



وزارة التعليم العالي والبحث العالمي
جامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

محاضرات في المعايير المحاسبة الدولية

SAHLA MAHLA

المصدر الاول للطالب الجزائري

موجهة لطلبة السنة الثانية جذع مشترك علوم مالية ومحاسبة

من إعداد: د. شرع يوسف

الفهرس

الصفحة	اسم المعيار	المعيار
01	عرض القوائم المالية	IAS01
18	المخزونات	IAS02
25	قائمة التدفقات النقدية	IAS07
35	"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"	IAS08
47	الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية	IAS10
52	عقود المقاولات (الإنشاء)	IAS11
61	الضرائب على الدخل	IAS12
69	عقود الإيجار	IAS17
82	الإيراد	IAS18
88	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20
94	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS21
100	تكاليف الإقتراض	IAS23
107	قائمة المراجع	

لقد عرفت العقود الأخيرة وخاصة مطلع القرن الحادي و العشرين تطوراً إقتصادياً هائلاً أدى لإنتشار المؤسسات الدولية، و إمتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة و زادت حدة المنافسة بين هذه الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية خاصة للدول النامية منها، الأمر الذي أدى إلى ظهور العديد من المشاكل و القضايا المحاسبية الجديدة و هو ما يفرض على المؤسسات التأقلم مع مختلف التغيرات التي يؤدي عدم مواكبتها إلى تهديد إستمرارية المؤسسة و خاصة منها الإنتاجية ، و التي تهدف بالأساس إلى تحقيق الربح، و هذا لن يأتي إلا بإجتماع عوامل منها مادية و بشرية، و هذا التفاعل بدوره يؤدي بالضرورة إلى نتائج تترجم إلى معلومات.

و هنا يبرز الدور الرئيسي الذي تلعبه المعلومات المضبوطة و المرصودة بشكل أفضل، حيث تعد هذه الأخيرة عنصر للإرشاد لا للتضليل و هذه المعلومات سواء كانت إقتصادية، مالية أو محاسبية، بإختلاف وجهات النظر، فمرآتها العاكسة هي مدى توافق المعالجات المحاسبية للأعمال المالية، و هو ما يبرز الغاية لوضع معايير تضبط هذه المعالجات و الإنتقال من الإفصاح إلى مستوى أعلى يمثل الإبلاغ المالي لضمان خلق توازن لكل الأطراف.

كما اكتسبت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أهميتها خلال العقود الماضية للحاجة إلى توحيد التطبيقات المحاسبية والإجراءات الخاصة بأعداد التقارير المالية وأسلوب عرضها ، حيث أصبح ذلك واحداً من المتطلبات الرئيسية المهمة التي تستدعيها التطورات الاقتصادية الحالية على نطاق العالم ومتطلبات الدخول إلى الأسواق المالية، الأمر الذي دفع نحو تشكيل منظمات مهنية عالمية ، تأخذ على عاتقها مهمة إصدار المعايير التي تشكل مرشداً لأعداد التقارير المالية ، وإيجاد الحلول المناسبة للمسائل والمشاكل المحاسبية المطروحة بصورة تحظى بالقبول العام .

و من خلال هاته المطبوعة سنحاول التطرق إلى بعض معايير المحاسبة الدولية.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS01

عرض القوائم المالية

SAHLA MAHLA

المصدر الاول للطالب الجزائري



تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي وهي عبارة عن المرآة العاكسة عن الوضع والأداء المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها كما أنها تكون معدة وفق مبادئ معايير محاسبة دولية وذلك لتوفير بيانات الواجب الإفصاح عنها في المؤسسة الاقتصادية لغرض تلبية أهداف المستخدمين من أجل اتخاذ قراراتهم ، إلا أنه يوجد فروقات في قوائم مالية من بلد إلى آخر ومن أجل تقليص هذه الفروقات تم إصدار معيار ينظم عرض قوائم المالية وهو المحاسبي الأول IAS01. حيث حدد الاسس التي يتم على ضوئها القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء مقارنة سواء بين فترات أو مؤسسات أخرى.

1- إطار المفاهيمي لمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

1-1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

إن هذا المعيار مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة: وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية المشابهة وقد صمم الحد الأدنى من المكونات بمرونة كافية بحيث يمكن تكييفها حتى تستطيع أي مؤسسة استخدامها، إما البنوك والمؤسسات المالية المشابهة فيجب أن تكون قادرة على تقديم قوائمها المالية وفقا لهذا المعيار.¹

1-2- هدف ونطاق معيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

• هدف المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالشركة للفترة السابقة والبيانات المالية للشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة ببنائها والحد الأدنى من المتطلبات لاحتوى البيانات المالية، كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.²

• نطاق المعيار:

تطبق أي مؤسسة هذا المعيار عند اعتدادها وعرض قوائمها المالية؛ يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي تهدف التي تحقيق الربح، لا يطبق هذا المعيار على التقارير المالية الأولية.³

يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمنشأة هدف الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشآت التي لا تسعى لتحقيق الربح والمنشآت الحكومة ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة في البيانات المالية وكذلك لبيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للبيانات المالية.⁴

¹ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي، اغواط، 2005/ 2006 ص 51

² حسين القاضي ومأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 147

³ بن قطيب علي، خطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 12.

⁴ علماوي أحمد، أوصيف لخضر، متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي الأول، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهم في الإصلاح المحاسبي الواقع المعوقات الحلول، جامعة غرداية، 2014، ص 03

1-3- المصطلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

• تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول أرس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه¹.

• التكلفة التاريخية: The Historical Cost

المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الاصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه. وتعد التكلفة التاريخية الاساس الاكثر استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

• التكلفة الجارية : The current value

وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الاصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر .

• القيمة الحالية: The present value

(المخصومة بسعر فائدة معين)لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الاصل.

• القيمة القابلة لتحقيق : the net realizable value

وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الاصل².

• فرضيات الاساسية لعرض القوائم المالية: اساس الاستحقاق و فرضية الاستمرارية.

SAHLA MAHLA المصدر الاول للطالب الجزائري

تحمل الفترة المالية بما يخصها من نفقات وايرادات سواء دفعت أو لم تدفع، قبضت أو لم تقبض . لذلك يتم إجراء التسويات الجردية لحسابات النفقات والايادات .

- اساس الاستمرارية:

عند إعداد القوائم المالية يجب على الادارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الادارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.³

- الاهمية النسبية:

اعطاء العناصر المهمة تركيز أكبر بحيث يتم الافصاح عن بنود المعلومات في القوائم المالية في مجموعات طبقاً لحجم أو قيمة البند. ويؤخذ بعين الاعتبار الأهمية التي قد تؤثر على طبيعة قرار مستخدم القوائم المالية

¹ عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والطباعة، الجزء الأول، الأردن، سنة 2002، ص50

² حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص186

³ رولا كاسر لايقة، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، اطروحة لنيل ماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص47

1-4- : الخصائص النوعية للقوائم المالية

• القابلية للفهم :

احدى الخصائص الاساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . وعلى كل حال فإنه يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹

• الملاءمة :

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. وتكون المعلومة ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماهم الماضية.

• الموثوقية:

يقصد بها خلوها من الاخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر.²

• القابلية للمقارنة:

يقصد بهذه أن الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الاساليب والاجراءات من عام لأخر لنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، يمكن مقارنة اداء وحدة اقتصادية بأداء وحدة اقتصادية أخرى.³

2- إطار المفاهيمي لمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

1-5- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

إن هذا المعيار مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة: وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية المشابهة وقد صمم الحد الأدنى من المكونات بمرونة كافية بحيث يمكن تكييفها حتى تستطيع أي مؤسسة استخدامها، إما البنوك والمؤسسات المالية المشابهة فيجب أن تكون قادرة على تقديم قوائمها المالية وفقا لهذا المعيار.⁴

¹ طارق حماد عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص5

² حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 357 358

³ حكمت احمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، نظري مع حالات دراسة، دار الثقافة الأردن، 1999، ص101

⁴ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التدبير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة عمار تليجي، اغواط، 2005/ 2006 ص51

1-6- هدف ونطاق معيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

• هدف المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالشركة للفترة السابقة والبيانات المالية للشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمتوى البيانات المالية، كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.¹

• نطاق المعيار:

تطبق أي مؤسسة هذا المعيار عند اعتدادها وعرض قوائمها المالية؛ يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي تهدف التي تحقيق الربح، لا يطبق هذا المعيار على التقارير المالية الأولية.²

يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمنشأة هدف الربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المنشآت التي لا تسعى لتحقيق الربح والمنشآت الحكومية ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة في البيانات المالية وكذلك لبيانات المالية نفسها، وهذه المنشآت يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للبيانات المالية.³

1-7- المصطلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

• تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول أرس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه.⁴

• التكلفة التاريخية: The Historical Cost

المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الاصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه. وتعد التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

• التكلفة الجارية: The current value

وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الاصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر .

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 147

² بن قطيب علي، خطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 1019، ص 12.

³ علماوي أحمد، أوصيف لحضر، متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي الأول، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهم في الإصلاح المحاسبي الواقع المعوقات الحلول، جامعة غرداية، 2014، ص 03

⁴ عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والطباعة، الجزء الأول، الأردن، سنة 2002، ص 50

- القيمة الحالية: The present value

(المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الاصل.

- القيمة القابلة لتحقيق : the net realizable value

وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الاصل¹.

- فرضيات الاساسية لعرض القوائم المالية: اساس الاستحقاق و فرضية الاستمرارية.

- اساس الاستحقاق:

تحميل الفترة المالية بما يخصها من نفقات وايرادات سواء دفعت أو لم تدفع، قبضت أو لم تقبض . لذلك يتم إجراء التسويات الجردية لحسابات النفقات والايرادات .

- اساس الاستمرارية:

عند إعداد القوائم المالية يجب على الادارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الادارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.²

- الاهمية النسبية:

اعطاء العناصر المهمة تركيز أكبر بحيث يتم الافصاح عن بنود المعلومات في القوائم المالية في مجموعات طبقاً لحجم أو قيمة

البند. ويؤخذ بعين الاعتبار الأهمية التي قد تؤثر على طبيعة قرار مستخدم القوائم المالي

SAHLA MAHLA

1-8- الخصائص النوعية للقوائم المالية

● القابلية للفهم :

أحدى الخصائص الاساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن تكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . وعلى كل حال فإنه يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.³

- الملاءمة :

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. وتكون المعلومة ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

- الموثوقية:

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص186

² رولا كاسر لايقة، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، اطروحة لنيل ماجستير في المحاسبة

المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص47

³ طارق حماد عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص5

يقصد بها خلوها من الاخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الاجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر.¹

● القابلية للمقارنة:

يقصد بهذه أن الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الاساليب والاجراءات من عام لأخر لنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، يمكن مقارنة اداء وحدة اقتصادية بأداء وحدة اقتصادية أخرى.²

2- : عرض القوائم المالية وفقاً للمعيار IAS01

2-1- مكونات القوائم المالية:

● قائمة المركز المالي:

التي تضم تصنيف الأصول والالتزامات: بحيث على الشركة أن تعرض تصنيف الميزانية العمومية بشكل مفصل على أساس موجودات ومطلوبات متداولة وغير متداولة. وإذا كان العرض على أساس درجة السيولة بخصوص الأصول والالتزامات يعطي معلومات أكثر ملاءمة و موثوقية فيمكن إلغاء متداولة وغير متداولة. وفي جميع الأحوال على المشروع أن يفصل البنود المتوقع استعادتها قبل (12) شهراً أو تسديدها بعد (12) شهراً وتُظهر هذه القائمة موجودات ومطلوبات الشركة في لحظة زمنية معينة هي نهاية السنة المالية، ويجب أن تكون متوازنة وذلك بتطبيق معادله الميزانية : الموجودات = المطلوبات أو الأصول = الخصوم وحقوق الملكية. قائمة التغير في المركز المالي وتسمى أحياناً ببيان مصادر الأموال واستخداماتها، حيث تظهر كافة التغيرات التي طرأت على عناصر المركز المالي بالزيادة أو النقصان، ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى مصادر للأموال والاستخدامات لها، وهذا التصنيف قد يكون وفقاً لتأثير هذه التغيرات على صافي رأس المال العامل (الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة)، وكذلك يجب أن تكون متوازنة.

نص المعيار المحاسبي الدولي الاول على المعلومات التي يجب عرضها في في صلب الميزانية كحد أدنى وهي مايلي:

- الاملاك والمصانع والمعدات؛
- الموجودات غير ملموسة ؛
- الموجودات المالية ماعدا الواردة في البنود (د، و، ز)؛
- الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق طريقة حقوق الملكية؛
- المخزونات؛

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 357 358

² حكمت احمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، نظري مع حالات دراسة، دار الثقافة الأردن، 1999، ص101

- الذمم التجارية المدينة و الذمم المدينة الاخرى؛
- النقد وما يعادل النقد؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الاخرى؛
- الالتزامات والموجودات الضريبية؛
- المخصصات؛
- الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة؛
- رأس المال الصادر والاحتياطيات.¹

● **معايير تصنيف الاصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة:**

- على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة في الحالات التالية:
- عندما يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعته أو اهتلاكه خلال الدورة التشغيلية العادية؛
- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يتوقع أن يتحقق الأصل ختال 12 شهر بعد فترة اعداد التقرير؛
- عندما يكون الأصل نقدا أو أصل معادلا للنقد إلا إذا كان هناك قيد استبدال أو استعمال الأصل لتسوية التزام معين لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير؛ وعلى المنشأة أن تصنف جميع الأصول على أنها أصول غير متداولة.

● **على المنشأة تصنيف الخصوم على أنها متداولة في الحالات التالية:**

- عندما يتوقع تسديد الالتزامات الدورة التشغيلية العادية؛
- عندما يحتفظ بالالتزامات بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يستحق تسديد الالتزام خلال 12 شهر بعد فترة اعداد التقرير؛
- عندما لا يكن للمنشأة الحق في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير.
- وعلى المنشأة أن تصنف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصوم غير متداولة.²

● **قائمة الدخل:**

- يتم من خلال هذه القائمة معرفة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة لفترة معينة، ويتم من خلالها مقارنة الإيرادات مع المصروفات المترتبة على الشركة خلال الفترة المالية المعنية.³
- ينبغي أن تظهر نتائج أعمال الوحدة المحاسبية في قائمة متعددة المراحل بحيث تبين المكونات الوسيطة صافي الدخل وبصورة خاصة ينبغي أن تبرز قائمة الدخل مكونات كلا عن حدى:

¹ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للإعدادات التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية، 2016، ص1.

² بن قطيب علي، حطاب دلال، مرجع سابق، ص14

³ مثقال حمود سالم القرالة، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الاردنيين، أطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2011، ص29

- نتائج الأنشطة المستمرة.
- نتائج الأنشطة غير المستمرة (الأنشطة التي توقفت أو من المتوقع توقفها) بما في ذلك أية المكاسب أو الخسائر ترتب على التخلص من هذه الأنشطة.
- البنود الاستثنائية ويقصد بها المكاسب والخسائر الناجمة عن الكوارث أو الانقضاء الجبري لمدة لاستعمال الأصول لأسباب لا ترتبط بعمليات الوحدة المحاسبية.¹

نص المعيار المحاسبي الاول على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل:

- الإيراد؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تم محاسبتها بطريقة حقوق والملكية؛
- المصروف الضريبي؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- صافي الربح أو الخسارة للفترة.²

● قائمة التدفقات النقدية:

عرفتها المعايير المحاسبية الدولية IAS01 و IAS07 على أنها قائمة مالية تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة كما يصنف المعيار المحاسبي رقم IAS07 التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ومن الأنشطة الاستثمارية، ومن الأنشطة التمويلية.³

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها قائمة مالية تظهر مصادر الأموال واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة والهدف من هذه القائمة هو تعليم المستخدمين كيفية وسبب التغير النقدي للشركة.⁴

وهي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها، كما عرف أنواع الأنشطة كما يلي :

✓ **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

✓ **الأنشطة الاستثمارية:** وهي تلك المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

¹ <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/bd/bd983218-621a-4d29-86f9-a0dec099c8fe.pdf26/06/2021> 18: 54

² ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للإعدادات التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية، 2016، ص12

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والأبلاغ المالي، الطبعة الثالثة، دار وائل، الأردن، ص102

⁴ لياس قلاب ذبيح، سايب رامي، أثر التدفقات النقدية على آلية تفعيل التدقيق الجبائي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصاد، العدد3، المركز الجامعي سي الحواس بركة، 2019، ص10

✓ **الانشطة التمويلية:** وهي الانشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

● **عرض قائمة التدفقات النقدية:**

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طرق عرض قائمة التدفقات النقدية و حددها في طريقتين هما الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة.

- **الطريقة المباشرة:**

بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية بعرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية و إجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية.

- **الطريقة غير المباشرة:**

تركز هذه الطريقة على الفروق بين الربح المحاسبي و المبلغ الصافي للتدفقات النقدية، و تبدأ هذه الطريقة بصافي النتيجة مضافا إليها أو مخصوما منها التغير في حسابات الأصول و الخصوم المتداولة المرتبطة بالتشغيل ما عدا النقدية و ما يعادل.¹

● **جدول تغيرات حقوق الملكية:**

التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية: مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يُظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشأة الأم بشكل منفصل عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة. لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي المثبتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفترى في بداية الفترة مع المبلغ الدفترى في نهاية الفترة كحد أدنى مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة عما يلي:

- الربح أو الخسارة؛
- الدخل الشامل الآخر؛
- المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك، والتي تُظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بشكل منفصل عن التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.²

● **الايضاحات والملاحظات:**

- **الايضاحات:** تتضمن الملاحق جداول ملحقه لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم.³

¹ مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 06، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص 86

² بن قطيب علي، حطاب دلال، مرجع سابق، ص 16

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة المؤسسة الجزائرية بوداود الجزائر، الجزء الاول، 2009، ص 81

- **الملاحظات:** ينبغي أن تفصح الملاحظات عن أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التي تفتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن غير المفصّل عنها في البيانات والمعلومات الإضافية الواردة في البيانات لكنها مطلوبة للمزيد من الفهم. وينبغي عرض الملاحظات بصورة منتظمة، كما ينبغي عمل إشارة مرجعية إلى الملاحظة ذات الصلة لكل بند في البيانات.¹

3- عناصر القوائم المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى عن طريق تجميعها في فئات واسعة، وفقاً لخصائص الاقتصادية يطلق على هذه الفئات الواسعة اصطلاح عناصر القوائم المالية. إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس المركز المالي في الميزانية : هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية. إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادةً عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، ومن ثم لا يحدد "إطار المفاهيم عناصر متفردة لهذه القائمة. ينطوي عرض هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على إجراء تبويب فرعي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تُصنف الأصول والالتزامات بحسب طبيعتها، أو وظيفتها في أعمال المنشأة، من أجل إظهار المعلومات بالطريقة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

● المركز المالي:

إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس المركز المالي، هي الأصول، والالتزامات وحقوق الملكية. وتُعرف هذه العناصر كما يلي:

- **الأصل:** هو مورد تُسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
- **الالتزام:** التزام حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.

- **حق الملكية:** هو الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها المركز المالي إن العناصر المرتبطة - بشكل مباشر - بقياس المركز المالي، هي الأصول، والالتزامات وحقوق الملكية. وتُعرف هذه العناصر كما يلي:

تحدد تعريفات الأصل والالتزام السمات الأساس لها، ولكنها لا تحاول تحديد الضوابط التي يلزم استيفاؤها قبل أن تُثبت في الميزانية. وبالتالي، تشمل التعريفات البنود التي لا تُثبت على أنها أصول أو التزامات في الميزانية، نظراً لأنها لا تستوفي ضوابط الإثبات التي وبالتحديد، يجب أن يكون التوقع بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى، أو من المنشأة. تُوقشت في الفقرات قبل أن يُثبت أصل أو التزام. . مؤكداً - بشكل كافٍ - لاستيفاء ضابط الاحتمال في الفقرة عند تقدير ما إذا كان بند ما يستوفي تعريف أصل، أو التزام، أو حقوق ملكية، فإنه يلزم الاهتمام بجوهره الأساس، وواقعه الاقتصادي، وليس مجرد شكله القانوني.

تُعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

-**الدخل:** زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية

¹ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية، 2016، ص 13.

- المصروفات: هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة، أو نقصان في الأصول، أو تحمل التزامات، ينتج عنها نقصان في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية. تحدد تعريفات الدخل والمصروفات سماتهم الأساس، لكنها لا تحاول تحديد الضوابط التي يلزم أن تُستوفى قبل أن تُثبت في قائمة الدخل. ناقش ضوابط إثبات الدخل والمصروفات في الفقرات يمكن عرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة وذلك لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

فعلى سبيل المثال، من الممارسات الشائعة أن يُميز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتلك التي لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. يتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعد ملائماً في تقويم قدرة المنشأة على توليد نقد ومُعادلات للنقد في المستقبل؛ على سبيل المثال، من غير المحتمل أن تحدث الأنشطة العرضية بشكل منتظم، مثل استبعاد استثمار طويل الأجل. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة، فإنه يلزم الاهتمام بطبيعة المنشأة وعملياتها. فقد تكون البنود التي تنشأ من الأنشطة العادية لإحدى المنشآت غير عادية فيما يتعلق بأخرى.

-الإيراد والمكاسب: ينشأ الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويُشار إليه بمجموعة متنوعة من الأسماء . المختلفة، بما في ذلك المبيعات، والألعاب، والفائدة، وتوزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز والإيجار.

تعبير المكاسب عن بنود أخرى ينطبق عليها تعريف الدخل، وقد تنشأ، أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة تعبر المكاسب عن. الزيادات في المنافع الاقتصادية، وهي - على هذا النحو - لا تختلف في طبيعتها عن الإيرادات وبالتالي، لا ينظر إليها على هذا عنصر تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن استبعاد الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المحققة؛ على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن إعادة تقويم الأوراق المالية المتداولة، وتلك التي تنتج عن الزيادات في المبلغ الدفترى للأصول طويلة الأجل. عندما تُثبت المكاسب في قائمة الدخل، فإنه يتم عادةً إظهارها شكل منفصل، نظراً لأن المعرفة بهذا تعد مفيدة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. يتم غالباً التقرير عن المكاسب بالصافي بعد طرح المصروفات المتعلقة بها.

