

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية
السنة الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة

الدكتور : محمود كبش

استاد محاضر قسم أ قسم العلوم المالية و المحاسبة

السنة 2023-2024

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
أ	المقدمة
01	المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض قوائم البيانات المالية
10	المبحث الثاني: المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية" Presentation of financial statements
28	المبحث الثالث: المعيار المحاسبي رقم 2: " المخزونات" Inventories
44	المبحث الرابع: المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية " Cash Flow Statements
61	المبحث الخامس: المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية IAS 10 "Events After the Reporting Period"
70	المبحث السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم 12- ضرائب الدخل Income Taxes
79	المبحث السابع: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال
86	المبحث الثامن: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"
94	المبحث التاسع : المعيار الدولي للتقارير المالية قم (7) الأدوات المالية: الافصاحات
101	المبحث العاشر: المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: الادوات المالية
108	المبحث الحادي عشر: المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 05 " الاصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة"
114	المبحث الثاني عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) و تقييمها
115	الخاتمة العامة

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تهدف هذه المطبوعة الى تقديم مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تمكن الطالب من فهم عدد من المعاملات الاقتصادية و المالية و التجارية في المنشأة، خاصة ما تعلق الامر بالاثبات، الاعتراف، القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية، إن ميدان البحث في المعلومات المالية و الغير مالية في مختلف الاقتصاديات العالمية، و حاجة الأسواق المالية و مختلف المبادلات التجارية الى المعلومة، قد فرض واقع جديد لمختلف الفاعلين المستثمرين، و هو أهمية الحصول على المعلومة الملائمة و في الوقت المناسب، من اجل اتخاذ القرارات المالية، فبسبب تعدد الجنسيات الشركات و تطور الجغرافيا المالية و ما نتج عنها من سرعة انتقال رؤوس الاموال و الاستثمارات بين مختلف الأسواق المالية الدولية بسبب التطور الرقمي و التكنولوجي للميدان المالي، قد أجبر مختلف المنشآت عن البحث عن لغة مالية موحدة تهدف إلى تقريب المفاهيم، الطرق، النماذج و المعايير المعتمدة في التطبيقات المحاسبية، الهدف منها هو ابراز دور المعلومات المحاسبية في المنظومة المالية المطورة و تسريع انتقال التدفقات المالية محليا و دوليا، و الذي يركز بالاساس على تطوير استعمالات المعلومة المالية لاهداف استثمارية، ما جعل الحاجة الى معايير محاسبية دولية موحدة منجدة لمعلومة محاسبية جيدة و ملائمة أكثر من ضرورة.

ان المعايير المحاسبة الدولية تفرض توحيد الممارسات و السياسات المحاسبة المعتمدة على مستوى العالم، فالهدف الاسمي هو انتاج نموذج محاسبي واحد يطبق في مختلف الاقتصاديات العالمية، و هو ما يضعها امام تحدي القبول و اكتساب المصادقية و اعتراف عدد كبير من الدول من أجل كسب المزيد من الشرعية، و عليه صارت المعايير المحاسبة الدولية أكثر قابلية للتطبيق، فالمعايير المحاسبية المقدمة من طرف هيئة المعايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تطوير تطبيقات المحاسبة و المساهمة في تحسين نوعية المعلومة، و تجانسها بين مختلف الأسواق من اجل تحقيق مشروعها الأساسي و المتمثل في توفير المعلومة المالية في إطار ممنهج على المستوى الدولي معتمد يساهم من زيادة تدفقات رؤوس اموال المستثمرين ما يعود بالايجاب على مناخ الاستثمار

فالمعايير المدروسة من خلال هذه المحاضرة تشمل مختلف مجالات النشاط اليومية التي تواجهها المنشأة، بحيث تسمح بالدراسة الدقيقة لمختلف العمليات المتعلقة بكيفية اعداد القوائم المالية و تصنيفاتها، بالمخزونات، المعالجة الجبائية و الضريبية لمختلف العمليات، كيفية التعامل مع العمليات ما بعد الميزانية، اندماج الاعمال، تصنيفات الاصول المالية و الاعتراف بها، و كذلك الدفعوعات عن طريق الاسهم ، التعامل مع الاستثمارات المتخلى عنها و كذلك الموارد المعدنية، و كلها من المعاملات اليومية التي تواجه المنشأة و عليها التعامل معها من خلال شروط القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم و التقارير المالية.

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض قوائم البيانات المالية

تمهيد

لقد عرفت مرحلة الستينيات من القرن الماضي و تزايد نفوذ الأسواق المالية، و مدى تأثيرها على شروط الإفصاح، ما القى الضوء على وظيفة المحاسبة، كما ابرز محدودية النموذج المحاسبي المتعلق بالتقييم التاريخي للأصول في مجموع القوائم المالية، بما يخدم اصحاب رؤوس الاموال و المستثمرين، وذلك بسبب تغير البيئة المحاسبية و تأثيرها على و القياس المحاسبي، حيث باتت المبادئ المحاسبية مترابطة ترابطا وثيقا بالمبادئ الاقتصادية و نظرية فعالية الأسواق المالية، هذه المتغيرات كانت الدافع الأساسي الى وضع مرجعية محاسبية تهدف الى تقديم نموذج من المعايير تماشى و احتياجات الأسواق المالية الى معايير القياس و الفصاح المحاسبي.

ان النموذج المحاسبي الأمريكي كان السباق الى تبني إطار مفاهيمي في المحاسبة، و قد تم تبني هذه المرجعية في بداية الثمانينات من القرن الماضي، قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي عام 2001 تم تعويضها بالمجلس معايير المحاسبة الدولية، هذا الخير قام بتعديل هذا الإطار المفاهيمي الموروث من اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية.

1- تعريف الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض قوائم البيانات المالية:

هو مجموعة من القواعد و التعريفات المقترحة التي تبين طبيعة العلاقة بين مختلف المتغيرات المحاسبية، و تضع القاعدة الأساسية لبناء أي نموذج محاسبي، فهي بذلك توضح المبادئ المحاسبية الأساسية من اجل التطبيق الجيد لأي نظام محاسبي. ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

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

- أ. وضع نظام لتأسيس المعايير المحاسبية، فهي تمهد للقاعدة الأساسية التي توضح طبيعة المبادئ المحاسبية المعتمدة.
- ب. هو إطار منطقي ينظم مسار اعداد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث يقدم هيكل متكامل لوضع المقترحات و الملاحظات التي تفيد في تنظيم المحاسبة
- ت. يساعد لجان معايير المحاسبة الدولية والمحلية على وضع القاعدة الأساسية لتطوير المعايير المحاسبية.
- ث. مساعدة منتجي المعلومات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مختلف التغيرات التي ستكون موضوعاً لمشروع معيار محاسبي دولي جديد.

ج. مساعدة المراجعين القانونيين في ابداء رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها توافقا مع معايير المحاسبة الدولية.

ح. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على قراءة المعلومات المدرجة في القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

ان طبيعة المعلومات المالية و البيئة الاقتصادية التبتتكون فيها يتطلب وجود اطار مفاهيمي مفصل يوضح و يعزز الإطار التنظيمي لكيفية انتج المعلومة المحاسبية و عرضها

لا يكون للاطار المفاهيمي قوة نفوذ المعيار المحاسبي، و في حالة وجود تعارض بين المعيار المحاسبي و الاطار المفاهيمي فان التأثير يكون للمعيار على حساب الاطار المفاهيمي. لان الهدف الأساسي للاطار المفاهيمي هو مساعد هيئات المعايير الدولية على تطوير نظام المعايير، و مستعملي القوائم المالية على سهولة الفهم و الاستعمال.

و يعرف الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية، تعريف الأصول و الخصوم، الأموال الخاصة و المنتجات و الأعباء، كما يحدد الإطار طريقة تنظيم المحاسبة، سنتناول فيما يلي باختصار أهم ما جاء في الإطار التصوري حسب التسلسل الذي ورد به.

☞ هدف القوائم المالية.

☞ الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.

☞ الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

☞ تعريف العناصر المشككة للقوائم المالية وقياسها والاعتراف بها.

☞ مفهومي راس المال والمحافظة على راس المال.

1.1 أهداف القوائم المالية وفق الإطار التصوري

تستهدف القوائم المالية في توفير المعلومة المحاسبية لأكبر عدد ممكن من المستعملين و الذين يمكنهم استغلالها مثل (المستثمرين، الدائنون، البنوك)، إن القوائم المالية تضمن الشفافية و المصدقية خاصة ما تعلق بنوعية المعلومة فهي تقدم معلومات كافية و تمثل الصورة الصادقة لحقيقة نشاط المنشأة من أجل اتخاذ القرار، و عليه فإن القوائم المالية تهدف إلى:¹

- إعلام حول إمكانية المنشأة على خلق التدفقات النقدية لمواجهة التزاماتها (الميزانية، جدول تدفقات الخزينة).
- إعلام حول كفاءتها الحقيقية وكذلك إمكانيات المنشأة على التطور (جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة).

¹ A .Kadouri , M .Mimeche , op, cit, p 65 .

2.1. الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

ترتبط منفعة المعلومات التي توفرها المحاسبة بمدى قدرتها على إشباع حاجات معينة لأطراف معينة، و تتحدد طبيعة المعلومات التي يقع على المؤسسة واجب الإفصاح عنها، على أساس قدرة مختلف الأطراف المستعملة في الحصول عليها أو الوصول إليها، و تختلف هذه القدرة من طرف إلى آخر نتيجة اختلاف طبيعة علاقاتهم بمسار معالجة و إعداد هذه المعلومات من حيث:

✍ **المستعملون الداخليون (الإدارة):** هم في الواقع في غنى عن أية معايير تساعد على الحصول على معلومات إضافية غير ظاهرة في القوائم المالية، لأنهم هم المسؤولون عن تصميم واستغلال نظام المعلومات المحاسبية وتعد التقارير الداخلية أداة الاتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي.

✍ **المستعملون الخارجيون:** ويمكن أن نميز بينهم حسب فئتين حيث تتمثل الفئة الأولى في المستعملين الخارجيين، ذوي القدرة على إملاء طبيعة المعلومات الإضافية التي يرغبون في الحصول عليها، و هم على سبيل المثال إدارة الضرائب، البنوك، الأسواق المالية ...، أما الفئة الثانية فتتمثل في المستعملين الخارجيين اللذين ليست لديهم القدرة على إملاء طبيعة المعلومات المراد الحصول عليها مثل الزبائن، الموردون...²

ولقد حددت IASC المستخدمين وحاجاتهم من المعلومات ضمن إطارها في الفئات التالية:³

✍ **المستثمرون الحاليون والمرتقبون:** لقد خصت IASC هذه الفئة بالأهمية دون غيرهم من الفئات، واعتبرت أن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالعائد والمخاطر المرتبطة باستثماراتهم، حيث يحتاجون لمعلومات تساعد على اتخاذ قرار الشراء والاحتفاظ بالاستثمار و البيع، و تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

✍ **الموظفون:** إن الموظفين والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية رب العمل كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تهمهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، وتعويضاتهم، ومنافع التقاعد و توفير فرص العمل.

✍ **المقرضون:** يهتمون بالمعلومات التي تساعد على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

✍ **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

✍ **العملاء:** وينصب اهتمامهم على المعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباطا طويل الأجل معها، أو الاعتماد عليها.

✍ **الحكومات ووكالاتها (مؤسساتها):** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، لذلك تحتاج إلى معلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسة، وتحديد السياسات الضريبية، وإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

✍ **الجمهور:** يهتم الأفراد بالمعلومات التي تقدمها المؤسسة حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نموها و تنوع نشاطها.

² مداني بلغيث ، مرجع سبق ذكره، ص 79

³ W.dick, F. missionie-piera.comptabilité financier en IFRS , edition REARSON,2006,p1

وقد اعتبرت لجنة IASC أن المستخدمين الداخليون خارج نطاق الإطار الصادر عنها، كون الإدارة هي المسؤول الأول عن إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة، و هي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية و مالية إضافية تساعد على القيام بالتخطيط، و اتخاذ القرارات و الرقابة، و بالتالي تستطيع تحديد شكل و محتوى هذه المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، الأداء و التغيرات في المركز المالي التي يمكن أن تستخدمها المؤسسات في مجالات عدة.⁴

2. الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

و هي مجموعة الفرضيات التي يجب على المنشأة اخذها بعين الاعتبار حين اعداد قوائمها المالية ، و عرضها على مختلف الاطراف ذات المصلحة، بما يخدم مصداقية العمل المحاسبي في المنشأة، و تعزيز الثقة مع محيط الاعمال لديها.

مبدأ الإستحقاق : "comptabilité d'engagement"

كي تحقق البيانات المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، بمعنى أنه يتم الاعتراف بآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها (و ليس عند استلام أو دفع النقدية و ما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و التقرير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها، و لا تقتصر البيانات المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي و ما تضمنته من استلام و دفع نقدية و لكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل و الموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل ، لذا فالبيانات المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة و غيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

كما ان المعيار المحاسبي رقم 01 قد اقر بهذا المبدأ حين اعداد القوائم المالية.

مبدأ الاستمرارية: comptabilité de continuation

عند إعداد القوائم المالية يجب أن تكون تحت فرضية هن المنشأة في حالة نشاط متواصل و هي تملك كامل النية في مواصلة الاستغلال بصفة عادية حتى تواريخ لاحقة، و هذا يعني أن المنشأة من خلال نشاطاتها تعطي الصورة انها في حالة نشاط دائم، و يكون تفسير ذلك في طريقة تقديم القوائم المالية .⁵

يتم في العادة إعداد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها و سوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، و لذا يفترض أن تتوفر النية و الرغبة في مواصلة النشاط.

كما ان المعيار المحاسبي رقم 01 قد اقر بهذا المبدأ حين اعداد القوائم المالية.

⁴ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره ، ص 85-87 .

⁵ J ,F des robert, F, mechin, H,putaux, normes IFRS et PME , edition DUNOD,2004,p 16

3. الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية للبيانات المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن أن نميز بين أربعة خصائص نوعية أساسية وهي:

أ. **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية ، و إن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، و عليه فإنه يجب عدم استبعادهم المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة، التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

ب. **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات ملائمة لفائدة صناع القرار و حاجاتهم، و تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية، و تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح على قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر و الفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير.

كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، اعتمادا على تلك القوائم، كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدّر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وبالتالي مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع فاصلة أكثر من كونها خاصية أساسية للمعلومات، فلا بد من توافرها في المعلومات كي تتحلّى هذه الأخيرة بالفاعلية و حتى تكون نافعة.⁶

ج. **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، و على هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية :

- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات و الأحداث الأخرى .
- **تغليب الجوهر على الشكل القانوني:** بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.
- **الحياد:** بمعنى ان تكون القوائم المالية خالية من التحيز .
- **الحيطة و الحذر:** أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب تجهيزها القيام بتصميم الأصول أو التقليل من الالتزامات .

⁶-يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية الطبعة الاولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2002، ص 28.

- **الاكتمال (الشمولية):** بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة، فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة، غير موثوقة و غير ملائمة.

د. **القابلية للمقارنة:** يجب أن يتمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن، فمن اجل تحديد الاتجاهات في المركز التجاري و الأداء، كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة و عن التغيرات التي حدثت ، و بما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي للمنشأة عبر الزمن ، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.

إن الصفة الكيفية للمعلومة المالية تجعلها صعبة التقييم و القياس، و لهذا رأى المعير الدولي إعطاء مجموعة من الخصائص النوعية و الكيفية للمعلومة، حيث أن هذه الخصائص تعتبر المعيار الواجب توفره في المعلومة حتى تكون ذات مصداقية. الفرضيات المكتملة للخصائص النوعية للقوائم المالية: و هي كذلك مجموعة من الخصائص النوعية و وجودها يزيد من مصداقية و موثوقية المعلومة المالية في القوائم المالية.⁷

✍ **الأهمية النسبية:** القوائم المالية تعمل على تقديم كل المعلومات المهمة والتي تكون لها نفوذ على نوعية القرارات التي سوف يتم اتخاذها من طرف مستعملي القوائم المالية، فالمعلومة مهمة نسبيا يعني أي خطأ في مضمونها قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف مستعملها.⁸

✍ **الصورة الصادقة:** القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صحيحة و صادقة حول الحالة المالية للمنشأة، إن الصورة الصادقة قد تمثل الهدف الاسمي لعرض القوائم المالية و ذلك باحترام الفروض و المبادئ المحاسبية .

إن القوائم المالية للمنشأة تهدف إلى إعطاء معلومة مفيدة حول الوضعية المالية و كذلك فعالية استعمال رؤوس الأموال . هناك نقطة مشتركة من الصورة الصادقة و خاصة المصدقية للمعلومة فمن أجل أن تكون المعلومة صادقة يجب أن تستعمل في اتخاذ القرارات لمختلف المستعملين و إعطائهم الضمانات حول نوعيتها و أهميتها، ففي ذلك تلي طلب مستعملي المعلومة المالية فيما يتعلق بالجودة و أهمية استعمالها.

✍ تقديم الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني: إن مختلف العمليات الاقتصادية والمالية حاليا يتم تسجيلها محاسبيا وفي القوائم المالية وفق طبيعتها وحقيقتها المالية، بغض النظر عن الشكل القانوني لها.⁹

ملاحظة

هذا المبدأ يمثل نظرة جديدة في المحاسبة الجزائرية، ومن اجل إنجاح هذا المبدأ يجب توفير العناصر الضرورية و التي تم تحديدها من طرف المعير الدولي مثل حرية السوق، الوصول إلى المعلومة مما يسهل عمليات التقييم و التعيين للقيم المنقولة و الغير منقولة. إن هذا المبدأ يسجل المفهوم العملي لنشاط السوق، كما يسمح بإعطاء قيم المنشأة بقيم تقريبية لقيمة السوق.

⁷ Conseil national de la comptabilité, **projet SCF**, Février 05 p08

⁸ C.M.Baudriet, A.L.Manh, **op-cit**, p 27

⁹ D.Lormier, **Comptabilité anglo- Saxonne et internationale**, Edition Economica, 2002, p 30

☞ **الحيادية:** من أجل أن تكون المعلومة المالية صادقة يجب أن تتصف بالحيادية، وتعني بذلك أن لا تكون متحيزة إلى أي طرف معين فمن أجل اتخاذ قرار سليم يجب الحصول على معلومة تتمتع بمصادقة التمثيل للواقع و لا يجب أن تكون معدة على مقياس معين حتى لا يكون هناك تأثير في عملية اتخاذ القرار.¹⁰

هذه الخاصية تفرض ألا يوجد أي ضغط من أي أحد من مستعملي المعلومة المالية حتى لا يكون هناك تأثير في نوعيتها.

☞ **الحيطة والحذر:** هو الآخذ بعين الاعتبار درجة معينة من الاحتياطات عند إعداد القوائم المالية، خاصة ما تعلق بعمليات التقييم و التقدير في حالة و شروط عدم التأكد و عليه فإن الآخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة و الحذر يجبر المنشأة على تخصيص المؤونات لمواجهة أعباء غير التأكد .¹¹

☞ **الشمولية:** من أجل أن تكون القوائم المالية ذات الموثوقية يجب أن تكون المعلومة تتصف بالشمولية، بحيث تملك وصفاً كاملاً و شامل لكل موجودات المنشأة و كذلك تتمثل بأهمية نسبية تساعد على اتخاذ القرارات.

1.3. المعوقات التي يجب تحطيمها من أجل إعطاء معلومة صادقة وذات منفعة:

إن الإطار النظري أو التصوري قد أعطى مجموعة من المبادئ التي يمكن أن تفيد من أجل إعطاء معلومة صادقة ويمكن أن تكون لها تأثير إيجابي على عملية اتخاذ القرار:¹²

☞ سرعة تدفق المعلومة.

☞ العلاقة بتكلفة العائد.

☞ التوازن من الخصائص النوعية.

- **سرعة التدفق للمعلومة:** يجب على المعلومة المالية أن يكون لها نفوذ قوي هي عملية اتخاذ القرار من طرف المستعمل وعليه فإن هذه المعلومة يجب أن تتوفر في الوقت و بالحجم المناسب و أي تأخر أو تقصير يمكن أن يؤثر على عملية اتخاذ القرار. يمكن للمعلومة أن تفقد نوعيتها إذا ما كان هناك تأخر في عرضها أو الحصول عليها، و عليه فإن معدو المعلومة المالية يعملون على تحضيرها في آجال سريعة و قبل اتخاذ القرار ما قد يسبب كذلك مشكل عدم التحكم و ذلك لغياب مجموعة من المعطيات الاقتصادية حول الصفقة لمعد المعلومة مما تفقدها نوعاً ما مصداقيتها .

و عليه فإن معد القوائم المالية يجب عليه الآخذ بعين الاعتبار احتياجات مستعملي القوائم حتى تكون القوائم المالية ذات كفاءة و فعالية في عملية اتخاذ القرارات.

- **العلاقة بين الكلفة والعائد:** إن العلاقة بين الكلفة والعائد تمثل معوقات أكثر منه خاصية نوعية، والذي يعني أن العوائد المرجوة من عرض معلومة مالية يجب أن تكون أكبر من تكلفة إعدادها و عرضها، إن عملية تقييم عوائد المعلومة وكذلك

¹⁰ J F robert, F Méchin, H, Puteaux, **Norme IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004, p 21

¹¹ Stephon Burn, p 57

¹² A.Kadouri , M .nameche , **op- cit**.p 27

تكاليف إعدادها يشكل لحد كبير صعوبة القياس، وهي بذلك تبقى عملية تقييم نوعية وفق مساري نظامي معين مبني على أحكام شخصية لمستعملي المعلومة المالية.¹³

و إذا كانت هناك إمكانية لحساب تكلفة معلومة مالية، و ذلك اعتمادا على مبادئ المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير فإن حساب العوائد للمعلومة يبقى لأحكام شخصية و ذات صفة كيفية تختلف أهميتها باختلاف مكان و طبيعة استعمال المعلومة المالية.

- **التوازن بين الخصائص النوعية:** إن البحث عن التوازن من الخصائص النوعية ضروري جدا و هام، عادة فإن الهدف الأساسي هو الوصول إلى التوازن الكامل بين مختلف الخصائص من أجل الوصول إلى الأهداف القوائم المالية. الأهمية النسبية للخصائص النوعية في معظم الأحيان تكون تحت أحكام الخبراء و المهنيين المختصين.

4. تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، المنتجات، الأعباء)

الأصول: تتشكل الأصول من العناصر الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة و تتكون من الموارد التي يسيروها الكيان بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية .

الخصوم: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية و تصنف الخصوم كخصوم جارية عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال و تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

رؤوس الأموال الخاصة : تتمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

المنتجات: تتمثل منتجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل استعادة خسارة القيمة و الاحتياطات .

الاعباء: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل مخصصات الإهلاكات وخسارة القيمة.¹⁴

5. **المبادئ العامة للتقييم:** القياس هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر القوائم المالية، و تظهر في الميزانية و حسابات النتائج، و يتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس. و تركز عملية التقييم في النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أن النظام المحاسبي المالي قد أشار إلى عدة طرق من التقييم:¹⁵

¹³ Stephan Burn, op- cit, p 58

¹⁴ مستخلص من المواد من 02 إلى 24 من القانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007

¹⁵ طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 114، ص 115.

✍ **التقييم بالتكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، و تسجل الالتزامات بالمبالغ المستلمة في مقابل الدين، أو في بعض الظروف كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في المسار العادي للعمل.

✍ **التقييم بالتكلفة الحالية:** تسجل الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد و الذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، و تسجل الالتزامات بالمبالغ غير المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

✍ **التقييم بالتكلفة القابلة للتحقيق:** تظهر الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، و تظهر الالتزامات بالقيم المستحقة الأداء، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العادي للعمل.

✍ **التقييم بالقيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسار العادي للعمل، و تظهر الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالالتزامات تبعاً في المسار العادي للعمل.

6. مفهومي راس المال والمحافظة على راس المال.

✍ يميز الإطار المفاهيمي للمحاسبة بين الراس المال المالي و الراس المال المادي للمنشأة، حيث تعتمد هذه الأخيرة الى استعمال المصطلح الأول أي الراس المال المادي و اذي يعني صافي الأصول او حقوق الملكية للمنشأة علما ان اغلب المنشآت تعتمد هذا التعريف، و يهدف التعريف الثاني أي الراس المال المادي الى تحديد القدرة الإنتاجية المادية للمنشأة.

✍ بموجب المفهوم المالي للمحافظة على راس المال، يتم تجاوز المبلغ المالي لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ الصافي للأصول في بداية الفترة، بعد استثناء أي توزيعات على المالكين و أي مساهمات منهم خلال الفترة، و بمفهوم الرأسمال المادي للمحافظة على راس المال، يتم جني الأرباح من ذلك اذا تجاوزت القدرة الإنتاجية المادية (او القدرة التشغيلية) للمنشأة (الموارد او الأموال اللازمة لتحقيق تلك القدرة) في نهاية الفترة، القدرة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استثناء أي توزيعات على المالكين و أي مساهمات منهم خلال الفترة.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية" Presentation of financial statements

تمهيد

تهدف المعايير المحاسبة الدولية الى توحيد الممارسة المحاسبية في مختلف بيئات الاعمال في العالم، ما يخلق اطار موحد يساعد على ازدهار الاقتصاديات، وسلاسة في انتقال رؤوس الاموال، لقد ابرزت التجارب بان البيئات المحاسبية المحلية تعتمد انماط مختلف من التقارير و البيانات، ما يخلق عراقيل في القراءة و التفسيرات مما يؤثر على أهداف المعايير الدولية للمحاسبة، في هذا الصدد تم اصدار المعيار المحاسبي 01 و الذي يعمل على تقديم الارشادات و التعليمات الضرورية لإعداد و عرض البيانات المالية ذات الأغراض العامة، و بذلك فهو يعمل على ضمان توحيد طريقة عرض المعلومة المحاسبية ما يضمن اجراء المقارنات الزمنية لقوائم المنشأة، او الفضائية مع المنشآت الأخرى، كما ان هذا المعيار يبرز المتطلبات العامة حول هيكلية البنود و كيفية عرضها في القوائم المالية، ما يعمل على توحيد اللغة المحاسبية بفضل التناسق في تنظيم محتوى المعلومة المحاسبية.

1. الهدف من المعيار المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية"

يهدف هذا المعيار إلى توحيد عملية اعداد و عرض القوائم المالية ، لمختلف المنشآت التي وافقت على تبني هذه المعايير، فهي بذلك تقوم بشرح أسس عرض القوائم المالية و الافصاح عن المعلومات المالية ذات الاستعمال العام، و ذلك لضمان إمكانية اجراء المقارنة بين مختلف المنشآت مع قوائمها المالية للسنوات السابقة، أو القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

من اجل تحقيق هذا الهدف يعمل المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية" على تقديم التوجيهات الاساسية لكيفية عرض القوائم المالية، و كذلك هيكلية كيفية عرضها (تقسيمها إلى عناصر جارية و غير جارية)، و تحديد المستوى الادنى المقبول للبنود ذات المعنى المفيد ، بالإضافة الى عدد القوائم المالية الواجب إعدادها خلال الدورة المحاسبية.

2. نطاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 1 : " عرض القوائم المالية"

يطبق هذا المعيار على كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة و المعروضة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، بحيث ام كل الدول و الشركات التي قررت تبني المعايير المحاسبة الدولية ، يجب عليها تطبيق هذا المعيار و بما فيه من قواعد و توجيهات، و كذلك التخلي عن الممارسات المحاسبية القديمة، حتى تضمن تحقيق الاهداف الت من اجلها تم احداث هذا المعيار.

3. نشر المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية"

تم نشر هذا المعيار من طرف المكتب (المجلس) الدولي للمعايير المحاسبية الدولية لأول مرة سنة 1997 و بحيث كان من المقرر الانطلاق في تطبيقه عام سنة 1998 . و خلال السنوات اللاحقة سوف يتعرض الى كثير من التعديلات، وذلك بسبب التغيرات

التي عرفها الاطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية، و الرابط الكبير بين هذين العنصرين في محيط المعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة الى التحديثات الكبيرة التي تعرفها المحاسبة يوميا، و بما يتناسب مع بيئة الاعمال في العالم.

4. هدف القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي رقم 1: " عرض القوائم المالية":

من خلال المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية"، تهدف القوائم المالية إلى توحيد طرق عرض المعلومات المالية حول الوضعية المالية للمنشأة (مركزها المالي) و كذلك الإفصاح عنها ، بالإضافة الى دراسة فعاليتها المالية وتدفقات الخزينة لديها، مما يسمح لأكبر قدر ممكن من المستفيدين أو المستعملين لقوائمها المالية من إمكانية الاستفادة والاستعمال للمعلومات المقدمة وذلك لأجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فالهدف الأساسي للمعيار المحاسبي 1 " عرض القوائم المالية" هو إعطاء الصورة الصادقة للمنشأة حول مكونات القوائم المالية وكذلك مصداقية التسجيلات المحاسبية

5. الفروض والمبادئ المحاسبية وفق المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية":

لقد تبني المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية"، على الفرضيتين التاليتين و هما الفرضيتين التي تم اعتمادهما في الاطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية، حيث يعتبران ذو أهمية قصوى لما يقدمانه من ضمانات لمختلف مستعملي القوائم المالية خاصة من حيث جودة محتوى التقارير المالية و استمرارية التدفقات.

أ/ الاستمرارية: عند إعداد القوائم المالية يجب مراعاة إبراز ملاحظة حول قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها بدون أي نية للتوقف، و انه لا توجد أي مؤشرات توحى الى امكانية التوقف او التعثر في النشاط، و على هذا الأساس حين إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة في حالة كانت لها نية في عدم الاستمرار في النشاط أن تصرح بذلك في القوائم المالية، و اذا كانت هناك حالت عدم اليقين أو عدم التأكد فهي ملزمة بتقديم الدلائل و البراهين لعدم التأكد و ذلك حتى تتيح لمستعملي القوائم المالية إمكانية مراجعة قراراتهم الاستثمارية. كما انها ملزمة بالإفصاح عن هذه المتغيرات في قوائمها المالية في جانب الملاحق او الايضاحات.

ب/ مبدأ الاستحقاق المحاسبي: و هو مبدأ اساسي في المحاسبة، يسمح بحفظ الحقوق ، ويلزم المنشأة بالإفصاح عن كل العمليات التي تقوم بها، حتى و ان لم تحقق التدفق النقدي الحقيقي (التحصيل) يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية، وعليه فلا يكون الاعتراف بالبند كأصول أو خصوم والتزامات وحقوق ملكية وإيرادات ومصاريف (عناصر القوائم المالية) إلا إذا استوفت شروط الاعتراف بهذه العناصر الواردة في المعايير المحاسبية الدولية وفق الاطار المفاهيمي لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية".

6. الخصائص النوعية للقوائم المالية وفق المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية":

و هي مجموعة من الخصائص و الصفات التي يجب ان تملكها المعلومة المحاسبية ، حتى تستحق التواجد في القائمة المالية، و هو ما يزيد من مصداقية القوائم المالية و جودتها، مما يعزز ثقة مستعمليها و اعتمادهم عليها في اتخاذ مختلف قراراتهم الاستثمارية.

أ- **القابلية للفهم** : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، و تهدف هذه الخاصية الى تبسيط العيارات و المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية ، و إن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية عليه، و هذا لا يعني استبعاد المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة، خاصة اذا كان لها تأثير مهم على وضعية المنشأة المالية، بحيث يجب إدخالها في القوائم و التقارير المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

ب- **الملائمة**: المعلومة الملائمة هي تلك المعلومة المفيدة في عملية اتخاذ القرار، فيجب أن تكون المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية ملائمة لفائدة صناع القرار و حاجاتهم، و تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية ، و تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها المالية و بأهميتها النسبية مقارنة مع المعلومات الأخرى ، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح عن تكاليف المنح و التعويضات، يؤثر بشكل كبير عن صورة المنشأة و انضباطها في تنفيذ سياسة الاستدامة ما يعزز فرص نجاحها و تعزيز الفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزتها المنشأة في فترة وضع التقارير. كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، اعتمادا على تلك القوائم. كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدّر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وبالتالي مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع فاصلة أكثر من كونها خاصية أساسية للمعلومات، فلا بد من توافرها في المعلومات كي تتحلّى هذه الأخيرة بالفاعلية وحتى تكون نافعة.¹

ت- **الموثوقية**: حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز. وعلى هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية:

- **التمثيل الصادق**: حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.

¹-يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية الطبعة الاولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2002، ص 28.

- تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني: بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

- الحياد: بمعنى ان تكون القوائم المالية خالية من التحيز.

- الحيلة والحذر: أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجب تجهيزها القيام بتصميم الأصول أو التقليل من الالتزامات.

- الاكتمال (الشمولية): بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الاهمية النسبية والتكلفة، فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة، وغير موثوقة وغير ملائمة.

ث- القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن، فمن اجل تحديد الاتجاهات في المركز التجاري والاداء، كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة وعن التغيرات التي حدثت، وبما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي للمنشأة عبر الزمن، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.

إن الصفة الكيفية للمعلومة المالية تجعلها صعبة التقييم والقياس. ولهذا رأى المعير الدولي إعطاء مجموعة من الخصائص النوعية والكيفية للمعلومة. حيث أن هذه الخصائص تعتبر المعيار الواجب توفره في المعلومة حتى تكون ذات مصداقية.

فالخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية و فق المعايير المحاسبية الدولية، تعتبر إضافة الى مهنة المحاسبة، فهي تضيف لمسة من الجودة والالتقان في العمل المحاسبي، كما ترسل اشارة الى مختلف مستعملي القوائم المالية، حول نوعية المعلومات المعروضة فيها، فأهميه خاصية المصداقية لا تعطي صورة جيدة للمنشأة فقط، بل تساهم و بشكل مباشر في تعزيز الثقة في الاسواق المالية.

1.6. المعوقات التي يجب تخطيها من اجل إعطاء معلومة صادقة وذات منفعة:

إن الإطار النظري أو التصوري قد أعطى مجموعة من المبادئ التي يمكن أن تفيد من اجل إعطاء معلومة صادقة ويمكن أن تكون لها تأثير إيجابي على عملية اتخاذ القرار:²

☞ سرعة تدفق المعلومة.

☞ العلاقة بتكلفة العائد.

☞ التوازن من الخصائص النوعية.

