الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس

معايير المحاسبة الدولية IAS 1

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر – تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد: د/ سيد محمد

أستاذ محاضر قسم "أ" / جامعة خميس مليانة

السنة الجامعية: 2021/2020

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
العنصر	**الصفحة**
تقديم	**04**
مدخل لمعايير المحاسبة الدولية	**06**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية	**13**
المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزونات	**18**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 جدول تدفقات الخزينة	**24**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	**33**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	**38**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل	**43**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات والمباني والمعدات	**48**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقود الإيجار–تمويل	**55**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين	**60**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 الإعانات الحكومية	**65**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	**70**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول	**75**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	**84**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة	**93**
المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة	**104**

تقديم

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، وقد تطورت المحاسبة من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، وأمام تنامي وشمولية أنشطة المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع، وهو ما أدى إلى تطور الأسواق المالية الدولية، ورافق ذلك وضع القيود والضوابط التي تحكم وتنظم عملية نشر وإيصال المعلومات المالية بما يضمن الفهم للمستعملين لهذه المعلومات.

وبالنظر إلى دورها في هذا الميدان، فإن المحاسبة في أي بلد تخضع لإطار قانوني وتنظيمي، يشكل مرجعا أساسيا لها يعمل على تنظيمها، وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة، وقد انعكس ذلك في اختلاف أسس القياس والإفصاح المحاسبيين، حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطوير المحاسبة لديها، وقد تأثرت المحاسبة في تطورها بالمدخل المتبع، مما ساهم في تعزيز الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة.

باعتبار أن عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل ومعاملات جديدة ولما يطرأ من تغيرات، لعدة أسباب من بينها عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية، وتطور الأسواق المالية العالمية والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات، فإن تحقيق الاتساق والانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر، حيث هناك عدة جهود لمنظمات دولية وإقليمية من أجل تحقيق نوع من التوافق بين المعايير المحاسبية المطبقة في كل بلد، من أجل الوصول إلى توحيد محاسبي دولي، على رأسهم لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أعيدت هيكلتها فيما بعد تماشيا مع التطورات الحاصلة في الميدان، ولقد أحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات القليلة الماضية نجاحا ملحوظا في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر من طرف الدول.

تلقى معايير المحاسبة الدولية، والتي أُعيدَ تسميتها حالياً بـ " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " قبولاً عالمياً، وأحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات القليلة الفائتة نجاحاً ملحوظاً في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة التي تختلف عن بعضها البعض؛ لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة العالمية أو تقارب عالمي نحو لغة محاسبية مشتركة في العالم المالي، ويبدو أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي لغة المحاسبة الدولية المشتركة.

مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

إن الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة أوجدت عدة أنماط لمعالجة العمليات المالية وهذا ما أدى بالسعي من عدة جهات لتقليل هذه الاختلافات وسن قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعيا لتوحيد محاسبي دولي.

1. دلائل التباين والاختلاف في الممارسات المحاسبية الدولية

تعمل المحاسبة المالية على مستوى مختلف دول العالم على تزويد المستخدمين مهما كانت طبيعتهم (مستثمرون، مسيرون، مقرضون، زبائن، ممثلي العمال، الهيئات الحكومية وغيرها) ومهما كان انتمائهم (محليين أو أجانب) بالمعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات.

إلا أن الظروف الاقتصادية العالمية التي كانت سائدة بداية القرن الماضي، جعلت المعلومة المالية تفقد أهميتها ومصداقيتها، إذ أصبحت تفتقر للموضوعية ولا تتسم بالقابلية للمقارنة، سواء بين مختلف المؤسسات المحلية والأجنبية، أو بالنسبة لنفس المؤسسة الواحدة من دورة إلى أخرى. هذا يرجع كون تلك المرحلة تميزت بنظامين محاسبيين على مستوى العالم؛ النظام المحاسبي الانجلوساكسوني، والنظام المحاسبي الفرانكفوني.

- **النظام المحاسبي الانجلوساكسوني**

جوهر هذا النظام خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى، وهذا من خلال البورصة وتعليماتها، كون البيئة الاقتصادية الانجلوساكسونية تقوم على هيمنة البورصة في تمويل المشاريع والشركات ذات الملكية الجماعية، كما يتميز بعدم تدخل الدولة واستقلالية الجانب الجبائي عن المحاسبة، فالنتيجة الجبائية تحسب بطريقة منفصلة عن النتيجة المحاسبية.

كما يعتمد هذا النظام المحاسبي على هيئات مهنية محاسبية مستقلة تعمل على تطوير وإقرار معايير محاسبية حسب الحاجة، وهذا النموذج المحاسبي هو القائم اليوم والمؤثر في المعايير المحاسبية الدولية، هو معتمد ليس في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، بل في بلدان عدة خاصة تلك التي كانت خاضعة للاستعمار الانجليزي مثل: استراليا، كندا، هونج كونج، الهند، ايرلندا، كينيا، نيوزيلندا وسنغافورا.

❖ **النظام المحاسبي الفرانكفوني**

النظام الاقتصادي الفرانكفوني يعتمد على الملكية الفردية للمؤسسات الاقتصادية، وهيمنة البنوك على عملية تمويل الاقتصاد وليس البورصة، كما أن الدولة لها تدخل واسع في جميع المجالات الاقتصادية، لذا فالنظام المحاسبي يفضل الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي، هدفه خدمة مصالح واحتياجات الحكومة بالدرجة الأولى وليس المستثمر، فالنتيجة الجبائية مثلا تحسب على أساس النتيجة المحاسبية.

لذا فالدولة هي الفاعل الرئيسي بإصدار معايير وقواعد محاسبية في شكل قوانين واجبة التطبيق لحماية مصالحها؛ مثل الجزائر، ألمانيا، بلجيكا، كوت ديفوار، الدانمارك، اسبانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، المغرب، البرتغال، السويد،... الخ، والمنظمات المهنية لها دور ثانوي فقط.

نتيجة لهذا الاختلاف والتباين اصطدم مجتمع المال والأعمال من مستخدمي المعلومات المالية بعدة مشاكل وصعوبات، أهمها:

- ✓ عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية في نفس الوقت لشركة معينة مع شركات أخرى خارج حدود البلد الواحد، أو مقارنة معلومات نفس الشركة من دورة إلى أخرى،
- ✓ عدم إمكانية تجميع القوائم المالية لشركة لديها فروع في بلدان أخرى، بدون مشاكل أو بدون تحمل تكاليف كبيرة، فهي ملزمة بترجمة القوائم المالية لفروعها العالمية وفق النظام المحاسبي المعتمد ببلدها الأصلي، هذا مكلف كثيرا ويستوجب وقت كاف لذلك؛

- ✓ عدم إمكانية دخول أسواق مالية دولية أو بورصات عالمية، كون هذه الأخيرة تشترط من الشركات الراغبة في إدراج أسهمها الإفصاح عن معلوماتها المالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة من طرف البورصة.
- ✓ الاختلاف الكبير والانحراف الجوهري في القوائم المالية والمعلومة المالية في حالة ترجمتها من نظام محاسبي إلى نظام محاسبي آخر، بهدف تجميع الحسابات أو دخول أسواق مالية عالمية.

ومن خلال المثال التالي سنحاول توضيح حجم الصعوبات و التعقيدات السابقة:

مثال01: *حالة الشركة الألمانية* ***(Daimler-Benz)****، ففي سبتمبر من سنة 1993 سجلت هذه الشركة ربحا بـ 168 مليون مارك ألماني وهذا وفق النظام المحاسبي الألماني، ونفس الشركة وبنفس الدورة سجلت عجز بـ 949 مليون مارك حسب الإطار والنظام المحاسبي الأمريكي وذلك عند إعادة صياغة وترجمة قوائمها المالية بهدف دخول سوق نيويورك للأوراق المالية.*

2. مفهوم التوحيد المحاسبي

يقصد بالتوحيد المحاسبي توحيد كلي للهيكل النظري والمعرفة المحاسبية المعتمدة في التطبيق المحاسبي في كل الحالات، وهذا بتوحيد المفاهيم، المصطلحات والتعاريف؛ توحيد الفروض والمبادئ، مع توحيد كيفية إعداد وقياس المعلومة المالية وكذا طريقة الإفصاح عنها، باعتماد نفس القوائم المالية من حيث العدد، الشكل والمحتوى، لتجاوز المشاكل والصعوبات الناجمة عن اختلاف الممارسات المحاسبية.

وتعود فكرة التوحيد المحاسبي إلى المؤتمرات العالمية للمحاسبة، التي اتفق على انعقادها كل خمسة سنوات (مازالت قائمة ليومنا هذا) أو بالأحرى تعود الفكرة للمؤتمر العالمي الأول سنة

1904 بمدينة سانت لويس بولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث ناقش المؤتمر لأول مرة إمكانية توحيد القوانين والقواعد المحاسبية بين الدول.

تلت هذا المؤتمر عدة مؤتمرات أخرى ناقشت مواضيع وإشكاليات محاسبية أخرى بغية الوصول لنموذج محاسبي موحد، كمؤتمر أمستردام سنة 1926 الذي ناقش موضوع الاهتلاك، إعادة التقييم، اعتماد السنة التجارية أو الطبيعية.

بالمؤتمر العاشر سنة 1972 بأستراليا تم الاتفاق على إنشاء لجنة مستقلة لإصدار معايير دولية للمحاسبية في سياق توحيد المحاسبة دوليا، وبمارس سنة 1973 اجتمعت عشرة دول وهي: الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا وأيرلندا ممثلة بهيئاتها المهنية المحاسبية لتفعيل وإكمال عملية التكوين؛ حيث كان الإنشاء الفعلي بجوان 1973 تحت تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) ***International Accounting Standards Committee)*** ، وكانت وظيفتها الأساسية إعداد وإصدار معايير محاسبية دولية (**IAS**) (***International Accounting Standards***) تلقى القبول العام، مع تشجيع وترقية اعتمادها على المستوى الدولي، سواء بطريقة كاملة أو التكيف معا.

3. <u>مفهوم التوافق (التناسق) المحاسبي</u>

اثبت مفهوم التوحيد المحاسبي استحالة التطبيق لعدم إمكانية الدول اعتماد نفس النموذج المحاسبي وانتهاج نفس الممارسات بصفة كلية وبنفس الوقت؛ وهذا لوجود العديد من المعوقات والاختلافات الاقتصادية، المالية، الاجتماعية، الثقافية والسياسية لكل بلد، لذا توجهت الجهود لتبني فكرة التوافق المحاسبي وهو التوحيد بشكل مبسط، كونه يتميز بالمرونة وإمكانية التطبيق والتكيف مع خصائص كل بلد.

يتجلى مفهوم التوافق في محاولة الجمع بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية وتنسيق الممارسات بطريقة منهجية، وذلك بمحاولة التقليل من التباين الجوهري بين الأنظمة، فهو موجه لتفعيل وتعظيم الانسجام والتقارب وليس إعطائها صبغة موحدة كليا.

التوافق المحاسبي إذن هو الشكل المبسط للتوحيد، أو التوحيد بنسبة محددة لا تصل (100%)، فهو يسعى للوصول لنقطة الإجماع وليس نقطة التوحد التام. لذا فكل جهود الهيئات المهنية الدولية في مجال المحاسبة اليوم تصب نحو التوافق المحاسبي وليس التوحيد المحاسبي.

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

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) بتاريخ 29 جوان 1973 كثمرة للاتفاقيات التي عقدت بين عشرة دول سبق ذكرها، وهي لجنة مهنية مستقلة تهتم بترقية وتطوير المعرفة المحاسبية دوليا، سعيا منها لتحقيق توافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية لكل بلد وهذا بإعداد وإصدار معايير محاسبية دولية (**IAS**). بلغت المعايير الصادرة عنها 41 معيار لغاية 2001 وهو تاريخ إصلاح اللجنة، من هذه المعايير ما حذف ومنها ما عدل.

- **إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)**

بتاريخ 01 أفريل 2001 أعيد النظر في البنية التحتية لـ (**IASC**)، رغبة في تطوير خدماتها بإحداث إصلاح هيكلي عليها تمثل في النقاط التالية:

- ✓ تغيير الاسم من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- ✓ المعايير التي سوف تصدر عن المجلس ستكون تحت تسمية المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS) (International Financial Reporting Standards) ، كون هذه الأخيرة أشمل من الأولى، إذ تتضمن الجانب المالي والمحاسبي للمعلومة؛

- ✓ كل معيار أصدر مسبقا من طرف (IASC) تحت تسمية (IAS) يبقى تحت هذه التسمية لغاية إلغائه، وفي حالة إلغائه لا يستعمل رقمه من جديد.

❖ **معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**

المعايير المحاسبية هي جميع القواعد، النماذج والإرشادات التي يستند إليها لإعداد القوائم المالية، إذ تتعلق بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع من عمليات، أنشطة أو أحداث المؤسسات الاقتصادية مهما كانت طبيعتها، فكل معيار مخصص لعنصر أو عملية معينة.

إن المعايير تحت تسمية (**IAS**) هي 41 معيار (1973-2001) الغي منها لغاية 2009، 12 معيار هي: (3، 4، 5، 6، 9، 13، 14، 15، 22، 25، 30، 35)، كما بلغ عدد المعايير تحت تسمية (**IFRS**) 17 معيار.

كل معيار محاسبي يتضمن أو يتكون من ما يلي:

- ✓ الهدف: (Objective) العنصر أو المجال الذي سيقوم بوصف طريقة معالجته المحاسبية؛
- ✓ النطاق: مجال تطبيق المعيار وهذا بحصر النقاط والمجالات التي هي من اختصاص هذا المعيار من عدمه؛
- ✓ تعريف المصطلحات: بشرح وتحديد جميع المصطلحات المستخدمة على مستوى هذا المعيار؛
- ✓ القياس والمعالجة المحاسبية: تفصيل طريقة معالجة العنصر محاسبيا (التقييم، الإثبات، التصنيف...)؛
- ✓ الإفصاح: شرح كيفية نشر المعلومة المالية التي ولدها القياس، و تحديد المعلومات الواجب إرفاقها مع المعلومة المالية.
- ✓ تاريخ الدخول حيز التطبيق: إبراز التاريخ الرسمي لاعتماد المعيار.

