعدة للبيع / عدد الوحدات المعدة للبيع

$$= 12000 / 76300$$

$$= 6.36 \text{ دج}$$

تكلفة بضاعة اخر المدة = 6.36×2000

$$= 12720 \text{ دج}$$

المحور الرابع : المعيار المحاسبي الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية.**1. نشأة قائمة التدفقات النقدية :**

لقد مرت قائمة التدفقات النقدية بمراحل عديدة قبل أن تخرج بشكلها الحالي فقد بدأ التفكير بها منذ عقد الستينيات وحتى هذه اللحظة للوصول إلى قائمة مالية تكمل أغراض القوائم المالية الأخرى وتدعمها، وقد كانت البداية في الدراسة التي أصدرها Mason في عام 1961 تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA حيث أوصت الدراسة بإصدار قائمة بعنوان " قائمة الأموال وتحليل التدفق النقدي " بحيث تخضع هذه القائمة لفحص مدقق مهني، وفي سنة 1981 م أوصى معهد المديرين الماليين بأن تستخدم الشركات المنهج النقدي بدلا من منهج رأس المال العامل في إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي، وفي قائمته رقم 05 في مفاهيم المحاسبة المالية سنة 1984 م أيد مجلس معايير المحاسبة المالية بشدة أن يدرج ضمن القوائم المالية الأساسية " قائمة التدفقات النقدية " التي تعكس المتحصلات النقدية للوحدة المحاسبية مصنفة إلى مصادرها الأساسية والمدفوعات النقدية لها مصنفة إلى الاستخدامات الأساسية، وفي نوفمبر 1987 م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم 95 بعنوان " قائمة التدفقات النقدية " الذي بدأ تطبيقه على القوائم المالية السنوية عن السنوات المالية المنتهية بعد 15 جويلية 1988 م.

2. ماهية قائمة التدفقات النقدية :**1.2 مفهوم قائمة التدفقات النقدية : هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :**

التعريف الأول : "قائمة التدفقات النقدية عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توفيقها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة".

التعريف الثاني : كما يمكن أن تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها: قائمة تعرض

المتحصلات النقدية (المقبوضات) والمدفوعات النقدية (المدفوعات) وصافي التغير في النقدية من ثلاثة أنشطة رئيسية هي : أنشطة التشغيل ،أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل لمنشأة اقتصادية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي إلى توفيق النقدية في أول الفترة وآخر الفترة".

ويمكن أن تستنتج بأن قائمة التدفقات النقدية هي قائمة تبين التدفقات النقدية للمنشأة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية محددة مبينة الفرق في الخزينة بين أول ونهاية المدة.

2.2 أهداف قائمة التدفقات النقدية :

الهدف من معيار التدفقات النقدية هو توفير معلومات مهمة لمستخدمي القوائم المالية عن المدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية لمنشأة ما خلال فترة مالية.

وكما يمكن لهؤلاء المستخدمين ومن خلال قائمة التدفقات النقدية تحقيق الأهداف التالية ما يلي:

— التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ؛

— تقييم قرارات الإدارة : فإذا قام المديرون باتخاذ قرارات استثمارية جيدة ، فلن أعمالهم

سوف تزدهر أما إذا قاموا باتخاذ قرارات استثمارية غير جيدة، فلن المنشآت التي يديرونها

سوف تعاني وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الاستثمارات في الشركة وهو ما يوفر

معلومات للمستثمرين والدائنين عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات الإدارة ؛

— تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل

الدين للدائنين ، ويهتم المساهمون بالحصول على توزيعات أرباح على استثماراتهم كما يهتم

الدائنون بالحصول على الفوائد وأصل الدين في المواعيد المحددة لذلك ، وتقدم قائمة

التدفقات النقدية المساعدة للمستثمرين والدائنين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ هذه

الالتزامات ؛

— تبين قائمة التدفقات النقدية العلاقة بين صافي الدخل و التغير في النقدية المتاحة لدى

المنشأة ، وعادة فلن النقدية وصافي الدخل يتحركان معاً، فالمستوى المرتفع من الدخل يقود

إلى حدوث زيادة في النقدية والعكس بالعكس ومع ذلك فلن رصيد النقدية يمكن أن ينخفض

مع تحقيق المنشأة لأرباح مرتفعة وكذلك يمكن أن يزيد مستوى النقدية مع تحقيق المنشأة

لأرباح منخفضة .

3.2 أهمية قائمة التدفقات النقدية :

تظهر أهمية الاعتماد على معلومات قائمة التدفقات النقدية من قبل مستخدمي القوائم المالية

حيث :

✓ توفر معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، وتعتبر وسيلة للتعرف

على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطر التي

تصاحب تدفقاتها ، بالإضافة إلى أن تلك القائمة تمكن مستخدميها من الرقابة على

أداء المؤسسة بالإضافة إلى تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة من حيث الربحية

والسيولة ؛

✓ تساعد محلي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على مواجهة تعهداتها عندما

يحين ميعادها أي تساعد في تقييم التغيرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة بما

في ذلك درجة السيولة ومقدرتها على استرداد ديونها ؛

✓ تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية

وما في حكمها حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة وتوقيت

ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية ؛

✓ تزيد من القدرة على مقارنة التقارير المتعلقة بالأداء التشغيلي لمختلف المنشآت وذلك

لأن قائمة التدفقات النقدية تستبعد تأثير استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس

العمليات والأحداث.

4.2 نطاق معيار قائمة التدفقات النقدية : يركز هذا المعيار على كيفية إعداد قائمة

التدفقات النقدية ، فقد أصبحت جميع المنشآت الآن مطالبة بتقديم قائمة التدفقات النقدية

كأحد التقارير المالية الإلزامية عن الفترة المحاسبية، ويهتم مستخدمو القوائم المالية لمنشأة ما على الكيفية التي تعتمد عليها المنشأة في توليد واستخدام النقدية وما في حكمها وذلك بغض النظر على طبيعة أنشطة المنشأة وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية يمكن أن ينظر إليها كمنتج للمنشأة أم لا ، كما هو الحال في المؤسسات المالية وتحتاج المنشآت المالية أساسا لنفس الأسباب مهما كان التباين في أنشطتها الرئيسية الخاصة بإنتاج الإيراد وتحتاج المنشآت المالية للقيام بعملياتها ولسداد التزاماتها ولتوفير عائد الاستثمار في تلك المنشآت ومن ثم فإن هذا المعيار يتطلب من جميع المنشآت عرض قائمة التدفق النقدي.

5.2 استخدامات قائمة التدفقات النقدية :

يمكن استخدام قائمة التدفقات النقدية والانتفاع منها من قبل كل الجهات الداخلية للمؤسسة والجهات الخارجية :

أولا : استخدامات الإدارة : توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مهمة عن القرارات التي

اتخذتها الإدارة مثل إصدار أسهم رأسمالية أو بيع سندات طويلة الأجل، وغيرها من

المعلومات التي لا يمكن الحصول عليها بواسطة القوائم المالية الأخرى إلا بشكل بسيط . إن

القائمة تظهر مدى كفاية التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لتمويل جميع الاحتياجات

الرأسمالية المخططة داخليا بدلا من الاقتراض الخارجي طويل الأجل بإصدار أسهم أو

سندات، وبالعكس فإذا ما أظهرت القائمة عجزا في النقدية، فإن الإدارة قد تستخدم القائمة

لتحديد أسباب حدوث مثل هذا العجز، وباستخدام قائمة التدفق النقدي، تستطيع الإدارة وضع مؤشرات أو ضوابط عامة حول تخفيض الأرباح للاحتفاظ بالنقدية.