- سرعة التدفق للمعلومة: تكون المعلومة مفيدة اذا اتت في وقتها، فيجب على المعلومة المالية أن يكون لها نفوذ قوي على عملية اتخاذ القرار من طرف مستخدم القوائم المالية، وعليه فإن هذه المعلومة يجب أن تتوفر في الوقت وبالبحجم المناسب وأي تأخر أو تقصير يمكن أن يؤثر على عملية اتخاذ القرار. فمثلا حساب مؤشرا الحساسية و المخاطرة يجب ان تكون باستمرار، و تقديم المعلومات المحاسبية المتعلقة بما يجب ان تكون محينه، مما يساعد في الرفع من فعالية اتخاذ القرار ، من حيث سرعة التنفيذ، الدقة، و خاصة المصداقية

² A.Kadouri , M.nameche , op- cit.p 27

يمكن للمعلومة أن تفقد نوعيتها إذا ما كان هناك تأخر في عرضها أو الحصول عليها، وعليه فإن معدو المعلومة المالية يعملون على تحضيرها في آجال سريعة وقبل اتخاذ القرار ما قد يسبب كذلك مشكل عدم التحكم وذلك لغياب مجموعة من المعطيات الاقتصادية حول الصفقة لمعدة المعلومة مما تفقدها نوعا ما مصداقيتها.

وعليه فإن معد القوائم المالية يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار احتياجات مستعملي القوائم حتى تكون القوائم المالية ذات كفاءة وفعالية في عملية اتخاذ القرارات.

- **العلاقة بين الكلفة والعائد:** إن العائد المتوقع من بعد استعمال المعلومة المالية، يعتبر حافز كبير للاستمرار في تحسين جودة المعلومات في التقارير المالية، فالعلاقة بين الكلفة والعائد تمثل احد اهم الصعوبات التي تواجهها المنشأة و خاصة ما تعلق بالخاصية نوعية، والذي تهدف من ورائه أن العوائد المرجوة من استعمال المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون أكبر من تكلفة إعدادها.

إن عملية تقييم عوائد المعلومة وكذلك تكاليف إعدادها يشكل لحد كبير لصعوبة القياس وهي بذلك تبقى عملية تقييم نوعية وفق اطار نظري و تحليلي تعتمد على أحكام شخصية لمستعملي المعلومة المالية.³

و إذا كانت هناك إمكانية لحساب تكلفة معلومة مالية، اعتمادا على مبادئ المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير فإن حساب العوائد للمعلومة يبقى تقديري يخضع لاستشراف مستقبلي حول النتائج النهائية للمشروع المبني عن المعلومات المفصح عنها في القوائم و التقارير المالية.

- **التوازن بين الخصائص النوعية:** إن البحث عن التوازن من الخصائص النوعية ضروري جدا و هام، عادة فإن الهدف الأساسي هو الوصول إلى التوازن الكامل بين مختلف الخصائص من أجل الوصول إلى الأهداف القوائم المالية.

الأهمية النسبية للخصائص النوعية في معظم الأحيان تكون تحت أحكام الخبراء والمهنيين المختصين.

- **الصورة الصادقة (التقديم الصادق):** للمعلومة المالية، فالقوائم المالية تقدم صورة موثوقة ومثلة للواقع المالي للمنشأة، فبالاعتماد على الخصائص النوعية المقترحة من طرف الإطار التصوري للمحاسبة يمكن لمستعمل القوائم المالية الحصول على الضمان عن جودة ومصداقية المعلومة المتوفرة بين يديه بمحذ اتخاذ قرارات يكون عائدها أكبر من تكلفة الحصول عليها.

7. تعاريف عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، المنتجات، الأعباء)

■ **الأصول :** تتشكل الأصول من العناصر الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة وتتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية.

³ Stephan Burn, op- cit, p 58

- **الخصوم:** تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية و تصنف الخصوم كخصوم جارية عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال و تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.
- **رؤوس الأموال الخاصة:** تتمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية و غير الجارية.
- **المنتجات :** تتمثل منتجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مدا خيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل استعادة خسارة القيمة و الاحتياطات.
- **الأعباء :** تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل مخصصات الإهلاكات⁴ و خسارة القيمة.

1.7. قواعد التسجيل المحاسب

نذكر من متطلبات تنظيم المحاسبة الواردة في الإطار التصوري ما يلي:

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة أخرى.
- مسك الدفاتر المحاسبية، وتشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا ودفترا للجرد.
- تمسك المحاسبة يدويا او عن طريق الإعلام الآلي.
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من عناصر الخصوم، و لا بين عنصر من عناصر الأعباء و عنصر من عناصر المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.

2.7. المبادئ العامة للتقييم: القياس هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر القوائم المالية، وتظهر في الميزانية وحسابات النتائج. ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس. وترتكز عملية التقييم في النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أن النظام المحاسبي المالي قد أشار إلى عدة طرق من التقييم:⁵

✍ **التقييم بالتكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بالمبالغ المستلمة في مقابل الدين، أو في بعض الظروف كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في المسار العادي للعمل.

⁴ مستخلص من المواد من 02 إلى 24 من القانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007

⁵ طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 114، ص 115.

✍ **التقييم بالتكلفة الحالية:** تسجل الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبالغ غير المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

✍ **التقييم بالتكلفة القابلة للتحقيق:** تظهر الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتظهر الالتزامات بالقيم المستحقة الأداء، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العادي للعمل.

✍ **التقييم بالقيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسار العادي للعمل. وتظهر الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالالتزامات تبعاً في المسار العادي للعمل.⁶

8. القوائم المالية المعتمدة وفق المعيار المحاسبي رقم 1 " عرض القوائم المالية"

- أ- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- ب- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- ت- جدول التغيرات في رؤوس الأموال (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).
- ث- جدول تغيرات (تدفقات) الخزينة.
- ج- الملاحق (الإيضاحات المتممة للقوائم المالية خاصة ما تعلق بالطرق المحاسبية المعتمدة من طرف المنشأة).

نتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:⁷

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.
- كل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة.
- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة).

⁷ Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion , **normes IAS IFRS**, edition organisation, 2005 ;P 35

- تاريخ الإقفال.
 - العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.
 - ☞ وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:
 - عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
 - الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
 - اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء.
 - معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.
 - ☞ توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:
 - كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بياناً للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
 - يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.
- وفي حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب و تغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

8. تقديم القوائم المالية و فق المعايير المحاسبية الدولية

أ- قائمة المركز المالي

ب- مفهوم قائمة المركز المالي

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة و ذلك في لحظة زمنية معينة و تاريخ إعداد القائمة، و عليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية و تعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تميزاً لها عن التيارات أو التدفقات و التي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية،⁸ و للميزانية جانبان، و يسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات و تدرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة و التزاماتها تجاه الآخرين، و الثاني بأصول أو الموجودات، و تدرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة و حقوقها على الآخرين.⁹

ت- أهمية قائمة المركز المالي

- تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، و التزامات المؤسسة لدائنيها و حق الملاك على صافي أصول المؤسسة، و من خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:
- حساب معدلات العائد.
 - تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة.

⁸ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر و التوزيع، الكويت، 1990، ص 215-ص 216.

⁹ وليد ناجي الحبال، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 61. [www.aocademy.org/library.html\(09:30-2011/09/23\)](http://www.aocademy.org/library.html(09:30-2011/09/23))

- تقدير درجة السيولة و المرونة المالية في المؤسسة.
- و بالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة و تقدير التدفقات النقدية في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية و تحديد مدى سيولة المؤسسة و مرونتها المالية .¹⁰
- ث- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية: فرض المعيار المحاسبي 01 عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية و هي :¹¹

✍️ الأصول:

- التثبيتات غير المادية .
- التثبيتات المادية.
- الاهتلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً).
- خزينة الأموال الإيجابية و معادلات الخزينة الإيجابية.

✍️ الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (و في حالة مؤسسات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون و الدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تمييزاً لضرائب المؤجلة).
- المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً).
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.
- بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:¹²
- وصف طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات .

¹⁰ دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج و سلطان محمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، 1999، ص 224.

¹¹ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.220، ص 23.

¹² القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 3.220، ص 23، - 24.

- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة و الحسابات المدينة .
 - مبالغ للدفع و الاستلام .
 - المؤسسة الأم.
 - الفروع.
 - المؤسسات المساهمة في المجتمع.
 - جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين).
 - في إطار مؤسسات رؤوس الأموال ، و من أجل كل فئة أسهم.
 - عدد الأسهم المرخصة ، الصادرة، غير محررة كلياً.
 - القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
 - تطور عدد الأسهم بين بداية و نهاية السنة المالية.
 - عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها و المؤسسات المشتركة.
 - الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.
 - حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.
- مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية و في المجموع)،
- وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

ث. عرض قائمة المركز المالي (الميزانية)

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي 01 ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة. و يتم تنظيم الأصول و الخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية و عناصر غير جارية وفقاً لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية، و يتم ترتيبها وفقاً للبنية الهيكلية التالية:

الأصول : تتكون الأصول من الموارد التي تسييرها المؤسسات بفعل أحداث ماضية، و الموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولاً غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصولاً جارية.¹³

الخصم الأصول غير الجارية: و هي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهراً ابتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية، و تتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

¹³-المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 11-07 ، الجريدة الرسمية الجزائرية/العدد 27، المادتين رقم 20-21، ص 13.

- **الثببتات غير المادية:** و هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، و يقصد به تلك الثببتات المعنوية (غير الملموسة) التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء (goodwill)....¹⁴
- **الثببتات المادية:** و هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.¹⁵ و تشمل كل من الأراضي، تهيبتات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات و الأدوات الصناعية بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.
- **الثببتات في شكل امتياز:** و هي كل الثببتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له) ، و يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة و طويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.¹⁶
- **الثببتات الجاري إنجازها:** هي الثببتات المادية أو غير المادية التي لازالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية ثببتات، فهي إذن ثببتات غير قابلة للاستعمال النهائي.¹⁷
- **الثببتات المالية:** و يقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثنى عشر شهرا، و نميز بين:
 - ❖ سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحققة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذها على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.
 - ❖ السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بأخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.
 - ❖ السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.
 - ❖ القروض و الديون التي أصدرتها المؤسسة و التي لا تنوي أو لا تسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الديون لدى الزبائن، و غيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني شهرا و المقدمة لأطراف أخرى.

¹⁴ عاشور كنوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF). ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 94.

¹⁵ القرار العدد 19، مرجع سابق، المادة رقم 1.121، ص 8.

¹⁶ عاشور كنوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، مرجع سابق، ص 102

¹⁷ عاشور كنوش، مرجع سبق ذكره، ص 104.

✍ الأصول الجارية:

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال و إنجازها في شكل سيولة الخزينة، و الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود. و تتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي: ¹⁸

- **المخزونات:** تمثل المخزونات أصولا: ¹⁹

❖ تمتلكها المؤسسة و تكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.

❖ هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع.

❖ هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

- **الديون الدائنة و الاستخدامات المماثلة:** و هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، و في الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، و تتكون من المدينون و أوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة.... إلخ. و يجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة. ²⁰

- **الموجودات و ما يماثلها:** و هي تخص القيم القابلة للتوظيف و النقدية بالخزينة و الودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية و التي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها. ²¹

الخصوم:

الخصوم: و هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، و التي تتطلب عملية سدادها و تسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة و تمثل منافع اقتصادية. ²² و تنقسم الخصوم إلى

✍ **رؤوس الأموال الخاصة :** و هو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية، و تضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات و الاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد و نتيجة السنة المالية.

✍ **الخصوم غير الجارية:** و هي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، و كذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا. ²³

¹⁸ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.122، ص 11.

¹⁹ القرار رقم 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.123، ص 12.

²⁰ مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الاردن 2006 ص 43

²¹ Ali Tadzaït, maitrise du système comptable financier, édition ACG, 1 édition, alger, algerie, 2009, p65.

²² -عاشور كنوش، مرجع سبق ذكره ص 43.

- **المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا:** و تتمثل فيما يلي:²⁴
 - إعانات الاستثمار (أو التجهيز): و هي الأموال المخصصة من طرف الدولة و الجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل.
 - **المؤونات:** تتمثل مؤونات الأخطار و التكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر و خسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها و تحققها.
 - **الضرائب:** و تتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم و مؤونات الضرائب و الضرائب المؤجلة على الأصول هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقعة استرجاعها في الفترات المقبلة و المتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة و المتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
 - **الإقتراضات و الديون:** هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية و البنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية و الاستثمارية بصفة دائمة، و تساهم مع الاموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، و تشمل : السندات، القروض البنكية طويلة الاجل و أوراق الدفع طويلة الأجل.
 - **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال و تتضمن العناصر التالية:²⁵
 - **الذمم الدائنة:** و هو ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، و تتكون من الموردين، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة.
 - **القروض قصيرة الأجل:** و هي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد و يتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

2.8. قائمة الدخل او (جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي)

و سوف نتطرق فيه هو الآخر لمفهوم حساب النتائج، أهميته، المعلومات الدنيا و أخيرا طريقتي عرض هذه القائمة.

أ- مفهوم قائمة الدخل

بجانب جدول حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات و رقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح و الخسائر، بيان المصروفات و الإيرادات. ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراءة التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة،²⁶ و لقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء و المنتوجات

²³ المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 23، ص 13.

²⁴ Ali Tadzait, OP-CIT, p-p 70-71.

²⁵ المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 22، ص 13.

²⁶ محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادي، المحاسبة المالية، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1986، ص 448.

المنجز من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) ²⁷.

ب- أهمية قائمة الدخل

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، و عليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من: ²⁸

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

ت- المعلومات التي يجب الإفصاح عليها في قائمة الدخل:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات و الأعباء، و لقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- **المنتوجات:** تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

- **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

و كما فرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج و هي: ²⁹

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

²⁷ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.230، ص 24.

²⁸ فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية. رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص 20.

²⁹ المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابقين المادتين رقم 25-26، ص 33.

- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.
- بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج.³⁰
- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

3.8. مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، أو مصادر و استخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية بقائمة مالية جديدة و هي قائمة التدفقات النقدية، و كذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 و الذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية،³¹ و العرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات و المدفوعات النقدية، و ذلك لمساعدة المستثمرين و الدائنين و غيرهم في تحليلهم للنقدية، و تقرر هذه القائمة عما يلي:³²

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة التشغيلية.
- الآثار النقدية لصفقاتها الاستثمارية.
- الآثار النقدية لصفقاتها التمويلية.
- صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

- الأنشطة التشغيلية
- الأنشطة الاستثمارية
- الأنشطة التمويلية:

4.8. قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

³⁰ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 2.230، ص 24.

³¹ مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2، ص 195.

³² دونالد كيسو جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة الجزء الأول، دار الميرخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 19، ص - ص 247-248.

سنة 1997،³³ وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها: " تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية ".³⁴

أ- أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.³⁵

ب- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:³⁶

- النتيجة الصافية للسنة المالية .
- تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .
- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة .
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض، التسديد) .
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية .
- تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية :
- رأسمال المؤسسة .
- علاوة الإصدار.
- فارق التقييم .
- فارق إعادة التقييم .
- الاحتياطات و النتيجة .

ت- تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة و تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي

التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة

تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية، ووفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ، والأسس، والاتفاقيات، و القواعد و الممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد و تقديم قوائمها المالية، و لا يعتمد إلى

³³ فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³⁴ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.250، ص 26.

³⁵ أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الاداء والاستثمار في البورصة، مرجع سابق، ص 295.

³⁶ القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 1.250، ص 26-27.

تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية.³⁷

ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

❖ مكاسب و خسائر إعادة تقييم التثبيتات

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، و التي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، و لا يتم إظهارها في حسابات النتائج.³⁸

❖ النتيجة الصافية

الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة.

❖ المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة: وتشمل ما يلي:³⁹

- زيادة رأس المال: (من خلال إصدار أسهم جديدة) وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال وقد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود (علاوة إصدار).
- الحصص المدفوعة: وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج.
- الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج.

5.8. الملاحق

- يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيرتها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفيه.

³⁷ القرار العدد 19، مرجع سابق، المادتين رقم 2.138-3.138، ص 21.

³⁸ طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 251.

³⁹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 254.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، و هي: اقتصادية، قانونية، جبائية و اجتماعية، و لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية (الملحق رقم 07)، و هذه الجداول هي:⁴⁰

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
 - جدول الاهتلاكات .
 - جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
 - جدول المؤنات .
 - جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة).
 - بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.
9. تاريخ أول نشر للمعيار المحاسبي رقم 1: كان ذلك في 18 ديسمبر 2003 (عملية التحضير منذ 1974) وكانت نسخة سابقة تعود لسنة 1997 وهذه تعتبر النسخة المحسنة لنسخة (1997)، بداية التطبيق في 1 جانفي 2005، هناك نسخة جديدة تعود لسنة 2007 لكنه لم يتم اعتمادها بعد في البلدان الأوربية.

10. الإفصاحات المرفقة للقوائم المالية

ان الإفصاحات المقدمة من طرف المعيار المحاسبي رقم 01 " عرض البيانات المالية" يساعد مستعملي القوائم المالية على فهمها و توضيح المعلومات المدرجة في القوائم المالية و التي تلقى صعوبة في إيجادها او فهمها، و من خلال هذا المعيار فهو يعمل على ضمان الإفصاحات التالية:

- تقديم معلومات حول الاسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المنشأة في اعدادا القوائم المالية.
- الإفصاح عن اية معلومات او بيانات تتطلبها معايير الابلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب القوائم المالية.
- الإفصاح عن اية بيانات او معلومات لم تظهر في قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في رؤوس الأموال و قائمة التدفقات النقدية و التي ترى المنشأة ان نشرها ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية وفهم محتواها.
- تقديم معلومات إضافية او تفصيلية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- تقديم معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
- تقديم معلومات إضافية لم أي بنود تتعلق بتا في القوائم المالية مثل الالتزامات الاستثنائية.

⁴⁰القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص-ص 41-43

المبحث الثالث: المعيار المحاسبي رقم 2: " المخزونات " Inventories

تمهيد

تعتبر المخزونات من اهم الاصول و الاستخدامات التي تمتلكها المنشأة، بحيث تشكل مخزون من راس المال المستعمل في نشاطها من اجل تحقيق القيمة المضافة، فأهميته تكمل في مشكلة القياس و الاعتراف في القوائم المالية، بحيث تعمل المعايير المحاسبة الدولية على توفير قاعدة تحليل موحدة، من خلال تحليل التكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة، بالإضافة الى طرق جرد المخرجات، و هذا بحيث يؤخذ بعين الاعتبار مختلف المتغيرات التي تحدث في السوق، و الاثر المتوقع حدوثه في مسار الافصاح في القوائم المالية.

1. الاهداف المحاسبية من خلال المعايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 2: " المخزونات "

من خال وضع هذا المعيار تهدف المعايير المحاسبة الدولية إلى توحيد المعالجة المحاسبية الخاصة بالمخزونات، و ذلك بوضع مرجعيات اكيدة و موحدة تهدف من ورائها الى تنظيم و ترتيب طرق حساب سعر التكلفة ، و كذلك مختلف المراحل الاساسية التي تتدخل في حساب مختلف التكاليف المتعلقة بالمخزونات، كتكاليف الشراء، الانتاج، و التوزيع حسب نظام التكلفة التاريخية و كذلك القيمة العادلة، بحيث تعتبر حساب تكلفة المخزون من بين اهم الاعتبارات الاساسية التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة عن المخزون و ما يمثله من عنصلا اساسي في مجموع اصول المنشأة، فالمعيار المحاسبي رقم 2 "المخزونات" يقدم مختلف التوجيهات و الترتيبات الاساسية التي تنظم عملي احتساب التكاليف و تصنيفها (التي تدخل في حساب المخزونات و التي تعتبر تكاليف تشغيلية اخرى) و ذلك بهدف احتساب قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها في القوائم المالية كأصول في قائمة المركز المالي، حين دخولها (مواد اولية، بضاعة، منتجات تامة..) او فيما بعد كمصروف حين خروجها (بيع، استهلاك...)، كما يأخذ بعين الاعتبار المتغيرات التي تطرأ على المنشأة، مما قد تؤثر على قيمة المخزونات، اين يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار مثل ضرورة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل (المبلغ المتحصل عليه نتيجة طرح قيمة المبيعات من قيمة التوزيع)، كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

2. شروط تطبيق المعيار المحاسبي رقم 2: " المخزونات "

كل الانظمة المحاسبية التي قررت تبني المعايير المحاسبة الدولية، مجبر على تطبيق المعيار المحاسبي رقم 02 " المخزونات"، يجب أن يطبق المعيار في القوائم المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا:

- ☞ عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11).
- ☞ الأدوات المالي (المعيا المحاسبي رقم 32 و 39 و المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 07 و 09)، بحيث ان المخزونات من الادوات المالية يتم تقييمه بالقيمة العادلة و التكلفة المطفأة.
- ☞ المخزون من الدواجن و المواشي والدواب، المنتجات الزراعية، و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات. (الاصول البيولوجية، المعيار المحاسبي رقم 41)
- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975.

3. اهم التعريفات المستعملة في المعيار المحاسبي رقم 2: " المخزونات "

و هي مجموعة من التعريفات و المصطلحات التي تم اعتمادها من طرف المكتب الدولي للمعايير المحاسبة الدولية، بحيث تم اختيارها في سبيل تبسيط المفاهيم و القواعد المعتمدة في المعيار المحاسبي رقم 02 " المخزونات"، سوف تعتبر كقاعدة من اجل مختلف التصنيفات التي سيعتمد عليها معدو القوائم المالية، مما يعزز من مستوى الافصاح.

أ- يعتبر المخزون أصلاً: و هي مجموعة من الشروط الاساسية التي يجب ان تتوفر في عنصر المخزون، حتى يتم تصنيفه في جانب الاصول، ففي حالة عدم توفره على هذه الشروط يتغير تصنيفه في القوائم المالية للمنشأة.

عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري (المنشأة التجارية تشتري البضاعة من اجل اعادة بيعها بعد تطبيق الهوامش)

إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات. (المنشآت الصناعية تعتبر المواد الأولية ، و مختلف المواد الاخرى التي تدخل في مسارها الانتاجي كمخزون للمواد الأولية، يجب ان تصنفه كأصول، و تكاليف في قوائمها المالية).

كما يمكن للمنشآت الانتاجية ان تشكل مخزوناتا من المواد المنتجة في شكلها النهائي او الجاري. و ذلك لغرض بيعها

ب- صافي القيمة التحصيلية (VNR) هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري يبعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.

يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة.

4. طرق قياس المخزون وفق المعيار الدولي رقم 02 " المخزونات "

يقيم المخزون بالتكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

بحيث ان التكلفة التاريخية هي مختلف المصاريف و التكاليف التي تتحملها المنشأة منذ فترة شراء المخزونات الى غاية وصولها الى المنشأة، اما صافي القيمة القابلة للتحقق، فهي تشكل القيمة السوقية (العادلة) الحقيقية للمخزونات مطروحا منها مختلف مصاريف التوزيع

التكلفة التاريخية = سعر الشراء + مختلف المصاريف التي تتحملها المنشأة و المقبولة محاسبيا الى غاية وصولها الى مخازن المنشأة

صافي القيمة القابلة للتحقق VNR = سعر البيع المقدّر في سياق النشاط العادي - التكلفة المقدرة للإكمال - التكلفة المقدرة لإتمام البيع

التكلفة المقدرة للإكمال: و تمثل مختلف التكاليف التي تتحملها المنشأة، من اجل اوصول منتوجها الى حلتها النهائية بحيث يمكنها بيعه بكل ايجابية، مثل تنظيم ز ترتيب المنتجات خدمة لصورتها التسويقية.

التكلفة المقدرة لإتمام البيع (التوزيع) فتمثل جميع المصاريف المتحملة لتحقيق عملية البيع مثل مصاريف الاشهار و التسويق بالإضافة الى خدمة النقل ان كانت متوفرة.

القيمة العادلة: وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "القيمة العادلة" تعريفا هو المبلغ الذي يتم به مبادلة أصل او تسوية التزام بين اطراف تملك نفس المستوى من المعلومة و لها رغبة في التعامل التجاري البحث مع توفر كل شروط السوق.

1.4. كيفية حساب تكلفة المخزون وفق طريقة التكلفة التاريخية

وفق هذه الطريقة يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و ظروفه الحاليين، بحيث ان هذا لمعيار يسعى الى تفصيل مختلف المصاريف و الاعباء التي تتحملها المنشأة، و كذا تصنيفها الى اعباء و مصاريف تدخل و لا تدخل في حساب التكلفة النهائية للمخزون.

❖ مكونات حساب تكاليف الشراء المخزونات

تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتزييلات والبنود المشابهة الأخرى.

لا يجب أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب المعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزمته لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرا و ذلك بسبب الفروق الزمنية بين الالتزام بعمليات الشراء و تنفيذها. كما يجب ان تستثنى من تكاليف حساب المخزونات، المصاريف الإدارية المختلفة

❖ تكاليف التحويل الى مخزون او الى المنتجات مصنعة او نهائية بمختلف انواعها و تصنيفاتها

تشمل تكاليف تحويل المخزون من المواد الأولية الى منتجات نهائية او نصف مصنعة، كما يمكن ان لا تكمل مراحلها الانتاجية خلال الفترة التشغيلية ما يجعل تصنيفها كمنتجات جارية، بحيث تتحمل نوعين من التكاليف، التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج مثل المواد الأولية المستعملة، الأجور المباشرة. كما قد تصادف مجموعة من التكاليف الغير مباشرة او المشتركة، اين تعتمد في توزيع تكاليفها على طرق التحميل العقلاني للتكاليف المشتركة، و ذلك من خلال تنظيم التكاليف الغير المباشرة الصناعية (الطاقة، الاهتلاك ..) الى تكاليف الثابتة و تكاليف المتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة بحيث يؤخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط النظري للمنشأة حين تحميل التكاليف الثابتة على المخزون من المنتجات التامة. تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله. تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة الغير مستغلة نتيجة برنامج الصيانة المخطط. او مستوى الطلب، ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية.

ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريفاً تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج. يمكن إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد. و مثال ذلك، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي، في حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق، مثلاً يمكن التوزيع على أساس رقم الأعمال لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تكون المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل، أو عند اكتمال الإنتاج. ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبية، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة التحصيلية، وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهرياً عن تكلفته.

❖ التكاليف الأخرى التي يجب ادراجها في حساب تكلفة المخزونات

و هي مختلف التكاليف التي تكبدها المنشأة من اجل تحسين جودة و نوعية مخزونات، مثل مصاريف التصميم للمنتجات، مصاريف تنظيم و ترتيب خطوط الانتاج، فتدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانها وظروفها الحالية (توجد علاقة مباشرة معه)، ففي حالة لم تتمكن المنشأة من تبرير العلاقة ما بين المصاريف و الاعباء مع طبيعة المخزون، لا يمكن اعتبارها مصاريف تخزين مثل:

☞ القيم غير العادية للمواد المستهلكة والأجور والتكاليف الصناعية، و التي حدثت بسبب متغيرات ليس لها علاقة بطبيعة المخزونات.

☞ تكاليف التخزين، حيث ان هذه التكاليف تعتبر مشتركة بين كل المخزونات و ليس باستطاعتنا تخصيصها الى مخزون معين/ إلا في حالة ان المخزون يحتاج الى ترتيبات معينة، اين يجب تحضير المخزن فهنا تنشأ علاقة مباشرة بين قيمة التخزينية و المخزون المعني. فتلك التكاليف ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.

☞ التكاليف الإدارية الإضافية، فهي تكاليف مشترك غير مباشرة، لا تقتصر فقط على مخون معين كما انها التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي.

☞ التكاليف المتعلقة بالتخلص من الفضلات و البقايا من العمليات الإنتاجية.

☞ تكاليف البيع، مثل مصارف الاعلانات و التوزيع، فهي تدخل في احتساب سعر التكلفة و ليس تكلفة التخزين.

فهي عبارة عن تكاليف تتحملها المنشأة، لكن لا تستطع ربطها مباشرة بالمخزونات مما اطرها الى اعتبارها مصاريف تخص دورة الاستغلال التي نشأة فيها

وفق شروط معينة يسمح باحتساب تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، و هذه الظروف محدد في المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون "تكاليف الاقتراض".

2.4. طريقة حساب تكلفة المخزون في منشآت الاداءات و الخدمات:

لقد اعتمد المجلس الدولي للمعايير المحاسبية نوعا من المخزونات، متمثل في المخزونات العادية من البضائع، المواد الاولية، المنتجات النهائية...، وكذلك صنف ثاني متمثلة في المخزونات الخاصة بالخدمات المؤدات، و تخص مختلف المنشآت التي تقدم خدمات فنية و هندسية، بالإضافة الى مكاتب الخبرة و الاستشارة، بحيث يجب في هذه الحالة، تحديد العناصر التي تدخل في حساب التكلفة.

و على هذا الاساس فان قياس المخزون من الخدمات و الاداءات مربوط بتكاليف اعدادها، و بحيث تشمل بشكل رئيسي تكاليف الموظفين و العمال الذين شاركوا و بصفة مباشرة في اعداد الخدمة و اخراجها في صورتها النهائية، مثل اجور الخبراء و المستشارين و التكاليف الغير مباشرة المرتبطة بالخدمة المقدمة (خبرة، استشارة، مخطط، دراسة فنية ...)، حيث يتم تخصيص كل تكلفة لخدمة معينة، كما يجب ان لا تتضمن تكلفة مخزون الخدمة تكاليف الادارة العامة (الخاصة بالمكتب مثلا لانها مشتركة مع عدة متغيرات و ليس لها ارتباط صريح و مباشر مع طبيعة مخزن الخدمة المؤدات) و تكاليف المبيعات (لا تساهم في مخزون الاداء مباشرة) بل تعتبر كمصاريف الدورة.

3.4. نماذج القياس المعتمدة في حساب التكاليف الخاصة بالمخزونات

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون، **التكاليف المعيارية:** معتمدة على التسيير التقديري و التنبؤي للمخزونات ترتكز هذه الطريقة على اتباع الاسلوب العلمي و التنبؤي في وضع التقديرات المستقبلية من الاحتياجات الخاصة من المخزونات (موازنة الانتاج، موازنة التموين) من قبل اختصاصيين (طاقم الإنتاج و التموين) يعملون على معرفة مرونة احجم من العمليات الانتاجية المستقبلية، استجابة لمتغيرات السوق، بحيث يتم التعرف مسبقا على حجم المخزونات التوازني (تكلفة التخزين - تكلفة الطلبية) ما يسمح باستخراج تكلفة الوحدة المنتجة قبل البدء بالعملية الانتاجية و ذلك بوضع معدلات معيارية للوحدة المنتجة من المواد المباشرة و الغير مباشرة و الاجور المباشرة و تكاليف الصنع الاضافية - التكاليف غير مباشرة - اخذة بعين الاعتبار المستويات العادية المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة. (وفق هذا النموذج يمكن تحديد قيمة المخزون من المواد الاولية، كما يمكن تحديد قيمة المخزون من المنتجات التامة).

طريقة التجزئة: تعتمد هذه الطريقة في المنشآت التي تعرف مخزوناتا نسبة دوران كبيرة و متسارعة، بسبب طبيعة النشاط الذي تعمل فيه (مثل قطاع التموين ، الخدمات السريعة...) أي في قطاع البيع بالتجزئة ، هذا النوع من الانشطة الذي يحتوي على أعداد كبيرة من اصناف المخزونات السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. مما يصعب من قياس المخزون، تتحدد تكلفة المخزون وفق هذه الطريقة من خلال طرح نسبة من الربح المناسبة من رقم الاعمال للمخزون من مادة معينة. ويجب ان تكون النسبة المعتمدة أقل من سعر البيع الأصلي. من اجل نجاح تطبيق هذه الطريقة في المنشآت، تلجأ الى اعتماد معدل متوسط لكل منتج من منتجات التجزئة.

4.4. المعالجة المفضلة لحساب تكلفة الاخراجات من المخازن:

تعتبر من الأهداف الاساسية التي وضعها الاطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية، هو تحقيق شرط المصدقية في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، هذا ما يضع المنشأة امام شرط عرض معلومات مالية محينة، تعكس الواقع الحقيقي لمجموع اصولها و التزاماتها، ما يعزز الموثوقية من مستعملي قوائمها المالية، في هذا الصدد تعمل المنشأة على عرض المعلومات الخاصة بمخزوناتا اخذا بعين الاعتبار القيمة السوقية لمكوناتها ما يجعل قائمة مركزها المالي تطابق او توافق الاهداف من تبني المعيار المحاسبي رقم 02 ، و عليه يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها في الفقرة 19 باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا، أو طريقة المتوسط المرجح، حيث ان هذه الطريقتين تسمحان باستهلاك المخزون وفق القيم القديمة، ما يجعل الرصيد المتبقي من المخزونات مقيم باخر القيم الموجودة في السوق.

❖ المعالجة البديلة المسموح بها:

يجب أن تحدد تكلفة المخزون غير تلك التي تمت معالجتها في الفقرة 19 باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا. تفترض طريقة الوارد أخيرا صادر أولا أن قيمة المخرجات من المخزون يتم تقييمها بأخر قيمة الدخول الى المخزونات، غير انه نحافظ على نفس مستوى مسار الخروج أي ما تم شراؤه او انتاجه اولاً يخرج تباعاً أولاً ، وبالتالي فإن المخزون الباقي في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها أخيراً، لكن بالأسعار الأولى.

❖ صافي القيمة القابلة للتحقق VNR

وجود المخزون في هياكل المنشأة يمكن ان يعرضه الى عدة مخاطر كالسرقة، الإتلاف، التقادم...، ما سوف يؤثر جوهريا على قيمته السوقية، و هو ما قد ينعكس سلبي على قيمة اصول المنشأة، ما سوف يحدث تغيرات في القوائم المالية بما يخدم شروط الافصاح المعتمدة وفق المعايير المحاسبة الدولية، فتكلفة المخزون تكون غير مستردة إذا كان المخزون تالف او المسروق، أو إذا كان المخزون مهمل بشكل كلي أو جزئي يجبرها على تأسيس مؤونات تدني القيمة، أو إذا كان سعر بيعها متدنياً بسبب تقادمها، او تغير ذوق المستهلكين، او عدم مسايرة المنشأة لتكنولوجيا الانتاج، كما يمكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا ارتفعت التكلفة المقدرة للإتمام أو التكلفة المستهدفة لتنفيذ البيع، و على هذا الاساس فإن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة التاريخية مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها. و عليه فإن المعيار المحاسبي 02 "المخزونات" يوصي بتخفيض قيمة المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق على اساس انه لا ينبغي تسجيل اصل بمبلغ يزيد عن المبالغ المحتمل تحقيقها من بيعه او استخدامه و تصبح عملية تخفيض المخزون ضرورية لأسباب متعددة منها:

☞ تلف المخزون او تقادمه.