مثال: *تلخيص للمعيار المحاسبي الدولي* ***(IAS02)*** *الخاص بالمخزونات*

✓ **الهدف من المعيار**: وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وفق طريقة التكلفة التاريخية، كيفية الاعتراف به كمصروف وكيفية تحديد تكلفة استهلاكه، تحديد القيمة التي يجب أن يظهر بها بالقوائم المالية، كما يعرض طريقة الاستهلاك المسموح بها والمفضلة وشرح كيفية الإفصاح عن المخزون.

✓ **نطاق المعيار**: يحدد المعيار طبيعة المخزونات التي هي من اختصاصه من عدمه، فالمخزونات الزراعية والبيولوجية تخرج من نطاق هذا المعيار، حيث خصصت لها معيار خاصة بها، (IAS41) معيار مخصص لـ (المنتجات الزراعية والأصول البيولوجية).

✓ **تعريف المصطلحات**: يشرح المعيار مفهوم المخزون كأصل جاري موجه للبيع أو التحويل أو الاستهلاك، يميز بين البضاعة، مواد الأولية، اللوازم والمنتجات تامة الصنع. يشرح مفهوم تكلفة الشراء ومكوناتها، تكلفة الإنتاج ومكوناتها، تحديد طريقة استهلاك المخزونات، شرح مفهوم تدهور قيمة المخزونات وكذلك مفهوم المصروف من المخزونات؛

الإفصاح: يحدد البيانات المتعلقة بالمخزونات الواجب الإفصاح عنها، كالطريقة المعتمة لقياس المخزونات، القيمة القابلة للتحصيل، إثبات أو استرداد تدهور القيمة، وكذلك المعلومات الواجب إرفاقها كعنصر مكمل للمعلومة المالية التي أنتجها القياس.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 القوائم التي يجب على المؤسسة أن تعدها في 12/31، وتعد القوائم المالية على أساس فرضيتين أساسيتين وهما الاستمرارية في النشاط بمعنى أن العمر الافتراضي للمؤسسة 99 سنة ومحاسبة الالتزام أساس الإستحقاق، ويقصد به الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها ام لا والاعتراف بالإيرادات المكتسبة سواء تم قبضها أم لا.

هدف المعيار:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي الى وصف أسس عرض القوائم المالية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر فترات زمنية متتالية والمقارنة مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس القطاع، وبناءا على ذلك فان الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص في الآتي:

- ✓ تحديد الأسس الواجب اتباعها لعرض وإعداد القوائم المالية؛
- ✓ التأكيد على خاصية المقارنة؛
- ✓ تحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

نطاق المعيار:

يغطي المعيار المحاسبي الدولي المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية.

متطلبات المعيار الرئيسية:

عناصر القوائم المالية:

1- قائمة المركز المالي (الميزانية): تعبر قائمة المركز المالي عن الصورة المالية للمؤسسة من خلال إبراز أصول والتزامات المؤسسة وكذا حقوق ملاكها في فترة زمنية معينة.

أ- تصنيف الأصول:

الأصول المتداولة: يتطلب المعيار المحاسبي رقم 01 تصنيف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:

- ✓ عندما تحتفظ به المؤسسة لغاية بيعه أو استخدامه خلال دورة الاستغلال أو الدورة التشغيلية؛
- ✓ عندما تكون الغاية الاساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغاية المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- ✓ في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة أو مماثلة ولا يوجد قيود على استعماله (الاستثمارات المالية قصيرة الأجل والتي تكون جاهزة للتحويل الى سيولة وبقيمة محددة وأن يكون تاريخ استحقاقها ثلاثة شهور أو أقل من تاريخ اقتنائها.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط السابقة الذكر فتصنف على أنها أصول غير متداولة، ويعتبر المحزون والذمم المدينة التجارية أصول متداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحويلها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

الأصول الغير متداولة: وهي تلك القيم المادية والغير المادية التي تخضع لرقابة المؤسسة وتحقق بها المؤسسة مزايا اقتصادية، تقتنيها أو تنجزها قصد استغلالها وتسيير أعمالها.

ب- **تصنيف الخصوم:**

الالتزامات المتداولة: يتطلب المعيار المحاسبي رقم 01 تصنيف الالتزام على انه متداول عندما تنطبق عليه احد الحالات التالية:

- ✓ يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية؛
- ✓ يستحق خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- ✓ لا تستطيع المؤسسة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

الالتزامات الغير متداولة: تصنف الالتزامات على أنها غير متداولة اذا توفرت الشروط التالية:

- ✓ تستحق التسديد خلال فترة أكثر من 12 شهر؛
- ✓ تلك التي يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهر.

ج-حقوق الملكية:

تمثل حقوق الملكية ما يمتلكه المساهمين أو أصحاب المؤسسة من أصول المؤسسة وهي تشمل البنود التالية:

- ✓ رأس المال الأساسي: وهذا يشمل القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة؛
- ✓ الارباح المحتجزة: وتمثل اجمالي الارباح المتراكمة منذ تأسيس المؤسسة مطروحا منها التوزيعات للمساهمين؛
- ✓ الاحتياطي الإجباري: وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح بناءا على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول؛
- ✓ أسهم الخزينة: تعتبر أسهم الحزينة من مكونات حقوق الملكية وهي تمثل شراء المؤسسة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

2- **قائمة الدخل:** تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وهي تتكون من:

الدخل: ويمن تعريف الدخل من خلال الاطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل على انه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي الى زيادة الحقوق الملكية ما عدى المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الاصول أو تخفيض في الالتزامات.

المصاريف: تعرف المصاريف على أنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات، وتؤدي المصاريف الى نقصان في حقوق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات الى المالكين.

3-جدول الحركة في رؤوس الأموال: الهدف من هذه القائمة توضيح التغير الحادث في رأس مال المؤسسة أي مصادر التغيير وتتكون هذه القائمة من العناصر التالية:

رأس المال الأساسي؛

الاحتياطات؛

الأرباح المحتجزة؛

فرق اعادة التقييم وتتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات؛

حقوق الأقلية أي حقوق الشركة القابضة لدى الشركة التابعة.

4-جدول التدفقات النقدية:

يمثل جدول التدفقات النقدية حركة دخول و خروج النقود الفعلي خلال سنتين متتاليتين.

5-الملاحق:

يتم من خلال الملاحق توضيح السيايات المحاسبية وجميع المعلومات المالية الضرورية الغير موجودة في القوائم المالية ، كطريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، طريقة تصحيح الاخطاء المحاسبية.

المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزونات

يتناول المعيار المحاسبي رقم 02 المخزون وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل ضمن قائمة المركز المالي، وكذا الطرق المختلفة المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للكميات المستنفذة من المخزون الذي يعترف به كمصروف ضمن قائمة الدخل في حالة البيع أو الاستعمال عندما يتم الاعتراف به كإيراد عند بيعه.

هدف المعيار:

- ✓ وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الارشادات والقواعد وكذا الأساليب المتبعة في تحديد تكلفة المخزون؛
- ✓ وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا؛
- ✓ كيفية تحديد القيمة القابلة للتحقيق.

نطاق المعيار:

يغطي هذا المعيار جميع أنواع المخزونات التي تحصلت عليها المؤسسة أو أنتجتها بهدف البيع أو المواد الخام التي تستخدم في عملية الانتاج.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

المخزون: هو أصل مقتنى للبيع في مسار الأعمال العادي، أو تحت الإنتاج لغاية البيع، أو يكون على شكل مواد ومهمات لاستخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

القيمة القابلة للتحقق: سعر البيع المتوقع في مسار الأعمال العادي مطروحا منها التكلفة المتوقعة للإتمام والتكلفة المتوقعة لإجراء عملية البيع.

القيمة العادلة: القيمة التي يتم بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

متطلبات المعيار الرئيسية:

اعتبار المحزون من الأصول:

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي يمكن اعتبار عنصر ما على أنه مخزون في الحالات التالية:

- ✓ عند الاحتفاظ به لغرض البيع؛
- ✓ المنتجات قيد التصنيع لغرض البيع؛
- ✓ كل المواد الاولية والمواد الاستهلاكية التي تستهلك في عملية الانتاج أو تقديم الخدمات.

يتم الاعتراف بعنصر من العناصر بالمخزونات التابعة للمؤسسة إذا:

- ✓ اذا كانت البضاعة مملوكة للمؤسسة والموجودة في مخازنها؛
- ✓ اذا كانت البضاعة مملوكة للمؤسسة وموجودة بمعارضها؛
- ✓ اذا كانت البضاعة مملوكة للمؤسسة والموجودة لدى الغير لغرض بيعها؛
- ✓ البضاعة المملوكة للمؤسسة الموجودة لدى مصالح الجمارك بهدف اتمام الاجراءات القانونية للحصول عليها.

أما المحزونات التي لا تدخل ضمن مخزونات المؤسسة فتكون في الحالات التالية:

- ✓ البضاعة المحجوزة من طرف مصلحة الجمارك؛
- ✓ البضاعة الموجودة بمحازن المؤسسة بصفة الامانة.

تكلفة الحصول على المحزونات (تكلفة الشراء):

تتمثل هذه الاخيرة في ثمن الشراء المحدد بالسعر المتفق عليه مطروحا منه كل التخفيضات ومردودات المشتريات، مضافا إليه جميع المصاريف المنفقة على المخزون من غاية تعيينه الى

غاية ايصاله إلى المؤسسة وأية مصاريف أخرى تعزى لعملية الشراء بشكل مباشر، وبصفة عامة تتكون مصاريف الشراء من العناصر التالية: سعر الشراء، حقوق الجمارك، الرسوم غير قابلة للاسترجاع، مصاريف النقل، الشحن، التفريغ،.....

تكلفة تحويل المخزونات الى منتجات تامة الصنع:

يظهر هذا النوع من التكاليف في المؤسسات الانتاجية والتي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع أو منتجات تامة الصنع ويتضمن هذا البند ما يلي:

- ✓ تكاليف المواد الأولية المستعملة؛
- ✓ تكاليف الانتاج الثابتة والمتغيرة المباشرة والغير مباشرة؛
- ✓ تكاليف خاصة بتصميم منتج بناءا على طلب العميل.

التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون:

- ✓ التلف الغير الطبيعي أو الغير العادي، أي ذلك النقص الذي يحدث في المخزون نتيجة أسباب غير عادية كفعل فاعل مثلا، أما التلف العادي فيعتبر من تكلفة المخزون ويعترف به كتخفيض؛
- ✓ تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة وضرورية بين مرحلتين من مراحل الإنتاج أو إذا كانت ضرورية للمحافظة على المخزون من التلف؛
- ✓ المصاريف الإدارية الغير مرتبطة بالإنتاج؛
- ✓ مصاريف البيع والتسويق؛
- ✓ تكاليف الإقراض ويحدث ذلك عند شراء المخزون ويكون التسديد لأجل أو بالتقسيط، حيث أن الزيادة الناتجة عن طول فترة السداد عن الفترة العادية، والتي تمثل الفرق بين السعر العادي المتفق عليه والمبلغ الواجب الدفع لا تدخل ضمن تكلفة المخزون؛

- ✓ فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا؛
- ✓ مصاريف السماسرة والتي تتعلق بالعمولات التي تدفع الى السماسرة عند عملية الشراء.

مثال: لتكن لدينا شركة تجارية تشتري أدوية من الدول الأوروبية وتبيعها الى دول المغرب العربي وخلال سنة 2015 تكبدت المصاريف التالية:

- ✓ تكلفة شراء الأدوية طبقا لفواتير الموردين **(تدخل)**.
- ✓ مصاريف شحن المشتريات. **(تدخل)**.
- ✓ مصاريف نقل المشتريات من الميناء إلى مخازن المؤسسة. **(تدخل)**.
- ✓ مصاريف تأمين المشتريات. **(تدخل)**.
- ✓ رسوم متعلقة بالواردات**(تدخل)** ، وومصاريف ورسوم أخرى متعلقة بالصادرات**(لا تدخل)**.
- ✓ عمولات سمسرة متعلقة بالواردات**(تدخل)**..
- ✓ عمولات تدفع لوكلاء المبيعات**(لاتدخل)**.
- ✓ مرتبات العاملين في الإدارة المالية. **(لاتدخل)**.
- ✓ مرتبات رؤساء المخازن. **(لاتدخل)**.
- ✓ تكاليف ضمانات ما بعد البيع. **(لاتدخل)**.
- ✓ فوائد مشتريات الأدوية أين كان الدفع لأجل. **(لاتدخل)**.
- ✓ مصاريف شراء غطاء بلاستيكي للمحافظة على المشتريات من الامطار أثناء نقلها. **(تدخل)**.

طرق تقييم المخزون:

عند إعداد القوائم المالية يتطلب المعيار المحاسبي رقم 02 تقييم المخزون بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

صافي القيمة القابلة للتحقق: تعبر القيمة القابلة للتحقق عن سعر البيع المقدر للمخزون منقوصا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون إذا كان المنتج قيد الإنجاز منقوصا منه التكاليف المقدرة لتحقيق عملية البيع.

صافي القيمة القالبة للتحقيق = سعر البيع المقدر-(التكاليف المقدرة للإنتاج+ التكاليف المقدر للبيع)

عند انخفاض قيمة المخزون عن التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويعترف به في قائمة الدخل.

مثال: في 2014/212/31 كان لدى مؤسسة مخزون من المواد الخام تكلفتها تقدر بـ 48000دج، وكانت مصاريف إتمام إنتاجه المقدرة بـ 15000دج، والتكاليف المقدرة لبيعه عند نهاية تصنيعه بـ 2000دج وسعر البيع المقدر عند إتمام تصنيعه بـ 60.000دج.

المطلوب:

- ✓ تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق.
- ✓ تحديد خسارة الانخفاض في المخزون.
- ✓ تحديد قيمة المخزون الذي سيظهر في 2014/12/31.

الحل: صافي القيمة القابلة للتحصيل= 60000-(15000+2000)

=43000دج.

