وزارة التعليم العالي والبحث العالمي

جامعة الاغواط– الجزائر –

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة دروس موجهة لطلبة العلوم المالية والمحاسبة للوفاء بمتطلبات مقياس:

معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS 1

(المعايير المحاسبية الدولية)

التخصص: محاسبة ،محاسبة وتدقيق ،محاسبة وجباية

المستوى: الأولى ماستر

من إعداد:

د. سعيداني محمد السعيد

السنة الجامعية: 2024/2023 م

مطبوعة دروس بعنوان:

محاضرات في مقياس
المعايير المحاسبية الدولية

مقدمة

تمهيد:

شكّل الاختلاف في الممارسات و الجوانب التطبيقية للمحاسبة المالية (العامة) بين الدول عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة الشركات لاسيما الشركات المتعددة الجنسيات، و أفرز صعوبات أمام الشركات و المستثمرين الدوليين عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، و من أجل ذلك جاء البحث عن توافق محاسبي دولي أدى إلى إنشاء لجنة و مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقيام بمهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي متمثلة في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، تهدف هذه المعايير إلى توفير معلومة مالية موثوق بها حول الوضعية المالية للمؤسسات في أي مكان بالعالم بما يلبي الحاجة من المعلومات للمستثمرين الدوليين.

ورغم أن معايير المحاسبة الدولية غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحاسبية المحلية، ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلات للقوانين و التشريعات للدول الراغبة في تبنيها.

وفي ظل سعيها للوصول إلى الأسواق المالية الدولية وتقديمها لمختلف التسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية قامت الجزائر بعدة إصلاحات نتج عنها تطبيق نظام محاسبي مالي جديد ابتداء من سنة 2010 مرجعيته هي معايير المحاسبة الدولية.

لذلك أصبح من الضروري تدريس المعايير المحاسبية الدولية للمتكون أو الطالب في ميادين المحاسبة المالية بكل فروعها وروافدها (محاسبة عامة، المحاسبة المعمقة، محاسبة الشركات.....إلخ)، لأن مرجعية المحاسبة المالية الأولى حاليا هي معايير المحاسبة الدولية، فلا يمكن بأي حال من الأحوال أن نقطف ثمارا شجرة ما دون أن نرى أو نتسلق تلك الشجرة

وقد حاولت جهدا في هذه المطبوعة تقديم لبنة أولى أو أساس بنيان أما الطلبة للتمرس في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وهذا تماشيا مع أهداف المرحلة الدراسية.

أولاً: أسئلة المطبوعة

إن كل هذه التحولات التاريخية والدولية تؤثر على المعايير الدولية وتغير مناهجها العلمية والتطبيقية وهو ما دفع إلى إعداد وإنتاج هذه المطلوبة بغرض الإجابة من خلال المناقشة والتحليل على الأسئلة التالية:-

- ما هو جوهر معايير المحاسبة الدولية IAS والغاية منها؟، وما هدف المساعي للمنظمات المهنية من إضفاء الطابع الدولي الشرعي لمعايير المحاسبة الدولية IAS في ظل المستجدات البيئية الحديثة للمحاسبة؟؛

ثانياً: أسباب إنجاز المطبوعة

إن من أهم الأسباب الرئيسية التي دفعت إلى ضرورة الإقدام على إعداد هذه المطبوعة ما يلي:-

1)- دراسة تأثير التطورات الحديثة في بيئة الأعمال الدولية من ظهور الهيئات المهنية والشركات المحاسبية الدولية والعولمة ونمو الأوساق المالية الدولية و تزايد عمليات الإندماج والإستحواذ على تطور المعايير المحاسبية الدولية ؛

2)- تزايد الطلب على المعلومات المالية غير التقليدية ذات فوائد متعددة لمساعدة المتعاملين على إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية والمالية، وظهور إستخدامات حديثة للتقارير المالية لم تكن موجودة من قبل نتيجة إستفادة أطراف إجتماعية وبيئية جديدة من التقارير المالية؛

3)- إن الدول غير المتبناة للمعايير الدولية للإبلاغ ستكون على هامش التفاعلات والإندماجات الإقتصادية الحديثة، وهذا سينعكس كأحد الأوجه في إرتفاع تكاليف التعاقدات الخارجية، وإنخفاض الإستثمارات الأجنبية نتيجة ضعف الثقة الدولية في الإقتصاد الوطني الذي يرجع إلى عدم مصداقية الطرق المتبعة في إعداد وعرض التقارير المالية؛