☞ انخفاض اسعار البيع في نهاية الدورة او الدورات اللاحقة.

يتم تخفيض قيمة المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق على اساس ان كل بند على حدى او على اساس مجموعة من البنود المتشابهة او المرتبطة ببعضها البعض، الا انه من غير من غير المناسب تخفيض قيمة المخزون على اساس تصنيفه مثل بضائع تامة الصنع او كافة بنود المخزون في قطاع الجغرافي او قطاع صناعي معين.

3.4. الحالات اين يجب الاعتراف بالمخزون كمصرف او ايراد:

في الأساس فإن المعالجة المحاسبية لصنف المخزونات تكون في قائمة المركز المالي (ح/3)، باعتبارها أصول تقتنيها المنشأة من أجل تلبية احتياجات دورة الاستغلال، غير أنه في أي حركة على عنصر المخزونات، سوف تحول إليها هذه العملية إلى قائمة الدخل (تكاليف أو إيرادات ح/6، استهلاك بضاعة نتيجة بيعها أو استخدام المواد الأولية في عملية التصنيع... أو ح/7، ادخل المخزونات من المنتجات التامة الصنع و النصف المصنعة)

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تسجل في جانب المصاريف في قائمة الدخل خلال الفترة التي يتحقق الإيراد المتعلق به، بالإضافة إلى أن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة التحصيلية، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريفاً تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة و ما يترتب عنه من تشكيل المؤنات، 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 و المنشأة والمعدات التي تقوم المنشأة بتشغيلها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفاً خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات (مثل المخزون من قطع الغيار التي تتحصل عليها المنشأة نتيجة تفكيك هياكل صناعية و تحتفظ بها لأجل استعمالها في الصيانة الدورية).

5. أهم الإفصاحات حول المخزونات في القوائم المالية للمنشأة

و تشكل مختلف المعلومات و البيانات التي يجب أن توفرها المنشأة في قوائمها المالية و المتعلق بطرق القياس و التقييم لمخزونها، يجب على المنشأة أن تفصح على المعلومات المالية في القوائم المالية عن:

☞ السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة، و الإفصاح عن أي تغييرات تم اعتمادها في سياساتها المحاسبية وفق المعيار المحاسبي رقم 08.

☞ إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقاً لتصنيف المناسب للمنشأة. و ذلك بنقل مختلف القيم من مختلف دفاتر المنشأة (دفاتر الجرد) و طرحها في قوائمها المالية.

☞ قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية، مع ذكر طرق قياسها و مؤشرات اعتمادها
☞ قيمة أي استرداد للتخفيض والذي اعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة 31 و هي مختلف الإيرادات المحققة نتيجة البيع أو الحصول على حسومات مالية و أي تخفيضات أخرى.

☞ الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة 31.

☞ قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقاً لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. التبويب الاعتيادي للمخزون هو المخزون، لوازم الإنتاج، مواد، بضاعة تحت التشغيل، وبضاعة تامة. أما المخزون في المنشآت الخدمية فيمكن وصفه ببساطة أعمالاً قيد الإنجاز.

عند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون حسب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة 23 من المعيار المحاسبي رقم 02 ، يجب أن تفصح القوائم المالية عن الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية وبين أي من قيمة المخزون حسب الفقرة 21 وصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

6. تاريخ بداية تطبيق المعيار الدولي رقم 02 " المخزونات "

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية – المعتمد من قبل المجلس في أول أكتوبر عام 1975، وأصبح قابل للتطبيق على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول جانفي 1995 أو بعد ذلك التاريخ، في ماي 1999، عدل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) – الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الفقرة 28 لقد أصبح النص المعدل قابل للتطبيق عندما أصبح المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) قابل للتطبيق، أي للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 جانفي عام 2000 أو بعد هذا التاريخ. آخر تحديث صدر في 18 ديسمبر 2003.

تطبيق

تقوم المؤسسة الفتح بإنتاج المنتج P1 باستعمال المادة الأولية M1 ، في تاريخ 1 جانفي 2019 كان المخزون من المواد الأولية M1 بقيمة 151.630 دج ل 1000 وحدة، و المخزون من المنتج النهائي P1 708.800 دج ل 800 وحدة.

في 1 جوان 2019 تحصلت مؤسسة الفتح من الشركة العالمية على فاتورة شراء ل 7000 وحدة من المواد الأولية M1 بسعر وحدوي يقدر ب 160 دج ، كما شملت الفاتورة كذلك رسوم جمركية لاستيراد المواد الأولية ب 15000 دج، الرسوم غير مسترجعة 12000 دج ، مصاريف الشحن 35000 ، الرسم على القيمة المضافة 17 % (200.940) دج

الشركة العالمية لم تمنح المؤسسة اي تخفيض تجاري أو حسم مالي باعتبار أن المؤسسة سوف تلتزم بالدفع خلال نهاية الشهر، علما انه من خلال تقاليد المهنة يتم منح 60 يوم من انتهاء الشهر حتى تتم تسوية الفاتورة.

بتاريخ 05 جوان 2019 تحصلت مؤسسة الفتح من الشركة العالمية على اشعار دائن بمبلغ قدره 3. 85 281 ، تمثل تخفيض تجاري بمعدل 5 % دج على مجموع مشترياتها و كذلك خصم استعجال دفع 1.5 % شرط أن يتم الدفع قبل 01 جويلية 2019 .

من اجل إنتاج 1800 وحدة من P1 شهر جوان، تم استعمال 5800 وحدة من M1 ، المؤسسة انفقت مصاريف مباشرة 430.000 دج، 100.000 دج مصاريف عامة متغيرة، 200.000 دج اعباء ثابتة (الإمكانات العادية للإنتاج هي 2000 وحدة من P1 خلال الشهر).

تحصلت مؤسسة الفتح على قرض مبلغه 1000.000 دج بمعدل فائدة 6 % بهدف تمويل العملية الانتاجية (استعمال المعدل الشهري النسبي)، علما ان مؤسسة الفتح قررت دمج الاعباء المالية في تكاليف الانتاج.

✓ هناك فضلات الإنتاج تم تحديد مبلغها 100 وحدة تكلفة الوحدة 30 دج (تكاليف البيع - مصاريف التوزيع)، الفضلات الغير مسترجعة 100 وحدة.

تكاليف التخزين 15.000 دج، الأعباء الإدارية 80.000، مصاريف التوزيع 40.000 دج.

المطلوب:

- تعريف المعيار المحاسبي رقم 2 .
- ما هي طرق تقييم المخزونات المعتمدة من طرف المعيار المحاسبي 2.
- ما هي طرق تقييم المخرجات للمخزونات المعتمدة من طرف المعيار المحاسبي 2.
- تسجيل العمليات المحاسبية وفق نظام SCF .
- حدد تكاليف الإدخال للمخزونات المواد الأولية M1 (المعدل الفائدة السنوي للبنوك 6%) .
- قدم بطاقة المخزون للمواد الأولية M1 (تقييم المخرجات طريقة التكلفة الوسطية المرجحة) .
- احسب تكلفة إنتاج P1 و تكلفة P1 المباعة. (تقييم المخرجات طريقة التكلفة الوسطية المرجحة)

حل التمرين

- التسجيل المحاسبي لفاتورة الدائن و كذلك الاشعار بالدين

المدين	الدائن	تعيين العملية	المبلغ	المبلغ
38		ح/ شراء مواد اولية	1.182.000	
445		ح/ ر ق م المشتريات	200.940	
	401	ح/ الموردون		1.382.940
فاتورة شراء				
401		ح/ موردون	85.281,30	
	75	ح/ تخفيض تجاري		56.000
	76	ح/ حسم مالي		16.890
	445	ح/ ر ق م على المشتريات		12.391,30
اشعار بدين				

$$35000+12000+15000 + 160*7000 = 38/ح$$

(سعر المواد المشتراة + مصاريف الجمركة + الرسوم الغير مسترجعة + مصاريف الشحن)

$$0.17 * 1.182.000 = 445 / ح$$

$$200.940 + 1.182.000 = 401 / ح$$

$$0.05 * 1120.000 = 75 / ح$$

التخفيض التجاري = (سعر المواد المشتراة * معدل التخفيض التجاري)

$$* 1.126.000 = 0.015 * (56.000 - 15.000 + 12.000 + 35.000 + 160 * 7000) = 76 / ح$$

$$16890 = 0.015$$

خصم استعجال الدفع = (سعر المواد المشتراة + مصاريف الجمركة + الرسوم الغير مسترجعة + مصاريف الشحن - التخفيض التجاري) * معدل الحسم

$$0.17 * (16.890 + 56000) = (2) 445 / ح$$

معدل التمويل السنوي هو 6 % و الاستعجال كان ل (2) شهرين و بالتالي فان الحسم المالي يصبح بالصيغة التالية:

$$11.260 = 12/2 * 0.06 * 1.126.000$$

و بالتالي فان الفرق بين خصم استعجال الدفع و الحسم المالي يصبح: $11.260 - 16.890 = 5.630$ (هذا الحسم يعتبر كتخفيض تجاري).

ملاحظة: صحيح ان مؤسسة **الفتح** قد استفادت من حسم مالي، لكنها كذلك سوف تكون مجبرة على توفير السيولة قبل الوقت المحدد (شهرين) و بالتالي فان هذه العملية تشكل تكلفة فرصة ضائعة لتوظيف ما قيمته 1.126.000 لمدة (2) شهرين في اي بنك بمعدل فائدة هو 6 % ، و لهذا فان الفرق بين خصم استعجال الدفع و الحسم المالي تعتبره مؤسسة **الفتح** ايراد من المفترض تستفيد منه و عليه يتم اعتباره تخفيض تجاري يخفض من تكلفة شراء المواد الاولى.

تكاليف الدخول الى المخزن:

$$1.120.370 = 5.630 - 56.000 - 35.000 + 12.000 + 15.000 + 1.120.000$$

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	التعيين	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	التعيين
922.200	159	5.800	المخرجات	151.630		1.000	مخ 1

349.800	159	2.200	مخ نهائي	1.120.370		7.000	الادخالات
1.272.000	159	8.000		1.272.000	159	8.000	

تكلفة انتاج المنتج P1 :

تكلفة الانتاج تتشكل من التكاليف المباشرة، و التكاليف الغير مباشرة (المشتركة) تحتسب على اساس مستوى النشاط العادي (طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة)، وفق المعيار المحاسبي رقم 23 " تكاليف القروض" يمكن اضافة المصاريف المالية الى تكلفة الانتاج وفق شروط معينة.

الاعباء التي لا تدخل في تكاليف الانتاج وفق المعيار المحاسبي رقم 02

- المبالغ المحصلة من التخلص من الفضلات.
- تكاليف التخزين الا في بعض الحالات.
- الاعباء الادارية.
- خسائر الصرف المتعلقة بالحيازة على المخزونات.
- مصاريف التسويق و التوزيع.

تكلفة انتاج 1800 وحدة من المنتج P1 خلال شهر جوان :

المبلغ	التعيين	
922.200	تكلفة المواد الاولية (159 * 5800)	+
430.000	التكاليف المباشرة	+
100.000	المصاريف العامة المتغيرة	+
180.000	التكاليف الغير مباشرة 200.000 * (2000/1800)	+
5.000	التكاليف المالية 1000.000 * 0.06 * 12/1 (تمويل خاص بشهر جوان)	+
6.000	الفضلات المسترجعة و الغير مسترجعة 30 * (100 + 100)	-
1.631.200	تكلفة الانتاج	

تكلفة انتاج المنتج P1 المباعة:

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	التعيين	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	التعيين
1.800.000	900	2.000	المخرجات	708.800	900	800	مخ 1
540.000	900	600	مخ نهائي	1.631.200	900	1800	الادخالات
2.340.000	900	2.600		2.340.000	900	2.600	

ملاحظة:

- المخرجات وفق الجدول اعلاه تمثل المبيعات، و هي تشكل حجم النشاط الشهري في الحالات العادية) معطيات التمرين 2000 وحدة).
- بالنسبة للمصاريف التالية: تكاليف التخزين 15.000 دج، الأعباء الإدارية 80.000، مصاريف التوزيع 40.000 دج، لا تدخل في تكلفة الانتاج الخاصة ب P1 هي مصاريف خاصة بالتخزين و التوزيع.

التمرين الثاني:

- ظهرت على القوائم المالية لشركة الريادة المتخصصة في الصناعات الغذائية، و التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من المعلومات المتعلقة بنشاطها و المتعلق بإنتاج المنتجين A و B: خلال سنة 2024:
- مخزون اول مدة من المواد الاولية M1 56.000.000 و ل 70.000 وحدة (مبلغ خالي من TVA):
 - مخزون اول مدة من المواد الاولية M2 64.000.000 و ل 80.000 وحدة (مبلغ خالي من TVA):
 - مشتريات المواد الاولية خلال دورة 2024 حيث قامت باستيرادها من بلد اجنبي و قد كانت كالتالي:
 - مشتريات المواد الاولية M1: 60.000 وحدة بسعر 800 و ن، دفعت عن طريق البنك
 - مشتريات المواد الاولية M2: 60.000 وحدة بسعر 900 و ن، دفعت عن طريق البنك
 - حيث من خلال عملياتها التجارية و بصفتها زبون دائم لدى المورد استطاعت الحصول على تخفيض تجاري بنسبة 2 % .
 - تستفيد شركة الريادة من الاعفاء فيما يتعلق بالرسوم الجمركية ..
 - بلغت تكاليف الشحن و النقل 450.000 و ن. (توزع بالتساوي بين المادتين M1 و M2)
 - مصاريف التأمين على المواد الاولية 250.000 و ن (توزع بالتساوي بين المادتين M1 و M2)
 - الرسم على القيمة المضافة ب 19 % من الصافي التجاري و الشركة لم تستطع استرجاع نصف المبلغ من الرسم.
 - من خلال بطاقات الانتاج التقنية الخاصة بالشركة قدمت المعلومات التالية:
 - من اجل انتاج وحدة من A نحتاج الى 0.5 من M1 و الى 0.7 من M2، بحيث تم انتاج 100.000 وحدة من A .

- من اجل انتاج وحدة من B نحتاج الى 0.3 من M1 و الى 0.4 من M2، بحيث تم انتاج 100.000 وحدة من B.
 - تحتاج عملية انتاج وحدة من A الى 0.2 ساعة عمل يدوي بتكلفة 450 ون للساعة و 0.1 ساعة آلة بتكلفة 500 ون للساعة.
 - تحتاج عملية انتاج وحدة من B الى 0.3 ساعة عمل يدوي بتكلفة 350 ون للساعة و 0.5 ساعة آلة بتكلفة 500 ون.
 - اهتلاك المباني الصناعية 4500.000 ون (منها 1500.000 متعلقة بالمباني الادارية)، توزع بالتساوي على المنتجين A و B
 - اهتلاك الآلات و المعدات بلغت 12.000.000 ون (منها 3.000.000 متعلقة بوسائل الادارة)، توزع بالتساوي على المنتجين A و B.
 - أعباء ثابتة أخرى لها علاقة بالإنتاج ب 10.000.000 ون، توزع 30 % للمنتج A و الباقي للمنتج B.
 - عرفت اسعار الصرف تغيرات ما بين مرحلة اعداد الطلبية و وصولها الى مخازن الشركة بحيث ارتفع سعر الصرف €1 = 142 ون الى €1 = 148 ون.
 - الطاقة الإنتاجية العادية لشركة الريادة 180.000 وحدة.
 - قامت الشركة بانتاج 100.000 وحدة من A و 100.000 وحدة من B
 - مخزون الشركة الاولي من المنتجين A و B غير موجود.
 - تعتمد شركة على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخرجات المخزونات.
 - بلغت المصاريف التسويقية 150.000 ون للمنتج A ، و 120.000 ون للمنتج B.
 - خلال هذه الدورة تعرض جزء مهم من المنتجات A و B الى التلف، و هو ما دفع الشركة الى وضع اسعار تقديرية لتسويقهما متمثلة ب 800 ون بالنسبة ل A و 750 ون بالنسبة ل B ، كما ان الشركة تقدر تحملها لمصاريف اضافية من اجل تسويقهما و تحويلهما الى العملاء سوف تبلغ 500.000 ون بالنسبة ل A و 300.000 ون بالنسبة ل B.
- المطلوب:**

- حساب تكلفة شراء المواد الاولية M1 و M2 و تقييدها محاسبيا؟
- حساب تكلفة انتاج A و B ؟
- ما هي تكلفة المخزونات المقيدة في القوائم المالية لشركة اليقظة؟

الحل النموذجي

حساب تكلفة شراء المواد الاولية M1 و M2

المبالغ	التعيين	المبالغ	التعيين
54.000.000	سعر شراء المواد الاولية M2: 900*60.000	48.000.000	سعر شراء المواد الاولية M1: 800*60.000
1.080.000	تخفيض تجاري 2% = (0.02 * 54.000.000)	960.000	تخفيض تجاري 2% = (0.02 * 48.000.000)
52.920.000	الصافي التجاري:	47.040.000	الصافي التجاري:
5.027.400	الرسم على القيمة المضافة غ مسترجعة (عدم	4.468.800	الرسم على القيمة المضافة غ مسترجعة (عدم

225.000	استرجاع نصف قيمة الرسم 19 * 52.920.000 % * 0.5 تكاليف الشحن و النقل	225.000	استرجاع نصف قيمة الرسم 19 * 47.040.000 % * 0.5 تكاليف الشحن و النقل
125.000	مصاريف التأمين	125.000	مصاريف التأمين
58.297.400	تكلفة شراء المواد الاولية (52.920.000 + (125.000+225.000+5.027.400	51.858.800	تكلفة شراء المواد الاولية (47.040.000 + (125.000+225.000+4.468.800
60.000	كمية المشتريات	60.000	كمية المشتريات
971.62	تكلفة شراء الوحدة	864.31	تكلفة شراء الوحدة

تسجيل القيد الخاص بالمشتريات

51.858.800	مشتريات المواد الأولية M1	381
4.468.800	TVA قابلة للاسترجاع (الرسم على القيمة المضافة مسترجعة) (استرجاع نصف قيمة الرسم 19 * 47.040.000 % * 0.5)	442
56.327.600	موردو المخزونات و الخدمات أو النقديات...	401
56.327.600	موردو المخزونات و الخدمات أو النقديات	401
56.327.600	البنك	512
51.858.800	مواد اولية	31
51.858.800	مشتريات المواد الأولية M1	381
58.297.400	مشتريات المواد الأولية M2	381
5.027.400	TVA قابلة للاسترجاع (استرجاع نصف قيمة الرسم 19 * 52.920.000 % * 0.5)	442
63.324.800	موردو المخزونات و الخدمات أو النقديات...	401
63.324.800	موردو المخزونات و الخدمات أو النقديات	401
63.324.800	البنك	512
58.297.400	مواد اولية M2	31
58.297.400	مشتريات المواد الأولية M2	381

جدول جرد المواد الاولية M1 و M2:

M2				M1			
المبلغ	س و	الكمية	مخ الاولي	المبلغ	س و	الكمية	التعيين
64.000.000		80.000	مخ 1	56.000.000		70.000	مخ 1
58.297.400		60.000	المدخلات	51.858.800		60.000	المدخلات
122.297.400	873.55285	140.000	المجموعة	107585800	829.68307	130.000	المجموع

حساب تكلفة انتاج A و B

المبالغ	التعيين	المبالغ	التعيين
24.890.492,1	تكلفة المواد الأولية المستعملة في انتاج B:	41.484.153,3	تكلفة المواد الأولية المستعملة في انتاج A:
34.942.114	M1 : $829.68307 * 0.3 * 100.000$	61.148.699,5	M1 : $829.68307 * 0.5 * 100.000$
	M2 : $873.55285 * 0.4 * 100.000$		M2 : $873.55285 * 0.7 * 100.000$
10.500.000	تكاليف ساعات العمل اليدوي	9.000.000	تكاليف ساعات العمل اليدوي
	$350 * 0.3 * 100.000$		$450 * 0.2 * 100.000$
25.000.000	تكاليف ساعات العمل الآلة	5.000.000	تكاليف ساعات العمل الآلة
	$500 * 0.5 * 100.000$		$500 * 0.1 * 100.000$
1.500.000	الاهتلاكات الخاصة بمباني المصنع	1.500.000	الاهتلاكات الخاصة بمباني المصنع أ
	$2 / (1500.000 - 4500.000)$		$2 / (1500.000 - 4500.000)$
4.500.000	اهتلاك الآلات و المعدات	4.500.000	اهتلاك الآلات و المعدات أ
	$2 / (3.000.000 - 12.000.000)$		$2 / (3.000.000 - 12.000.000)$
6.000.000	اعباء ثابتة اخرى لها علاقة بالانتاج	3.000.000	اعباء ثابتة اخرى لها علاقة بالانتاج ب
	$0.7 * (200.000 / 180.000) * 10.000.000$		$0.3 * (200.000 / 180.000) * 10.000.000$
107.332.606,1	تكلفة انتاج B	125.632.852,8	تكلفة انتاج A
100.000	كمية الانتاج	100.000	كمية الانتاج
1073,326061	تكلفة انتاج الوحدة	1256.328528	تكلفة انتاج الوحدة

ملاحظة

- أ: جزء من اهتلاك المباني هو خاص بالمباني الادارية و بالتالي فالمصاريف الادارية لا تدخل في حساب تكاليف انتاج A و B طبقا للمعيار المحاسبي رقم 02 .

- أ: جزء من اهتلاك الآلات و المعدات هو خاص بالمباني الادارية و بالتالي فالمصاريف الادارية لا تدخل في حساب تكاليف انتاج A و B طبقا للمعيار المحاسبي رقم 02 .

- ب: معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة = نشاط حقيقي ÷ نشاط عادي = $180.000 / 200.000 = 1.11 <$
1، (اكبر من 1) معناه ان الفرق في تحميل الاعباء الثابتة يعامل كتخفيض للتكلفة بالنسبة للوحدات المنتجة و ذلك حسب للمعيار المحاسبي رقم 02 "المخزونات".

- فروقات العملة الاجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف لا تدخل ضمن تكاليف المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 02 ، بل تعتبر تكاليف للدورة.

- مصاريف التسويق لا تدخل في حساب تكاليف انتاج طبقا للمعيار المحاسبي رقم 02.

3- تكلفة المخزونات المقيدة في القوائم المالية

- نلاحظ ان تكلفة المخزون الفعلية المنفقة من المنتج A هي 125.632.852,8 ون ل 100.000 وحدة منتجة اي تكلفة الوحدة 1256,328528.
 - بينما صافي القيمة القابلة للتحقق فهي من المنتج A (800×100.000) - 500.000 اي 76.500.000 ون
 - نلاحظ ان تكلفة المخزون الفعلية المنفقة من المنتج B هي 107.332.606,1 ون ل 100.000 وحدة منتجة اي تكلفة الوحدة 1073,326061.
 - بينما صافي القيمة القابلة للتحقق من المنتج B فهي (750×100.000) - 300.000 اي 74.700.000 ون
 - المعيار المحاسبي رقم 02 "المخزونات" يشير في هذه الحالة الى ضرورة تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون و القيمة القابلة للتحقق (ايها اقل) مع الاعتراف بالفارق كمصروف على الدورة، و هذا تماشيا مع المبدأ المحاسبي الذي شير الى عدم اظهار اصل باكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند البيع او الاستخدام.
 - و بالتالي فان قيمة المخزون التي سوف تظهر في الميزانية هي:
 - المنتج A ب 76.500.000 ون
 - المنتج B فهي ب 74.700.000 ون
- القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر للمخزون - التكاليف المقدرة لإتمام التصنيع او اتمام عملية البيع.

المبحث الرابع: المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية " Cash Flow Statements

تمهيد

يعد تحصيل الاموال مهمة كبيرة تعمل المنشأة على حلها من اجل تحسين مؤشرات الملائمة و السيولة، بحيث انها تعمل على وضع القواعد و الاجراءات المناسبة التي تحفظ حقوق المنشأة ، و تسرع من التدفقات النقدية لديها، و على هذا الاساس وضعت المعايير المحاسبية الدولية ، المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية " ، الذي يقدم مجموعة من التوجيهات و القواعد التي تنظم عملية تسيير التدفقات النقدية و ما يعادلها، و احصائها و معرفة مصدرها، و كذلك اثباتها و الافصاح عنها، في القوائم المالية.

1- هدف المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية " Cash Flow Statements

تهدف المعايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الى استقطاب اكبر قدر ممكن من رؤوس الاموال، و بالتالي المستثمرين، و ذلك من اجل الرفع من مستوى الفرص الاستثمارية، ان جدول التدفقات النقدية يسمح للمساهمين و المحللين الماليين من معرفة قدرة المنشأة على خلق التدفقات النقدية الحقيقية، فالمعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات، و عليه يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشآت بتقديم معلومات المتعلقة بقيمة التغيرات في النقدية وما يعادلها وذلك من خلال تصنيف مختلف مصادر التدفقات داخل المنشأة، و كذلك الجداول الخاصة بعرضها ، و الطرق المناسبة لقياسها و عرضها في قائمة للتدفقات النقدية .

2- نطاق المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية " Cash Flow Statements

يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لافصاحاتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد القوائم المالية عنها. فاللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 و الذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية،¹ و العرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن التدفقات النقدية و ما يعادلها، و ذلك بهدف مساعدة المستثمرين و الدائنين و اصحاب المصالح في تحليلهم لقدرة المنشأة على توليد النقدية و ما يعادلها، و تحتوي هذه القائمة عما يلي:²

¹ مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015، ص 195.

² دونالد كيسو جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999، ص 247-248.

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة من تحصيلات و مدفوعات، وما تشكله من تدفقات داخلية و خارجة الخزينة.
- الآثار النقدية لمختلف عملياتها الاستثمارية المادية، المعنوية و المالية.
- التدفقات النقدية الخاصة برؤوس الاموال و اثرها على وضعيتها المالية (المالية) .
- و على العموم فهي تدرس صافي الزيادة أو النقصان في النقدية او ما يعادلها من خلال دورة استغلال معينة.

3- أهمية قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية:

تشكل قائمة التدفق النقدي خيار بديلا لقائمة لجدول التمويل الذي كان يعتمد سابقا من طرف مختلف المنشآت الاقتصادية، فهي تبين الوضعية المالية للخزينة خلال دورة معينة، بالإضافة بانها تحدد مصادر المتدفقات المتعلقة بالخزينة و ما يعادلها، فهي تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر و استخدام الأموال، و التي تعرضها كل من قائمة الدخل و المركز المالي بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعدان على مبدأ الالتزام و ليس الاستحقاق، و لكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين منفردة أو مجمعة الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، أو مصادر و استخدامات النقدية خلال الفترة.³

و تساعد قائمة التدفق النقدي مختلف مستعمليها في تقييم التدفقات النقدية الحالية، و توفير معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية لمدى احترام التزاماتها التشغيلية و الاستثمارية، و مدى القدرة تمويلها الذاتي في تغطية مختلف مشاريعها، و عليه فهي تساعد فهم الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية.

4- تعريف المصطلحات المعتمدة في المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية

و هي مجموعة من التعريفات قامت المعايير المحاسبة الدولية، و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتبنيها من اجل شرح مختلف الاجراءات و القواعد المساعدة على تنفيذ هذا المعيار.

- **النقدية** : ويقصد بها الاموال النقدية الموجودة بالخزينة و المتأتية من مختلف الصفقات و كذلك والودائع تحت الطلب التي تشكل بحد ذاتها خيار مماثل للنقدية و يمكن اعتمادها في تسوية العمليات الاقتصادية.
- **النقدية المعادلة** : و هي مختلف ممتلكات المنشأة التي يمكن تحويلها الى نقدية، بذون التأثير على قيمتها ، و لا تعرضها الى خطر قد يهدد بفقدانها او انخفاض معنوي في قيمتها وتتكون من الاستثمارات قصيرة مثل الاوراق التجارية و الكمبيالات و التي تشكل احتياطي فوري لتحصيل النقدية .
- **التدفقات النقدية** : وتمثل في مختلف الحركات الداخلة و الخارجة من الاموال ، بحيث تبين مستوى الاعمال و كذلك قدرة المنشأة على تحصيل ممتلكاتها.

³ فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2، ص 27.

- **الأنشطة التشغيلية:** عبارة عن الأنشطة الاستغلالية التي وجدت من أجلها المنشأة، بحيث أنها تمثل النسبة الأكبر من تحركات النقدية أو ما يعادلها فهي الأنشطة الرئيسية المولدة للتدفقات النقدية .
- **الأنشطة الاستثمارية:** لا تعتبر من الأنشطة التشغيلية، لكنها تبقى أنشطة تولد النقدية أو ما يعادلها تقوم بها المنشأة من خلال سيورة استغلالها، فهي قد تكون ظرفية المتعلقة بالحصول على أو التخلص من التثبيتات (المادية، المعنوية، المالية) الطويلة الأجل.
- **الأنشطة التمويلية:** و هي مجموعة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة و تولد من خلالها نقدية أو ما يعادله و ذلك فيما يتعلق حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة ، اي أنها مجموعة الأنشطة التي تبين مختلف التدفقات في الاموال الخاصة للمنشأة و قروضها الطويلة الاجل.

5- مكونات قائمة تدفقات الخزينة وفق المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية

- على المنشآت من خلال عرضها قوائم التدفقات النقدية احترام التوجيهات و القواعد المقدمة من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية عن طريق المعيار المحاسبي رقم 07، بحيث يتم تصنيف هذه التدفقات الى، تدفقات خاصة بالأنشطة التشغيلية، ، تدفقات خاصة بالأنشطة الاستثمارية، ، تدفقات خاصة بالأنشطة التمويلية. فهذه العناصر الثلاث تشكل اهم المصادر المخلقة للتدفقات النقدية في المنشأة، و تصنيفها يسمح لمستعلي هذه القائمة المالية ، من تحديد اهم مصادر تمويل الخزينة خلال دورة الاستغلال. فيما يلي تعريف لكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية و الأنشطة التمويلية:
- الأنشطة التشغيلية :** هي الأنشطة الأساسية التي تولد التدفقات النقدية في المنشأة كما انها كذلك اكبر مستهلك لهذه التدفقات. و تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق النشاط الرئيسي للمؤسسة و الذي يحدد طبيعة حركة (دخول - خروج) التدفقات النقدية ، فهي نتاج لمختلف التعاملات و الصفقات و مختلف الأحداث التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، و تتضمن التدفقات التشغيلية العناصر التالية:⁴
- التدفقات النقدية و ما يعادلها المتحصل عليها من بيع السلع و الخدمات، أو من تحصيل النقدية المتأتية من الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (اوراق تجارية و كمبيالات)، و كذلك التدفقات النقدية جراء العوائد من توظيف و الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي.
 - التدفقات النقدية أو ما يعادلها نتيجة المدفوعات التي تخرج من الخزينة مقابل تكلفة البضاعة المباعة و تكلفة الخدمات المقدمة للعملاء و كذلك مختلف المدفوعات الخاصة بالحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون و أوراق دفع)، و كذلك المدفوعات عن فوائد خدمة القروض و الالتزامات الجبائية.

- **الأنشطة الاستثمارية:** و هي عبارة عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ، فهي ليست بأنشطة تشغيلية، و ليست بأنشطة دائمة أو متعلقة بطبيعة نشاط المنشأة، فهي المتعلقة بالحيازة و التنازل عن مختلف الأصول طويلة الأجل و الاستثمارات الأخرى

⁴-رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 347.

(التثبيتات المادية، المعنوية، المالية) بحيث انها من خلال مختلف هذه العمليات سوف تقوم بتحصيلات من مبالغ نقدية في حالة التنازل او مدفوعات في حالة الحيازة ، و تتضمن التدفقات التالية:⁵

- التدفقات النقدية او ما يعادلها المتأتية من التنازل أو حيازة الأصول المادية، غير المادية و الأصول الأخرى طويلة الأجل.
- التدفقات النقدية او ما يعادلها المتأتية عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.
- **الأنشطة التمويلية:** عبارة عن الأنشطة المتعلقة بمكونات الأموال الخاصة و حقوق الملكية بالإضافة الى القروض الخاصة بالمؤسسة و تتضمن التدفقات التالية:⁶

- التدفقات النقدية او ما يعادلها المتأتية من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.
- التدفقات النقدية او ما يعادلها المتأتية نتيجة اقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.
- التدفقات النقدية او ما يعادلها المتأتية من إصدار صكوك المديونية و القروض و أوراق الدفع و السندات و الرهونات و السلفيات الأخرى قصيرة و طويلة الأجل.

و مع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا، فمثلا السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من فائدة القرض و مبلغ القرض الأصلي ينتج عنه تدفق نقدي مركب ، أما فائدة القرض فتبويب على أنها نشاط تشغيلي في حين يتم تبويب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي.⁷

6- إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي رقم 7 " قائمة التدفقات النقدية "

قبل اعداد قائمة التدفقات النقدية لابد من تحضير القوائم المالية المناسبة، و التي تعتبر كمصدر للمعلومات ، و هي كل من قائمة المركز المالي، و قائمة الدخل، بحيث يجب ان تكون ممثلة في دورتين محاسبتين، و ذلك لأجل اجراء المقارنة و تحديد حجم التدفق النقدي بالنسبة لكل بند من بنود قائمة المركز المالي، و قائمة الدخل، بالإضافة الى الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من جدول لايضاحات و الملاحق. بعد ذلك يتم ترتيب المعلومات حول التدفقات النقدية داخل جدول التدفقات النقدية وذلك حسب الطرق المعتمدة (مباشرة و غير مباشرة)، محترمين التنظيم المعتمد من طرف المعايير المحاسبة الدولية ، تدفقات الانشطة التشغيلية، تدفقات الانشطة الاستثمارية، تدفقات الانشطة التمويلية، ام عن طريقة التحضير و الاعداد فقائمة التدفقات النقدية بطريقتين: المباشرة و غير المباشرة، كما يجب ان ننوه بان كلتا الطريقتين سوف تؤديان الى نفس القيمة في الخزينة ، و يكمن الاختلاف الجوهرى في كيفية التعامل مع التدفقات متأتية من الانشطة التشغيلية، بحيث ان ، استخراج صافي التدفقات النقدية في هذا النشاط يكون مختلف من حيث تركيبة البنود المعتمد عليها ، بينما يكون الجزء الخاص التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية و التمويلية يبقى على نفس الطريقة و نفس البنود و النتائج، فالاختلاف يكون فقط في النشاط الاستغلالي و كيفية

⁵Brunot COLMANTet autres, **comptabilité financière normes ias/ifrs**.pearson éducation. paris, France, 2008..p45.