ثانيا : استخدامات المستثمرين والدائنين :

تساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين و الدائنين و بقية الجهات في تحديد ما يلي :

- قابلية المؤسسة على توليد تدفقات نقدية ايجابية صافية ؛
- قابلية المؤسسة على مواجهة التزاماتها الجارية ؛
- قابلية المؤسسة على دفع حصص الأرباح للمساهمين ؛
- مدى حاجة المؤسسة للتمويل الخارجي ؛
- أسباب الاختلاف بين صافي الدخل و المستلمات النقدية و المدفوعات النقدية المرافقة ؛
- آثار الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية على المركز المالي للمؤسسة خلال الفترة.

3. عرض عناصر قائمة التدفقات النقدية :

1.3 تبويب قائمة التدفقات النقدية : تصنف إلى ثلاث أنشطة رئيسية وهي :

1.1.3 التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :

يقصد بأنشطة التشغيل "هي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمنشأة من بيع وشراء السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع" ، ويفيد قياس التدفقات النقدية من التشغيل في التعرف على مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية

ذاتيا وإمكانية إعادة تدويرها في النشاط أو استخدامها في التوسع في الأصول الرأسمالية.

ومن أمثلة ذلك :

- المقبوضات النقدية من بيع البضائع أو تقديم الخدمات ؛

- المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى ؛

- فوائد دائنة محصلة نتيجة إقراض الغير ؛

- متحصلات نقدية من دعاوى قضائية ؛

- مدفوعات نقدية للعاملين أو النيابة عنهم مثل الأجور والمزايا النقدية والعينية

وغيرها؛ المقبوضات والمدفوعات النقدية من وإلى منشأة التأمين عن الأقساط

والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى ؛

- المدفوعات النقدية أو استرداد ضرائب الدخل ، إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطان

بأنشطة التمويل والاستثمار على وجه الخصوص (الضريبة المسددة على الأرباح

الرأسمالية المتعلقة ببيع الأصل الثابت تعتبر ضمن التدفقات النقدية الخاصة بالنشاط

الاستثماري) .

2.1.3 التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :

يقصد بأنشطة الاستثمار " هي تلك الأنشطة المتعلقة باقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل

والاستثمارات الأخرى لا تدخل في حكم النقدية". ويبين صافي التدفق النقدي السالب من أنشطة الاستثمار احتمالات زيادة في الأرباح لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة، وعلى العكس من ذلك فإن صافي التدفق النقدي الموجب من أنشطة الاستثمار يشير إلى أن الشركة تلجأ إلى تسهيل أصولها الثابتة واستثماراتها المالية وما يحمله ذلك من احتمالات الانكماش وتخفيض الطاقة الإنتاجية وهو ما يمثل احتمالات انخفاض صافي الدخل في المستقبل. ومن أمثلة ذلك:

- المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة و أصول أخرى طويلة الأجل، وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق بتكاليف التطوير المرسمة وتكاليف الأصول الثابتة التي تم إنشاءها بالموارد الذاتية (المشغولات الداخلية) ؛

- المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير ملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛

- المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في مؤسسة أخرى؛ والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المدفوعات بشأن الأوراق المالية التي تعتبر في حكم النقدية أو تلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها) ؛

- المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة وذلك بخلاف أيضا المقبوضات عن تلك السندات والتي تعتبر في حكم بنود النقدية وتلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة؛

- المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية والتي تبوب ضمن التدفقات الناتجة عن التشغيل؛

- المقبوضات النقدية من تحصيل النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى، وذلك بخلاف التدفقات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية والتي تبوب ضمن أنشطة التشغيل؛

- المدفوعات النقدية لشراء عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المقبوضات التي تبوب على أنها أنشطة تمويلية؛

- المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها أو المقبوضات التي تبوب على أنشطة تمويلية.

ويعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار هامة لمستخدمي القوائم المالية حيث يوفر لهم معلومات عن:

- قيمة ما أنفقته المنشأة على الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانت في شكل أوراق مالية أو استثمارات في شركات تابعة مما يعطي احتمالات زيادة الأرباح في المستقبل ؛
- قيمة الإنفاق الاستثماري المتعلق بشراء أصول ثابتة جديدة أو لاستبدال أصول قائمة أو التوسع في الطاقة الإنتاجية المتاحة مما يعطي مؤشر لاحتمالات نمو في المستقبل ؛
- الأصول الثابتة التي تم التخلص منها وكذا الاستثمارات طويلة الأجل الأخرى و النقدية المحصلة في مقابل ذلك مما يعطي مؤشر لاحتمالات الانكماش أو انخفاض الأرباح مستقبلا.

3.1.3 التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :

يقصد بالأنشطة التمويلية "هي التدفقات النقدية المرتبطة مباشرة بتمويل المنشأة الذاتي ومثال ذلك التمويل عن طريق إصدار أسهم جديدة أو الاقتراض من المصارف". وتستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توفر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض، ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين . وكأمثلة على تلك التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل ما يلي :

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى ؛

- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء واسترداد أسهم المنشأة ؛

- المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات

والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل ؛

- السداد النقدي للمبالغ المقرضة ؛

- مدفوعات المستأجرين لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقود التأجير التمويلي ؛

- سداد توزيعات الأرباح .

وبالرغم من أن القروض الممنوحة للغير، والاستثمارات في الشركات الأخرى ، تصنف على

أنها استثمارية فإن سداد المبالغ المقرضة يصنف على أنه نشاط تمويلي ، أما المتحصلات

من التوزيعات والفوائد والمدفوعات النقدية في شكل توزيعات فتصنف كعمليات تشغيلية.

و تتبع أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بهذا النشاط من أنها توفر معلومات

لمستخدمي القوائم المالية تتعلق بالأمور التالية :

• التعرف على مصادر التمويل التي حصلت عليها المنشأة خلال الفترة سواء كانت في

شكل قروض أو إصدار أسهم أو سندات وقيمة كل من هذه المصادر باستخدام

القروض قصيرة الأجل، على سبيل المثال فإن تمويل الاستثمارات طويلة الأجل قد

يعرض الشركة لصعوبات مالية ؛

• التنبؤ باحتياجات المنشأة من التدفقات النقدية المستقبلية ؛

• التعرف على المبالغ المدفوعة لسداد القروض والسندات وتوزيعات الأرباح وغيرها.

والجدول التالي يوضح العمليات التي تدخل في التدفقات النقدية في مختلف الأنشطة :

جدول رقم (01): الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية .

أنشطة	المشروع			نوع التدفقات
	التشغيلية	الاستثمارية	التمويلية	
التدفقات النقدية الداخلية	المتحصلات من بيع البضاعة أو تأدية الخدمة؛ إيرادات الفوائد والتوزيعات.	المتحصلات من تحصيل القروض للغير وبيع الاستثمارات في الديون والملكية (السندات والأسهم)؛ المتحصلات من بيع الآلات والأصول الثابتة الأخرى.	المتحصلات من إصدار الأسهم ؛ المتحصلات من إصدار السندات والحصول على القروض طويلة الأجل.	
	المدفوعات النقدية للدائنين (لشراء المواد والمهمات والمخزون السلعي)؛ تسديد للعاملين (أجور ومرتبات)، الضرائب، الفوائد، المصروفات التشغيلية الأخرى .	القروض الممنوحة للغير ؛ شراء الاستثمارات في الأسهم والسندات لشركات أخرى.	سداد التوزيعات ؛ إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزانة)؛ سداد الديون (القروض طويلة الأجل والسندات).	
التدفقات النقدية الخارجية				

المصدر: كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي،

الإسكندرية، الدار الجامعية، 1999، ص. 147.

2.3 خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية : عرض المعيار المحاسبي الدولي 7 طريقتين

لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشآت اختيار إحداها وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

❖ **الطريقة المباشرة :** وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي

المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية

والاستثمارية والتمويلية.

❖ **الطريقة غير المباشرة :** وتتطلب هذه الطريقة من رقم صافي الربح أو الخسارة حيث

تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة

عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود

الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

سلسلة تمارين :

التمرين الأول : قامت مؤسسة الوئام بالعمليات التالية :

- باعت شاحنة ب 2000000 دج نقداً، وشراء برنامج معلوماتي بشيك 110000 دج.
- شراء سندات توظيف ب 600000 دج وقامت بتوظيفها في البنك بمعدل 20 % سنوياً، وقبض البنك عمولات ب 20 % عليها .
- دفعت مصاريف العمال ب 200000 دج بشيك .
- باعت رخصة استغلال لعلامة تجارية ب 800000 دج .

المطلوب : حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية ؟

التمرين الثاني : قامت مؤسسة الوئام بالعمليات التالية :

- شراء سيارة ب 1000000 دج نقداً .
- إصدار أسهم ب 720000 دج .
- باعت بضائع للزبون بمبلغ 150000 دج .
- باعت برنامج معلوماتي بشيك 110000 دج .
- تحصلت على قرض ب 1000000 دج .
- باعت سندات توظيف ب 200000 دج .
- شراء تموينات ب 360000 دج .
- سددت دفعة قرض ب 90000 دج .

- قبضت فوائد من السندات ب 90000 دج وقبض البنك عمولات ب 10 % عليها .
- دفعت مصاريف العمال ب 270000 دج بشيك .
- شراء رخصة استغلال لعلامة تجارية ب 540000 دج .
- سددت ضرائب على الأرباح ب 60000 دج .

المطلوب : إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي 7 إذا علمت أن الخزينة في بداية المدة 59000 دج ؟

التمرين الثالث : قامت مؤسسة الوئام بالعمليات التالية :

- شراء شاحنة ب 2000000 دج نقدا . وباعت بضائع للزبون بمبلغ 150000 دج .
- باعت برنامج معلوماتي بشيك 110000 دج .
- شراء سندات توظيف ب 600000 دج وقامت بتوظيفها في البنك بمعدل 10 % سنويا ، وقبض البنك عمولات ب 30 % عليها .
- دفعت مصاريف العمال ب 200000 دج بشيك .
- شراء رخصة استغلال لعلامة تجارية ب 800000 دج .

المطلوب : حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية ؟

التمرين الرابع : قامت مؤسسة الوئام بالعمليات التالية :

- شراء شاحنة ب 2000000 دج نقدا .
- زيادة رأس المال ب 320000 دج .
- باعت بضائع للزبون بمبلغ 150000 دج .
- باعت برنامج معلوماتي بشيك 110000 دج .
- تحصلت على قرض ب 1000000 دج .
- باعت سندات توظيف ب 200000 دج .
- شراء تموينات ب 360000 دج .
- سددت دفعة قرض ب 90000 دج .
- قبضت فوائد من السندات ب 90000 دج وقبض البنك عمولات ب 30 % عليها .
- دفعت مصاريف العمال ب 200000 دج بشيك .
- شراء رخصة استغلال لعلامة تجارية ب 800000 دج .
- سددت ضرائب على الأرباح ب 60000 دج .

المطلوب : إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي 7 إذا علمت أن

الخزينة في بداية المدة 10000 دج ؟

المحور الخامس : المعيار المحاسبي الدولي 8 تغير السياسات، التقديرات المحاسبية

والأخطاء

1. هدف ونطاق المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى إظهار المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، مع وضع معايير اختيار السياسات وتغييرها من أجل جعل القوائم المالية للمنشأة ملائمة وتمتاز بصفة الموثوقية وقابلة لمقارنتها مع قوائم مالية من فترة أخرى مع منشآت أخرى، ويغطي نطاق هذا المعيار كيفية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمحاسبة عن التغير في التقديرات وتصحيح أخطاء السنوات السابقة.

2. السياسات المحاسبية :

تعرف السياسات المحاسبية بأنها مجموعة مبادئ محددة وأسس واتفاقيات وقواعد تطبقها الشركات عند إعداد وعرض القوائم المالية مثل طرق الاهتلاك وطرق تقييم المخزون. ويقع على عاتق المنشأة مسؤولية اختيار وتطبيق السياسات التي تعكس صدق وعدالة المركز المالي وتقديم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.

• اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطبيق احد معاييرها على وجه التحديد على

المعاملة أو الأحداث أو الظروف الأخرى، فانه يتم تحديد السياسة المحاسبية المطبقة على تلك البنود ، أما في حالة غياب المعايير التي تطبق على وجه التحديد على المعاملات أو الأحداث أو ظروف أخرى، على الإدارة أن تستعمل حكمها وتقديرها في تطوير وتطبيق السياسات ينتج عنها معلومات تتصف بالملائمة لاحتياجات مستخدميها لاتخاذ القرارات وتكون موثوقة من حيث أن البيانات المالية تمثل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بصدق وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث وليس الشكل القانوني وتكون حيادية غير متحيزة كاملة خالية من الأخطاء.

• الثبات في السياسات المحاسبية :

على المشروع اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بشكل متسق على المعاملات و الأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يسمح معيار دولي بشكل محدد بتصنيف عنصر من عناصر القوائم المالية يكون تطبيق سياسات مختلفة مناسب لها، وإذا كان احد المعايير يسمح بهذا التصنيف فانه يجب اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة بثبات لكل فئة.

• التغيرات في السياسات المحاسبية :

يعني تحول المنشأة من طريقة محاسبية مقبولة وفقا للمعايير الدولية إلى طريقة أخرى مقبولة، على سبيل المثال التحول في طرق حساب الاهتلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص.

ويسمح هذا المعيار بالتغير في السياسة المحاسبية فقط إذا :

✓ تطلب معيار من المعايير الدولية للتقارير المالية أو تطلب تشريع محلي ذلك، مثل

التغير في تسعير المنصرف من المخزون.

✓ أدى هذا التغير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات ملائمة وموثوقة، تؤثر على المركز

المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية مثل التغير في طرق قائمة التدفقات النقدية.