المصروفات يشمل تعريف المصروفات الخسائر، إضافة إلى تلك المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. تشمل المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات، والأجور، والاستهلاك. وهي تأخذ عادةً شكل تدفق خارج، أو استنفاد لأصول مثل النقد، ومعادلات النقد، والمخزون، والعقارات والآلات والمعدات. تعبر الخسائر عن بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات، وقد تنشأ، أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. تعبر الخسائر عن النقصان في المنافع الاقتصادية، وهي على هذا النحو لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وبالتالي، لا ينظر إليها على أنها عنصر منفصل.¹

4- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

4-1- العرض العادل لعرض القوائم المالية:

¹ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 13 14

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل للمركز المالي والاداء المالي والتدفقات للمنشأة ، بمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والافصاح الاضائي عند الضرورة، فإنه ينتج لدينا قوائم مالية تقدم عرضا عادلا.¹

4-2- الاستمرارية:

يفترض أن الوحدة التي تقوم بالتحضير لإعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية تستمر في البقاء. و إذا ظهرت بوادر مهمة تتصل بعدم قدرتها على الاستمرار فإنها حينئذ تصبح ملزمة بالإفصاح عن ذلك الانشغال - الاستمرارية. بالإضافة إلى ذلك، عندما ترى الإدارة بأن الوحدة أصبحت عاجزة عن الاستمرار فإن القوائم المالية لا يمكن إعدادها على وجوب القيام بإفصاحات IAS أساس الاستمرارية وفي هذه الحالة .

4-3- الاستحقاق المحاسبي:

فيما يخص الاستحقاق المحاسبي ينص المعيار 01 تقوم الوحدة بإعداد القوائم المالية (باستثناء ما يتعلق بالتدفقات النقدية) مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي .

4-4- التماثل والثبات في العرض:

يجب عرض وتصنيف مختلف البنود في القوائم المالية بالكيفية ذاتها على مدار الفترات المالية المتتالية. إلا في الحالات التي يكون للتغيير ما يبرره مثل تبدل الظروف أو الجديدة ظهور متطلبات اقتضاها تطبيق.

4-5- التجميع والأهمية النسبية:

كل صنف مهم من البنود المتشابهة يتوجب عرضه منفصلا في القوائم المالية . أما البنود غير المتشابهة فإنه يمكن تجميعها عندما يعتقد بأن أي منها على حده يعتبر غير مهم نسبيا. **5-5- عدم المقاصة:**

يمنع إجراء المقاصة بين الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف إلا إذا كان ذلك مسموحا أو مطالبا بها من قبل معيار أو تفسير آخر.

5-6- المعلومات المقارنة:

وجوب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بكل المبالغ أو القيم التي تتضمنها القوائم المالية للفترة السابقة، وكذلك في الملاحظات، ما عدى إذا نص معيار آخر على غير ذلك عندما يتغير أو يعاد ترتيب أو تصنيف القيم، فإنه يتوجب الإفصاح عن كل ذلك شكل و مضمون القوائم المالية بشكل عام .

5-7- فترة التقارير:

هناك افتراض عام بوجوب إعداد القوائم المالية على أساس سنوي. و إذا ما تغير هذا الافتراض وأصبحت التقارير المالية تعد على اساس مخالف فإن على المؤسسة الإفصاح عن أسباب ذلك التغير، والتحذير من المشاكل التي تعوق عملية إجراء المقارنات.²

¹ لجنة المعايير المحاسبة الدولية، المعايير المحاسبة المصرية المعيار الاول، منشورات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999، ص78.

² عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية و إدارية العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2007، ص ص 1 3 .

5-8- مبدأ الحيطة والحذر:

قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الاحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الانتاجي للمعدات والاصول. ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات.¹



6- عرض القوائم المالية

✓ قائمة المركز المالي :

جدول رقم(01): الأصول

2017	2018			الأصول
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	اهتلاكات ومؤنات وانخفاض قيمة	المبلغ الاجمالي	

¹ رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص 48.

				أصول غير متداولة
				فرق إعادة تقييم الموجودات ايجابي او سلسي
				أصول ثابتة غير مادية
				أصول ثابتة مادية
				أراضي
340 373 975.64	327 018 355.73	2 278 950 804.71	2 605 969 160.44	مباني
1 809 487 556.32	1 644 700 865.32	2 244 347 163.89	3 889 048 029.21	أصول ثابتة أخرى
				أصول قيد التنازل
656 192 476.14	599 932 900.87		599 932 900.87	أصول جارية
				الأصول المالية
				الأوراق المالية وحقوق الملكية
				مشاركات أخرى وذمم مدينة أخرى
				أوراق مالية أخرى طويلة الأجل
1 048 500.00	1 048 500.00	71 030 000.00	72 078 500.00	قروض وأصول مالية أخرى غير متداولة
479 439 219.48	382 765 668.16		382 765 668.16	ضرائب مؤجلة على الأصول
3 286 541 727.58	2 955 466 290.08	4 594 327 968.60	7 549 794 258.68	مجموع الأصول غير متداولة
				الأصول المتداولة
1 530 471 745.04	5 238 322 398.69	459 751 371.02	5 698 073 769.71	المخزون الجاري
				ديون واستخدامات مماثلة
895 440 407.99	1 042 874 756.88	129 308 533.91	1 172 183 290.79	عملاء
151 487 409.79	81 480 556.36	881 099 666.07	962 580 222.43	مدينون آخرون
	1 080 149.66	6 859 844.35	7 939 994.01	ضرائب وما يماثلها
				ديون واستخدامات مماثلة أخرى
				استثمارات وأصول مالية جارية أخرى
70 949 944.52	224 795 740.27		224 795 740.27	خزينة
2 648 349 807.34	6 588 553 601.86	1 477 019 415.35	8 065 573 017.21	مجموع الأصول الجارية
5 934 891 534.92	9 544 019 891.94	6 071 347 383.95	15 615 367 275.89	المجموع العام للأصول

جدول رقم (02): خصوم

2017	2018	الخصوم
		رأس المال الخاص
		رأس المال الذاتي
		رأس المال المجمد

المؤنات والاحتياطات-الاحتياطات الموحدة		
فرق اعادة التقدير		
فرق المعادلة		
النتيجة الصافية - نتيجة المجموعة	281 821 941.50	1 510 135 614 .23
اموال خاصة اخرى - ارباح محتجزة		20326069.18
حصة الشركة الدامجة	5338330617.62	1221813491.26
حصة الاقلية المساهمة		
مجموع 1		
خصوم غير متداولة	5056508676.12	2752275174.67
القروض والديون المالية		
الضرائب(المؤجلة والمقدرة)		
خصوم غير متداولة اخرى		111769051.60
تقديرات ومخصصات مثبتة مسبقا		
مجموع 2	1696799597.11	2190610678.93
الخصوم المتداولة	1696799597.11	2302379730.53
الممولين وحسابات ذات صلة		
ضرائب	1289313868.63	382730455.62
ديون اخرى	15559123.00	11501182.00
السيولة المطلوبة	1485838627.08	486004992.10
المجموع 3	2790711618.71	880236629.72
المجموع العام للخصوم (3+2+1)	9544019891.94	5934891534.92

✓ قائمة الدخل:

2017	2018	جدول النتائج / الطبيعة
8368947937.91	2825741656.53	المبيعات والمنتجات ذات الصلة
-720249822.20	1108018048.09	قيمة المخزون من منتجات التامة ونصف مصنعة

509582534	3696625.44	الاننتاج الثابت
		إعانات الإستغلال
7653793941.05	3937456330.06	I-إنتاج السنة
-3896014906.54	-2869952786.05	مشتريات مستهلكة
-381702266.71	-134295280.55	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى
-4277717173.25	-3004248066.60	II-استهلاك السنة
3376076767.80	933208263.46	III-القيمة المضافة للإستغلال (I-II)
-1183714060.10	-1208805328.94	نفقات الموظفين
-85621483.96	-31310091.20	ضرائب ورسوم واقساط مشابهة
2106741223.74	-306907156.68	IV-الفائض الإجمالي للإستغلال
119839334.06	72503985.35	منتجات اخرى للإستغلال
-11653232.27	-7196124.57	نفقات اخرى للإستغلال
-1220181516.76	-609437175.74	مخصصات واهتلاكات ومؤونات ونقص في القيمة
447721361.91	717973082.01	استرجاع قيم المؤونات وانخفاض القيمة
1442467170.68	-133063389.63	V-النتيجة العملية
6062781.25	9940845.39	المنتجات المالية
-46683004.61	-173794897.54	مصاريف المالية
-40620223.36	-163854052.15	VI-النتيجة المالية
1401846947.32	-296917414.78	VII-النتيجة الإجمالية قبل الضرائب (V+VI)
		الضرائب المستحقة على النتيجة الإجمالية
108288666.91	15095500.28	الضرائب المؤجلة (المتغيرة) على النتيجة الإجمالية
8227417418.27	4737874242.81	إجمالي الدخل من الأنشطة النظامية
-6717281804.04	-5019696148.31	اجمالي المصاريف للأنشطة النظامية
1510135614.23	-281821941.50	VIII-النتيجة الصافية للأنشطة النظامية
		عناصر إستثنائية (منتجات) (يتم تحديدها)
		عناصر إستثنائية (مصاريف) (يتم تحديدها)
		IX-نتائج إستثنائية
1510135614.23	-281821941.50	X-النتيجة الصافية للسنة

المعيار المحاسبي الدولي

IAS02

المخزونات

SAHILA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



إن المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن قواعد مبادئ التي تعمل على توحيد وتدليل الفوارق في تسجيلات المحاسبية وذلك لضمان قراءة وفهم موحد للقوائم المالية وتحقيق الملائمة وموثوقية البيانات المالية والمحاسبية. وتشمل مجموعة من قواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، وكذلك لتحديد المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ونأخذ منها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون الذي يعتبر كأصل تحتي ووصف

المعالجة المحاسبية للمخزون، وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب الاعتراف مسمى المخزون، والذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية ، وجاء فيه مفهوم المخزون والمعالجة المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية لتحديد تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف.

قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية باصدار معيار خاص وهو المعيار المحاسبي الدولي الثاني IAS 02 الذي ينص على كيفية تقييم والتسجيل للمخزون.



1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهرها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق التقويم والإفصاح عن المخزون.¹

"المخزون": يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

المخزونات في إطار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) و المتعلق بالمخزونات، على أنها كل عناصر الأصول التي يتم إقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة، أو في شكل منتجات جارية قيد الانجاز أو المواد الأولية و اللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم خدمات.²
عرّف المعيار 2 المخزونات بأنها "الأصول:

يحتفظ بها للبيع في سياق العمل المعتاد، في عملية الإنتاج لهذا البيع، أو في شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.³

المحاسبة الدولي 2: توفر قوائم الجرد المعيار الدولي 2 إرشادات لتحديد تكلفة قوائم الجرد والاعتراف بالتكلفة فيما بعد بوصفها نفقات ، بما في ذلك أي شطب إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق. كما يقدم إرشادات بشأن صيغ التكاليف المستخدمة في توزيع التكاليف على المخزونات. وتقاس المخزونات بانخفاض التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق. وصافي القيمة القابلة للتحقيق هو سعر البيع التقديري في سياق العمل المعتاد مخصصا منه التكاليف التقديرية للإنجاز والتكاليف التقديرية اللازمة لإجراء البيع. وتشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء ، وتكاليف التحويل (العمالة المباشرة والإنتاج العام) والتكاليف الأخرى المتكبدة في نقل المخزون إلى موقعه وحالته الحاليين.⁴

2- هدف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ومن أهداف هذا المعيار:

- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون؛
- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا؛
- بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون؛
- توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.⁵

3- نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

¹ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، المعايير الدولية للإبلاغ المالي، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المال، 2016، ص5
² جمال عمورة، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي العام الفرنسي و النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 3 و 4، المركز الجامعي بالوادي،
³ www.readyratios.com/reference/accounting/inventories_international_accounting_standard_ias_2_overview
⁴ www.slideshare.net/MukundKS/international-accounting-standard-ias36.8.36 28/06/2021
⁵ محمد أبو نصاح، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجامعة الاردنية، 2008، ص64

يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات باستثناء :

- الأعمال قيد الإنشاء عن عقود الإنشاء، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة والتي تعالج ضمن المعيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء؛
- الأدوات المالية التي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (09)؛
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة.

ولا ينطبق هذا المعيار:

على قياس المخزون المحتفظ به من قبل منتجي المنتجات الزراعية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في حساب الأرباح والخسائر الفترة التي حدث بها التغير. المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع (هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص). الذين يقومون بقياس مخزوناتهم بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع المقدرة.

يتم بيع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في حساب الأرباح والخسائر في فترة التغير.¹

4- مصطلحات المتعلقة المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

المصطلحات المتعلقة بالمعيار:

• **المخزون:** هي الأصول التي تتصف بما يلي :
يحتفظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي، قيد لإنتاج أو التصنيع لغرض البيع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

• **صافي القيمة قابلة للتحقق:** هو سعر البيع المقدّر في السياق النشاط العادي مطروحا منه (التكاليف المقدرة لا تمام

تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع)

• **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ

على أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقة.²

5- طرق قياس المخزون وفق المعيار IAS02

يجب أن يُقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

• **تكلفة المخزون:** يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم

تحملها لجلب

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 6

² جمعة حميدت، منهاج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نشر عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، الأردن 2014، ص 587

المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

• **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها لاحقاً من السلطات الضريبية)، وتكاليف النقل، والمناولة والتكاليف الأخرى التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الخصومات التجارية، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

• **تكاليف التحويل:** تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة - بشكل مباشر - بوحدة الإنتاج، مثل العمل المباشر. كما تشمل أيضاً تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحميلها لتحويل المواد الخام إلى بضائع تامة الصنع. نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج. أما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بشكل مباشر، أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر. يستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة العادية لوسائل الإنتاج. الطاقة العادية هي الإنتاج المُتوقع أن يتحقق في المتوسط على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذاً في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. لا يزداد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج نتيجة للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت النفقات الإضافية غير المخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تحملها وفي فترات الإنتاج المرتفع بشكل غير عادي ينخفض مبلغ النفقة الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تُنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد بشكل منفصل إنها تُخصص للمنتجات على أساس منطقي وثابت. فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما في مرحلة من عملية الإنتاج تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج. تُعد معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال تقاس غالباً بصافي القيمة القابلة للتحقق وتُطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيس. ونتيجة لذلك، لا يختلف المبلغ الدفتری للمنتج الرئيس بشكل ذي أهمية نسبية عن تكلفته

• **التكاليف الأخرى:** تُدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون - فقط - بقدر ما يتم تحميله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تُضمن نفقات عامة غير متعلقة بالإنتاج، أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين، في تكلفة المخزون.

من أمثلة التكاليف المستثناة من تكلفة المخزون والمثبتة على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها:

- المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى.
- النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة¹

6- طرق تقييم تكلفة المخزون وفق المعيار IAS02

اعتمد المعيار رقم 02 (المخزونات) ثلاث طرق لتقييم تكلفة خروج المخزونات:

● **طريقة التكلفة المحددة:** وهي تلائم أنواع محددة من المخزونات. ويقصد بذلك تمييز التكلفة المحددة لكل عنصر من المخزون لنسبة لعناصر المخزون غير القابلة عادة للتبديل (التعاضد) وللبيع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة. طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي): يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري وتستعمل المنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.²

● **طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):** وتفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يباع أولاً، و لتالي فإن عناصر المخزون الباقية في اية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخراً.

● **طريقة متوسط التكلفة المرحجة (WA):** في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرحجة للمخزونات المنشأة

الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو كل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.³

✓ **الاعتراف بالمخزون كتكلفة:** عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة له تعتبر تكلفة في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به. وإن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة القابلة للتحقيق، وكافة خسائر المخزون تعتبر تكاليف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة. أما لنسبة لاسترجاع أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كتكلفة في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.⁴

ولعل أهم الطرق المحاسبية المستعملة لتقييم تكاليف المخزونات نذكر: طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة وغيرها من الطرق التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف المتغيرة ويقضي هذا المعيار أن تقدم المعلومات المتعلقة بالمخزونات في القوائم المالية ما يلي:

الطرق المحاسبية المعتمدة المتعلقة بالجرد وتقييم الإخراجات، بما فيها الطريقة المستعملة لتحديد التكلفة.

القيمة المحاسبية الإجمالية للمخزونات، والقيمة المحاسبية حسب فئة المخزونات الملائمة للمؤسسة.

¹ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، ص ص 479

² طارق عبد العالي حماد، رجع سابق، ص ص 107، 108

³ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، ص 43

⁴ قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS02 ضمن النظام المحاسبي المالي، مجلة الريادة للاقتصاديات الاعمال، المجلد 01، العدد 01، 2015، ص 44

مبلغ المخزونات المسجل كمصاريف خلال الدورة (المواد الاستهلاكية). المتعلقة (des reprises) مبلغ المؤونات وتدهور القيم الخاص بالمخزونات وكذا الاسترجاعات.

بالمؤونات والمسجلة كإيرادات، مع شرح الاسباب التي أدت هذه الإسترجاعات.¹

✓ الاعتراف بالمخزون كمصروف: عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفاً في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به،

إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريفاً تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة التحصيلية فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف، مقابلة التكاليف بالإيرادات.

يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشبيدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفاً خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات.²

7- الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية

يجب أن تفصح القوائم المالية فيما يخص المخزون عن ما يلي :

-السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون، بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛

-إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقاً للتصنيف المناسب للشركة؛

-قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية (القابلة للتحقق)؛

-قيمة أي استرداد من التخفيضات، والذي اعتبر كدخل للفترة؛

-الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون.

¹ جمال عمورة، معالجة المحاسبية للمخزونات وفق نظام المحاسبي المالي ، 211ص،مجلة الاقتصاد العدد08،2013، ص 211

² https://www.aam-web.com/ar/create_pdf/standard/3819.03 2021/06/29 مجلة محاسب العربي

المعيار المحاسبي الدولي

IAS07

قائمة التدفقات النقدية

SAHLA MAHLA

المصدر الاول للطالب الجزائري



تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارسات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم المالية الأخرى من حيث الأهمية، وفي الآونة الأخيرة بدأ الاهتمام يتوجه إلى السيولة وقدرة المؤسسة على توليد النقدية وزاد الاهتمام بقائمة التدفقات النقدية التي تحقق عوائد للمستثمرين والدائنين، حيث تكمن أهمية هذه القائمة

في تزويد المستخدمين بمعلومات عن التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة المالية ، اصدر مجلس المعيار المحاسبة الدولية معيار محاسبي الدولي رقم IAS07 الذي يتناول قائمة التدفقات النقدية التي يوضح من خلالها التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل دورة والتي تنقسم إلى ثلاثة دورات تشغيلية استثمارية وتمويلية وهي بمثابة قائمة تحليلية تقيس جودة الربح النقدي للمؤسسة.

ظهرت قائمة تدفقات الخزينة لتلبية احتياجات متخذي القرارات، ومعرفة الأوضاع الدالية للمؤسسة ونظرا لأهميتها خصصت لها لجنة المعايير الدولية المعيار المحاسبي IAS7 لتقييم عناصر التدفقات النقدية .



1- : تعريف التدفقات النقدية وفقا للمعيار IAS07

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC في مارس 1976 المعيار المحاسبي الدولي 07 والخاص بجدول التمويل والقابل للتطبيق في 197/01/01 ، هذا المعيار في البداية لقي صعوبة كبيرة في التطبيق بالرغم من الإلزام بتطبيقه و لكل دورة لذا جدول حسابات النتائج ، وفي سنة 1980 تم تغيير تسمية جدول التمويل بجدول تدفقات الخزينة من طرف IASC بموجب مشروع

36 ED ثم في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة اصدر مجلس معايير المحاسبة الدالية FASB منذ سنة 1987 المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 95 والذي يقضي بإلزام الشركات الولايات المتحدة الأمريكية بإعداد قائمة مالية إضافية تهدف إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت استغلالية أو استثمارية أو تمويلية. أعلنت IASC في سنة 1993 عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 IAS المعدل والذي ألغى المعيار السابق المنشور سنة 1976 مع الاحتفاظ بنفس المعيار.¹

- جدول تدفقات الخزينة هي وثيقة شاملة وكاملة تفسر تغيرات تدفقات خزينة المؤسسة خلال فترة معينة.²
- وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المنشأة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز الدالي يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق³
- جدول تدفقات الخزينة عبارة عن لوحة قيادة أمام الإدارة الدالية، بحيث تتخذ على ضوءها القرارات الهامة والاستراتيجية كتغير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها.⁴

2- هدف نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS07

يهدف المعيار IAS 07 إلى الإفصاح وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم الدالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة قائمة تدفقات الخزينة الذي يصفها بدوره إلى ثلاث دورات رئيسية هي:

قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات وسداد التوزيعات؛
تفسير التباعد الزمني بين الربح المحاسبي والربح النقدي.⁵

3- نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS07

- يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وذلك من وفقا لمتطلبات هذا المعيار ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها.

¹ بلعور سليمان، علي بن طيب، "قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الدالي في مواجهة المعايير الدولية

المحاسبية والمعايير الدولية ل للمراجعة، جامعة البليدة، ص2

² فائزة سليم حداد، "الإدارة المالية"، الطبعة الثانية، الحامد للنشر الأردن، 2009، ص 4

³ خالد جعارات، "معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، دار الإثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 98

⁴ إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي دروس وتطبيقات، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2006، ص204

⁵ نعيم دهمش، المعيار المحاسبي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني/شباط،

1996، ص18.

- يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة وعمّا إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشأة كما هو الحال بالنسبة لمنشآت المالية.
- فالمشاة رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة التدفقات النقدية.¹

4- المصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS07

- **النقدية:** و تتضمن النقدية الجاهزة و الودائع تحت الطلب.
- **النقدية المعادلة:** و هي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، و التي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد و هي غير خاضعة لمخاطر تغير في قيمتها.
- **التدفقات النقدية:** هي التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية و ما يعادلها.
- **الأنشطة التشغيلية:** و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الرئيسي للمؤسسة من بيع و شراء السلع و كافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.

الأنشطة التمويلية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول قصيرة أو

طويلة الأجل و إعادة سداد المبالغ المقرضة

- **الأنشطة الاستثمارية:** و هي التدفقات الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من شراء و بيع الأصول الثابتة و كذلك الاستثمار في الديون و حقوق الملكية في المؤسسات الأخرى و التي لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.²

5- مزايا قائمة التدفقات النقدية

وتحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية:

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.

¹ مأمون توفيق حمدان، حسين قاضي، المحاسبة الدولية ، الطبعة الاولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص 174 .

² مازقة صالح واخرون، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 06، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة منتوري ، قسنطينة، 201.

- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشأة المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفئات الدالية المختلفة.
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المنشأة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كماحة وكمقترضة .¹

6- بنود قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

6-1- **النشاطات التشغيلية:** هي النشاطات التي تقوم بها المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية ، وبذلك تشمل النشاطات التشغيلية ما يلي:

- النقدية المستلمة من العملاء.

النقدية المدفوعة للموردين والموظفين

- الفوائد المدفوعة.

- المصروفات المختلفة المدفوعة.

- ضريبة الدخل المدفوعة.

- المبالغ المحصلة من المدينين.

- الفوائد المقبوضة.

- التوزيعات المقبوضة.

- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه.

- المبالغ المقبوضة او المدفوعة عن التسويات القضائية.

وتعتبر النشاطات التشغيلية نشاطات الأكثر أهمية في المنشأة ، حيث تتحدد نتيجة الأعمال في قائمة الدخل التي تعد وفقا لأساس الاستحقاق ، بينما يعبر صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفقا للأساس النقدي .وبذلك فيعتبر من الأهمية بمكان الوقوف على النشاطات التشغيلية في المنشأة ، ويعتبر كيفية الوصول إلى صافي التدفقات النقدية هو الفارق بين الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

6-2- **النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها ، إضافة للاستثمارات التي لا

تعتبر نقدية معادلة ، وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:

- شراء الأصول غير المتداولة وبيعها.

- شراء الاستثمارات الدالية وبيعها.

- منح القروض للغير وتحصيلها.

¹ خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الإثراء للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، 2008 ، ص 129

6-3- **النشاطات التمويلية :** النشاطات التي تخص رأس الدال المملوك وهيكل الاقتراض في المنشأة ، وبذلك تشمل هذه النشاطات مايلي:

- زيادة وتخفيض رأس المال.
- الحصول على قروض من الغير و تسديدها.
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الدلاك.
- شراء أسهم الخزينة وبيعها .¹

- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

7-1- عرض محتوى قائمة التدفقات النقدية:

تضم هذه القائمة كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، ويتم تصنيفها ضمن ثلاثة أنشطة هي: التشغيلية؛ الاستثمارية والتمويلية، والهدف من هذا لتصنيف هو تسهيل عملية القراءة والتحليل الاستنتاج، ويمكننا شرح وتوضيح هذه الأنشطة من خلال ما يلي²:

✓ الأنشطة التشغيلية: وظيفة الاستغلال : تتضمن التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية المتحصلات والمدفوعات المتعلقة بأنشطة المؤسسة الرئيسية، والمتمثلة في إنتاج وتقديم السلع والخدمات للزبائن.

✓ الأنشطة الاستثمارية: وظيفة الاستثمار: تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن استثمارات وكذلك المقبوضة عن بيعها.

✓ الأنشطة التمويلية : وظيفة التمويل تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس الدال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسيقات ذات الطبيعة المالية.³

يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة وفق طريقتين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، وتتطلب المعايير المحاسبية استخدام الطريقة المباشرة لإعداد قائمة تدفقات الخزينة، ولكن أجازت استخدام الطريقة غير المباشرة، حيث تتطلب المعايير المحاسبية.

عدم إلزام المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) المنشآت باستخدام طريقة محددة للتقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية رغم تفضيله للطريقة المباشرة، ولكنه لم يقرها إجبارياً وترك الحرية للمنشآت باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة، وهذا الأمر يجعل من الصعب القيام بعملية المقارنة بين المنشآت بسبب اختلاف طرق العرض و هذا غير مرغوب به وذلك للأسباب التالية:

- لا بد من توحيد طريقة العرض لإجراء المقارنات بين المنشآت.

- استخدام الطريقة غير المباشرة يؤدي إلى إخفاء التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية حيث يتم فقط إجراء تسويات لصافي الربح من العمليات غير النقدية.

- التعقيدات الإجرائية المصاحبة لاستخدام الطريقة المباشرة والناتجة من ضرورة عمل تسوية للوصول إلى رقم صافي الربح¹

¹ خالد جعارات ، مرجع سابق، ص ص 131 - 132 .

² www.slideshare.net/MukundKS/international-accounting-standard-18:30 2021/06/26

³ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، ص 486 ، بتصرف

● الطريقة المباشرة:

أوصى المعيار الدولي السابع المؤسسات باتباع الطريقة المباشرة عند إعدادها لقائمة التدفقات النقدية، لذا يمكن أن توفره هذه الطريقة من معلومات مفيدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى إتباعها نفس منهج في عرض التدفقات النقدية للأنشطة المختلفة عبر المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة وتدفقات النقدية الخارجة ، كما تفصح هذه القائمة بشكل مباشر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية، كما سميت بقائمة الدخل لأنها تحتسب الإيرادات النقدية والمصروفات النقدية مباشرة دون تعديل صافي الدخل فهي تعرض قائمة مختصرة لكل من المقبوضات المدفوعات النقدية. ويرتكز هذا النموذج على دورتي الاستغلال والاستثمار إذ يتوجب على المؤسسة توليد الفوائض اعتماد على دورة الاستغلال واعتبار دورة التمويل ملجأ استثنائياً يتم اللجوء إليه في حالة عدم تمكن النشاط من تدويل نفسه ذاتياً، يحتوي جدول تدفقات الخزينة لحسب الطريقة المباشرة على ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات².

● الطريقة الغير المباشرة: يتم بموجبها تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديلات على صافي الربح المستخرج من حسابات النتائج لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي³



الجدول رقم 04: تدفقات الخزينة بالطريقة الغير المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة المالية
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية:		

¹ سوزان عطا ردغام، العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الاسهم وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 07، اطروحة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة الاسلامية غرة، 2008، ص 88 89

² نصر الدين بن نذير، عمار بوشناق، جدول تدفقات الخزينة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المحاسبة الدولية، المركز الجامعي ، الوادي، 2009، ص 7.

³ شنوف شعيب، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 195

		صافي نتيجة السنة المالية: - الاهتلاكات والمؤونات تغير المخزونات تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى تغير الموردين والديون الاخرى نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية عن الضرائب
		تدفقات الخزينة الناجمة عن الانشطة التشغيلية أ
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار: مدفوعات عن اقتناء تفتيات مقبوضات التنازل عن التفتيات تأثير تغير محيط الادماج
		تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عملية الاستثمار ب
		تدفقات الاموال المتأتية من عملية التمويل: الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي تسديد القروض
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل ج
		تغير الاموال الخزينة للفترة أ + ب + ج
		أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية تغير الاموال الخزينة

يعد العائق الأساسي للطريقة غير المباشرة هو أنها لا تفصح عن تفاصيل التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، فهي لا توضح المتحصلات من العملاء والمتحصلات من الإيرادات الأخرى والمدفوعات للموردين وللعمال والمدفوعات مقابل والضرائب.¹

8- امثلة حول قائمة التدفقات النقدية

8-1- قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة المباشرة

¹ طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الإسكندرية، 3112، ص 353

الجدول رقم 05: قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

البيان	جزئي	الكل
التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة التشغيل:		
النقدية المقبوضة من العملاء		
التدفقات النقدية الخارجة:		
النقدية المدفوعة للموردين	650	
النقدية المدفوعة للمصاريف التشغيل	170	
الفوائد والضرائب النقدية	30	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيلية		620
النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء معدات	(70)	
بيع اراضي	100	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		30
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
زيادة في القروض طويلة اجل	100	
اقساط قروض	(60)	
توزيع الارباح	(40)	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		50
صافي الزيادة في النقدية خلال الفترة 1+2+3		700
رصيد النقدية أول المدة		200
رصيد النقدية نهاية المدة		900

المصدر الاول للطالب الجزائري

8-2- قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

الجدول رقم 06: قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

البيان	الجزئي	الكلي
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافي الربح المحاسبي	500	
الاستهلاك	200	
الزيادة في المخزون	(100)	
النقص في الذمم المدينة	70	
النقص في الذمم الدائنة	(50)	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		620
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء معدات	(70)	
بيع أراضي	100	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		30
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
الزيادة في القروض طويلة الاجل	150	
أقساط قروض	(60)	
توزيع ارباح	(40)	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		50
صافي الزيادة في النقدية خلال الفترة 3+2+1		700
رصيد النقدية أول المدة		200
رصيد النقدية نهاية المدة		900

المصدر : portal-old.ut.edu.sa/documents/10156/1325019

المعيار المحاسبي الدولي

IAS08

"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات

المحاسبية والأخطاء"

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



يكمّن الهدف من المعيار الخاص بالتغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية والأخطاء في تحديد ضوابط إختيار وتغير السياسات المحاسبية، مع بيان المعالجة المحاسبية وكذا الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، ويقصد من المعيار أن يعزز ملاءمة القوائم المالية للمؤسسة وإمكانية الإعتماد عليها وقابلية هذه القوائم

للمقارنة عبر السنوات وللمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى المماثلة لها في النشاط لتحقيق أهدافها وضمان إستمراريتها في ظل زيادة التنافس.

1- السياسات المحاسبية

1-1- **تعريف السياسات المحاسبية :** هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبق من قبل المؤسسة عند إعداد وعرض القوائم المالية.¹

1-2- خصائص السياسات المحاسبية Characteristics of Accounting Policies

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن إدارة المنشأة مسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يلي:²

– أن تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية للمنشأة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSS .

– تقديم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.

– تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر للأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة.

1-3- إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية : Selection and Application of Accounting Policies

عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم اختيار السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.³

في غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق – بشكل محدد – على معاملة، أو حادث أو ظرف آخر، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون:⁴

● ملائمة لإحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية؛

● يمكن الإعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية:

(1) تعبر – بصدق – عن المركز المالي للمؤسسة، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 08 السياسات المحاسبية التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015، الفقرة رقم : 01.

² جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المكتبة الوطنية، سنة : 2019، ص: 110

³ نفس المرجع السابق، ص: 111

⁴ الفقرة رقم : 10 من نص المعيار: IAS 08.

- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس - مجرد - شكلها القانوني؛
- تكون محايدة، بمعنى خالية من التحيز؛
- تتسم بالحيطة والحذر؛
- تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

ولتطبيق السياسة الآتية الذكر يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية بحسب الترتيب التنازلي ويجب أخذها بعين الاعتبار:

- أ- المتطلبات والإرشادات في التعامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مسائل مماثلة ذات صلة؛ و
 - ب- التعريفات و معايير الإعتراف ومفاهيم قياس الأصول والالتزامات والدخل والنفقات الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
 - ج- يمكن للإدارة اللجوء أيضا إلى الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى المعدة للمعايير التي تعتمد إطار مفاهيمي مشابه لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والإستعانة بالأعراف.
- السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقا في الفقرتين أ و ب.

1-4- ثبات السياسات المحاسبية
يجب على المؤسسة أن تختار وتطبق سياستها المحاسبية - بشكل ثابت - على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي، أو يسمح - بشكل محدد - بتصنيف للبند قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا كان أحد المعايير الدولية للتقرير المالي يتطلب، أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة - بثبات - بالنسبة لكل فئة.¹

2- التغيرات في السياسات المحاسبية

ويسمح هذا المعيار بالتغير في السياسة المحاسبية فقط إذا:²

- تطلب معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو تطلب تشريع محلي ذلك - أدى هذا التغير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وملائمة أكثر حول تأثير العمليات المالية والأحداث الأخرى على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفعاتها النقدية.

يستثنى من المعيار التغيرات التالية كتغييرات في السياسات المحاسبية

¹ الفقرة رقم: 13 من نص IAS 08.

² جمعة فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سابق، ص: 112.

- تطبيق سياسة محاسبية على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف - في جوهرها - عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

2-1- تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية (المعالجة المحاسبية) in Changes Applying Accounting Policies

- يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار IFRS بموجب الأحكام الإنتقالية المحددة، إن وجدت في ذلك المعيار.

- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو إذا قامت بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)، يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي Retrospectively

عندما لا تطبق المنشأة معيار محاسبي دولي جديد صادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولم يحين موعد نفاذه فإنه يعرض بأن تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية والإفصاح عن تقدير أثر التغيير على صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي¹. ويتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لأقدم فترة سابقة معروضة لكل بند متأثر من بنود حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة) عموماً، ويتم إعادة عرض المبالغ المقارنة المعروضة في البيانات المالية كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة على الدوام.

2-2- عدم قابلية التطبيق Requirement a Applying Impracticable

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.²

ينبغي أن لا يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إذا كان من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغيير ويشتمل المعيار على تعريف دقيق لمصطلح عدم إمكانية عدم التطبيق من أجل منع البيانات المستخدمة لتفادي إعادة بيان الفترات الأولى¹.

¹ الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/36، بتاريخ:

2021/06/22، الساعة: 19:45.

² جمعة فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

يعد تطبيق متطلب معين لمعيار أو تفسير ما غير ممكن عندما لا تستطيع المؤسسة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يكون من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية :

إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

إذا إقتضى التطبيق بأثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة، أو

إذا إقتضى التطبيق بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ ، وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي:

● توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.

● كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

2-3- الإفصاحات المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية

عندما يكون التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير ما أثر معين على الفترة الحالية أو سابقة، أو يكون له أثر معين إلا أنه من غير الممكن تحديده ، أو قد يكون له أثر ، تقوم المؤسسة بالإفصاح عما يلي²:

عنوان المعيار أو التفسير ؛

حيثما كان قابلا للتطبيق ، أنه تم إجراء التغير وفقا لأحكام إنتقالية ؛

طبيعة التغير
المصدر الأول للطالب الجزائري

حيثما كان قابلا للتطبيق ، وصف الأحكام الإنتقالية

حيثما كان قابلا للتطبيق ، الأحكام الإنتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية؛

للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة ، إلى الحد الممكن مقدار التعديل لكل بند سطر في البيانات المالية ؛

مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترات المعروضة ؛ و

إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن ، الظروف التي أدت إلى كونه غير ممكن التطبيق والتاريخ الذي تم بدءا منه تطبيق

السياسة المحاسبية

تطلب الإفصاحات المشابهة للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية إلى جانب تقديم وصف للسبب وراء السياسة الجديدة

يورد معلومات موثوقة وأكثر ملائمة

¹عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015، ص: 42 .

²عباس علي ميرزا وآخرون، IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 43.

إضافة إلى ما تقدم ، تطلب الإفصاحات فيما يخص المعايير أو التفسيرات التي تم إصدارها لكنها لم تصبح بعد نافذة المفعول وتشمل تلك الإفصاحات حقيقة أنه تم إصدار معايير أو تفسيرات معينة (في تاريخ اعتماد البيانات المالية) لكنها لم تكن نافذة المفعول ومعروفة كما لا تتوفر معلومات مقدرة معقولة ذات صلة بتقييم الأثر المحتمل للمعيار أو التفسير الجديد.

مثال حول التغيرات في السياسات المحاسبية

اشترت شركة مقاولات معدات في 2019/1/1 بمبلغ 40.000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10.000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، وتبلغ ضريبة الدخل 25 %، في 2021/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات.

المطلوب: إعداد القيد اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية



الحل : حساب قسط الإهلاك السنوي الثابت

$$40000 - 10000 = 30000$$

$$30000 / 4 = 7500$$

حساب قسط الإهلاك حسب طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات

للسنة الأولى 2019

$$12000 = 10/4 * 30000 = 10000 - 40000$$

للسنة الثانية 2020

$$9000 = 10/3 * 30000 = 10000 - 40000$$

Σ	2020	2019	البيان
	7500	7500	الإهلاك قبل التغيير حسب طريقة القسط الثابت
		12000	الإهلاك بعد التغيير حسب طريقة نسبة مجموع أرقام السنين
	9000		
6000	1500	4500	فرق الإهلاك
1500	375	1125	أثر الضريبة 25%
4500	1125	3375	صافي أثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة

وبناء على ما سبق يتم تسجيل القيود التالية كإجراء لتعديل الفروقات التي نتجت بتاريخ

2021/1/1

450	من ح/ الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية		
0	ح/ أصول ضريبية مؤجلة	133	
600	إلى ح/ مجمع الإهلاك	681	
0	تسجيل فروقات تغيير السياسة المحاسبية		

وحساب الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة بتاريخ 2021/12/31

45	من ح / الأرباح المحتجزة		11
00	إلى ح / الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية		
4	إقفال الأثر في حساب الأرباح المحتجزة		
500			

3- التغييرات في التقديرات المحاسبية

3-1- التغير في التقدير المحاسبي : هو تعديل المبلغ الدفترى لأصل أو إلزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري لأصل، والذي ينتج عن تقييم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بالأصول والإلتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم، فهي تُعد تصحيحاً لأخطاء.¹

نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط وينطوي التقدير على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متاحة يمكن الإعتماد عليها على سبيل المثال قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

- الديون المشكوك فيها؛
- تقادم المخزون؛
- القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛
- الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهلاك، أو النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية الكامنة فيها؛

يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءاً أساسياً لإعداد القوائم المالية، ولا يحد من إمكانية الإعتماد عليها قد يحتاج التغير إلى تعديل إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة أو خبرة أكثر وبحسب طبيعته لا يتعلق تعديل التقدير بالفترة السابقة ولا يعد تصحيحاً لخطأ.

3-2- المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية²

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة خلال فترة التغير بالتقديرات إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها. أو خلال فترة التغير والفترة المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كل منهما، مثل التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهلاك للسنة الحالية ولل سنوات القادمة حتى إنتهاء عمر الأصل.

يعتبر التغير في اساس القياس المطبق على عناصر القوائم المالية تغييراً في سياسة محاسبية وليس تغيراً في التقدير. وعندما يكون من الصعب أحياناً التمييز بين التغيرات في أسس القياس (السياسات المحاسبية) والتغيرات في التقديرات المحاسبية، يتم معالجة التغير باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية.

3-3- الإفصاح عن التغير في التقدير المحاسبي¹

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 08، الفقرة رقم: 32.

² جمعة فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سابق، ص: 122

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية ويستثنى الإفصاح عن الأثر في الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر إذا لم يفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية نظرا لأن تقديره غير عملي فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة .

مثال تطبيقي

في 2019/1/1، تم شراء أجهزة بمبلغ 64.000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 6 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك.

وفي 2021/1/1، ونظرا لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقا قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 6 سنوات أخرى إعتبارا من 2021/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 8000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية واحتساب مصروف الإهلاك الجديد لعام 2021 والسنوات اللاحقة لها.

الحل :

حساب قسط الإهلاك الثابت $10000 = 6 / 60000 = 4000 - 64000$

مصروف الإهلاك الجديد = (القيمة الدفترية للأصل - القيمة المتبقية المعاد تقديرها) / العمر المتبقي للأصل

حساب قسط الإهلاك الجديد $6000 = 6 / (8000 - 20000 - 64000)$

4- تصحيح الخطأ

4-1- تعريف أخطاء فترة سابقة هي حذف من القوائم المالية للمؤسسة وسوء عرض فيها لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة تنشأ عن الفشل في استخدام أو سوء استخدام معلومات يمكن الإعتماد عليها والتي :

- كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار

- كان من المتوقع - بشكل معقول - أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش²

4-2- المعالجة المحاسبية للأخطاء (أخطاء سنوات سابقة)

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) IAS تصحيح أخطاء فترات سابقة بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي وكما يلي¹: (إذا كان ذلك عمليا)

¹فقرة رقم: 39-40 من نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 08.

²الفقرة رقم: 5.

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترة) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ
- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة (أي عرض قائمة المركز المالي المقارنة والمعدلة أيضاً في بداية العام السابق وبالتالي عرض ثالث قوائم مركز مالي)
- وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي 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 بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

4-3- الاختلاف بين تصحيح الأخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية

تعد التقديرات المحاسبية - بحسب طبيعتها - قيماً تقريبية قد تحتاج إلى تعديل، عند التعرف على معلومات إضافية عنها فعلى سبيل المثال، لا يعدد المكسب أو الخسارة المثبتة بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

4-4- الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

عند الإقتضاء لتصحيح أخطاء الفترة السابقة يجب تطبيق الفقرة 49 من معيار المحاسبة الدولي 8 وذلك بالإفصاح عما يلي:²

- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛
 - (ب) لها فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التصحيح:
 - (1) لها بند قائمة مالية مستقل متأثر؛
 - (2) لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي 33 ينطبق على المؤسسة؛
 - (ج) مبلغ التصحيح في بداية أواخر فترة سابقة معروضة؛
 - (د) إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صحح الخطأ .
- ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

¹ جمعة فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

² الفقرة رقم: 49 من نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 08.

مثال تطبيقي

في 2021/11/1، إكتشف محاسب شركة الهلال بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانة عادية) بقيمة 20.000 دينار تمت خلال عام 2020 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

2021	2020	السنوات
330.000	250.000	مجمّل الربح
(170.000)	(120.000)	مصاريف التشغيل
160.000	130.000	صافي الربح قبل الضريبة
48.000	39.000	ضريبة الدخل 30%
112.000	91.000	ضريبة الربح بعد الضريبة
131.000	40.000	الأرباح المحتجزة أول المدة
243.000	131.000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ وإعداد القيد المحاسبي اللازم لتصحيح الخطأ.