⁶ أحمد نور، المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية ، مصر، 2003، ص 788.

⁷ أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة، مرجع سابق، ص 282.

تحليل المعلومات المتعلقة بالتدفقات في هذا الشق⁸. أم في الجزائر فإن كل من الإدارة الجبائية و النظام المحاسبي المالي يوصي باعتماد الطريقة المباشرة، كما انه لا يلغي الطريقة الغير مباشرة ، و نوضح فيما يلي خطوات الاساسية من اجل إعداد قائمة التدفقات النقدية:

الخطوة الأولى : تحديد التغير في حجم النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة و آخرها و كذلك بين كل دورة و أخرى . و هذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في كل من قائمة المركز المالي و قائمة الدخل، و ذلك بإجراء المقارنة بين دورتين متتاليتين مباشرة.

الخطوة الثانية: تحديد مختلف الأنشطة التي تمارسها المنشأة، و ذلك من اجل استخلاص الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، بالإضافة الى التدفقات الخاصة بكل نشاط ، و هذا إجراء معقد يتطلب تحليل حسابات القوائم المالية من اجل معرفة النتائج الحالية و تحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين و كذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة، و في هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

الطريقة المباشرة: و يطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائج حيث يتم بموجبها تحديد كل من التدفقات النقدية الداخلة و التدفقات النقدية الخارجة و المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، حيث ان الفارق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، و يتم اثباتها من خلال⁹:

- السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل).
- عن طريق تعديل قيمة المبيعات و تكلفة المبيعات، و كذلك باقي بنود حسابات النتائج بما يلي:
- التغيرات خلال الفترة في قيمة المخزون و حسابات المدينين الزبائن و الدائنين من العمليات التشغيلية.
- البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الاهتلاك، المؤونات، و خسائر القيمة.
- البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي مرتبط بالتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

الطريقة غير المباشرة: و يشار إليها بطريقة التسويات، حيث تبدأ الجدول بتحديد صافي نتيجة السنة المالية من قائمة الدخل و تحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بالأنشطة التشغيل، مع المحافظة على نفس التدفقات النقدية في باقي العناصر المشكلة لقائمة تدفقات الخزينة (التدفقات المتأتية من الأنشطة الاستثمارية و التدفقات المتأتية من الأنشطة التمويلية) أي أن الطريقة غير المباشرة تعتمد على إجراء تعديلات انطلاقا من النتيجة الصافية الى مختلف البنود التي أثرت على النتيجة الصافية و لكنها لم تؤثر على النقدية، و تضم هذه البنود¹⁰:

- (+/-) التغيرات خلال الفترة في المخزون و المدينين و الدائنين من العمليات التشغيلية.
- (+/-) البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب و خسائر تحويل العملة غير المحققة، و الأرباح غير الموزعة من مؤسسات زميلة أو حقوق أقلية.

⁸ مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 198.

⁹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره ، ص 348.

¹⁰ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره ، ص 349.

- (+/-) باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية .

الخطوة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية و من الأنشطة التمويلية، و ذلك عن طريق حساب إجمالي المقبوضات و المدفوعات للبنود الرئيسية الخاصة بالتشبيكات على أنواعها (مادية، معنوية و مالية) و كذلك الحسابات الراسمالية (حقوق الملكية و القروض) و ذلك بطريقة شاملة و بدون اجراء المقاصة ، أي بإجمالي قيمتها و دون إجراء مقاصة بينهما.¹¹

الخطوة الرابعة: في هذه المرحلة يتم تجميع صافي التدفقات النقدية و المعادلة لها و المتأتية من مختلف الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية و التمويلية)، بحيث يجب ان يتحقق شرط التساوي مع التغيرات في النقدية و ما يعادلها، و القيمة النقدية الموجودة في الخزينة في آخر المدة.¹²

¹¹ 2-Brunot COLMANT et autres.OP.Cit.p56.

¹² المعيار المحاسبي الدولي السابع، المادة رقم 20، ص-ص 8-9

تطبيقات حول المعيار المحاسبي رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية "

التطبيق الاول:

فيما يلي بيانات مستخرجة من مؤسسة " الريادة " متخصصة في بيع المواد الغذائية لعام 2021.

- رقم الاعمال المحقق خلال الدورة 1.450.000 دج.
 - أظهرت القوائم المالية للشركة حسابات الزبائن في بداية السنة مبلغ 85.000 دج، اما في نهاية السنة بمبلغ 115.000 دج.
 - بلغت مشتريات الدورة من البضائع مبلغ 480.000 دج.
 - التحصيلات عن عملية التنازل عن التثبيات المادية 125.000 دج
 - أظهرت القوائم المالية للشركة حسابات الموردين بداية السنة مبلغ 95.000 دج، وحسابات الموردين نهاية السنة 105.000 دج.
 - تسديد القروض 25.620 دج
 - أموال الخزينة في بداية الدورة 964.988 دج، اما أموال الخزينة في نهاية الدورة 1.321.450 دج.
 - أجور المستخدمين والأعباء الأخرى خلال الدورة 135.000 دج، منها 8.300 دج مصروف الاهتلاك شاحنة.
 - مصاريف التأمين مدفوعة مقدما اول السنة 63.000 دج ونهاية السنة ارتفعت الى 99.000 دج
 - مصروف ضريبة الدخل لعام 2021 يبلغ 18.150 دج، علما بان رصيد ضريبة الدخل المستحقة الدفع اول السنة (صفر) ونهاية السنة 7.312 دج.
 - الحصص والأرباح الموزعة 99.555 دج
- المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية لمؤسسة " الريادة " لسنة 2021 بالطريقة المباشرة.

الحل: اعداد جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة

المبلغ	رقم العملية	البيان
		<u>تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</u>
1.420.000	1	(+) التحصيلات المقبوضة من الزبائن (115.000-85.000+1.450.000)
(490.000)	2	(-) المبالغ المدفوعة للموردين (105.000-95.000+480.000)
(162.700)	3	(-) النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل - 8.300-135.000
(10.838)	4	(99000+63000)

		(-) النقدية المدفوعة كضريبة دخل (7.312-18.150)
756.462		صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية

الشرح:

1- التحصيلات المقبوضة من الزبائن (تضاف)

رقم الاعمال 1.450.000 دج. + رصيد الزبائن اول السنة 85.000 دج - رصيد الزبائن نهاية السنة 115.000 دج.

2- المبالغ المدفوعة للموردين (تطرح)

مشتريات الدورة من البضائع 480.000 دج. + حسابات الموردين السنة 95.000 دج - حسابات الموردين نهاية السنة 105.000 دج.

3- النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل (تطرح)

أجور المستخدمين خلال العام 135.000 - مخصصات الاهتلاك للأصول الثابتة 8.300 - رصيد مصاريف التأمين مدفوعة مقدما اول السنة 63.000 دج + رصيد مصاريف التأمين مدفوعة مقدما في نهاية السنة 99.000 دج

4- النقدية المدفوعة كضريبة دخل (تطرح)

مصرف ضريبة الدخل لعام 2021 يبلغ 18.150 دج - رصيد ضريبة الدخل المستحقة الدفع نهاية السنة 7.312 دج.

التطبيق الثاني:

فيما يلي قائمة الدخل المبسطة لمؤسسة "الريادة" المتخصصة في بيع المواد الغذائية:

المبالغ	البيان
375.000 (182.000)	صافي المبيعات تكلفة البضاعة المباعة بضاعة اول مدة 35.000 دج بضاعة اخر مدة (25.000 دج) المشتريات 180.000 دج
80.000 دج	مجمّل الربح
(40.000 دج)	المصاريف الادارية و التشغيلية (40.000 دج)
40.000 دج (12.000 دج)	صافي الدخل قبل الضريبة يطرح الضريبة (30%)
28000 دج	صافي الدخل بعد الضريبة

و فيما يلي المعلومات الإضافية لعام 2011:

- 1- الذمم المالية انخفضت خلال العام بمبلغ 25.000 دج.
- 2- المصاريف المدفوعة مقدما زادت خلال العام بمبلغ 15.000 دج.
- 3- الذمم الدائنة انخفضت خلال العام بمبلغ 14.000 دج.
- 4- تتضمن المصاريف الإدارية والتشغيلية مصاريف اهتلاك بمبلغ 10.000 دج.
- 5- المصاريف المستحقة الدفع انخفضت بمقدار 7.000 دج.

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية لشركة "الريادة" لعام 2011 بالطريقة الغير المباشرة.

الحل:

اعداد جدول تدفقات الخزينة الطريقة الغير المباشرة

المبلغ	البيان
	تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
40.000	صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (28.000 دج + 12.000 دج)
10.000	يضاف: مصروف الاهتلاك
25.000	يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة
(15.000)	يطرح: الزيادة في مصاريف مدفوعة مقدما
(14.000)	يطرح: النقص في حسابات الذمم الدائنة
(7.000)	يطرح: النقص في المصاريف مستحقة الدفع
10.000	يضاف: النقص في المخزون (50.000 - 40.000)
(12.000)	يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل
37.000	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية

التطبيق الثالث

الميزانية المختصرة للمؤسسة (KM) بتاريخ 2020/12/31

الاصول	ن	ن-1	الخصوم	ن	ن-1
التبتيات المادية	125977	100000	راس المال	71389	50000
مجموع الاهتلاكات	(32054)	(23000)	الاحتياطات	7245	7245
التبتيات المالية	10510	12000	النتيجة الصافية	10246	14500
القيمة الصافية للأصول	104433	89000	مجموع الأموال الخاصة	88880	71745
المخزونات	675	1113	المؤونات	3280	2300
			الضرائب المؤجلة	1457	220
عملاء ومدينون اخرون	12624	12972	القروض	28215	23500
الخزينة	6605	(2134)	موردون و دائنون اخرون	2487	3186
مجموع الاصول	124319	100951	مجموع الخصوم	124319	100951

ومن خلال وثائق المؤسسة، توفرت المعلومات التالية:

- بلغت التحصيلات من الزبائن والمدينين الآخرين 157.624 ون.
- المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين والدائنين الآخرين 132.347 ون.
- الفوائد المدفوعة 7.029 ون.
- الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية 4.563 ون.
- بلغت أرباح الأسهم (Dividendes) وأقساط النتائج المستلمة من المساهمات 456 ون.
- قيمة التبتيات المادية التي تم الحيازة عليها خلال الدورة 25.977 ون.
- التبتيات المالية التي تم التنازل عنها خلال الدورة بلغت قيمتها 845 ون، (علما ان القيمة الاجمالية لهذه التبتيات هي 1.490 ون، أي ان قيمة خسارة التنازل قد بلغت 645 ون
- تقرر رفع رأسمال المؤسسة عن طريق مساهمات نقدية بقيمة 12.000 ون.
- بلغت أرباح الأسهم الموجهة للتوزيع خلال الدورة ما قيمته 5.111 ون.
- بلغت الضرائب المدفوعة على النتائج مبلغ 1.000 ون.
- قيمة التحصيلات من القروض 6.000 ون.
- قيمة المبالغ المسددة كقروض 1.285 ون.
- العوائد المالية الناتجة عن التوظيفات المالية المسجلة مسبقا 5.019 ون.

المطلوب

- على ضوء المعلومات السابقة، يطلب منك اعداد قائمة التدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة.
- اعداد قائمة التدفقات الخزينة بالطريقة الغير مباشرة. علما انه قد تم تسجيل العوائد المالية الناتجة عن التوظيفات المالية المسجلة مسبقا 5.019 ون.

الحل التطبيق الثالث: جدول التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي- اعداد جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة

المبلغ	الإحالة	البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
624 157	1	(+) التحصيلات المقبوضة من الزبائن والمدنيين الآخرين
(132 347)	2	(-) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين والدائنين الآخرين
(1000)	3	(-) الضرائب على النتائج المدفوعة
(7029)	4	(-) الفوائد المدفوعة
17.248	أ	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
(25.977)	5	(-) المسحوبات على اقتناء التثبيتات المادية
845	6	(+) المسحوبات عن عملية بيع التثبيتات المادية
456	7	(+) أرباح الأسهم وأقساط النتائج المستلمة
4.563	8	(+) الفوائد المتحصل عنها من التوظيفات المالية
(20.113)	ب	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
12.000	9	(+) التحصيلات المتعلقة بإصدار أسهم
6.000	10	(+) التحصيلات المتأتية من القروض
(1285)	11	(-) تسديد القروض
(5.111)	12	(-) الحصص والأرباح الموزعة
11.604	ج	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
8.739	أ+ب+ج	تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة
(2.134)		أموال الخزينة في بداية الدورة
6.605		أموال الخزينة في نهاية الدورة
8.739	13	تغيرات الأموال في الخزينة خلال الدورة

الشرح

ح/70- ح/709+ ح/4457- التغيرات في ح/41

1	في معطيات التمرين تم تقديم المبالغ مباشرة، 624 157.
2	ح/60 - ح/609 + ح/4456 + ح/61 + ح/62 + ح/4456 + التغير في ح/401 + التغير في ح/467 + ح/63 - التغير ح/42 - التغير في ح/43 في معطيات التمرين تم تقديم المبالغ مباشرة مبالغ مدفوعة إلى الموردين: 132.347 و بالتالي تضاف
3	ح/6 الضرائب المدفوعة و هي مبالغ تدفع للخزينة العامة، محاسبيا يتم طرحها من النتائج للحصول على النتيجة الصافية، اما في التمرين فقد كان هناك تدفق فعلي (محاسبة الخزينة) و بالتالي تطرح
4	ح/66 تسديد فواتير و أعباء مالية ، هي عبارة عن التي تدفعها المؤسسة خلال عملياتها التشغيلية المختلفة وفق معطيات التمرين بلغت قيمتها 7029 تطرح.
5	التغير في قيم التثبيتات المادية والمعنوية والمالية المسحوبات على اقتناء التثبيتات المادية ح/21 (في حالة اقتناء أصل يتم دفع المبلغ المقابل ما ينتج عنه تدفق خارجي للخزينة). (+) المسحوبات عن عملية بيع التثبيتات المادية ح/21 (في حالة التنازل عن اصل يتم تحصيل المبلغ المقابل ما ينتج عنه تدفق داخلي للخزينة).
6	(+) أرباح الأسهم وأقساط النتائج المستلمة ح/27 (هي عوائد تتحصل عليها المؤسسة نتيجة الاستثمار المالي في مؤسسات أخرى أو أسواق مالية، وبالتالي تلك العوائد ينتج عنها تدفقات داخلية).
7	(+) الفوائد المتحصل عنها من التوظيفات المالية هي عوائد تتحصل عليها المؤسسة نتيجة الاستثمار المالي في مؤسسات أخرى أو أسواق مالية، وبالتالي تلك العوائد ينتج عنها تدفقات داخلية).
8	ملاحظة: كل التدفقات المتعلقة بالمجموعة 2 (التثبيتات المادية والمعنوية والمالية) تعتبر تدفقات نقدية متأنية من الأنشطة الاستثمارية.
9	(+) التحصيلات المتعلقة بإصدار أسهم (وهي مجموع التدفقات النقدية التي تتحصل عليها المؤسسة نتيجة رفع راس مالها، وبالتالي فالمبالغ المحصل عليها مقابل الأسهم المصدرة تعتبر تدفق داخل. ونعتبرها تدفقات متأنية من الأنشطة المالية)
10	(+) التحصيلات المتأنية من القروض (القروض تعتبر من العناصر المكونة للمجموعة الأولى في المخطط المحاسبي ح/16 وأي تغير فيها قد يؤثر على حركة هذه المجموعة، وفق المعيار المحاسبي رقم 07 تم اعتبار هذا التدفق، تدفقات متأنية من الأنشطة المالية، وعليه
11	فان الحصول على قروض جديدة أو إضافية يعني زيادة تدفق الأموال الى خزينة المؤسسة)
12	(-) تسديد القروض ح/16 (-) الحصص والأرباح الموزعة ح/11 و ح/12
13	ملاحظة: كل العمليات المتعلقة براس المال او القروض تعتبر تدفقات مالية متأنية من الأنشطة المالية. التغيرات في الخزينة في بداية الدورة و نهايتها = 6.605 - (2.134)

– اعداد جدول تدفقات الخزينة بالطريقة الغير مباشرة

المبلغ	الإحالة	البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
10.246	1	(+) النتيجة الصافية للأنشطة العادية قبل الضريبة
10.034	2	(+) مخصصات الاهتلاك وتدني القيمة
(5.019)	3	(-) مداخيل التوظيفات المالية مسجلة مسبقا
348	4	(+) التغيرات في مستحقات الزبائن
456	5	(+) التغيرات في المخزونات
(699)	6	(-) التغيرات في مستحقات الموردين
645	7	(+) خسارة قيمة التنازل عن الأصول المالية
1.237	8	(+) التغير في الضرائب المؤجلة
17.248	أ	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
(25.977)	9	(-) المسحوبات على اقتناء التثبيتات المادية
845	10	(+) المسحوبات عن عملية بيع التثبيتات المادية
456	11	(+) أرباح الأسهم وأقساط النتائج المستلمة
4.563	12	(+) الفوائد المتحصل عنها من التوظيفات المالية
(20.113)	ب	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
12.000	13	(+) التحصيلات المتعلقة بإصدار أسهم
6.000	14	(+) التحصيلات المتأتية من القروض
(1285)	15	(-) تسديد القروض
(5.111)	16	(-) الحصص والأرباح الموزعة
11.604	ج	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
8.739	أ+ب+ج	تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة
(2.134)		أموال الخزينة في بداية الدورة
6.605		أموال الخزينة في نهاية الدورة
8.739	17	تغيرات الأموال في الخزينة خلال الدورة

الشرح:

1	ح/12 نتيجة الدورة، 10.246 هي تدفقات نقدية لكنها لم تنفذ بعد و بالتالي تبقى موجودة في الخزينة و عليه يجب اضافتها لمعرفة المركز الحقيقي للخزينة. في معطيات التمرين النتيجة قبل الضرائب
2	ح/68 الاهتلاكات و المؤونات 9054+ 980 ، هي أعباء وهمية أي لم يكن هناك تدفق فعلي و عليه يجب اضافتها من معرفة حجم الأموال الحقيقي الموجود في الخزينة
3	(-) مداخيل التوظيفات المالية مسجلة مسبقا (5.019) ح/487 ، و هي عوائد مالية لم يتم تحصيلها بعد، محاسبيا تضاف الى نتائج المؤسسة، لكن فعليا لم يتم قبض تلك المبالغ و عليه يجب طرحها من رصيد الخزينة.
4	من معطيات التمرين 3- من خلال التمرين نلاحظ ان حساب الزبائن موجب بمبلغ 348 حيث تم التحصيل المبلغ وبالتالي يوجد تدفق نقدي

5	(تدفق داخلي)
6	4- من خلال التمرين نلاحظ ان حساب المخزون موجب بمبلغ 456 وعملية التحصيل تمت و عليه يوجد تدفق نقدي، (تدفق داخلي) 5- من خلال التمرين نلاحظ ان حساب الموردین موجب بمبلغ (699) و عملية الدفع تمت و بالتالي يوجد تدفق نقدي، (تدفق خارجي)
7	خسارة قيمة التنازل عن الأصول المالية بمبلغ 645، (التبittات المالية التي تم التنازل عنها خلال الدورة بلغت قيمتها 845 ون، (علما ان القيمة الاجمالية لهذه التبittات هي 1.490 ون، أي ان قيمة خسارة التنازل قد بلغت 645 ون). محاسبيا يتم تسجيل التدفق كخسارة و خروج من أصول المؤسسة لكن فعليا لم يكن هناك تدفق في الخزينة و عليه يجب إعادة هذا التدفق في حسابات الخزينة.
8	التغير في الضرائب المؤجلة ح/69 بمبلغ 1.237 ، تم طرحها محاسبيا لكن لم يتم دفعها بعد و بالتالي تضاف الى رصيد الخزينة
9	التغير في قيم التبittات المادية والمعنوية والمالية المسحوبات على اقتناء التبittات المادية ح/21 (في حالة اقتناء أصل يتم دفع المبلغ المقابل ما ينتج عنه تدفق خارجي للخزينة). (+) المسحوبات عن عملية بيع التبittات المادية ح/21 (في حالة التنازل عن اصل يتم تحصيل المبلغ المقابل ما ينتج عنه تدفق داخلي للخزينة).
10	(+) أرباح الأسهم وأقساط النتائج المستلمة ح/27 (هي عوائد تتحصل عليها المؤسسة نتيجة الاستثمار المالي في مؤسسات أخرى او أسواق مالية، وبالتالي تلك العوائد ينتج عنها تدفقات داخلية).
11	(+) الفوائد المتحصل عنها من التوظيفات المالية هي عوائد تتحصل عليها المؤسسة نتيجة الاستثمار المالي في مؤسسات أخرى او أسواق مالية، وبالتالي تلك العوائد ينتج عنها تدفقات داخلية).
12	ملاحظة: كل التدفقات المتعلقة بالجموعة 2 (التبittات المادية والمعنوية والمالية) تعتبر تدفقات نقدية متأتية من الأنشطة الاستثمارية.
13	(+) التحصيلات المتعلقة بإصدار أسهم (وهي مجموع التدفقات النقدية التي تتحصل عليها المؤسسة نتيجة رفع راس مالها، وبالتالي فالمبالغ المحصل عليها مقابل الأسهم المصدرة تعتبر تدفق داخل. ونعتبرها تدفقات متأتية من الأنشطة المالية)
14	(+) التحصيلات المتأتية من القروض (القروض تعتبر من العناصر المكونة للمجموعة الأولى في المخطط المحاسبي ح/16 وأي تغير فيها قد يؤثر على حركة هذه المجموعة، وفق المعيار المحاسبي رقم 07 تم اعتبار هذا التدفق، تدفقات متأتية من الأنشطة المالية، وعليه
15	فان الحصول على قروض جديدة او إضافية يعني زيادة تدفق الأموال الى خزينة المؤسسة)
16	(-) تسديد القروض ح/16 (-) الحصص والأرباح الموزعة ح/11 وح/12
	ملاحظة: كل العمليات المتعلقة براس المال او القروض تعتبر تدفقات مالية متأتية من الأنشطة المالية.
17	التغيرات في الخزينة في بداية الدورة و نهايتها = 6.605 - (2.134)

فيما يلي من المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية لشركة " الريادة " متخصصة في بيع المواد الغذائية لدورة 2024.

- استطاعت الشركة تحقيق رقم اعمال اجمالي قدر ب 48.000.000 ون، حيث عرف ارتفاعا بنسبة 10% مقارنة بالسنة الماضية
- أظهرت قائمة المركز المالي للشركة حسابات الزبائن في بداية السنة بمبلغ 12.000.000 دج، اما في نهاية السنة بمبلغ 14.000.000 دج، بحيث استطاعت الشركة ان تحصل منهم 80 % نقدا.
- في اطار تجديدها لعتادها الخاص بالتوزيع على المسافات الكبرى قامت الشركة بالتنازل عن شاحنة بمبلغ 5.000.000 ون، كانت قد اكتسبتها بمبلغ 1.000.000 ون، و بلغ مجموع اهتلاكها التراكمي حتى تاريخ التنازل عليها 800.000 ون.
- ظهرت حسابات الموردين في قائمة المركز المالي للشركة رصيدا في بداية السنة بمبلغ 13.240.600 ون، كما ان رصيد الموردين في نهاية السنة فكان 14.840.300 دج، علما بان الشركة خلال سنة 2024 قامت بمجموعة من المشتريات الخاصة بالمواد الاولية بقيمة 27.300.000 ون، تم دفع مبلغها نقدا.
- قامت الشركة بتسديد فوائد و عملات بنكية و التي بلغت 700.000 ون.
- بلغت قيمة المصاريف و الاعباء التشغيلية المختلفة للشركة خلال الدورة 8.718.200 ون، كان منها 2.731.140 متعلقة بالاهتلاكات و المؤونات .
- بلغت مصاريف التأمين الخاصة بأصول الشركة 1.420.000 ون دفعت خلال بداية السنة.
- بلغت مصاريف الخبرة التي قام بها مكتب مختص لمساعدة الشركة على استغلال الفضلات المتأتية من العمليات الانتاجية قيمة 12.00.000 ون، دفعت الشركة قيمتها خلال الدورة.
- عملت الشركة على توسيع نشاطاتها و ذلك باستثمار اموالها في شراء الاسهم في السوق المالي حيث حصلت على 4000 سهم في شركة الاتحاد بقيمة 4.000.000 ون .
- طرحت الشركة 5.500 سهم للاكتتاب العام بمبلغ 1000 ون للسهم، تم الاكتتاب فيها كلية خلال السنة.
- بتسديد اقساط القرض الايجاري خلال السنة و التي بلغت 1.200.000 ون.
- بلغ رصيد خزانة الشركة في بداية الدورة 6.363.760 دج، اما رصيد الخزانة في نهاية الدورة 8.956.400 دج.

المطلوب:

- عرض جدول التدفقات النقدية لمؤسسة "الريادة" لسنة 2024 بالطريقة المباشرة.

الحل:

اعداد جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة

المبلغ		البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
36.800.000	1	(+) التحصيلات المقبوضة من الزبائن (14.000.000 - 12.000.000 + 48.000.000)
(25.700.300)	2	* 80%
(700.000)	3	(-) المبالغ المدفوعة للموردين (14.840.300 - 13.240.600 + 27.300.000)
(5.987.060)		(-) تسديد الفوائد على القروض
(1.420.000)		(-) المصاريف والاعباء المختلفة (2.731.140 - 8.718.200)
(1.200.000)		(-) مصاريف التأمين
		(-) مدفوعات نقدية لموردي الخدمات.
1.792.640		صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
500.000	4	(+) التنازل عن شاحنة
(4.000.000)		(-) الحيازة على اسهم
(3.500.000)	ب	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
5.500.000	5	(+) رفع راس مال الشركة
(1.200.000)		(-) اقساط القرض الاجاري.
4.300.000	ج	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية
2.592.640	أ+ب+ج	تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة
6.363.760		أموال الخزينة في بداية الدورة
8.956.400		أموال الخزينة في نهاية الدورة
2.592.640	6	تغيرات الأموال في الخزينة خلال الدورة

1	التحصيلات المقبوضة من الزبائن (14.000.000 - 12.000.000 + 48.000.000) * 80% وهي (رقم الاعمال المحقق خلال الدورة + رصيد الزبائن في بداية الدورة - رصيد الزبائن في نهاية الدورة) * نسبة التحصيل 80% (تدفقات عن أنشطة تشغيلية)
2	المبالغ المدفوعة للموردين (14.840.300 - 13.240.600 + 27.300.000) وهي (مشتريات الدورة + رصيد الموردين في بداية الدورة - رصيد الموردين في نهاية الدورة) (تدفقات عن أنشطة تشغيلية)
3	(-) تسديد الفوائد على القروض (معطيات التمرين مباشرة) (-) المصاريف والاعباء المختلفة (2.731.140 - 8.718.200) (الاهتلاكات والمؤونات لا تعتبر تدفقات- تطرح من المبلغ) (تدفقات عن أنشطة تشغيلية) (-) مصاريف التأمين (معطيات التمرين مباشرة) (تدفقات عن أنشطة تشغيلية)

	(-) مدفوعات نقدية لموردي الخدمات. 1.200.000 ون (تدفقات عن أنشطة تشغيلية)
4	(+) التنازل عن شاحنة 500.000 سعر التنازل (تدفقات عن أنشطة الاستثمارية) (-) الحيازة على أسهم 4.000 سهم ب 4.000.000 (تدفقات عن أنشطة الاستثمارية)
5	(+) رفع رأس مال الشركة 5.500 سهم * 1000 ون 5.500.000 (تدفقات عن أنشطة التمويلية) (-) اقساط القرض الايجاري. 1.200.000 (تدفقات عن أنشطة التمويلية)
6	التغيرات في الخزينة في بداية الدورة ونهايتها = 8.956.400 - 6.363.760 (رصيد الخزينة = خ2 - خ1)

المبحث الخامس: المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية "IAS 10 Events After the Reporting Period"

تمهيد

خاصية المصادقية تملك من الاهمية فيما يتعلق بمحتوى القوائم المالية، ما يجعل المحاسبين يضعونها في قمة الاولويات عند إعدادهم لمختلف التقارير المالية، بحيث يطمح مستعملي القوائم المالية، الحصول على ملخصات اعمال تحتوي على معطيات متوافقة مع الواقع الاقتصادي و المهني، و هو ما يجعل مهمة تعزيز موثوقية المعلومة المحاسبية في اعلى اهتمامات معدي القوائم المالية، من خلال دراسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نجد مبدا استقلال الدورات، ما يدفعنا الى تطبيق مبدا اخر و هما مبداً متلازمان و نقصد به ربط التكاليف و الايرادات بدورة حدوثها، لكن يحدث في بعض الاحيان ان تكون هناك احداث اقتصادية تعرضت لها المنشأة بحيث ان اثارها يمكن ان ترجع الى فترات قد تم اعداد التقارير و القوائم المالية حولها بحيث ان ظهورها لا يكون الا بعد اصدار القوائم المالية، و لكن تأثيرها يكون في الفترة التي تم فيها اعداد القوائم المالية، اين تجد المنشأة نفسها مجبرة على اجراء تعديلات طفيفة من اجل ضمان جودة إفصاحها و مصادقية محتواها، و هذا ما يشير اليه المعيار المحاسبي رقم 10 و الذي ينصح بضرورة الاقرار بالحوادث المترابطة بالدورة و التي كان تاريخ حدوثها بعد المصادقة على القوائم المالية، ما يضيف عليها نوعاً من المصادقية و الموثوقية.

1- الهدف من وضع المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

تهدف المعايير المحاسبة الدولية من وضع هذا المعيار الى تقديم التوجيهات و القواعد المعتمدة، و التي يجب اتباعها في حالة وقوع هذا النوع من الاحداث، و الكيفية التي يجب التعامل بها من اجل القيام بالتصحيحات المحاسبية في القوائم المالية، فهي تعبر عن مجموعة من الحالات التي وقعت خارج توقيت اعداد القوائم المالية، غير ان ارتباطها الزمني و الوظيفي يبقى على علاقتها بالقوائم المالية مما يستدعي القيام بمجموعة من التعديلات، او تفاديها و ذلك حسب تكييفها مع الحاجة الى المعلومات المالية و المحاسبية، و عليه فنحن نقسم الى:

☞ الحالات يجب على المنشأة ان تقوم بتعديلات على قوائمها المالية نتيجة للأحداث اللاحقة بعد تاريخ غلق الحسابات و اصدار القوائم المالية و قبل المصادقة عليها من طرف مجلس الادارة.

☞ المعلومات التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها و المتعلقة بتاريخ المصادقة على القوائم المالية و إصدارها و كذلك عن الأحداث بعد تاريخ غلق الميزانية العامة.

فوفق مجلس المعايير المحاسبة الدولية، فان كل الدول و المنظمات التي تبنت تطبيق المعايير المحاسبة الدولية فإنها يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة على الإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ غلق قائمة المركز المالي.

2- المصطلحات المعتمدة في المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

☞ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة: هي مجموعة من الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ اعداد قائمة المركز المالي و تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية من طرف مجلس الادارة. يمكن تحديد شكلين من هذه الأحداث:

☞ أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ اعداد قائمة المركز المالي (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العامة موجبة للتعديل).

☞ أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ اعداد قائمة المركز المالي (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العامة غير موجبة للتعديل).

3- المصادقة على اصدار القوائم المالية

ان عملية المصادقة على القوائم المالية هي عملية ادارية بحتة، تقع تحت مسؤولية مجلس الادارة، هذا الاخير الذي يتم اختياره و التصويت عليه على مستوى مجلس المساهمين، يسهر على حماية اصول المساهمين و حسن استغلالها في مختلف انشطة المنشأة بهدف تحقيق الارباح، مجلس الادارة الذي يقوم بتعيين محافظ حسابات يتوقف دوره على المصادقة و التأكيد على صحة المعلومات المقدمة في القوائم المالية المعدة من طرف مصالح المحاسبة و المالية المنتمات الى المنشأة، فهو مسؤول قانونا و اخلاقيا اما مختلف مستعملي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين على صحة و موثوقية المعلومات المقدمة في القوائم المالية، و عليه فان اجراءات المصادقة على صحتها تتبع مجموعة من المسارات، تهدف كلها الى تعزيز المصادقة في محتويات القوائم المالية، تختلف الإجراءات المتبعة في المصادقة على إصدار القوائم المالية بناء على الهيكلة الإدارية للمنشأة، المتطلبات القانونية (نقصد هنا طريقة اعتماد مجلس الادارة، هل سيكون مجلس ادارة عادي بأعضاء قد يكونون تنفيذيين او غير تنفيذيين؟، ام قد يكون هناك مجلس اشرافي؟)، و الطرق التي اتبعت في إعداد و إتمام القوائم المالية.

فالمنشأة تعتبر مسؤولة قانونيا عن تقديم قوائمها المالية للمساهمين لأغراض استعمالها، و ذلك بعد المصادقة عليها من طرف مجلس الادارة او مجلس اشرافي . و في هذه الحالة يكون تاريخ القوائم المالية المصادق عليها للإصدار هو تاريخ الإصدار الأساسي وليس تاريخ اعتمادها من قبل المساهمين.

مثال

أتمت إدارة " النجاح " إعداد مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2022 بتاريخ 28 أفريل 2023. في 18 ماي 2023، عرضت القوائم المالية على محافظ الحسابات المتعاقد من اجل مراجعتها، و تأكيد الحسابات المقدمة في مختلف القوائم المالية، بتاريخ 17 جوان 2023 تم عقد مجلس الإدارة، بحيث قام محافظ الحسابات بتلاوة تقريره على جودة القوائم المالية، مع تأكيد صحتها، وبعد ان قام مجلس إدارة المنشأة بالاطلاع على مسودة القوائم المالية، و وفق تقرير محافظ الحسابات الايجابي قرر المصادقة و إصدارها. أعلنت المنشأة على سياسة توزيع ارباحها لهذه السنة ، مع تقديم معلومات مالية و غير مالية في تقريرها السنوي الذي تم اصداره 29 جوان 2023 . تم توفير القوائم المالية للمساهمين، بحيث تم اعتمادها بتاريخ 15 جويلية 2023 و تم الاحتفاظ بالقوائم المالية لدى الهيئات الحكومية الاخرى بتاريخ 31 جويلية 2023 (الحسابات الاجتماعية و تقرير مجلس الادارة الى مركز السجل التجاري) بتاريخ 15 جويلية 2023 .

❖ تعتبر القوائم المالية مصادق عليها للإصدار بتاريخ 17 جوان 2023 (بتاريخ مصادقة مجلس الإدارة).