قيمة الخسارة= التكلفة –القيمة القابلة للتحصيل

= 48000-43000= 5000دج

القيمة الظاهرة في الميزانية هي 43.000دج

طرق تقييم المخرجات من المخزون أو طرق نفاذ المخزون:

نص المعيار المحاسبي على طريقتين لتقييم المخرجات من المخزون وهي طريقة التمييز العيني والطرق الافتراضية؛

حيث يتم استعمال طريقة التمييز العيني في حالة المخزونات التي لا تعوض بعضها البعض ويمكن الفصل ما بين أنواعها وتتناسب مع المؤسسات التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المؤسسات التي تبيع الألات الثقيلة والمؤسسات التي تبيع السلع الثمينة القيمة، وعليه يصعب تطبيق هذه الطريقة إذا كانت البضاعة متجانسة وغير قابلة للتمييز.

الطرق الافتراضية: لحساب تكلفة المخزون خاصة تكلفة مخزون آخر المدة ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 على إمكانية استعمال طريقيتين طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

الافصاحات

يجب أن تفصح البيانات المالية عن مايلي:

- ✓ السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- ✓ القيمة الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمشروع؛
- ✓ القيمة المرحلة للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع؛
- ✓ مقدار المخزون المعترف به كمصروف (بيع – استخدام – تخفيض)؛
- ✓ مبلغ تخفيض قيمة المخزون المعترف به كمصروف؛
- ✓ الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تخفيض قيمة المخزون؛
- ✓ القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 جدول تدفقات الخزينة

يحل هذا المعيار المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي السابع والخاص بإعداد قائمة التغيرات في المركز المالي، المعتمد من قبل المجلس في تشرين أول (أكتوبر) عام 1977. لقد أصبح المعيار المعدل ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الأول (يناير) 1994 أو بعد ذلك التاريخ.

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

نطاق المعيار:

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

يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها

وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة وعما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشاة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المالية. فالمنشآت 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 للتدفقات النقدية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

النقدية: ويقصد بها النقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة: وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

التدفقات النقدية: وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها.

الأنشطة التشغيلية: عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية: عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.

الأنشطة التمويلية: عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمنشأة.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أولا. عرض قائمة التدفقات النقدية

يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية.

على كل منشأة أن تعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها. ويساعد تبويب التدفقات النقدية حسب الأنشطة في تقديم معلومات تفيد المستخدمين في تقدير أثر تلك الأنشطة على الوضع المالي للمنشأة وفي تقدير النقدية وما يعادلها. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا في تقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

من الممكن أن تتضمن عملية واحدة تدفقات نقدية تخص اكثر من نشاط، فعلى سبيل المثال فإن عملية سداد أحد القروض قد تشتمل على سداد أصل الدين بالإضافة إلى الفوائد، وفي هذه الحالة يمكن تصنيف الفوائد باعتبارها نشاط تشغيلي أما سداد أصل الدين فيمكن اعتباره نشاطا تمويليا.

1. الأنشطة التشغيلية:

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المنشأة، ولذلك فإنها تنتج عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات

النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- ✓ المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات؛
- ✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات؛
- ✓ المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم؛
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التأمين؛
- ✓ المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية؛
- ✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

ورغم أن بعض العمليات كبيع أصل ثابت، قد ينتج عنها مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة، إلا أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالأنشطة الاستثمارية.

2. الأنشطة الاستثمارية:

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- ✓ المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى، وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة؛

- ✓ المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة؛
- ✓ المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة (ولا يشمل ذلك على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها)؛
- ✓ المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة (ولا يشمل ذلك على المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجار فيها)؛
- ✓ القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى (ولا يشمل ذلك على القروض والسلف التي تقدمها المنشات المالية)؛
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمنشأة (ولا يشمل ذلك القروض والسلف الخاصة بالمنشآت المالية)؛
- ✓ المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات والمقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية؛
- ✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات والمقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائي للتحوط لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصينه أو التحوط له.

3. الأنشطة التمويلية:

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- ✓ النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية؛
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها؛
- ✓ النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛
- ✓ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛
- ✓ النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

ثانيا. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين:

- ✓ **الطريقة المباشرة:** حيث يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة للبنود الأساسية.
- ✓ **الطريقة غير المباشرة:** حيث يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية وأية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية وكذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

يفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة.

في ظل الطريقة المباشرة يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية بإحدى الطريقتين:

من الدفاتر المحاسبية للمنشأة،

أو بتعديل بنود المبيعات وتكلفة المبيعات (الفوائد وما شابهها من بنود الدخل ومصروفات الفوائد وما يشابهها من بنود المصروفات الرئيسية بالمنشات المالية) وكذلك باقي بنود قائمة الدخل بما يلي:

- ✓ التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية؛
- ✓ البنود غير النقدية الأخرى؛
- ✓ البنود الأخرى التي تعتبر آثارها النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

في ظل الطريقة غير المباشرة، يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بما يلي :

- ✓ التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية؛
- ✓ البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من شركات زميلة أو حقوق أقلية، وباقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

وكطريقة بديلة فإنه يمكن إظهار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في ظل الطريقة غير المباشرة عن طريق عرض الإيرادات والمصروفات الظاهرة بقائمة الدخل وكذلك التغيرات في بنود المخزون والبنود التشغيلية من حسابات المدينين والدائنين .

ثالثا. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية على أساس صافي تلك التدفقات وذلك في الحالات الآتية:

المتحصلات والمدفوعات النقدية التي تتم لحساب العملاء وذلك عندما تكون تلك التدفقات خاصة بأنشطة العميل وليس بأنشطة المنشأة؛

المتحصلات والمدفوعات النقدية الخاصة ببنود تتسم بسرعة معدل دورانها وكبر حجم مبالغها وقصر أجالها.

من الأمثلة على المتحصلات والمدفوعات النقدية المشار إليها سابقا و التي تتم لحساب العملاء ما يلي:

- ✓ قبول الودائع تحت الطلب و إعادة دفعها من قبل البنك؛
- ✓ الأموال التي تحتفظ بها إحدى شركات الاستثمار للعملاء؛
- ✓ الإيجارات التي تحصل نيابة عن ملاك العقارات ثم تدفع لهم.

ومن الأمثلة على المتحصلات والمدفوعات النقدية المشار إليها سابقا المدفوعات المقدمة التسديدات الخاصة ما يلي:

- ✓ المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان؛
- ✓ شراء وبيع الاستثمارات، وبعض عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، ومن الأمثلة على ذلك العمليات التي لا تزيد آجالها عن ثلاثة أشهر.

رابعا. التدفقات النقدية بعملات أجنبية

يجب تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بعملات أجنبية بالعملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للمنشأة وباستخدام سعر الصرف بين تلك العملة والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

يتعين ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية، باستخدام أسعار الصرف السائدة بين العملات الأجنبية وعملة إعداد التقارير المالية، وذلك في تواريخ حدوث تلك التدفقات النقدية.

يجب التقرير عن التدفقات النقدية لعملات أجنبية بطريقة صرف متسقة مع ما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". فيسمح باستخدام سعر صرف تقريبي لسعر الصرف الفعلي، وعلى سبيل المثال يمكن استخدام المتوسط المرجّح لسعر الصرف خلال فترة معينة لإثبات العمليات بعملات أجنبية وكذلك لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. ورغم ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون لا يجيز استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ قائمة المركز المالي لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

لا تعتبر المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية من قبيل التدفقات النقدية، ورغم ذلك فإن أثر التغير في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها والتي يتم الاحتفاظ بها (أو تستحق) بعملات أجنبية يجب إظهارها بقائمة التدفقات النقدية، وذلك بهدف تسوية أرقام النقدية وما يعادلها في بداية ونهاية المدة، ويجب التقرير عن ذلك في موضع منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويشمل هذا المقدار على الفروق –إن وجدت– بافتراض أنه تم التقرير عن تلك التدفقات النقدية باستخدام سعر الصرف السائد في نهاية الفترة المالية.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 8السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

صدرت أحدث نسخة من IAS8 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في 18 ديسمبر 2003 لكن تم تعديله لاحقا عدة مرات خاصة بعد التعديلات التي طرأت على المعيار IAS 1 "عرض القوائم المالية".

هدف المعيار:

هدف هذا المعيار هو تحديد ضوابط اختبار تغيير السياسات المحاسبية مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، يبتغى من هذا المعيار أن يعزز ملائمة وإمكانية الاعتماد على قوائم المالية للمنشأة وقابلية هذه القوائم المالية مقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية مقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وعند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة، وتتم المحاسبة عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء فترة سابقة وتعديلات بأثر رجعي تتم تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي: هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو إلتزام أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة ومن ثم لا تعد تصحيحا لأخطاء.

أخطاء فترة سابقة: هي حذف من القوائم المالية للمنشأة، وتنشأ عن الفشل لإستخدام أو سوء الاستخدام معلومات.

التطبيق بأثر رجعي: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث ظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة تطبق دائما.

إعادة العرض بأثر رجعي: هو تصحيح الإثبات والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ فترة سابقة لم يحدث مطلقا.

التطبيق المستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية: هو الإثبات أثر تغير في تقدير المحاسبي على التوالي:

- ✓ تطبيق سياسة المحاسبة جديدة على معلومات وأحداث الذي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية؛
- ✓ اثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

متطلبات المعيار الرئيسية:

1.السياسات المحاسبية:

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية:

عندما يطبق معيار دولي للتقرير المالي بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فإنه يجب تحديد السياسية أو السياسات المحاسبية المنطبقة على هذا البند من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي.

في حالة غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق السياسات المحاسبية.

ثبات السياسات المحاسبية:

يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل ثابت على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى متشابهة فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة بثبات بالنسبة لكل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية:

يجب على المنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إذا كان التغيير ينتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها، وأكثر ملائمة عن آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية:

يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغير في السياسة المحاسبية، وفقا لمقتضيات التحول المحدد إن وجدت، بناءا على التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي لا يشمل مقتضيات تحول محدد تنطبق على ذلك التغير، أو تغير سياسة محاسبية.

بشكل اختباري فإنه يجب عليها أن تطبق التغير بأثر رجعي.

التطبيق بأثر رجعي:

عندما يطبق تغير في السياسة المحاسبة بأثر رجعي فإنه يجب على المنشأة أن تعدل الرصيد الافتتاحي ليكون مأثر على حقوق الملكية والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة.

الإفصاح:

عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار دولي لتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة أو كان ممكن أن يكون له مثل هذا الأثر لولا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل أو قد يكون له أثر على فترات المستقبلية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- ✓ عنوان معيار الدولي للتقرير المالي؛
- ✓ طبيعة التغير في السياسة المحاسبية؛
- ✓ مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة.

وعندما لا تطبق منشأة معيار دولي للتقرير المالي جديد تم إصداره ولكنه ليس ساريا حتى الآن، فإنه يجب على المنشاة أن تفصح عن:

- ✓ عن هذه الحقيقة؛
- ✓ المعلومات المعروضة أو التي يمكن تغييرها بشكل معقول.

2. التغيرات في التقديرات المحاسبية.

نتيجة لعدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة ولكن لا يمكن تقديرها، ويجب أن يثبتّ أثر التغير في تقدير المحاسبي بخلاف التغير الذي يطبق بأثر مستقبلي، وذلك خلال تضمينه في الربح والخسارة.

الإفصاح:

يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغير في التقدير المحاسبي الذي له أثر على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر الفترات المستقبلية ويستثنى الإفصاح على الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير هذا الأثر، وإذا لم يفصح على مبلغ الأثر فترات المستقبلية نظرا لأن تقديره غير عمليا فإنه يجب على منشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

3. الأخطاء:

يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية بأثر رجعي في أول مجموعة من قوائم المالية المعتمدة لإصدار بعد إكتشافها وذلك من خلال:

- ✓ إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة السابقة المعروفة التي حدث فيها خطأ؛
- ✓ إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية لأصول وإلتزامات وحقوق ملكية فترة سابقة معروفة.

الإفصاح عن الأخطاء فترة سابقة:

يجب على منشأة أن تفصح ما يلي:

- ✓ طبيعة فترة سابقة؛
- ✓ مبلغ تصحيح في بداية فترة سابقة معروفة؛
- ✓ إذا كان تعديل بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

نظرا لأن إعداد القوائم المالية وتدقيقها يحتاج إلى فترة زمنية قد تمتد لعدة أشهر بعد إنتهاء السنة المالية للمنشأة، فإن هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة ويطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي يكون لها إنعكاسات على مستوى القوائم المالية، مما يتطلب أخذها بعين الإعتبار أو الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

تعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد أو تغيير إحتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة.

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف مايلي:

1- متى يجب على المنشأة تعديل بياناتها بالأحداث التي تحدث خلال الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية.

2- ماهي المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من تاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية وكذلك من الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.

3- الحالات التي تقوم فيها المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية، إذا كانت هناك أحداث تالية لتاريخ الميزانية تشير إلى أن فرض الإستمرارية ليس مناسبا.

نطاق تطبيق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية، ويمكن القول أن هذا المعيار يبين ضرورة تجسيد أي حدث يحدث خلال فترة إعداد التقارير المالية، حيث يقوم هذا المعيار بالتميز بين الأحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو

بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية وأحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ التقرير.

تعاريف ومصطلحات:

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

1. **<u>الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية</u>:** هي تلك الأحداث المرغوبة و غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية و تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية. يمكن تحديد شكلين من هذه الأحداث:

- ✓ أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية موجبة للتعديل).
- ✓ أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة للتعديل).

الأحداث المعدلة:وهي تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية أو الإفصاح عنها فقط وتسمى بالأحداث غير المعدلة.

الأحداث غير المعدلة: وهي بتلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت وبرزت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الاعتراف و القياس:

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الموجبة للتعديل:

يجب على المنشأة تعديل المبالغ المقرة في البيانات المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الموجبة للتعديل.