الحل : فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ:

شركة الهلال - قائمة الدخل (الجزئية)		
2021	2020 المعدلة	السنوات
330.000	250.000	مجمّل الربح
170.000	140.000	مصاريف التشغيل (20.000+12.000)
160.000	110.000	صافي الربح قبل الضريبة
48.000	33.000	ضريبة الدخل 30%
112.000	77.000	صافي الربح بعد الضريبة

وبالإضافة إلى ذلك :

شركة الهلال - قائمة التغيرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
2021	2020 المعدلة	السنوات

131.000	40.000	الأرباح المحتجزة، أول المدة كما أعلنت سابقا
(14.000)	-----	تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل
117.000	40.000	الأرباح المحتجزة أول المدة المعدلة
112.000	77.000	صافي الربح المعدل
229.000	117.000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

ملاحظة : يمثل الفرق صافي أثر الخطأ بعد الضريبة $20.000 (1 - 30\%) = 14.000$ دينار، ويمثل أيضا الفرق بين صافي الربح بوجود الخطأ البالغ 91.000 دينار والربح بعد تصحيح الخطأ البالغ 77.000 دينار.

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتصحيح الخطأ بتاريخ 2021/11/1

	14.000	من ح / تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة		
	6.000	ح / أصول ضريبية مؤجلة		
20.000		إلى ح / مصروف صيانة مستحق الدفع		

وحساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة يقلل في حساب الأرباح المحتجزة نهاية العام:

بتاريخ 31 / 12 / 2021

	14.000	من ح / الأرباح المحتجزة		
14.000		إلى ح / تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة		

المعيار المحاسبي الدولي

IAS10

الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



إن أعمال نهاية السنة المالية تؤدي إلى الوصول إلى تقارير مالية تعبر عن وضعية الشركة ولكنها تبقى غير كافية، حيث توجد بعض الحالات والأحداث التي تكون سائدة بتاريخ إعداد القوائم المالية ولكن نتيجة لظروف طارئة يحتاج المحاسب القيام بعملية معالجة وتعديل، وهذا الذي يندرج في محتوى المعيار المحاسبي الدولي 10 والذي يعد من المعايير المصنفة ضمن الوظيفة الثانية من وظائف المحاسبة والخاصة بالإفصاح بحيث يهدف إلى كشف النتائج الواردة في القوائم المالية، فالمعيار 10 يدرس الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وكيفية الإفصاح عنها .

1- تعريف الأحداث بعد فترة التقرير: هي تلك الأحداث، المرغوب فيها وغير المرغوب فيها، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:¹

- تلك التي توفر دليلا عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير تتطلب تعديلات) ؛

- تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

2- تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتتماد Date Authorization): تاريخ الإعتتماد هو

التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانونا للإصدار وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتقادا المنشأة والمتطلبات القانونية على الشكل التنظيمي لإدارة والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنهاء من القوائم المالية.² يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الإعتتماد) وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

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

3- المبادئ العامة التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد تاريخ الإعتتماد :

عندما يطلب من المنشأة تقديم بياناتها المالية لمساهميها للموافقة عليها بعد إصدارها، يكون تاريخ الإعتتماد في هذه الحالة تاريخ الإصدار الأصلي وليس التاريخ الذي يوافق فيه المساهمون على البيانات ؛

عندما يطلب من المنشأة تقديم بياناتها المالية إلى مجلس إشرافي مؤلف بالكامل موظفين غير تنفيذيين، يكون تاريخ الإعتتماد هو التاريخ الذي تخولهم فيه الإدارة بإصدار البيانات إلى المجلس الإشرافي.¹

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم : 10 الأحداث اللاحقة لما بعد فترة التقرير، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015، الفقرة رقم : 01.

² جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المكتبة الوطنية، سنة : 2019، ص: 137.

4- متطلبات القياس بالأحداث اللاحقة والإعتراف بها

نتطرق فيما يلي لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 10 من متطلبات القياس والإعتراف:²

4-1- الإعتراف والقياس Recognition and Measurement : يورد المعيار رقم (11) نوعان من

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

4-2- الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Adjusting Events after the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ قائمة المركز المالي، وإن لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها، وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببند لم يكن قد إعتترف بها سابقاً :

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

ب. إستلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى أن أصل من الأصول قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ قائمة المركز المالي أو أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

- بيع البضاعة بعد تاريخ قائمة المركز المالي من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق NRV بتاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي على المنشأة تعديل مخصص هبوط أسعار المخزون.

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

¹عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015، ص: 49.

²جمعية فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سبق ذكره، ص: 139.

د. التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة إلزام حالي قانوني أو استنتاجي في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ (أنظر معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف").

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

3-4- الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Non - Adjusting Events the after : Reporting Period

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية. ويتطلب المعيار رقم (10) أن لا يتم تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي.¹

4-4- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل

يتوجب على المنشأة أن لا تعدل مبالغ أقرت فيها البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل.²

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

- انخفاض القيمة السوقية العادلة للاستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقة بتاريخ قائمة المركز المالي وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناء على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع. والانخفاض لا يعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ التقارير المالية وإنما نشأت بعد ذلك.

- توزيعات الأرباح: إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحاملي أدوات حقوق كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32) "الأدوات المالية: العرض"، بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية فإنه يجب على المنشأة أن لا تعترف بتوزيعات الأرباح هذه كإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي، لأنها لا تلي شروط الإلتزام الحالي الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة".

- إندماج أعمال رئيسية تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات).

- إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 142.

² الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/35 ، تاريخ الإطلاع:

2021/06/25، الساعة : 15:25.

- نشوء التزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية
- تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية .
- الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية .
- تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية .
- التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة .
- شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبيا ، وتصنيف الأصول غير المتداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد الأصول أو التخلص منها بالبيع أو المبادلة أو الشطب، أو أية أصول تم مصادرتها من قبل الحكومة.

5- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

- جاء في نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 10 أهم متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية كالتالي :
- تاريخ الاعتماد للإصدار يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لمالك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

- إذا حصلت المنشأة بعد فترة التقرير، على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، فإنه يجب عليها أن تُحدث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الظروف، في ضوء المعلومات الجديدة.
- 5-1- أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات**

- اذ كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ومن ثم، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات¹:
- طبيعة الحدث؛
- تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

¹ نص المعيار، ص:3.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS11

عقود المقاولات (الإنشاء)

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تعد عقود الإنشاء من العقود طويلة الأجل تلك التي تتعدى السنة المالية الواحدة التي تشغل المشاريع الاقتصادية الكبرى وهي تختص بقطاع البناء والأشغال العمومية كما أنها تتطلب معالجة محاسبية خاصة وذلك حسب لجنة المعايير المحاسبية الدولية من حيث إصدارها للمعيار رقم 11 عقود المقاولات المتابعة للنفقات والإيرادات وطرق التقييم، يذكر أن النظام المحاسبي المالي هو الآخر خص عقود الإنشاء بمعالجة محاسبية عن العقود الأخرى.

1- عموميات حول عقود الإنشاء

1-1- تعريف عقود الإنشاء

عقد المقاول: هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام¹.

قد يتضمن عقد المقاول بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو طريق أو أحد السفن أو الإنفاق. وقد يتضمن عقد المقاول تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم والتكنولوجيا، أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد المصافي ومعامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة.

1-2- دمج وتجزئة عقود الإنشاء

تنطبق عادة أحكام هذا المعيار على عقود الإنشاء بشكل منفصل ولكن من الضروري في بعض الأحيان أن يفصل المعيار أجزاء من العقد الواحد أو إعتبار مجموعة عقود على أنها عقد واحد والهدف من ذلك هو عكس جوهر المعاملة بدلا من شكلها القانوني بشكل صحيح².

أولا : تجزئة العقود
عندما يغطي العقد إنشاء عدد من الأصول، يعتبر عقد إنشاء كل أصل هو عقد منفصل عندما :

- يتم تقديم عروض منفصل لكل أصل؛
- يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة ويكون كلا من العميل والمقاول قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛
- تكون التكاليف والإيرادات لكل أصل قابلة للتحديد بشكل منفصل.

ثانيا : دمج العقود

- يتم معاملة مجموعة العقود، التي يشتمل كل منها على عميل واحد أو مجموعة مختلفة من العملاء، على أنها عقد واحد عندما³ :
- يتم التفاوض على مجموعة العقود على أنها عقد واحد؛
- تكون العقود مترابطة على نحو وثيق بحيث تكون فعليا (أي في جوهرها) جزء من مشروع واحد بهامش ربح واحد؛

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015 الفقرة رقم : 01.

² عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015 ، ص: 53.

³ عباس علي ميرزا وآخرون، نفس المرجع السابق ص: 54.

- يتم تأدية العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.

قد يعطي العقد المفاوض إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي، أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي، في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقدا منفصلا إذا توافر أحد الشروط الآتية¹:

أ- اختلاف الأصل الإضافي اختلافا جوهريا في التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي.

ب- إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي.

1-3- إيراد العقد: يجب أن يشمل إيراد العقد على: القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد. أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من²:

- وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.

- يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية

1-4- تكاليف العقد: يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي³:

التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.

التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.

التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.

تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إنقائه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المفاوض سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية.

يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد

2- متطلبات الاعتراف والإفصاح عن عقود الإنشاء

1-2- الاعتراف بإيرادات ومصاريف العقد

ينبغي الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد في بيان الدخل عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق.

¹ الموقع الإلكتروني الخاص بمجلة المحاسب العربي : https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/34، تاريخ

الإطلاع: 2021/06/26، الساعة 16:33.

² نص المعيار المحاسبي الدولي 11 الفقرة رقم 11.

³ نفس المرجع السابق الفقرة رقم 16.

ينبغي الاعتراف بالإيرادات والتكاليف من خلال الرجوع إلى مرحلة الإنجاز في تاريخ الميزانية العمومية .
عندما يكون من المرجح أن تتجاوز تكاليف العقد الإيرادات الناتجة عنه، عندئذ ينبغي الاعتراف بالخسارة كاملة في بيان الدخل مباشرة بغض النظر عن مرحلة الإنجاز¹.

يتم تقدير نسبة إنجاز عقد ما في أي تاريخ للميزانية العمومية على أساس تراكمي لذلك يتم محاسبة التغيرات في التقديرات بشكل تلقائي في الفترة التي يحدث فيها التغير وفي الفترات المستقبلية التي تتوافق مع معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

2-2- عقد التكلفة الثابتة

فيما يخص العقد بسعر ثابت، يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عندما يكون من الممكن قياس إجمالي إيرادات العقد بموثوقية يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة يكون من الممكن تقدير تكاليف إنجاز العقد ومرحلة الإنجاز بموثوقية يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح .

2-3- عقد التكلفة زائد هامش الربح

فيما يخص عقد بالتكلفة زائد هامش ربح، يمكن تقدير النتيجة موثوق عندما:
يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة
يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح، سواء كانت قابلة للسداد بشكل محدد أم لا.²

2-4- طريقة نسبة الإنجاز

يشار إلى الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بالرجوع إلى مراحل إنجاز العقد على أنها طريقة نسبة الإنجاز والأسلوب الذي تعمل به هذه الطريقة بسيط : حيث يتم مطابقة إيرادات العقد مع تكاليفه التي يتم تكبدها في التوصل إلى مرحلة الإنجاز وتؤدي مثل هذه المقارنة إلى الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن نسبها إلى جزء من العمل المنجز.

ينص معيار المحاسبة الدولي 11 على طريقة نسبة الإنجاز فقط للاعتراف بالإيرادات والمصاريف ولا يسمح ذلك المعيار بـ طريقة المقابلة المنتهية التي لا يتم بموجبها الاعتراف بأي إيرادات أو أرباح للعقد إلى أن يتم إنجاز العقد أو يكون منجزا بشكل كبير يمكن تقدير مرحلة الإنجاز لعقد ما بطرق متعددة وإعتمادا على طبيعة العقد قد تستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بموثوقية وتشمل هذه الطرق ما يلي :

النسبة التي تتكبدتها التكاليف في تاريخ الميزانية العمومية والتي تضاف إلى إجمالي التكاليف المتوقعة المطلوبة لإنجاز العقد المصادقة على العمل المنجز أو الدراسات المسحية حوله
إنجاز الجزء المادي من العمل الخاص بالعقد.

2-5- الاعتراف بالخسائر المتوقعة

في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فانه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف¹.

¹ عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

² نفس المرجع السابق، ص: 56.

يتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما يلي:

- ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا.
- مرحلة إتمام أنشطة العقد .
- مقادير الأرباح المتوقعة تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد طبقا لما جاء بالفقرة رقم 9.

2-6- الإفصاح

ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي²:

- مبلغ إيرادات العقد المعترف بها كإيرادات في الفترة؛
- الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها في الفترة ؛
- الطرق المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية؛
- بالنسبة للعقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية :
- المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها، مطروحا منها الخسائر المعترف بها حتى تاريخه ؛
- الدفعات المقدمة المقبوضة ؛
- الحجزات ؛

- المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء أعمال العقد كأصل؛

- المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقد كالتزام.

إن المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقد هو صافي مبلغ التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منه مجموع الخسائر المعترف بها والمستخلصات حسب سير العمل للعقود قيد التنفيذ والتي تتجاوز فيها التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منها الخسائر المعترف بها المستخلصات حسب سير العمل.

إن المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء، مقابل أعمال العقد هو صافي مبلغ التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منه مجموع الخسائر المعترف بها والمستخلصات حسب سير العمل للعقود قيد التنفيذ والتي تتجاوز فيها المستخلصات حسب سير العمل التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منها الخسائر المعترف بها.

3- معالجة عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي

3-1- مفهوم عقد الإنشاء حسب SCF

تعريف عقود الإنشاء: يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل لإنجاز سلعة ، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ بدايتها ونهايتها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن تتعلق بما يلي³:

¹ الفقرة رقم 36-37 من نص المعيار المحاسبي الدولي 11.

² مرجع سبق ذكره، ص: 58.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 29 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد النظام المحاسبي المالي

● عقود البناء ● عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة ● عقود تقديم الخدمات .

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم) .

3-2- المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق SCF

لقد خص النظام المحاسبي المالي عقود الإنشاء بحساب خاص وهو حساب 33 سلع قيد الإنتاج، غير أنه لا بد أن نميز بين حسابين فرعيين للتمييز بين ما هو طويل الأجل وقصير الأجل، حيث نحاول أن نقف في هذه النقطة للتعرض إلى المنتجات الجاري إنجازها والأشغال الجاري إنجازها، مركزين على هذا الأخير وما يتطلبه من تحليل¹.

3-3- حساب (33) سلع قيد الإنتاج: (En-cours de production):

تتمثل في أصول جارية منتجة من طرف المؤسسة، وتشتمل على منتجات جارية وأشغال جارية، فهي في طريق التكوين أو التنفيذ أو التحويل، ولا يمكن إدخالها إلى المخازن. في نهاية السنة وعند عملية الإقفال يقوم القائم على المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المتعلقة بتكلفة هذه المخزونات الجارية لمصلحة المحاسبة العامة. وللإشارة فإن هذا الحساب (ح 33) لا يتعلق بالمخزونات الجارية لإنتاج الخدمات (التي تسجل في ح 33 خدمات قيد الإنتاج)، يتفرع حساب سلع قيد الإنتاج إلى حسابين فرعيين وهما:

3-4- حساب (331) المنتجات الجاري إنجازها: ويتعلق الأمر بالمنتجات التي وصلت إلى نسبة إنجاز جد متقدمة وتحتاج

إلى بعض الإتمام لكي تصبح تامة الصنع، ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب (ح 331) كما يلي :

● في نهاية السنة (ن): تقوم المؤسسة عند عملية الإقفال بما يلي²:
يجعل ح/ 331 المنتجات الجاري إنجازها مدينا بجعل ح/ 723 تغير المخزونات الجارية دائنا وفق القيد الآتي:

331	ح/ المنتجات الجاري إنجازها		
723	ح/ تغير المخزونات الجارية		
	تسجيل المخزون		

● اختبار التدهور: لا بد في نهاية السنة من اختبار تدهور هذه المنتجات، فإذا لاحظت المؤسسة أن هناك تدهور قيمة

لا بد ان تخصص مؤونة وفق القيد الآتي:

685	ح/ مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة		
393	ح/ تدهور قيم المخزونات		
	تشكيل مؤونة		

¹ عمورة جمال، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) IAS والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة

2 - العدد 13 (ديسمبر 2015)، ص: 11.

² عمورة جمال، IAS 11، نفس المرجع السابق، ص: 12.

- في بداية السنة (ن+1) : عند افتتاح السنة المالية الجديدة يتم إجراء القيد العكسي للقيد المسجل السنة السابقة لهذه المنتجات الجارية بقيمة المنتجات الجارية للدورة السابقة وفق القيد الآتي:

723	ح/ تغيير المخزونات الجارية		
331	ح/ منتجات جاري إنجازها		
	القيد العكسي		

وكذلك الحال بالنسبة لتدهور القيم المسجلة في السنة (ن) يجب إسترجاعها وفق القيد الآتي:

393	ح/ المنتجات الجاري إنجازها		
785	ح/ إسترجاعات الإستغلال عن المؤونات وخسائر القيمة - أ. جارية إسترجاع قيمة التدهور		

3-5- حساب (335) الأشغال الجاري إنجازها : يتعلق هذا الحساب بالأشغال الجارية التكوين من خلال المسار الإنتاجي للمؤسسة، ويتعلق هذا الحساب بالعقود الطويلة الأجل، التي يتطلب إنجاز الأصل أو تقديم الخدمة أو مجموعة من الأصول أو الخدمات أكثر من دورة محاسبية (دورات عديدة) وبالتالي تاريخ الانطلاق وتاريخ الإتمام يقعان في دورات مختلفة، ويتعلق الأمر بعقود الإنشاء (construction de Contrat) أو عقود تقديم الخدمات (contrat de de services)

prestation

توجد طريقتين للتسجيل المحاسبي لهذه العقود وهي :

أولاً/ طريقة التقدم في الإنجاز: la Méthode à l'avancement: وهي الطريقة المفضلة حيث يجزأ إستعمالها إذا كانت نفقات وإيرادات العقد مقدرة بشكل موثوق تسمح هذه الطريقة بتثبيت جزء من النتيجة كل سنة، وبالتالي فإن النفقات والإيرادات تسجل بدلالة التقدم في إنجاز العقد وعليه تسجل الإيرادات في حساب مبيعات خدمات (ح/704) ولا يتم إستعمال حساب اشغال جاري إنجازها (ح/335) بل يستعمل حساب حقوق على أشغال أو خدمات جارية (ح/417) .

ثانياً/ طريقة الإتمام: la méthode à l'achevement : هي طريقة بديلة وهذا إذا كان من غير الممكن تطبيق الطريقة الأولى (طريقة التقدم في الإنجاز) ، أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تحديدها بصفة معقولة.

تسمح هذه الطريقة بعزل أو إلغاء مبلغ النفقات المنفقة خلال السنة بتسجيلها مباشرة كخدمات أو اشغال جارية في حساب 335 وبالتالي لا تظهر أي نتيجة، بإعتبار أن النتيجة أو رقم الأعمال لا يتحقق إلا عند تقديم أو تسليم الخدمة أو الإنتهاء منها.

الحالة الأولى: إتمام العقد وتسليم الأصل خلال السنة ن+1 : يكون التسجيل كما يلي:

- خلال السنة (ن):

- المرحلة الأولى: تسجيل النفقات حسب طبيعتها في الصنف السادس:

6x	ح/ نفقات حسب طبيعتها		
40x	ح/ موردين		
	تسجيل النفقات		

- المرحلة الثانية: عند إقفال السنة (ن): يتم تسجيل المخزون الجاري المكافئ لحمل النفقات الحقيقية المنفقة منذ بداية العقد وفق القيد الآتي:

335	ح/ أشغال جارية		
723	ح/ تغير المخزونات الجارية		
	تسجيل المخزون		

- خلال السنة ن+1: تمر على مرحلتين :

● المرحلة الأولى: عند افتتاح السنة ن+1 لابد من إجراء القيد العكسي لحساب الأشغال الجارية:

723	ح/ تغير المخزونات الجارية		
335	ح/ أشغال جارية		
	القيد العكسي		

المرحلة الثانية: تسجيل النفقات الحقيقية المنفقة خلال السنة ن+1:

6x	ح/ نفقات حسب طبيعتها		
40x	ح/ موردين		
	تسجيل النفقات		

- نهاية السنة ن+1: نكون أمام احتمالين :

● الإحتمال الأول: نهاية الأشغال (العقد) لابد من تسجيل ما يلي:

411	ح/ تغير المخزونات الجارية		
704	ح/ أشغال جارية		
4457	ح/ رسم على ق م مجمعة الفاتورة		

● الإحتمال الثاني: العقد يدوم أكثر من دورتين في هذه الحالة لابد من اتباع نفس الخطوات السابقة المتعلقة بتسجيل النفقات حسب طبيعتها في الصنف السادس، ثم إثبات المخزون الجاري في حساب 723، ثم إلغائه في بداية السنة الموالية (ن+1) حالة خاصة: في نهاية السنة وفي تاريخ الجرد ونتيجة أحداث معينة بهذا التاريخ، قد يظهر إحتمال بأن مجموع تكاليف العقد أكبر من

مجموع إيرادات العقد (أي تحقيق خسارة محتملة عند الإنتهاء) - فعند إقفال الدورة تسجل المؤسسة الخسارة الإجمالية على جزئين:¹

خسارة قيمة الأشغال الجارية (**Perte de valeur de l'en cours**): حيث يتم تحديد خسارة قيمة الاشغال الجارية في حدود الخسارة على تكاليف الإنتاج وبدلالة درجة تقدم الأشغال، وتحسب درجة التقدم في الاشغال (نسبة الإنجاز) بالعلاقة الآتية:

درجة التقدم في الإنجاز = مبلغ الأشغال الجارية في تاريخ الإقفال / سعر التكلفة المتوقع (التقديري)

مبلغ الأشغال الجارية في تاريخ الإقفال = المصاريف الإجمالية المنفقة في تاريخ الإقفال.