☞ حسب طبيعة الهيكلة المعتمدة في التنظيم الداخلي للمنشأة، في بعض الحالات يطلب من إدارة المنشأة تقديم القوائم المالية لمجلس إشرافي (مكون فقط من أشخاص غير تنفيذيين) للمصادقة عليها، في هذه الحالة تعتبر مصادقة الإدارة على تقديم القوائم المالية للمجلس الإشرافي هو تاريخ المصادقة على الإصدار.

مثال

بتاريخ 18 ماي 2023 قامت الإدارة المالية و المحاسبة بتحويل القوائم المالية للمجلس الإشرافي (المجلس الإشرافي مكون فقط من أعضاء غير الإدارة ويمكن أن يتضمن ممثلين عن الموظفين وعن مصالح آخرين من خارج المنشأة)، هذا الأخير الذي يتولى مهمة الاشراف على حسن التسيير في المؤسسة، و بعد ان عرض هذه القوائم المالية على محافظ الحسابات المتعاقد مع المنشأة، و بعد حصوله على تأكيدات محافظ الحسابات على صحة و مصداقية القوائم المالية. قرر المجلس الإشرافي على المصادقة على القوائم المالية في اجتماعه المنعقد بتاريخ 26 جوان 2023، و بهذا أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين و غيرهم بتاريخ 1 جويلية 2023 تم تقديم القوائم المالية للمساهمين في الاجتماع السنوي بتاريخ 15 جويلية 2023 و من ثم حفظها في ملفات الجهة القانونية بتاريخ 31 جويلية 2023.

تعتبر القوائم المالية مصادقة للإصدار بتاريخ 18 مارس 2019 وهو تاريخ مصادقة الإدارة على الإصدار للمجلس الإشرافي.

4- الاعتراف و القياس وفق المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية هي مجموعة الأحداث التي قد تتعرض لها المنشأة من تاريخ اعداد القوائم المالية (اي بعد تاريخ اغلاق الحسابات و الانطلاقات في عمليات الجرد و اعداد القوائم المالية الى غاية تاريخ المصادقة على القوائم المالية للإصدار من طرف الهيئات العليا في المنشأة (مجلس الادارة، او المجلس الاشرافي)، و حتى و ان تأكد حصول هذه الأحداث بعد نشر القوائم المالية و الاعلان عن الأرباح أو أية معلومات مالية أخرى مختارة، فان المنشأة ملزمة بالقيام بالتصحيحات الضرورية في قائمة المركز المالي مما يعزز موثوقية المعلومات المنشورة.

أنواع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة الموجبة للتعديل

و هي مجموعة من الاحداث التي كان لها الاثر على القوائم المالية المعدة، بما انها ترتبط بها زمنيا ن او سوف يكون هناك تأثير على بعض عناصر الاصول او الخصوم، اين يجب على المنشأة التدخل و القيام بالتعديلات الضرورية، فيجب على المنشأة تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة الموجبة للتعديل.

فيما يلي أمثلة على أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العامة توجب التعديل والتي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية أو إقرار بنود لم تكن مدرجة من قبل.

قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية العامة يصادق بأن المنشأة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العامة (بحيث ان المنشأة كانت في نزاع قضائي ضد احد العاملين او الموظفين او حتى الزبائن و الموردين)، بعد صدور الحكم بالإيجاب او العكس على المنشأة القيام بالتصحيحات المحاسبية، حتى و ان كانت قد انتهت من اعداد قوائمها المالية، خاصة و ان الحدث مرتبط زمنيا بالوقائع المدرجة في القوائم المالية، و قامت بتخصيص مؤونات لمواجهة هذه الانواع من الاخطار المحتملة الوقوع، مما يتطلب المنشأة تعديل المخصص المؤونة الموجود أصلا او استرجاعه أو حتى إنشاء مخصص و ذلك بدلا من الإفصاح عنها في القوائم كالتزامات محتملة فقط.

☞ استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العامة تشير إلى تعرض قيمة احد عناصر الأصول للانخفاض (مخزونات او زبائن) أو أن المبلغ المعترف به كمخصص مؤونات الخسائر لانخفاض مبلغ الأصل يتطلب التعديل بتاريخ اعداد قائمة المركز المالي، فعلى سبيل المثال:

صدور قرار محكمة بإفلاس أحد العملاء بعد تاريخ اعداد قائمة المركز المالي، يؤكد وجود خسارة بتاريخ قائمة المركز المالي في الذمم المدينة و يتوجب على المؤسسة بالتعديلات في مبلغ الذمم المدينة.

☞ نزول القيمة السوقية لبعض الانواع من المخزونات نتيجة بيع بضائع بعد تاريخ قائمة المركز المالي، ممكن أن يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ قائمة المركز المالي، مما يوجب تعديل قيمتها وفق لشروط المعيار المحاسبي رقم 02 "المخزونات".

☞ تقييم - بعد تاريخ الميزانية - تكلفة شراء أصول أو العائد من بيع أصول قبل تاريخ قائمة المركز المالي، بحيث ان التقييم الاولي تغير بسبب معطيات السوق، فهنا المنشأة مطالبة بالقيام بالتعديلات الضرورية في جانب الاصول و الالتزامات و حقوق الملكية.

☞ تقييم - بعد تاريخ الميزانية العامة - لمبلغ مشاركة الأرباح أو علاوات و الخاصة بالدورة السابقة، إذا كان على المنشأة التزام قانوني أو التزام حقيقي حالي بتاريخ الميزانية العامة يجعل مثل تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل هذا التاريخ (انظر المعيار رقم 19 منافع الموظفين). (كتوزيع الارباح للمساهمين بعنوان السنة الفارطة، او تحويل ارباح عن خيارات الاسهم الممنوحة لموظفين على سبيل المثال)

☞ اكتشاف غش أو خطأ اثناء اعداد القوائم المالية، يظهر أن القوائم المالية كانت غير صحيحة.

☞ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة غير الموجبة للتعديل

و هي مجموعة الاحداث التي قد تعترض المنشأة خلال فترة اعداد القوائم المالية الى غاية المصادقة عليها من طرف الهيئات العليا، لكن لا تكون لها علاقة بتاريخ اعداد الميزانية (تاريخ اعداد الميزانية هو مرحلة النشاط من 1 جانفي سنة ن الى غاية وقف الحسابات 31 ديسمبر سنة ن)، يتوجب على المنشأة ألا تعدل مبالغ أقرت فيها القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة غير الموجبة للتعديل، و انما تفصح عنها بصفة طبيعية في تاريخ حدوثها في القوائم المالية المقبلة. و من الامثلة على هذه الاحداث التي يمكن تواجها المنشأة

✓ **انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات (المادية، المعنوية، المالية):** مثل انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات المالية بين تاريخ الميزانية العامة وتاريخ المصادقة على القوائم المالية للإصدار. فلا يعود الانخفاض في القيمة السوقية عادة إلى ظروف الاستثمار بتاريخ الميزانية العامة بل يعكس ظروفًا نشأت في الفترة التالية مثل متغيرات الاسواق المالية او ارتفاع مؤشرات المخاطرة، و كذلك انخفاض ارتفاع القيمة التسويقية للمنشأة نتيجة ارتفاع شهرة المحل ، انخفاض قيمة الاصول الثابتة مثل الآلات نتيجة التغيرات التي حدثت في تكنولوجيا لإنتاج ما جعل الآلات المستعملة لا تتطابق و المنافسة، هذه كلها احداث تؤدي الى تغيرات في قيمة الاستثمارات، غير ان المنشأة لا تقوم بتعديل مبلغها في القوائم المالية التي تم اعدادها، لان تاريخ حدوثها كان بعد تاريخ اعداد الميزانية ن+1، وبشكل مشابه لا تقوم المنشأة بتحديث مبالغ الاستثمارات المفصح عنها بتاريخ الميزانية العامة مع أن المنشأة قد تحتاج إلى إعطاء إفصاح إضافي.

✓ **الأرباح الموزعة:** و هي مجموع الأرباح التي تم اقرار توزيعها بناء على القوائم المالية المصادق عليها، إذا كانت الأرباح الموزعة على المساهمين (ادوات حقوق الملكية كما هو معرف في المعيار رقم 32، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) مقترحة أو

معلن عنها بعد تاريخ الميزانية العامة، وعلى المنشأة ألا تعتبر هذه الأرباح الموزعة كمطلوبات في تاريخ الميزانية العامة. لان نشوؤها كانت نتيجة للمصادقة على القوائم المالية، و بالتالي الاقرار بصحة النتائج المالية المتحصل عليها.

المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" يتطلب من المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأرباح الموزعة التي اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العامة ولكن قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي الأول يسمح للمنشأة بعملية الإفصاح هذه إما في صلب الميزانية العامة كبند مستقل في حقوق الملكية، أو في إيضاحات القوائم المالية.

الاستمرارية: و تعبر الاستمرارية من الفروض الاساسية في اعداد القوائم المالية وفق الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية، بحيث اذا ما لاحظت المنشأة اي متغيرات قد تؤثر على استمراريته فإنها ملزمة بالتصريح بها في قوائمها المالية، و على هذا الاساس المنشأة لا تقوم بالإفصاح عن بياناتها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العامة، أنها تنوي تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التجارية، أو ليس لها بديل واقعي إلا أن تفعل هذا. فالتدهور في نتائج الأعمال المحقق، والمركز المالي المتدني بعد تاريخ الميزانية العامة يمكن أن يؤثر على مدى امكانية الاستمرارية في النشاط، إذا ما كانت الاستمرارية ستمثل فرصا أو تهديدا للمنشأة، ففي هذه الحالة يجب ان تكون هناك تغيير جوهري في السياسة المحاسبية وليس تعديل للمبالغ المقررة حسب المبادئ والموجودات المحاسبية.

المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية " يتطلب بعض الإفصاحات إذا:

لم تكن القوائم المالية معدة على أساس الاستمرارية، أو
إذا كانت الإدارة مدركة أو لديها شك يتعلق بأحداث أو حالات يمكن أن تسبب ريب على قدرة المنشأة على الاستمرار، الأحداث أو الحالات التي تتطلب إفصاح ممكن أن تظهر بعد تاريخ الميزانية العامة.

5- اهم الإفصاحات التي يجب ان تقوم بها المنشأة وفق المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، و

1.5. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة الموجبة للتعديل

تاريخ المصادقة للإصدار

على المنشأة الإفصاح عن اهم التواريخ المتعلقة بإعداد القوائم المالية و الإفصاح عنها خاصة تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية، باعتباره العتبة التي يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار في تطبيق محتويات هذه المعيار، بالإضافة الى تحديد من هي الهيئة او المجلس الذي يمتلك صلاحية المصادقة. إذا كان مالكي المنشأة أو غيرهم (مجلس الادارة او المجلس الاشرافي) ممن لديهم القدرة على تعديل القوائم المالية بعد إصدارها ، فمن الضروري للمستخدمين معرفة متى تم المصادقة على إصدار القوائم المالية لأن القوائم المالية خاصة اذا كانت لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ و تؤثر على مصداقيتها.

الإفصاح عن التحديثات تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية العامة و الموجبة للتعديل

و هي الحالة التي قد تحصل فيها المنشأة على مجموعة من المعلومات، حول تغيرات قد تطرؤ على احد عناصر الاصول، مثل استلام المنشأة بعد تاريخ الميزانية معلومات عن ظروف متعلقة بقيمة احد الاصول في تاريخ الميزانية العامة، على المنشأة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه المعلومات المتعلقة بالأصل في ظل المعلومات المتحصل عليها حديثا، ففي بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحيين المعلومات المفصّل عنها في قوائمها المالية ليعكس الواقع الحقيقي بعد تاريخ الميزانية العامة، حتى وإن لم يكن لهذه المعلومات ذلك تأثير على المعلومات المحاسبية التي افصحت عنها في بياناتها المالية.

2.5. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة غير الموجبة للتعديل

هي مجموعة من الأحداث لا تكون لها اثر على القوائم المالية التي تم اعدادها، لكن تمتلك من الاهمية النسبية و التفسيرية، ما تجبر المنشأة على الإفصاح عنها، عندما تكون الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة غير موجبة للتعديل ولكنها ذات أهمية لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يمكن أن يؤثر جودة المعلومة المالية في التقارير و القوائم المالية لمختلف المستعملين للقوائم المالية، على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة هامة من الأحداث غير الموجبة للتعديل و كأمثله على ذلك:

- عملية اندماج أعمال رئيسية لاحقة لتاريخ الميزانية العامة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 03، اندماج الأعمال يحتاج إفصاح محدد في مثل هذه الحالات) أو التخلص من شركة تابعة رئيسية، و ما يؤثر على قيمة حقوق الملكية، الاصول و الالتزامات المالية للمنشأة.
- الإعلان عن خطة لإيقاف عملية التخلص من أصل أو تسديد التزامات متعلقة بعملية متوقفة أو الدخول في اتفاقيات ملزمة لبيع مثل هذه الموجودات أو تسديد هذه المطلوبات (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 05 "العمليات المتوقفة").
- عملية شراء أو بيع رئيسية للأصول أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة.
- دمار مصنع إنتاج رئيسي نتيجة حريق بعد تاريخ الميزانية العامة.
- الإعلان أو بدء التنفيذ لخطة إعادة هيكلة (أنظر المعيار السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة").
- حدوث أو احتمال حدوث حركات على الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العامة، (المعيار الثالث و الثلاثون "ربحية السهم") يشجع المنشأة للإفصاح عن وصف لمثل هذه الصفقات غير تلك المتعلقة بقضايا الرسمة وتجزئة الأسهم. و خاصة ما تعلق بربحية السهم الاساسية و المخفضة نتيجة اتخاذ قرارات متعلقة بهيكلة الملكية.
- التغيرات الكبيرة و غير العادية في أسعار الموجودات أو في أسعار صرف العملات الأجنبية بعد تاريخ الميزانية العامة (المعيار الدولي 21 " العملات الأجنبية").
- التغير في النسب الضريبية أو قوانين الضريبة المعلنة والمسنة بعد تاريخ الميزانية العامة، والتي لها تأثير واضح على الموجودات والمطلوبات الضريبية الحالية والمؤجلة (معيار المحاسبة الدولي 12 "ضريبة الدخل").
- الدخول بالتزامات أو مطلوبات محتملة هامة، مثل إصدار ضمانات رئيسية، والبدء بمقاضاة نتيجة أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العامة، ما يترتب عنه تشكيل مؤونات الخسائر المحتملة.

6- تاريخ بدأ التطبيق المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

يبدأ تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد جانفي 2000، في عام 1998 حل المعيار السابع و الثلاثون "المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة" محل أجزاء من المعيار المحاسبي الدولي العاشر "الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة" والتي عاجلت موضوع الأمور الطارئة للتعامل مع الأحداث. هذا المعيار يحل محل ما تبقى من المعيار العاشر.

سلسلة تمارين رقم 04: المعيار المحاسبي رقم 10 " الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية "

بتاريخ 2020/12/31 أغلقت شركة "الريادة" حساباتها بمناسبة نهاية السنة المالية، وبعد هذه العملية عرفت الشركة مجموعة من الأحداث:

- أخت الشركة اعداد قوائمها المالية بشكل نهائي بتاريخ 2021/03/03.
 - اطلاع مجلس الإدارة على القوائم المالية، إقرارها والموافقة على إصدارها بتاريخ 2021/03/16.
 - تم اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين بتاريخ 2021/04/04.
 - تم حفظ القوائم المالية بملفات للجهات القانونية المعنية بتاريخ 2021/05/08.
- وقد عرفت شركة "الريادة" مجموعة من الأحداث:
- 1- خلال 2021/01/20 عرفت قيمة أسهم شركة الريادة انخفاضا في سوق تداول رؤوس الأموال بمقدار 2.500.000 دج عن سنة 2020.
 - 2- بتاريخ 2021/02/02 اندلع حريق على مستوى مستودعات الشركة أدى ال تلف محتويات مخزون البضاعة الموجودة، وقد قدرت الخسائر من جراء ذلك ب 95.250 دج
 - 3- بتاريخ 2021/03/12 تبين ان هناك خطأ في جرد المخزون، لم يتم احتساب مخزون يعود لنهاية 2020 بقيمة 12.300 دج.
 - 4- بتاريخ 2021/03/25 صدر قرار المحكمة العليا حول قضية نزاع شركة "الريادة" مع أحد زبائننا بتغريم شركة "الريادة" بمبلغ 1.000.000 دج علما بان الشركة قد رصدت مخصص قضايا نهاية 2020 بمبلغ 300.000 دج.
 - 5- بتاريخ 2021/05/31 اقرت جمعية المساهمين توزيع أرباح بقيمة 2.500.000 دج.
- المطلوب:

- 1- ما هو المعيار المحاسبي المناسب لمعالجة هذه الأحداث؟
- 2- بين طبيعة الأحداث السابقة، وقم بتصنيفها حسب كل حالة وفق الجدول ادناه:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (موجب الإفصاح، غير موجب الإفصاح)
1	حدث لاحق	غير معدل	يوجب الافصاح
2	حدث لاحق	غير معدل	يوجب الافصاح
3	حدث لاحق	معدل	لا يوجب الافصاح
4	حدث لاحق	معدل	لا يوجب الافصاح

5	حدث غير لاحق	-	-
---	--------------	---	---

التمرين الثاني:

بتاريخ 2023/12/31 اغلقت شركة " البركة " حساباتها بمناسبة نهاية السنة المالية، وبعد هذه العملية عرفت الشركة مجموعة من الاحداث:

- انتهت الشركة اعداد قوائمها المالية و الخاصة بشكل نهائي بتاريخ 2024/02/27 .
- راجع مجلس الإدارة القوائم المالية و صادق عليها بتاريخ 2024/06/01، و ذلك من اجل اصدارها الى الهيئة الاستشرافية و التي تتألف من المديرين غير تنفيذيين بتاريخ 2024/06/07 .
- اقر المجلس الاستشرافي القوائم المالية التي اقترتها ادارة الشركة 2024/06/09
- صرحت شركة البركة بأرباحها بتاريخ 2024/06/12 .
- صادقت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي على القوائم المالية للشركة كما اقرت بتوزيعات الارباح بتاريخ 2024/06/26.
- تم حفظ القوائم المالية بملفات للجهات القانونية المعنية بتاريخ 2024/07/01.

وقد عرفت شركة "الصفوة" مجموعة من الاحداث:

- 6- بتاريخ 2024/03/02 اكتشف المحاسب وقوع خطأ في طريقة حساب اهتلاك عتاد مكتب، بحيث اعتمد على طريق الاهتلاك المتناقص، علما بان الشركة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي، المبالغ الواجبة التصحيح تصل الى 430.000
- 7- بتاريخ 2024/05/04 تم البث في القضية التي رفعتها شركة " البركة" ضد احد المنافسين بخصوص استعمال غير قانوني لاسم الشركة، حيث تمكنت الشركة من استرجاع حقوقها و الحصول على تعويض بقيمة 12.000.000 ون، علما بان القضية تم رفعها بتاريخ 12 اوت 2023، و كانت الشركة قد شكلت مؤونة بمبلغ 5.000.000 ون.
- 8- بتاريخ 2024/03/08 و بسبب ركود الاسواق اطرت الشركة الى تسويق منتجاتها بقيمة اقل ب 20 % من تكلفتها الحقيقية و التي كانت 450.000 ون، علما بأن الشركة تطبق المعيار المحاسبي رقم 02 "مخزونات" في تقييم مخزوناتها.
- 9- بتاريخ 2024/06/25 استطاعت شركة البركة الاستحواذ على نسبة 70 % من اسهم شركة منافسة بقيمة 500.000.000 ون، بحيث اصبحت شركة مهيمنة.
- 10- بتاريخ 2021/08/24 عرفت القيمة السوقية للأدوات المالية المستثمرة من طرف الشركة انخفاضا، بحيث بلغت قيمت السهم الواحد 400 ون، بعد ان كان في حدود 900 ون

المطلوب:

- 1- بين طبيعة الاحداث السابقة، و قم بتصنيفها حسب كل حالة وفق الجدول ادناه:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (موجب الإفصاح، غير موجب الإفصاح)

2- ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (المصادقة او الاعتماد) بموجب المعيار المحاسبي رقم 10؟

الحل:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (موجب الإفصاح، غير موجب الإفصاح)
01	لاحق	معدل	موجب الإفصاح
02	لاحق	معدل	موجب الإفصاح
03	لاحق	معدل	موجب الإفصاح
04	غير لاحق	غير معدل	موجب الإفصاح
05	غير لاحق	غير معدل	موجب الإفصاح

المبحث السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم 12- ضرائب الدخل Income Taxes

تمهيد

تعمل المعايير المحاسبية الدولية الى تقديم الحلول لمختلف المشاكل المحاسبية خاصة منها تلك المتعلقة بالقياس و الإفصاح المحاسبي، ان مجموع الاقتراحات المقدمة في مختلف المعايير قد يقدم مجموعة من الخيارات و التي يمكن لها ان تؤثر على قاعدة احتساب الضريبة و كذلك تحديد الوعاء الضريبي، و هو ما يعمل المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل على تبسيطه و تبيان أنواع المحاسبية و أسبابها و ما يؤثر على حساب القاعدة الجبائية من اجل محاسبة الفروقات، و الافصاح عنها في القوائم المالية، و كيفية تأثيرها على الركن المالي.

1. الهدف من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"

يعمل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الدولية من خلال هذا المعيار إلى دراسات الآثار المترتبة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مختلف الاجراءات الجبائية الالزامية للمنشأة، و ذلك من خلال الممارسة المحاسبية او الافصاح في القوائم المالية. بحيث ان تبني المعايير المحاسبة الدولية من طرف المنشآت قد تسبب بحدوث فروقات، تشمل هذه الفروقات مجموعة من الالتزامات او الحقوق الواجبة التسوية اتجاه الإدارة الجبائية، بحيث يجب عليها ان تتبع سياسة اتصالية معينة، تسمح بالإفصاح عن المعلومات اللازمة في القوائم المالية، من اجل تحديد طبيعة الفروقات و مبلغها، و كذلك تصنيفها في القوائم المالية، فالمنشأة تتوقع ان تدفع مبالغ مكتملة، او تسترجع مبالغ كانت قد دفعتها الى مصلحة الضرائب و ذلك نتيجة ما تسبب به تطبيق المعيار المحاسبي في وجود فروق في قاعدة احتساب الضريبة.

يتطلب تطبيق هذا المعيار من المنشأة، المتابعة المحاسبية عن مختلف المخلفات (ايجابا او سلبي) الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى التي نشأت نتيجة تطبيق اي معيار محاسبي، بنفس المنهجية المحاسبية المعتمدة في العمليات والأحداث الأخرى التي طبقت عليها المعايير المحاسبية، و عليه فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة المركز المالي يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك (قائمة المركز المالي) بدون اغفال آثارها في قائمة الدخل . و هكذا فكل عملية تتعرض اثناء تطبيق المعايير المحاسبية لفروقات زمنية يجب ان يكون الافصاح مرافق في القائمة المالية لمكان الافصاح عنها، الاصول او الخصوم او حقوق الملكية.

2. مجالات تطبيق المعيار محاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".

يطبق هذا المعيار المحاسبي " الضرائب على الدخل " على كل المنشآت التي قررت تبني المعايير المحاسبة الدولية، بحيث ان هذا تطبيق سوف يؤدي الى ممارسات محاسبية، تنتج عنها مجموعة من الاختلافات بين محاسبة المنشأة و الادارة الضريبية، ما يتطلب منها مجموعة من التعديلات، قد تؤثر على مستوى الافصاح المحاسبي لديها، فهذا المعيار يطبق على المحاسبة عن ضرائب الدخل، و التي تشمل جميع الضرائب المباشرة و الغير مباشرة التي تخضع لها المنشأة، بالإضافة الى الضرائب على المنشآت و الاعمال المشتركة والأجنبية المفروضة على الأرباح الشركات، كما تشمل ضرائب الدخل على الاشخاص الطبيعيين مثل الضرائب المستقطعة على الاجور و المرتبات والواجب سدادها، بالإضافة الى الضرائب المفروضة توزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.

كما يستثني من تطبيق هذا المعيار المحاسبي " الضرائب على الدخل " المنشأة الحكومية.

3. اهم التعريفات المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"

- **الربح المحاسبي:** و هو النتيجة المحاسبية الناتجة عن طرح مجموع التكاليف من النتائج ، و يجب ان تكون قبل طرح الضريبة. و هو يمثل الفائض من طرح مجموع الايرادات من المصاريف السنوية (نتيجة ربح تولد ضريبة) او عجز نتيجة طرح المصاريف من الايرادات السنوية (خسارة يجب ان تخفض في الدورات القادمة).
- **الربح الخاضع للضريبة او الخسارة الضريبية:** هو صافي الربح او الخسارة للفترة المحددة بعد الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الضريبية (بعد تعديل الايرادات و التكاليف حسب الشروط الجبائية).
- **تكلفة ضريبية او ايراد ضريبي:** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة و الذي يجب على المنشأة ان تقوم بدفعه او تحصيله من قبضة الضرائب.
- **الضريبة الجارية:** هو مبلغ الضرائب الدخل المدفوعة او القابلة للاسترجاع عن الربح الخاضع للضريبة للفترة.
- **ضرائب مؤجلة خصوم:** هي تلك المبالغ الضريبية المستحقة في الفترات المستقبلية بسبب حدوث الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف في الطرق المحاسبية المطبقة بحيث ان هذه الفروق تكون الخاضعة للضريبة ، وتسجل لما تكون القيمة الضريبية المسجلة للأصول اكبر من الخصم الضريبي، اي ان القيمة المسجلة للالتزام المحاسبي اقل من اساس حسابه الضريبي. حيث هنا المنشأة مجبرة بدفع الفارق في المستقبل الى الادارة الجبائية.
- **ضرائب مؤجلة اصول:** هي تلك المبالغ الضريبية القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية بسبب حدوث الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف في الطرق المحاسبية المطبقة بحيث ان هذه الفروق تكون الخاضعة للضريبة ، وتسجل لما تكون القيمة الضريبية المسجلة للأصول اصغر من الخصم الضريبي، اي ان القيمة المسجلة للالتزام المحاسبي اكبر من اساس حسابه الضريبي. حيث هنا المنشأة لها الحق بتحصيل الفارق في المستقبل من الادارة الجبائية، مثل ترحيل حسابات الخسائر الضريبية التي حدثت في الدورات السابقة ولم يتم اطفائها بعد، ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة. الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

4. الفروقات المؤقتة نتيجة تطبيقات المعايير المحاسبة الدولية

نتيجة لتبني المعايير المحاسبة الدولية، و اعتماد مختلف القواعد و الاجراءات المحاسبية و ما قد ينجر عليها من بعض الاختلافات في القياس المحاسبي، نتيجة الخيارات التي تقدمها المعايير المحاسبة الدولية، و هو ما قد يكون مصدر اختلاف قد يؤثر على النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، بالإضافة الى مختلف القوانين و التوجيهات الجبائية التي قد تحد من بعض الممارسات المحاسبية و تضبطها ما يؤدي الى وجود بعض الاختلافات في التصريحات الجبائية.

أ. **الفروق المؤقتة:** و هي نتيجة الاختلاف في طرق التصريحات المحاسبية و الجبائية، بحيث انها اختلافات اجرائية، حيث تمثل الفروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو خصم في قائمة المركز المالي وقاعدته الضريبية وفق الاجراءات الجبائية، و عليه فان الفروق المؤقتة قد تكون:

- ☞ **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرجاع مبلغ الاصل الجبائي أو سداد المبلغ للالتزام الجبائي.
- ☞ **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.

- ب. **الفروق الدائمة:** وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي و الضريبي نتيجة الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية و التشريع الضريبي، و لا تنعكس اثار هذه الفروق على فترات مالية اخرى.
- **القاعدة الضريبية:** هو الوعاء الضريبي بحيث يمثل المبلغ الذي على اساسه تحتسب قيمة الضريبة، سواء اصولا او خصوما.
- يتكون:

العبء الضريبي = العبء الضريبي الجاري الدخل الضريبي، والعبء الضريبي المؤجل او الدخل الضريبي المؤجل.

5. **اهم الافصاحات بالأصول و الخصوم الضريبية الجارية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"**
- يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل، حيث يتم الاعتراف بها في قوائم الدخل
 - يجب الاعتراف كأصل جبائي و المتعلق بالخسارة الضريبية التي يمكن استرجاعها بأثر رجعي من خلال الدورات القادمة (4 سنوات). اين يجب الافصاح في القوائم المالية عن هذه الخسائر و كيفية استردادها.
 - عند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستندفق إلى المنشأة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.
6. **اهم الافصاحات بالأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"**
- يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:
- كـ اطفاء شهرة الحل (هذه الاخيرة لا تدخل في اطار تحديد الفروقات بحيث ان هذا الاقتطاع لا يؤثر على التزاماتها الضريبية)
- كـ مجموع العناصر التي تدخل في التقييم نتيجة اندماج اعمال فالاعتراف الأولي بأصل أو التزام في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)، ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة (اصول مالية)، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالاختلاف في القياس المحاسبي و التشريع الجبائي كالتزام ضريبي مؤجل.
- كـ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما حساب مصاريف او إيرادات في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة (اختلاف فترات حساب سنوات الاهتاك مثلا، الإدارة الجبائية تفرض 5 سنوات، ادارة المنشأة تقرر 3 سنوات حيث مدة حياة المشروع)، توصف مثل هذه الفروق غالبا **بفروق التوقيت** بحيث تكون خاضعة للضريبة ينتج عنها مطلوبات ضريبية مؤجلة.
- كـ دخل الفائدة يتأثر بقاعد الاحتساب الضريبي، ان كانت الحدث المنشأ للضريبة وقت التصريح الجبائي او حتى التحصيل النهائي للفوائد، و عليه يتم الاعتراف بالربح المحاسبي على أساس ومني (اي في تاريخ التحصيل)، ولكن لدى بعض المصالح الجبائية يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل الفعلي للنقدية، فقاعدة الضريبة لأي دمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في قائمة المركز المالي، بخصوص هذه الإيرادات لا تثر في الربح الضريبي إلا بعد التحصيل الفعلي لقيمة الفائدة.
- كـ طرق الاهتالك المعتمدة في المنشأة لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته

الأساسية ناقص جميع الاقطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحة من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات. لذلك يظهر فرق مؤقت خاضع للضريبة ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الاستهلاك الضريبي أبداً من الاستهلاك المحاسبين فينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي مثل قاعدة احتساب اهتلاك الة).

كما تكاليف التطوير يمكن أن ترسل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي (تكاليف حسب الطبيعة لم تتحول الى اصل) فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لا شيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لا شيء .

كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما:

كما يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى موجودات ومطلوبات محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات الضريبة.

كما يتم إعادة تقييم الموجودات بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة.

كما تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج.

7. اندماج الأعمال

عملية الاندماج و مايتبعها من عمليات توحيد للقوائم المالية، بتطبيق توجيهات المعايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، بحيث ان هذه العملية تعتد و بشكل كبير على القيمة العادلة و ماتحمله من اختلافات مع قيمة التملك، بحيث تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية باندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف على ، عندما يختلف المبلغ المسجل للأصل إلى القيمة العادلة بالزيادة او النقصان (شهرة المحل السالبة او الموجبة) ولكن القاعدة الضريبة للأصل تبقى بالتكلفة الدفترية على حساب المالك السابق (التاريخية). يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل ويؤثر الالتزام الضريبي المؤجل على الشهرة.

8. الموجودات المسجلة بالقيم العادلة

القيمة العادلة تعتبر من المفاهيم التي اعتدتها المعايير المحاسبة الدولية، بحيث ان سوف تحدث ليس فقط اختلافات بين المعايير الدولية و المحلية فيما يتعلق بالمقياس، بل تتعدى الى حصول اختلاف مع التشريعات الجبائية في بعض الاحيان، فهي تسمح بإدراج بعض أصناف من الاصول في القوائم المالية بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها بالاعتماد على القيم السوقية او العادلة ، في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم للأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجه لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت ، و يجرى تعديل القاعدة الضريبية من المنافع الاقتصادية للمنشأة وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت.

9. الإفصاحات و الاعتراف الأولي بأصل الضريبي أو التزام الضريبي

قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام الضريبي، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت عن طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل وبالتالي:

☞ في اندماج الأعمال، تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة .

☞ إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك تعترف بما ينتج عن مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل .

☞ إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل وتعديل القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ مثل هذه التعديلات في القوائم المالية. لذلك لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً وفوق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام الضريبي أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

☞ بموجب المعيار المحاسبي الولي الثاني والثلاثون، الأدوات المالية الإفصاح والعرض، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال، سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الالتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق المالكين من الأداة كحقوق و عليه فإن القاعدة الضريبية لجزء الالتزام من الأداة عند الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المسجل الأولي لمجموع جزئي الالتزام وحقوق المالكين، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق المالكين بشكل مفصول عن جزء الالتزام، و يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة عن المبلغ المسجل لجزء حقوق المالكين و يجب الاعتراف بأية تغيرات لاحقة في الالتزام.

☞ الاصول والالتزامات الضريبية: - المقاصة: يجب القيام بإجراء المقاصة بين الاصول الضريبية الحالية والالتزامات الضريبية الحالية فقط اذا كانت المنشأة، لها حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها او تنوي السداد على اساس صافي او تجعل الاصل متحققا وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت.

☞ الاعباء الضريبية: يجب عرض العبء او الايراد الضريبي من الانشطة العادية في قائمة الدخل.

☞ فروق الصرف من الالتزامات او الاصول الضريبية الاجنبية المؤجلة: يتطلب المعيار المحاسبي رقم 21 الاعتراف بالتغيرات الناشئة في قيمة العملات الأجنبية كدخل او اعباء، لكنه لا يحدد بدقة أي قائمة مالية يتم الإفصاح عن هذه التغيرات، لكن الآثار المحاسبية التي يتركها هذا التغيير سواء كان ايراد او عبئا يؤثر على النتيجة المحاسبية و يخلق فروقا سواءا كانت فروق ضريبية اجنبية ايراد او خسارة، و عليه يجب الإفصاح عن هذه الفروقات في قائمة الدخل.

المعيار الحاسبي رقم 12 " ضرائب الدخل "تطبيق:

في سنة 2020 قامت مؤسسة " المعارف " بالحيازة على آلة بمبلغ 100.000 و، تعتمد مؤسسة " المعارف " على 3 سنوات في برنامج حساب استهلاكاتها، بينما الإدارة الجبائية تعتمد على خطة 5 سنوات لاحتساب استهلاك هذا النوع من الآلات.

