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

محاضرات في المعايير المحاسبة الدولية

موجهة لطلبة السنة الثانية جذع مشترك علوم مالية ومحاسبة

من إعداد: د. شرع يوسف

2022/2021

الفهرس

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

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

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

كما اكتسبت المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي اهميتها خلال العقود الماضية للحاجة الى توحيد التطبيقات المحاسبية والاجراءات الخاصة باعداد التقارير المالية وأسلوب عرضها ، حيث اصبح ذلك واحداً من المتطلبات الرئيسية المهمة التي تستدعيها التطورات الاقتصادية الحالية على نطاق العالم ومتطلبات الدخول الى الاسواق المالية، الامر الذي دفع نحو تشكيل منظمات مهنية عالمية ، تاخذ على عاتقها مهمة اصدار المعايير التي تشكل مرشداً لاعداد التقارير المالية ، وايجاد الحلول المناسبة للمسائل والمشاكل المحاسبية المطروحة بصورة تحظى بالقبول العام .

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS01

عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي وهي عبارة عن المرآة العاكسة عن الوضع والأداء المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها كما أنها تكون معدة وفق مبادئ معايير محاسبة دولية وذلك لتوفير بيانات الواجب الإفصاح عنها في المؤسسة الاقتصادية لغرض تلبية أهداف المستخدمين من أجل اتخاذ قراراتهم ، إلا أنه يوجد فورقات في قوائم مالية من بلد إلى آخر ومن أجل تقليص هذه الفروقات تم إصدار معيار ينظم عرض قوائم المالية وهو المحاسبي الأولIAS01.حيث حدد الاسس التي يتم على ضوئها القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء مقارنة سواء بين فترات أو مؤسسات أخرى.

1- إطار المفاهيمي لمعيار المحاسبي الدولي الاولIAS01

1-1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

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

1-2- هدف ونطاق معيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

- **هدف المعيار:**

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان أمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالشركة للفترات السابقة والبيانات المالية للشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.[2]

- **نطاق المعيار:**

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

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

---

[1] عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستر، في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2005/ 2006 ص51

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

[3] بن قطيب علي، حطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،المجلد04، العدد01، 1019، ص 12.

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

1-3- المصلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

- **تعريف القوائم المالية:**

القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتوج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول أ رس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه[1].

- **التكلفة التاريخية :The Historical Cost**

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

- **التكلفة الجارية : The current value**

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

- **القيمة الحالية: The present value**

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

- **القيمة القابلة لتحقق : the net realizable value**

وهي المبلغ النقدي أومايعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الاصل[2].

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

– **اساس الاستحقاق:**

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

– **اساس الاستمرارية:**

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

– **الاهمية النسبية:**

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

---

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

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق،ص186

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

1-4- : الخصائص النوعية للقوائم المالية

- **القابلية للفهم :**

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

- **الملاءمة :**

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

- **الموثوقية:**

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

- **القابلية للمقارنة:**

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

2- إطار المفاهيمي لمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

1-5- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

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

---

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

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

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

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

1-6- هدف ونطاق معيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

- **هدف المعيار:**

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

- **نطاق المعيار:**

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

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

1-7- المصلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي الاول IAS01

- **تعريف القوائم المالية:**

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

- **التكلفة التاريخية :The Historical Cost**

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

- **التكلفة الجارية : The current value**

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

---

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

[2] بن قطيب علي، حطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،المجلد04، العدد01، 1019، ص 12.

[3] علماوي أحمد، أوصيف لخضر، متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي الأول، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهم فبي الاصلاح المحاسبي الواقع المعوقات الحلول، جامعة غرداية،2014،ص 03

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

- **القيمة الحالية: The present value**

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

- **القيمة القابلة لتحقق : the net realizable value**

وهي المبلغ النقدي أومايعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الاصل[1].

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

– **اساس الاستحقاق:**

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

– **اساس الاستمرارية:**

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

– **الاهمية النسبية:**

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

1-8- : الخصائص النوعية للقوائم المالية

- **القابلية للفهم :**

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

- **الملاءمة :**

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

- **الموثوقية:**

---

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق،ص186

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

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

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

- **القابلية للمقارنة:**

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

2- : عرض القوائم المالية وفقا للمعيار IAS01

2-1- مكونات القوائم المالية:

- **قائمة المركز المالي:**

التي تضم تصنيف الأصول والالتزامات: بحيث على الشركة أن تعرض تصنيف الميزانية العمومية بشكل مفصل على أساس موجودات ومطلوبات متداولة وغير متداولة. وإذا كان العرض على أساس درجة السيولة بخصوص الأصول والالتزامات يعطي معلومات أكثر ملاءمة و موثوقية فيمكن إلغاء متداولة وغير متداولة. وفي جميع الأحوال على المشروع أن يفصل البنود المتوقع استعادتها قبل (12) شهراً أو تسديدها بعد (12) شهراً وتُظهر هذه القائمة موجودات ومطلوبات الشركة في لحظة زمنية معينة هي نهاية السنة المالية، ويجب أن تكون متوازنة وذلك بتطبيق معادله الميزانية : الموجودات = المطلوبات أو الأصول = الخصوم وحقوق الملكية.

قائمة التغير في المركز المالي وتسمى أحيانا ببيان مصادر الأموال واستخداماتها، حيث تظهر كافة التغيرات التي طرأت على عناصر المركز المالي بالزيادة أو النقصان، ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى مصادر للأموال والاستخدامات لها، وهذا التصنيف قد يكون وفقاً لتأثير هذه التغيرات على صافي رأس المال العامل (الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة)، وكذلك يجب أن تكون متوازنة.

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

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

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

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

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

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

على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة في الحالات التالية:

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

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

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

- **قائمة الدخل:**

يتم من خلال هذه القائمة معرفة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة لفترة معينة، ويتم من خلالها مقارنة الايرادات مع المصروفات المترتبة على الشركة خلال الفترة المالية المعينة.[3]

ينبغي أن تظهر نتائج أعمال الوحدة المحاسبية في قائمة متعددة المراحل بحيث تبين المكونات الوسيطة صافي الدخل وبصورة خاصة ينبغي أن تبرز قائمة الدخل مكونات كلا عن حدى:

---

[1] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية،2016، ص1.

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

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

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

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

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

- **قائمة التدفقات النقدية:**

عرفتها المعايير المحاسبة الدولية IAS01و IAS07 على أنها قائمة مالية تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة كما يصنف المعيار المحاسبي رقم IAS07 التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية ومن الانشطة الاستثمارية، ومن الانشطة التمويلية.[3]

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

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

- ✓ **الانشطة التشغيلية:** وهي الانشطة الرئيسية لتوليد الايراد في المنشأة والانشطة الاخرى التي لا تعتبر من الانشطة الاستثمارية أو التمويلية.
- ✓ **الانشطة الاستثمارية:** وهي تللك المتمثلة في امتلاك الاصول طويلة الاجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

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

[2] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية،2016، ص12

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الطبعة الثالثة، دار وائل، الاردن، ص102

[4] لياس قلاب ذبيح، سايب رامي، أثر التدفقات النقدية على ألية تفعيل التدقيق الجبائي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصاد، العدد03، المركز الجامعي سي الحواس بريكة،2019، ص10

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

- **عرض قائمة التدفقات النقدية:**

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

- **الطريقة المباشرة:**

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

- **الطريقة غير المباشرة:**

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

- **جدول تغير ات حقوق الملكية:**

التغير ات في حقوق الملكية على المعلومات التالية: مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يُظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشاة الأم بشكل منفصل عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة. لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعى أو التعديل بأثر رجعى المثبتة وفق اً لمعيار المحاسبة الدولي لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة كحد أدنى مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغير ات الناتجة عما يلى:

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

- **الايضاحات والملاحظات:**

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

---

[1] مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد06، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة،2010، ص86

[2] بن قطيب علي، حطاب دلال، مرجع سابق، ص16

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة المؤسسة الجزائرية بوداود الجزائر، الجزء الاول،2009،ص81

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

3– عناصر القوائم المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى عن طريق تجميعها في فئات واسعة، وفقاً لخصائص الاقتصادية يطلق على هذه الفئات الواسعة اصطلاح عناصر القوائم المالية. إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس المركز المالي في الميزانية : هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

إن العناصر المرتبطة بشكل مباشر بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الدخل والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادةً عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، ومن ثم لا يحدد "إطار المفاهيم عناصر متفردة لهذه القائمة.

ينطوي عرض هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على إجراء تبويب فرعي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تُصنف الأصول والالتزامات بحسب طبيعتها، أو وظيفتها في أعمال المنشأة، من أجل إظهار المعلومات بالطريقة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- **المركز المالي:**

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

– **الأصل** :هو مورد تُسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة.

– **الالتزام:** التزام حالي على المنشأة ناشئٌ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.

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

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

تُعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

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

[1] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية،2016، ص13.

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

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

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

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

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

4– الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

4–1– العرض العادل لعرض القوائم المالية:

[1] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، مرجع سابق، ص ص 13 14

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

4-2- الاستمرارية:

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

4-3- الاستحقاق المحاسبي:

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

4-4- التماثل والثبات في العرض:

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

4-5- التجميع والأهمية النسبية:

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

5-5- عدم المقاصة:

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

5-6- المعلومات المقارنة:

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

5-7- فترة التقارير:

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

---

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

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

5-8- مبدأ الحيطة والحذر:

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

6- عرض القوائم المالية

- ✓ **قائمة المركز المالي :**

جدول رقم(01): الأصول

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

[1] رولا كاسر لايقة، مرجع سابق، ص 48.