فيما يلي أمثلة على أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية توجب التعديل والتي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المقرة في البيانات المالية أو إقرار بنود لم تكن مقرة من قبل:

أمثلة:

1. قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية يصادق بأن المنشأة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العمومية مما يتطلب المنشأة تعديل المخصص الموجود أصلا أو إنشاء مخصص و ذلك بدلا من الإفصاح عنها في البيانات كالتزامات محتملة فقط.

2. إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية العمومية يؤكد وجود خسارة بتاريخ الميزانية العمومية في الذمم المدينة و يتوجب على المؤسسة تعديل مبلغ الذمم المدينة.

3. بيع بضائع بعد تاريخ الميزانية العمومية ممكن أن يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ الميزانية العمومية.

4. اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.

3

الأرباح الموزعة:

1. إذا كانت الأرباح الموزعة لحاملي أدوات الملكية (كما هو معرف في المعيار رقم 32، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) مقترحة أو معلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية. وعلى المنشأة ألا تعتبر هذه الأرباح الموزعة كمطلوبات في تاريخ الميزانية العمومية.

2. المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض البيانات المالية" يتطلب من المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأرباح الموزعة التي اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.المعيار المحاسبي الدولي الأول يسمح للمنشأة بعملية الإفصاح.

الاستمرارية:

1. على المنشأة ألا تجهز بياناتها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية، أنها تنوي تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل هذا.

2. التدهور في نتائج الأعمال والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن يشير للحاجة إلى اعتبار فيما إذا كانت الاستمرارية مناسبة، إذا كانت الاستمرارية ليست مناسبة سيكون الأثر كبيراً، حيث يتطلب هذا المعيار تغيير جوهري في الأساس المحاسبي وليس تعديل للمبالغ المقرة حسب المبادئ و الموجودات المحاسبية.

الإفصاح :

- **تاريخ المصادقة للإصدار:**

1. على المنشأة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية ومن أعطى صلاحية المصادقة. إذا كان مالكي المنشأة أو غيرهم لديهم القدرة على تعديل البيانات المالية بعد إصدارها على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

2. من الضروري للمستخدمين معرفة متى تم المصادقة على إصدار البيانات المالية لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

4

- **تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية العمومية:**

1. في حال استلام المنشأة بعد تاريخ الميزانية معلومات عن ظروف وجدت أصلاً في تاريخ الميزانية العمومية، على المنشأة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه الظروف في ضوء المعلومات الحديثة.

2. في بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاح في بياناتها المالية ليعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية العمومية، حتى و إن لم يكن لهذه المعلومات تأثير على المبالغ التي أقرتها المنشأة في بياناتها المالية. مثال على ذالك، الحاجة لتحديث الإفصاح هو عندما يتوفر الدليل بعد تاريخ الميزانية العمومية عن التزام محتمل والموجود أصلاً بتاريخ الميزانية العمومية. بالإضافة لاعتبار فيما إذا كان من الممكن الاعتراف بمخصص كما ينص المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، و المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة"، وعلى المنشأة تحديث الإفصاح عن المطلوبات المحتملة في ضوء ذلك الدليل.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل

يعتبر تعظيم ثروة المالكين للمنشاة من أحد أهم الأحداث التي تسعى الإدارة الى تحقيقها، وتعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للمالكين لذا تحاول الادارة جاهدة الى االاستفادة من الإعفاءات الضريبية والتخطيط الضريبي، إذ يمكن أن يكون له انعكاسات إيجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي وبالتالي تعظيم ثروة المالكين ،وفي معظم دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات التي تخضع لضريبية الدخل ونوعية تنزيلها ومن هذا المنطلق كانت الحاجة إلى معيار محاسبي دولي عن الضريبة على الدخل.

هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيفية المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة:

الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.

العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

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

نطاق المعيار

- ✓ يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل .
- ✓ اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة: هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها لسلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).

المصروف الضريبي: المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبية المؤجلة.

الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

القاعدة الضريبية لأصل أو التزام: هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية.

الفروق المؤقتة: هي الفروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية، وهي قد تكون:

- ✓ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.
- ✓ فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي(الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

متطلبات المعيار الرئيسية:

1 أصول و خصوم الضريبة الحالية:

1-1 الاعتراف:

- ✓ يتم الاعتراف بالضريبة الحالية للفترة أو الفترات السابقة غير المسددة كالتزام في الخصوم؛
- ✓ إذا كان مبلغ الضريبة الحالية المدفوع أكبر من المبلغ الواجب الدفع (المستحق) يتم الاعتراف بالفائض كأصل؛
- ✓ الخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها للخلف لتغطية ضريبة مستحقة لفترة سابقة تسجل و يعترف (بها كأصل).

1-2 القياس:

يجب قياس أصول وخصوم الضريبة الحالية بالقيمة المتوقع دفعها (أو استردادها) إلى إدارة الضرائب، استنادا إلى المعدلات التي تتضمنها القوانين السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية.

2 أصول و خصوم الضريبة المؤجلة:

2-1 الاعتراف:

أ/- خصوم الضريبة المؤجلة:

يجب الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء تلك الناتجة عن :

- ✓ الاعتراف الأولي للشهرة؛
- ✓ الاعتراف الأولي للأصول أو الخصوم في معاملة تكون ليست عملية تجميع أعمال.

ب/- أصول الضريبة المؤجلة:

يجب الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والخسائر والقروض الضريبية غير المستعملة، بشرط أن يكون هناك احتمال لوجود ربح ضريبي في المستقبل متاح لاسترجاع هذه الفوارق، ويستثنى منها:

- ✓ الشهرة السالبة والتي تعالج حسب المعيار **IFRS 03** المتعلق باندماج الأعمال؛
- ✓ التسجيل الأولي للأصول و لخصوم في معاملة لا تمثل اندماج أعمال و ا تؤثر على النتيجة المحاسبية أو النتيجة الضريبية.

2-2 القياس:

- ✓ يجب تقييم أصول و خصوم الضريبة المؤجلة استنادا إلى معدلات الضريبة التي يكون متوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الخصم؛
- ✓ يجب أن تدرج الضريبة المؤجلة كإيراد أو عبئ ضمن جدول حساب النتيجة و تؤثر في نتيجة الدورة.

الافصاح:

يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

- ✓ السياسة المحاسبية المستخدمة لمعالجة ضريبة الدخل.
- ✓ أنواع الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي؛
- ✓ التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة؛
- ✓ تمييز أصناف الضريبة المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخسائر المرحلة الإندماج)...إلخ؛
- ✓ تبرير تحقيق الأرباح في المستقبل عند تسجيل ضرائب مؤجلة بسبب خسائر جبائية؛
- ✓ حالات المقاصة بين الضرائب المؤجلة للأصول والخصوم ومدى تحقق الشروط لذلك.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات والمباني والمعدات

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية مثل الإنتاج أو توريد المصانع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، بحيث لا تخلو ميزانية أية مؤسسة من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة أو الأصول غير المتداولة، ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الاقتناء وعند وجود إضافات عليها وفي مبادلتها أو الاستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية اهتلاكها.

هدف المعيار:

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 هو وصف المعالجة المحاسبة للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في الإنتاج أو توريد بضاعة الزبائن، ويغطي هذا المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغاية تأجيرها للغير.

الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية الممتلكات يتمثل في:

- ✓ توقيت الاعتراف بها وتسجيلها والقيمة التي يجب أن تسجل بها.
- ✓ مصروف الاهتلاك.
- ✓ معالجة الانخفاض في قيمتها في الفترات الموالية للتملك وكيفية الاعتراف بها.

نطاق المعيار:

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16على:

- ✓ المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري.

- ✓ الأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير أي التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة والتي تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

لا يغطي هذا المعيار:

- ✓ الأصول غير المتداولة المتحفظ بها للبيع (موجود في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5).
- ✓ الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- ✓ حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول والفحم.

إلا أنه يتم تطبيق المعيار 16 على الممتلكات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أولا: الاعتراف بالأصل

يتم الاعتراف وتسجيل الممتلكات والمصانع في حالة توفر شرطين:

- أن هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المنشاة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

إن أساس الاعتراف يستخدم لجميع تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتحملها المنشأة للحصول على أصل لإنشاء الأصل أو تشييده.

يمكن تجميع بعض البنود ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات تحت بند واحد إذا كانت أهميتها النسبية ليست عالية، لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بالأصول واحتساب اهتلاكها السنوي وغيرها من التكاليف.

قطع الغيار والتي تسجل كمخزون عند شرائها واعتبار الكمية المستخدمة منها خلال الفترة كمصروف، إلا أنه يتم الاعتراف بقطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات والمعدات والمصانع.

يتم اعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل كمصروف إيرادي مثل أجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصل.

إذا كانت بعض الأصول ذات أهمية نسبية عالية مقارنة مع إجمالي تكلفة الأصل والعمر الإنتاجي للأجزاء المضافة تختلف عن العمر الإنتاجي المتبقي للأصل وفي هذه الحالة يكون تسجيل هذا الأجزاء واهتلاكها بشكل منفصل عن الأصل.

بعض أجزاء الأصل قد تحتاج إلى تبديل دوري وبالتالي يجب تسجيلها واهتلاكها بشكل منفصل وبالقيمة المقدرة للاستبدال بشرط أن يكون بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية بشكل موثوق.

عند القيام لعمليات الصيانة دورية شاملة مثل صيانة الطائرات كل 3 أو 4 سنوات فإنه يتم تسجيل هذه التكلفة على مدار الفترة التي تغطيها فترة الصيانة.

ثانيا: القياس الأولي

يكون تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة وتتضمن التكلفة جميع التكاليف الضرورية تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام (شكلا).

بالتالي فإن التكلفة الأصل تتضمن ما يلي:

- ✓ ثمن الشراء مخصوصا منه الخصم التجاري؛
- ✓ رسوم الجمارك والضرائب غير المستردة المدفوعة على الأصل؛
- ✓ تكلفة إعادة وتهيئة المكان الخاص بالأصل؛
- ✓ التكاليف المرتبطة باستلام الأصل والمناولة والتنزيل والتركيب؛
- ✓ أتعاب المهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل؛

- ✓ تكلفة المواد المستخدمة في عملية تجريب الأصل لأول مرة؛
- ✓ التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وإصلاح موقعه؛
- ✓ تكاليف الاقتراض إلى الحد الذي يسمح به (معيار 23) (تكاليف متعلقة برسملة الأصل المؤهل للرسملة والذي تقوم المؤسسة بإنشائه لفترة طويلة).

أما التكاليف المتعلقة بالأصل والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة وتقيد كمصروف فهي: تكاليف افتتاح منشأة أو فرع جديد، تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل، الإعلانات.....

حالات خاصة:

- ✓ في حالة زيادة سعر البيع عن السعر المحدد نتيجة تأجيل سداد قيمة الأصل فإن ذلك الفرق يعتبر مصروف فائدة ولا تحمل للأصل إلا إذا انطبقت عليه شروط تكاليف الاقتراض في المعيار 23.
- ✓ إذا تم تملك أصل غير متداول عن طريق مبادلته بأصل مشابه أو غير مشابه فإن تكلفة الأصل المستلم تسجل بالقيمة العادلة للأصل إلا في حالتين:

1- إذا كانت عملية المبادلة تفتقر في جوهرها للأسس التجارية العادية للمبادلة.

2- إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أو المبدل بشكل موثوق.

إذا تحققت إحدى الحالتين فإنه يتم الاعتراف بقيمة الأصل المستلم بناء على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه والتي تساوي (قيمة الأصل – الاهتلاك المتراكم- خسائر القيمة المتراكمة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

- ✓ في حالة تصنيع الأصل داخليا ضمن العمليات العادية للمنشأة فإن التكلفة تحدد بنفس الأسس المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون (المعيار 2).
- ✓ في حالة حصول المنشأة على منحة حكومية تتعلق بالأصول غير المتداولة فيتم في هذه الحالة تخفيض قيمة الأصل إلى قيمة المنحة ويستهلك الرصيد الباقي على مدار العمر

الإنتاجي للأصل ويتم الاعتراف بالمنح الحكومية كمنح مؤجلة ومن ثم توزيعها كإيراد على فترات الانتفاع من الأصل (المعيار 20).

ثالثا: القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي

يسمح المعيار المحاسبة الدولي رقم 16 باستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات:

1- **نموذج التكلفة:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة للأصل.

2- **نموذج إعادة التقييم:** بموجب هذا النموذج يسجل الأصل بقيمته العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم، وتكون طريقة التقييم بشكل موثوق.

عند اختيار المؤسسة لأحد النموذجين، فيجب عليها تطبيقه على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات مثلا إعادة تقييم أحد الأبنية (لكي لا تختلف أسس القياس- الميزانية متوازنة أي كل القيود صحيحة لمنع الاختلاف في القيمة العادية عن الدفترية).

رابعا: الاهتلاك

يجب استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل دوري، بحيث يوزع الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل ويتم الاعتراف إما بالمصرف أو جزء من تكلفة أصل آخر (اهتلاك آلات التصنيع).

في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل يتم تحديد مبلغ الاهتلاك لتلك الاجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى (مثلا أجزاء طائرة).

يتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري وفي حالة وجود تغيير في ذلك يتوجب معالجته حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (08).

ويتوجب أن تعكس طريقة الإهتلاك المستخدمة النمط الذي تستغل فيه المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل، وتكون مراجعة طريقة لاهتلاك المستخدمة بشكل دوري وفي حالة وجود تغيير من المنافع الاقتصادية فيجب تغيير الطريقة.

تبدأ عملية اهتلاك الأصل عندما يصبح جاهزا للاستعمال بما يتوافق مع المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها وسيتم الاهتلاك حتى نهاية العمر الانتاجي.

يتحدد العمر الانتاجي للأصل بموجب المنفعة المتوقعة من المنشأة.

يتم احتساب الاهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو انخفاض أو تراجع في استخدام الأصل.

خامسا: انخفاض قيمة الأصل والتعويض عن انخفاض القيمة

يتم تحديد فيما إذا انخفضت أو تدنت قيمة أي عنصر من عناصر الممتلكات المصانع والمعدات، ومعالجتها حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لقيود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو تم التبادل عنها في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق الدفع.