إذا كانت النتيجة المحاسبية خلال الخمس سنوات هي 150.000 من كل سنة (الضريبة على أرباح الشركات 25 %)

المطلوب: حساب الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة لمؤسسة " المعارف "

1- حساب الفروق المؤقتة:

السنوات	بداية 2020	2020	2021	2022	2023	2024
القاعدة الجبائية	100.000	80.000	60.000	40.000	20.000	00
القاعدة المحاسبية	100.000	66.667	33.333	00	00	00
الفروق المؤقتة	00	13.333	26.667	40.000	20.000	

2- حساب الضرائب المؤجلة:

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024
القاعدة الجبائية	80.000	60.000	40.000	20.000	0
القاعدة المحاسبية	66.667	33.333	0	0	0
الفروقات المؤقتة	13.333	26.667	40.000	20.000	0
الضرائب المؤجلة	3333.25	6666.5	10.000	5.000	0
التغيرات في الضرائب المؤجلة	3333.25	3333.25	3333.25	5000-	5000-

3- محاسبة الضرائب لمؤجلة**1.3. النتيجة الجبائية السنوية:**

النتيجة المحاسبية	150.000
الاستهلاك الجبائي	20.000
النتيجة الجبائية	130.000

32.500	الضريبة على أرباح الشركات
--------	---------------------------

2.3. لو تم احتساب الضريبة على النتيجة المحاسبية:

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024
النتيجة المحاسبية	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000
الاهتلاك المحاسبي	33.333	33.333	33.334	0	0
النتيجة المحاسبية	116.667	116.667	116.667	150.000	150.000
الضريبة على أرباح الشركات	29166.75	29166.75	29166.75	37500	37500

3.3. التسجيل المحاسبي:

الطريقة الأولى: في السنوات الأولى اين يكون هناك فروق إيجابا لصالح المؤسسة يتم ترصيد القيد المسجل في اليومية الخاص بالضرائب المؤجلة، حيث يجعل الحساب 692 دائنا فيما يجعل الحساب 133 مدينا (أصول) كما يلي:

133	692	2020 / 12 / 31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن الاهتلاك.	3333.25	3333.25
133	692	2021 / 12 / 31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن الاهتلاك.	3333.25	3333.25
133	692	2022 / 12 / 31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن الاهتلاك.	3333.25	3333.25

ملاحظة: في نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات وذلك (محاسبيا) بعكس القيود، و (جبائيا) بالإشارة الى هذه العملية (extra comptable) في الجدول الجبائي 09.

وفي السنوات الأخيرة تصبح المؤسسة ملزمة (2023-2024) بدفع الفروقات وعليه يتم ترصيد القيد المسجل في اليومية الخاص بالضرائب المؤجلة، حيث يجعل الحساب 692 مدينا فيما يجعل الحساب 133 دائنا (خصوم) كما يلي:

5000	5000	2023 /12 /31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول ح/ ضريبة مؤجلة خصوم تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم.	133	692
5000	5000	2024 /12 /31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/ ضريبة مؤجلة خصوم تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم	133	692

ملاحظة: في نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات وذلك (محاسبيا) بعكس القيود، و (جبائيا) بالإشارة الى هذه العملية (extra comptable) في الجدول الجبائي 09.

الطريقة الثانية:

التسجيل بالنسبة للسنوات: 2020-2021-2022 (نفس القيد يسجل في نهاية كل سنة)

	3333.25	ضرائب مؤجلة اصول		133
	29166.75	ضريبة علة النتائج		695
32500		ضرائب واجبة الدفع	444	

التسجيل بالنسبة للسنوات 2023-2024 (نفس القيد يسجل في كل نهاية سنة)

	37500	ضريبة علة النتائج		695
5000		ضرائب مؤجلة خصوم	133	
32500		ضرائب واجبة الدفع	444	

د. محمود كيش

السنة الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة

محاضرات في مقياس المعايير المحاسبة الدولية

المبحث السابع: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال

تمهيد

يعتبر ادماج العمليات م الظواهر الاقتصادية السليمة التي تلجأ إليها مختلف الشركات من أجل تطبيق استراتيجياتها المختلفة، فقد تهدف الشركة من وراء عملية الاندماج الى السيطرة على السوق، او تجميع الجهود من أجل مواجهة منافسة معينة او السيطرة على منافس من أجل جلب التكنولوجيا او الدخول الى الاسواق، بحيث انها عملية مالية تهدف الى توحيد الموارد من أجل تحقيق الاهداف الموضوعة، حيث يبرز دور المحاسبة و المعلومة المالية في تحديد كيفية الاندماج من أجل تقييم الحقوق و الالتزامات بين الشركاء و كذلك مطابق طرق القياس بما يخدم مختلف البيئات المحاسبية المختلفة التي تنشط فيها مختلف هذه الكيانات.

يهدف هذا المعيار الى تحديد طرق القياس المعتمدة في دمج الاعمال و كذلك ابراز اهم الافصاحات المحاسبية و تأثيراتها على جودة القوائم المالية للمنشآت المدجة، حيث يتم الافصاح عن عمليات الاندماج و اهم التغيرات الممكنة الحدوث حين دمج القوائم المالية، خاصة الفوارق الملاحظة في عمليات القياس و التقييم المحاسبي و ما يتولد منها من شهرة المحل الموجبة و السالبة ، و كذلك تحديد الحصص، و تبيان الحصص المسيطرة و الغير المسيطرة و طرق توزيع الارباح و التدخل في اتخاذ القرارات.

1- نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال

يطبق هذا المعيار على كل عمليات الاندماج التي تحدث ما بين الشركات المستقلة عن بعضها، و ما ينتج عنها من تغيرات في طبيعة حقوق الملكية، و كذلك حجم السيطرة، بما يخدم مختلف الأطراف المسيطرة و الغير المسيطرة، فهي مجموعة من الحالات التي يتم فيها دمج الاصول و الالتزامات لشركة معينة، او دمج قطاعات الاعمال و لشركات تنتمي الى نفس النشاط ، و يستثنى من هذا المعيار كل عمليات تأسيس و الدمج الداخلية التي تقوم بها الشركة بين فروعها، او المشاريع المشتركة، و الخاضعة لسيطرتها.

2- اهم التعريفات المستعملة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال

- **دمج الاعمال:** هي عملية التوحيد التي تقوم بها مجموعة من الشركات و ذلك بدمج اصولها و التزاماتها حتى تتحول الى كيان موحد، ما يؤدي الى زيادة سيطرة شركة معينة على اخرى، كما قد يؤدي الى اختفاء كيان معين او اكثر، و ظهور كيان جديد مسيطر على كل الشركات المعنية بالاندماج.
- **الحقوق غير المسيطرة:** عملية الاندماج سوف يتولد عنها تغير في طبيعة حقوق الملكية، باستحواذ شركة على اخرى قد يكون بصفة كلية او جزئية ، في الحالة الاخيرة سوف ينتج عنه بقاء جزء من حقوق الملكية غير مسيطر عليه، اي لم يخضع لعملية الاندماج.

- **طريقة الاستملاك:** هي طريقة محاسبية لكيفية الاعتراف بالأصول و الالتزامات في القوائم المالية للشركات المدجة، بحيث ان الشركة المدجة تقوم بالاعتراف بقيمة الاصول و الخصوم في قوائمها المالية بطريقة القيمة العادلة، بحيث لا يجب ان تنسى الافصاح عن اي التزام مستقبلي يواجهه الشركة بعد عملية الاندماج شرط امكانية تحديده و قياسه بطريقة موثوقة.
- **السيطرة:** هي الحالة التي تبين حجم امتلاك الشركة الداخلة لحقوق ملكية الشركة المدجة، ما يعطيها الشرعية في التدخل و التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للشركة اخرى وفق المنافع المرجوة من انشطتها.
- **القيمة العادلة:** هي القيمة السوقية التي سوف تحصل عليها الشركة المدجة نتيجة بيع اصولها في سوق نشطة، يوفر معلومات كافية لكل الأطراف و في تاريخ محدد من اجل اتخاذ القرارات الرشيدة، و هو عنصر مهم في عملية الاندماج ، ما يساعد مختلف الاطراف على معرفة القيمة الحقيقية للشركات المدجة، و كذلك نتائج الاندماج (قيم فائضة او ناقصة نعبر عنها بمصطلح الشهرة)

3- طريقة الاستملاك وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال

هي الطريقة المعتمدة من طرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) دمج الاعمال، و التي تقضي بتقييم صافي الاصول و الالتزامات بالقيمة العادلة، في القوائم المالية المدجة، بحيث تعمل كل من الشركات الداخلة و المدجة على اعادة تقييم موجوداتها و التزاماتها بالقيمة العادلة لتاريخ الاندماج، و هي طريقة مقبولة لما تلعبه من دور مهم في تقريب الطرق المحاسبية و ضمان مبدأ الثبات في التقييم، بسبب الاختلافات المحتمل وجودها في طرق القياس المعتمدة في كل طرف مساهم في عملية الاندماج، و من اجل تحقيق اهداف هذه الطريقة:

- تحديد اطراف الاندماج بين الشركة الداخلة و المدجة، او ان عملية الاندماج سوف ينتج عنها اختفاء شركة او اكثر و ظهور شركات جديدة حيث ان طبيعة السيطرة سوف تختلف من نصف الى جل و كل الاسهم في الشركة المدجة.
- تحديد تاريخ الاندماج و هو عنصر مهم مرتبط بمتغير القيمة المعتمد في عملية الاستملاك، و هنا يجب الاشارة الى تاريخين مهمين و هو تاريخ الاستملاك و تاريخ الاقفال، بحيث ان تاريخ الاستملاك هو التاريخ الذي يتم فيه الانطلاق في عملية نقل الاصول و الالتزامات من الشركات المدجة الى الشركات الداخلة، ما ينتج عنه قوائم مالية جديدة و معدلات سيطرة كذلك، حيث ان هذه العملية تعطي الصيغة القانونية للشركة الجديدة، بحيث يحدث الاندماج الفعلي و اعداد القوائم المالية للشركة الجديد و هنا نصل الى تاريخ الاقفال، اي التاريخ الذي سوف تتوقف الشركة عن اعادة تقييم موجوداتها و خصومها بعد ان قامت بإعداد القوائم المالية الجديدة.
- الانطلاق في اعادة تقييم و الاعتراف بالأصول و الالتزامات المدجة بالقيم العادلة، و تحديد الحصص المسيطة الجديدة بالإضافة الى الاعتراف بالحصص الغير مسيطرة في الشركات المدجة.

- بعد القياس بالقيمة العادلة لمختلف الأصول و الالتزامات، يجب الاعتراف و الافصاح عن الشهرة بالربح او الخسارة وفقا للقيمة العادلة لمختلف العناصر المدمجة، و ذلك بمقارنة قيمتها الدفترية الصافية، مع قيمتها العادلة الصافية، و ما ينجر عنه من شهرة قد تكون موجبة (ربح من عملية الاندماج) او سالبة (خسارة عملية الاندماج) و تعالج في حقوق الملكية.

4- المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال

1.5. تكلفة الاستملاك

تتوفى عملية حساب تكلفة الاستملاك من التاريخ الفعلي لسيطرة على الشركة المدمجة و الانطلاق في النشاط من طرف الشركة الجديدة، بحيث في هذا التاريخ تقوم الشركات المدمجة بإعادة تقييم أصولها و التزاماتها في تاريخ التبادل بالقيمة العادلة الصافية، كما ان مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة و المتعلقة بالاندماج (التسجيل، التوثيق، الخيرة ...) لا تدخل في قيمة الاستملاك للأصول و الخصوم المدمجة، بل تعالج كمصروف في قائمة الدخل للشركة المدمجة الجديدة.

2.5. التكاليف المتعلقة بالتملك

هي مختلف المصاريف القانونية، العملية و التقنية التي تجدد الشركة الدامجة نفسها مجرة على دفعها من اجل استكمال عملية الادماج، كمصاريف المؤثقين، الخبراء و المالىين، مصاريف الادارات الحكومية و الهيئات المالية الاخرى.

ملاحظة:

- رسوم تسجيل و اصدار الاوراق المالية للديون و لحقوق الملكية يتم محاسبتها كمصاريف الدورة انطلاقا من 2009/07/1 ، باستثناء تكاليف اصدار الاوراق المالية للديون و حقوق الملكية (مصاريف طباعة و تسجيل الاسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للاسهم المصدرة - يتم خصمها من راس المال الاضافي. (IAS 32 و IFRS 9).

5.3- الاعتراف بالأصول و الالتزامات

- يجب عل المنشأة الدامجة الاعتراف بشكل منفصل في قوائمها المالية و بتاريخ الدمج بالأصول و الالتزامات المحددة و كذلك تحديد طبيعة الشهرة الناتجة عن عملية الدمج سواء بالربح او بالخسارة (سالبة او موجبة).
- يجب الاعتراف بمختلف الالتزامات المحتملة التي ورثتها الشركة الدامجة الى الشركة الدامجة عند عملية توحيد الأعمال، بحيث اذا كانت هذه الالتزامات قد حدثت قبل عملية الاندماج و يمكن ان تبقى تأثيراتها بعد عملية الاندماج (عملية الادماج يكون هناك التزام من الشركة المشترية بتحمل كل الالتزامات من الشركة التي باعت) بحيث يمكن قياس القيمة العادلة للالتزام بشكل موثوق. و يجب على الشركة الدامجة الاعتراف به عند تاريخ الاستملاك.

- يتم تشكيل مؤونة للالتزامات المحتملة الحدوث و الاعتراف بقيمتها في القوائم المالية للشركة المدجة، وفق متطلبات المعيار المحاسبي (IAS 37) " المخصصات و الاصول و المطلوبات المحتملة"، كما القيمة التي يعترف بها مبدئيا كمخصص ، تكون قابلة للتعديل بأية اصفاءات محتملة وفق شروط الاعتراف بالقيمة الحالية.
- التثبيتات الغير مادية او المعنوية، خاصة المولدة داخليا من طرف الشركة، في عميلة الاندماج يجب على الشركة الداجة الاعتراف بوجودها و الافصاح عنها في قوائمها المالية، مثل الاسم التجاري، شهر المحل، براءات الاختراع، العلاقات مع الزبائن، برمجيات مطورة داخليا، و التي هي عبارة عن اصول غير الملموسة تتعرض قيمتها للإصفاء خلال الفترة المتبقية للاستملاك.
- الالتزامات المحتملة يجب الاعتراف بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، و باعتمادها بشكل كلي مع باقي الالتزامات و الاصول الاخرى في قوائمها المالية. كما يجب قياس قيمة الاستحواذ على الاصول و الالتزامات المسيطر عليها بالقيمة العادلة لكافة الاصول و الالتزامات، عدا الاصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (5).

4.5. دمج الاعمال المتحقق على مراحل

- و هي الحالة التي يكون فيها استحواد الشركة على شركة اخرة بالتدرج، يعني ان هناك تزايد في نسبة التملك و ذلك بفصل الحصول على اسهم في كل مرة، ما يزيد من نسبة السيطرة في كل مرة، بحيث ان الشركة عند وصولها الى السيطرة الكاملة (الحصول علة كل او اغلبية الحصص و الاسهم و حقوق الملكية) هذه الحالة يجب عليها اعادة تقييم حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقا في الشركة المشترية بقيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك مع الاعتراف بالربح او الخسارة في بياناتها المالية (قائمة الدخل الشامل).
- محاسبيا يتم تحويل حسابات استثمارات الادوات المالية حقوق (الاسهم) قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية ، اما اذا كانت اصول مالية يقيم بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم.

5.5. الاعتراف بالشهرة و قياسها

قياس الشهرة

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص الغير مسيطرة) - (القيمة العادلة لصافي اصول الشركة المشترية و الالتزامات المتكبدة)

- في حالة دمج الاعمال المتحقق على مراحل:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص الغير مسيطرة + القيمة العادلة في تاريخ الاستملاك لحصة حقوق الملكية للشركة المشتريه المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقا) - (القيمة العادلة لصافي اصول الشركة المشتراة و الالتزامات المتكبدة)

- يتم الاعتراف بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء ، و تقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الاستحواذ عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء، و هي ما تعرف بالشهرة الموجبة **GoodWill** .
- يكون الاعتراف اللاحق للشهرة بالتكلفة مطروحا منها مجموع قيمة تدني الخسائر و تخضع الشهرة سنويا لاختبار تدني قيمة الاصول الغير ملموسة و لعدة اختبارات في السنة.
- **الشهرة السالبة (الشراء بأسعار مخفضة):** اذا كانت تكلفة الاستحواذ اصغر من القيمة العادلة لصافي الاصول المشتراة فان هناك شهرة سالبة **BedWill** و التي صارت تسمى بالشراء بأسعار مخفضة **Bargain Purchases** و التي يجب ان تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل.

6.5 فترة القياس:

و هي الفترة المقبولة محاسبيا لنقل مختلف حسابات الاصول و الالتزامات من القوائم المالية للشركات المدمجة الى القوائم المدمجة او الموحدة، ففي حالة انتهت الفترة المالية و لم تنتهي عملية الاندماج، تقوم الشركة المدمجة بالافصاح و الاعتراف بشكل مؤقت للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في قوائمها المالية، و خلال فترة القياس تقوم الشركة المندجة بتعديل المبالغ المعترف بها في تاريخ الاستملاك باثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الظروف و الحقائق بتاريخ الاستملاك (القيمة العادلة).

7.5 الحقوق الغير مسيطرة

بحيث يجب الافصاح عن نسبتها و قيمتها في القوائم المالية للشركة المدمجة (حقوق غير مسيطرة) اين يجب ان تكون القياس قائم على احدى الطريقتين:

- على اساس القيمة العادلة (الشهرة الكاملة) او
- على اساس الحصة النسبية للحقوق الغير مسيطرة عليها في القيمة العادلة لصافي الاصول المحددة في الشركة المشتراة.

8.5. الاصول التعويضية

و هي مجموعة من الاستثناءات الممكنة الوقوع في عملية الاندماج، اذ بموجبها تلتزم الشركة بتعويض الشركة الدامجة عن مجموعة من التكاليف و الالتزامات السابقة لعملية الاندماج الاعمال، بحيث تكون محتملة و غير مؤكدة و المتعلقة بالالتزام او اصل (مثل نزاع قضائي تنتج عنه عملية تعويض بعد عمالية الاندماج).

9.5. المدفوعات على اساس الاسهم

في حالة الاندماج تبقى حقوق المستفيدين منها ، كما تنتقل تنقل هذه الاسهم و العقود للشركة المدمجة الجديدة وفق التزاماتها بالمحافظة على حقوق المتعاملين في الشركة المشتراة، اي و يبقى التعامل بها ساريا وفق للمعايير البلاغ الدولي رقم 02 .

10.5. الاصول الغير المتداولة المحتفظ بها للبيع

الشركة الدامجة تعمل على قياس هذه الاصول بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التنازل عند عملية الاندماج، و ذلك وفقا لمتطلبات المعيار الابلاغ الدولي رقم 5.

6. دمج الاعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي

و هي حالات الاندماج التي تكون من دون تدفق نقدي، اي ان هناك تغييرات في هيكل راس المال او حقوق الملكية، يؤدي الى تصاعد نفود و سيطرة شركة ما على اخرى، ما يؤدي الى اندماجها في كيان جديد، و تصير الشركة المشتراة خاضعة للشركة المسيطرة الجديدة ز من الامثلة على ذلك:

- التمكن من الحيازة على اسهم اضافية على حساب باقي المساهمين مما يجعلها في موقع سيطرة.
- تمكن الشركة الدامجة من الحصول على باقي اسهم الشركة المشتراة، و السيطرة عليها خاصة بعد انتهاء حقوق نقض الاقلية و التي كانت تمنع الامتلاك الكلي للشركة من طرف جهة واحدة او معينة و في خلال فترة زمنية محددة.
- الاتفاقيات الثنائية التي بموجبها تقبل شركة معينة الاندماج مع اخرى او تحتها و ذلك ذون اجراء تدفقات نقدية.

7. الافصاح

يجب الافصاح على المعلومات التي تساعد مستعملي القوائم المالية على فهم طبيعة الاندماج و الاثار المترتبة على هذه العملية:

- عمليات الاندماج التي تمت خلال فترة اعداد القوائم المالية و اهم التغيرات في هيكل راس المال
- عمليات الاندماج قبل تاريخ الميزانية و اهم التأثيرات المتوقعة.
- بعض الاندماجات منشآت الاعمال التي تمت في فترات سابقة.
- التواريخ المتعلقة بفترات التبادل و الاقفال.
- الشهرة المحققة.
- طرق القياس المعتمدة و كيفية التعامل مع الاصول الغير ملموسة.
- الافصاح عن المدفوعات على اساس الاسهم، و التي حصلت بعد عملية الاندماج
- الافصاح عن الاصول الغير المتداولة المحتفظ بها للبيع المتحصل عليها بعد عملية الاندماج
- الافصاح عن طبيعة دمج الاعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي.

د.محمود كبيش

السنة الثانية ماستر محاسبة و جباية معمقة

محاضرات في مقياس المعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثامن: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"

تمهيد

ان التطور الكبير الذي عرفته الاسواق المالية من حجمها او ادواتها، قد فتح مجموعة من الخيارات بالنسبة لمنشآت تسمح لها القيام بمجموعة من التسويات في اطار الادوات و المشتقات المالية، ما يسمح لها بتغطية التزاماتها عن طريق ادوات حقوق الملكية و الادوات المالية، غير ان هذه العمليات و التي تعتبر جديدة على طبيعة التسيير للمنشآت، المحاسبة مضطرة للتعامل معها، من اجل التقرير عنها و الافصاح في القوائم المالية، ان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"، يقدم المعالجة الاجراءات و المبادئ المحاسبية الملائمة من اجل القياس و الافصاح لمختلف العمليات على الاسهم و الادوات المالية، بحيث يبرز كيفية الاثبات و الاعتراف بالأحداث الاقتصادية و المالية و كذلك اهم الافصاحات في القوائم المالية و المتعلقة بهذه العمليات، بما سواء كنت التعاملات مع المساهمين او الملاك، الموظفين او العاملين، او حتى الموردين، فالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم" يحدد المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تقاس بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في اطار الصفقات و التعاقدات، كما يحدد ابرز الافصاحات المتعلقة بالأصول و الالتزامات المالية في اطار الاتفاقات مع مختلف اصحاب المصلحة.

1. هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"

ان مختلف العمليات التي تقوم بها المنشأة و المتعلقة بممارسة مدفوعاتها على اساس الاسهم و حقوق الملكية، تحتاج الى معالجة خاصة، و بالتحديد العمليات التي سوف تنتقل التزاماتها الى المستقبل، و اهم التأثيرات المتوقعة نتيجة التغيرات التي تعرفها القيم و مؤشرات اسواق راس المال، فالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"، يهدف الى ابراز اهم طرق القياس و التقييم المتعلقة بعمليات الدفع على اساس الاسهم و حقوق الملكية، كما يحدد الارشادات الملائمة للإفصاح عن هذه العمليات و اهم تأثيراتها على قائمة المركز المالي و قائمة الدخل، بحيث تطرح اشكالية تصنيف الادوات المالية في اطار التسوية عن طريق دفع الاسهم في القوائم المالية بالإضافة الى اشكالية قياسها و متابعة قيمتها.

2. نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم":

يغطي هذا المعيار كل العمليات التي تلجأ فيها المنشأة الى استعمال الاسهم و خيارات الاسهم من اجل تغطية التزاماتها. **كـ تسوية حقوق الملكية:** و هي الحالة التي تلجأ فيها المنشأة الى استعمال الاسهم و خيارات الاسهم من اجل احترام التزاماتها اتجاه مختلف المتعاملين و اصحاب المصالح، في الحالة التي لا تمتلك او لا تريد ان تعتمد على الخزينة او تدفقات الخزينة من اجل اكمال المعاملة، ففي هذه الحالة سوف تكون هناك تغيرات دائمة او ظرفية في جانب حقوق ملكية المنشأة المانحة لهذا الامتياز.

تسويات نقدية على أساس سعر السهم: و هي الحالة التي تعتمد فيها المنشأة على قيمة السهم من اجل المخالصة لأي عملية اقتصادية، بحيث ان قيمة الشيء ترتبط بقيمة السهم الانية في سوق التداول، كأن تتحصل المنشأة على بضاعة من المورد، بحيث ان قيمة البضاعة يتم التعبير عنها بقيمة مجموعة من الاسهم او اي عنصر من ادوات حقوق الملكية الآخرين ففي هذه الحالة لا يتحصل المورد على تدفق نقدي مباشر، وانما يتحصل على اسهم او اي ادوات حقوق ملكية اخرى مقابل سلعته او خدماته تقيم بقيمة سعر التداول في تاريخ التبادل، ففي هذه الحالة هناك خياران للمورد، التحصيل المباشرة لأمواله حيث ان المنشأة تقوم بالتزاماتها مباشرة اتجاه المورد، او يتحصل على ادوات من حقوق الملكية بقيمة البضاعة، على ان يتم توظيفها لفترة معينة و في تاريخ الاستلام تحول الى نقدية بما تحمله من ارباح اضافية الى سعر البيع.

3. التعريفات لمختلف المصطلحات المستعملة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم":

تسويات حقوق الملكية: و هي الحالة التي تقوم فيها المنشأة بتغطية التزاماتها اتجاه مورديها من السلع و الخدمات باستعمال مختلف الادوات المالية المتعلقة بحقوق الملكية، عوض الدفع النقدي المباشر.

عمليات الدفع على أساس الأسهم: و هي الحالة التي تقوم فيها المنشأة بتغطية التزاماتها اتجاه مورديها من السلع و الخدمات باستعمال مختلف الادوات المالية المتعلقة بحقوق الملكية، عوض الدفع النقدي المباشر، بحيث ان المنشأة في هذه الحالة تعتمد على القيمة العادلة لأدواتها المالية المختلفة من اسهم او خيارات الاسهم من اجل تقييم العمليات و المبادلات.

تاريخ المنح: و هو عنصر مهم في الاتفاقية خاصة ما تعلق بتقييم عناصر التبادل من اسهم او خيارات الاسهم مقابل البضائع و الخدمات او الأداءات، بحيث يكون هناك اتفاق بين مختلف المتعاملين (المنشأة، المساهمين او الملاك، الموظفين او العمال، الموردين...)، اولا على طبيعة السداد (الاعتماد على ادوات حقوق الملكية عوض التدفق النقدي المباشر)، ثم في المرحلة الثانية تحديد تاريخ الانطلاق في العملية (التبادل)، ثم تاريخ المنح او التسوية النهائية (نهاية فترة الاتفاق تحويل الاسهم و خيارات الاسهم الى تدفق نقدي حقيقي)

قيمة ضمنية: و هي الحالة التي تنتج باعتماد القيمة العادلة للسهم في تاريخ التداول كعنصر لتقييم العملية، بحيث ان هذه الاخيرة يمكن ان تختلف مع سعر التبادل ما يخلق قيمة ضمنية تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الاخر حقق الحصول عليها او الاكتتاب فيها، والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف الاخر دفعه.

خيار السهم: هو نوع من الاسهم الذي يعطي لصاحبه حق الاستفادة من التدفق النقدي، لكن لا يسمح له بالتداول او التدخل في عمليات اتخاذ القرارات، فهو عقد يعطي لحامله الحق بالاكتتاب باسهم منشأة بسعر محدد قد يكون بقيمة الاسهم العادية او اقل، او قابل للتحديد خلال فترة زمنية محددة.

فترة الوفاء بالشروط: وهي الفترة التي يجب خلالها استيفاء جميع الشروط المحددة في الاتفاقية الدفع على أساس الأسهم.

4. الاعتراف بـ " المدفوعات على أساس الأسهم" وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02

1.4. العمليات مع المورد

ان عمليات التسوية مع المورد بالاعتماد على حقوق الملكية قد تسبب تغيرات مهمة في الهيكل الأساسية لرأس المال اين يجب على المنشأة تقديم مجموعة من الاعترافات و الافصاحات في القوائم المالية من اجل مختلف التغيرات المحتملة الوقوع، و عليه و من اجل اثبات هذه التغيرات لابد لها من القيام بمجموعة من الاعترافات المتعلقة بـ:

الاعتراف بطبيعة الاصول التي تم وفق عمليات التسديد على اساس الاسهم من سلع و خدمات و الاداءات و الافصاح عنها في قائمة المركز المالي في جانب الاصول بالزيادة، و كذلك الايضاحات. اما بالنسبة لعمليات اصدار الاسهم، فيتم الاعتراف بها في جانب حقوق الملكية بالزيادة، و في حالة التسوية النقدي يكون الاعتراف بها في جانب الالتزامات في قائمة المركز المالي.

اذا كانت المعاملة الاقتصادية لا تخضع لتعريف الاصل وفق الاطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية، ففي هذه الحالة فان البضاعة او الخدمة المقدمة في اطار عمليات التسوية عن طريق الاسهم ، فتسجل في جانب المصاريف في قائمة الدخل و ليس كأصل في قائمة المركز المالي.

من شروط القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 ان يتم قياس قيمة البضاعة او الخدمة في اطار التسوية عن طريق حقوق الملكية، بالقيمة العادلة للسلع والخدمات بتاريخ الشراء او الحصول عليها، اما في حالة العجز عن القياس بالقيمة العادلة للبضاعة او السلعة ، فيتم الاعتماد على القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى بنموذج تاريخ التسوية او العملية، كما يجب إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الاعتراف بأية تغييرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع او الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع او الخدمات مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة، ويكون عنصر الدين هو أساس الدفعة النقدية التي سوف تحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع او الخدمات بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فانه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المالية المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

2.4. العمليات التي تتضمن استلام خدمات (عادة ما تتم مع الموظفين و العمال - داخليا-)

و هي مختلف عمليات التسوية على اساس الاسهم او خيارات الاسهم، بحيث تعتمد المنشأة على تسوية التزاماتها مع موظفيها خاصة ما تعلق بشق الأرباح و المنح السنوية بالاعتماد على الادوات المالية، تقدم الى مختلف الموظفين و العمال، و يجب على المنشأة الاعتراف بـ:

اعتماد نموذج قياس مبني على القيمة العادلة للأداة المالية (حقوق الملكية - خيارات الاسهم) في التاريخ الاصلي الذي التزمت المنشأة منحه الى عمالها او موظفيها و هو ما يسمى بنموذج تاريخ المنح.

عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعمال متعلقة بشروط الوفاء بها مستقبلاً (يعني ان يبقى العامل أو الموظف يشتغل الى غاية نهاية العقد المبرم، و هو عنصر مهم في الاتفاقية اذ ان اي اخلال سوف يفقده الامتياز الذي تحصل عليه، اي ان الاستفادة تكون شرطية مرتبطة بالوفاء)، فانه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف في قائمة الدخل على مدار الفترات التي تستوفي خلالها هذه الشروط، ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية في قائمة المركز المالي.

يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل **Black-Scholes** أو **Binomial**، فعلي المنشأة الانصاح عن النموذج الذي تراه مناسباً لجودة و ملاءمة المعلومة المالية المفصح عنها في القوائم المالية، بحيث ان اي تغيير أو الانتقال من نموذج الى أخرى يتم اعتباره تغير في السياسات المحاسبية و يخضع لشروط المعيار المحاسبي رقم 08.

إذا منحت المنشأة لموظفيه خيارات اسهم مستحقة خلال 3 سنوات شرط الالتزام بالاستمرارية خلال هذه الفترة في المنشأة، فيجب الالتزام بالخطوات التالية:

- أ. يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي منحت فيه.
- ب. تحديد قيد هذه العملية (تكاليف تعويض العاملين) في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الاستحقاق البالغة 3 سنوات مع ادخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي تعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- ت. سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المعترف به، وتعكس التكلفة في قائمة الدخل عدد الخيارات المستحقة، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو التي سيتم ممارستها.

5. العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة اما نقداً أو عن طريق اصدار ادوات حقوق الملكية، وقد يحق للموظف ان يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو ان يمنح أسهما خاضعة لبعض الشروط (مثل ان لا يستطيع بيعها خلال مدة معينة)، وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يمتلك الخيار بتحديد طريقة التسوية (المنشأة أو الموظف)، و في هذه الحالة فان لموظفة الاولوية في اختيار طريقة التسوية:

إذا كان للموظف الحق في اختيار أسلوب التسوية، كأن يتحصن على حقوقه سواء نقداً أو خيارات اسهم أو اي اداة حقوق ملكية اخرى..

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

6. الطرف الذي يمتلك الخيار بتحديد طريقة التسوية (المنشأة):

للمنشأة الحق في تحديد طريقة التسوية وفقاً لمصلحتها، ففي حالة وجود التزام تعاقدي تختار بين ان تكون التسوية نقدية و ذلك وفقاً لما تعودت عليه في مختلف تعاملاتها السابقة أو سياستها التجارية تتطلب منها القيام بذلك أو ان تعتمد الدفع

باستعمال ادوات حقوق الملكية، شرط ان تكون قابلة لاسترداد، ففي حالة لم تتضح الطريقة المثلى (غموض الجوهر التجاري للعملية) فان المنشأة تتعامل بمحاسبة الاتفاقية على انها تسوية بحقوق الملكية، وإذا تمت محاسبة المعاملة على انها معاملة يتم تسويتها بحقوق ملكية، فان المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة

7. الإفصاحات

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

ب- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية و التي تحدد العمليات الاقتصادية المعنية بعمليات التسوية.

ت- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة او الخدمات المستلمة، او القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.

ث- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم اثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح او خسائر المنشأة للفترة و على مركزها المالي.

8. تطبيقات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم "

تطبيق 01:

في 2023/01/01 اشترت الشركة القابضة بضاعة بقيمة 130.000 ون ، مقابل اصدار 30.000 سهم بقيمة 3 ون للسهم، بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم 4 ون.

المطلوب:

✓ تحديد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالفاتر المحاسبية بتاريخ الشراء؟

✓ اثبات القيد اللازم لشراء البضاعة؟

الحل:

1- يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130.000 ون و هي القيمة العادلة لأصل المستلم.

2- اثبات قيد الشراء للبضاعة:

130.000	ح / المخزون	
90.000	الى ح / راس مال أسهم عادية 30.000 * 3	
40.000	الى ح / راس مال اضافي	

يتم اثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130.000 ون نقدية، منها 90.000 راس مال لاسهم عادية، والفرق 40.000 يعتبر راس مال إضافي.

في حالة عدم التمكن من تحديد القيمة العادلة للبضاعة، يتم تسجيلها بالقيمة العادلة للسهم أي 120.000 (30.000*4) وذلك بسبب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل.

120.000	ح/ المخزون	
90.000	الى ح/ راس مال أسهم عادية 30.000 * 3	
30.000	الى ح/ راس مال اضافي	

يتم اثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120.000 ون نقدية، منها 90.000 راس مال لاسهم عادية، والفرق 40.000 يعتبر راس مال إضافي.