سعر التكلفة التقديري = المصاريف المتوقعة للإنجاز أو العقد.

وتحسب خسارة القيمة بالعلاقة الآتية:

خسارة القيمة = الخسارة عند نهاية العقد * نسبة تقدم الإنجاز

تسجل محاسبيا هذه الخسارة في القيمة في حساب مخصصات الإهلاكات ومؤونات تدهور القيم - أصول جارية (حـ 685) بجعله مدينا وجعل حساب تدهور قيم الأشغال (حـ 393) دائنا.

685	حـ/ مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة - أصول جارية	
393	حـ/ تدهور قيم المخزونات	
	تشكيل مؤونة	

وكتكملة لخسارة قيمة الاشغال الجارية مقارنة مع الخسارة الكلية المحتملة للإنجاز لايد من تشكيل مؤونة لهذا الفرق الخسارة الكلية المحتملة للعقد - خسارة قيمة الاشغال الجارية، (وهذا يجعل حساب مخصصات مؤونات (حـ 683) مدينا وجعل حساب مؤونات أخرى لأعباء خصوم - غير جارية (حـ 158) دائنا بالفرق.

ولكن في بداية السنة المالية لا بد من إسترجاع خسارة القيمة ومؤونة الأعباء المشككة سابقا، وهذا بإعتبار أن الأشغال الجارية في العقود الطويلة الأجل يتم إلغاؤها في بداية كل سنة بإجراء القيد العكسي. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

393	حـ/ المنتجات الجاري إنجازها	
785	حـ/ إسترجاعات الإستغلال عن وخسائر القيمة	
	إسترجاع قيمة التدهور	
158	حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	
783	حـ/ إسترجاعات إستغلال	
	إسترجاع مؤونة الأعباء المحتملة	

يظهر جليا من خلال ما تقدم أن حساب 335 ما هو إلا حساب وسيطي سرعان ما يترصد، وبالتالي كل ما يتعلق به من خسائر لقيمتة ومؤونة الاعباء المحتملة ينبغي أن ترصد.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 17

المعيار المحاسبي الدولي

IAS12

الضرائب الدخل

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



نظرا للاختلاف في البيئة المحاسبية والقوانين الضريبية من دولة إلى أخرى أدى هذا إلى فجوة مما جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كإطار مرجعي للمحاسبة الضرائب المؤجلة وذلك لضمان تحقيق عرض عادل للقوائم المالية من خلال الاعتراف بجميع المعاملات الضريبية ومعالجة الفروقات المؤقتة التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، بحيث وضح المعيار كيفية احتساب الضريبة الجارية والمؤجلة إذ يقوم هذا المعيار بعملية التوافق بين القوانين الضريبية والانظمة المحاسبية .

1- تعريف بالمعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

إن المعيار المحاسبي الدولي المعاد صياغته يلغى المعيار الأصلي الذي كان قد صودق عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في (مارس) 1979 م، و لم تنجز تعديلات جوهرية في صيغته الأصلية، فيما عدا تغيير بعض المصطلحات من أجل توفير الاتساق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية الأخرى المطبقة حاليا، و ظل يعمل بهذا المعيار المعد من عام 1981 م، و أعيدت صياغته في عام 1994 م، و في علم 1996 م اجري تعديل المعيار الأصلي حيث حل المعيار رقم (12) المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي (12) الأصلي " المحاسبة عن ضرائب الدخل " و يعتبر المعيار المحاسبي الدولي (12) المعدل نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1998 م أو بعد ذلك التاريخ.¹

إن معيار المحاسبة الدولي 12 يتطلب من الكيان أن يعترف بخصم ضريبي مؤجل أو (رهنا بشروط محددة) أصل ضريبي مؤجل لكل الاختلافات المؤقتة ، مع بعض الاستثناءات الاختلافات المؤقتة.²

2- هدف المعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

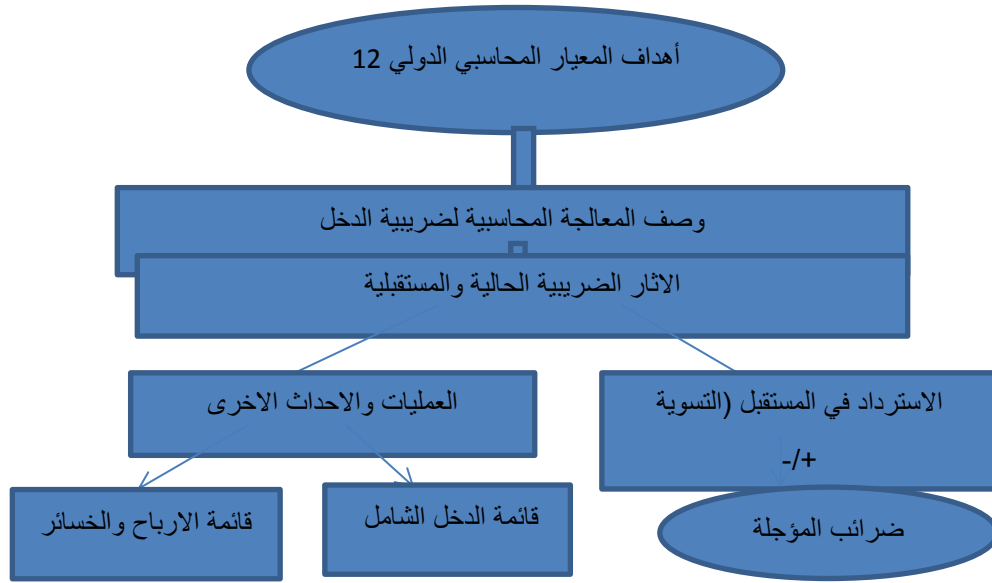
يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار الضريبة المؤجلة مستحقة ، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفقا للمعايير المحاسبة الابلاغ المالي والربح الخاضع للضريبة ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما.³

¹ طارق حماد عبد العال، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الخامس، الاسكندرية ، الدار الجامعية، 2003، ص 135

² www.slideshare.net/MukundKS/international-accounting-standard-ia19 10:2021/07/01

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي، دار وائل، الاردن، 2008، ص 202

الشكل رقم 01: يوضح اهداف المعيار ¹:



www.cpdbox.com/ias-12-income-tax

3- نطاق المعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

ويشمل نطاق هذا المعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل المؤجلة:

- ضرائب الدخل كافة سواء كانت محلية أو أجنبية والمفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة.
- ضرائب دخل اخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشأة التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الارباح للمنشأة الام.²

4- المصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS 12

- **الضريبة المؤجلة:** هي مبلغ على الارباح قابل للدفع ضريبة مؤجلة خصوم أو قابل للحصول ضريبة مؤجلة أصول خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في ميزانية. ص 47
- **القاعدة الضريبية:** القاعدة الضريبية للأصول والخصوم هي المبلغ المنسوب إلى ذلك الاصل أو الخصم لأغراض ضريبية.
- **الفروقات المؤقتة:** الفرق بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم في قائمة الميزانية وقاعدته الضريبية.³ **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.

¹ <https://www.cpdbox.com/ias-12-income-taxes> 10:25,2021 /07/ 01

² ابو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دائرة المطبوعات والنشر، الاردن، 2010، ص 214

³ جلالة علي وبن عمارة منصور، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 52، ديسمبر 2008، ص 86

- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) :** هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).
- **المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) :** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة¹.
- **الضريبة الحالية:** هي مبلغ ضرائب الدخل المستحق السداد (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) لفترة .
- **الاساس الضريبي :** لأصل هو المبلغ الذي سيكون جائر الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفترى الاصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الاساس الضريبي الاصل يساوي مبلغه الدفترى².

5- أنواع الضرائب المؤجلة : يوجد نوعين من الضرائب المؤجلة وهي :

- 5-1- **التزامات الضريبة المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة السداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

5-2- **أصول الضريبة المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

- الفروق المؤقتة الجائرة الحسم.
- الترحيل للأمام للخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة.
- الترحيل للأمام للإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

- 5-3- **الفروقات الدائمة :** بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بأنها الاختلافات التي تنشأ في مدة مالية معينة ولا تنعكس أثارها على في مدة أو مدد تالية، وتنشأ هذه الفروق ان بعض بنود المصروفات والايادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس احد نوعي الدخل (المحاسبي او الضريبي) ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الاخر من الدخل³.

6- قياس الضرائب المؤجلة

تتكون النفقة الضريبية من

- النفقة الضريبية الجارية: تفهم على أنها التأثير الضريبي لدخل أو خسارة الكيان المينة الخاضعة لضريبة عن الفترة، حينما تقرر ذلك القواعد الوثيقة الصلة لمختلف السلطات الضريبية التي تخضع لها.
- النفقة الضريبة المؤجلة: تكون مبنية على الفروق الجارية بين الدخل الخاضع لضريبة ودخل القوائم المالية او تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في التداعيات المستقبلية بين مبالغ ضرائب وقوائم المالية معينة ونحسب بـ:

¹ https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/3 09:15 01/07/2021

² ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية لإبلاغ المالي، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، ص 509

³ حيدر كاظم نصر حسين وآخرون، دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الاجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم محاسبة، مجلة الدنانير، العدد التاسع عشر، جامعة بغداد، 2020، ص 531

6-1- نفقة الضريبة المؤجلة وفقا لطريقة التأجيل : احتسبت طريقة التأجيل المسموح بها وفقا للمعيار 12 الاصلي

نفقة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل للضريبة والدخل المحاسبي وبصيغة أخرى نقول أن طريقة التأجيل تقرنفقة الضريبة عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي على حين ان الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة الضريبة الدخل إما كنفقة مؤجلة أو مبلغ دائن.

6-2- نفقة الضريبة المؤجلة وفقا لطريقة الالتزام : وفقا لطريقة الالتزام أو الخصوم، لا يمكن احتساب النفقة الكلية

الضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين: نفقة الضريبة الجارية ونفقة الضريبة المؤجلة.¹

يجب قياس التزامات (أصول) الضريبة الحالية للفتحات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه (إلى) السلطات الضريبية، باستخدام معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة (التي قد تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير). يجب قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يُساوى فيها الالتزام، بالاستناد إلى معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة التي قد تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.

يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة (التي قد تم سنها ولكن في بعض الدول، يكون إعلان الحكومة عن معدلات الضريبة) وأنظمة الضريبة (الآثار الجوهرية لسنها بشكل فعلي، والذي قد يتبع الإعلان بفترة تبلغ عدة أشهر. وفي هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة باستخدام معدل الضريبة وأنظمة الضريبة المعلن. عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي ي توقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة الخسارة الأغراض الضريبية للفتحات التي يتوقع أن تعكس فيها الفروقات المؤقتة.

يجب أن يعكس قياس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار الضريبية التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم بها، في نهاية فترة التقرير، استرداد أو تسوية المبلغ الدفتر لا صولها والتزاماتها.²

7- الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

سوف نتطرق إلى شروط الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية ومختلف النقاط تأثير الإفصاح عن هذه الضريبة من عدمه على مصداقية هذه القوائم وشفافيتها.

- عرض الضرائب المؤجلة: عند عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية يلزم النظام المحاسبي المالي توفر الحد الأدنى من المعلومات المالية فيما يخص الإفصاح عن الضريبة المؤجلة، كما ينتج النظام إمكانية المقاصة بين أصول والتزامات ولكن يوجد بعض الاستثناءات:

¹ هيثم علي محمد العنكي، أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة.

اطروحة لنيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، العراق، 2018، ص 80.

² ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 18

أ - معلومات يجب الإفصاح عنها:

- ✓ وجوب عرض وبشكل منفصل المكونات الأساسية لنفقات (إيراد) الضرائب بحيث يمكن أن تتضمن :
 - إيراد (نفقة) الضرائب مستحقة ؛
 - كل تسوية تسجل في فترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفرات السابقة؛
 - مبلغ النفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بنشأة الفروقات والمؤقتة وانعكاسها؛
 - مبلغ النفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو التسوية الضرائب الجديدة؛
 - مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، الفرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.
- ✓ وجوب عرض العناصر التالية بشكل منفصل :
 - مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في الاموال الخاصة
 - شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.
 - مبلغ الفروقات المؤقتة المخصومة ، العجز الضريبي والقرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية .

ب - المقاصة بين أصول والتزامات الضرائب المؤجلة:

تتمثل مشكلة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في إمكانية قيام المنشأة بإجراء مقاصة بين الاصول والتزامات الضريبة المؤجلة عند عرض القوائم المالية .على الرغم من أن الاصول والتزامات الضريبة المؤجلة تقدم بانفصال يتم التعويض في الميزانية، حيث لا بد من أن يكون لديه حق قانوني ملزم من أجل تعويض أصول والتزامات الضرائب المؤجلة عندما يتعلق الامر بالضريبة على الضريبة المفروضة من طرف السلطات أو الادارة الضريبية ، ولا يمكن للمؤسسة التقااص الاصول والتزامات الضريبة المؤجلة إلا إذا كان لدى المنشأة ما يلي :

- حق قانوني واجب النفاذ في تعويض أصول والتزامات الضريبة المؤجلة
- أصول والتزامات الضريبة المؤجلة المتعلقة بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة .
- اذا سمحت السلطة الضريبية دفع أو استلام مبلغ واحد صاف.¹

8- المعالجة المحاسبية للحالات الواردة IAS12

الحالة الاولى: يكون المصروف الضريبي وفقاً للمحاسبة المالية اقل من الضريبة الجارية وفقاً للتشريعات الضريبية مما يولد فروقات مؤقتة وكما مبين بالقيود ادناه:

100000000 من ح/ مصروف الضريبة
100000000 من ح/ اصول ضريبية مؤجلة
200000000 الى ح/ الصندوق

¹ محمد سهيل عاشور حمادة، الضريبة المؤجلة ثرها على الاداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، اطروحة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر غزة، 2020، ص ص 51 -52.

بمذه الحالة سيكون التأثير على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي حيث ان المصروفات الضريبية تخفض مبلغ صافي الربح بمبلغ 100 مليون في قائمة الدخل وكذلك تنخفض النقدية بالميزانية بجانب الموجودات المتداولة بمبلغ 200 مليون بينما الاصول الضريبية المؤجلة ستزيد الموجودات المتداولة بالميزانية بمبلغ 100 مليون علما ان هذه التأثيرات سيتم بيانها بكل من كشف الدخل والميزانية العمومية التي سيتم اعدادها لاحقا .

الحالة الثانية : بمذه الحالة يكون المصروف الضريبي وفقاً للمحاسبة المالية اكبر من الضريبة الجارية وفقاً للتشريعات الضريبية مما يولد فروقات مؤقتة حيث سيتم فرض المبالغ بالقيود ادناه:

2000000000 من ح/ مصروف الضريبة

1000000000 الى ح/ الصندوق

1000000000 الى ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

يمكن بيان تأثير هذه الحسابات على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي حيث ان المصروفات الضريبية تخفض مبلغ صافي الربح في قائمة الدخل بمبلغ 200 مليون وكذلك تنخفض النقدية بالميزانية بجانب الموجودات المتداولة بمبلغ 100 مليون بين الالتزامات الضريبية المؤجلة ستزيد الالتزامات بالميزانية بمبلغ 100 مليون وجميع هذه التأثيرات سيتم بيانها بكل من قائمة الدخل والميزانية التي سيتم اعدادها لاحقا.

الحالة الثالثة: يحق للوحدة الاقتصادية تخفيض الخسائر المتراكمة بالسنوات السابقة بمقدار الضريبة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية:

1000000000 من ح/ الضريبة

1000000000 الى ح/ الخسائر المتراكمة

بموجب هذه الحالة سوف ينخفض مبلغ صافي الربح بكشف الدخل والخسائر المتراكمة في الميزانية العمومية بمبلغ 100 مليون وهذه يعني ان هذه الحالة التأثير على قائمة الميزانية وبما ان التأثير على الميزانية سوف يتم بيانها بكشف الميزانية لاحقا والسبب في ذلك يرجع الى ان الخسائر المتراكمة سوف تنخفض نتيجة ظهورها دائنة ومصروف الضريبة مدين وهو يؤدي الى تخفيض صافي الربح مما يؤثر على زيادة الخسائر المتراكمة فزيادة ونقصان في نفس الوقت يؤثر على الخسائر المتراكمة.

الحالة الرابعة: ان الوحدة الاقتصادية تستخدم نسبة معينة الاحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة وفقاً للمحاسبة المالية ، في

حين تعتمد التشريعات الضريبية على نسبة مختلفة ونتيجة لهذا

الاختلاف سيتم تسجيل احد القيدان ادناه:

1000000000 من ح/ مصروف الضريبة

1000000000 من ح/ اصول ضريبية مؤجلة

2000000000 الى ح/ الصندوق

2000000000 من ح/ مصاريف الضريبة

1000000000 الى ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

1000000000 الى ح/ الصندوق¹

¹ حيدر كاظم نصر حسين وآخرون، مرجع سابق، ص 82 .

9- أمثلة عن اصول والتزامات الضريبة المؤجلة

اقتنت المؤسسة معدات الكترونية في 01/1/2015 بمبلغ 100000 جنية وتحتلك محاسبيا على مدار 5 سنوات بقسط ثابت وبافتراض ليس لها قيمة خردة ، في حين تحتلك ضريبا بمعدل 50% من الاساس الضريبي. معدل الضريبي 20%

المطلوب: حساب الضريبة المؤجلة

الحل:

حساب القسط الاهتلاك: $20000 = 5 / 100000$ جنية

الضريبة المؤجلة : الاهتلاك المحاسبي - الاهتلاك الضريبي

- إذا كان الفرق سالب يعني هذا أنه التزام ضريبي مؤجل اي ضريبة مستحقة الدفع.
- إذا كان الفرق موجب يعني هذا أنه أصل ضريبي مؤجل .

السنة	الاهتلاك المحاسبي ا	الاهتلاك الجبائي 50 %	فروقات	فروقات الخاضعة لضريبة 20%
2005	20000	50000	30000-	60000-
2006	20000	25000	5000-	1000-
2007	20000	12500	7500	1500
2008	20000	6250	13750	2750
2009	20000	6250	13750	2750

SAHLA MAHILA
المصدر الاول للطالب الجزائري
التسجيل المحاسبي :

بالنسبة لسنة 2005 بما أنه التزام ضريبي مؤجل:

من ح/ مصروف ضريبي للدخل 60000

إلى ح/ التزام ضريبي مؤجل 60000

بالنسبة لسنة 2007:

من ح/ التزام ضريبي مؤجل 1500

إلى ح/ مصروف ضريبي مؤجل 150

المعيار المحاسبي الدولي

IAS17

عقود الإيجار

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



في ظل العولمة والإتجاه نحو توحيد المعايير المحاسبية الدولية نهجت الجزائر ذات الإتجاه كباقي الدول وإستحدثت النظام المحاسبي المالي، حيث إستمدت إطاره التصوري بناء على الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية ، وذات الأمر في ما يتعلق بعقود الإيجار التي خصت بمعالجة محاسبية تميزها عن بقية العقود وكان ذلك من خلال تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 إلى بيان المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية لكل من المستأجر والمؤجر وأهم الإفصاحات المرافقة لها، ينطبق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار باستثناء ما يلي : اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والموارد المماثلة غير المتجددة واتفاقيات الترخيص الخاصة.

1- عموميات حول عقود الإيجار حسب IAS17

1-1- مفاهيم أولية (مصطلحات)

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي¹:

- **عقد الإيجار**: هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.
- **عقد الإيجار التمويلي**: هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر
- **عقد الإيجار التشغيلي**: هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.
- **بدء عقد الإيجار**: هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار أيهما أقرب.
- **مدة عقد الإيجار**: هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقدها فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها، مع وجود التأكيد بشكل معقول عند بدء العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار.
- **الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار**: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يُطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها

1-2- تصنيفات عقود الإيجار حسب IAS

أولا : تصنيف عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية

يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية إلى المستأجر وإذا لم يكن كذلك فهو عقد إيجار تشغيلي، عند تصنيف عقد إيجار معين، من المهم الاعتراف بجوهر الاتفاقية وليس فقط شكلها القانوني، إن الحقيقة التجارية مهمة وقد تشير الشروط الواردة في عقد الإيجار أن لدى المنشأة تعرض محدود فقط لمخاطر ومنافع الأصل

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم: 17 عقود الإيجار، الصادر عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار: 2015، الفقرة رقم: 01.

المستأجر، إلا أن جوهر الاتفاقية قد يشير إلى خلاف ذلك وتشمل الحالات التي تشير عادة، بشكل فردي أو مشترك إلى كون العقد هو عقد إيجار تمويلي ما يلي¹:

- نقل ملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد
- عندما يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من قيمته العادلة عندما يكون من المحتمل ممارسة الخيار
- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل، حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل
- عندما تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا مساوية فعلياً لكامل القيمة العادلة للأصل.
- عندما تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها دون إجراء تعديل كبير وتشمل الحالات التي يمكن أن تشير، بشكل فردي أو مشترك، إلى كون عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي ما يلي :
- إذا كان بإستطاعة المستأجر إلغاء عقد الإيجار، ويتكبد المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء.
- عندما تستحق الأرباح أو الخسائر من التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل إلى المستأجر
- عندما يكون لدى المستأجر خيار الإستمرار في عقد الإيجار لمدة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من إيجار السوق.

ثانياً : تصنيف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني

تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على أنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الموجودات الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الاقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فإن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والعلوة التي تدفع لمثل هذه الحيازة الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفائها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة². يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي، إذا لم تنقل الملكية كعقود إيجار تشغيلية حيث يكون للأرض عمر اقتصادي غير محدد وتكون إحدى المكافآت الهامة لملكية الأرض هي الملكية والحق الكاملية في قيمتها القابلة للتحقق وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض ينبغي معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل حيث عادة ما يكون عقد إيجار الأرض هو عقد إيجار تشغيلي ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي³.

ثالثاً : عمليات البيع وإعادة الإيجار

تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع، ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار.

¹ عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015، ص: 94.

² الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/29، بتاريخ: 2021/06/27، الساعة: 16:05.

³ عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في البيانات المالية للبائع-المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفائها على مدى مدة عقد الإيجار¹. إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفائها على مدى مدة عقد الإيجار.

إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المسجل لأصل فإنه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المسجل والقيمة العادلة.

2- عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

2-1- عقود الإيجار التمويلية: في بداية مدة عقد الإيجار يعترف المستأجر بأصل معين والتزام معين بالقيمة العادلة للأصل المستأجر أو، إذا كانت أقل بالقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، ويكون معدل الخصم المناسب في حساب القيمة الحالية هو المعدل الوارد ضمناً في عقد الإيجار التمويلي - ذلك المعدل الذي يخصم دفعات الإيجار إلى القيمة العادلة للأصل مضافاً إليها أية تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

يتم بعد الإقرار الأولي تقسيم دفعات الإيجار بين تسديد الالتزام المعلق وتكلفة التمويل من أجل عكس سعر فائدة دوري ثابت على الالتزام. ينبغي إستهلاك الأصل على مدى عمره الإنتاجي النافع بموجب معيار المحاسبة الدولي 16 باستخدام معدلات لأصول مماثلة، لكن إذا كان هناك تأكيد معقول بانتقال الملكية إلى المستأجر ينبغي استخدام مدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما أقصر².

2-2 الإفصاحات لعقود الإيجار التمويلية

تطلب الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية بالإضافة إلى تلك التي تقتضيها معايير الأدوات المالية³:

- صافي القيمة المسجلة في تاريخ الميزانية العمومية لكل صنف من الأصول
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتم تحليلها فيما يخص : فترة أقصاها سنة واحدة وفترة أقلها سنة وأكثرها خمس سنوات، وفترة تزيد عن خمس سنوات
- الإيجارات الطارئة
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن الغير قابلة للإلغاء

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقود الإيجار، مرجع سابق، الفقرة : 34.

² عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

³ نفس المرجع السابق، ص: 96.

2-3- عقود الإيجار التشغيلية: يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد ما لم يوجد أساس آخر أكثر تمثيلاً لنمط منافع المستخدم حتى لو إتبعَت الدفعات نمطاً مختلفاً من المهم الاعتراف بآثر الحوافز في عقود الإيجار التشغيلية عادة ما تتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات لا يوجد فيها إيجارات وما شابه ذلك وينبغي الاعتراف بهذه الحوافز بشكل مناسب خلال مدة العقد منذ بدايته لذلك لا تعني الفترة التي لا يوجد فيها إيجار بأن المستأجر يتجنب تضمين تكلفة إيجار في بيان الدخل الخاص به إذ ينبغي أن يقسم الإيجار لكامل عقد الإيجار خلال كامل المدة مما ينتج عند تكلفة سنوية مخفضة.

2-4- الإفصاحات لعقود الإيجار التشغيلية

إلى جانب الإفصاحات التي تقتضيها معايير الأدوات المالية، تطلب الإفصاحات التالية¹:
مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء لكل مما يلي : فترة أقصاها سنة واحدة وفترة أقلها سنة وأكثرها خمس سنوات، وفترة تزيد عن خمس سنوات
مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن الغير قابلة للإلغاء
دفعات الإيجار والإيجار من الباطن والإيجارات المشروطة المعترف بها كمصروف
وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

3- عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

3-1- عقود الإيجار التمويلية: يعترف المؤجرين بالأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلي كذمم مدينة تساوي صافي الإستثمار في عقد الإيجار إن صافي الإستثمار في عقد الإيجار هو مجموع الحد الأدنى من دفعات الإيجار وأية قيمة متبقية غير مضمونة (إجمالي الإستثمار) مخصومة بالمعدل الوارد ضمناً في عقد الإيجار
عقب الاعتراف الأولي يتم الاعتراف بالدخل التمويلي على أساس نمط يعكس معدل العائد الثابت على صافي الإستثمار في عقد الإيجار، ويتم توزيع المقبوضات بموجب عقد الإيجار التمويلي على إجمالي الإستثمار، كتنفيض في الجانب المدين، وعلى عنصر الدخل التمويلي.

3-2- الإفصاحات لعقود الإيجار التمويلي: إلى جانب متطلبات المعايير الأدوات المالية، تطلب الإفصاحات التالية :

المطابقة بين إجمالي المبلغ المسجل للإستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للذمم المدينة للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار والحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية
لمدة أقصاها سنة واحدة ولمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات، لمدة تزيد عن خمس سنوات
الدخل التمويلي غير المكتسب / القيمة المتبقية غير المضمونة
دفعات الإيجار القابلة للإسترداد المشكوك في تحصيلها
الإيجارات المشروطة المعترف بها كدخل / وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

¹ نفس المرجع السابق، ص: 96.

3-3- عقود الإيجار التشغيلية: يظهر المؤجرين الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلية في البيانات المالية وفقا لطبيعة الأصل - مركبات آلية، مصانع ومعدات، وما إلى ذلك .

يتم الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلية في بيان الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد، إلى إذا كان هناك أساسا آخر يعكس بشكل أفضل طبيعة المنفعة المقبوضة، وكما ذكر سابقا ينبغي أن تأخذ أية حوافز في الاعتبار¹.
يتم الاعتراف بالإستهلاك على الأصل الخاضع لعقد إيجار ما على أنه مصروف وينبغي تحديده بنفس الطريقة التي يتم فيها تحديد الأصول المشابهة للمؤجر بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المؤجر أن يطبق مبادئ معايير المحاسبة الدولية 16 36 38 حسب ما هو مناسب.

3-4- الإفصاحات لعقود الإيجار التشغيلية: إلى جانب متطلبات معايير الأدوات المالية، يطلب إجراء الإفصاحات التالية:

الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء:
لمدة أقصاها سنة واحدة ولمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات، ولمدة تزيد عن خمس سنوات
والإيجارات المشروطة التي يتم الاعتراف بها كدخل
وصف عام لرتيبات الإيجار الهامة .

4- عموميات حول عقود الإيجار حسب SCF

4-1- تعريف عقد الإيجار حسب SCF

عرف النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار عموما بأنه عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، كما عرف عقد إيجار التمويل بأنه عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها².

4-2- شروط التصنيف وفق النظام المحاسبي المالي

أولا : تصنيف عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية

فرق النظام المحاسبي المالي بين إيجار التمويل، والإيجار البسيط الذي يعرف بأنه كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، ويتوقف تصنيف عقد إيجار كإيجار تمويل أو إيجار بسيط على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته .

وقد حدد النظام المحاسبي المالي الحالات والضوابط التي يصنف على أساسها عقد الإيجار على أنه إعتداد إيجاري فيما يلي³:

- تحول ملكية الأصل إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار حتى يكون هناك تيقن معقول بإستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛

¹ نفس المرجع السابق، ص: 97.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 29 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد النظام المحاسبي المالي، ص: 19.

³ شعيب حمزة، معيار المحاسبة الدولي رقم 17 "عقود الإيجار" والنظام المحاسبي المالي، مجلة "الأبحاث الإقتصادية لجامعة البليدة-2" العدد 10 (جوان 2014)، ص: 140.

- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية ؛
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة .

ثانيا : تصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني

نص النظام المحاسبي المالي على أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل والمدفوعات الأصلية التي يحتل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تمتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة¹.

ثالثا : عمليات البيع وإعادة الإستئجار

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذا النوع من العقود كحالة خاصة من عقد الإعتماد الإيجاري، حيث أن المستأجر يبيع أصل للمؤجر ثم يقوم بإستئجاره منه، ويدرج عقد التنازل المقتن بعقد إيجار تمول في الحسابات كما لو أن الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار².

5- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التشغيلي (البسيط)

تعالج المبالغ المستحقة عن إستئجار الأصل إيجارا تشغيليا في دفاتر المستأجر كمصرف إستئجار فيحين تعتبر هذه المبالغ إيراد تأجير بدفاتر المؤجر ويتم ذلك وفق أساس الإستحقاق بالنسبة للمستأجر يوزع مبلغ الإيجار على الفترات التي يغطيها العقد، إلا إذا كان هناك أساس توزيع آخر يعكس بشكل أفضل عملية الإنتفاع من الأصل المستأجر، وفي حالة تحديد عقد الإيجار التشغيلي بشروط تفضيلية فإن المزايا التي يحصل عليها المستأجر نتيجة ذلك توزع على مدة العقد بغض النظر عن طبيعة هذه المزايا أو شكلها أو توقيت دفع الدفعات . ويعالج الأصل المستأجر في دفاتر المؤجر كأصل يتم إهلاكه في حين لا يظهر في دفاتر المستأجر ولا يتم إجراء أي إهلاك له ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التشغيلي أو البسيط سواء عند المستأجر أو المؤجر كما يلي:

¹ شعيب حمزة، IAS17 & SCF، مرجع سابق، ص:142.

² نفس المرجع السابق، ص:150.

✓ التسجيل المحاسبي عند المستأجر:

613	ح/ إيجارات		
512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		

✓ التسجيل المحاسبي عند المؤجر :

512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		
708	ح/ منتوجات الأنشطة الملحقه		
681	ح/ مخصصات الإهلاك		
281	ح/ إهلاك الأصول		

6- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي

يسجل الأصل المقتنى في إطار عقد إيجار تمويل مع إحترام مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الجانب القانوني

1-6- التسجيل المحاسبي لدى المستأجر:

يُدرج المستأجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، بينما يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس المبلغ في خصوم الميزانية .

ويظهر الملك الموضوع موضع إيجار - تمويل في أصول المستأجر بأضعف مبلغ بين قيمته الحقيقية أو العادلة والقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد (المدفوعات الدنيا تدرج فيها القيمة المحينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعاً) وتحدد القيمة المحينة بمعدل الفائدة الضمني للعقد وإن لم يوجد بمعدل فائدة الإستدانة الهامشية للمستأجر¹.

ويعرف معدل الفائدة الضمني للعقد بأنه معدل الخصم الذي يجعل القيمة الحالية لكل المدفوعات (بمقابل ذلك دفعة رفع خيار الشراء) تساوي القيمة الحقيقية للأصل .

¹ نفس المرجع السابق، ص:144.

أولا - عند دخول الملك تحت مراقبة المستأجر:

يسجل هذا الملك في الجانب المدين لحساب التثبيت المعني، وفي المقابل يسجل المبلغ في الجانب الدائن لحساب ديون عن عقد إيجار تمويل ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	167	ح/ تسيّيات مادية ح/ ديون مرتبطة بعقود إيجار - تمويل تسجيل القرض		

ثانيا- عند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد :

يتفق طرفي العقد على جدول لتسديد القرض، حيث يقوم المستأجر بتسديد الأقساط الإيجارية، ويسجل المؤجر في دفاتره كل دفعة وفق القيد التالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
167		ح/ ديون مرتبطة بعقود إيجار-تمويل		
668		ح/ الأعباء المالية الأخرى		
	512	ح/ البنك تسجيل التسديدات		

في الجانب المدين : يسجل جزء التسديد للمبلغ الرئيسي بالجانب المدين لحساب الديون عن عقد إيجار التمويل (ح/167)، ومن جهة أخرى يسجل جزء الفوائد بالجانب المدين لحساب المصاريف المالية (ح/668)

أما الجانب الدائن: يسجل إجمالي المبلغ المسدد بالجانب الدائن لحساب الخزينة المتعلقة بالطرف المستأجر .

ثالثا-حساب الإهلاكات وخسائر القيم:

يعالج الملك عقب إدراجه في الحسابات مثل بقية تسيّيات المؤسسة فيما يتعلق بالإهلاك عن مدة الإنتفاع وإثبات خسارة قيمة عند الإنقضاء وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعدو المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.

إذن فيما يتعلق بحساب الإهلاكات من الضروري التفرقة بين حالتين ¹:

الحالة الأولى: إذا كان هناك يقين معقول بأن المستأجر سيرفع خيار الشراء، فإن أساس الإهلاك هو قيمة الأصل على مدة الإنتفاع بالأصل

والحالة الثانية: إذا لم يكن هناك يقين معقول بأن المستأجر سيرفع خيار الشراء فإن أساس الإهلاك هو قيمة الأصل منقوصا منها رفع خيار الشراء على مدة العقد

إلا أن المشكلة الأساسية هنا هي أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد كيفية الوصول إلى اليقين المعقول حول رفع خيار الشراء.

¹ نفس المرجع السابق: 146.

رابعا- عند إنقضاء العقد عند إنقضاء مدة العقد نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى : إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك في هذه الحالة على المستأجر دفع إستحقاق أخير يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، ويوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.

والحالة الثانية : إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء :

في هذه الحالة يعود الملك إلى المؤجر ويتم إخراجته من أصول المستأجر، وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة للمستأجر، لأن مدة إهلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار، وتتم تصفية حساب الديون (ح/167) المطابقة بإعتماد الجانب الدائن للحساب 78 الإسترجاعات عن خسائر القيم والتموينات.

6-2- التسجيل المحاسبي عند المؤجر:

لتوضيح المعالجة المحاسبية لعمليات الإعتماد الإيجاري عند المؤجر، يجب أن نفرق بين المؤجر غير الصانع أي الذي يقوم بإقتناء الأصول المطلوبة لتأجيرها ، وكذا المؤجر الصانع كما نبين المعالجة المحاسبية في حالتي إحتفاظ المستأجر بالأصل أو إسترجاعه من طرف المؤجر.

أولاً- عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر:

يظهر مبلغ الأملاك الموضوعة موضع إيجار تمويل لدى المؤجر في الأصول ضمن الحساب 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل، وليس في حساب تقييدات عينية حتى ولو إحتفظ المؤجر بالملكية على الصعيد القانوني ويساوي مبلغ الحسابات الدائنة مبلغ الإستثمار المين في عقد الإيجار والموافق من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك، وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ر ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
274	404	ح/ قروض وحسابات دائنة أخرى مرتبطة بعقد إيجار ح/ موردو التقييدات تسجيل القرض		

أما بالنسبة للعائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لإستثمار المؤجر) فهو يثبت كمنتوج كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى على أساس مبلغ يحسب بواسطة صيغة تعبر عن نسبة المردودية الإجمالية للعقد بالنسبة إلى المؤجر (نسبة الفائدة الفعلية الإجمالية) وهكذا فكل أتاوة تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر كما يلي:

في الجانب الدائن لحساب المنتوجات المالية (الحساب 763- عائدات الحسابات الدائنة)

في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي (الحساب 274- القروض والحسابات المترتبة على عقد إيجار التمويل) عن طريق الحسم من حساب الخزينة في الجانب المدين، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

م ح م	ر ح د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/ البنك		
	274	ح/ قروض مرتبطة بعقد الإيجار		
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		
		تسجيل التحصيل		

ثانياً- عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر:

يُدرج الدين الناتج عن اعتماد إيجاري لدى المؤجر الصانع أو الموزع ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقاً للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة لمبيعاتها النافذة، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تُدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

وخلافاً للقواعد المطبقة على إيجارات التمويل التي يمنحها مؤجر غير صانع وغير موزع فإن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد (العمولات، الأتعاب ..) تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد، دون إمكانية التمديد على مدى مدة الإيجار، وبالتالي تكون هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحاً على المبيعات.

وهذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين من إثنيين من العوائد هما الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط، إضافة إلى منتج مالي عن مدة حياة الإيجار. فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للمؤسسة بالنسبة إلى عملية تنازل أي يسجل في الجانب الدائن لحساب المنتوجات الناتجة عن البيع (الحساب 700)، وفي الجانب المدين لحساب طرف آخر القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل (الحساب 274).

ثالثاً- عند إنتهاء العقد / رفع أو عدم رفع خيار الشراء:

في نهاية عقد الاعتماد الإيجاري نكون أمام حالتين تبعاً للشروط المنصوص عليها في العقد، وكذا تبع لقرار المستأجر في رفع خيار الشراء من عدمه¹:

- حالة إحتفاظ المستأجر بالملك:

إذا إحتفظ المستأجر بالملك ودفع مبلغ الإستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء فإن هذا الدفع يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني، وبالتالي لتصفية هذا الحساب.

- حالة عدم إحتفاظ المستأجر بالملك:

إذا أعاد المستأجر الملك إلى المؤجر فإن المؤجر يسجل الملك المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو في حساب التثبيت بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقاً من المستأجر وهذا الحساب الدائن يتم تصفيته على هذا النحو).

¹ نفس المرجع السابق، ص: 148.

ويمكن لهذا الملك المسترجع، حسب وجه الإستعمال المزمع، أن يذكر في مخزونات المؤجر (قصد بيعه في وقت لاحق)، أو في تثبيته (إذا كان المؤجر يعتزم إستخدام الملك بنفسه، أو ينوي عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط).

رابعا- مثال تطبيقي

بتاريخ 2015/04/01 قامت مؤسسة السهوب بتسديد مبلغ 240.000 دج خارج الرسم بشيك بنكي نظير إستئجار محل تجاري من طرف مؤسسة الهضاب لمدة سنة كاملة، TVA = 19% .

العمل المطلوب:

- 1- هل عملية إستئجار المحل هي إيجار تشغيلي (بسيط) أم إيجار تمويلي ؟ ولماذا ؟
- 2- سجل القيود الضرورية لدى كل من مؤسسة السهوب (المستأجرة) ومؤسسة الهضاب (المؤجرة).

حل المثال التطبيقي :

- 1- هذه العملية عبارة عن عملية إستئجار بسيط لأن مدة العقد سنة واحدة (أي لا تغطي الجزء الأكبر من فترة الإستخدام) ولا تنتهي بالتمليك ولا يوجد خيار شراء في نهاية العقد، كما أنه لم يذكر أن هذا المحل مناسب فقط لنشاط الشركة المستأجرة.

2- التسجيل المحاسبي

1-2 التسجيل لدى المؤسسة المستأجرة:

2015/04/01				
613	4456	512	240.000 45.600 285600	ح/ إيجارات ح/ TVA قابل للإسترجاع على السلع والخدمات ح/ حسابات البنوك الجارية (إستئجار تثبيت)
2015/12/31				
486	613	60.000	60.000	ح/ أعباء مقدمة مسبقا ح/ إيجارات (تسجيل العبء المعين مسبقا)
2016/01/01				
613	486	60.000	60.000	ح/ إيجارات ح/ أعباء مقدمة مسبقا (ترصيد حساب العبء المعين مسبقا)
الأعباء (أو النواتج) المعايينة مسبقا = {المبلغ الإجمالي HT/الفترة الإجمالية}*الفترة المتعلقة بالسنة القادمة				

$$= \{12/240.000\} * 3 = 60.000 \text{ دج}$$

2-2 التسجيل لدى المؤسسة المؤجرة :

2015/04/01				
240.000	285.600	حسابات البنوك الجارية	512	
45.600		ح/ مبيعات عن الخدمات	706	
		ح/ TVA مجمعة	4457	
		(إستئجار تثبيت)		
2015/12/31				
60.000	60.000	ح/ مبيعات عن الخدمات	706	
60.000		ح/ نواتج مقدمة مسبقا	487	
		(تسجيل الإيراد المعائن مسبقا)		
2016/01/01				
60.000	60.000	ح/ نواتج مقدمة مسبقا	487	
60.000		ح/ مبيعات عن الخدمات	706	
		(ترصيد حساب الإيراد المعائن مسبقا)		

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



المعيار المحاسبي الدولي

IAS18

الإيراد

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطلاب الجزائري



إنطلاقاً من مبدأ الإعراف بالإيرادات نجد أن الإيرادات تعد من أهم القضايا المحاسبية من حيث القياس والإعراف كما أنها حظيت بمعيار خاص بها والذي صدر عن الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية الدولية والمتمثل في المعيار 18. ويعتبر الإيراد التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية للمؤسسة خلال فترة معينة كما أن المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالإيراد يطبق على عمليات بيع البضائع وتقديم الخدمات وعن إستخدام الآخرين لأصول المؤسسة.

1- مفهوم الإيراد

- **الإيراد** : هو إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الإقتصادية خلال الفترة والناجمة عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة التي تنتج عن مساهمات تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.

- **القيمة العادلة** : هي عبارة عن القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوافر لها الدراية والرغبة في التعامل ومتعادلة في القدرة التفاوضية.¹

يشير الإيراد فقط إلى تلك المبالغ المقبوضة أو مستحقة القبض من قبل المنشأة في حسابها الخاص، ولا يتم تصنيف المبالغ المقبوضة أو مستحقة القبض لحسابات الآخرين كدخل لأنه لا توجد أية زيادة في حقوق الملكية، فمثل تلك البنود تعتبر إلتزامات وتشمل الأمثلة ضرائب المبيعات (المبالغ المستحقة للحكومة) وأقساط التأمين المحصلة من قبل الوكيل (الإيراد في هذه الحالة هي العمولة) وما شابه ذلك.²

- **قياس الإيراد** : ينبغي قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض النقدي المقبوض أو مستحق القبض، وفي معظم الحالات يتم تحديد القيمة بسهولة من خلال عقد المبيعات بعد الأخذ في الإعتبار الخصومات أو الخصومات التجارية.³ يتعين فحص عملية تبادل البضائع أو الخدمات بشكل مختلف، فإذا تم تبادل بضائع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة متشابهتين، لا تكون حصلت أي معاملة ولا يتم الإعراف بأي إيراد.

لكن إذا تم تبادل بضائع أو خدمات مختلفة في طبيعتها، يتم الإعراف بمعاملة الإيراد بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة . وإذا لم تكن تلك القيمة قابلة للتحديد بسهولة، يتم الإعراف بالإيرادات بالقيمة العادلة للبضائع الممنوحة أو الخدمات المقدمة . وفي كلا الحالتين، يتم تعديل الإيراد لأي نقد أو نقد معادل منقول.

- **تحديد طبيعة العملية** : يتم عادة تطبيق معيار التحقق الوارد في هذا المعيار على كل عملية على حدة. ومع ذلك فإنه في بعض الأحوال يكون من الضروري تطبيق معايير التحقق على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لعملية واحدة وذلك لإظهار جوهر العملية، فمثلاً عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات قيمة محددة مقابل خدمات ما

¹ نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 : الإيراد ، ص: 4، الإصدار لسنة 2015 ، مجلة المحاسب العربي .

² عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015 ، ص:104

³ نفس المرجع السابق ، ص:104.

بعد البيع فإنه يجب تأجيل الاعتراف بتلك القيمة على أن يتم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمات.¹

وبالعكس فإن معيار التحقق يمكن أن ينطبق على عمليتين أو أكثر سوياً عندما تكون تلك العمليات مرتبطة بطريقة بحيث لا يمكن فهم الأثر التجاري دون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل، فمثلاً قد تقوم إحدى المنشآت ببيع بضاعة في نفس الوقت الذي تتعاقد فيه مع المشتري على إعادة شراء البضاعة في وقت لاحق ، وبالتالي إبطال الأثر الحقيقي لعملية البيع، لذا يتحتم في هذه الحالة معالجة العمليتين سوياً

2- متطلبات الإعراف بالإيراد

2-1- الإعراف بالإيراد:

يعترف بالإيراد فقط إذا كان من المتوقع أن تحصل المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية، وفي بعض الأحوال قد لا يكون ذلك ممكناً حتى يتم استلام مقابل البيع أو انتهاء حالة عدم التأكد المرتبطة بالعملية. فمثلاً قد يكون من غير المؤكد أن تسمح إحدى الحكومات الأجنبية بتحويل مقابل البيع للمنشأة في حالة قيام المنشأة ببيع بضاعة داخل تلك الدولة. وعندما تسمح الحكومة بعملية التحويل فإن حالة عدم التأكد تنتهي ويتم الاعتراف بالإيراد. ومع ذلك ففي حالة وجود شكوك قوية في عدم إمكانية تحصيل بعض المبالغ التي اعترف بها كإيراد فعلاً، فإن تلك المبالغ المشكوك في تحصيلها أو المبالغ التي لا أمل في تحصيلها يجب الاعتراف بها كمصروف وليس كتعديل لمقدار الإيراد الأصلي.

يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بنفس العملية أو أي حدث آخر في آن واحد، ويطلق على ذلك عادة مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وعادة ما يمكن قياس المصروفات بما في ذلك تكاليف الضمان والتكاليف الأخرى التي قد تحدث بعد شحن البضاعة بطريقة موثوق فيها عندما تتوافر الشروط الأخرى لتحقيق الإيراد. ومع ذلك فإنه لا يجب الاعتراف بالإيراد إذا لم يكن بالإمكان قياس المصروفات بطريقة موثوق فيها، وفي تلك الحالات فإن أي مقابل يتم استلامه نظير بيع السلعة يتم اعتباره أحد بنود المطلوبات.

أولاً/ بيع البضائع :

يحدد المعيار ضرورة الإعراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية جميع الشروط التالية²:

أن يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية الهامة إلى المشتري

أن لا يحافظ البائع على مشاركة إدارية مستمر وإلى الحد المرتبط عادة بالملكية كما لا يحتفظ بسيطرة فعالة على البضائع المباعة

أن يكون من الممكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية

أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى البائع

¹ الفقرة رقم: 7، من نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 18 الإيراد .

² عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

أن يكون من الممكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يخص المعاملة بموثوقية تتطلب عملية تحديد توقيت تحويل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري فحص ظروف المعاملة. وفي معظم الحالات يتوافق توقيت تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع انتقال الملكية إلى المشتري. وهذا ما يحدث غالبا في حالات البيع بالتجزئة. إلا أنه في حالات أخرى قد يختلف توقيت تحويل منافع ومخاطر الملكية عن توقيت انتقال الملكية قانونا أو التنازل عن الحيازة. في حالة احتفاظ المنشأة بجزء كبير من مخاطر الملكية فإن العملية لا تعد عملية بيع ولا يتم الاعتراف بالإيراد. ومن أمثلة المواقف التي قد يحتفظ فيها المشروع بمعظم مخاطر ومنافع الملكية ما يلي:

حالة التزام المشروع بضمان أي أداء غير مرضي لا يتم عادة الالتزام به في ظروف الضمان العادية .

إذا كان استلام إيراد عملية بيع معينة متوقفا على قيام المشتري ببيع السلعة وتحقيق إيراد منها . حالة شحن البضاعة مع التزام البائع بعمليات تركيب وتجهيز لم تتم بعد بشرط أن يمثل ذلك الالتزام جزءا حيويا من التعاقد .

في حالة ما إذا كان من حق المشتري إرجاع البضاعة المشتراة لأي سبب محدد في عقد البيع، وإذا كانت المنشأة غير واثقة من احتمالات الإرجاع.

في حالة احتفاظ المنشأة بجزء غير هام من مخاطر الملكية، فإن العملية تعتبر عملية بيع ويجب الاعتراف بالإيراد.

كثيرا ما تخضع عقود بيع البضائع لشروط معينة مثل :

- أن تكون خاضعة للفحص أو التركيب ، فإذا كانت عملية التركيب هي عملية بسيطة سريعة أي أنها تشكل جزءا -غير هام من عقد المبيعات يمكن الإقرار بالإيراد عند التسليم

- عند الموافقة مع حق الرجوع يتم الإقرار بالعقد عندما يتم قبول البضائع أو تنقضي فترة حق الإرجاع

- برسم الأمانة يتم الإقرار بالعقد عندما يكون المرسل إليه قد باع البضائع

- الدفع عند التسليم يتم الإقرار بالعقد عندما يتم قبض النقد

مشتريات مؤجلة التسليم عندما يتم تسليم البضائع عند تسديد القسط الأخير، إذا أظهرت السجلات أنه يتم عادة قبض الدفعة كاملة فإنها يمكن الإقرار بالإيراد عندما يتم إستلام عربون كبير وعندما تكون البضائع في المتناول وجاهزة لتسليم وبخلاف ذلك لا يتم الإقرار بالإيراد إلا عند التسليم .

ثانيا/ تقديم الخدمات

يمكن الإقرار بالإيراد من تقديم الخدمات بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز إذا كان من الممكن تقدير النتيجة النهائية بموثوقية ويكون هذا هو الحال¹:

- إذا كان من الممكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛

¹ عباس علي ميرزا وآخرون، نفس المرجع السابق، ص: 107.

- إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى البائع ؛
- إذا كان من الممكن قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية ؛
- إذا كان من الممكن قياس التكاليف المتكبدة وتكلفة الإنجاز بموثوقية .

يشار عادة إلى الاعتراف بالإيراد على أساس مرحلة إتمام العملية بطريقة نسبة الإتمام، وفي ظل هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تقديم الخدمات. ويوفر استخدام ذلك الأساس لتحقيق الإيراد معلومات نافعة عن أنشطة الخدمة المؤداة ومستوى الأداء خلال الفترة. ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر "عقود المقاولات" الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس. وتعتبر متطلبات ذلك المعيار بصفة عامة قابلة للتطبيق في حالة تحقق الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها لأية عملية تتضمن تأدية خدمات.

تستطيع أية منشأة بصفة عامة من عمل تقديرات موثوق فيها بعد الاتفاق على ما يلي مع الأطراف الأخرى في المعاملة :

الحقوق الواجبة التنفيذ لكل طرف فيما يتعلق بالخدمة التي يجب تقديمها واستلامها بمعرفة كل طرف.

المقابل الذي يجب مبادلتة .

طريقة وشروط التسوية أو السداد .

من الضروري في العادة أن يكون للمنشأة نظام داخلي كفوء للموازنات والتقارير المالية. وتقوم المنشأة بمراجعة وإعادة تقدير الإيراد عند الضرورة. كلما حدث تقدم في أداء الخدمة. ولا تعتبر الحاجة إلى إعادة تقدير الإيراد في حد ذاتها دليلا على عدم إمكانية تقدير ناتج العملية بطريقة موثوق فيها.

يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن استعمال الغير لموجودات المنشأة والمتمثل في الفوائد وإيرادات حقوق الامتياز وأرباح الاسهم

طبقا لما جاء بالفقرة رقم 30 عندما يكون :

من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية .

من الممكن قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق فيها .

ثالثا : الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

يتم الاعتراف بالإيراد الناجم عن استخدام أصل المنشأة من قبل الآخرين والذي ينتج عنه فائدة أو توزيعات أرباح أو أتاوات

على النحو التالي :

يتم الاعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة

يتم الاعتراف بالأتاوات على أساس الإستحقاق وفقا لاتفاقية الأتاوات

يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح عندما يحق للمساهم قبض الدفعة

3- الإفصاح عن الإيراد

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:¹

- السياسات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالإيراد، على أن يشمل ذلك الطرق المستخدمة في حساب مرحلة إتمام العمليات التي تنطوي على تقديم خدمات.
- المبالغ الخاصة بكل مجموعة من مجموعات الإيراد الرئيسية المحققة خلال الفترة ويشمل ذلك الإيراد المحقق من بيع السلع وتأدية الخدمات، وكذا الفوائد إضافة إلى إيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم.
- مقدار الإيرادات الناتج عن مبادلة سلع أو خدمات المتضمن في كل مجموعة من المجموعات الرئيسية للإيراد .
- يجب على المنشأة أن تفصح عن أية مطلوبات أو موجودات محتملة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات والموجودات المحتملة" . وقد تنتج المطلوبات والموجودات المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان أو دعاوى مرفوعة ضد المنشأة أو غرامات أو أية خسائر متوقعة.



¹ الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/create_pdf/standard/28 ، بتاريخ 2021/06/22، الساعة : 14:23.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS20

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن

المساعدات الحكومية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



إن المنح والمساعدات الحكومية تعتبر من أهم مصادر التمويل التي تقوم عليها المنشأة لتطوير وتحسن من جودة منتجاتها والاستمرار في نشاطها، إذ يتمثل الهدف من تقديم هذه المنح والمساعدات في تحقيق منافع وخدمات للمجتمع، حيث يتوجب على المنشآت السعي للحصول على ثقة الجهات المانحة لتلك المنح والمساعدات (الحكومة) وذلك من خلال توفير معلومات محاسبية توضح مدى تحقق الغرض من الحصول عليها. ويفيد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" في تسهيل معالجة المنح والمساعدات الحكومية لغرض عرضها في القوائم المالية، وبالتالي عكس مدى صدق وشفافية هذه القوائم.

1- نطاق من المعيار

يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 في محاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، كما يطبق على الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية.

ولا ينطبق المعيار على:

- المساعدات الحكومية المقدمة للمنشأة في شكل منافع تتاح في تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسائر الضريبية، أو التي يتم تحديدها على أساس التزام ضريبة الدخل؛
- المشاكل الخاصة في المحاسبة عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تقوم على عكس أثار الأسعار المتغيرة، أو المشاكل الخاصة في المعلومات الإضافية التي لها طبيعة مشابهة.
- المشاكل الحكومية في ملكية المنشأة؛
- المنح الحكومية التي يتم قياس أصولها البيولوجية بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع المقدرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 41)¹.

2- التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

- الحكومة: أجهزة حكومية والجهات المماثلة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية
- المساعدات الحكومية: "إجراء حكومي يهدف لتزويد منافع اقتصادية محددة لمنشأة معينة، أو مجموعة من المنشآت تحقق فيها مجموعة من الشروط، ولا تشمل المساعدات الحكومية لأغراض هذا المعيار المنافع التي يتم تزويدها بطريقة غير مباشرة بموجب قانون يؤثر على الشروط التجارية العامة، مثل شروط البنية التحتية التي ترمي إلى تطوير مناطق معينة، أو فرض قيود تجارية على المنافسين².

¹ - الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 17.1، في: <https://www.mo7asaba.com>، 2017، ص: 56.

² - خالد جمال الجعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24-25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 75.

- المنح الحكومية: مساعدات حكومية في شكل تحويل موارد اقتصادية للمنشأة، مقابل الوفاء بشروط معينة تتعلق بأنشطتها، سواء كانت مستقبلية أو تمت في فترة ماضية¹.
- المنح المتعلقة بالدخل: هي منح أخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.
- وقد أشار الياسري بأن لجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1999 قد قسمتها إلى ما يلي:
- المنح الدورية: المنح المقدمة إلى الاقتصادية لتمويل نشاط الوحدة الاقتصادية الاعتيادي، وكذلك لمساعدتها على إنجاز أهدافها (مساهمات أو مساعدات إرادية) مثل المساعدات الدورية للمنشآت التعليمية.
- المنح التشغيلية: المنح المقدمة إلى الوحدات الاقتصادية لتمويل مشروع محدد، والتي لا تستطيع تنفيذها إلا بالاعتماد على مواردها التشغيلية المتوفرة فقط.
- المنح الاستثنائية: "يمكن للمنح الحكومية أن يتم تحصيلها كتعويض للوحدات الاقتصادية تعويضاً عن خسائر أو مصروفات حدثت في السنوات الماضية، أو منح يتم تقديمها لتمويل نشاط غير متكرر واستثنائي كإقامة المؤتمرات العلمية والمشاركة في المهرجانات، تعرف هذه المنح بالمنحة الاستثنائية، يمكن الاعتراف بهذه المنحة كدخل في المدة المحاسبية التي يمكن أن تكون قابلة للتحصيل، ويتم تسجيلها في قائمة الدخل ضمن العناصر غير الاعتيادية، مع الإفصاح عن هذه المنحة للتأكد بان أثر هذه المنحة سيكون واضحاً ومفهوماً"².
- المنح المتعلقة بالأصل: "هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للوحدة أو تحويل نقدية للوحدة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. ويمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شرائها أو جازاتها. ويمكن القول على أنها منح حكومية شرطها الأساسي أن الوحدة المؤهلة للحصول يجب أن تحصل (عن طريق الشراء أو الإنشاء) على أصل أو أصول (طويلة الأجل)، ويمكن كذلك وجود شروط مساعدة إضافية ملحقمة بهذه المنحة، مثلاً تشمل الشروط الإضافية تحديد نوع الأصول طويلة الأجل أو موقع الأصول طويلة الأجل أو فترات الحصول على الأصول طويلة الأجل سواء للشراء أو للحيازة"³.

3- أنواع المنح والمساعدات الحكومية

- يتم تصنيف المنح والمساعدات الحكومية حسب مصدر الحصول عليها إلى منح دولية ومحلية، وهي كالتالي:
- المنح المقيدة: يقصد بها "الموارد التي تمنح للوحدات الاقتصادية لإنفاقها على نشاط معين من أنشطة التنظيم ويطلق عليها أحياناً المال المخصص لغرض معين". وتعرف أيضاً على أنها كل الأموال التي تكون متاحة للوحدات الاقتصادية

¹ - أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 108.

² - أحمد سامي حسب الله، المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية، مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 26 (العدد 01)، 2017، ص: 65.

³ - رؤى حسين عبد الحسين، دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات: دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10 (العدد 2)، 2018، ص: 212.

وتستخدمها وفق شروط وقيود محددة، وتحتوي الأموال المقيدة على الأموال المخصصة لأغراض معينة وأموال الأوقاف وأموال الإحلال والتوسع في الأصول الرأسمالية.

- المنح غير المقيدة: هي المنح التي تكون غير مشروطة ومقيدة، أي ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية وتكون لديها حرية التصرف بها دون قيود أو شروط.

هناك بعض الأنواع من المنح والمساعدات الحكومية التي وردت ضمن المعايير المحاسبية الدولية كأنواع فرعية في التصنيفين الأساسيين وهي كالآتي:

3-1- أنواع المنح التي تصنف ضمن المنح المقيدة:

- المنح المتعلقة بالموجودات: هي المنح التي يعتبر شرطها الأساسي للحصول عليها متعلقا بشراء أو تأسيس أو الحصول عليها موجودات طويلة الأجل، كما يمكن فرض شروط ثانوية أخرى تتمثل في تحديد نوعية الموجودات، موقعها، الفترات الزمنية التي يتم الحصول عليها أو اقتنائها أو الاحتفاظ بها.

- المنح الحكومية المشروطة: هي تحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية إلى المنشأة وتكون وفق شروط محددة يجب تنفيذها قبل التحويلات مطلقة، فهذه المنح تنشئ حدثا يجب أن يتحقق قبل أن تصبح الأصول أو الحقوق المحولة أو المعهودة حق مكتسب للمنشأة.

- المنح القابلة للاسترداد: هي الأصول النقدية وغير النقدية يمكن للحكومة استردادها من المنشأة في حالة عدم التزامها بالشروط التي أعطيت من أجلها.

3-2- المنح التي تصنف ضمن المنح غير المقيدة:

- المنح الحكومية الرأسمالية المحققة: هي تحويلات غير مشروطة وغير مقيدة تقدم من الجهة الحكومية إلى المنشأة بدون مقابل، إذ تمثل نقل أو تحويل للأصول في اتجاه واحد وتكون المنشأة لها حق الملكية التامة للأصول الممنوحة، حق الاستعمال وحق الاختصاص.

- الوعود بعتاء غير مشروط: "وتعرف بأنها تعهدات متوقعة بالمساهمة بمبالغ خاصة من النقد لأية منشأة في المستقبل وهي ليست بعقود ملزمة".

- القروض المتنازل عنها: يعتبر التنازل عن قرض حكومي منحة حكومية في حالة توفر ضمانات المعقولة بأن المنشأة قد التزمت بالشروط المطلوبة للتنازل عنها¹.

¹ - أحمد سعد الجاري، المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية، مجلة دراسات إسلامية معاصرة، كربلاء، (13)، 2015، ص: 4.

4- المعالجة المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 20

- أشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على أنه يتم المحاسبة عن المنحة الحكومية بنفس الطريقة سواء كانت المنحة المستلمة نقداً أو تخفيضاً للالتزامات تجاه الحكومة. وينبغي عند الاعتراف بالمنحة الحكومية سواء كانت ربح أو خسارة أن تكون على أساس منتظم لعدد السنوات التي تعترف فيها الوحدة الاقتصادية بالتكاليف التي ارتبطت بها، ويوجد طريقتان للمعالجة هما:
- طريقة قائمة المركز المالي عن طريق رأس المال المعترف فيه بالمنحة وتسجيلها مباشرة ضمن حقوق الملكية؛
 - طريقة قائمة الدخل عن طريق الدخل التي تم الاعتراف فيه بالمنحة مريح أو خسارة في السنة المالية التي استفادة منها أو لعدة سنوات.

ذكرت دراسة ماغنوس وآخرون بأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 لا يدعم طريقة رأس المال لقيامها على تقييد المنحة على حساب حقوق الملكية مباشرة، إذ يدعم طريقة الدخل للاعتراف بالمنحة على أساس منتظم ومعقول خلال الفترة المالية اللازمة لئتم مطابقة المنحة بالتكاليف المرتبطة بها استناداً لمبدأ الحيطة والحذر.

يتم محاسبة المنحة الحكومية المرتبطة بالأصل بالقيمة العادلة والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، إما على شكل دخل مؤجل أو من خلال تخفيض قيمتها وصولاً إلى صافي قيمة الأصل الذي سوف يتم تسجيله، وعليه يتم معالجة المنحة المتعلقة بالأصل وفق طريقتين وتعتبر مقبولتين كالأتي:

الطريقة الأولى: الاعتراف بالمنحة كدخل مؤجل وعليه الاعتراف بالربح أو الخسارة على أساس منتظم في عمر الأصل الإنتاجي.

الطريقة الثانية: تقوم على تخفيض قيمة المنحة من قيمة الأصل المسجل، وبالتالي الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المرتبطة بالمنحة على أساس منتظم في عمر الأصل الإنتاجي القابل للاستهلاك في شكل تخفيض للتكاليف.

ويتم معالجة التدفقات النقدية في الوحدة الاقتصادية الناتجة من عملية شراء أو استلام منحة المتعلقة بها عن طريق الإفصاح عن الاستثمارات الإجمالية في الأصل من خلال إظهارها بشكل مستقل في قائمة التدفقات النقدية في كلا الطريقتين سواء خفضت من الأصل أو لا.

أما المنح الحكومية المتعلقة بالدخل فإنه يتم عرض المنحة كجزء من الأرباح أو الخسائر إما بشكل مستقل أو تحت بند عام مثلاً "إيرادات أخرى"، أو تخفيضها من المصروفات المتعلقة بالمنحة¹.

5- إعادة دفع المنح الحكومية

- في حالة الإخلال بشروط المنحة حيث تصبح قابلة لإعادة الدفع، يتم معالجتها كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 08، وتحسب بأثر مستقبلي من خلال الأرباح والخسائر؛
- في حالة إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل يتطلب إتباع ما يلي:
- استخدام رصيد المبلغ غير المطفأ للرصيد المؤجل الخاص بالمنحة؛
- يكون المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجلة الموجودة، وإذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل لدخل المنحة، فعندها يجب الاعتراف به كمصروف في الأرباح والخسائر.

¹ - أحمد سامي حسب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

مثال:

في 2022/01/01 استلمت شركة البوتاس منحة بقيمة 70,000 دينار من إحدى الجهات الحكومية المانحة شريطة تنظيف البيئة المحيطة بمصانع الشركة خلال السنوات الثلاثة القادمة، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية:

السنة	التكاليف المتكبدة
2022	24,000 دينار
2023	6000 دينار
2024	30,000 دينار
المجموع	60,000 دينار

نفترض أن الجهة الحكومية المقدمة للمنحة طالبت شركة البوتاس في بداية عام 2024 بمبلغ 45,000 دينار كإسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وقد قام شركة البوتاس بدفع المبلغ نقدا في 2024/04/01.

المطلوب:

بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض أن شركة البوتاس استخدمت أسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

الحل:

يبلغ رصيد دخل المنحة المؤجل في 2024/01/01 مبلغ 35,000 دينار. وبما أن قيمة المبلغ المعاد دفعه 45,000 دينار يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل فيتم الاعتراف بالباقي والبالغ 10,000 دينار كمصرف. وعليه يظهر قيد المبلغ المعاد دفعه من المنحة على النحو التالي:

35,000 من ح/ دخل منحة مؤجل
 10,000 من ح/ مصاريف منحة معاد دفعها
 45,000 إلى ح/ النقدية

المعيار المحاسبي الدولي

IAS21

أثار التغيرات في أسعار صرف العملات

الأجنبية

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



لقد شهد الاقتصاد في الآونة الأخيرة انتشاراً كبيراً لعمليات التبادل التجاري بين الدول، وإلى سهولة انتقال الأموال بين دول مختلفة، وذلك بسبب زيادة حجم الاستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، الأمر الذي جعل العديد من الشركات الأم تواجه مشاكل في توحيد قوائمها المالية.