أصول غير متداولة				
فرق اعادة تقييم الموجودات ايجابي او سلبي				
اصول ثابتة غير مادية				
أصول ثابتة مادية				
اراضي				
مباني	2 605 969 160 44	2 278 950 804 71	327 018 355 73	340 373 975 64
اصول ثابتة اخرى	3 889 048 029 21	2 244 347 163 89	1 644 700 865 32	1 809 487 556 32
اصول قيد التنازل				
اصول جارية	599 932 900.87		599 932 900.87	656 192 476.14
الاصول المالية				
الاوراق المالية وحقوق الملكية				
مشاركات اخرى وذمم مدينة اخرى				
اوراق مالية اخرى طويلة الأجل				
قروض واصول مالية اخرى غير متداولة	72 078 500.00	71 030 000.00	1 048 500.00	1 048 500.00
ضرائب مؤجلة على الاصول	382 765 668.16		382 765 668.16	479 439 219.48
مجموع الاصول غير متداولة	7 549 794 258.68	4 594 327 968.60	2 955 466 290.08	3 286 541 727.58
الاصول المتداولة				
المخزون الجاري	5 698 073 769.71	459 751 371.02	5 238 322 398.69	1 530 471 745.04
ديون واستخدامات مماثلة				
عملاء	1 172 183 290.79	129 308 533.91	1 042 874 756.88	895 440 407.99
مدينون آخرون	962 580 222.43	881 099 666.07	81 480 556.36	151 487 409.79
ضرائب وما يماثلها	7 939 994.01	6 859 844.35	1 080 149.66	
ديون واستخدامات مماثلة اخرى				
استثمارات واصول مالية جارية اخرى				
خزينة	224 795 740.27		224 795 740.27	70 949 944.52
مجموع الأصول الجارية	8 065 573 017 21	1 477 019 415.35	6 588 553 601.86	2 648 349 807.34
المجموع العام للأصول	15 615 367 275.89	6 071 347 383.95	9 544 019 891.94	5 934 891 534.92

جدول رقم (02): خصوم

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

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

✓ **قائمة الدخل:**

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

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS02

المخزونات

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

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

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

1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

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

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

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

عرّف المعيار 2 المخزونات بأنها "الأصول:

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

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

2- هدف المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

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

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

3- نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

[1] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، المعايير الدولية للابلاغ المالي، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المال، 2016، ص5

[2] جمال عمورة، المعالجة المحاسبية للمخزونات و كيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي العام الفرنسي و النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 3 4، المركز الجامعي بالوادي،

[3].www.readyratios.com/reference/accounting/inventories_international_accounting_standard_ias_2_overview 2021/06/28 10 :46

[4] www.slideshare.net/MukundKS/international-accounting-standard-ias36..8.36 28/06/2021

[5] محمد أبو نصاح ،جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ،الجامعة الاردنية،2008،ص64

يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات باستثناء :

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

ولا ينطبق هذا المعيار:

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

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

4- مصطلحات المتعلقة المعيار المحاسبي الدولي الثاني المخزونات IAS02

المصطلحات المتعلقة بالمعيار:

- **المخزون** :هي الاصول التي تتصف بما يلي :

يحتفظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي، قيد لإنتاج أو التصنيع لغرض البيع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الانتاج أو تقديم خدمات.

- **صافي القيمة قابلة لتحقق**: هو سعر البيع المقدر في السياق النشاط العادي مطروحا منه (التكاليف المقدرة لا تمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع)
- **القيمة العادلة**: هي المبلغ الذي يمكن على اساسه مبادلة اصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ على أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقة.[2]

5- طرق قياس المخزون وفق المعيار IAS02

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

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

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

[2] جمعة حميدت ، منهاج المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ،نشر عن طريق المجمع الدولي للمحاسبين القانونين، الاردن 2014،ص 587

المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

- **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها لاحقا من السلطات الضريبية)، وتكاليف النقل، والمناولة والتكاليف الأخرى التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الخصومات التجارية، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.
- **تكاليف التحويل:**تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة – بشكل مباشر – بوحدات الإنتاج، مثل العمل المباشر. كما تشمل أيضاً تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى بضائعتامة الصنع. نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عمليةالإنتاج. أما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بشكل مباشر، أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر. يستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة العادية لوسائل الإنتاج. الطاقة العادية هي الإنتاج المُ توقع أن يتحقق في المتوسط على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذا في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. لا يزداد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج نتيجة للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت النفقات الإضافية غير المخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تحملها وفي فترات الإنتاج المرتفع بشكل غير عادي ينخفض مبلغ النفقة الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

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

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

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

- المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى.
- النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة[1]

6- طرق تقييم تكلفة المخزون وفق المعيار IAS02

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

- **طريقة التكلفة المحددة:** وهي تلائم أنواع محددة من المخزونات. ويقصد بذلك تمييز التكلفة المحددة لكل عنصر من المخزون لنسبة لعناصر المخزون غير القابلة عادة للتبديل (التعاوض)وللسلع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة.

طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي):يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل المنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.[2]

- **طريقة الوارد أولا صادر أولا(FIFO):** وتفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يباع أولاً، و لتالي فإن عناصر المخزون الباقية في اية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخراً.
- **طريقة متوسط التكلفة المرجحة(WA):** في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المنشأة لموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو كل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.[3]

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

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

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

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

---

[1] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية،2016، ص ص479 480

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

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

[4] قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات IAS02ضمن النظام المحاسبي المالي، مجلة الريادة الاقتصاديات الاعمال، المجلد 01، العدد01، 2015. ص 44

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

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

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

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

يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشات والمعدات التي تقوم المنشاة بتشييدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات[2].

7- الافصاح عن المخزون في القوائم المالية

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

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

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

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

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

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

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

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS07

قائمة التدفقات النقدية

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

في تزويد المستخدمين بمعلومات عن التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة المالية ، اصدر مجلس المعيار المحاسبة الدولية معيار محاسبي الدولي رقمIAS07 الذي يتناول قائمة التدفقات النقدية التي يوضح من خلالها التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل دورة والتي تنقسم إلى ثلاثة دورات تشغيلية استثمارية وتمويلية وهي بمثابة قائمة تحليلية تقيس جودة الربح النقدي للمؤسسة.

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

1- : تعريف التدفقات النقدية وفقا للمعيارIAS07

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

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

- جدول تدفقات الخزينة هي وثيقة شاملة وكاملة تفسر تغيرات تدفقات خزينة المؤسسة خلال فتَّرة معينة.[2]
- و هي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية التي تمت خلال فتَّة مالية معينة في المنشأة، و يمكن وصفها بانها قائمة تبين المركز النقدي للمنشاة في تاريخ معين و تكتسب اهميتها استنادا الى الاساس الذي يتم اعدادها بناء عليه وهو الاساس النقدي كون قائمة المركز الدالي يتم اعدادها استنادا الى اساس الاستحقاق[3]
- جدول تدفقات الخزينة عبارة عن لوحة قيادة أمام الإدارة الدالية، بحيث تتخذ على ضوئها القرارات الهامة والاستراتيجية كتغير النشاط أو توسيعه ، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها.[4]

2- هدف نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS07

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

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

3- نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS07

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

---

[1] بلعور سليمان، علي بن طيب، "قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي الدالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية ل للمراجعة، جامعة البليدة، ص2

[2] فايزة سليم حداد ،"الإدارة المالية" ، الطبعة الثانية، الحامد للنشر الأردن، 2009 ، ص 4

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

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

[5] نعيم دهمش، المعيار المحاسبي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة و السندان ، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94،كانون الثاني/شباط، 1996 ،ص 18.

- 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 أليها على أنها المنتج النهائي للمنشأة كما هو الحال بالنسبة لمنشآت المالية.

- فالمشآة رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة التدفقات النقدية.[1]

4- المصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS07

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

الأنشطة التمويلية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول قصيرة أو طويلة الأجل و إعادة سداد المبالغ المقترضة

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

5- مزايا قائمة التدفقات النقدية

وتحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية:

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

---

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

[2] مرازقة صالح واخرون، المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد06، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة منتوري ، قسنطينة،201.

- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشاة.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشاة المختلفة وفي المنشاة ذاتها بين الفتّات الدالية المختلفة.
- التعرف على سياسة المنشاة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المنشاة النقدية المختلفة فيما يتعلق باسهم الخزينة والقروض كمانحة وكمقترضة .[1]

6- بنود قائمة التدفقات النقدية

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

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

- النقدية المستلمة من العملاء.

النقدية المدفوعة للموردين والموظفين

- الفوائد المدفوعة.
- المصروفات المختلفة المدفوعة.
- ضريبة الدخل المدفوعة.
- المبالغ المحصلة من المدينين.
- الفوائد المقبوضة.
- التوزيعات المقبوضة.
- المبالغ المستَّردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه.
- المبالغ المقبوضة او المدفوعة عن التسويات القضائية.

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

6-2- **النشاطات الاستثمارية** :وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها ،إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة ، وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:

- شراء الأصول غير المتداولة وبيعها.
- شراء الاستثمارات الدالية وبيعها.
- منح القروض للغير وتحصيلها.

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

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

- زيادة وتخفيض رأس المال.
- الحصول على قروض من الغير و تسديدها.
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الدلاك.

شراء أسهم الخزينة وبيعها .[1]

- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

7-1- عرض محتوى قائمة التدفقات النقدية:

تضم هذه القائمة كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، ويتم تصنيفها ضمن ثلاثة أنشطة هي: التشغيلية؛ الاستثمارية والتمويلية، والهدف من هذا لتصنيف هو تسهيل عملية القراءة والتحليل الاستنتاج، ويمكننا شرح وتوضيح هذه الأنشطة من خلال ما يلي[2]:

- ✓ الأنشطة التشغيلية: وظيفة الاستغلال : تتضمن التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية المتحصلات والمدفوعات المتعلقة بأنشطة المؤسسة الرئيسية، والمتمثلة في إنتاج وتقديم السلع والخدمات للزبائن.
- ✓ الأنشطة الاستثمارية: وظيفة الاستثمار: تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن استثمارات وكذلك المقبوضة عن بيعها.
- ✓ الأنشطة التمويلية : وظيفة التمويل تشمل الأنشطة التي لذا علاقة بحركة القروض ورأس الدال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية. [3]

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

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

- لابد من توحيد طريقة العرض لإجراء المقارنات بين المنشآت.
- استخدام الطريقة غير المباشرة يؤدي إلى إخفاء التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية حيث يتم فقط إجراء تسويات لصافي الربح من العمليات غير النقدية.
- التعقيدات الإجرائية المصاحبة لاستخدام الطريقة المباشرة والناتجة من ضرورة عمل تسوية للوصول إلى رقم صافي الربح[1]

---

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

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

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

- **الطريقة المباشرة:**

أوصى المعيار الدولي السابع المؤسسات بإتباع الطريقة المباشرة عند إعدادها لقائمة التدفقات النقدية، لدا يمكن أن توفره هذه الطريقة من معلومات مفيدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى إتباعها نفس منهج في عرض التدفقات النقدية للأنشطة المختلفة عبر المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة وتدفقات النقدية الخارجة ، كما تفصح هذه القائمة بشكل مباشر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية، كما سميت بقائمة الدخل لأنها تحتسب الإيرادات النقدية والمصروفات النقدية مباشرة دون تعديل صافي الدخل فهي تعرض قائمة مختصرة لكل من المقبوضات المدفوعات النقدية.

ويرتكز هذا النموذج على دورتي الاستغلال والاستثمار إذ يتوجب على المؤسسة توليد الفوائض اعتماد على دورة الاستغلال واعتبار دورة التمويل ملجأ استثنائيا يتم اللجوء إليه في حالة عدم تمكن النشاط من تدويل نفسه ذاتيا، يحتوي جدول تدفقات الخزينة لحسب الطريقة المباشرة على ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات[2].