تطبيق 02:

توفرت المعلومات التالية والمتعلقة بحقوق خيار الممنوحة للعاملين لدى احدى الشركات
 في 2023/01/01 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف، و كل حق خيار له الحق في الحصول على 3 اسهم عادية، شريطة الاستمرار بالعمل لدى الشركة خلال 3 سنوات القادمة.
 قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 ون بتاريخ المنح.
 قدرت الشركة ان المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتكون العمل قبل استنفاد المدة (3سنوات) 10 %، وبالتالي سوف يفقدون حقهم في ممارسة الخيار.
 بلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 ون للسهم والقيمة الاسمية للسهم 1 ون.

المطلوب:

حساب تكاليف التعويضات التي سوف تعترف بها الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة؟

اعداد القيود المناسبة؟

الحل:

1- سيتم الاعتراف بالتكاليف (مكافأة) التعويضات خلال فترة استيفاء الشروط (3سنوات) و هي شرط استمرارية الموظفين في عملهم.

السنة	التكاليف عن التعويضات السنوية	اجمالي التكاليف عن التعويضات التراكمية
3/(8*%90*300*100)	72.000	72.000
3/(8*%90*300*100)	72.000	144.000
3/(8*%90*300*100)	72.000	216.000

2- تسجيل القيود المحاسبية

72.000	ح/ تكاليف وتعويضات	
72.000	الى ح/ راس مال مدفوع - خيار السهم	

في حال قرر الموظفون ممارسة خيار السهم، سوف يتم اصدار أسهم عادية وفق الشروط، و بافتراض ان القيمة الاسمية للسهم هي 1 ون و تسجل وفق القيد التالي:

216.000	ح/ راس مال إضافي مدفوع - خيار السهم -
81.000	الى ح/ راس مال أسهم عادية $100 * 90\% * 3 * 1$
135.000	الى ح/ راس مال اضافي

تطبيق 03 :

منحت شركة مساهمة كل موظف لديها (50 موظف) أسهم حقوق منحة مقابل ارتفاع سعر السهم، تقديرا لإنجازهم عددها 300 حق، بتاريخ 2021/01/01 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2023/12/31. وعلى افتراض انه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم و ان أسعار الأسهم في السوق خلال المرحلة كانت كالتالي:

2021/01/01 12 ون.

2021/12/31 15 ون.

2022/12/31 16 ون.

2023/12/31 18 ون.

المطلوب: احتساب مقدار الالتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق؟

الحل:

$$\text{الالتزام المستحق في 2023/12/31} = 50 * 70\% * 300 * (18 - 12) = 63.000 \text{ ون}$$

تطبيق 04:

قامت الشركة القابضة بالحيازة على مباني مقابل 500.000 ون، ويستطيع المورد ان يختار طريقة تسوية سعر الشراء، والخيارات عبارة عن:

البديل الأول: استلام 100.000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة. او

البديل الثاني: استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة الوقية لما يمثل 80.000 سهم من أسهم الشركة.

وتقدر القيمة العادلة للبديل الأول 600.000 ون والقيمة العادلة للبديل الثاني 460.000 ون.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة؟

في حال قام المورد باختيار البديل الثاني (استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة الوقية لما يمثل 80.000 سهم من أسهم الشركة)، فان الشركة ملزمة بتسجيل مبلغ 460.000 في خانة التزاماتها، و 40.000 في حقوق الملكية والتي تمثل الفرق بين قيمة التثبيت والقيمة العادلة للالتزام.

500.000	ح/ المباني
---------	------------

ح/ دمم دائنة	460.000	
ح/ حقوق خيار اسهم محتككة – حقوق الملكية-	40.000	

المبحث التاسع : المعيار الدولي للتقارير المالية قم (7) الأدوات المالية: الافصاحات

تمهيد

تعتبر الادوات المالية من اهم البدائل المتاحة في سوق رؤوس الاموال، بما تقدمه من حلول من اجل تحصيل حقوق الملكية او تغطية مجموعة من المخاطر التي قد تواجه المنشآت الاقتصادية، كما ان التطور التقني ساعد على توسيع نطاق التبادل للأدوات المالية، و سمح بتطويرها الى مشتقات الهدف من ورائها هو تحصيل الارباح و مواجهة الاخطار المحتملة الوقوع، وهو ما زاد من اهمية الاهتمام بهذا النوع من لاستثمارات اما له من اهمية قصوى في تركيبة رأسمال الشركات و كذلك الاهداف المتوقعة من استغلاله، بحيث طرح هنا مشكلة القياس المحاسبي لهذه الادوات المالية و كذلك النواتج المتحصل منها، كما ان عنصر الافصاح كذلك عليها في القوائم المالية، و التركيز على العناصر الاساسية المكونة لهذه الادوات. بحيث قام المجلس الدولي للمعايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية قم (7) الأدوات المالية: الافصاحات، و الذي يهتم بجانب الافصاحات، حيث يقوم بتحديد الاجراءات و تقديم النصائح و التوجيهات المتعلقة بكيفية عرض المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية في مختلف القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها، فتعمل على تصنيف هذه الادوات المالية حسب اهدافها سواءك اصول او التزامات، او حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، و المصروفات و الايرادات الناتجة عن تعاملاتها في قائمة الدخل، كما تفصح عن اهم المخاطر التي تصادف عملية تداول هذه القوائم المالية، و تصنيفها و تبين كيفية الاعتراف بها و قدرتها على التأثير على استمراريتها.

- اهم المخاطر التي تواجهها المنشأة في تعاملاتها و تداولها للأدوات المالية

و هي مجموعة من المخاطر المتعلقة بالمعاملين بالإضافة الى طبيعة الاسواق المالية و النقدية، بالإضافة الى تدخلات مكاتب التنقيط و الاثار المترتبة على عمليات التقييم المتعلقة بالأدوات المالية و مشتقاتها و يمكن تصنيف هذه المخاطر الى الاصناف التالية:

مخاطر الائتمان: و هي من المخاطر العملية التي تنتج عن عدم التزام احد الاطراف بنود العقد، كالتوقف عن دفع اقساط الديون للقروض و الأدونات المتعلقة بالخزينة، او الامتناع عن توزيع الارباح و الفوائد بسبب سياسة توزيع الارباح المعتمدة، و هو ما سوف يؤدي الى انخفاض موثوقية المنشأة، و احساس بعم الامان في الالتزام بالعقود و الاتفاقيات، كما انه سوف يتسبب بخسائر لبعض الاطراف المشاركة في عمليات التداول.

مخاطر العملة: و يه من المخاطر الاقتصادية الكلية التي قد تضرب المنشأة، بسبب التغيرات التي قد تحدث في سعر صرف العملات، و هم ما قد يؤثر سلبا على القيمة الحقيقية للأصول و المعاملات، خاصة في حالة كانت المنشأة منتشرة جغرافيا في عدة اسواق عالمية، و عليه فان التغير في قيمة العملية اه تأثير مباشر على قيمة السهم الحقيقية بفعل عامل التضخم، وكذلك حجم الارباح.

- **مخاطرة سعر الفائدة:** و هي الحالة التي تعرف فيها الاسواق المالية مجموعة من التغيرات في معدلات الفوائد و الارباح، بسبب القوانين و التشريعات المنظمة لعملية التداول بالأدوات المالية، بحيث يمكن ان يكون هناك تأثير سلبي لقيمة الادوات المالية و التدفقات المستقبلية المنتظرة بسبب التغيرات في معدلات الفائدة و الخصم، خاصة و ان هذه المعدلات هي المحفز الاساسي لاستثمار. و عليه فان اي تغيير في السياسة المالية سوف يقابله تغير في سياسة الاستثمار في المنشأة.
- **مخاطر السيولة:** ان توفر السيولة وتمكن المنشأة من الالتزام بدفع التدفقات النقدية المناسبة لحجم التزاماتها اتجاه شركائها و المستثمرين في اوراقها المالية، يعتبر مؤشر ايجابي على الالتزام بالتعهدات، و بما ان المستثمرون في الادوات المالية ينتظرون العوائد المحتملة من توظيفاتهم المالية، فان عدم قدرة المنشأة على توفير التدفقات النقدية المناسبة لتغطية إيراداتهم تعتبر مشكلة، تؤثر سلبا على صورة المنشأة، و تصنيفاتها الائتمانية.
- **مخاطر القروض المستحقة:** هي عبارة عن اموال مستثمرة لفترات بعيدة و طويلة، بحيث ان المنشأة او المؤسسة الاستثمارية بحاجة الى ضمانات، ليست فقط مرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة، بل يجب التحقق من استمرارية نشاط المنشأة المقترضة، و انه لا توجد اي متغيرات قد تشير الى توقفها عن العمل او الاستمرار، و بالتالي فان عذا النوع يؤدي الى مخاطر الائتمان، و عد قدرة المقترضين على توفير السيولة اللازمة لتغطية ديونهم المتعلقة بالأدوات المالية المستمرة لديهم (القروض الايجارية).
- **مخاطر السوق:** و هي مختلف المخاطر التي تعرفها الاسواق المالية و اسواق تداول الادوات المالية، ما قد يؤثر على حجم التعاملات، بسبب التغيرات التي تعرفها مؤشرات المخاطرة و التصنيف، ما يؤثر سلبا على معدلات الفائدة و الارباح.
- **مخاطرة الأسعار الأخرى:** و هي المخاطر الاخرى الجانبية التي تعرفها الاسواق المالية، قد لا تكون لها علاقة مباشرة على قيمة الادوات المالية، لكنها يمكن ان تؤثر على قيمتها السوقية او حجب التدفقات المنتظرة، كتأثر قيمة الادوات المالية في شركات صناعة الحديد على قطاع البناء.

1- اهم الإفصاحات عن الأدوات المالية في فئات الأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل

تعتبر قائمة المركز المالي الصورة الشاملة التي تحتوي على كل الاصول و الالتزامات التي تحتوي عليها المنشأة و تساهم بصفة مباشرة في عملية الاستغلال، بحيث ان المستثمرين و المحللين المالية يلجؤون عادة الى هذه القائمة من اجل معرفة الوضعية المالية للمنشأة، ان الخصائص التي تميز الادوات المالية، توجب المنشأة على اتباع مجموعة من الاجراءات المتعلقة بالاثبات، الاعتراف، القياس و الافصاح عن الادوات المالية في قائمة المركز المالي بما في ذلك اخالة الاجراءات المناسبة للتصنيف. بالإضافة الى الافصاح عن اهم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها.

✍ الإفصاح عم فئات الأصول المالية والمطلوبات (الخصوم) المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية):

- يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول المالية و الالتزامات المالية بحيث تقاس بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف عملية الحياة، و ذلك من خلال القياس المبدئي بتاريخ التعامل (تاريخ الحياة)، بحيث يجب ان توفير المعلومات في الإيضاحات التفسيرية و المتعلقة ب:
 - أ- القيمة العادلة للأصول المالية .
 - ب- الادوات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق من اجل تسويتها
 - ت- الادوات المالية المصنفة كأصول مالية معدة للبيع.
 - ث- القروض والذمم.
 - ج- الادوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة.
 - ح- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

وبعد اصدار معيار الإبلاغ المالي قم (9) والساري المفعول من 2013/1/1 فان تصنيفات الأصول المالية، أصبحت أصول مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة، والأصول المالية بالقيمة العادلة فقط.

✍ متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

ان قيام المنشأة بقياس قيمة الادوات المالية بالاعتماد على القيمة العادلة، المستخرجة من القيمة السوقية، قد تعرضها الى مجموعة من المخاطر التي تميز الاسواق المالية، ما قد يؤثر على قيمة الاصل المالي او الالتزام المالي، و عليه في هذه الحالة ان تقوم المنشأة بإخضاع الاداة المالية الى اختبار مخاطرة، ما قد ينتج عنه تعظيم للأرباح او العكس، و عليه فان المنشأة لما تخضع الادوات المالية الى التقييم بالقيمة العادلة فهي تهدف الى تعظيم الارباح مستغلة التغيرات الايجابية التي تعرقها اسواق التداول الا انها تبقى ملزمة بالإفصاح عن مختلف مؤشرات المخاطر التي قد تعترضها.

1. مقدار التغير في القيمة العادلة للأدوات المالية التي خضعت لإعادة التقييم نتيجة للتغيرات في ظروف الأسواق المالية وكذلك مختلف المخاطر التي تميز السوق من المخاطر الائتمانية للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان التي تم انشاؤها للتحوط من مختلف المخاطر التي قد تواجه هذا النوع من الأدوات المالية.

- أ- اهم المخاطر و تصنيفاتها التي يعرفها سوق التداول.
- ب- طبيعة مشتقات مالية من ادوات مالية و التي تم انشاؤها من اجل مجابهة مختلف المخاطر الائتمان وتهدف الى التقليل من حجم حساسية القيمة للتقلبات السوقية.

ت- مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكميا) والنتائج عن التغيرات في مخاطر الائتمان.

ث- الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الاستحقاق للدائنين.

ج-

2. متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل وحقوق الملكية

هي تلك الإفصاحات الواجب تقديمها من طرف المنشأة و المتعلقة بالعمليات على ادوات المالية و حقوق الملكية، و التي تولد تدفقات متعلقة بالإيراد و المصروف، بحيث يجب محاسبيا ان تظهر كذلك في قائمة الدخل و يجب على المنشأة تصنيف هذه التدفقات و الإفصاح عنها:

- الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل و حقوق الملكية حول النواتج المحاسبية بسبب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة، بحيث تظهر ارباح او خسائر نتيجة عملية التداول و الاخلاف في طريقة التقييم.
- الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل و حقوق الملكية الأصول والمطلوبات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة و المخصصة للمتاجرة.
- الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل و حقوق الملكية الأصول والمطلوبات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة و المعدة للبيع.
- الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل و حقوق الملكية الأصول والمطلوبات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة و المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل و حقوق الملكية الأصول والمطلوبات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة و المقاسة بالتكلفة المطفأة.
- القروض والذمم.
- قيمة الخسائر و الايرادات المدفوعة و المتحصل عليها بالإضافة الى الاعباب المتعلقة بإدارة الاستثمار و التي تم قياسها بمعدل الفائدة الفعال للأدوات المالية و حقوق الملكية.

الاعتراف بنقص قيمة الاصول المالية مع تسجيل مبلغ مخصص التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.

2- الإفصاحات المكملة

و هي الإفصاحات التفسيرية التي تساعد مستعملي القوائم المالية على الفهم الجيد كيفية التعامل مع الادوات المالية و حقوق الملكية، من خلال توفير معلومات اضافية مالي و غير مالية، مثل البيئة المالية، و طبيعة المحاسبة في المنشآت الاستثمارية من خلال التعقيب على السياسات المحاسبية، و النماذج المالية و الاحصائية المعتمدة في قياس القيم المالية و نظم المعلومات، بحيث ان معرفة المبادئ و الطرق المحاسبية المعتمدة في قياس و الابلاغ عن وضعية الادوات المالية، يقدم تسهيلات للمستثمرين من اجل اعطاء الثقة في ان المنشأة بإمكانها مقاومة مختلف المخاطر التي تصادفها من اجل الحفاظ على اصول المساهمين.

3- إعادة التصنيف الاداة المالية في قائمة المركز المالي

حين تنوي المنشأة إعادة تصنيف اصولها المالية الى حقوق ملكية مثلا بممارسة حقها في الاكتتاب، فان قيمة الاصول المالية سوف تتعرض لإعادة التقييم طريقتين، و ذلك حسب التصنيف الاولي الذي تم اعتماده، بالتكلفة او التكلفة المطفأة، بدلا من القيمة العادلة، في حالة كان التقييم الاولي بالقيمة العادلة، او بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة المطفأة. اذا كان التقييم الاولي بالقيمة الدفترية. و عليه فان المنشأة تقوم بالإفصاح عن الاداة المالية بعد إعادة تصنيفها و قياسها في قائمة المركز المالي.

4- الغاء الاعتراف بالأصل المالي

و هي الحالة التي يمكن للمنشأة الغاء التصنيف او تغييره في القوائم المالية للأداة المالية و ذلك بسبب نقله لفائدة اطراف اخرى، مما يجعلها تنازل عن العوائد في بعض الاحيان، كما انها يمكنها الاحتفاظ بمخاطر وعوائد تلك الأصول المترتبة عن ذلك الاصل (خيارات الاسهم مثلا)، فالمعالجة المحاسبية في هذه الحالة تكون بالاعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية المسجلة في قائمة المركز المالي و قيمة التنازل، بحيث ان فائض او عجز قيمة التنازل تسجل في قائمة الدخل (ربح او خسارة) مصروف او ايراد عن عملية التنازل، و ضمن حقوق الملكية، او حسابات اعادة التقييم في قائمة المركز المالي، مع تقديم الافصاحات اللازمة و المتعلقة بطبيعة الاصل المنقول و اهم المخاطر التي يمكن ان تواجهها عملية الانتقال.

5- الضمانات

ان مختلف المخاطر التي تصادف الادوات المالية و المتعلقة بطريقة تقييمها، او ظروف السوق او المتغيرات الهيكلية و التسيرية، يحتم على المنشأة وضع استراتيجية احترازية تسمح لها بالمحافظة على القيم المستثمرة في الادوات المالية و حقوق الملكية، و ذلك بتوفير مخصصات و مؤونات لمواجهة المخاطر المتوقعة الحصول، و هي في هذه الحالة مجبرة على تقديم مجموعة من الافصاحات المتعلقة بهذه العملية و المتعلقة بالقيم المسجلة باسم هذه الادوات المالية في القوائم المالية، مختلف الرهون المحجوزة و المقدمة، و كذلك الشروط المتعلقة بها.

6- محاسبة التحوط

و هو نمط محاسبي تعتمد الكثير من المنشآت بسبب المحيط الغير مستقر و الذي تنشط فيه، بحيث انها تعتمد الى وضع نظام يقظة خاص يسمح لها بالتنبؤ المبكر من اجل اتخاذ التدابير الملائمة، محاسبيا هذا المفهوم يدعم الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالمخصصات المتعلقة بالخسائر المتوقعة حدوثها، من خلال الادوات المالية، و بسبب مختلف المخاطر التي تصادف هذا النوع من الادوات المالية و حقوق الملكية، فان المنشأة تجد نفسها مجبرة على تطبيق سياسة تحوط في تحديد قيمة الاداة المالية، بحيث ان هذا التحوط قد يكون بتخصيص مؤونات، او الاستثمار في ادوات مالية مشتقة من اجل التخفيف من الآثار المتوقعة، و عليه فإنها مجبرة على تقديم مجموعة من الافصاحات المتعلقة اولا بطبيعة المخاطر المتحوط منها، و كذلك المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية و حقوق الملكية المتحوطة:

- انواع المخاطر المتحوط منها.
- القيم الدفترية و العادلة للأدوات المالية المتحوط عليها
- الفترات التي سيحدث فيها الخطر وكيف ستؤثر هذه المخاطر على الربح والخسارة، مع وصف لعمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.
- المبالغ المسجلة في قائمة حقوق الملكية و التي تم تحويلها الى قائمة الدخل للفترة المذكورة بسبب التحوط، مع المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال فترة التحوط.

7- القيمة العادلة للأدوات المالية و ادوات حقوق الملكية

و هي القيمة السوقية للأداة المالية و اداة حقوق الملكية التي تسمح بتداولها في الظروف المثلى للسوق النشط بين مجموعة من المستثمرين الذين لهم اضطلاع كامل عن المعلومات المتعلقة بالأدوات الاستثمارية ولهم الرغبة كذلك في اتمام الصفقة، حيث ان المنشأة المعتمدة على هذا البديل المحاسبي في التقييم عليها تقديم مجموعة من الافصاحات المدعمة لخيارها، و الذي كذلك يعطي للمستثمرين المؤثوقة حول مصداقية القيم المفصح عنها في القوائم المالية:

- طرق تحديد القيمة العادلة. و طبيعة السوق المعتمد عليه ان كان نشطا او غير ذلك بالإضافة الى ان هذه القيمة العادلة تعبر عن كل الاصناف المتعلقة بالأدوات المالية او جزء منها فقط.
- الافصاح المستقل عن القيمة العادلة كل صنف من اصناف الأصول المالية و الالتزامات المالية، مع مقارنتها مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.
- الافصاح عن الفرضيات التي اعتمتها في اساليب التقييم، و كذلك كيفية التعامل مع هذه الفرضيات في حالة وقعت تغيرات من اجل اتمام قيمة عادلة مستقرة و صادقة، و ان اي تغيير يجب ان تكون مستعدة لتعامل معه من حيث القيمة العادلة من دون المساس بالقيم المفصح عنها في القوائم المالية.
- في حالة التقارب بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأداة المالية او حقوق الملكية، فانه لا داعي للإفصاح عنه بما انه لا يمتلك التأثير الجوهرى على العملية.
- في حالة السوق غير نشط، فانه من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأداة المالية او حقوق الملكية و هو غير موجب الافصاح عنه في القوائم المالية.

8- طبيعة ومدى مخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

يهتم هذا المعيار المحاسبي بمختلف المخاطر التي تواجه عملية تقييم الادوات المالية ، و التي تؤثر على طريقة تقييمها و الافصاح عنها، و بناء على الأنواع المختلفة من المخاطر التي قد تواجهها المنشأة ما قد يؤثر على القيمة الصادرة للأداة المالية، وحتى نضع مستعملي القوائم المالية امام حقيقة ما قد تواجهه المنشأة، فعليها الإفصاح عن كل معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة في تاريخ اعداد القوائم المالية. و هي تنقسم:

الافصاحات النوعية

و هي المخاطر الغير كمية و المتعلقة بطبيعة الاشخاص المستثمرين و حالاتهم النفسية و فلسفتهم و قناعاتهم المالية، بحيث انهم يؤثرون بسلوكياتهم على تصرفات السوق المالي (المالية السلوكية)، بحيث ان قراراتهم لا تفسرها نظريات مالية و اقتصادية، و انما تبريراتهم تكون نفسية اجتماعية في بعض الاحيان.

ف المخاطر السلوكية للأسواق وما قد تؤثر على قيمة العادلة الأدوات المالية، توجهات المستثمرين، قرارات الاستثمار، هي مجموعة من العوامل خارجية وداخلية التي توجه القرار الاستثماري، و تؤثر على قيمة الادوات المالية و عليه فهي مطالبة بالإفصاح عن أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية و كيفية التعامل معها:

- أنواع المخاطر التي تعرفها قيم الادوات المالية و تصنيفاتها.

- اهم الاجراءات و الوسائل المعتمدة من اجل تفادي هذه المخاطر او التقليل منها

- السياسات و الاستراتيجيات المعتمدة من طرف المنشأة في تسيير هذه المخاطر و التعامل معها من اجل الحفاظ على حقوق المستثمرين..

🔗 الإفصاحات الكمية

و هي الارقان و المؤشرات التي تفسر المخاطر او تعتمد عليها المنشأة في التنبؤ بالمخاطر، بحيث انما تتبنى نماذج رياضية و احصائية، تعتمد على المعلومات المحاسبية الخاصة بالأدوات المالية، ما تساعدها على تحليل الانحرافات الخاصة بالقيم، و كذلك تحديد قيمة المخاطر المحتملة ما تساعدها على تغيير استراتيجيتها الاستثمارية و المالية. فهذه النماذج لها الامكانيات لحساب المخاطر و قياسها، ما يساعد في حساب المؤشرات المالية من طرف المستثمرين، و كذلك تبيان اهم العناصر المعرضة للأخطار.

🔗 اهم الإفصاحات عن اهم المخاطر التي تعترض الادوات المالية و حقوق الملكية

- **الإفصاح عن مخاطر الائتمان:** حيث يجب على المنشأة الإفصاح القيمة المتوقعة التي يمكن للمنشأة ان تخسره من خلال ادائها المالية، بالإضافة الى مختلف الاحترازمات التي تم اخدها بعين الاعتبار و القيم المخصصة لمواجهة هذا نوع من المخاطر، بالإضافة طبيعة الادوات المالية المشتقة التي تم الاستثمار فيها في اطار سياسة التحوط لتقليل من اثر المخاطر، و كذلك الإفصاح عن الائتمانية ان وجدت للأدوات المالية.

- **الإفصاح عن مخاطر السيولة:** الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة من اجل متابعة و تحليل مختلف التدفقات بالإضافة الى الموازنة التقديرية للخزينة و التي تسمح بمتابعة التدفقات و تحديد العجز و الفوائض، فمن خلالها سوف يتم تحديد مواطن العجز عن الالتزام بالعهود و المواثيق و ما هي التدابير التي تم اتخاذها من طرف المنشأة في سبيل التعامل مع مختلف الوضعيات، بحيث انما ملزمة في جانب التفسيرات الإفصاح عن هذه السياسات و الاستراتيجيات الاحترازية.

- **مخاطر السوق:** يجب على المنشأة الإفصاح عن النماذج المعتمدة في تحليل الحساسية للأسواق المالية التي تتداول فيها الادوات المالية، بحيث ان هذه النماذج تأخذ بعين الاعتبار كل الثغرات المحتملة و التي تؤثر بصفة مباشرة على القيمة العادلة للأداة المالية، و عليه يجب التقديم في جانب التفسيرات مجموع المخاطر من خلال تحليل حساسية الاسواق التي تصادف الاداة المالية، الفرضيات المعتمدة في بناء النماذج لقياس المخاطر، الاستراتيجيات المعتمدة في حالة التغيرات التي تقع على الفرضيات و كيفية التعامل معها.

المبحث العاشر: المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: الادوات المالية

تمهيد

تهدف هذه المحاضرة الى معرفة نطاق عمل المعيار الدولي لإعداد الادوات المالية رقم 09: القوائم المالية، بحيث سوف نقوم بعرض المتطلبات الرئيسية للمعيار، وكذلك المعالجة المحاسبية الادوات المالية وفق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: القوائم المالية، من حيث مصاريف اقتناء الأصول المالية، وكذلك مختلف الإفصاحات الواجب تقديمها.

فالهدف من هم المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: الادوات المالية، هو تبسيط مختلف الإجراءات و القواعد المعتمدة في القياس و الإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية للمنشأة، بحيث ان المعيار المحاسبي رقم 39 ' الأدوات المالية – القياس-"، و بالرغم من الخدمات التي قدمها في مجال تقييم و الإفصاح عن الأدوات المالية، الا انه قد لقي الاعتراض من طرف مستعملي القوائم المالية و المحاسبين ، ز الذين حسبهم كان شديد التعقيد، و هو ما دفع بالمطالبة بان يتم اعداد معيار بديل يهدف الى تبسيط الفهم و الاستعمال خاصة ما تعلق بالفصاح و التصنيفات المحاسبية للأدوات المالية، و هو المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: القوائم المالية، و الذي بدأ تطبيقه انطلاقا من سنة 2018/1/1.

1- محاسبة الأصول المالية وفق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: الادوات المالية

1.2. الاعتراف المبدئي للأصول المالية

ونقصد هنا ما هي القيمة التي تسجل بها الأصول المالية، بالإضافة الى تصنيفها في القوائم المالية عند الحيازة عليها او إصدارها في اول مرة، تقوم المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في قوائمها المالية، إذا كانت جزءا من العلاقة التعاقدية التي تهدف الى بيع او شراء الأصل المالي، بحيث سوف تحقق من وراء هذا العقد تدفق نقدي، بحيث ان المنشأة لها الخيار في تحديد تاريخ اثبات العملية، اذ يمكنها اعتماد تاريخ التعامل، او تاريخ التسوية للاعتراف والاثبات في القوائم المالية للمنشأة. بحيث ان المنشأة عليه اختيار الوقت الذي تقوم فيه بإدراج الأدوات المالية في قوائمها بإحدى الطريقتين.

☞ **تاريخ التعامل:** وهو تاريخ الالتزام، أي التاريخ الذي تقدم فيه المنشأة تعهد بشراء او بيع الأصل المالي (محاسبة الالتزام – المؤسسة تعترف بأصل سوف تحصل عليه او تتنازل عليه بتاريخ العملية)

☞ **تاريخ التسوية:** وهو تاريخ التحويل الفعلي للأداة المالية سواء كانت أصل او خصم، وكذلك تاريخ التنازل او التخلص الفعلي للأصل المالي، والاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن الأصل المالي في القوائم المالية. (تطبيق 1)

و عليه يقوم المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09 بخلاف المعيار الدولي رقم 39 و نيعار الابلاغ المالي بتصنيف الأصول المالية الى فئتين:

☞ **الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة،** و هي قيمة الاصل الدفترية مطروحا منها الاهتلاك المتراكم.

☞ **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة و تنقسم الى صنفين،** القيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة، و القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

عند الاقتناء المبدئي و من اجل التقييم الاولي اي ان المنشأة صارت في علاقة تعاقدية مع اطراف متعاملين في الادوات المالية و حقوق الملكية فإنها تعتمد على اسلوبين لتسيير التدفقات الخاصة بهذه الادوات المالية

✍ **أسلوب نموذج الاعمال لتسيير الادوات المالية:** و هو قرار استراتيجي تتخذه المنشأة، ويعني انها لن تتنازل ولن تقوم بتحصيل الأصل المالي حتى وصول تاريخ الاستحقاق، مثلاً عند اقتناء السندات يكون الهدف هو تحقيق تدفق نقدي ولا يتم تحصيل قيمتها الاسمية حتى وصول تاريخ الاستحقاق وليس لغرض التنازل عليها بهدف الاستفادة من تغيرات في قيمتها العادلة.

✍ **اسلوب الخصائص التدفق النقدي للأدوات المالية :** عندما تعطي أداة الدين حق تعاقدى لاستلام المنشأة لتدفقات نقدية (فوائد) ثابتة ومحددة بتواريخ محددة.

ملاحظة:

قام المعيار الدولي للإبلاغ المالي بإلغاء التصنيفات الخاصة بالأدوات المالية وفق المعايير السابقة ، الاصول المالية المعدة للبيع، الاصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، القروض و الذمم، و عليه فان التصنيف الجديد للأدوات المالية يبقى فقط، الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة، الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة.

2.2. القياس اللاحق للأصول المالية

بعد القياس و التقييم المبدئي الذي تخضع له الادوات المالية، و الطريقة المعتمدة في تصنيفه، سواء تم تصنيفه كالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة، او أصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة، فانه سوف يخضع لاختبارات نقص القيمة، او اعادة القياس حسب نوع الادوات المالية من خلال نموذج الاعمال، او خصائص التدفق النقدي التعاقدى للأصل المالي، فوفق المعايير الدولي للإبلاغ المالي 09 يتم قياسه لاحق وفق طريقتين: القيمة العادلة او التكلفة المطفأة، حسب طبيعة و تصنيف الاصل المالي:

✍ **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة** يجب قياسها عند اعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة، مع اظهار فوارق التقييم ضمن قائمة الدخل، ما عدى الأصول المالية المخصصة للتحوط، والاستثمار في أدوات حقوق الملكية، كما ان اي تغيير او تصنيف يجب ان يظهر في قائمة المركز المالي من جانب الاصول وحقوق الملكية.

✍ **الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:** يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة او الخصم من قيمة الاداة المالية بطريقة الفائدة الفعالة (الحقيقية) والاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في قائمة الدخل وذلك عند الغاء الاعتراف بالأصل او انخفاض قيمته او إعادة تصنيفه في قائمة المركز المالي.

✍ **الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفروق التقييم:** تقاس كافة الاستثمارات المالية في حقوق الملكية بالقيمة العادلة، و يتم الاعتراف بالفروقات في القوائم المالية من خلال قائمة الدخل (ربح او خسارة)، باستثناء الاستثمارات في الأوراق حقوق الملكية و التي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة (عند الاعتراف الاولي) فيتم اظهار فروق التقييم ضمن قائمة المركز المالي، و التي تعرض كذلك ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية باسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة شرط ان لا تكون الأداة الاستثمارية بغرض المتاجرة.

☞ **معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الاولي للأصول المالية:** العمولات و المصاريف الخاصة باقتناء الادوات المالية، هي مجموعة من التدفقات النقدية التي تدفعها المنشأة في سبيل الحصول على الادوات المالية (مصاريف التسجيل، التوثيق، الاستشارات...)، بحيث يجب الفصل في عملية القياس بين قيمة الاصل المالي و المصاريف المنفقة في سبيل الحصول عليه، فالأصل المالي يقاس بالقيمة العادلة او التكلفة المطفأة، بينها العمولات و المصاريف الاخرى تعالج كمصاريف الدورة في قائمة الدخل.

☞ 3. محاسبة الالتزامات المالية وفق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 09: الادوات المالية

و نذكر هنا مجموع القروض و اذونات الصندوق المسجلة في جانب الالتزامات في قائمة المركز المالي، و كيفية التعامل معها محاسبيا

1.3. القياس اللاحق للالتزامات المالية (الخصوم)

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر: وتقسم الى فرعين

☞ **مطلوبات مالية بالقيمة العادلة،** حيث تعتمد المنشأة من لحظة اقتنائها ال تصنيفها وحساب فروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة م خلال الأرباح والخسائر، فمن خلال هذا النوع تهدف الى تعظيم قيمة مركزها المالي من اجل تحسين مؤشرات المالية خاصة في قائمة المركز المالي.

☞ **مطلوبات مالية محتفظ بها للمتاجرة:** تم الحصول عليها بمهدف توليد دخل ناتج عن التغيرات في السعر والهوامش، وتشكل الالتزامات المالية القصيرة الاجل، كالأدوات المشتقة والالتزامات التجارية الأخرى، الهدف من الاستثمار فيها هو تحقيق تدفقات تعظم من توزيعات الارباح و رفع مؤشرات الربحية و مجابهة الاخطار، فأثرها يلاحظ في قائمة المركز المالي.

ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة

و هي الادوات المالية التي لا يمكن إعادة قياسها بالقيمة العادلة، نظرا لطبيعة التعاقدات و الاتفاقيات، فالأطراف المتعاملة لا تقبل اي صيغة لإعادة تقييمها، مثل حسابات الذمم الدائنة والقروض والسندات، وكذلك الأوراق المالية الأخرى المحررة مقابل ديون مستحقة على المنشأة، فهي عبارة عن التزامات مالية متهاكة مع الزمن، و الطريقة المثلى لقياسها هي طريقة التكلفة المطفأة، باستخدام مؤشر الفائدة الفعال، و الذي يسمح بقياس المصروف المقابل للالتزام، مع تحرير الجزء المستهلك منه في كل دفعة، فهذه العملية تظهر في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل.

تطبيق 1: قامت شركة "ي" بإصدار سندات في 2023/02/02 بمبلغ 12.500 ون، حيث كانت العملية بتاريخ 2023/02/02 وهو تاريخ التعامل في الأسواق المالية، إلا أن تاريخ التسوية و هو تحصيل مبلغ السندات كان أسبوع بعد الاكتتاب 2023/02/09، لذلك إذا ما اتبعت المنشأة أسلوب تاريخ التعامل، فإنها سوف تسجلها محاسبيا في قوائمها المالية بتاريخ 2023/02/02، أم إذا كانت تتبع أسلوب التسوية فإنها سوف تسجلها محاسبيا في قوائمها المالية بتاريخ 2023/02/09.