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 التغيرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية :

✓ تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات والتي تختلف في الجوهر عن

تلك التي كانت تطبق في السابق مثل تحول استثمار عقاري إلى أصل ثابت.

✓ تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات لم تحدث لدى المؤسسة في السابق أو

أنها كانت غير مهمة نسبيا.

ويعتبر التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة 16

الممتلكات والمصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة تغييرا

في السياسة يتم التعامل معه وفقا للمعيارين 16 و 38 بدلا من هذا المعيار.

• تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية :

يجب على المنشأة المحاسبة عن التغير في السياسة الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار

دولي للتقارير المالية IFRS ، بموجب الأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار، ولا

يعتبر تغيير اختياري في السياسة المحاسبية في حالة تطبيق مبكر لمعيار محاسبي جديد.

وعندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاما انتقالية تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير، أو إذا قامت بتغيير السياسة المحاسبية بشكل اختياري يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي.

• التطبيق بأثر رجعي :

يتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل رصيد أول المدة لكل عنصر متأثر من حقوق الملكية، بالإضافة إلى تعديل المبالغ المعروضة في القوائم المالية كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هي التي كانت مطبقة.

• القيود على التطبيق بأثر رجعي :

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناء على متطلبات معيار محابي جديد فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقا لأحكام المعيار الجديد، ويتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والخصوم في بداية أو اقرب مدة يمكن تطبيقها. وإذا كان من الصعب تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية يتم تعديل المعلومات لتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

3. التغيرات في التقديرات المحاسبية :

التغير في تقدير محاسبي هو التعديل الذي يطرأ على قيمة الأصل أو قيمة الأصل القابلة للاهلاك، والتي تنشأ عن معلومات وتطورات حديثة ولكن دون أن تكون تصحيحا لأخطاء محاسبية.

أ - إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاهلاك، أو نمط الاهتلاك.

ب - تقادم المخزون وتقدير نزول أسعاره.

ت - قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.

ث - الديون المشكوك في تحصيلها.

ج - التزامات الضمانات.

ح - تكاليف التقاعد.

خ - القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي ليس لها سوق نشط.

ويتطلب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 8 الاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر

مستقبلي من خلال تضمينه الربح أو الخسارة خلال فترة التقديرات إذا كان يؤثر على تلك

الفترة فقط مثل التغير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها أو خلال فترة التغير

والفترات المستقبلية مثل تقديرات العمر الإنتاجي التي تؤثر على مصروف الاهتلاك للسنة

الحالية وللسنوات القادمة. أما التغير في أساس القياس المطبق على عناصر القوائم المالية

يعتبر تغيراً في السياسة المحاسبية، وليس تغيراً في التقدير. وعندما لا نستطيع التمييز بين

التغيرات في أسس القياس (السياسات المحاسبية) والتغير في التقديرات المحاسبية، يتم

معالجة التغير باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية.

مثال :

في 2018/1/1 تم شراء آلة بمبلغ 33000 دج وقدر عمرها 5 سنوات، وقدرت قيمة النفاية 3000 دج، وتتبع الشركة طريقة الاهتلاك الثابت.

وفي 2021/1/1 نظرا لوجود معلومات جديدة قدر عمر الآلة ب 8 سنوات، وقيمة الخردة الجديدة 4000 دج.

المطلوب : بين المعالجة المحاسبية للتغير بالتقدير المحاسبي وحساب مصروف الاهتلاك الجديد لسنة 2021 والسنوات اللاحقة ؟

الحل :

نتيجة لهذا التغير فإن سنة 2021 وما بعدها ستتأثر بهذا التغير في التقديرات المحاسبية في عمر الأصل وقيمة الخردة.

سيتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي :

القيمة الدفترية للأصل – قيم النفاية المعاد تقييمها

قسط الاهتلاك الجديد =

العمر المتبقي للأصل من بداية عام التغير بالتقدير

تكلفة الأصل : 33000

مصروف الاهتلاك : $6000 = 5 \div (3000 - 33000)$

مجمع الاهتلاك : $18000 = 3 \times 6000$

القيمة الدفترية للأصل عند التغير في التقدير : 15000

القيمة الدفترية للأصل – قيم النفاية المعاد تقييمها

مصرف الاهتلاك الجديد =

العمر المتبقي للأصل من بداية عام التغير بالتقدير

$$= 15000 - 4000 / 5$$

$$= 2200$$

أي أن قسط الاهتلاك انخفض من 6000 إلى 2200 سنويا مما يزيد صافي الربح لدى

المؤسسة بمبلغ 3800 مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة حتى انتهاء عمر الأصل.

وبموجب هذا المعيار على المنشأة الإفصاح عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي

الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية

ويكون التقدير قابل للتطبيق.

4. الأخطاء المحاسبية :

هي أخطاء حدثت في البيانات المالية لفترة أو عدة فترات سابقة تكتشف في الفترة الحالية،

و ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية التي حدثت فيها تلك الأخطاء لم تعد موثوقة بتاريخ

إصدارها. ومن أمثلة الأخطاء : الأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية،

إغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والاحتياال.

ويتطلب المعيار تصحيح أخطاء الفترات السابقة وذلك بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال :

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة.

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لوحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإعادة العرض بأثر رجعي تمثل تصويب الاعتراف بمبالغ عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ اثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

مثال 1 :

في 2021/11/1 اكتشف محاسب شركة الهلال بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات بقيمة 20000 دج تمت خلال سنة 2020 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل قبل تصحيح الخطأ كما يلي :

البيان	2020	2021
مجمّل الربح	250000	330000
مصاريف التشغيل	(120000)	(170000)
صافي الربح قبل الضريبة	130000	160000
ضريبة الدخل 30 %	(39000)	(48000)
صافي الربح بعد الضريبة	91000	112000

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ وإعداد القيد المحاسبي اللازم لتصحيح الخطأ ؟

الحل :

فيما يلي المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ:

البيان	2020 معدلة	2021
مجمّل الربح	250000	330000
مصاريف التشغيل	(140000)	(170000)

160000	110000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(33000)	ضريبة الدخل 30 %
112000	77000	صافي الربح بعد الضريبة

مثال 2 :

اكتشفت الشركة خلال سنة 2021 أنها أدرجت بالخطأ ضمن مخزون آخر المدة لعام 2020 بضاعة مبيعة لأحد العملاء ولم تسلم بعد بمبلغ 10000 دج، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة لعام 2021 بإضافة تلك البضاعة ضمن مخزون أول المدة، وفيما يلي قائمة الدخل لسنتي 2020 و 2021 كما يلي :

2021	2020	البيان
210000	180000	المبيعات
100000	80000	تكلفة المبيعات
110000	100000	مجمل الربح
30000	15000	مصاريف البيع والتوزيع
50000	35000	مصاريف إدارية
30000	50000	صافي الربح قبل الضريبة
9000	15000	الضريبة 30 %
21000	35000	صافي الربح بعد الضريبة

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 8 ؟

الحل :

تصبح قائمة الدخل كما يلي :

البيان	2020 معدلة	2021
المبيعات	180000	210000
تكلفة المبيعات تعدل ب 10000	90000 بالزيادة	90000 بالنقصان
مجمل الربح	90000	120000
مصاريف البيع والتوزيع	15000	30000
مصاريف إدارية	35000	50000
صافي الربح قبل الضريبة	40000	40000
الضريبة 30 %	12000	12000
صافي الربح بعد الضريبة	28000	28000

ويجب أن يفصح عما يلي :

✓ طبيعة الخطأ في الفترة السابقة.