- **الطريقة الغير المباشرة:** يتم بموجبها تحديد التدفق النقدي الصافي من الانشطة التشغيلية عن طريق تعديلات على صافي الربح المستخرج من حسابات النتائج لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس على الاساس النقدي [3]

الجدول رقم 04: تدفقات الخزينة بالطريقة الغير المباشرة

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

[1] سوزان عطا ردغام، العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الاسهم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 07، اطروحة لنيل شهادة ماجيستير ، تخصص محاسبة والتمويل ،كلية التجارة، جامعة الاسلامية غزة، 2008،ص ص 88 89

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

[3] شنوف شعيب، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، الطبعة الثانية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمانن،2005 ،ص195

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

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

8- امثلة حول قائمة التدفقات النقدية

8-1- قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة المباشرة

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

الجدول رقم 05: قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

البيان	جزئي	الكلي
التدفقات النقدية الداخلة من انشطة التشغيل:		
النقدية المقبوضة من العملاء		1470
التدفقات النقدية الخارجة:		
النقدية الدفوعة للموردين	650	
النقدية المدفوعة للمصاريف التشغيل	170	
الفوائد والضرائب النقدية	30	
مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيلية		620
النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء معدات	(70)	
بيع اراضي	100	
مجموع التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار		30
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل	100	
زيادة في القروض طويلة اجل		
اقساط قروض	(60)	
توزيع الارباح	(40)	
مجموع التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار		50
صافي الزيادة في النقدية خلال الفترة 1+2+3		700
رصيد النقدية أول المدة		200
رصيد النقدية نهاية المدة		900

8-2- قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

الجدول رقم 06:قائمة التدفق النقدي وفقا لطريقة الغير المباشرة

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

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS08

"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

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

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

1- السياسات المحاسبية

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

1-2- خصائص السياسات المحاسبية Characteristics of Accounting Policies

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

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

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

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

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

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

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

- ملائمة لإحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية؛
- يمكن الإعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية:

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

---

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

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

[3] نفس المرجع السابق، ص: 111

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

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

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

أ- المتطلبات والإرشادات في التعامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مسائل مماثلة ذات صلة؛ و

ب- التعريفات و معايير الإعتراف ومفاهيم قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ج- يمكن للإدارة اللجوء أيضا إلى الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى المعدة للمعايير التي تعتمد إطار مفاهيمي مشابه لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والإستعانة بالأعراف.

السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقا في الفقرتين أ و ب.

1-4- ثبات السياسات المحاسبية

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

2- التغيرات في السياسات المحاسبية

ويسمح هذا المعيار بالتغير في السياسة المحاسبية فقط إذا :[2]

-تطلب معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو تطلب تشريع محلي ذلك

- أدى هذا التغيير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وملائمة أكثر حول تأثير العمليات المالية والأحداث الأخرى على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

يستثنى من المعيار التغييرات التالية كتغييرات في السياسات المحاسبية

[1] الفقرة رقم :13 من نص IAS 08.

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

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

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

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

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

عندما لا تطبق المنشأة معيار محاسبي دولي جديد صادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولم يحين موعد نفاذه فإنه يعرض بأن تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية والإفصاح عن تقدير أثر التغيير على صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي.[1]

ويتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لأقدم فترة سابقة معروضة لكل بند متأثر من

بنود حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة)عموما، ويتم إعادة عرض المبالغ المقارنة المعروضة في البيانات

المالية كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة على الدوام.

2-2- عدم قابلية التطبيق Applying Impracticable a Requirement

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

ينبغي أن لا يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إذا كان من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغير ويشتمل المعيار على تعريف دقيق لمصطلح عدم إمكانية عدم التطبيق من أجل منع البيانات المستخدمة لتفادي إعادة بيان الفترات الأولى[1].

[1] الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/36، بتاريخ: 2021/06/22، الساعة: 19:45.

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

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

إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

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

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

- توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.
- كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

2-3- الإفصاحات المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية

عندما يكون التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير ما أثر معين على الفترة حالية أو سابقة، أو يكون له أثر معين إلا أنه من غير الممكن تحديده ، أو قد يكون له أثر ، تقوم المؤسسة بالإفصاح عما يلي [2]:

عنوان المعيار أو التفسير ؛

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

طبيعة التغيير

حيثما كان قابلا للتطبيق ، وصف الأحكام الإنتقالية

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

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

مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترات المعروضة ؛ و

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

تطلب الإفصاحات المشابهة للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية إلى جانب تقديم وصف للسبب وراء السياسة الجديدة يورد معلومات موثوقة وأكثر ملائمة

---

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

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

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

مثال حول التغيرات في السياسات المحاسبية

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

المطلوب: إعداد القيد اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية

الحل : حساب قسط الإهتلاك السنوي الثابت

40000-10000 = 30000

30000/4 = 7500

حساب قسط الإهتلاك حسب طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات

للسنة الأولى 2019

12000 = 10/4* 30000 = 10000- 40000

للسنة الثانية 2020

9000 =10/3*30000=10000-40000

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

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

2021/1/1

133		من ح/الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	4500	
		ح/ أصول ضريبية مؤجلة	1500	
	681	إلى ح/ مجمع الإهتلاك		6000
		تسجيل فروقات تغيير السياسة المحاسبية		

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

11		من ح / الأرباح المحتجزة	4500	
		إلى ح / الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية		4500
		إقفال الأثر في حساب الأرباح المحتجزة		

3- التغيرات في التقديرات المحاسبية

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

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

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

يعد إستخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءا أساسيا لإعداد القوائم المالية، ولا يحد من إمكانية الإعتماد عليها قد يحتاج التغيير إلى تعديل إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة أو لخبرة أكثر وبحسب طبيعته لا يتعلق تعديل التقدير بالفترات السابقة ولا يعد تصحيحا لخطأ.

3-2- المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية[2]

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

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

3-3- الإفصاح عن التغير في التقدير المحاسبي[1]

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

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

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية ويستثنى الإفصاح عن الأثر في الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر

إذا لم يفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية نظرا لأن تقديره غير عملي فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة .

مثال تطبيقي

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

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

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

الحل :

حساب قسط الإهتلاك الثابت 64000-4000=60000/6=10000

مصروف الإهتلاك الجديد = (القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها) / العمر المتبقي للأصل

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

4- تصحيح الخطأ

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

- كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار
- كان من المتوقع – بشكل معقول – أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش [2]

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

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS(8 تصحيح أخطاء فتر ات سابقة بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي وكما يلي[1]: (إذا كان ذلك عمليا)

---

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

[2] الفقرة رقم :5.

– إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ

– إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة (أي عرض قائمة المركز المالي المقارنة والمعدلة أيضا في بداية العام السابق وبالتالي عرض ثالث قوائم مركز مالي)

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للفترةً الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمرًا ممكنا (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

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

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

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

تعد التقديرات المحاسبية – بحسب طبيعتها – قيما تقريبية قد تحتاج إلى تعديل، عند التعرف على معلومات إضافية عنها فعلى سبيل المثال، لا يعد المكسب أو الخسارة المثبتة بناءا على نتيجة بند محتمل تصحيحا لخطأ.

4-4- الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

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

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لها فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التصحيح:

(1) لها بند قائمة مالية مستقل متأثر؛

(2) لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي 33 ينطبق على المؤسسة؛

(ج) مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛

(د) إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صحح الخطأ .

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

---

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

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

مثال تطبيقي

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

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

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

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

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

وبالإضافة إلى ذلك :

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

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

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

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

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

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

بتاريخ 31 / 2021/12

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS10

الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية

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

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

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

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

2- تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد Date Authorization) : تاريخ الإعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانونا للإصدار وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتمادا المنشأة والمتطلبات القانونيةً على الشكل التنظيمي لإدارة والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنتهاء من القوائم المالية.[2]

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

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

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

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

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

---

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

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

4- متطلبات القياس بالأحداث اللاحقة والإعتراف بها

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

4-1- **الإعتراف والقياس Recognition and Measurement** : يورد المعيار رقم (11) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء فترة التقارير المالية (تاريخ قائمة المركز المالي) وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

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

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

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

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

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

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

---

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

[2] جمعة فلاح حميدات، (IFRS Expert)، مرجع سبق ذكره، ص:139.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص: 142.

[2] الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي: https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/35 ، تاريخ الإطلاع: 2021/06/25، الساعة : 15:25.

– نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

– تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية .

– الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية .

– تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية .

– التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة .

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

5– الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

جاء في نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 10 أهم متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية كالتالي :

- تاريخ الاعتماد للإصدار يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لمالك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

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

5–1–أحداث بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات

- اذ كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ومن ثم، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل صنف ذي أهمية نسبية من الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات[1]:

- طبيعة الحدث؛
- تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

[1] نص المعيار، ص:3.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS11

عقود المقاولات (الإنشاء)

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

1- عموميات حول عقود الإنشاء

1-1- تعريف عقود الإنشاء

عقد المقاولة: هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام [1].

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

1-2- دمج وتجزئة عقود الإنشاء

تنطبق عادة أحكام هذا المعيار على عقود الإنشاء بشكل منفصل ولكن من الضروري في بعض الأحيان أن يفصل المعيار أجزاء من العقد الواحد أو إعتبار مجموعة عقود على أنها عقد واحد والهدف من ذلك هو عكس جوهر المعاملة بدلا من شكلها القانوني بشكل صحيح[2].

أولا : تجزئة العقود

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

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

ثانيا : دمج العقود

يتم معاملة مجموعة العقود، التي يشتمل كل منها على عميل واحد أو مجموعة مختلفة من العملاء، على أنها عقد واحد عندما [3]:

- يتم التفاوض على مجموعة العقود على أنها عقد واحد؛
- تكون العقود مترابطة على نحو وثيق بحيث تكون فعليا (أي في جوهرها) جزء من مشروع واحد بهامش ربح واحد؛

---

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

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

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

- يتم تأدية العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.

قد يعطي العقد المقاول إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي، أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي، في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقدا منفصلا إذا توافر أحد الشروط الآتية[1]:

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

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

1-3- إيراد العقد: يجب أن يشمل إيراد العقد على: القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.

أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من[2]:

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

- يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

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

1-4- تكاليف العقد: يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي[3]:

التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.

التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.

التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.