التمرين 02: (القياس بالقيمة العادلة)

في 2022/11/30 استثمرت شركة " النجاح " 54.000 سهم من مجموع 120.000 سهم تم طرحها من طرف شركة في البورصة "الامل" في البورصة يوم الاحد للاكتتاب، حيث كان الهدف من شرائها من طرف شركة " النجاح " هو المتاجرة، و تحقيق التدفقات النقدية، و ذلك بقيمة اسمية للسهم بلغت بسعر 22 ون ، وبلغت العمولات و المصاريف المختلفة المتعلقة بالعملية 6300 ون،

- في 2022/12/31 قررت شركة النجاح تقييم الاسهم المشتراة بالقيمة العادلة، و قد بلغت القيمة العادلة لسهم شركة الامل في هذا التاريخ 20 ون.

- في 2023/2/2 قررت شركة النجاح التنازل عن 41000 سهم لشركة الامل بقيمتها العادلة. و تحصلت على المقابل نقدا.

المطلوب: اعداد قيد شراء الأسهم وقيد تقييم الأسهم في المنشأة " النجاح "

الحل:

- اثبات قيد الشراء في 2022/11/30

		م ح / أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة (22*54000)		
	1.188.000	م ح / مصاريف عمولات الشراء		
	6.300	ح / النقدية		
1.194.300				

❖ يتم محاسبة مصاريف و العمولات الخاصة بالاكتتاب في الاذوات المالية بصفة مستقلة.

- تقييم الأسهم في 2022/12/31

		م ح / أرباح و خسائر حيازة غير متحققة - قائمة الدخل -		
	892.000	الى ح / تعديلات القيمة العادلة (20 * 54.000 - 1.188.000)		
892.000				

- اثبات قيد البيع

820.000	م ح / النقدية (20*41.000)	820.000
820.000	الى ح / أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة	

التمرين 02: (القياس بالتكلف المطفأة)

بتاريخ 2023//1/1 اشترت المنشأة "ش" مجموعة من السندات - محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق-، حيث انها تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 10.000 ون، تشمل كل التكاليف الأخرى (مصاريف الحصول على السندات، العمولات، الوساطة...)، تبلغ قيمتها الاسمية 12.500 ون وتدفع بفائدة ثابتة 4.72 % سنويا، حيث بلغ سعر الفائدة السوقي عند الشراء 10 %.

- ماهي شروط تحقيق قياس الأداة المالية بالتكلفة المطفأة و هل هي محققة في هذا التمرين؟
- تسجيل كل القيود المتعلقة بعملية شراء السندات، وتحصيل الفوائد خلال فترة اقتناء السندات؟

الحل:

أولا:

يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة إذا استوفى الشرطان التاليان:

- ✓ اختبار نموذج الاعمال: ويعني ذلك ان المنشأة لن تتنازل ولن تقوم بتحصيل الأصل المالي حتى وصول تاريخ الاستحقاق، (المنشأة سوف تحتفظ بالسندات الى غاية السنة الخامسة 2023-2027).
- ✓ المنشأة سوف تتحصل على تدفقات نقدية ثابتة و معلومة (590 ون).

ثانيا:

- من خلال معطيات التمرين نلاحظ ان القيمة الاسمية للسند هي 12.500 ون بينما تحصلت عليها المنشأة ب 10.000 ون بخصم مقداره 2.500 ون، و هو الفرق بين تكلفة السندات و قيمتها الاسمية التي سوف تسترد خلال 5 سنوات.
- كما نلاحظ ان معدل العائد في السوق 10 % بدل 4.75 %.
- وعليه نفهم لماذا المؤسسة لجأت الى شراء هذه السندات، بالإضافة الى الفرق الذي سوف تستفيد منه في نهاية العقد (+ 2500 ون)، نتيجة ارتفاع القيمة الاسمية للسند.
- وفيما يلي جدول يبين كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) $10\% * (02)$	الفائدة المقبوضة (4)	إطفاء الخصم (5) $= (3)-(4)$	التكلفة المطفأة نهاية الدورة (6)
					10.000
2023	10.000	$10\% * 10.000 = 1.000$	590	410	10.410
2024	10.410	$10\% * 10.410 = 1.041$	590	451	10.861

11.357	496	590	$10.861 = 10\% * 1086.1$	10.861	2025
11.902	545	590	$1135 = 10\% * 11.357$	11.357	2026
12.500	600	590	$1190 = 10\% * 11.902$	11.902	2027

(3) دخل الفائدة الفعال: معدل الفائدة عند تاريخ الإصدار * تكلفة المطفأة للسند (و هو يمثل دخل السندات بالمعدلات

السوقية الحالية عند الشراء و ليس الموجودة في العقد)

(4) يلاحظ ان الفائدة المقبوضة هي $12.500 * 4.75\% = 410$ وتمثل سعر الفائدة في القيمة الاسمية لسند.

(5) إطفاء الخصم وهو الفرق بين الفائدة الفعالة بالمعدلات الجارية والفائدة المقبوضة فعلا. (وبعني توزيع الخصم الذي

تحصلت عليه المنشأة حين الاقتناء على مدة العقد وهي 5 سنوات)

(6) التكلفة المطفأة تشكل قيمة شراء السندات بالإضافة الى قيمة إطفاء الخصم.

يتم اثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات كما يلي:

عند شراء السندات:

12.500	م ح / الاستثمارات المالية في السندات — محفظ بمل لتاريخ الاستحقاق		
2.500	الى ح / خصم على السندات		
10.000	الى ح / النقدية		

في نهاية السنة الأولى بتاريخ 2023/12/31

590	من ح / النقدية — الفوائد المستحقة القبض		
410	من ح / خصم على السن		
1.000	الى ح / النقدية		

في نهاية السنة الثانية بتاريخ 2024/12/31

590	من ح / النقدية — الفوائد المستحقة القبض		
451	من ح / خصم على السن		
1.041	الى ح / النقدية		

في نهاية السنة الثالثة بتاريخ 2025/12/31

590	من ح / النقدية — الفوائد المستحقة القبض		
496	من ح / خصم على السن		
1.086	الى ح / النقدية		

في نهاية السنة الرابعة بتاريخ 2026/12/31

	590	من ح/ النقدية - الفوائد المستحقة القبض		
	545	من ح/ خصم على السن		
1.135		الى ح/ النقدية		

في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2027/12/31

	590	من ح/ النقدية - الفوائد المستحقة القبض		
	600	من ح/ خصم على السن		
1.190		الى ح/ النقدية		

بحيث انه في السنة الأخيرة نقوم بترصيد حساب الخصم المتحصل عليه ند شراء السندات والذي كان مبلغ 2.500

$$(410 + 451 + 496 + 545 + 600).$$

عند تحصيل قيمة السندات في نهاية العقد (2027):

	12.500	م ح/ النقدية		
12.500		الى ح/ الاستثمارات المالية في السندات - محتفظ بهل لتاريخ الاستحقاق		

المبحث الحادي عشر: المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 05 " الاصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة"

تمهيد

يهدف هذا المعيار الى تبيان الاجراءات و الاحكام المتعلقة بمعالجة الاصول الغير متداولة المحتفظ بها لغاية البيع و كذلك العمليات الغير مستمرة، من حيث المعالجة المحاسبية و كذلك شروط الافصاح الواجب توفرها، و كذلك طرق العرض، ونقصد بالاصول الغير متداولة المحتفظ بها لغاية البيع، هي تلك الاصول الغير المتداولة التي صنفتها المنشأة خارج دورة استغلالها، بحيث صارت حسبها غير قادرة على المساهمة في خلق القيمة المضافة، ما اضطرها الى التنازل عليها حتى تحصل على تدفقات نقدية لا تدخل في اطار التدفقات العادية او التشغيلية للمنشأة، كما ان العمليات الغير مستمرة او المتوقفة تعبر نشاط او جزء من نشاط، او وحدة انتاجية قررت المنشأة توقيفها و التنازل عنها بحيث انها قد تحقق ارباح او خسائر من هذه العملية، و عليه فان المعيار المحاسبي IFRS 05 يرى ضرورة عرض هذه الاصول الغير المتداولة و الانشطة المتوقفة بصفة مستقلة في القوائم المالية من اجل المحافظة على مصداقية التقارير المالية. يشمل نطاق تطبيق المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية 05 على مجموعة الأصول الغير المتداولة التي تهدف المنشأة الى التخلص منها، و كذلك الانشطة المتوقفة و التي تكتسي مجموعة من الخصائص و الشروط.

1- التعريفات المعتمدة في المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 05 IFRS

- القيمة الدفترية (المرحلة): و هي القيمة التاريخية للأصل التي تم الحيازة عليه مطروحا منها مجموع الاهتلاكات المحتسبة من تاريخ الحيازة حتى تاريخ التنازل.
- تكاليف البيع: و هي مجموع المصاريف التي تدفعها المنشأة اجل التنازل عن الاصل الغير متداول، من نقل، او صيانة او خدمة ما بعد التسليم و ذلك حسب الاتفاقات مع المستفيد من عملية التنازل.
- حدث محتمل: هي حالة تنبؤية تعني انه هناك تأكيد، شبه تأكيد او عدم حدوث حالة معينة.
- المبلغ القابل للاسترداد للأصل: و هي القيمة الافضل او الاعلى للأصل الغير المتداول المحتفظ به للبيع و الانشطة المتوقفة بين قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع مع القيمة النفعية للأصل ايهما اعلى
- القيمة النفعية: و هي تحيين مجموع التدفقات النقدية المولدة من الاصل الغير المتداول المحتفظ به للبيع و الانشطة المتوقفة في المستقبل، مضافا اليها القيمة المتبقية المتوقع الحصول عليها في نهاية استغلال الاصل.
- القيمة العادلة: و هي مجموعة التدفقات النقدية التي سوف تحصل عليها المنشأة من عملية التنازل عن الاصل الغير متداول المحتفظ به للبيع و الانشطة المتوقفة، وفق العقود و الاتفاقيات المنظمة في سوق منظم وفق شروط المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 IFRS .

- **الاصول تحت التصرف:** و تتشكل من مجموعة الاصول و الموجودات التي قررت المنشأة التخلص منها، بسبب العطب او انتهاء مدة استغلالها او حتى بسبب تقني، فتقرر المنشأة التخلص منها في مجموعة تشمل كل الاصول المستهدفة و الانشطة المتوقفة، و ما يترتب عنها من تباعات تجارية او مالية مثل فقدان قيمة الشهرة المتحصل في اطار هذه الاستثمارات المتنازل عنها، سواء تم توليدها داخليا نتيجة الاستغلال او الحصول عليها خارجي عن طريق الحيازة او الاندماج.

2- **اهم التصنيفات للأصول الغير متداولة المحتفظ للبيع او العمليات المتوقفة وفق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم IFRS05**

1.2. تصنيف الاصول الغير متداولة المحتفظ للبيع او العمليات المتوقفة كأصول محتفظ بها لغرض البيع

تدخل الاصول الغير متداولة المحتفظ للبيع او العمليات المتوقفة تحت هذا التصنيف في حال ان المنشأة تحصل على التدفق النقدي يسمح باسترجاع القيمة الدفترية بشكل اساسي، و ذلك من خلال تنازل عنها و ليس من خلال استعمالها في دورة استغلالها، و لا من خلال الاستغلال المستمر بالنسبة لمجموعات التصرف، و عليه يجب ان يكون الاصل محل التنازل قابل للبيع على طبيعته و لا يحتاج لا الى تحسينات، و الدفع مصاريف اضافية للتخلص منها، ما يفقده قيمته الدفترية، كما انه يجب توفر سوق مضمون و نشط من اجل التنازل عن الاصل محل التنازل، و في حيز زمني معين (لا يتجاوز 12 شهرا) ما يزيد من احتمالية بيعه و تحصيل تدفقات نقدية تسمح باسترجاع القيمة الاساسية للقيمة الدفترية المتبقية، و في هذه الحالة يجب على المنشأة ان تضع استراتيجية مناسبة لكيفية التخلص من هذا النوع من الاصول و في نفس الوقت تحقق تدفقات نقديو مقبولة.

2.2. تصنيف الاصول الغير متداولة لغرض البيع او توزيعها على المالكين

و هي مجموعة الاصول التي يوافق مجلس الادارة على توزيعها على المساهمين، طبعا بعد موافقتهم، بحيث يجب ان تكون هذه العملية سريعة، هي على الاكثر سنة من بعد التصنيف كأصول غير متداولة لغرض توزيعها على المالكين، ما يحتم فورية التنفيذ، كما انه و من اجل استكمال العملية، يجب ان تكون احتمالية التوزيع على المساهمين كبيرا الى حد ما.

3. الاصول الغير متداولة المستغنى عنها (المنسية)

الاصول الغير متداولة المستغنى عنها او المهجورة هي تلك الاصول التي قررت المنشأة و لأسباب تقنية او فنية و حتى تجارية التوقف عن الاستغلال، بحيث انه في هذه الحالة لا يمكن للمنشأة تصنيفه كأصل غير متداول للبيع او عمليات متوقفة، لأنه لا يزال يولد تدفقات نقدية من استمراره في النشاط، و عليه يعبر تاريخ التوقف عن الاستغلال ببداية التصنيف، و تقوم المنشأة بالإفصاح عن النتائج و التدفقات الى غاية تاريخ التصنيف، بحيث ان هذا الصنع من الاصول يتم الاستغناء عنه و غير معني ببيعه.

4. الاعتراف و القياس للأصول الغير متداولة المصنفة كمحتفظ بها للبيع او العمليات المتوقفة وفق المعيار IFRS 5

يتم قياس الأصول الغير متداولة و المصنفة كمحتفظ بها للبيع او العمليات المتوقفة **بالقيمة الدفترية** (صافي قيمة الأصول) او **صافي القيمة العادلة** (القيمة العادلة - تكاليف البيع) ايهما اقل.

في عمليات الاندماج و عند توحيد القوائم المالية الأصول المصنفة و المستوفية لشروط الأصول كمحتفظ بها للبيع او العمليات المتوقفة، يجب الاعتراف و قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة ناقصا منها تكاليف البيع. تخضع هذه الأصول الى اختبار تدني القيمة، وفي حالة انخفاض القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية، يجب تشكيل مؤونة متعلقة بخسارة التدني، اما في حالة تغير القيمة الى الزيادة فيتم الاعتراف باسترجاع المؤونة ز في كل الحالات الاعتراف يكون في قائمة الدخل، كما ان هذا الصنف من الأصول لا يخضع للاهلاك، اما المصروفات المتحملة فيستمر الاعتراف بها حسب الطبيعة و تحمل على الدورة و تظهر في قائمة الدخل.

من شروط التصنيف ان تتم العملية خلال 12 شهرا موالية لعملية اتخاذ قرار التصنيف، فاذا كان من المتوقع تنفيذ العملية خلال نهاية الفترة المحددة، فان التكاليف الاضافية المتحملة من اجل عملية التنازل تصنف كتكلفة تمويل يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل ، التدفقات المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية، اما المصروف فيعترف به في قائمة الدخل.

5. تغيرات خطة البيع

أ- في حالة لم تستوفي المنشأة لشروط توفر السوق النشطة، او احتمالية كبيرة لعدم وجود مشتري للأصل، او ان المبالغ المعروضة تكون اقل من قيمة الاصل ، فإنها تجد نفسها مضطرة الى تغيير خطة التخلص من الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع او العمليات المتوقفة، ما يجبرها على التوقف عن تصنيفها على انها "محتفظ بها لغرض البيع". و يتم قياس الاصل الغير متداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كأصول غير متداولة محتفظ بها لغرض البيع او توقفت عن تصنيفه على انه اصل ضمن مجموعة التصرف محتفظ بها لغرض البيع، **بالقيمة الاقل من القيمتين: القيمة الدفترية و المبلغ القابل للاسترداد**، و عليه فان اي تعديل يتعلق بالقيمة الدفترية يجب ان يعالج ضمن العمليات المستمرة للمنشأة في قائمة الدخل.

6. العرض و الافصاح وفق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم 05 " الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة"

و هي مجموعة الافصاحات المتعلقة بالمعلومات التي يمكن ان تفيد مستعملي القوائم المالية، حو طبيعة الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة، من خلال فهم وضعيتها و تصنيفاتها، اهدافها و الاستراتيجيات الموضوعة من طرف المنشأة لكيفية التخلص منها، بالإضافة الى الاثار المتوقعة محاسبيا من خلال القوائم المالية او اقتصاديا من خلال المؤشرات المالية، وفي هذه الحالة فان المنشأة مجبرة على تقديم مجموعة من الافصاحات المتعلقة بطبيعة الأصول و الاجراءات المتخذة في سبيل التخلص منها:

الوصف الفني للأصول المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة، مع تقديم تبريرات تقنية لتبرير عملية التنازل
واقع و ظروف القرار بالرجوع عن التصنيف و اثره على نتائج العمليات و الافصاح عن القوائم المالية.

الاصول المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة (النازل عن مصنع او وحدة إنتاجية بصفة اجمالية و بما يرتبط به من حقوق او التزامات)

الارباح و الخسائر المحققة بعد احتساب الضريبة لعمليات التنازل عن الاصول المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة.
الارباح و الخسائر المحققة بعد احتساب الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصول المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة ، او عند التخلص من هذه الاصول .

المبحث الثاني عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) و تقييمها

تمهيد

تعتبر الأنشطة الاستخراجية و المنجمية من اهم المجالات التي تثير اهتمام المحاسبين بحيث انها تعتبر من المحاسبات القطاعية التي تمتلك خصائص معينة يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار، فاستخراج البترول من الابار، او الحديد من المناجم يتبع دورة محاسبية معقدة تعتمد على اجراءات معينة في تحديد التكاليف، فالهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية، هو كيفية الاعتراف بهذا النوع من الأنشطة، وتصنيفها من اجل الاعتراف بها في القوائم المالية، و ذلك من خلال تبني الطرق التي تراها المنشأة مناسبة لتقدير التكاليف و توزيعها على هذه الأنشطة، اضافة الى تصنيفها خاصة المبدئية (الاستكشافية) و التي تبرز اهميتها من ضرورة رسملتها لدجها مع التكاليف الاستغلال، مع تنظيم طرق القياس و الافصاح المناسبة لطبيعة القطاع، (الطبيعة الاستغلالية للقطاعه تحتم وضع نظام لمراقبة كل مرحلة من حيث القياس و كذلك الافصاح في القوائم المالية للمنشآت المشغلة لهذا النوع من الأنشطة).

يغطي هذا المعيار مجموع المصاريف التي تدفعها المنشأة في سبيل الانطلاق في استغلال المصادر الطبيعية (الاستكشاف، التحضير، الاستغلال) ، و نقصد بها التكاليف المتعلقة بحق الاستكشاف عن المعادن في مناطق معينة ، ثم التكاليف المتعلقة الدراسات، ثم التكاليف المتعلقة بالاستخراج و الاستغلال. (التكاليف قبل هذه المراحل لا تدخل في اطار هذا المعيار، مثل التكاليف التي تتحملها المنشأة من اجل الدخول في المنافسة على الصفقة).

1. المصطلحات المعتمدة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية و المتعلقة

بالأنشطة الاستخراجية و المنجمية

✍ **بنود الاستكشاف و التقييم المصنفة كأصول:** هي مجموعة التدفقات النقدية التي تدفعها المنشأة في سبيل الاستكشافات و البحث و التنقيب من اجل التقييم الفني لجدوى استغلال المصادر الطبيعية، بحيث يتم رسملتها الى اصول بعد ثبوت الجدوى الفنية و الاقتصادية الى اصول ، و ذلك وفق السياسات المحاسبية المعتمدة لدى المنشأة.

✍ **نفقات الاستكشاف و التقييم:** هي مجموعة التدفقات النقدية التي تتحملها المنشأة من مصاريف و اعباء (شراء حقوق البحث و التنقيب من الملاك او الدول المعنية) من خلال حصولها على عقود التنقيب و الاستكشاف ، وذلك قبل ثبوت اثبات الجدوى الفنية و الانطلاق في الاستغلال التجاري لموارد الطبيعية.

✍ **الاستكشاف و التنقيب عن الموارد الطبيعية:** و هي الحالة التفاوضية التي تمارسها المنشأة، و تحصل من خلالها على عقد يتيح لها البحث من خلال حيز زمني و جغرافي معين مقابل نقدي طبعاً عن وجود الموارد الطبيعية، حيث تسمى هذه المرحلة، مرحلة البحث تليها مرحلة التطوير في حالة تأكيد وجود الموارد، فمن خلال دراسة الجدوى التقنية و الاقتصادية يتم تحديد طبيعة الاستغلال في هذه الموارد الطبيعية.

2. الاعتراف بالتكاليف وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية

ك يعطي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية، الحرية للمنشأة في كيفية القياس و الاعتراف بالتكاليف المتعلقة بعمليات الكشف و استغلال الموارد المعدنية، حيث يعطي لها الاستقلالية في اعتماد اي سياسة محاسبية ترى بانها مناسبة، و الاعتماد على سياسات محاسبية مشابهة تم اعتمادها في قطاعات مشابهة او اعتمدها منشآت تنتمي الى نفس القطاع و المحيط للمنشأة (وفق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 08). شريطة الانتماء الى نفس المرجعية المحاسبية و الخصائص النوعية لإعداد القوائم المالية.

3. القياس عند الاعتراف وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية

بعد الدراسات التقنية و الفنية، و حيث التحقق من وجود المصادر المعدنية في مكان النقيب، تتم في هذه المرحلة عملية الاعتراف المحاسبي و القياس المتعلق بالتكاليف بحيث تتخذ المنشأة الخطوات التالية:

- ك يتم قياس التكاليف التي تم تحملها خلال مرحلة الاستكشاف، ثم رسملتها الى اصل بقيمة تكلفتها.
- ك اعتماد سياسة محاسبية محددة، تهدف من ورائها الى رسملة مختلف التكاليف التي تحملتها عند عمليات التنقيب و الاستكشاف، اخذ بعين الاعتبار العلاقة السببية بين طبيعة التكلفة و موضوع التكلفة .
- ك ما يتعلق بتطوير المصادر الطبيعية، التكاليف التي تتحملها المنشأة تعالج كأصول غير ملموسة - مصاريف تطوير وفق المعيار المحاسبي رقم 38 - ، و هو في هذه الحالة يعتبر كأصل يظهر في قائمة المركز المالي - المشروع يبقى فنيا على الورق حتى الانطلاق الفعلي في الاستخراج، وعليه فان المنشأة الحائزة على حق الاستكشاف و تمتلك الاحقية القانونية في استكشافاتها لا يمكنها تصنيف هذه التكاليف كأصول متعلقة بالأصل المستغل -)
- ك المصاريف التي تتحملها المنشأة من اجل صيانة او ازالة مخلفات متعلقة بعملية الاستكشاف تعالج كمخصصات وفق المعيار المحاسبة الدولي رقم (37)، بحيث تقوم بوضع برامج صيانة دورية تقوم من خلالها بتخصيص مؤونات لذلك.

4. القياس اللاحق بعد الاعتراف بالأصل وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر

المعدنية

ك و تنطلق هذه المرحلة بعد الاعتراف المحاسبي بالأصل (المورد) و ذلك بعد دراسات الجدوى الاقتصادية و الانطلاق في مرحلة الاستغلال، و استنفاد الموارد، بحيث يظهر هذا الاصل في القوائم المالية للمستغل (المنشأة)، و عليه تقوم بأحد الاختيارين: نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم لمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف التقييم المعترف بها كأصل، ففي حالة اعتماد النموذج الثاني (اعادة التقييم) ، فإنها سوف تعتمد على المعيارين 16 و 38 لكل اصولها بصفة متجانسة و منسقة في قوائمها المالية.

يمكن للمنشأة الانتقال من سياسة محاسبية الى اخرى ان كان ذلك سيزيد من موثوقية و مصداقية القوائم المالية.

يجب على المنشأة ان تقوم بتصنيف التكاليف وفق طبيعة الاصل، فمثلا مصاريف البحث و التنقيب يتم رسمتها الى اصول غير ملموسة (الاعتماد على دراسات و اجاث)، اما مرحلة الاستغلال و الاستخراج فإنها اصول مادية ملموسة (الحفارات و المركبات الصناعية). في حالة عدم اثبات الجدوى الفنية للمشروع، فان المنشأة سوف تتوقف عن الاعراف بالتكاليف المتعلقة بالبحث و التطوير، ويتم تصنيفها كمصروف تقوم بتخصيص مؤونة لنقص القيمة و الخسائر المتوقعة.

5. تدني قيمة الاصول وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية

يجب على المنشأة و بصفة دورية ان تقوم بإخضاع الاصول المستكشفة و المرشحة من خلال تكاليف الاستكشاف و التنقيب الى اختبار اعادة التقييم، اذا ما تبين وجود عناصر او ظروف تشير الى احتمالية ان تتغير تكلفة الاصل بالزيادة او بالنقصان، عن مقدار القيمة القابلة للاسترداد، و ذلك وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم 36 المتعلق بانخفاض قيمة الاصول، بحيث يتم مباشرة الاعتراف بخسارة التدني قيمة الاصل، ويتم تخصيص مؤونة يتم الافصاح عنها في قائمة الدخل، مع الافصاحات الاخرى و المتمثلة في المؤشرات التي دفعت المنشأة الى اتخاذ هذا القرار.

8 - الافصاح وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية

يجب على المنشأة الاعتراف بمختلف المعلومات التي تساعد مستعملي القوائم المالية، على فهم طبيعة المبالغ و القيم التي تم الاعتراف بها و دفعها في كل مرحلة من مراحل الاستكشاف و الاستغلال للمصادر الطبيعية، و كذلك اهم الافصاحات المفسرة لطريقة الاستغلال، الاعتراف و القياس و الافصاح عنها في القوائم المالية، اضافة الى ذلك تحديد مصادر هذه التكاليف و علاقتها بأنشطة الاستكشاف و الاستغلال عن المصادر الطبيعية، كذلك الافصاح عن ماهية السياسات المحاسبية المعتمدة في حساب التكاليف المتعلقة بكل مرحلة، و كيفية الاعتراف بها و بالطرق المعتمدة في التقييم.

الخاتمة العامة

إن المحاسبة المالية تشكل العنصر الأساسي الذي يسمح بإعداد و تقديم القوائم المالية و التي تحتوي على المعلومات الصادقة و العاكسة لواقع المؤسسة، بما يسمح بعمليات اتخاذ القرار و إجراء المقارنة بين مؤشرات الفعالية لكل المؤسسات.

حتى لا تتعرض المعلومة المحاسبية لحالة من التشتت بسبب الاختلاف في الطرق المحاسبية المعتمدة، مما يؤدي إلى إعطاء معلومات محاسبية مختلفة لواقع اقتصادي واحد، صار من الضروري وجود مرجع محاسبي موحد معترف بها محليا و دوليا، لكون حاجة المؤسسة الحالية للتطور، جعلها تبحث عن المعلومة في الأسواق الدولية مما الدولة الجزائرية إلى تبني معايير محاسبة دولية تساعد المؤسسات الجزائرية الحصول على المعلومات المناسبة.

المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS يعتبر وسيلة أساسية للحصول على المعلومة المالية، إن عملية توحيد و تجانس المراجع المحاسبة الدولية قد حقق هدفين مهمين و أساسه: الأول المعايير المحاسبة المعتمد تسمح بالقيام بعمليات المقارنة بين مختلف القوائم المالية، حتى و إن كانت لا تنسب إلى نفس السوق المالي. أما الثاني، فإن هذه المعايير تساهم في تحسين نوعية المعلومة المعروضة في القوائم المالية، كما أن مختلف الإجراءات و الطرق المطبقة تساعد على الحصول للحلول لمختلف المشاكل المحاسبية. فهي تسمح بتقديم صورة حقيقية وواضحة للمؤسسة في أي لحظة زمنية.

إن المخطط المحاسبي PCN 1975 قد عرف مجموعة من النقائص و المشاكل التقنية و النظرية حين تطبيقه على مستوى المؤسسات الوطنية، مما استدعى ضرورة إعادة النظر في حقيقة فعاليته و مدى مساهمته في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار في إطار البيئة الاقتصادية المحيطة، إن مختلف النقائص و كذا صعوبة تأقلم المخطط المحاسبي PCN مع الأعمال و النموذج الاقتصادي قد حتم ضرورة تبني نظام جديد يتماشى و معايير التسيير المعاصرة و يستلهم مبادئ و طرقه من المعايير المحاسبة الدولية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يشمل مجموعة من الإجراءات الأخرى التي تهدف إلى عصنة طرق التسيير في المؤسسات الوطنية من أجل توفير معلومات تساعد في عملية بناء الصرح الاقتصادي الحديث.

مع بداية تطبيق SCF في سنة 2010، هذا النظام الجديد قد سمح بتوفير مجموعة من القواعد الموحدة من أجل المسك المحاسبي، جمع المعلومات و إعداد القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، هذا النظام الجديد يستلهم جزء كبير من معايير المحاسبة الدولية IAS, IFRS خاصة ما تعلق بطريقة عرض القوائم المالية، و كذلك قواعد القيم و الإطار المنهجي بهدف توفير الوسائل الضرورية للمحاسب الجزائري و توفير بيئة أعمال مريحة للمستثمر في السوق الوطنية.

_ الكتب:

1. جمعة حميدات، خبير المعايير الدجولية لاعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، عمان، الأردن، 2014.
2. أحمد نور، المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
3. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
4. برهان محمد نور، رحو غازي إبراهيم، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج، ط 2، عمان، 2001.
5. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
6. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
7. دريد كامل ال شبيب، إدارة مالية الشركات المتقدمة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 .
8. دونالد كيدزو، "المحاسبة المتوسطة"، (السعودية: دار المريخ، 2005).
9. دونالد كيسو، جيبي ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج و سلطان محمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999.
10. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
11. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ودار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
12. السيد عبد المقصود ديان، محمد الفيومي، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1996.
13. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودود، الجزائر، 2009.
14. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
15. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
16. عاشور كنوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
17. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الجوانب النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2022.
18. محمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، المحاسبة المالية، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1986.
19. محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
20. مداني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي مبرراته و أهدافه، مجلة الباحث العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.

21. مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2.
22. مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2006.
23. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2002.

ثانياً_ المراجع باللغة الأجنبية:

Les ouvrage _

1. A.Kadouri , A.Mimeche , **cours de comptabilité financière** ,Edition ENAG,2009.
2. Abdallah boughaba, **comptabilité générale**, edition OPU, 1990.
3. Ali Tadzait, **maitrise du système comptable financier**, édition ACG,1 édition, Alger, Algérie,2009.
4. Association national des directeurs financiers et de contrôle de gestion , normes IAS IFRS, édition organisation, 2005 .
5. B .Bachy .M.Simon , **analyse financière des comptes consolidés normes IFRS**, édition DONUD, 2009.
6. B. COLASSE, **Harmonisation comptable internationale**, dans Encyclopédie, contrôle de gestion et audit, édit Economica, 2000.
7. Benoit PIGE, **gouvernance contrôle et audit des organisations**, Economica, paris ,2008.
8. Brunot COLMANT et autres, **comptabilité financière normes ias/ifrs** .Pearson éducation. Paris, France,2008.
9. C. Grenier et J. Bounne bouche: **Système d'information comptable**, édition foucher , paris , 1998.
10. C.M-Baudier ET A. LE Manh ,**Normes comptables internationales IAS/IFRS**, édit BERTI,2007.
11. Communication de la commission l'harmonisation comptable « une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale », France 1995.
12. D.Lormier, **Comptabilité anglo- Saxonne et international**, Edition Economica, 2002.
13. Decock Good, C.donsne , **comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique**, economica, paris 2005.
14. Eve CHIAPELLO et autres, **Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier**, La Découverte, Paris, France, 2005.
15. F, chabli, **système comptabme financier**, édition palis du livre, 2010 ,
16. Frydlender Alainpagezy Julien Sinsitier aux IFRS Edition de la performance/Editions Francis Lefebvre ;paris ;france2004 .
17. J.F DES ROBERT Et AUTRES, **Normes IFRS ET PME**, Dunod, Paris, France, 2004.
18. Obert obert, **pratiques des noremes comptables IAS/IFRS**, DUNOD, PARIS , 2003.
19. PETER WALTON, **La Comptabilité en Grande-Bretagne**, Encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit, Economica, 2000.
20. Tayeb saadi. **création de valeur**: impact des normes IFRS sur le contenu informationnel du résultat net , le cas de la France.
21. Thierry Wideman Goiran et autres, Développement **durable et gouvernement d'entreprise**: un dialogue prometteur, édition d'organisation, paris, 2003.
22. W.dick, F. **missionie-piera. comptabilité financier en IFRS** , édition REARSON, 2006.

23. Waltan P, **les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003**: une analyse statique, comptabilité-contrôle audit 15(1),2009.
24. Yves-Alain Ach Catherine Daniel, **FINANCE D'ENTREPRISE du diagnostic a la creation de valeur** HACHETTE LIVRE D.Lormier, Comptabilité anglo- Saxonne et international, Edition Economica, 2002.

Les articles

- 25-Alain BENEDETTI, **La normalisation comptable internationale**: enjeux et perspectives, revue n° 9,2000.
- 26-Depoers.F. « **A cost benefit study of voluntary disclosure**: some empirical evidence from French listed companies » The European Accounting Review, vol: 18, 2000.
- 27- Diamond.D.W. « **Optimal release of information by firms** » The Journal of Finance, Vol XI, 1985 , N° 4.
- 28- Hoarau, C. «Place et rôle de la normalisation comptable en France ». Revue Française de Gestion, 2003.
- 29- Imane ben yakhlef, le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est les organismes de normalisation comptable internationale, revue de recherche n° 08/2010.

Les Colloques

- 30- Ben yakhlef .H , normalisation et investissement , 26/06/2004, al aurassi. Alger.
- 100_ Bernard Colasse, séminaire «Nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité » organisé par l'Université de Paris Dauphine le 13 septembre 2004.
- 31- Djilali abdelhamid, reflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algerien en rapport avec les normes IAS/IFRS ; siminaire 24-27 septembre 2005 ;IEDF, 12juillet 2006.
- 32- Djilali abdelhamide, les normes comptables internationales IAS/IFRS, siminaire portant sur la normalisation comptable internationale 24 septembre 03 octobre, kolea, alger.
- 33- Fateh Dabla, le sys de gouvernement d'entreprise nouvellement priva Tisses An Algerie, Mémoire magister en science économiques, 2006-2007.
- 34- Fiscalite/Normes international IAS/IFRS. Ministère des Finances- CNC, Séminaires régionaux IAS/IFRS (Formation formateurs) Alger, 05 Décembre 2007.
- 35- Séminaire Animé par Mr : MELIANI Hakim et BERRAGI Tidjani, ayant pour thème "L'utilité de l'information comptable ", tenue au département science de gestion Université de Biskra, 29-30Octobre 2002.