✓ الإفصاح عن مبلغ تصحيح الخطأ لكافة الفترات السابقة لكل بند من القوائم المالية.

✓ مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

✓ بيان أسباب إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

سلسلة تمارين :

التمرين الأول :

في حالة تغيير شركة لسياستها المحاسبية المتبعة بشكل اختياري لتقديم معلومات يجب

معالجة اثر هذا التغير كما يلي :

أ - معالجته بأثر رجعي .

ب - معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط.

ت - معالجته بأثر مستقبلي واخذ التغيير في البيانات المالية للسنة الحالية والسنوات

اللاحقة.

ث - لا شيء مما ذكر أعلاه.

التمرين الثاني :

في 2020/01/01 تم شراء آلة قدر عمرها الإنتاجي 4 سنوات، و تهتك بطريقة الإهلاك

الثابت، وبتاريخ 2021/12/31 وبعد حساب الإهلاك الثابت لسنة 2020 و 2021، تم

الحصول على معلومات جديدة تتعلق بالآلة، حيث أنها تهتك بطريقة الإهلاك المتناقص

فقررت المؤسسة إعادة حساب الإهلاك لسنة 2020 و 2021.

البيان	2020/12/31	2021/12/31
قسط الإهلاك السنوي قبل تغيير السياسات المحاسبية		20000
قسط الإهلاك السنوي بعد تغيير السياسات المحاسبية		
فرق الإهلاك		
أثر الضريبة نتيجة تغيير مدة الإهلاك (معدل الضريبة 20%)		
صافي أثر التغير في التقديرات المحاسبية		

المطلوب: إتمام الجدول مع توضيح أثر التغير في التقديرات المحاسبية الخاصة بالآلة على

الإهلاك والربح الصافي حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية،
والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء (IAS8).

التمرين الثالث :

في 2021/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الإهلاك للآلات من الثابت الى مجموع ارقام

السنوات، وكانت الآلات مشتراة في 2019/1/1 بمبلغ 220000 دج وقدرت الخردة

40000 دج وعمرها 5 سنوات، ومعدل الضريبة 30 %.

وكانت قائمة الدخل قبل تغيير طريقة الإهلاك كما يلي :

البيان	2020	2021
المبيعات	200000	300000
تكلفة المبيعات	(100000)	(150000)
مجمل الربح	100000	150000
مصاريف ادارية بدون اهتلاك	(34000)	(54000)
مصاريف اهتلاك الات	(36000)	(36000)
صافي الربح قبل الضريبة	30000	60000
الضريبة 30 %	(9000)	(18000)
صافي الربح بعد الضريبة	21000	42000

المطلوب : إجراء المعالجة المحاسبية لمعالجة التغير في طريقة الاهتلاك ؟

التمرين الرابع :

عندما تقوم المنشأة بتغيير العمر الإنتاجي للأصل من 5 سنوات إلى 7 سنوات فيتم معالجة

هذا التغيير :

أ - تغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر مستقبلي.

ب - تغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر رجعي.

ت - تغيير في التقدير المحاسبي ومحاسبته بأثر مستقبلي.

ث - تغيير في التقدير المحاسبي ومحاسبته بأثر رجعي.

التمرين الخامس :

في 01/01/2018 تم شراء آلة بمبلغ 33000 دج وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات ، كما

قدرت القيمة المتبقية 3000 دج وتستخدم طريقة الإهلاك الثابت. وفي 01/01/2021

ونظرا لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقا قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات

أخرى اعتبارا من 01/01/2021 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة 4000 دج.

المطلوب: إعداد المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية واحتساب قسط

الإهلاك الجديد لسنة 2021 والسنوات اللاحقة لها.

التمرين السادس :

في 01/07/2020 تم شراء سيارة بمبلغ 24000 دج وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات ،

كما قدرت القيمة المتبقية 00 دج وتستخدم طريقة الإهلاك الثابت. وفي 01/01/2022 تم

إعادة تقدير العمر الإنتاجي للسيارة ليصبح 7 سنوات بدل 5 وأعيد تقدير الخردة لتصبح

1400 دج.

المطلوب: إعداد المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية واحتساب قسط

الإهلاك الجديد لسنة 2022 ؟

التمرين السابع :

تبين لدى شركة الأنوار أنه خلال سنة 2021 كان هناك بضاعة قيمتها 10000 دج تم

بيعها وتسليمها لاحد العملاء في 2020/12/31 إلا أن المحاسب اعتبرها خطأ ضمن

مخزون آخر المدة للبضاعة لسنة 2020 وكما وردت البضاعة خطأ ضمن مخزون بضاعة

أول المدة لسنة 2021

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة لسنة 2020 و 2021 كما يلي:

البيان	2020	2021
صافي المبيعات	800000	900000
تكلفة البضاعة المباعة	650000	730000
مجمل الربح	150000	170000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	40000	70000
الربح قبل ضريبة الدخل	110000	100000
ضريبة الدخل 20%	22000	20000
صافي الدخل بعد الضريبة	88000	80000

المطلوب: المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ في قائمة الدخل حسب المعيار 8 IAS ؟

التمرين الثامن :

اكتشفت الشركة للملابس خلال سنة 2021 أنها لم تقم بجرد بضاعة لدى وكيل ضمن مخزون آخر المدة لعام 2020 بمبلغ 20000 دج، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة لعام 2021 بعدم إضافة تلك البضاعة ضمن مخزون أول المدة، وفيما يلي قائمة الدخل :

البيان	2020	2021
المبيعات	200000	300000
تكلفة المبيعات	100000	150000
مجمّل الربح	100000	150000
مصاريف البيع والتوزيع	20000	25000
مصاريف إدارية	30000	40000
صافي الربح قبل الضريبة	50000	80000
الضريبة 30 %	15000	24000
صافي الربح بعد الضريبة	35000	56000

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 8 ؟

المحور السادس : المعيار المحاسبي الدولي 10**الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية**

إن عملية إعداد القوائم المالية تحتاج عادة إلى عدة أسابيع أو أشهر بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع وأحداث خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم، وقد جاء هذا المعيار للمعالجة المحاسبية لها.

1. هدف ونطاق المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى وصف ما يلي :

أ - تاريخ تعديل الشركة لقوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية.

ب - الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة.

ويتطلب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية.

2. مصطلحات المعيار :

أ - الأحداث اللاحقة : هي الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ

انتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ب - تاريخ الإصدار (الاعتماد) : هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية

معتمدة قانوناً للإصدار.

ت -الأحداث المعدلة : هي التي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعليا بتاريخ قائمة المركز المالي، وان لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية.

ث -الأحداث غير المعدلة : تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالية 12/31 ولا ترتبط بأحداث حدثت قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية، وينص المعيار رقم 10 على أن لا يتم تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس تلك الأحداث، وعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة الحدث و تقدير الأثر المالي للحدث أو عدم تقديره.

3. الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي :

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 عدة أمثلة عن هذه الأحداث وهي :

- أ - صدور حكم قضائي بعد تاريخ نهاية الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائما بالفعل في تاريخ نهاية الفترة المالية.
- ب -ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ نهاية الفترة المالية تكشف أن قيمة احد الأصول قد تعرض لاضمحلال (انخفاض في القيمة) في تاريخ نهاية الفترة مثل إفلاس احد العملاء أو بيع بضاعة بعد نهاية الفترة المالية.
- ت -التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

ث - التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات

المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو حكمي على المنشأة لأداء تلك

المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

ج - اكتشاف غش أو خطأ ويشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

4. الأحداث اللاحقة التي لا تتطلب تعديلا :

نوجزها فيما يلي :

أ - انخفاض القيمة السوقية أو العادلة للاستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ

إقرار القوائم المالية أي تاريخ صدورهما.

ب - توزيعات الأرباح المقترحة والمعلن عنها من قبل مجلس الإدارة لحاملي حقوق كما

عرفت في معيار الأدوات المالية العرض 32 IAS،

ت - عملية اندماج كبيرة أو عملية استبعاد إحدى الشركات الهامة .

ث - الإعلان عن خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة .

ج - نشوء التزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية فقط من إحداث وقعت بعد تاريخ

الانتهاء.

ح - تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية.

خ - الإعلان عن أو البدء في انجاز هيكلية رئيسية .

د - تغييرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات صرف العملات .

ذ - التعبيرات الجوهرية في القوانين الضريبية .

ر - شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة .

5. استمرارية المنشأة :

نص المعيار رقم 8 على عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في حالة ما إذا قررت الإدارة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية تصفية الشركة أو وقف نشاطها وليس لديها حل آخر. كمل تطلب المعيار 1 وجوب تقديم افصاحات معينة حول الاستمرارية إذا :

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية.
- وجود ظروف وأحداث تتشا بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية تؤدي الى وجود شكوك في

استمرارية الشركة.

6. الإفصاح :

يجب الإفصاح عن تاريخ الإصدار والجهة المخولة له، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار يجب على المنشأة الإفصاح عن ذلك. كما يجب تحديث الإفصاحات عن المعلومات الجديدة بعد تاريخ الانتهاء والتي لها علاقة بظروف وأحداث حتى ولو لم تؤثر على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية، ومثال ذلك وجود معلومات جديدة حول قضية مقامة وتم تصنيفها كالتزامات طارئة بحيث تؤدي هذه المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصصات معترف بها في القوائم المالية.

سلسلة تمارين :

التمرين الأول :

أي من الأحداث التالية لتاريخ الميزانية تتطلب تعديل القوائم المالية :

✓ دمار أحد المصانع الكبرى بسبب حريق.

✓ الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل الإدارة.

✓ بيع البضاعة بأكبر من قيمتها القابلة للتحقق بعد نهاية الفترة المالية.

✓ التغييرات الكبيرة غير العادية في أسعار الصرف.

التمرين الثاني :

أي من الأحداث التالية لتاريخ الميزانية غير مؤدية لتعديل القوائم المالية :

✓ تعرض معدات لحريق أدى إلى تلفها.

✓ بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير لظروف كانت سائدة بتاريخ

الميزانية.

✓ اكتشاف احتيال أو خطأ تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

✓ إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية لظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية.

التمرين الثالث :

تم إصدار القوائم المالية لعام 2020 لشركة المستقبل وتم إقرارها من قبل مجلس الإدارة في

2021/2/5 . حسب رأيك أي من الأحداث التالية تعتبر لاحقة :

✓ إفلاس عميل في 2020/12/31.

✓ حريق في قسم الإنتاج إلى خسائر جسيمة في 2021/2/6.

✓ تغييرات في معدلات أسعار الصرف خلال الربع الثاني من عام 2021 .

✓ حدوث فيضان في 2021/1/1 أدى إلى تلف مخزون بضاعة.

التمرين الرابع :

واحدة مما يلي تعتبر أحداث لاحقة تتطلب تعديل والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في

2021/3/20 لشركة النور.

✓ إعلام دين ل أحد العملاء في 2020/12/31.

✓ اكتشاف المحاسب وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2020.

✓ في 2021/2/5 تم بيع استثمارات مالية بخسارة والتي تم إظهارها بالقيمة العادلة في

ميزانية عام 2020 .

✓ تلف معدات بسبب حريق في 2021/3/31.

المحور السابع : معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات المصانع المعدات

1 . مفهوم المعيار:

تمثل الممتلكات، المنشآت والمعدات الأصول الملموسة طويلة الأجل التي تمتلكها الشركة والتي تمثل الطاقة الإنتاجية لها، وكذلك تشتري بهدف الاستفادة منها في نشاطات الشركة، ويطلق عليها في بعض الأحيان الأصول غير المتداولة، وكلها يتم استخدامها في جميع وظائف الشركة الإنتاجية والبيعية والإدارية.

وقد عرف هذا المعيار العقارات والآلات والمعدات بأنها هي البنود الملموسة التي تتوفر فيها الشرطين التاليين:

✓ يحتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو

لأغراض إدارية؛

✓ يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

ولا يطبق هذا المعيار على :

أ . الممتلكات والمنشآت والمعدات المصنفة كممتلكات معدة للبيع (المعيار الدولي للتقرير

المالي 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة)؛

ب . الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (معيار المحاسبة

الدولي 41 الزراعة)؛

ج . الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (معيار الدولي للتقرير المالي 6

استكشاف وتقويم الموارد المعدنية)؛

د . حقوق التعدين والاحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

وبالرغم من ذلك يطبق المعيار 16 على العقارات والآلات والمعدات المستخدمة في

تطوير أو المحافظة على الأصول الموضحة في العنصرين (ب ود)

ويتم الاعتراف بالامتلاكات، المنشآت والمعدات يتطلب وجوب توافر شرطين وهما :

• يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصول إلى

المنشأة.

• يتم قياس تكلفة الأصول بصفة موثوقة.

2. هدف المعيار :

لقد طور مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي معيار المحاسبة الدولي

16 وأشار المجلس إلى أن الهدف من هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية

للممتلكات والمنشآت والمعدات حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من أن البيانات التي

تتعلق المشروع صحيحة وتتمثل في القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت

والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاهتلاك وخسائر القيمة

التي يجب الاعتراف بها، وأكد المجلس على أن المعيار 16 يجب أن يطبق عند الاعتراف

والقياس والعرض والإفصاح عن الممتلكات والمنشآت والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار آخر بذلك.

3. قياس تكلفة الممتلكات، المنشآت والمعدات :

تحدد كما يلي :

أ . **القياس المبدئي** : يتم فيه تحديد تكاليف الأصول عند اقتنائها ويكون ذلك كما يلي :

✓ تكلفة الشراء بالإضافة إلى مصاريف النقل والرسوم الجمركية وتكون ضرورية وغير

مسترجعة ؛

✓ إذا تم تأجيل الدفع فإن معدل الفائدة يضاف إلى تكلفة الأصل؛

✓ إذا تم اقتناء الأصل بالتبادل مع أصل آخر أو الحصول عليه بأي طريقة كانت فإنه

يتم قياسه بالقيمة العادلة.