الإفصاح

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات كما يلي:

- ✓ أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبلغ المرحل، ويجب الإفصاح عند استخدام أكثر من أساس.
- ✓ طرق الإهتلاك المستخدمة.
- ✓ الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستحدثة.
- ✓ إجمالي المبلغ المرحل أو الإهتلاك المتراكم ومبلغ خسائر القيمة المتراكم إن وجد.
- ✓ التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول فترة وفي نهايتها.

- ✓ الإضافات
- ✓ الإستبعادات
- ✓ عمليات تملك شركات أخرى.
- ✓ الزيادات أو الانخفاظات في القيم خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم وهذا بموجب المعيار (36).
- ✓ مصروف الاهتلاك للفترة المالية.
- ✓ صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.

كما يجب أن تفصح عن البيانات المالية أيضا: مثل:

- ✓ وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها.
- ✓ قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين.
- ✓ قيمة التعويض عن الأصول التي انخفضت قيمها.

ج) عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عن بعض المعلومات كما يلي: مثلا

- ✓ تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم.
- ✓ الأساس المستخدم في إعادة التقييم.
- ✓ مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار التي يتم مراعاتها في سوق نشط.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 عقود الإيجار–تمويل

تم اعتماد هذا المعيار المحاسبي في عام 1982 تحت اسم محاسبة عقود الإيجار. ثم طرأ عليه التعديل من طرف لجنة المعايير المحاسبية في العديد من السنوات وآخر التعديلات التي شهدها المعيار كانت في سنة 2005، كانت هذه التعديلات من أجل تقديم حالات أكثر توضيح للفصل بين نوعي عقود التأجير التمويلي والتشغيلي.

هدف المعيار:

إن الهدف الرئيسي للمعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود الإيجار التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.

نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا مايلي:

- ✓ . اتفاقيات الإيجار لإستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن.
- ✓ . اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السنيمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

ينطبق هذا المعيار على اتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى إن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات ومن ناحية أخرى لايعمل هذا المعيار على اتفاقيات التي هي عقود خدمات التي تحول حق استخدام الموجودات من طرف المتعاقد إلى الطرف الآخر.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

يشمل تعريف عقد الإيجار العقود الخاصة باستئجار أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها، وهذه العقود تعرف أحيانا بعقود الشراء بالتقسيط.

عقد الإيجار: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر ولمدة محددة عن حق استعمال أصل ما مقابل دفعة أو عدة دفعات إيجاريه.

عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإيجار إلى المستأجر.

عقد الإيجار التشغيلي(البسيط): هو كل عقد آخر غير عقد الإيجار التمويلي، إذ لا يرتبط بعقد الإيجار البسيط انتقال الأخطار والمزايا المرتبطة بالأصل إلى المستأجر.

معدل الفائدة الضمني: هو سعر الخصم (معدل التحيين) عند بدئ عقد الإيجار هو الذي يجعل مجموع القيمة الإجمالية للدفعات الدنيا للإيجار مساوي للقيمة العادية للأصل المؤجر.

الحد الأدنى لدفعات الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر طيلة مدة العقد باستثناء بدل الإيجار (أي تكاليف مدفوعة أخرى).

متطلبات المعيار الرئيسية:

1. تصنيف عقود إيجار

يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية؛

ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية؛

العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على اتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين؛

يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته؛

تصنيف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على أنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الموجودات.

2. عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلي

يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في ميزانيتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأملاك المستأجرة؛

تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث الأخرى حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط؛

من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن استعمال شكل ما من اشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.

عقود الإيجار التشغيلي

يجب الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار؛

يتم الاعتراف بدفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت.

3. عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

يجب على المؤجرين الاعتراف بالموجودات التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانتيهم العمومية وعرضها كذمة بمقدار مبلغ مساوي لصافي الإستثمار في عقد الإيجار.

عقود الإيجار التشغيلي

يجب على المؤجرين عرض الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانيتهم العمومية حسب طبيعة الأصل.

4. عمليات البيع و إعادة الإيجار

تشمل هذه العملية على قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع، إذا نتج عن عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في حال أية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على انها دخل في البيانات المالية للبائع المستأجر، وبدلا من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار

وإذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فإنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال

الإفصاحات

المعلومات الواجبة الظهور في الملحق تختلف باختلاف نوع عقد الإيجار، وهي:

لدى المستعمل:

عقد الإيجار التمويلي	عقد الإيجار البسيط
القيمة الصافية المحاسبية للأصل؛ التوافق بين مجموع المدفوعات الدنيا والقيمة الحالية للأصل؛ المبالغ الدنيا المستحقة في نهاية الدورة وقيمتها الحالية؛ (المبالغ لأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، المبالغ لأكثر من 5 سنوات)؛ الإيجارات المشروطة الداخلة في أعباء الدورة؛ شرح أهم شروط العقد ...الخ	مجموع المبالغ الدنيا المسترجعة في نهاية الدورة (لأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، لأكثر من 5 سنوات)؛ مبلغ المداخيل الدنيا الناتجة عن نشاطات الإيجار غير القابلة للفسخ؛ الإيجارات الداخلة في نتيجة الدورة الإيجارات المشروطة إن وجدت الداخلة في أعباء الدورة؛ شرح أهم شروط العقد . ... الخ.

لدى المؤجر:

القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا الواجبة القبض (لأقل من سنة، لأكثر من سنة وأقل من 5 سنوات، لأكثر من 5 سنوات)؛ الإيجارات المشروطة الداخلة في النتيجة شرح أهم شروط العقد . ... الخ.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين

هذا المعيار الدولي المعدل يحل محل المعيار التاسع عشر الذي يعالج تكلفة منافع الموظفين، والذي تم إقراره من مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصداره عام 1993.

إن هذا المعيار المعدل يسري مفعوله على البيانات الحسابية الختامية للفترات التي تبدأ اعتبارا من شهر كانون الثاني 1999.

كما يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

هدف المعيار:

يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين ويتطلب أن المنشأة بالإعتراف بإلتزام عليها عند قيام موظف بتقديم خدمة لها مقابل منافع الموظفين التي ستقوم بدفعها لهم في المستقبل.

نطاق المعيار:

يحدد هذا المعيار أربعة فئات رئيسة لمنافع الموظفين:

- ✓ منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الرواتب والأجور والإجازات السنوية، والمنافع الغير النقدية مثل العناية الطبية (يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة ال مالية)؛
- ✓ المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين: مثل رواتب التقاعد؛
- ✓ مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين؛
- ✓ منافع الموظفين طويلة الأجل: مثل إجازة الخدمة الطويلة وإجازة التفرغ العلمي.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

أصول خطية: تلك الأصول الموجودة في صندوق الموظفين طويلة الأجل.

منافع الموظفين قصيرة الأجل: هي منافع الموظفين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفين الخدمة.

منافع الموظفين: هي كافة التكاليف التي تتكبدها المنشأة مقابل خدمة الموظفين.

منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة: هي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية.

خطط المساهمة المحددة: هي برامج أو خطط تتضمن قيام المنشأة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة به بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها.

تكلفة الخدمة الحالية: هي زيادة القيمة الحالية للالتزام المحددة الناشئة عن خدمة الموظف.

خطط المنافع المحددة: هي خطط منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة والتي بموجبها يتم دفع مبالغ محددة مثل الرواتب التقاعدية الثابتة بعد انتهاء الخدمة.

تكلفة الخدمة السابقة: هي زيادة القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات سابقة والتي نتجت بسب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين.

تكلفة الفائدة: هي زيادة القيمة الحالية للالتزام منافع خلال فترة محددة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع أقرب إلى التسديد بمقدار سنة واحدة.

العائد على موجودات الخطة: هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة إلى أرباح والخسائر المحققة مطروحا منه التكاليف والضريبة مستحقة الدفع.

الأرباح والخسائر الإكتوارية: وتتضمن تعديلات الخبرة وأثار أية تغيرات في الافتراضات الإكتوارية، وتعديلات الخبرة وهي الاختلاف بين الافتراضات الاكتوارية السابقة.

مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة:

تحدد خطط المنافع المحددة المنافع المقدمة للعاملين وفق شروط خطة المنافع المحددة في حين تعتمد المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبالغ المساهمات في برنامج المساهمات المحددة. وفق برنامج المنافع المحددة تتحمل المنشأة مخاطر تتمثل في الالتزام بتوفير المبالغ المتفق عليها والمتعلقة بالمنافع للموظفين الحاليين والسابقين، وتقوم المنافع عادة على أساس عوامل معينة مثل التعويض والعمر ومدة الخدمة.

متطلبات المعيار الرئيسية:

منافع الموظفين قصيرة الأجل: تتمثل في الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الاجتماعي، حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يقوم بها الموظفون في خدماتهم، لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل افتراضات إكتوارية لقياس الالتزام، الاعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها.

محاسبة برامج المساهمات المحددة: هي خطط المنافع لما بعد إنتهاء الخدمة تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة ولا يكون عليها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بموجودات كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.

محاسبة خطط المنافع المحددة: هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة فيه بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحالين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون على شكل مدفوعات نقدية أو قد تكون عينية مثل خدمات طبية أو غيرها حيث أنه يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد على أعمار الموظفين ومعدل الأجور والخدمة ويكون التمويل من طرف المنشأة.

البنود المعترف بها في قائمة المركز المالي: الأصل أو الالتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ قائمة المركز المالي، حيث أنه إذا ظهرت النتيجة موجبة سوف تظهر عندها قائمة

المركز المالي التزامات خطة المنافع المحددة، وإذا كانت سالبة تظهر عندها قائمة المركز المالي أصول خطة المنافع المحددة.

البنود المعترف بها في قائمة الدخل: تتمثل في تكلفة الخدمة الجارية أو الحالية، العائد المتوقع على أصول الخطة، الأرباح والخسائر الإكتوارية التي تتطلب السياسة المحاسبية للمنشأة الإعتراف بها.

قياس التزام المنافع المحددة (أسلوب التقييم الإكتواري): يجب على المنشأة استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة الخاصة بها، وأسلوب تكلفة الخدمة الحالية أو تكلفة الخدمة سابقة.

أصول الخطة: يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة والقيمة السوقية إذا كانت متوفرة أو القيمة المقدرة إذا لم تكن متوفرة، ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة.

أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد): عندما يتم تبني هذا المعيار للمرة الأول يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم 8 السياسات والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

الأرباح والخسائر الإكتوارية-خطط المنافع المحددة: يجوز للمنشأة الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية كما يلي:

- ✓ الاعتراف بجزء من أرباحها وخسائرها الاكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية الصافية وغير المعترف بها في نهاية الفترة.
- ✓ إذا زاد صافي المكاسب والخسائر المتراكمة غير المعترف بها في نهاية الفترة تقديم التقرير السابقة أيهما أكثر من القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة في بداية المدة.

التقليصات والتسويات: يجب على المنشأة الاعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة المنافع محددة عند حدوث التقليص أو التسوية مثل التخفيض في عدد الموظفين، وعلى

المنشأة قياس الالتزام التعاقدي وأصول الخطة باستعمال الافتراضات الإكتوارية الحالية قبل إجراء أي تقليص.

الافصاحات

يجب تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة، كما يجب الإفصاح عما يلي:

- ✓ السياسة المحاسبية للاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية؛
- ✓ الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المستخدمة؛
- ✓ مطابقة القيمة الصافية للالتزام للأصول المعترف بها في قائمة المركز المالي من سنة إلى أخرى، والوضع الممول للحظة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛
- ✓ وصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل؛
- ✓ أية ممتلكات مستخدمة من قبل المنشأة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 الإعانات الحكومية

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم القطاع الخاص وخصوصا تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين؛ كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا توجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية.

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية، ولا يتناول المشاكل المحاسبية عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار تغير الأسعار، ولا يتناول المزايا الضريبية المقدمة للمنشأة كالإعفاءات والتخفيضات؛ كما لا يتناول مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

المنح الحكومية: مساعدات حكومية في شكل مصادر محولة للمنشأة في مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، ولا يطبق هذا التعريف على المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمتها، كما لا يطبق على المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المساعدات الحكومية :هو إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمنشأة وفقا لمعايير محددة، ولا يشمل المنافع التي تقدم بشكل غير مباشر.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أنواع المنح الحكومية

- ✓ **منح مرتبطة بالأصول:** يكون الشرط الأساسي للحصول على منحة هو شراء أو إنشاء أصل طويل الأجل؛
- ✓ **منح مرتبطة بالدخل:** ويطلق عليها مسمى الإعانات؛
- ✓ **قروض متنازل عنها:** هي القروض الحكومية التي يتم التنازل عنها نظير وفاء المنشأة بتعهدات معينة.

المعالجة المحاسبية

تتضمن الجوانب التالية:

1- إثبات المنح الحكومية: تثبت بالقيمة العادلة سواء كانت نقدية أو غير نقدية وذلك إذا كان هنالك تأكد من أمرين:

- ✓ مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنحة؛
- ✓ أن المنشأة سوف تحصل على المنحة.

2- طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية:

لا تتأثر بالأسلوب الذي تحصل به المؤسسة على تلك المنحة؛ يتم إثبات المنح الحكومية كإيراد بطريقة منتظمة على النحو التالي:

إثبات المنحة كإيراد غير عادي:

يوزع على عدة فترات مالية في حال ما إذا كانت المنحة:

- ✓ مساوية للعمر الإنتاجي للأصل إذا كان الأصل قابل للإهتلاك؛
- ✓ أو مساوية لفترات الوفاء بالتزامات المنحة إذا كان الأصل غير قابل للإهتلاك.

إثبات المنحة كإيراد غير عادي يدرج في قائمة الدخل للفترة:

- ✓ للفترة المالية التي تم الحصول فيها على المنحة إذا كانت المنحة تعويض عن نفقات أو خسائر حدثت فعلا؛
- ✓ للفترة التي تستوفي فيها المنشأة شروط الحصول على المنحة إذا كانت المنحة دعم فوري غير مرتبط بالتزامات.