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

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

2- متطلبات الإعتراف والإفصاح عن عقود الإنشاء

2-1- الإعتراف بإيرادات ومصاريف العقد

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

---

[1] الموقع الإلكتروني الخاص بمجلة المحاسب العربي : https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/34، تاريخ الإطلاع: 2021/06/26، الساعة 16:33.

[2] نص المعيار المحاسبي الدولي 11 الفقرة رقم :.11

[3] نفس المرجع السابق الفقرة رقم :16.

ينبغي الإعتراف بالإيرادات والتكاليف من خلال الرجوع إلى مرحلة الإنجاز في تاريخ الميزانية العمومية .

عندما يكون من المرجح أن تتجاوز تكاليف العقد الإيرادات الناتجة عنه، عندئذ ينبغي الإعتراف بالخسارة كاملة في بيان الدخل مباشرة بغض النظر عن مرحلة الإنجاز[1].

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

2-2- عقد التكلفة الثابتة

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

2-3- عقد التكلفة زائد هامش الربح

فيما يخص عقد بالتكلفة زائد هامش ربح، يمكن تقدير النتيجة موثوق عندما:

يكون من المرجح تدفق المنافع الإقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة

يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح، سواء كانت قابلة للسداد بشكل محدد أم لا.[2]

2-4- طريقة نسبة الإنجاز

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

ينص معيار المحاسبة الدولي 11 على طريقة نسبة الإنجاز فقط للإعتراف بالإيرادات والمصاريف ولا يسمح ذلك المعيار بـ طريقة المقاولة المنتهية التي لا يتم بموجبها الإعتراف بأي إيرادات أو أرباح للعقد إلى أن يتم إنجاز العقد أو يكون منجزا بشكل كبير

يمكن تقدير مرحلة الإنجاز لعقد ما بطرق متعددة وإعتمادا على طبيعة العقد قد تستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بموثوقية وتشمل هذه الطرق ما يلي :

النسبة التي تتكبدها التكاليف في تاريخ الميزانية العمومية والتي تضاف إلى إجمالي التكاليف المتوقعة المطلوبة لإنجاز العقد

المصادقة على العمل المنجز أو الدراسات المسحية حوله

إنجاز الجزء المادي من العمل الخاص بالعقد.

2-5- الاعتراف بالخسائر المتوقعة

في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فانه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف[1].

---

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

[2] نفس المرجع السابق، ص: 56.

يتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما يلي:

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

2-6- الإفصاح

ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي [2]:

- مبلغ إيرادات العقد المعترف بها كإيرادات في الفترة؛
- الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها في الفترة ؛
- الطرق المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية؛

بالنسبة للعقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية :

- المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها، مطروحا منها الخسائر المعترف بها حتى تاريخه ؛
- الدفعات المقدمة المقبوضة ؛
- الحجوزات ؛
- المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء أعمال العقد كأصل؛
- المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقد كإلتزام.

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

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

3- معالجة عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي

3-1- مفهوم عقد الإنشاء حسب SCF

تعريف عقود الإنشاء: يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز سلعة ، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ بدايتها ونهايتها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن تتعلق بما يلي :[3]

---

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

[2] مرجع سبق ذكره، ص: 58.

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

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

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

3-2- المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق SCF

لقد خص النظام المحاسبي المالي عقود الإنشاء بحساب خاص وهو حساب 33 سلع قيد الإنتاج، غير أنه لابد أن نميز بين حسابين فرعيين للتمييز بين ما هو طويل الأجل وقصير الأجل، حيث نحاول أن نقف في هذه النقطة للتعرض إلى المنتجات الجاري إنجازها والأشغال الجاري إنجازها، مركزين على هذا الأخير وما يتطلبه من تحليل.[1]

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

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

3-4- حساب (331) المنتجات الجاري إنجازها: ويتعلق الأمر بالمنتجات التي وصلت إلى نسبة إنجاز جد متقدمة وتحتاج إلى بعض الإمتام لكي تصبح تامة الصنع، ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب (ح 331) كما يلي :

● **في نهاية السنة (ن):** تقوم المؤسسة عند عملية الإقفال بما يلي:[2]

يجعل ح/ 331 المنتجات الجاري إنجازها مدينا بجعل ح/ 723 تغير المخزونات الجارية دائنا وفق القيد الآتي:

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

● **إختبار التدهور:** لابد في نهاية السنة من إختبار تدهور هذه المنتجات، فإذا لاحظت المؤسسة أن هناك تدهور قيمة لابد ان تخصص مؤونة وفق القيد الآتي:

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

[1] عمورة جمال، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) IAS والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة "الأبحاث الإقتصادية" لجامعة البليدة 2 – العدد 13 (ديسمبر 2015) ، ص:11.

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

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

723		حـ/ تغير المخزونات الجارية		
	331	حـ/ منتجات جاري إنجازها		
		القيد العكسي		

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

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

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

توجد طريقتين للتسجيل المحاسبي لهذه العقود وهي :

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

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

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

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

- **خلال السنة (ن):**

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

6x		حـ/ نفقات حسب طبيعتها		
	40x	حـ/ موردون		
		تسجيل النفقات		

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

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

- **خلال السنة ن+1**: تمر على مرحلتين :

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

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

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

6x		حـ/ نفقات حسب طبيعتها		
	40x	حـ/ موردون		
		تسجيل النفقات		

- **نهاية السنة ن+1**: نكون أمام إحتمالين :

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

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

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

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

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

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

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

سعر التكلفة التقديري = المصاريف المتوقعة للإنجاز أو العقد.

وتحسب خسارة القيمة بالعلاقة الآتية:

خسارة القيمة = الخسارة عند نهاية العقد * نسبة تقدم الإنجاز

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

685		ح/ مخصصات إهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة –أصول جارية		
	393	ح/ تدهور قيم المخزونات		
		تشكيل مؤونة		

وكتكملة لخسارة قيمة الاشغال الجارية مقارنة مع الخسارة الكلية المحتملة للإنجاز لابد من تشكيل مؤونة لهذا الفرق الخسارة الكلية المحتملة للعقد – خسارة قيمة الاشغال الجارية، (وهذا بجعل حساب مخصصات مؤونات)ح (683) مدينا وجعل حساب مؤونات أخرى لألعباء خصوم – غير جارية (ح 158) دائنا بالفرق.

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

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

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

[1] نفس المرجع السابق، ص: 17

المعيار المحاسبي الدولي

IAS12

الضرائب الدخل

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

1- تعريف بالمعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

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

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

2- هدف المعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

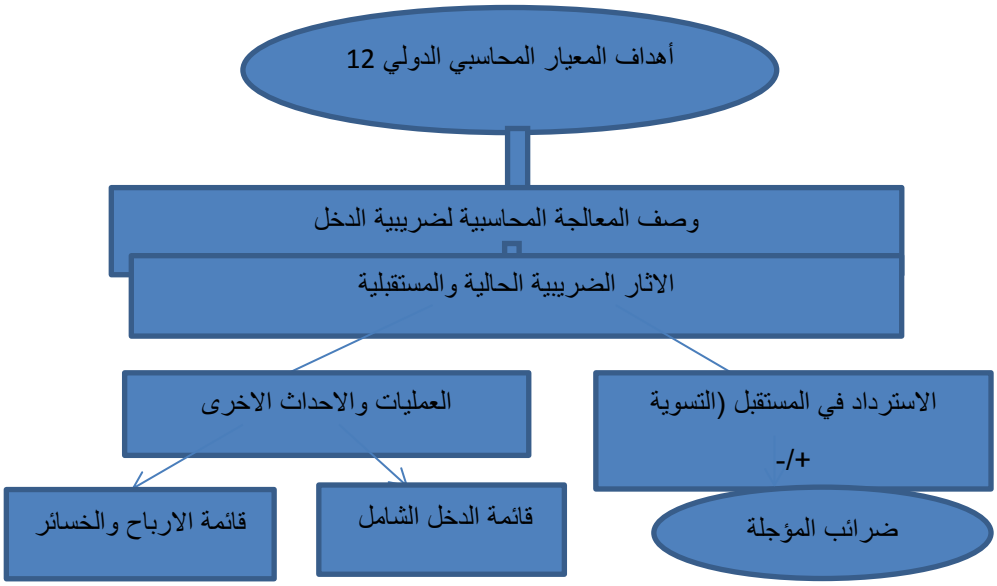
يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار الضريبة المؤجلة مستحقة ، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفقا للمعايير المحاسبة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

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

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

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

الشكل رقم 01: يوضح اهداف المعيار :[1]



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

3- نطاق المعيار الضرائب المؤجلة IAS 12

ويشمل نطاق هذا المعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل المؤجلة:

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

4- المصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS 12

- **الضريبة المؤجلة:** هي مبلغ على الارباح قابل للدفع ضريبة مؤجلة خصوم أو قابل للتحصيل ضريبة مؤجلة أصول خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في ميزانية.ص47
- **القاعدة الضريبية** : القاعدة الضريبية للأصول والخصوم هي المبلغ المنسوب إلى ذلك الاصل أو الخصم لأغراض ضريبية.
- **الفروقات المؤقتة:** الفرق بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم في قائمة الميزانية وقاعدته الضريبية.[3] **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.

---

[1] https://www.cpdbox.com/ias-12-income-taxes10:25,2021 /07/ 01

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

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

- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)** : هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).
- **المصروف الضريبي (الدخل الضريبي)** : هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة[1].
- **الضريبة الحالية:** هي مبلغ ضرائب الدخل المستحق السداد (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) لفترة .
- **الاساس الضريبي** : لأصل هو المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفتري الاصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الاساس الضريبي الاصل يساوي مبلغه الدفتري.[2]

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

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

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

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

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

6- قياس الضرائب المؤجلة

تتكون النفقة الضريبية من

- النفقة الضريبية الجارية: تفهم على أنها التأثير الضريبي لدخل أو خسارة الكيان المينة الخاضعة لضريبة عن الفترة، حينما تقرر ذلك القواعد الوثيقة الصلة لمختلف السلطات الضريبية التي تخضع لها.

- النفقة الضريبة المؤجلة: تكون مبنية على الفروق الجارية بين الدخل الخاضع لضريبة ودخل القوائم المالية او تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في التداعيات المستقبلية بين مبالغ ضرائب وقوائم المالية معنية ونحسب ب:

---

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

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

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

6-1- **نفقة الضريبية المؤجلة وفقا لطريقة التأجيل** : احتسبت طريقة التأجيل المسموح بها وفقا للمعيار 12 الاصلي نفقة الضريبية بالرجوع إلى الفرق بين الدخل للضريبة والدخل المحاسبي وبصيغة أخرى نقول أن طريقة التأجيل تقررنفقة الضريبية عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي على حين ان الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة الضريبية الدخل إما كنفقة مؤجلة أو مبلغ دائن.