واجهت الشركات صعوبة في اختيار سعر الصرف الذي يسهل عملية ترجمة تأثير فروق أسعار الصرف على القوائم المالية، وعليه أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبي الدولي رقم 21 والذي أطلق عليه آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، إذا عكس هذا المعيار الدور الإيجابي للمعاملات التي تتم بالعملية الأجنبية.

1- الهدف من المعيار

من بين الأهداف التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 بصفة أساسية ما يلي:

- توضيح كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية؛
- تبيان كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير، والتي تمثل عملة عرض القوائم المالية؛
- تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها، كما يحدد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية¹.

2- نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 21

يجب أن يطبق هذا المعيار في:

- المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، ولا يطبق على المعاملات المشتقة والأرصدة المدرجة ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي رقم 9. لكن يطبق عندما تكون المشتقات المالية مدججة مع عقود أخرى أو عند ترجمتها من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض؛

- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المتضمنة القوائم المالية للمنشأة، عن طريق القوائم المالية الموحدة أو طريقة حقوق الملكية؛

- ترجمة نتائج الأعمال والميزانية للمنشأة إلى العملة التي تعرض بها المنشأة القابضة قوائمها المالية (عملة العرض)؛
- لا يطبق المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية؛

- لا يطبق المعيار على المحاسبة عن بنود التحوط بالعملة الأجنبية، بما فيها صافي التحوط في استثمار بعملة أجنبية، إذ ينطبق معيار IFRS 9 على محاسبة عن التحوط²؛

¹ - جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019، ص: 441.

² - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 441.

- لا تحدد المنشأة العملة التي تعرض بها قوائمها المالية ولكنها تستخدم عادة عملة البلد الذي تقيم فيه، وفي حال استخدامها لعملة مختلفة فإنه يلزم الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة¹.

3- المصطلحات الواردة في المعيار

- العملة الوظيفية: عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة².
- سعر الصرف: قيمة العملة بالعملات الأجنبية والمحدد من خلال العرض والطلب عليه في سوق الصرف³.
- فروق سعر الصرف: "الفرق الناتج عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة"⁴.
- العمليات الأجنبية: "هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة معدة التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد آخر أو بعملة أخرى غير (خلاف) بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشأة"⁵.
- سعر الإغلاق: "سعر الصرف الفوري لعملتين مختلفتين في تاريخ إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية"⁶.
- سعر الإقفال: سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.
- البند النقدي: هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة والأصول والالتزامات التي ستستلم أو تدفع بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.
- البند غير النقدي: تتمثل السمة الأساسية لهذا النوع في غياب حق الاستلام أو تسديد التزام عدد ثابت أو محدد من العملة، وقد يكون بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة (الشهرة)، الاستثمار في الأسهم، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية⁷.
- صافي الاستثمار في منشأة أجنبية: يقصد بها حصة المنشأة التي تعمل على إعداد التقرير في صافي أصول منشأة الأجنبية⁸. يعتبر البند النقدي غير محتمل حدوث تسويته في المستقبل المنظور (لعدم التخطيط له)، في جوهره جزء من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية للمنشأة التي لديها بند مستحق التحصيل، وقد يشمل مبالغ مستحقة طويلة

¹ - تيجاني بالرقى، أمين راشدي، أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3 (العدد 1)، الجزائر، 2017، ص: 156.

² - Jorge Feràndez, Fernando Pino M, Francisco Vázquez L, Corporate-Sector Functional Currency: An International Comparison, (No 882), Central Bank of Chile, 2020, P: 3.

³ - تيجاني بالرقى، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

⁴ - تيجاني بالرقى، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

⁵ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 442.

⁶ - تيجاني بالرقى، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

⁷ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 442.

⁸ - شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص: 94.

الأجل أو قروض طويلة الأجل. كما أنها لا تشمل المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين¹.

4- المعاملات بالعملة الأجنبية

1-4- الاعتراف الأولي:

يتم تسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية بعملة التقرير ويكون بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير.

يمكن استخدام معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي وذلك بتاريخ العملية كمتوسط للأسبوع أو الشهر لجميع المعاملات في كل عملة أجنبية لتلك الفترة، لكن إذا كان تغير معدلات الصرف بشكل كبير جدا فإن استعمال متوسط الفترة قد يؤدي إلى نتائج غير موثوق فيها².

2-4- تقديم التقارير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة:

حدد المعيار المحاسبي رقم 21 الأسس اللازمة في تاريخ الميزانية العمومية وهي كالتالي:

- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بواسطة سعر الإقفال في الميزانية العمومية؛
- عرض البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بعد تحويلها لعملة التقرير في الميزانية العمومية وذلك باستعمال سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛
- عرض البنود غير النقدية المقومة بالقيمة العادلة (يقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو تسديد الالتزام به بين أطراف ترغب في التعامل وفق آلية السوق) والمحددة بعملة أجنبية في الميزانية بعد تحويلها باستعمال أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم³.

3-4- الاعتراف بفروقات سعر الصرف:

- يتم معالجة فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية كما يلي:
- الاعتراف بفروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية التي تم التقرير عنها بمعدلات مختلفة عن تلك التي تم تسجيلها أوليا خلال الفترة السابقة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي نشأت فيها.
 - إثبات فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدي للمنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير أو القوائم المالية للعملية الأجنبية حسب ما هو مناسب.

¹ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 442.

² - تيجاني بالرقى، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 159.

³ - شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

- عند إثبات ربح أو خسارة ناتج عن بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب إثبات أي فروقات صرف للربح أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية). وفي المقابل، يجب إثبات مكون صرف الناتج عن الربح أو الخسارة¹.

5- طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

تحدد طريقة ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية من خلال العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية كالتالي:

- إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم (اليورو مثلاً) تختلف عن العملة الأجنبية (الدولار مثلاً) للشركة التابعة أو الشركة الفرعية أو الشركة الزميلة، فإنه يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم باستعمال طريقة الترجمة الجارية ويطلق عليها أيضاً طريقة سعر الإقفال؛
- إذا كانت العمليات الأجنبية للشركة التابعة أو الشركة الفرعية أو الشركة الزميلة تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية على عملتها الوظيفية باستعمال طريقة البنود النقدية وغير النقدية ويطلق عليها عادة طريقة إعادة القياس².

مثال لطريق الترجمة للشركة القابضة في الأردن ولديها شركة تابعة في دولة الإمارات:

العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدرهم الإماراتي.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة الترجمة الجارية.	فروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدينار الأردني.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة إعادة القياس.	فروقات الترجمة في الأرباح والخاسر..
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدولار الأمريكي (عملة بخلاف الدينار والدرهم).	1. يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدولار بطريقة إعادة القياس؛ 2. ومن ثم يتم ترجمة القوائم المالية من الدولار إلى الدينار بطريقة الترجمة الجارية.	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر. فروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).

المصدر: جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 448.

¹ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 445.

² - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 447.

6- متطلبات الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح على ما يلي:

أولاً:

- ✓ فروقات أسعار الصرف المشمولة في صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
- ✓ صافي فروقات أسعار الصرف المصنفة كبند منفصل ضمن حقوق الملكية، والمطابق لمبلغ فروقات أسعار الصرف ما بين بداية ونهاية الفترة؛
- ✓ مبلغ فروقات أسعار الصرف المكون خلال الفترة والمشمولة ضمن المبلغ المسجل لأصل بهدف المعالجة البديلة المسموح بها (فرق سعر الصرف عن انخفاض حاد للعملة والتي يجب شمول مثل هذه الفروقات في القيمة المسجلة للأصل المرتبط بها).

ثانياً:

- في حالة تغيير تصنيف عملة أجنبية مهمة، يجب على المنشأة الإفصاح عن:
- ✓ سبب التغيير؛
 - ✓ طبيعة التغيير؛
 - ✓ تأثير التغيير في حقوق الملكية؛
 - ✓ التأثير على صافي الربح أو الخسارة لجميع الفترات السابقة المعروضة، كما لو أنه حدث التغيير في التصنيف في بداية أقدم فترة معروضة.
 - ✓ يجب الإفصاح عن الطريقة المستعملة في ترجمة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناشئة عن تملك المنشأة الأجنبية؛
 - ✓ الإفصاح عن سياسة إدارة مخاطر العملات الأجنبية¹.

¹ - شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS23

تكاليف الاقتراض

SAHLA MAHLA

المصدر الأول للطالب الجزائري



تقوم العديد من الشركات بالالتجاء إلى عملية الإقتراض بغرض تمويل احتياجاتها، وللقيام بهذه العمليات ظهر المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 تكلفة الإقتراض لوضع أسس المعالجة المحاسبية الخاصة بتكاليف الإقتراض، حيث سمح برسملة تكاليف الإقتراض والتي تتطلب أخذ فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للاستخدام أو للبيع، وهذا بعد الاعتراف بها

1- التطور التاريخي للمحاسبة عن تكلفة الإقتراض

أصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1984 بعنوان "رسملة تكلفة الإقتراض"، حيث ترك الحرية للشركات في إتباع السياسة من فترة إلى أخرى. إلا أنه تم تعديله سنة 1993 ليصبح المعيار المحاسبي الدولي رقم 23: تكلفة الإقتراض وذلك لاعتبار الفوائد مصروفا إيراديا، وقد تم تطبيقه على القوائم المالية بعد أول يناير 1995. وقد اختلف المعيار المحاسبي الدولي الأصلي في عدة نقاط نذكر منها:

- قام المعيار المحاسبي الدولي المعدل بتقسيم المعالجة المحاسبية إلى معالجتين، تتمثل الأولى في المعالجة الأساسية والتي تعتبر تكلفة الإقتراض مصروفا إيراديا بغض النظر عن كيفية استخدام القروض، أما المعالجة الثانية فهي تتمثل في المعالجة البديلة المسموح بها والتي تنص على إمكانية رسملة تكلفة الإقتراض.
- اشترط المعيار إمكانية رسملة تكلفة الإقتراض، والتي تقوم على ضرورة ارتباط الإقتراض بإنشاء الأصل المؤهل للرسملة بصورة مباشرة ذاتيا، ومن جهة أخرى إفتراض قياس المنافع المستقبلية الناتجة من تكلفة الإقتراض بصورة يمكن الاعتماد عليها¹.

2- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 23

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، إذا يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف. كما يسمح هذا المعيار برسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل². ويتضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 ما يلي:

- أن يطبق في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض؛
- لا تعتبر كافة تكاليف الإقتراض قابلة للرسملة، ويتم رسملة فقط ما يتعلق بتكاليف البناء أو إنتاج أصول مؤهلة بإعتبارها جزء من تكاليف هذه الأصول؛
- تقتصر تكاليف الإقتراض القابلة للرسملة على التكاليف المرتبطة بالإقتراض الخارجي وليس ما يتعلق بالتمويل عن طريق حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة التي تصنف كمطلوبات³.

3- التعريف بالمصطلحات

¹ - بلال حسن العيسى، أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (23): دراسة حالة شركة الاتصالات الفلسطينية، رسالة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2009، ص: 35.

² - بلال حسن العيسى، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

³ - خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24-25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 79.

تكاليف الإقتراض: "هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق بإقراض الأموال"¹.
وتتمثل تكاليف الإقتراض كالتالي:

- ✓ الفائدة على السحب على المكشوف والإقتراض طويل وقصير الأجل؛
- ✓ إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض إن وجد؛
- ✓ إطفاء تكاليف الملحق المتكبدة المتعلقة بترتيبات الإقتراض؛
- ✓ تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها (IAS 17)؛
- ✓ فروقات الصرف للعملاء الأجنبية².

الأصل المؤهل: "هو الأصل الذي يحتاج إلى فترة زمنية ضرورية ليصبح جاهزا للاستخدام المقصود، ويمكن أن يكون نوع من الممتلكات أو المنشأة أو الأجهزة أو الممتلكات المستثمرة خلال فترة الإنشاء، أو أصول غير ملموسة خلال فترة التطوير أو بضائع حسب الطلب"³.

وفيما يلي أمثلة عن الأصول المؤهلة:

- ✓ المخزون الطويل الأجل؛
- ✓ بناء منشأة صناعية؛
- ✓ مرافق توليد الطاقة الكهربائية؛
- ✓ الممتلكات الاستثمارية؛
- ✓ الأصول غير ملموسة طويلة الأجل؛
- ✓ النباتات المثمرة⁴.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول للطالب الجزائري

4- تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

- ❖ جب أن تكون تكاليف الإقتراض مرتبطة مباشرة بعملية إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. كان من المحتمل تجنب تكاليف الإقتراض لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهلة، وعليه فإن الأموال المخصصة للحصول على أصل مؤهل محدد، فإنه تمكن بسهولة من تحديد تكاليف الإقتراض التي ترتبط مباشرة بذلك الأصل المؤهل؛
- ❖ ممارسة الحكم الشخصي لتحديد تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها، في حالة صعوبة تحديد العلاقة المباشرة بين عملية الإقتراض معين وأصل مؤهل وتحديد الإقتراض الذي كان يمكن خلافا لذلك تجنبه، وفيما يلي أمثلة على الصعوبات:
- عندما تنسيق نشاط الإقتراض بشكل مركزي؛

¹ - عمر يوسف عمر الحضري، ملخص معايير المحاسبة الدولية، في: <https://www.mo7asaba.com>، 2019، ص: 37.

² - بلال حسن العبيسي، أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (23): دراسة حالة شركة الاتصالات الفلسطينية، رسالة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2009، ص: 36.

³ - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

⁴ - جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019، ص: 231.

- عند استخدام المجموعة أدوات دين متعددة لإقتراض الأموال بسعر فائدة مختلف، ومن ثم تقررؤها على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة؛
 - استخدام قروض محددة أو مرتبطة بالعملة الأجنبية؛
 - عمل المجموعات في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع مع تقلب في أسعار الصرف.
- ❖ يحدد مبلغ تكلفة الإقتراض المرسلة على أساس تكلفة الإقتراض الفعلية على ذلك الإقتراض مطروح منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة في حدود الإقتراض الخاص للحصول على أصل مؤهل¹.

5- بدء وتعليق وتوقيف رسملة الفوائد

5-1- بدء رسملة تكلفة الإقتراض:

يتم البدء في رسملة تكلفة الإقتراض كجزء من الأصل المؤهل بتاريخ البدء، وهو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة الشروط التالية:

- تحمل النفقات على الأصل المؤهل؛
- تحمل تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل؛
- يجب أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل إما لغرض استخدامه أو لغرض بيعه².

5-2- تعليق الرسملة:

يجب تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف خلالها التطور الفعلي

- قد يتم تكبد تكاليف الإقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل مثل هذه التكاليف تعتبر تكاليف احتفاظ بأصول تامة جزئيا ولا تكون مؤهلة للرسملة³؛

- لا تتوقف عادة رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة تنفيذ الأعمال التقنية والإدارية؛
- عدم توقف رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة التأخير المؤقت الضرورية، وذلك لاعتبارها جزء من إجراءات إعداد الأصل لاستخدامه المقصود. مثال: "تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقه بناء جسر إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي"³.

5-3- توقف الرسملة:

يتم إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عند استكمال كافة الأنشطة الضرورية في إعداد الأصل المؤهل للاستخدام أو للبيع، فمثلا عند اكتمال البناء الفعلي للأصل مع استمرار العمل الإداري الروتيني فهذا يعتبر الأصل جاهزا للاستخدام المقصود أو للبيع.

¹ - بلال حسن العبيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

² - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

³ - بلال حسن العبيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

وفي حال وجود تعديلات بسيطة مثل ديكور العقار حسب طلب المشتري ما تزال مطلوبة فهذا يدل على أن تكلفة النشاطات تم فعليا¹.

6- الإفصاح

يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية التي تم تبنيها لمعالجة تكاليف الإقتراض؛
- مقدار تكلفة الإقتراض التي تمت رسملتها خلال الفترة؛
- معدل الرسملة المستخدم².

وفيما يلي مثال توضيحي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض³:

إقتضت شركة A مبلغ 200,000 دولار بفائدة 12% من البنك في 1 يناير 2017، بهدف إنشاء آلة لاستخدامها في الإنتاج، وقد تم البدء في الإنشاء للتصنيع في 1 يناير 2017، وكانت النفقات التي أنفقت على آلة التصنيع حتى ديسمبر 2017 كالتالي:

1 يناير	100,000 دولار
30 أبريل	150,000 دولار
1 نوفمبر	300,000 دولار
31 ديسمبر	100,000 دولار
المجموع	650,000 دولار

SAHLA MAHLA
المصدر الأول للطلاب الجزائري



لمعالجة هذه العملية يتطلب تحديد الخطوات التالية:

- ✓ الهدف من الإنشاء هل هو من أجل استخدام الشركة أم للبيع؟
- ✓ فترة الرسملة التي كانت من 1 يناير إلى 31 ديسمبر، وأنها قد بدأت واستمرت خلال هذه الفترة وان تكاليف الإقتراض قد تم تحملها خلال هذه الفترة.
- ✓ حساب المتوسط المرجح التراكمي للنفقات:

التاريخ	النفقات الفعلية	فترة الرسملة	النفقات التراكمية
1 ديناير	100,000 دولار	12/12	100,000 دولار
30 أبريل	150,000 دولار	12/8	100,000 دولار

¹ - جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 236.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

³ - عمر يوسف عمر الحضري، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

1 نوفمبر	300,000 دولار	12/2	50,000 دولار
31 ديسمبر	100,000 دولار	12/0	—
—	650,000 دولار	—	250,000 دولار

✓ حساب الفوائد الفعلية والفائدة الممكن تجنبها:

- إذا كانت النفقات التراكمية أقل أو يساوي مبلغ الاقتراض المخصص لتمويل الأصل الإنشائي يتم استخدام معدل الفائدة المحدد والخاص بالمبلغ المقرض للأصل.
- إذا كانت النفقات التراكمية أكبر من مبلغ القرض المخصص للأصل يتم استخدام المتوسط المرجح للفائدة لكل القروض الموجودة خلال الفترة.

فإذا كانت الشركة لديها قروض أخرى خلال فترة إنشاء آلة كالتالي:

مبلغ 50,000 دولار بفائدة 14%، مبلغ 30,000 دولار سعر الفائدة 10%.

عليه يتم احتساب إجمالي الفوائد للقروض خلال الفترة:

مبلغ القرض	معدل الفائدة	الفائدة الفعلية
20,000 دولار	12%	24,000 دولار
50,000 دولار	14%	70,000 دولار
30,000 دولار	10%	30,000 دولار
100,000,000 دولار	—	124,000 دولار

حيث أن النفقات التراكمية للقرض المخصص للآلة (250,000) أكبر من مبلغ القرض (200,000) فإنه يتم حساب الفائدة كالتالي:

50,000 دولار	14%	70,000 دولار
30,000 دولار	10%	30,000 دولار
800,000 دولار	—	100,000 دولار

$$12.5\% = 800,000 / 100,000$$

حساب الفائدة المرسمة:

مبلغ القرض	معدل الفائدة	المجموع
200,000 دولار	12%	24,000 دولار
50,000 دولار	12.5%	6,250 دولار
250,000 دولار	—	30,250 دولار

قيد الفائدة الإجمالية للقرض:

124,000 من ح/ مصروف الفائدة

124,000 إلى ح/ النقدية

قيد الفائدة المرسمة:

30,250 من ح/ الألة

30,250 إلى ح/ مصروف الفائدة

إذا توقفت عملية إنشاء الأصل لفترة من الزمن يتم استبعاد فترة التوقف من الرسملة وإذا استثمرت الشركة بعض من مبلغ القرض بما يحقق عائد فإن قيمة العائد يتم خصمها من تكاليف الاقتراض.



قائمة المراجع

أولاً: قائمة والمراجع باللغة العربية

1. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015.
2. جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المكتبة الوطنية، سنة: 2019.
3. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
- الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/36
4. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم : 10 الأحداث اللاحقة لما بعد فترة التقرير، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015.
5. جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المكتبة الوطنية، سنة: 2019.
6. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
7. الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/35
8. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015.
9. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
10. عمورة جمال، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) IAS والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 29 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد النظام المحاسبي المالي.
- الموقع الإلكتروني الخاص بمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/34
12. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) عقود الإيجار، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار: 2015.

13. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
14. شعيب حمزة، معيار المحاسبة الدولي رقم 17 "عقود الإيجار" والنظام المحاسبي المالي، مجلة "الأبحاث الإقتصادية لجامعة البليدة-2" العدد 10 (جوان 2014).
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 29 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد النظام المحاسبي المالي.
16. الموقع الإلكتروني الخاص بمجلة المحاسب العربي - https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/29
17. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم : 18 الإيراد، الصادر عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة: 2015.
18. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
19. الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/create_pdf/standard/28.
20. أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010.
21. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019.
22. أحمد سامي حسب الله، المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية، مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 26 (العدد 01)، 2017.
23. رؤى حسين عبد الحسين، دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات: دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10 (العدد 2)، 2018.
24. أحمد سعد الجاري، المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية، مجلة دراسات إسلامية معاصرة، كربلاء، (13)، 2015.
25. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24-25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
26. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 17.1، في: <https://www.mo7asaba.com>، 2017.
27. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019.
28. شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

29. تيجاني بالرقبي، أمين راشدي، أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3 (العدد 1)، الجزائر، 2017.
30. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019.
31. بلال حسن العبسي، أثر المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (23): دراسة حالة شركة الاتصالات الفلسطينية، رسالة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2009.
32. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24-25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
33. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 17.1، في: <https://www.mo7asaba.com>، 2017.
34. عمر يوسف عمر الحضري، ملخص معايير المحاسبة الدولية، في: <https://www.mo7asaba.com>، 2019.

ثانياً: قائمة والمراجع باللغة الأجنبية

35. Jorge Ferández, Fernando Pino M, Francisco Vázquez L, Corporate-Sector Functional Currency: An International Comparison, (No 882), Central Bank of Chile, 2020.