مداخل المحاسبة عن المنح الحكومية: يوجد مدخلان:

مدخل رأس المال: (مستبعد) يقضي بإضافة قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين، ومن مبرراته: أن المنحة وسيلة تمويل مكانها الميزانية لا تعتبر المنحة كإيراد للمنشأة.

مدخل إيراد: (أوصى به المعيار) يقضي هذا المدخل بأن تدرج المنحة في قائمة الدخل كإيراد، ومن مبرراته:

- ✓ أن المنحة تمويل ولكنه ليس مقدما من المساهمين؛
- ✓ تكون المنحة غالبا مشروطة بإلتزامات و إجراءات تقوم بها المنشأة؛
- ✓ يتم توزيعها كإيراد علي الفترات التي تحمّل بتكاليف تنفيد شروط تلك المنحة؛
- ✓ تحمل الضرائب على المنح مثلما تحمل على الإيرادات لأنها جميعا نتائج سياسات مالية.

عرض المنح الحكومية

يتم عرضها على النحو التالي:

1- **عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول:** تعرض بإحدى الطريقتين:

- ✓ اعتبار قيمة المنحة إيراد مؤجل يستنفذ على مدار العمر الإنتاجي للأصل؛ هذا الإجراء يخفض عبء الاهتلاك السنوي بمقدار نصيب السنة من تلك المنحة الحكومية؛
- ✓ اعتبار المنحة تخفيض عبء الإهتلاك السنوي بمقدار نصيب السنة من قيمة الأصل الثابت بما يؤثر مباشرة على عبء الإهتلاك السنوي.

في حالة التمويل الحكومي الكامل: يكون رصيد حساب الأصول صفرا والإهتلاك السنوي صفرا، كما يتم الإفصاح عن القيمة العادلة للأصل في مرفقات الميزانية.

في حالة المساعدة الحكومية في تمويل الأصل: يكون رصيد حساب الأصل مساويا لمساهمة المنشأة فقط.

2- عرض المنح الحكومية المرتبطة بالإيراد: تعرض بإحدى الطريقتين:

- ✓ يتم عرض المنح الحكومية في الجانب الدائن من قائمة الدخل إما في بند مستقل أو تحت عنوان رئيسي مثل إيرادات؛
- ✓ يتم عرض المنح الحكومية في الجانب المدين من قائمة الدخل مخصومة من المصروف المرتبطة بها.

رد المنح الحكومية

1- رد المنح الحكومية المرتبطة بالأصول:

- ✓ اعتبار المنحة الحكومية إيرادات مؤجلة؛
- ✓ إعتبار المنحة الحكومية تخفيضا من قيمة الأصل.

2- رد المنح الحكومية المرتبطة بالإيرادات:

يتم خصمها من الرصيد الدائن للإيراد المؤجل لهذه المنحة إذا وجد، وإذا لم يكن الرصيد موجودا أو كافيا يجب تحميل القيمة التي ردها مباشرة كمصروف.

الافصاحات

الإفصاح عن المنح: يجب الإفصاح عن:

- ✓ السياسة المحاسبية المتبعة وطريقة العرض في القوائم المالية؛
- ✓ طبيعة ومقدار المنح الحكومية ومدتها وشروطها؛
- ✓ الشروط أو الالتزامات التي تتمكن المنشأة من الوفاء بها وكذلك الظروف الطارئة المتعلقة بتلك المنح.

الإفصاح عن المساعدات: يقتصر الأمر فقط على مجرد الإفصاح عن:

- ✓ طبيعة المساعدة الحكومية؛
- ✓ مدى (حجم) المساعدة الحكومية؛
- ✓ مدة سريان المساعدة الحكومية.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين، حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية؛ ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير؛ إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى وصف كيفية معالجة مختلف العملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية في المؤسسة وكيفية ترجمة هاته القوائم إلى عملة العرض، كما يهدف المعيار إلى تحليل المسائل الأساسية والمتمثلة في أسعار الصرف التي يجب أن تحدد وكيفية إعداد التقارير المالية حول آثار تغيرات أسعار الصرف في القوائم المالية.

نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار في:

- ✓ المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية؛
- ✓ ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية؛
- ✓ التحولات بالعملات الاجنبية؛
- ✓ االارصدة بالعملة الاجنبية بتاريخ اقفال الحسابات وعرض القوائم المالية؛

- ✓ فوارق الصرف عند التسوية؛
- ✓ ترجمة القوائم المالية للعمليات التي تتم بالعملة الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة كليا أو جزئيا بالعملة المحلية؛
- ✓ كما حدد المعيار معدل التحويل المستعمل.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

النشاط الأجنبي: هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقرير توجد نشاطاتها أو تتم في بلد غير بلد المنشأة معدة التقرير؛

المنشأة الأجنبية: هي منشأة أجنبية نشاطاتها ليست جزء مكملاً لنشاطات المنشأة معدة التقرير؛

عملة التقرير: هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية؛

العملة الأجنبية: هي عملة عدا عملة التقرير للمنشأة؛

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين؛

فرق سعر الصرف: هو الفرق الناتج عن الافصاح عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة؛

سعر الإغلاق: هو سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية؛

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية: هو حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول المنشأة الأجنبية؛

البنود النقدية: هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد؛

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف المطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري حر.

متطلبات المعيار الرئيسية:

الاعتراف الأولي

المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

- ✓ شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
- ✓ إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛
- ✓ تصبح طرفاً في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز؛
- ✓ تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

تقديم التقرير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

في تاريخ كل ميزانية عمومية:

- ✓ بجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛
- ✓ يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛
- ✓ يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة.

تحدد القيمة المسجلة لبند بموجب المعايير الدولية ذات العلاقة؛ على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والتجهيزات والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية سواء تم تحديد القيمة المسجلة بناء على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن قيمة المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

الاعتراف بفروقات الصرف

إن فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة، يجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها.

ينتج فرق سعر الصرف عن التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية. عندما يجري سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها،فانه يعترف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة. ولكن عندما يتم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجري تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغيير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية

يتم الاعتراف بفوارق الصرف الناتجة عن العناصر النقدية التي تشكل جزءا من صافي استثمار المؤسسة العارضة للقوائم المالية في عمليات أجنبية في القوائم المالية الفردية للمؤسسة العارضة للقوائم المالية أو في القوائم المالية الفردية للعمليات الأجنبية حيث تصنف هذه الفوارق في الصرف من ضمن عناصر رؤوس الأموال.

الآثار الضريبية لفروق صرف العملات

من أجل معالجة الأثر الضريبي الناتج عن التعامل والتحويل بالعملة الأجنبية تطبق متطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 الضرائب على النتيجة.

الافصاحات

يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- ✓ مبلغ فوارق الصرف المسجل ضمن حساب النتائج مع العرض المنفصل للفوارق الناتجة من التقييم على أساس القيمة العادلة للأدوات المالية حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 39؛
- ✓ فوارق الصرف المسجلة ضمن صنف الأموال الخاصة التي تقييم تقارب بين فوارق الصرف في بداية الفترة ونهايتها؛
- ✓ في حالة اختلاف العملة الوظيفية عن عملة عرض القوائم المالية يجب على المؤسسة إظهار سبب الاختلاف و سبب عرض القوائم المالية بعملة غير العملة الوظيفية؛
- ✓ في حالة تغيير عملة للمؤسسة العارضة للقوائم المالية يتوجب على المؤسسة تبرير سبب هذا التغيير.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول

تطرق المعيار إلى الانخفاض في قيم الأصول، وتدور المحاور الرئيسية حول التأكيد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، والتعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد وكيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيم الأصول وكيفية قياسها وعكسها، وتحديد المؤشرات التي تدل على الانخفاض والتعريف بالقيم المتعلقة بقياس الانخفاض، التعرف على كيفية تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة، وتحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالانخفاض.

هدف المعيار:

الغرض من هذا المعيار هو ضمان ترحيل الأصول بمبلغ لا يزيد على مبلغها القابل للإسترجاع، وإذا تجاوز المبلغ المرحل للأصل المبلغ الممكن قبضه من خلال إستخدام الأصل أو بيعه يكون الأصل قد انخفضت قيمته ويلزم هذا المعيار المنشأة بتكوين مخصص لخسارة الإنخفاض في القيمة، وأيضا يحدد الأصول التي تستطيع فيها المنشأة أن تعكس خسارة إنخفاض قي القيمة.

نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الموجودات ما عدا:

- ✓ المخزونات IAS2؛
- ✓ الموجودات الناشئة من عقود الإنشاء IAS11؛
- ✓ أصول الضرائب المؤجلة IAS12؛
- ✓ الأصول الناشئة من مزايا الموظفين IAS19؛
- ✓ الاصول المالية IAS 39؛

- ✓ الاملاك الاستثمارية المرحلة بالقيمة العادلة IAS40؛
- ✓ الاصول البيولوجية بالقيمة العادلة IAS41؛
- ✓ الاصول الناشئة من عقود التأمين IFRS4؛
- ✓ الاصول المحتفظ بها للبيع IFRS5.

يسري المعيار على:

- ✓ الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة؛
- ✓ الأرض والمنشات والمعدات؛
- ✓ الأملاك الاستثمارية 'الاستثمار العقاري' المرحلة بالتكلفة؛
- ✓ الأصول المعنوية والشهرية التجارية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

المبلغ القابل للاسترجاع لأصل أو وحدة مولدة للنقدية: هو قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع أو قيمته الإستعمالية أيهما أعلى، صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى.

القيمة الإستعمالية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي.

صافي سعر البيع: هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقص تكاليف التخلص.

تكاليف التخلص: تكاليف إضافية التي تعزى بشكل للتخلص من أصل باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

خسارة الانخفاض في القيمة: هي مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

متطلبات المعيار الرئيسية:

1. تحديد خسارة الإنخفاض في القيمة:

ينبغي على المنشأة تقييم ما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة أحد الأصول وذلك في كل تاريخ ميزانية عمومية.

بالإضافة إلى ذلك حتى إذا لم توجد مؤشرات على حدوث أي انخفاض في القيمة ينبغي إخضاع هذه الأصول لاختبارات التدهور في القيمة:

- ✓ الأصل المعنوي الذي له عمر إنتاجي غير محدود؛
- ✓ الأصل المعنوي غير المتاح للبيع بعد؛
- ✓ شهرة تجارية تم الاستحواذ عليها في إندماج الشركات.

يحدد IAS36 الأحداث التي يمكن أن تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة أصل ما وهي:

- ✓ **مصادر داخلية:** مثل تراجع القيمة السوقية، حدوث ارتفاعات في معدلات الفائدة السوقية، التغيرات الاقتصادية والقانونية والتكنولوجية؛
- ✓ **مصادر خارجية للمعلومات:** مثل الضرر المادي الواقع على أصل ما أو تقادمه أو تحوله إلى أصل عاطل.

إذا كان هناك مؤشر على حدوث انخفاض في القيمة، قد يكون هناك حاجة الى تعديل العمر الانتاجي للأصل أو اهتلاكه أو قيمته المتبقية.

2. تحديد المبلغ القابل للاسترجاع: هو القيمة العادلة للأصل ناقص تكاليف البيع أو قيمته الإستعمالية أيهما أكبر.

إذا لم يكن ممكنا تحديد القيمة العادلة لتكاليف البيع بسبب عدم وجود سوق نشط، يمكن استخدام القيمة الإستعمالية للأصل باعتبارها مبلغه القابل للاسترجاع وبالمثل إذا لم يكن هناك سبب لأن

تتجاوز القيمة الإستعمالية للأصل قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع، يجوز استخدام المبلغ الأخير باعتباره مبلغه القابل للإسترجاع.

في حالة الأصل المعنوي الذي عمره الإنتاجي غير محدود، من الممكن إستخدام حساب المبلغ القابل للإسترجاع للأصل الذي تم إجراؤه في الفترة السابقة.

القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:

يحدد IAS36 كيف ينبغي أن يحدد البيان القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع ويضرب الأمثلة التالية:

- ✓ عندما توجد اتفاقية بيع وشراء: يمكن استخدام في تلك الاتفاقية ناقص تكاليف البيع؛
- ✓ يمكن استخدام السعر في سوق نشطة ما ناقص تكلفة التصرف؛
- ✓ ينص هذا المعيار على أن أفضل دليل هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة في معاملة وفقا لآلية السوق المعدلة في ضوء تكاليف التصرف.

القيمة الإستعمالية:

ينبغي استخدام العناصر التالية عند احتساب القيمة الإستعمالية:

- ✓ تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل؛
- ✓ أي تباينات محتملة الحدوث في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية؛
- ✓ القيمة الزمنية للنقود الممثلة بواسطة معدل الفائدة السوقي الجاري الخالي من المخاطر؛
- ✓ أي عوامل أخرى ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية:

من المهم أن يتم أي تقدير للتدفقات النقدية على افتراضات منطقية وقابلة للتأييد، وينبغي أن ترتكز على أحداث الميزانيات والتنبؤات المالية، ويجب أن لا تتضمن التدفقات النقدية أي تدفقات نقدية قد تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية أو من تحسين أداء الأصل.

أي تنبؤات مدرجة ضمن الميزانيات يجب أن تغطي فترة 5 سنوات كحد أقصى ويجب استخدام الاستقراء بالنسبة للفترات التي تتجاوز 5سنوات، إذا كانت الإدارة واثقة أن أي تنبؤات تتصل بما بعد فترة 5 سنوات موثوقة وكان إمكانية الإدارة البرهنة بناءا على الخبرة السابقة.

يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية على تدفقات للداخل أو الخارج من أنشطة تمويلية أو مقبوضات للتصرف أو مدفوعات ضرائب الدخل، يجب أن تشمل العائدات التقديرية للتصرف في الأصل، وإذا كانت التدفقات بعملة أجنبية يتم تقديرها بتلك العملة.

معدل الخصم:

ينبغي أن يكون معدل الخصم المراد استخدامه في قياس القيمة الإستعمالية معدلا قبل خصم الضريبة يعكس تقييمات السوق التجارية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتصلة بالأصل الذي لم يتم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية على أساسه بعد.

3. الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وقياسها:

عندما يكون المبلغ القابل للاسترجاع لأصل ما أقل من مبلغه المرحل، سينخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للاسترجاع وهذا الانخفاض هو الخسارة؛

ينبغي الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة في الربح أو الخسارة، ما لم يتم ترحيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه، وفي هذه الحالة تعامل خسارة الانخفاض في القيمة كانخفاض إعادة تقييم طبقا للمعيار الخاص بذلك؛

إذا كانت خسارة الانخفاض في القيمة أكبر من المبلغ المرحل للأصل، سوف تعترف المنشأة بالتزام إذا كان معيار اخر يشترط ذلك؛

عندما تكون خسارة انخفاض في القيمة قد تم الاعتراف بها سيتم تعديل أي إهتلاك مخصوم عن الأصل لعكس القيمة المرحلة المعدلة للأصل.

الوحدات المولدة للنقدية:

إذا تبين أن أصل ما انخفضت قيمته، يجب احتساب المبلغ القابل للاسترجاع الخاص بذلك الأصل، وإذا لم يكن ممكنا احتسابه لأصل فردي، يجب حساب المبلغ القابل للاسترجاع للوحدة المولدة للنقدية التي ينتمي إليها الأصل.

الوحدة المولدة للنقدية:

هي أصغر مجموعة من الأصول قابلة للتحديد والتي يمكن أن تولد تدفقات نقدية من الاستخدام المتواصل، وتكون مستقلة عن التدفقات النقدية من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى.

الشهرة التجارية:

الشهرة التجارية المتصلة بحصص الأقلية لا يتم الاعتراف بها حاليا في القوائم المالية المجمعة للشركة الأم، وجزء من المبلغ القابل للاسترجاع لوحدة ما مولدة يكون قابلا للإرجاع إلى حصة الأقلية في الشهرة التجارية.

من أجل أغراض اختبار الانخفاض قي القيمة، يتم إجراء تقييم كامل للمبلغ المرحل للشهرة التجارية ليشمل الشهرة القابلة للإرجاع إلى حصة الأقلية، وهذا المبلغ المعدل افتراضيا تتم بعد ذلك مقارنته بالمبلغ القابل للاسترجاع للوحدة لتقرير ما إذا كانت الوحدة المولدة قد انخفضت قيمتها.

4. توقيت اختبار الانخفاض في القيمة:

يمكن أداء الاختبار السنوي للانخفاض في القيمة في أي وقت أثناء السنة المالية شريطة أن يتم إجراء الاختبار قي نفس الوقت من كل سنة.

يمكن اختبار انخفاض قيمة الوحدات المختلفة المولدة للنقدية في أوقات مختلفة من السنة، والاستثناء لذلك هو عندما تكون الوحدة النقدية قد تم الاستحواذ عليها في اندماج شركات وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار انخفاض قيمة الوحدة قبل نهاية السنة.

الأصول المؤسسية:

ينبغي توزيع الاصول المؤسسية على الوحدات المولدة للنقدية وإذا أمكن توزيع الأصل على أساس منطقي وثابت، ومع ذلك إذا تعذر توزيع الأصل على هذا الأساس، ينبغي عندئذ تحديد 3 عمليات:

- ✓ ينبغي إجراء اختبار انخفاض بدون الأصل المؤسسي؛
- ✓ ينبغي تحديد أصغر مجموعة من الوحدات؛
- ✓ ينبغي بعد ذلك اختبار انخفاض قيمة هذه المجموعة من الأحداث المولدة للنقدية.

5. توزيع خسارة الانخفاض قي القيمة:

أي خسارة انخفاض في القيمة محتسبة لوحدة ما مولدة للنقدية، يجب توزيعها لخفض المبلغ المرحل للأصل التالي:

- ✓ ينبغي خفض المبلغ المرحل للشهرة التجارية أولا، ثم خفض المبلغ المرحل للأصول الأخرى للوحدة على أساس متوقع يتقرر من خلال القيمة المرحلة النسبية لكل اللأصل.
- ✓ أي خفض في المبلغ المرحل للأصول الفردية ينبغي معاملته كخسائر انخفاض في القيمة، والمبلغ المرحل لأي أصل فردي ينبغي عدم خفضه أدنى من قيمته العادلة ناقص تكلفة البيع أو قيمته الإستعمالية أو صفر أيهما أكبر.

في حالة تطبيق هذه القاعدة، يتم توسيع خسارة الانخفاض في القيمة غير الموزعة على الأصل الفردي على أساس متناسب على الأصول الأخرى في المجموعة.

6. عكس خسارة الانخفاض في القيمة:

في كل تاريخ تقارير مالية، ينبغي أن تقرر المنشأة ما إذا كانت خسارة انخفاض في القيمة معترف بها في الفترة السابقة ربما تكون قد انخفضت ولا يسرى ذلك على الشهرة التجارية.

عند تحديد ما إذا كانت خسارة انخفاض في القيمة قد انعكست، ينبغي على المنشأة أن تراعى نفس مصادر المعلومات الخاصة بخسارة الانخفاض في القيمة الأصلية.

يجوز عكس خسارة الانخفاض في القيمة فقط إذا حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترجاع للأصل منذ أن تم الاعتراف بآخر خسارة انخفاض في القيمة، وإذا كان الوضع هكذا فإن المبلغ المرحل للأصل ستتم زيادته إلى مبلغه القابل للاسترجاع، وهذه الزيادة ستكون فعليا عكس لخسارة انخفاض في القيمة.

ومع ذلك فإن الزيادة في القيمة المرحلة للأصل يمكن فقط أن تصل ما كان سيكون عليه المبلغ المرحل ولو لم يحدث الانخفاض في القيمة.

يتم الاعتراف بأي عكس لخسارة انخفاض في القيمة فورا في قائمة الدخل ما لم يكن الأصل مرحلا بمبلغ معاد تقييمه، وفي هذه الحالة سيعامل العكس كزيادة إعادة تقييم.

يتطلب عكس خسارة انخفاض في القيمة إجراء تعديل في إهتلاك الأصل في الفترات المستقبلية.

الإفصاحات

فيما يتعلق بكل فئة من الأصول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن:

- ✓ خسائر الانخفاض في القيمة المعترف بها في قائمة الدخل؛
- ✓ خسائر الانخفاض في القيمة المعكوسة في قائمة الدخل؛
- ✓ البند السطري في قائمة الدخل المدرجة فيه خسائر الانخفاض في القيمة.

كل قطاع ينبغي أن يفصح عن هذه البنود من حيث القطاعات الأولية فقط: خسائر الانخفاض في القيمة المعترف بها و المعكوسة في الفترة في قائمة الدخل و مباشرة في حقوق الملكية معا.

إذا كانت خسارة انخفاض في القيمة أو العكس كبيرة، ينبغي الإفصاح عن الأحداث والظروف المؤدية إلى خسارة الانخفاض في القيمة:

- ✓ مبلغ الخسارة؛
- ✓ إذا كانت متصلة بأصل فردي، طبيعة الأصل و القطاع المتصل به.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة

يعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسية التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي للربح؛ فقد تتكبد المنشاة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلا بناءا على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية، وقد جاء هذا المعيار ليوضح متى يتم الاعتراف بالمخصصات ومتى يتم الإفصاح عنها فقط.

هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) إلى تحديد مقياس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبة والمحتملة و الموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

نطاق المعيار:

ينطبق هذا المعيار على الاعتراف بكافة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها باستثناء:

- ✓ تلك الناجمة من العقود التنفيذية أي ذات الشروط المحددة والواضحة، باستثناء العقود المثقلة بالالتزامات؛
- ✓ تلك التي تغطيها معايير أخرى.

ومن المعايير التي تتناول شكل محدد المخصصات ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم(37):

"عقود الإنشاء IAS 11",معيار المحاسبة الدولي رقم (12):"ضرائب الدخل IAS12", معيار المحاسبة الدولي رقم(17):"عقود الإيجار IAS17", معيار الإبلاغ الدولي رقم (4):"عقود التأمين IFRS4", معيار المحاسبة الدولي رقم (19):"منافع الموظفين ISA19", معيار المحاسبة الدولي رقم (39):"الأدوات المالية ISA39".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

المخصص: هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

المطلوب: هو التزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع اقتصادية من المنشأة للغير.

الالتزام القانوني: هو التزام مأخوذ من خلال عقد، أو تشريع، أو تطبيق لأحكام قانون.

المطلوب المحتمل:

1. التزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشاة؛
2. التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولا يتم الاعتراف به بسبب ما يلي:
   - ✓ من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد لتسديد الالتزام؛
   - ✓ لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل: هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة, وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير ومؤكد ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الالتزام الاستنتاجي: هو التزام ينتج لدى المنشأة في حالة توفر ما يلي:

- ✓ وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمنشأة أو السياسة المعلنة لأطراف أخرى, بأنه سيقبل مسؤوليات معينة، أي أن المنشأة تتعهد للعملاء أو للغير بأنها ستلتزم بتنفيذ التزامات معينة. مثل قيام إحدى شركات النفط بالتعهد من خلال السنة اللاحقة دون وجود إلزام قانوني أو تشريعي يجبرها على ذلك؛
- ✓ أدى ذلك إلى وجود توقعات من جانب الأطراف الأخرى (سكان المنطقة المحيطة أو المتضررين مثل التلوث البيئي) بأن المنشأة ستنفذ هذه التعهدات.

العقد المثقل بالأعباء: هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة: هي برنامج تقوم الإدارة بتخطيطه وتسطير عليه، ويؤدي إلى تغيرات جوهرية في نطاق عمل المنشاة أو طريقة تنفيذ العمل.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أولا: المخصصات (يتم الاعتراف بها في القوائم المالية)

المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، ويشار هنا إلى أن مجمع إهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات وفق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة للأصول.

يجب الاعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

- ✓ عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛
- ✓ من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الالتزام التعاقدي؛
- ✓ إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

وينتج الالتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن التزام قانوني أو التزام استنتاجي وينتج الالتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع، والالتزام الاستنتاجي من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير التزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد).

للاعتراف بالمخصص يجب أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد الاقتصادية في المستقبل، ويشير مفهوم "محتمل" لأغراض هذا المعيار إلى أن احتمالية حدوث التدفق الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل احتمالية مرجحة، وتعني احتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة أي تتجاوز نسبة 50%.

يتم الاعتراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام التعاقدي الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الاعتماد على خبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين.

يتم الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة.

عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد احتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال احتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الاحتمالات الممكن حدوثها.

إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلا بعد فترة طويلة و/ أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم احتساب المخصص بالقيمة الحالية للالتزام المتوقع تكبده.

مثال (1)

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام باعت الشركة العربية 500 جهاز حاسوب، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 50% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة؛
- 30% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة؛
- 20% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز 100 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 300 دينار.

المطلوب: احسب مبلغ مخصص الكافالات الواجب تكوينه.

حل مثال (1)

القيمة المتوقعة لمخصص الكافالات = 50% × 0 + 30% × 100 + 20% × 300

= 90 دينار

إجمالي مخصص ضمانات الأجهزة = 90 × 500 جهاز = 45000 دينار

ثانيا: المطلوبات المحتملة: (لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية)

المطلوبات أو الالتزامات المحتملة هي مطلوبات محتمل تكبدها بعد تاريخ الميزانية ولكنها لم تصل في احتمالية حدوثها لدرجة الاعتراف بها كمخصص، ويتم اعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة عندما تكون احتمالية حدوثها ضعيفة أو غير مرجعية وبالتالي يجب عدم الاعتراف بها كالتزام محتمل في القوائم المالية ويتم الإفصاح عنها كالتزامات طارئة.

على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة الوطنية خلال عام 2006 من قبل أحد العملاء للتعويض بمبلغ 50000 دينار عن أضرار وقعت على العميل، وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الوطنية لا يوجد مسؤولية على الشركة الوطنية (أي أن احتمالية تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة)؛ في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي مخصص لمواجهة الالتزام المحتمل، ويتم الإفصاح عن التزامات طارئة في القوائم المالية لعام 2006.

ثالثا: الأصول المحتملة: (لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية)

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل، وتطبيقا لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب المعيار عدم الاعتراف بالأصل المحتمل.

على سبيل المثال، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 40000 دينار، ويفيد الرأي القانوني بأن هناك احتمالية مرتفعة للحصول على تعويضات نقدية (أصول محتملة) نتيجة هذه القضية. في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي موجودات محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الموجودات في القوائم المالية.

رابعا: الخسائر التشغيلية المستقبلية:

يمنع هذا المعيار الاعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، لأنها تستوفي معايير الاعتراف بالمخصص؛ وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست التزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمنشأة (مثلا عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الإعتراف بالمخصصات، ويمكن أن تنطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36) تدني قيمة الموجودات.

خامسا: العقود المثقلة بالأعباء:

يتطلب هذا الاعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالالتزامات" والعقد المثقل بالالتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

على سبيل المثال أبرمت الشركة العربية اتفاقية مع الشركة لمدة سنتين للاستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 20000 دينار. وقد قررت الشركة العربية عدم الاستمرار في عملية النشر؛ يتوجب على الشركة الاعتراف بمخصص بمبلغ 20000 دينار، نظرا لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد.

سادسا: إعادة الهيكلة:

يعرف هذا المعيار إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة إلى تغيير نطاق أعمال المنشأة أو طريقة التي تم بها تنفيذ تلك الأعمال.

ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفة وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقعة دفعها للموظفين المتوقع الاستغناء عنهم.

ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة ولا يشمل المخصص المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة، وتكاليف إعادة تدريب الموظفين، والتسويق، وتكاليف الأنظمة الجديدة.

الإفصاحات

يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- ✓ المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة؛
- ✓ المخصصات المضافة خلال الفترة, بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية؛
- ✓ المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة؛
- ✓ المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة؛
- ✓ الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم؛
- ✓ ملاحظة المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

يجب أن تفصح المنشأة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- ✓ وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة؛
- ✓ إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الافتراضات الرئيسية الخاصة بالأحداث المستقبلية).

ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر بعيد الحدوث، يجب الإفصاح في تاريخ الميزانية العمومية لكل فئة من الالتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الالتزام المحتمل؛ وحيثما كان عمليا يجب الإفصاح عما يلي:

- ✓ تقدير لأثره المالي؛
- ✓ إشارة إلى شكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛
- ✓ إمكانية أي تعويض.

حين يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملا، يجب أن تفصح المنشاة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية وحيثما يكون عمليا، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضررا كبيرا بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل يجب الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشآت، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المنشآت، فالعلامة التجارية وسمعة الشركة مثلا المصدر الرئيس لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية وشركات الألبسة وشركات العطور.

وتمتاز الأصول غير الملموسة بالآتي:

- ✓ ليس لها وجود مادي ملموس؛
- ✓ أصول غير مالية؛
- ✓ يمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الانتفاع منها بالغالب لأكثر من فترة واحدة.
- ✓ قد تنشأ داخليا أو قد يتم شرائها من الخارج.
- ✓ صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة الشهرة وبراءة الاختراع والعلامة التجارية والاسم التجاري وحقوق التأليف، وحقوق استخراج المصادر الطبيعية.

هدف المعيار:

يهدف الى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبة دولية أخرى، حيث يهدف إلى:

- ✓ تحديد متى يمكن أن يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة؛
- ✓ تحديد الأسس الواجب استخدامها لقايس الأصول غير الملموسة؛

- ✓ توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة؛
- ✓ الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير ملموسة.

نطاق المعيار:

تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باستثناء ما يلي:

- ✓ الأصول المالية التي يغطيها المعيار رقم (39)، "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".
- ✓ أسس الاعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الاستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)، "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية".
- ✓ الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي والتي تعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2)،"المخزون".
- ✓ الأصول الضريبية المؤجلة والتي يتعامل معها معيار المحاسبة الدولي رقم (12)،"ضرائب الدخل".
- ✓ عقود الايجار التي يتم معالجتها ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (17)،"عقود الايجار".
- ✓ الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب المعيار الدولي رقم (19)،"منافع الموظفين".
- ✓ الأصول المالية الناجمة عن الاستثمارات في الشركة التابعة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، والاستثمارات في الشركات الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، والاستثمارات في المشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (31).
- ✓ الشهرة الناجمة من اندماج الاعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
- ✓ الأصول الملموسة الناجمة عن عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) (إلا أن متطلبات الإفصاح الخاصة بالأصول غير الملموسة تكون قابلة للتطبيق).

✓ الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على انها برسم البيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

الأصل غير الملموس: أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب أن يتوفر فيه شرطان:

1. تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي؛
2. يتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة اقتناء أو استخدام الأصل على منافع اقتصادية مستقبلية.

البحث: هو استقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين؛

التطوير: هو عملية تطبيق معرفة أو نتائج بحث تم التوصل إليها على خطة أو تصميم لإنتاج مواد، أو منتجات، أو عمليات أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الإنتاج أو الاستخدام التجاري؛

الإطفاء: اهتلاك الأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي؛

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية؛

خسارة التدني: الخسارة الناجمة عن انخفاض القيمة القابلة للاستيراد عن القيمة الدفترية الصافية للأصل؛

القيمة المتبقية للأصل: هي القيمة المقدر والمتوقع الحصول عليها من الأصل، وتحسب القيمة المقدرة للأصل بناء على العمر والحالة المتوقعين للأصل في نهاية عمره الإنتاجي مع تجاهل القيمة الزمنية للنقود؛

القيمة المسجلة أو المرحلة: المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية العمومية بعد طرح الإطفاء المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة في قيمة الأصل إن وجدت.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أولا. الاعتراف:

يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:

- ✓ من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل الى المنشأة؛
- ✓ أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

تعتبر سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس أمرا أساسيا لتحقيق الشرط الأول، وأي أصل غير ملموس لا يستوفي هذين الشرطيين تعتبر تكاليفه مصروف يقفل في بيان الدخل.

الاعتراف المبدئي:

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الاقتناء كجزء من اندماج الاعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشاة كالشهرة مثلا، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض؛ علما بأنه لا يمكن الاعتراف بالأصل غير الملموس في بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة أصول وعدم قدرة المنشأة على تحديده وعزله عن الأصول الأخرى، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة.

ثانيا. القياس:

تقاس تكلفة الأصول غير الملموسة كما يلي:

تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها **بالتكلفة**، وتشمل التكلفة ما يلي:

- ✓ سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستوردة، مطروحا منه الخصومات والحسومات التجارية؛
- ✓ التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للاستخدام المقصود مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص اختبار سلامة أداء الأصل.

وهناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:

- ✓ التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل ضمن بيان الدخل؛
- ✓ مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة؛
- ✓ تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو أساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب؛
- ✓ التكاليف الإدارية؛
- ✓ التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل فيها جاهز للاستخدام؛
- ✓ الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في البداية.

تملك أصل غير ملموس من خلال اندماج الأعمال:

تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي تملكه كجزء من اندماج الأعمال وكما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)"اندماج الأعمال"، بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء ويتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل مستقل عن الشهرة.

شراء أصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي آخر:

عند امتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشترى بقيمته العادلة، إلا إذا:

- ✓ كانت عملية التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري (أي يجب أن تكون عملية التبادل التجاري بحتة، وليس لوجود مجاملة أو علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلا)؛
- ✓ إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الملموس بموثوقية؛

في حالة توفر أي من الحالتين أعلاه، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشترى بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

ثالثا. الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا:

تعتبر الشهرة المولدة داخليا من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والتي يمنع الاعتراف بها كأصل غير ملموس، إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتيا من قبل النشأة حيث يتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت لتحديد والتميز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن تحقق منها تدفق منافع مستقبلية.

تكاليف البحث والتطوير

1. **تكاليف البحث:** يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال الفترة كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظرا لعدم الوصول لمرحلة تطويره؛ ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.
2. **تكاليف التطوير:** يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا عدا **الشهرة** عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى، مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة.

وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر البنود المحددة التالية:

- ✓ الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا لاستخدام أو البيع؛
- ✓ نية المنشأة لاستكمال الأصل واستخدامه أو بيعه؛
- ✓ قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل؛
- ✓ كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛
- ✓ توفر وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو الأصل الملموس نفسه؛
- ✓ توفر الموارد المناسبة لإكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس؛
- ✓ القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه فيتوجب الاعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتبارا من تاريخ توفر هذه البنود.

مثال (1):

تقوم شركة الشفاء بتصنيع العديد من الأدوية، وخلال أحد الأبحاث تم اكتشاف دواء جديد لمعالجة مرض السكري بشكل فعال، وقد بدأت الشركة في 2007/1/1 مرحلة تطوير الدواء لغايات تصنيعه وبيعه، وفي 2007/4/1 وبعد العديد من التجارب تحققت الشركة من إمكانية الاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس، بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير الدواء مليون دينار خلال عام 2007، منها 235000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2007/1/1 ولغاية 2007/3/31.

المطلوب: بيان كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية التطوير خلال العام 2007.

حل المثال (1):

تعتبر المبالغ المنفقة اعتبارا من 2007/4/1 والبالغة 765000 دينار (1000000-235000) أصل غير ملموس نظرا لأن الشركة تحققت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. أما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 235000 دينار فتعتبر مصاريف بحث.

مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

عند دفع نفقات لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم امتلاك أصل غير ملموس يمكن الاعتراف به، يتم في هذه الحالة الاعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند اعداد أول قوائم مالية بعد الأعمال وتشمل:

مصاريف التأسيس: وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الاقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة، ورسوم الانتساب تدفع مرة واحدة.

مصاريف ما قبل التشغيل: وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

رابعا. العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء الى فئتين هما:

1. الأصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها نظرا لوجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها، مثال ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة.

2. الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظرا لعدم وجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها أو عدد معين، مثل شراء المنشأة لبراءة اختراع وعدم وجود فترة أو عمر انتاجي محدد للاستفادة منها.

انخفاض القيمة (التدني):

عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصول غير الملموسة عن القيمة المسجلة لها، وسواء كانت تلك الأصول يتوجب اطفائها أم لا، يتم تطبيق انخفاض قيمة الموجودات.

خامسا. القياس اللاحق بعد الاعتراف:

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1. **نموذج التكلفة:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة.
2. **نموذج إعادة التقييم:** أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحا منه الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويجب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة القابلة للتداول)، وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة؛ ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية:

- ✓ إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه؛
- ✓ إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحا منه إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة؛

- ✓ عند إعادة تقييم أصل غير ملموس، يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "فائض إعادة التقييم" وإذا حدث انخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه قيد الانخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مدينا وبحيث لا يتجاوز المبلغ فائض إعادة التقييم.
- ✓ إذا انخفض المبلغ المسجل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند ارتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة (عند اعداد القوائم المالية) يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- ✓ اذا تم استخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في دفاتر للأصل غير الملموس محاسبيا كما يلي:
  - الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة الى حساب الأصل غير الملموس؛ أو
  - إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر انخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

الإفصاحات

يتطلب المعيار الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة (مع التميز بين الأصول المولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى):

- ✓ تحديد ما إذا كانت الاعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
- ✓ طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد؛
- ✓ المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة؛
- ✓ بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الإستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف.

المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة

ضمن الاتجاه العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية في تعزيز تبني مفهوم القيمة العادلة لتحسين ملائمة المعلومات المحاسبة، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية، ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا أو كما.

هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم "41 " إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول الحيوية خلال فترة النمو، الإنتاج والإنجاب وكيفية القياس الأولي للمحصول الزراعي في وقت الحصاد.

نطاق المعيار:

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية الغير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان.

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم"16 " الممتلكات و المصانع و المعدات أو بموجب معيار رقم "40 " الممتلكات الإستثمارية، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم"38 "الأصول غير الملموسة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

القيمة العادلة للأصل:هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية.

النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.

المنتجات الزراعية:هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب ولحوم الماشية والقطن، وصوف الأغنام، ثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي.

التحول البيولوجي: هي عمليات النمو، والتكاثر، وتقليص التكاثر والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

المجالات التي يغطيها المعيار: يغطي المعيار مجالات و أنشطة زراعية عديدة مثل تربية المواشي، العناية بالغابات والمحاصيل المستمرة أو السنوية ، تربية الحيوانات البحرية بما فيها مزارع الأسماك وكل ما يتعلق بالنشاط الزراعي.

متطلبات المعيار الرئيسية:

أولا: الإعتراف والقياس:

أ: يجب على المنشأة **الإعتراف** بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- ✓ تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- ✓ من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- ✓ من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

مثال: لدى الشركة العربية أصول غابات قيمتها الإجمالية 300 مليون دينار وتشمل ما يلي:

قيمة الأشجار 200 مليون الأرض المزروعة بالأشجار 60 مليون الطرق التي تمر بالغابات 40 مليون . المجموع 300 مليون.

المطلوب:بيان كيفية تصنيف مكونات الغابات في البيانات المالية.

حل المثال:بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم "41 " يتم تصنيف الغابات إلى ما يلي:

الأصول البيولوجية (الأشجار)	200 مليون
الأصول غير المتداولة (أراضي)	60 مليون
الأصول غير المتداولة, أصول أخرى ملموسة	40 مليون
المجموع	300 مليون

ب: القياس عند الإعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي:

1. يتم قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية والأشجار المثمرة) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم "16 " أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

2 . يجب قياس المنتجات الزراعية التي يتم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب والصوف والثمار) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم "2 " المخزون، حيث ستتحول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما.

تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- ✓ عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية
- ✓ الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنضمة لعمل بورصة السلع
- ✓ أية رسوم و ضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم التحويل)

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات .

3 . يتم تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتج البيولوجي في سوق نشط ويعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة.

ثانيا:المكاسب والخسائر

يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإعتراف الأولي بأصل حيوي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي، في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.

ثالثا: عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

هناك فرضية أن القيمة العادلة يمكن قياسها بموثوقية للأصل الحيوي، مع ذلك هذه الفرضية يمكن تنفيذها فقط عند الإعتراف الأولي لأصل حيوي حيث لايتوفر له أسعار محددة في السوق وحيث تكون التقديرات البديلة للقيمة العادلة غير موثوقة إلى حد كبير، في مثل هذه الحالات يجب قياس الأصل الحيوي بتكلفته مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لمثل هذا الأصل الحيوي قابلة للقياس بموثوقية يجب على المؤسسة قياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة.

الافصاحات

- ✓ على المنشأة أن تفصح عن الأرباح والخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتج الزراعى وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية .
- ✓ على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية .
- ✓ على المنشأة أن تفصح عن الطرق و الافتراضات الهامة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الإنتاج الزراعى عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من مجموعات الأصول الحيوية .

قائمة المراجع المعتمدة

الكتب باللغة العربية

أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005.

تشوي فردريك وآخرون، تعريب زايد محمد عصام الدين، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.

جربوع يوسف محمود، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.

جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الأولى، شركة صرح العالمية للاستشارات والتدريب، الأردن، 2008.

شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.

عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الرابع عشر – العدد الأول، غزة –فلسطين–، جانفي 2006.

لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.

لطفي أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

مأمون حمدان، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا، جمعية المحاسبين القانونيين، سوريا، 2008.

محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

المقالات

تيسير المصري، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23 –العدد الأول–، 2007.

رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46 –العدد الثاني–، جامعة الإسكندرية، 2009.

الرسائل والأطروحات

حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008/2007.

حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

المراجع باللغة الأجنبية

Bernard COLASSE, Harmonisation comptable internationale, dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, économica, Paris, 2000.

BRUN Stéphan, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

Catherine MAILLET-BAUDRIER, Anne LE MANH, les normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2007.

Pascal Barneto, Normes IFRS –Application aux états financiers-, 2éme édition, Dunod, Paris, 2006.

Robert Obert , Pratique des normes IAS / IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP, Dunod, paris, 2eme édition.

Stéphan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004.

مواقع الإنترنت

www.ifrs.org

www.focusifrs.com.