6-2- نفقة الضريبية المؤجلة وفقا لطريقة الالتزام : وفقا لطريقة الالتزام أو الخصوم، لا يمكن احتساب النفقة الكلية الضريبية الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين: نفقة الضريبة الجارية ونفقة الضريبية المؤجلة. [1]

يجب قياس التزامات(أصول)(الضريبية الحالية للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه إلى) السلطات الضريبية، باستخدام معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة(التي قد تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير).

يجب قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الاصل أو يُساوى فيها الالتزام، بالاستناد إلى معدلات الضريبة و أنظمة الضريبة التي قد تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة بنهاية فترة التقرير.

يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة(التي قد تم سنها ولكن في بعض الدول، يكون إعلان الحكومة عن معدلات الضريبة)وأنظمة الضريبة(الاثر الجوهري لسنها بشكل فعلي، والذي قد يتبع الاعلان بفترة تبلغ عدة أشهر. وفي هذه الحالات، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة باستخدام معدل الضريبة وأنظمة الضريبة المعلن.

عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي ي توقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة الخسارة الاغراض الضريبية للفترات التي يتوقع أن تعكس فيها الفروقات المؤقتة.

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

7- الافصاح عن الضرائب المؤجلة

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

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

[1] هيثم علي محمد العنبكي، اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة. اطروحة لنيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، العراق ،2018،ص 80.

[2] ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق، ص18

أ – معلومات يجب الافصاح عنها:

✓ وجوب عرض وبشكل منفصل المكونات الاساسية لنفقات (ايراد) الضرائب بحيث يمكن أن تتضمن :

-ايرا د (نفقة) الضرائب مستحقة ؛

-كل تسوية تسجل في فترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفترات السابقة؛

- مبلغ النفقة (ايراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بنشأة الفروقات والمؤقتة وانعكاسها؛

- مبلغ النفقة (ايراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو التسوية الضرائب الجديدة؛

-مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، الفرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.

✓ وجوب عرض العناصر التالية بشكل منفصل :

- مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة او الدائنة في الاموال الخاصة
- شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.
- مبلغ الفروقات المؤقتة المخصومة ، العجز الضريبي والقرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية .

ب – المقاصة بين أصول والتزامات الضرائب المؤجلة:

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

- حق قانوني واجب النفاد في لتعويض أصول والالتزامات الضريبة المؤجلة
- أصول والالتزامات الضريبة المؤجلة المتعلقة بالضريبية على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة .
- اذا سمحت السلطة الضريبية دفع أو استلام مبلغ واحد صاف.[1]

8– المعالجة المحاسبية للحالات الواردة IAS12

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

100000000 من ح/ مصروف الضريبة

100000000 من ح/ اصول ضريبية مؤجلة

200000000 الى ح/ الصندوق

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

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

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

200000000 من ح/ مصروف الضريبة

100000000 الى ح/ الصندوق

100000000الى ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

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

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

100000000 من ح/ الضريبة

100000000الى ح/ الخسائر المتراكمة

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

الحالة الرابعة: ان الوحدة الاقتصادية تستخدم نسبة معينة الاحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة وفقا للمحاسبة المالية ، في حين تعتمد التشريعات الضريبية على نسبه مختلفة ونتيجة لهذا
الاختلاف سيتم تسجيل احد القيدين ادناه:

100000000 من ح/ مصروف الضريبة

100000000 من ح/ اصو ل ضريبية مؤجلة

200000000الى ح/ الصندوق

200000000من ح/ مصاريف الضريبة

100000000 الى ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

100000000الى ح/ الصندوق[1]

[1] حيدر كاظم نصر حسين واخرون، مرجع سابق، ص 82 .

9- أمثلة عن اصول والتزامات الضريبية المؤجلة

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

المطلوب: حساب الضريبة المؤجلة

الحل:

حساب القسط الاهتلاك: 100000/5=20000جنيه

الضريبة المؤجلة : الاهتلاك المحاسبي – الاهتلاك الضريبي

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

السنة	الاهتلاك المحاسبي ا	الاهتلاك الجبائي50 %	فروقات	فروقات الخاضعة لضريبة 20%
2005	20000	50000	30000-	60000-
2006	20000	25000	5000-	1000-
2007	20000	12500	7500	1500
2008	20000	6250	13750	2750
2009	20000	6250	13750	2750

✓ **التسجيل المحاسبي :**

بالنسبة لسنة 2005 بما أنه التزام ضريبي مؤجل:

من ح/ مصروف ضريبي للدخل 60000

إلى ح/ التزام ضريبي مؤجل60000

بالنسبة لسنة 2007:

من ح/ التزام ضريبي مؤجل 1500

إلى ح/ مصروف ضريبي مؤجل 150

المعيار المحاسبي الدولي

IAS17

عقود الإيجار

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

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

1- عموميات حول عقود الإيجار حسب IAS17

1-1- مفاهيم أولية (مصطلحات)

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي[1]:

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

1-2- تصنيفات عقود الإيجار حسب IAS

أولا : تصنيف عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية

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

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

المستأجر، إلا أن جوهر الإتفاقية قد يشير إلى خلاف ذلك وتشمل الحالات التي تشير عادة، بشكل فردي أو مشترك إلى كون العقد هو عقد إيجار تمويلي ما يلي [1]:

- نقل ملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد
- عندما يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من قيمته العادلة عندما يكون من المحتمل ممارسة الخيار
- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي من العمر الإقتصاد للأصل، حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل
- عندما تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا مساوية فعليا لكامل القيمة العادلة للأصل.
- عندما تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط إستخدامها دون إجراء تعديل كبير

وتشمل الحالات التي يمكن أن تشير، بشكل فردي أو مشترك، إلى كون عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي ما يلي :

- إذا كان بإستطاعة المستأجر إلغاء عقد الإيجار، ويتكبد المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء.
- عندما تستحق الأرباح أو الخسائر من التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل إلى المستأجر
- عندما يكون لدى المستأجر خيار الإستمرار في عقد الإيجار لمدة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من إيجار السوق.

ثانيا : تصنيف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني

تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على أنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الموجودات الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الاقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فإن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والعلاوة التي تدفع لمثل هذه الحيازة الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفاؤها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة[2].

يتم تصيف عقود إيجار الأراضي، إذا لم تنقل الملكية كعقود إيجار تشغيلية حيث يكون للأرض عمر إقتصادي غير محدد وتكون إحدى المكافئات الهامة لملكية الأرض هي الملكية والحق الكاملية في قيمتها القابلة للتحقق وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض ينبغي معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل حيث عادة ما يكون عقد إيجار الأرض هو عقد إيجار تشغيلي ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي [3].

ثالثا : عمليات البيع وإعادة الإيجار

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

---

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

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

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

إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل في البيانات المالية للبائع-المستأجر، وبدلا من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار[1].

إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المسجل على أنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المسجل لأصل فإنه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المسجل والقيمة العادلة.

2- عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

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

يتم بعد الإعتراف الأولي تقسيم دفعات الإيجار بين تسديد الإلتزام المعلق وتكلفة التمويل من أجل عكس سعر فائدة دوري ثابت على الإلتزام .

ينبغي إستهلاك الأصل على مدى عمره الإنتاجي النافع بموجب معيار المحاسبة الدولي 16 بإستخدام معدلات لأصول مماثلة، لكن إذا كان هناك تأكيد معقول بإنتقال الملكية إلى المستأجر ينبغي إستخدام مدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما أقصر [2].

2-2- الإفصاحات لعقود الإيجار التمويلية

تطلب الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية بالإضافة إلى تلك التي تقتضيها معايير الأدوات المالية[3]:

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

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

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

[3] نفس المرجع السابق، ص:96.

2-3- **عقود الإيجار التشغيلية:** يتم الإعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد ما لم يوجد أساس آخر أكثر تمثيلا لنمط منافع المستخدم حتى لو إتبعت الدفعات نمطا مختلفا

من المهم الإعتراف بأثر الحوافز في عقود الإيجار التشغيلية عادة ما تتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات لا يوجد فيها إيجارات وما شابه ذلك وينبغي الإعتراف بهذه الحوافز بشكل مناسب خلال مدة العقد منذ بدايته لذلك لا تعني الفترة التي لا يوجد فيها إيجار بأن المستأجر يتجنب تضمين تكلفة إيجار في بيان الدخل الخاص به إذ ينبغي أن يقسم الإيجار لكامل عقد الإيجار خلال كامل المدة مما ينتج عند تكلفة سنوية مخفضة.

2-4- الإفصاحات لعقود الإيجار التشغيلية

إلى جانب الإفصاحات التي تقتضيها معايير الأدوات المالية، تطلب الإفصاحات التالية[1]:

مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء لكل مما يلي : فترة أقصاها سنة واحدة وفترة أقلها سنة وأكثرها خمس سنوات، وفترة تزيد عن خمس سنوات

مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن الغير قابلة للإلغاء

دفعات الإيجار والإيجار من الباطن والإيجارات المشروطة المعترف بها كمصروف

وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

3- عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

3-1- عقود الإيجار التمويلية: يعترف المؤجرين بالأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلي كذمم مدينة تساوي صافي الإستثمار في عقد الإيجار إن صافي الإستثمار في عقد الإيجار هو مجموع الحد الأدنى من دفعات الإيجار وأية قيمة متبقية غير مضمونة (إجمالي الإستثمار) مخصومة بالمعدل الوارد ضمنا في عقد الإيجار

عقب الإعتراف الأولي يتم الإعتراف بالدخل التمويلي على أساس نمط يعكس معدل العائد الثابت على صافي الإستثمار في عقد الإيجار، ويتم توزيع المقبوضات بموجب عقد الإيجار التمويلي على إجمالي الإستثمار، كتخفيض في الجانب المدين، وعلى عنصر الدخل التمويلي.

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

المطابقة بين إجمالي المبلغ المسجل للإستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للذمم المدينة للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية

إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار والحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية

لمدة أقصاها سنة واحدة ولمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات، لمدة تزيد عن خمس سنوات

الدخل التمويلي غير المكتسب / القيمة المتبقية غير المضمونة

دفعات الإيجار القابلة للإسترداد المشكوك في تحصيلها

الإيجارات المشروطة المعترف بها كدخل/ وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

[1] نفس المرجع السابق، ص:96.

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

يتم الإعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلية في بيان الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد، إلى إذا كان هناك أساسا آخرا يعكس بشكل أفضل طبيعة المنفعة المقبوضة، وكما ذكر سابقا ينبغي أن تأخذ أية حوافز في الإعتبار[1].