ب . **القياس اللاحق للاعتراف المبدئي** : يجيز المعيار استخدام نموذجين وهما :

• **نموذج التكلفة** : يتم تسجيل الأصل بالتكلفة ناقص الاهتلاك المتراكم وخسائر

الانخفاض المتراكمة.

القيمة الدفترية للأصل = التكلفة التاريخية - مجمع الاهتلاك

• **نموذج إعادة التقدير** : يتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقديرها وهي قيمته العادلة

بتاريخ إعادة التقدير ناقص الاهتلاك اللاحق.

ج . الاهتلاك : يعتبر الاهتلاك توزيعا لتكلفة الأصل على مدى عمرة الإنتاجي ويقوم

احتسابه على العوامل التالية :

✓ تكلفة الأصل : تحدد وفق ما تم التطرق إليه سابق.

✓ القيمة المتبقية : وهي القيمة المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

✓ العمر الإنتاجي : وهو العمر الذي يتوقع الحصول على المنافع الاقتصادية للأصل.

✓ مجمع الاهتلاك : حساب يتم فيه تجميع الاهتلاك المتراكم.

✓ القيمة القابلة للاهتلاك : قيمة الأصل ناقص الاهتلاك المتراكم.

وللاهتلاك عدة أساليب كالثابت والمتناقص وأسلوب عدد الوحدات.

وتعد الأراضي والمباني أصولا قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل حتى عندما يتم

شراؤها معا، مع وجود بعض الاستثناءات مثل المحاجر، وللأراضي عادة عمر إنتاجي غير

محدد وبناء عليه لا يتم اهتلاكها، أما المباني فلها عمر إنتاجي محدد وبناء عليه تعتبر

أصولا قابلة للاهتلاك، وفي بعض الحالات يكون للأرض عمر إنتاجي محدد وفي هذه

الحالة تهتك بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

سلسلة تمارين :

التمرين الأول : في 2014/12/31 قامت مؤسسة بمبادلة آلة تكلفتها 1.200.000 دج، وقد تم شرائها في 2013/03/31، ويتم اهتلاكها بطريقة القسط الثابت لمدة 4 سنوات، بسيارة قيمتها العادلة 500.000 دج وقد قبضت المؤسسة مبلغ 50.000 دج بشيك بنكي من خلال عملية المبادلة.

المطلوب: سجل قيد عملية المبادلة في اليومية مع تحديد أرباح او خسائر المبادلة، حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 ؟

التمرين الثاني: في 2018/01/01 اشترت شركة جهاز فحص الجودة تكلفته 64000 دج، يتوقع أن يستخدم لمدة 5 سنوات يباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دج، وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين (المتزايد)

المطلوب:

- احسب أقساط الإهلاك للسنوات المالية.
- بافتراض شركة الوفاق اشترت جهاز فحص الجودة في 2018/10/01.
- احسب أقساط الإهلاك للسنوات المالية.

التمرين الثالث:

في 2020/06/30 تم شراء شاحنة من الخارج بمبلغ 238000 دج خارج الرسم وتضمنت

المصاريف التالية: تخفيض تجاري 5%، حقوق جمركية 20%، وسيط عبور (وكيل

جمركي) 15000 دج، مصاريف الصيانة : 30000 دج مصاريف نقل 11500 دج ،

مصاريف الشحن 12180 دج وعند نقلها ارتكب السائق مخالفة تم على اثرها تحمل مبلغ

20000 دج كغرامة.

المطلوب :

1. حدد تكلفة حيازة الشاحنة ، حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ، مع العلم أن

الرسم على القيمة المضافة 19 % قابلة للاسترجاع.

2. في 2022/12/31 تم تقدير القيمة العادلة للشاحنة بـ: 200.000 دج، علما أنها

تهتك بطريقة الإهلاك الثابت لمدة 5 سنوات، والقيمة الباقية 10.000 دج .

3. التسجيل المحاسبي لقيد إعادة التقييم، علما بان الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة

20%.

المحور الثامن : معيار المحاسبة الدولي رقم 27 القوائم المالية المنفصلة :

يتضمن هذا المعيار متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية منفصلة، وتم إصدار هذا المعيار في 2011 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي.

1 . مفهوم المصطلحات الخاصة بالمعيار :

• القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements :

• هي القوائم المالية لمجموعة شركات يتم عرض فيها الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها مؤسسة واحدة.

• **المجموعة A Group:** هي الشركة الأم وكافة المؤسسات التابعة لها.

• **المنشأة التابعة A Subsidiary :** هي شركة تسيطر عليها شركة أخرى.

• القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements :

هي القوائم المالية المعروضة بواسطة المنشأة، والتي يمكن للمنشآت أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما بالتكلفة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية.

3. هدف ونطاق المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي 27 إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات

مالية منفصلة. ويتم تطبيق هذا المعيار في :

✓ المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والمنشات الخاضعة للسيطرة المشتركة

والمنشات الزميلة عندما تلزمها الشركة الأم بعرض قوائم مالية منفصلة.

✓ المنشآت التي تعد قوائم مالية منفصلة تتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

3. إعداد القوائم المالية المنفصلة :

تعد على أساس ما يلي :

- يجب أن تعد القوائم المالية المنفصلة وفقا لجميع المعايير الدولية للتقارير المالية التي تنطبق عليها.

- يتم حساب الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة إما بالتكلفة أو باستخدام طريقة

حقوق الملكية وتكون نفس المحاسبة على عن كل صنف استثمار لديها.

- عندما تصنف الاستثمارات على أنها محتفظ بها بغرض البيع فإنه يجب أن يتم

المحاسبة عنها وفقا لمعيار التقرير الدولي المالي رقم 05 ifrs الأصول غير

المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة.

- أما بالنسبة للاستثمارات المتعلقة بالأدوات المالية فإنها تطبق عليها المعيار الدولي

للتقارير المالية رقم 09 ifrs .

- يتعين على المنشأة التابعة أو الشركة الأم إذا اختارت قياس استثماراتها بالقيمة

العادلة من خلال الأرباح والخسائر فإنه يجب ألا يتم التغيير في طريقة الحساب وفقا

لمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 09 ifrs.

4. متطلبات الإفصاح :

وفقا للمعيار يتم الإفصاح في القوائم المالية المنفصلة عن ما يلي :

✓ أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وانه تم الإعفاء من عملية التوحيد،

ويتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر إقامة الشركة سواء الشركة الأم أو

أي مؤسسة تابعة والعنوان الذي يمكن إيجاد فيه هاته القوائم.

✓ قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشات التابعة والمنشات

الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشات الزميلة بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس

والمقر ونسبة حصة الملكية .

✓ وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات.

المحور التاسع : معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة :

1 . مفهوم الأصول غير الملموسة :

عرف هذا المعيار الأصول غير الملموسة بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد ليس لها

جوهر مادي، تقوم المؤسسة إما بشرائها أو إنتاجها وتطويرها داخليا ويجب أن تستوفى

الشروط التالية :

✓ **المنافع الاقتصادية المستقبلية :** يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية

نتيجة لاستخدام تلك الأصول في بيع البضائع أو تقديم خدمات... ؛

✓ **السيطرة :** عندما تسيطر المؤسسة وحدها على المنافع الاقتصادية المستقبلية وتمنع

الغير من الحصول على تلك المنافع مثل براءات الاختراع، ولا يعتبر ولاء العملاء

على أنه أصل غير ملموس لأنها لا تملك السيطرة على العملاء وإجبارهم على

الشراء من عندها.