يتم الإعتراف بالإستهلاك على الأصل الخاضع لعقد إيجار ما على أنه مصروف وينبغي تحديده بنفس الطريقة التي يتم فيها تحديد الأصول المشابهة للمؤجر بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المؤجر أن يطبق مبادئ معايير المحاسبة الدولية 16 36 38 حسب ما هو مناسب.

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

الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء:

لمدة أقصاها سنة واحدة ولمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات، ولمدة تزيد عن خمس سنوات

والإيجارات المشروطة التي يتم الإعترف بها كدخل

وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة .

4- عموميات حول عقود الإيجار حسب SCF

4-1- تعريف عقد الإيجار حسب SCF

عرف النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار عموما بأنه عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، كما عرف عقد إيجار التمويل بأنه عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها[2].

4-2- شروط التصنيف وفق النظام المحاسبي المالي

أولا : تصنيف عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية

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

وقد حدد النظام المحاسبي المالي الحالات والضوابط التي يصنف على أساسها عقد الإيجار على أنه إعتماد إيجاري فيما يلي[3]:

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

---

[1] نفس المرجع السابق، ص:97.

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

[3] شعيب حمزة، معيار المحاسبة الدولي رقم 17"عقود الإيجار" والنظام المحاسبي المالي، مجلة "الأبحاث الإقتصادية لجامعة البليدة2-العدد10 (جوان2014)، ص:140.

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

ثانيا : تصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني

نص النظام المحاسبي المالي على أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة[1].

ثالثا : عمليات البيع وإعادة الإستئجار

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى هذا النوع من العقود كحالة خاصة من عقد الإعتماد الإيجاري، حيث أن المستأجر يبيع أصل للمؤجر ثم يقوم بإستئجاره منه، ويدرج عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمول في الحسابات كما لو أن الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة، وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار[2].

5- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التشغيلي (البسيط)

تعالج المبالغ المستحقة عن إستئجار الأصل إيجارا تشغيليا في دفاتر المستأجر كمصروف إستئجار

فيحين تعتبر هذه المبالغ إيراد تأجير بدفاتر المؤجر ويتم ذلك وفق أساس الإستحقاق

بالنسبة للمستأجر يوزع مبلغ الإيجار على الفترات التي يغطيها العقد، إلا إذا كان هناك أساس توزيع آخر يعكس بشكل أفضل عملية الإنتفاع من الأصل المستأجر، وفي حالة تجديد عقد الإيجار التشغيلي بشروط تفضيلية فإن المزايا التي يحصل عليها المستأجر نتيجة ذلك توزع على مدة العقد بغض النظر عن طبيعة هذه المزايا أو شكلها أو توقيت دفع الدفعات .

ويعالج الأصل المستأجر في دفاتر المؤجر كأصل يتم إهتلاكه في حين لا يظهر في دفاتر المستأجر ولا يتم إجراء أي إهتلاك له

ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التشغيلي أو البسيط سواء عند المستأجر أو المؤجر كما يلي:

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

[2] نفس المرجع السابق، ص:150.

✓ **التسجيل المحاسبي عند المستأجر:**

613		حـ/ إيجارات		
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		

✓ **التسجيل المحاسبي عند المؤجر :**

512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية		
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك		
	281	حـ/ إهتلاك الأصول		

6- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي

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

6-1- التسجيل المحاسبي لدى المستأجر:

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

ويظهر الملك الموضوع موضع إيجار – تمويل في أصول المستأجر بأضعف مبلغ بين قيمته الحقيقية أو العادلة والقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد (المدفوعات الدنيا تندرج فيها القيمة المحينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعا) وتحدد القيمة المحينة بمعدل الفائدة الضمني للعقد وإن لم يوجد بمعدل فائدة الإستدانة الهامشية للمستأجر[1].

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

[1] نفس المرجع السابق، ص:144.

أولا – عند دخول الملك تحت مراقبة المستأجر:

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

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

ثانيا– عند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد :

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

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

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

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

ثالثا–حساب الإهتلاكات وخسائر القيم:

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

إذن فيما يتعلق بحساب الإهتلاكات من الضروري التفرقة بين حالتين [1]:

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

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

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

[1] نفس المرجع السابق:146.

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

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

والحالة الثانية : إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء :

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

6-2- التسجيل المحاسبي عند المؤجر:

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

أولا– عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر:

يظهر مبلغ الأملاك الموضوعة موضع إيجار تمويل لدى المؤجر في الأصول ضمن الحساب 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل، وليس في حساب تثبيتات عينية حتى ولو إحتفظ المؤجر بالملكية على الصعيد القانوني

ويساوي مبلغ الحسابات الدائنة مبلغ الإستثمار الميبن في عقد الإيجار والموافق من الناحيةالعملية للقيمة الحقيقية للملك، وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

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

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

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

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

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

ثانيا–عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر:

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

وخلافا للقواعد المطبقة على إيجارات التمويل التي يمنحها مؤجر غير صانع وغير موزع فإن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد(العمولات، الأتعاب ..)

تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد، دون إمكانية التمديد على مدى مدة الإيجار، وبالتالي تكون هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.

وهذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين من إثنين من العوائد هما الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط، إضافة إلى منتوج مالي عن مدة حياة الإيجار.

فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للمؤسسة بالنسبة إلى عملية تنازل أي يسجل في الجانب الدائن لحساب المنتوجات الناتجة عن البيع (الحساب 700)، وفي الجانب المدين لحساب طرف آخر القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل (الحساب274).

ثالثا– عند إنتهاء العقد / رفع أو عدم رفع خيار الشراء:

في نهاية عقد الإعتماد الإيجاري نكون أمام حالتين تبعا للشروط المنصوص عليها في العقد، وكذا تبع لقرار المستأجر في رفع خيار الشراء من عدمه[1]:

- **حالة إحتفاظ المستأجر بالملك:**

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

- **حالة عدم إحتفاظ المستأجر بالملك:**

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

[1] نفس المرجع السابق، ص:148.

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

رابعا– مثال تطبيقي

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

العمل المطلوب:

1- هل عملية إستئجار المحل هي إيجار تشغيلي (بسيط) أم إيجار تمويلي ؟ ولماذا ؟

2- سجل القيود الضرورية لدى كل من مؤسسة السهوب (المستأجرة) ومؤسسة الهضاب (المؤجرة).

حل المثال التطبيقي :

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

2– التسجيل المحاسبي

2–1 التسجيل لدى المؤسسة المستأجرة:

2015/04/01				
613		حـ/ إيجارات	240.000	
4456		حـ/ TVA قابل للإسترجاع على السلع والخدمات	45.600	
	512	حـ/ حسابات البنوك الجارية		285600
		(إستئجار تثبيت)		
2015/12/31				
486		حـ/ أعباء مقدمة مسبقا	60.000	
	613	حـ إيجارات		60.000
		(تسجيل العبء المعاين مسبقا)		
2016/01/01				
613		حـ/ إيجارات	60.000	
	486	حـ/ أعباء مقدمة مسبقا		60.000
		(ترصيد حساب العبء المعاين مسبقا)		

الأعباء (أو النواتج) المعاينة مسبقا = {المبلغ الإجمالي HT/الفترة الإجمالية}*الفترة المتعلقة بالسنة القادمة

= {240.000/12}*3= 60.000 دج

2-2 التسجيل لدى المؤسسة المؤجرة :

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS18

الإيراد

إنطلاقا من مبدأ الإعتراف بالإيرادات نجد أن الإيرادات تعد من أهم القضايا المحاسبية من حيث القياس والإعتراف كما أنها حظيت بمعيار خاص بها والذي صدر عن الهئية الدولية للمعايير المحاسبية الدولية والمتمثل في المعيار 18.

ويعتبر الإيراد التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية للمؤسسة خلال فترة معينة كما أن المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالإيراد يطبق على عمليات بيع البضائع وتقديم الخدمات وعن إستخدام الآخرين لأصول المؤسسة.

1- مفهوم الإيراد

- **الإيراد** : هو إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناتجة عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة التي تنتج عن مساهمات تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.
- **القيمة العادلة** : هي عبارة عن القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف تتوافر لها الدراية والرغبة في التعامل ومتعادلة في القدرة التفاوضية.[1]

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

- **قياس الإيراد** : ينبغي قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض، وفي معظم الحالات يتم تحديد القيمة بسهولة من خلال عقد المبيعات بعد الأخذ في الإعتبار الخصومات أو الحسومات التجارية.[3]

يتعين فحص عملية تبادل البضائع أو الخدمات بشكل مختلف، فإذا تم تبادل بضائع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة متشابهتين، لا تكون حصلت أي معاملة ولا يتم الإعتراف بأي إيراد.

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

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

---

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

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

[3] نفس المرجع السابق ، ص:104.

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

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

2- متطلبات الإعتراف بالإيراد

2-1- الإعتراف بالإيراد:

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

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

أولا/ بيع البضائع :

يحدد المعيار ضرورة الإعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية جميع الشروط التالية[2]:

أن يتم نقل مخاطر ومكافئات الملكية الهامة إلى المشتري

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

أن يكون من الممكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية

أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى البائع

---

[1] الفقرة رقم: 7، من نص المعيار المحاسبي الدول رقم :18 الإيراد .

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

أن يكون من الممكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يخص المعاملة بموثوقية

تتطلب عملية تحديد توقيت تحويل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري فحص ظروف المعاملة. وفي معظم الحالات يتوافق توقيت تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع انتقال الملكية إلى المشتري. وهذا ما يحدث غالبا في حالات البيع بالتجزئة. إلا أنه في حالات أخرى قد يختلف توقيت تحويل منافع ومخاطر الملكية عن توقيت انتقال الملكية قانونا أو التنازل عن الحيازة.

في حالة احتفاظ المنشأة بجزء كبير من مخاطر الملكية فإن العملية لا تعد عملية بيع ولا يتم الاعتراف بالإيراد .ومن أمثلة المواقف التي قد يحتفظ فيها المشروع بمعظم مخاطر ومنافع الملكية ما يلي:

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

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

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

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

كثيرا ما تخضع عقود بيع البضائع لشروط معينة مثل :

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

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

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

-الدفع عند التسليم يتم الإعتراف بالعقد عندما يتم قبض النقد

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

ثانيا/ تقديم الخدمات

يمكن الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز إذا كان من الممكن تقدير النتيجة النهائية بموثوقية ويكون هذا هو الحال[1]:

- إذا كان من الممكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛

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

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

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

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

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

المقابل الذي يجب مبادلته .

طريقة وشروط التسوية أو السداد .

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

يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن استعمال الغير لموجودات المنشأة والمتمثل في الفوائد وإيرادات حقوق الامتياز وأرباح الاسهم طبقا لما جاء بالفقرة رقم 30 عندما يكون :

من المتوقع حصول المنشأة على المنافع اقتصادية المرتبطة بالعملية .

من الممكن قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق فيها .

ثالثا : الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

يتم الإعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصل المنشأة من قبل الآخرين والذي ينتج عنه فائدة أو توزيعات أرباح أو أتاوات على النحو التالي :

يتم الإعتراف بالفائدة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة

يتم الإعتراف بالأتاوات على أساس الإستحقاق وفقا لإتفاقية الأتاوات

يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح عندما يحق للمساهم قبض الدفعة

3- الإفصاح عن الإيراد

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:[1]

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

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

المعيار المحاسبي الدولي

IAS20

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

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

1- نطاق من المعيار

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

ولا ينطبق المعيار على:

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

2- التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

- الحكومة: أجهزة حكومية والجهات المماثلة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية
- المساعدات الحكومية: "إجراء حكومي يهدف لتزويد منافع اقتصادية محددة لمنشأة معينة، أو مجموعة من المنشأت تحققت فيها مجموعة من الشروط، ولا تشمل المساعدات الحكومية لأغراض هذا المعيار المنافع التي يتم تزويدها بطريقة غير مباشرة بموجب قانون يؤثر على الشروط التجارية العامة، مثل شروط البنية التحتية التي ترمي إلى تطوير مناطق معينة، أو فرض قيود تجارية على المنافسين[2].

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

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

- المنح الحكومية: مساعدات حكومية في شكل تحويل موارد اقتصادية للمنشأة، مقابل الوفاء بشروط معينة تتعلق بأنشطتها، سواء كانت مستقبلية أو تمت في فترة ماضية[1].
- المنح المتعلقة بالدخل: هي منح أخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

وقد أشار الياسري بأن لجنة المعايير المحاسبة الدولة لسنة 1999 قد قسمتها إلى ما يلي:

- المنح الدورية: المنح المقدمة إلى الاقتصادية لتمويل نشاط الوحدة الاقتصادية الاعتيادي، وكذلك لمساعدتها على إنجاز أهدافها (مساهمات أو مساعدات إرادية) مثل المساعدات الدورية للمنشآت التعليمية.
- المنح التشغيلية: المنح المقدمة إلى الوحدات الاقتصادية لتمويل مشروع محدد، والتي لا تستطيع تنفيذها إلا بالاعتماد على مواردها التشغيلية المتوفرة فقط.
- المنح الاستثنائية: "يمكن للمنح الحكومية أن يتم تحصيلها كتعويض للوحدات الاقتصادية تعويضا عن خسائر أو مصروفات حدثت في السنوات الماضية، أو منح يتم تقديمها لتمويل نشاط غير متكرر واستثنائي كإقامة المؤتمرات العلمية والمشاركة في المهرجانات، تعرف هذه المنح بالمنحة الاستثنائية، يمكن الاعتراف بهده المنحة كدخل في المدة المحاسبية التي يمكن أن تكون قابلة للتحصيل، ويتم تسجيلها في قائمة الدخل ضمن العناصر غير الاعتيادية، مع الإفصاح عن هذه المنحة للتأكد بان أثر هذه المنحة سيكون واضحا ومفهوما"[2].
- المنح المتعلقة بالأصل: "هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للوحدة أو تحويل نقدية للوحدة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. ويمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شرائها أو حيازتها. ويمكن القول على أنها منح حكومية شرطها الأساسي أن الوحدة المؤهلة للحصول يجب أن تحصل (عن طريق الشراء أو الإنشاء) على أصل أو أصول (طويلة الأجل)، ويمكن كذلك وجود شروط مساعدة إضافية ملحقة بهذه المنحة، مثلا تشمل الشروط الإضافية تحديد نوع الأصول طويلة الأجل أو موقع الأصول طويلة الأجل أو فترات الحصول على الأصول طويلة الأجل سواء للشراء أو للحيازة"[3].

3- أنواع المنح والمساعدات الحكومية

يتم تصنف المنح والمساعدات الحكومية حسب مصدر الحصول عليها إلى منح دولية ومحلية، وهي كالتالي:

- المنح المقيدة: يقصد بها "الموارد التي تمنح للوحدات الاقتصادية لإنفاقها على نشاط معين من أنشطة التنظيم ويطلق عليها أحيانا المال المخصص لغرض معين". وتعرف أيضا على أنها كل الأموال التي تكون متاحة للوحدات الاقتصادية

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

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

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

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

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

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

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

- المنح المتعلقة بالموجودات: هي المنح التي يعتبر شرطها الأساسي للحصول عليها متعلقا بشراء أو تأسيس أو الحصول عليها موجودات طويلة الأجل، كما يمكن فرض شروط ثانوية أخرى تتمثل في تحديد نوعية الموجودات، موقعها، الفترات الزمنية التي يتم الحصول عليها أو اقتنائها أو الاحتفاظ بها.
- المنح الحكومية المشروطة: هي تحويلات غير تبادلية من الجهة الحكومية إلى المنشأة وتكون وفق شروط محددة يجب تنفيذها قبل التحويلات مطلقة، فهذه المنح تنشئ حدثا يجب أن يتحقق قبل أن تصبح الأصول أو الحقوق المحولة أو المعهودة حق مكتسب للمنشأة.
- المنح القابلة للاسترداد: هي الأصول النقدية وغير النقدية يمكن للحكومة استردادها من المنشأة في حالة عدم التزامها بالشروط التي أعطيت من أجلها.

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

- المنح الحكومية الرأسمالية المحققة: هي تحويلات غير مشروطة وغير مقيدة تقدم من الجهة الحكومية إلى المنشأة بدون مقابل، إذ تمثل نقل أو تحويل للأصول في اتجاه واحد وتكون المنشأة لها حق الملكية التامة للأصول الممنوحة، حق الاستعمال وحق الاختصاص.
- الوعود بعطاء غير مشروط: "وتعرف بأنها تعهدات متوقفة بالمساهمة بمبالغ خاصة من النقد لأية منشأة في المستقبل وهي ليست بعقود ملزمة".
- القروض المتنازل عنها: يعتبر التنازل عن قرض حكومي منحة حكومية في حالة توفر ضمانات المعقولة بأن المنشأة قد التزمت بالشروط المطلوبة للتنازل عنها[1].

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

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

أشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على انه يتم المحاسبة عن المنحة الحكومية بنفس الطريقة سواء كانت المنحة المستلمة نقدا أو تخفيضا لالتزامات تجاه الحكومية. وينبغي عند الاعتراف بالمنحة الحكومية سواء كانت ربح أو خسارة أن تكون على أساس منتظم لعدد السنوات التي تعترف فيها الوحدة الاقتصادية بالتكاليف التي ارتبطت بها، ويوجد طريقتان للمعالجة هما:

- طريقة قائمة المركز المالي عن طريق رأس المال المعترف فيه بالمنحة وتسجيلها مباشرة ضمن حقوق الملكية؛
- طريقة قائمة الدخل عن طريق الدخل التي تم الاعتراف فيه بالمنحة مربح أو خسارة في السنة المالية التي استفادة منها أو لعدة سنوات.

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

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

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

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

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

أما المنح الحكومية المتعلقة بالدخل فإنه يتم عرض المنحة كجزء من الأرباح أو الخسائر إما بشكل مستقل أو تحت بند عام مثلا "إيرادات أخرى"، أو تخفيضها من المصروفات المتعلقة بالمنحة[1].

5- إعادة دفع المنح الحكومية

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

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

مثال:

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

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

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

المطلوب:

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

الحل:

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

35,000 من ح/ دخل منحة مؤجل

10,000 من ح/ مصاريف منحة معاد دفعها

45,000 إلى ح/ النقدية

المعيار المحاسبي الدولي

IAS21

أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

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

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

1- الهدف من المعيار

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

- توضيح كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية؛
- تبيان كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير، والتي تمثل عملة عرض القوائم المالية؛
- تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها، كما يحدد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية[1].

2- نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 21

يجب أن يطبق هذا المعيار في:

- المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، ولا يطبق على المعاملات المشتقة والأرصدة المندرجة ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي رقم 9. لكن يطبق عندما تكون المشتقات المالية مدمجة مع عقود أخرى أو عند ترجمتها من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض؛
- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المتضمنة القوائم المالية للمنشأة، عن طريق القوائم المالية الموحدة أو طريقة حقوق الملكية؛
- ترجمة نتائج الأعمال والميزانية للمنشأة إلى العملة التي تعرض بها المنشأة القابضة قوائمها المالية (عملة العرض)؛
- لا يطبق المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية؛
- لا يطبق المعيار علة المحاسبة عن بنود التحوط بالعملة الأجنبية، بما فيها صافي التحوط في استثمار بعملة أجنبية، إذ ينطبق معيار IFRS 9 على محاسبة عن التحوط[2]؛

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

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

- لا تحدد المنشأة العملة التي تعرض بها قوائمها المالية ولكنها تستخدم عادة عملة البلد الذي تقيم فيه، وفي حال استخدامها لعملة مختلفة فإنه يلزم الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة[1].

3- المصطلحات الواردة في المعيار

- العملة الوظيفية: عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة[2].
- سعر الصرف: قيمة العملة بالعملات الأجنبية والمحدد من خلال العرض والطلب عليه في سوق الصرف[3].
- فروق سعر الصرف: "الفرق الناتج عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة"[4].
- العمليات الأجنبية: "هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة معدة التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد أخر أو بعملة أخرى غير (خلاف) بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشأة"[5].
- سعر الإغلاق: "سعر الصرف الفوري لعملتين مختلفتين في تاريخ إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية[6] .
- سعر الإقفال: سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.
- البنود النقدية: هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة والأصول والالتزامات التي ستستلم أو تدفع بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.
- البنود غير النقدية: تتمثل السمة الأساسية لهذا النوع في غياب حق الاستلام او تسديد التزام عدد ثابت أو محدد من العملة، وقد يكون بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة (الشهرة)، الاستثمار في الأسهم، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية[7].
- صافي الاستثمار في منشاة أجنبية: يقصد بها حصة المنشأة التي تعمل على إعداد التقرير في صافي أصول منشأة الأجنبية[8]. يعتبر البند النقدي غير محتمل حدوث تسويته في المستقبل المنظور (لعدم التخطيط له)، في جوهره جزء من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية للمنشأة التي لديها بند مستحق التحصيل، وقد يشتمل مبالغ مستحقة طويلة

---

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

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

[3]-تيجاني بالرقي، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

[4]- تيجاني بالرقي، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

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

[6]- تيجاني بالرقي، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

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

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

الأجل أو قروض طويلة الأجل. كما أنها لا تشمل المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين[1].