✓ **قابلة للتحديد :** لاعتبارها أصول غير ملموسة يجب على نفقات الأصل أن تكون

قابلة للتحديد ويمكن فصلها أو بيعها عن المؤسسة أو ترخيصها، أو لديها حقوق

قانونية، ومن الأمثلة عن الأصول غير الملموسة ما يلي :

- الشهرة ؛
- براءات الاختراع ؛
- العلامة التجارية ؛

- حقوق الامتياز ؛

- برامج الحاسوب...

ولا يطبق هذا المعيار على :

- الأصول غير الملموسة الموجودة ضمن معيار آخر ؛

- الأصول المالية الخاصة بالمعيار 32 الأدوات المالية ؛

- الاعتراف والقياس لأصول الاستكشاف والتقييم في ifrs06 ؛

- الأصول غير الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع العادي تعامل كالمخزون ؛

- الأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بمعيار ضرائب الدخل ؛

- عقود الإيجار في ifrs 16 ؛

- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين في ias 19 ؛

- الشهرة الناجمة عن اندماج الأعمال ifrs 03 ؛

- الأصول الناتجة من العقود مع العملاء ifrs 15 ؛

- الأصول غير المتداولة وغير الملموسة المحتفظ بها للبيع ifrs 05 .

2. هدف المعيار :

يهدف معيار المحاسبة الدولي 38 إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة

حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم استثمارات المؤسسة منها

وكيفية الاعتراف بها وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاهتلاك وخسائر القيمة التي يجب

الاعتراف بها ان وجدت ، وأكد المجلس على أن المعيار 38 يجب أن يفرق بين مصاريف البحث والتطوير وإدراجها كأصول غير ملموسة، وتطرق المعالجة المحاسبية بالتفصيل للشهرة.

4. الاعتراف والقياس بالأصول غير الملموسة :

إن الاعتراف بالأصول غير الملموسة يتطلب وجوب توافر شرطين هما:

- يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصول إلى المنشأة.

- يتم قياس تكلفة الأصول بصفة موثوقة. ويوجد هناك الحالات التالية :

1.3 تكلفة الأصول غير الملموسة : وتشمل تكلفة قياس الأصول غير الملموسة ما يلي :

✓ تكلفة الشراء بالإضافة إلى مصاريف النقل والرسوم الجمركية وتكون ضرورية وغير مسترجعة ؛

✓ التكاليف المتعلقة مباشرة بتهيئة الأصل للاستخدام مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية.

2.3 التكاليف المستثناة من تكلفة الأصول غير الملموسة : هناك تكاليف لا تعتبر جزء

من تكلفة الأصل وتعتبر تكاليف عند تكبدها وتشمل :

- التكاليف الناتجة عن شراء أصل بمدفوعات آجلة ؛

- تكاليف تقديم منتج جديد مثل مصاريف الدعاية والإشهار بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة ؛

- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد بما في ذلك مصاريف تدريب العاملين ؛
- التكاليف الإدارية ؛
- خسائر التشغيل الأولية .

مثال : اشترت شركة على براءة اختراع نقدا لمنتوج بمبلغ 110000 دج وقد دفعت الشركة مبلغ 20000 رسوم جمركية، 10000 تكاليف إدارية.

المطلوب : حساب تكلفة المنتج وتسجيل عملية الشراء وفق المعيار 38؟

الحل : **تكلفة المنتج** = سعر الشراء + رسوم جمركية

$$20000 + 110000 =$$

أما التكاليف الإدارية فهي لا تحتسب ضمن التكلفة وتسجل كمصاريف لأنها مستثناة

من د / براءة اختراع 130000

إلى د / النقدية 130000

شراء براءة اختراع نقدا

3.3 أصول غير ملموسة حالة اندماج الأعمال :

عند اندماج الأعمال حسب الشراء أو الاتحاد أو السيطرة تنتقل الأصول غير الملموسة من

الشركة المشترية إلى الشركة المشتري ونجد ما يلي :

❖ أصول غير ملموسة معروفة ومحددة مثل براءة الاختراع أو برامج الحاسوب ...

وتسجل بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء وفق ifrs 03 اندماج الأعمال.

❖ الشهرة : تقاس بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ

الشراء

4.3 مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر : عند المبادلة يقاس الأصل غير

الملموس المشتري بالقيمة العادلة إذا كانت من الممكن تحديدها، وإذا لم يتم تحديد القيمة

العادلة يقاس الأصل بالقيمة الدفترية للأصل غير الملموس المتنازل عنه.

مثال :

قامت شركة السلام بمبادلة برنامج حاسوب قيمته الدفترية 75000 دج وقيمه العادلة

80000 دج مقابل الحصول على براءة اختراع قيمتها العادلة 85000 دج

المطلوب : إثبات قيد المبادلة محاسبيا ؟

الحل :

80000

من د / براءة اختراع

75000

إلى د / برامج حاسوب

5000

إلى د / ارباح المبادلة

شراء براءة اختراع نقدا

5.3 الامتلاك من خلال المنح الحكومية :

قد يتم الحصول على أصل غير ملموس عن طريق منحة حكومية مثل حقوق الهبوط بأحد المطارات أو تراخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التلفزيون، ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية يسجل الأصل غير الملموس إما بالقيمة العادلة أو بمبلغ اسمي مضاف إليه أي تكاليف لإعداده للاستخدام المقصود له.

المراجع :

1. أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية - دار صفا، ط 1، عمان، 2015.
2. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010 .
3. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 2008.
4. أمين السيد احمد لطفي ، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة ، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005.
5. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، الوراق، ط 2، الأردن، 2011.
6. حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 1، الأردن، 2015.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة والنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
8. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية : معايير إعداد التقارير المالية - عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2012.
9. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2008.
10. دوناك كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، تعريب احمد حجاج، الرياض: دار المريخ، 2005 .
11. سمير الصبان، وصفي أبو المكارم، عبد الله هلال، المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
12. عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، ط 2، الأردن، 2014.

13. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الجزء 1، 2008.
14. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
15. عامر عبد الله، التحليل والتخطيط المالي المتقدم، دار البداية، ط 1، الأردن، 2015.
16. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
17. فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان، ط 1، 2012.
18. كمال الدين الدهراوي ، عبد الله هلال، المحاسبة المتوسطة (مدخل نظري تطبيقي)، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1999.
19. كريم منصور على حسوبة ، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، محمد اسماعيل محفوظ اسماعيل، المعايير الدولية للتقارير المالية، الطبعة 1، 2023/2022.
20. منير شاكر محمد، إسماعيل إسماعيل، عبد الناصر نور، التحليل المالي: مدخل صناعة القرارات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
21. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي 16، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
22. محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية (معايير إعداد وعرض القوائم المالية...)، دار التعليم الجامعي، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2014.
23. وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط 1، القاهرة، مصر، 2013.