4- المعاملات بالعملة الأجنبية

4-1- الاعتراف الأولي:

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

يمكن استخدام معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي وذلك بتاريخ العملية كمتوسط للأسبوع أو الشهر لجميع المعاملات في كل عملة أجنبية لتلك الفترة، لكن إذا كان تغير معدلات الصرف بشكل كبير جدا فإن استعمال متوسط الفترة قد يؤدي إلى نتائج غير موثوق فيها[2].

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

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

- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بواسطة سعر الإقفال في الميزانية العمومية؛
- عرض البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بعد تحويلها لعملة التقرير في الميزانية العمومية وذلك باستعمال سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛
- عرض البنود غير النقدية المقومة بالقيمة العادلة (يقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو تسديد الالتزام به بين أطراف ترغب في التعامل وفق آلية السوق) والمحددة بعملة أجنبية في الميزانية بعد تحويلها باستعمال أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم[3].

4-3- الاعتراف بفروقات سعر الصرف:

يتم معالجة فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية كما يلي:

- الاعتراف بفروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية التي تم التقرير عنها بمعدلات مختلفة عن تلك التي تم تسجيلها أوليا خلال الفترة السابقة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي نشأت فيها.

إثبات فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدي للمنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير أو القوائم المالية للعملية الأجنبية حسب ما هو مناسب.

---

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

[2]- تيجاني بالرقي، أمين راشدي، مرجع سبق ذكره، ص:159.

[3]- شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

- عند إثبات ربح أو خسارة ناتج عن بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الأخر، فإنه يجب إثبات أي فروقات صرف للربح أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الاخر (حقوق الملكية). وفي المقابل، يجب إثبات مكون صرف الناتج عن الربح أو الخسارة[1].

5- طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

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

- إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم (اليورو مثلا) تختلف عن العملة الأجنبية (الدولار مثلا) للشركة التابعة أو الشركة الفرعية أو الشركة الزميلة، فإنه يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم باستعمال **طريقة الترجمة الجارية** ويطلق عليها أيضا **طريقة سعر الإقفال**؛
- إذا كانت العمليات الأجنبية للشركة التابعة أو الشركة الفرعية أو الشركة الزميلة تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية على عملتها الوظيفية باستعمال **طريقة البنود النقدية وغير النقدية** ويطلق عليها عادة **طريقة إعادة القياس**[2].

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

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

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

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

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

6- متطلبات الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح على ما يلي:

أولا:

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

ثانيا:

في حالة تغيير تصنيف عملة أجنبية مهمة، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- ✓ سبب التغيير؛
- ✓ طبيعة التغيير؛
- ✓ تأثير التغيير في حقوق الملكية؛
- ✓ التأثير على صافي الربح أو الخسارة لجميع الفترات السابقة المعروضة، كما لو أنه حدث التغيير في التصنيف في بداية أقدم فترة معروضة.
- ✓ يجب الإفصاح عن الطريقة المستعملة في ترجمة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناشئة عن تملك المنشأة الأجنبية؛
- ✓ الإفصاح عن سياسة إدارة مخاطر العملات الأجنبية[1].

[1]- شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

المعيار المحاسبي الدولي

IAS23

تكاليف الإقتراض

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

1- التطور التاريخي للمحاسبة عن تكلفة الإقتراض

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

- قام المعيار المحاسبي الدولي المعدل بتقسيم المعالجة المحاسبية الى معالجتين، تتمثل الأولى في المعالجة الأساسية والتي تعتبر تكلفة الاقتراض مصروفا إيراديا بغض النظر عن كيفية استخدام القروض، أما المعالجة الثانية فهي تتمثل في المعالجة البديلة المسموح بها والتي تنص على إمكانية رسملة تكلفة الإقتراض.
- اشترط المعيار إمكانية رسملة تكلفة الإقتراض، والتي تقوم على ضرورة ارتباط الإقتراض بإنشاء الأصل المؤهل للرسملة بصورة مباشرة ذاتيا، ومن جهة أخرى إفتراض قياس المنافع المستقبلية الناتجة من تكلفة الإقتراض بصورة يمكن الاعتماد عليها[1].

2- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 23

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض، إذا يجب الاعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف. كما يسمح هذا المعيار برسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل[2].

ويتضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 ما يلي:

- أن يطبق في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض؛
- لا تعتبر كافة تكاليف الإقتراض قابلة للرسملة، ويتم رسملة فقط ما يتعلق بتكاليف البناء أو إنتاج أصول مؤهلة بإعتبارها جزء من تكاليف هذه الأصول؛
- تقتصر تكاليف الإقتراض القابلة للرسملة على التكاليف المرتبطة بالإقتراض الخارجي وليس ما يتعلق بالتمويل عن طريق حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة التي تصنف كمطلوبات[3].

3- التعريف بالمصطلحات

---

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

[2]- بلال حسن العبسي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

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

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

وتتمثل تكاليف الإقتراض كالتالي:

- ✓ الفائدة على السحب على المكشوف والإقتراض طويل وقصير الأجل؛
- ✓ إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقتراض إن وجد؛
- ✓ إطفاء تكاليف الملحقة المتكبدة المتعلقة بترتيبات الإقتراض؛
- ✓ تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها (IAS 17)؛
- ✓ فروقات الصرف للعملات الأجنبية [2].

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

وفيما يلي أمثلة عن الأصول المؤهلة:

- ✓ المخزون الطويل الأجل؛
- ✓ بناء منشأة الصناعية؛
- ✓ مرافق توليد الطاقة الكهربائية؛
- ✓ الممتلكات الاستثمارية؛
- ✓ الأصول غير الملموسة طويلة الأجل؛

النباتات المثمرة[4].

4- تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة

❖ جب أن تكون تكاليف الإقتراض مرتبطة مباشرة بعملية إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل. كان من المحتمل تجنب تكاليف الإقتراض لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهلة، وعليه فإن الأموال المخصصة للحصول على أصل مؤهل محدد، فإنه تمكن بسهولة من تحديد تكاليف الإقتراض التي ترتبط مباشرة بذلك الأصل المؤهل؛

❖ ممارسة الحكم الشخصي لتحديد تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها، في حالة صعوبة تحديد العلاقة المباشرة بين عملية الإقتراض معين وأصل مؤهل وتحديد الإقتراض الذي كان يمكن خلافا لذلك تجنبه، وفيما يلي أمثلة على الصعوبات:

- عندما تنسيق نشاط الإقتراض بشكل مركزي؛

---

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

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

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

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

- عند استخدام المجموعة أدوات دين متعددة لإقتراض الأموال بسعر فائدة مختلف، ومن ثم تقرضها على أسس مختلفة للمنشأت الأخرى في المجموعة؛
- استخدام قروض محددة أو مرتبطة بالعملات الأجنبية؛
- عمل المجموعات في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع مع تقلب في أسعار الصرف.

❖ يحدد مبلغ تكلفة الإقتراض المرسملة على أساس تكلفة الإقتراض الفعلية على ذلك الإقتراض مطروح منها أيدخل ناتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة في حدود الإقتراض الخاص للحصول على أصل مؤهل[1].

5- بدء وتعليق وتوقيف رسملة الفوائد

5-1- بدء رسملة تكلفة الإقتراض:

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

- تحمل النفقات على الأصل المؤهل؛
- تحمل تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل؛
- يجب أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل إما لغرض استخدامه أو لغرض بيعه[2].

5-2- تعليق الرسملة:

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

- قد يتم تكبد تكاليف الإقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل مثل هذه التكاليف تعتبر تكاليف احتفاظ بأصول تامة جزئيا ولا تكون مؤهلة للرسملة"؛
- لا تتوقف عادة رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة تنفيذ الأعمال التقنية والإدارية؛
- عدم توقف رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة التأخير المؤقت الضرورية، وذلك لاعتبارها جزء من إجراءات إعداد الأصل لاستخدامه المقصود. مثال: "تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي"[3].

5-3- توقف الرسملة:

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

---

[1]- بلال حسن العبسي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

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

[3]- بلال حسن العبسي، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

وفي حال وجود تعديلات بسيطة مثل ديكور العقار حسب طلب المشتري ما تزال مطلوبة فهذا يدل على أن تكلفة النشاطات تم فعليا[1].

6- الإفصاح

يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية التي تم تبنيها لمعالجة تكاليف الإقتراض؛
- مقدار تكلفة الإقتراض التي تمت رسملتها خلال الفترة؛
- معدل الرسملة المستخدم[2].

وفيما يلي مثال توضيحي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض[3]:

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

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

لمعالجة هذه العملية يتطلب تحديد الخطوات التالية:

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

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

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

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

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

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

✓ حساب الفوائد الفعلية والفائدة الممكن تجنبها:

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

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

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

عليه يتم احتساب إجمالي الفوائد للقروض خلال الفترة:

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

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

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

%12.5= 800,000/100,000

حساب الفائدة المرسملة:

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

قيد الفائدة الإجمالية للقرض:

124,000 من ح/ مصروف الفائدة

124,000 إلى ح/ النقدية

قيد الفائدة المرسملة:

30,250 من ح/ الألة

30,250 إلى ح/ مصروف الفائدة

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

قائمة المراجع

أولاً: قائمة والمراجع باللغة العربية

1. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة:2015.
2. جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين (IASCA)، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المكتبة الوطنية، سنة: 2019.
3. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.

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

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

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

12. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) عقود الإيجار، عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار: 2015.

13. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
14. شعيب حمزة، معيار المحاسبة الدولي رقم 17"عقود الإيجار" والنظام المحاسبي المالي، مجلة "الأبحاث الإقتصادية لجامعة البليدة2-العدد10 (جوان2014).
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 29 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد النظام المحاسبي المالي.
16. الموقع الإلكتروني الخاص بمجلة المحاسب العربي :https://www.aam-web.com/ar/print_page/standard/29
17. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم : 18 الإيراد، الصادر عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي : ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة:2015.
18. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2015.
19. الموقع الإلكتروني لمجلة المحاسب العربي:https://www.aam-web.com/ar/create_pdf/standard/28 .
20. أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010.
21. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019.
22. أحمد سامي حسب الله، المعالجات المحاسبية والإجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية، مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 26 (العدد 01)، 2017.
23. رؤى حسين عبد الحسين، دور المعيار المحاسبي الدولي (20) في تحسين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات: دراسة مقارنة، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10 (العدد 2)، 2018.
24. أحمد سعد الجاري، المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية، مجلة دراسات إسلامية معاصرة، كربلاء، (13)، 2015.
25. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24-25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
26. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، الإصدار 17.1، في: https://www.mo7asaba.com، 2017.
27. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2019.
28. شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

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

ثانيا: قائمة والمراجع باللغة الأجنبية

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