4)- حداثة الموضوع وإرتباطه بالتغيرات الإقتصادية والمحاسبية الراهنة في الجزائر في ظل إنتقالها إلى للنظام المحاسبي و المالي ، فإفتقار الجزائر إلى إطار تصوري متكامل للمحاسبة المالية لا يعطي المعلومات المعلن عنها سواءٌ على المستوى الكلي أو على مستوى المؤسسات الثقة الكاملة، وبالتالي إختيار إنجاز المطبوعة لم يكن بالصدفة، وإنما جاء تزامناً مع القوانين الجديدة كالقانون 11/07 في 2007/11/25 م، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 2008/05/26 م، التعليمة الوزارية رقم 02 في 2009/10/29 م، ...إلخ،

5)- الحاجة لضرورة تقييم أثر الإلتزام بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي *IAS/IFRS* على الساحة الوطنية الجزائرية،

ثالثاً: أهمية وأهداف المطبوعة

تبرز أهمية المطبوعة من أهمية تناولها لموضوع معاصر وهو تطور المعايير المحاسبية الدولية في ظل المتغيرات الدولية وتطور أساليب القياس والعرض والإفصاح المالي، ومن هذا المنطلق تهدف المطبوعة في إطار الأدبيات البحثية والنظرية إلى تحقيق الأهداف التالية:-

- أن يتعرف الطالب على نشأة و طبيعة المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي واهميتها ، ودورها في توجيه التطبيقات والاجراءات المحاسبية ، وعرض القوائم المالية .
- أن يتعرف الطالب على المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي الصادرة، والتفاصيل والتفسيرات المقترنة بها ان يتمكن الطالب من كيفية تطبيق أهم هذه المعايير على الحالات العلمية بطريقة تتناسب مع التفسيرات والاهداف المتوخاه من اصدارها .
- تدعيم المناهج الدراسية بتحليل نظري وتطبيقي لفائدة طلبة LMD لمستويات الماستر.

السداسي: الأول

وحدة التعليم : أساسية

المادة : معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 IFRS

الرصيد: 05

المعامل: 02

نمط التعليم: حضوري

أهداف التعليم

تهدف هذه المادة إلى تمكين الطالب من المحاسبة الدولية والقواعد العامة التي تحكم تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية وهذا موازاة مع ما سيتم دراسته في مادة المحاسبة المالية المعمقة 1، المحاسبة المالية المعمقة2، ومحاسبة الشركات حول المعالجة المحاسبية للأدوات المالية و كذا خصوصية محاسبة المجمعات.

ملاحظة: محتوى المادة التعليمية قابل للتعديل كلما تطلب الأمر ذلك في حال تعديل أو حذف أو إصدار أي معيار من معايير إعداد التقارير المالية الدولية. على الأستاذ التأكد من عدم وجود تعديلات تخص المعيار قبل تدريسه.

المعارف المسبقة المطلوبة

حتى يتمكن الطالب من دراسة محتوى هذه المادة لا بد أن يكون متمكنا من مكتسبات مادة المحاسبة المالية 1 والمحاسبة المالية 2؛ معايير المحاسبة الدولية؛ المحاسبة المالية المعمقة 1 ، والمحاسبة المالية المعمقة 2؛ ومحاسبة الشركات .

محتوى المادة:

1- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) "عرض القوائم المالية"

2- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS02) "المخزون"

3- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) "قائمة التدفقات النقدية"

4- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) "ضرائب الدخل"

5- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"

6- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) "الانخفاض في قيمة الأصول"

7- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) "الأصول غير الملموسة"

طريقة التقييم: تقيم مستمر + إمتحان نهائي ويقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للدروس (60%) والأعمال الموجهة(40%)

المراجع:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للتقرير المالي. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. الرياض، المملكة العربية السعودية.
- BOUBIR D. (2016). 50 cas pratiques en SCF et IAS-IFRS. Collection comptabilité financière, Algérie.
- Dubé M. (2018). Normes comptables IFRS – Fiches techniques. Editions JFD, CANADA.
- Kieso D. E., Weygandt, J. J. Warfield, T. D. (2020) Intermediate Accounting IFRS. 4th Edition. John Wiley & Sons.
- OBERT R. (2017). Pratiques des normes IFRS : références et guide d'application. 6ème édition, DUNOD, Paris, France.
- Picker, R., Clark, K., Dunn, J., Kolitz, D., Livne, G., Loftus, J., & Van der Tas, L. (2019). Applying IFRS standards. John Wiley & Sons.
- www.focusifrs.com
- www.iasplus.com
- www.ifrs.org
- www.l-expert-comptable.com

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
مقدمة	**02**
فهرس المحتويات	**03**
قائمة الاختصارات للمصطلحات المستعملة في المقياس	**05**
المحور الأول: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي	**(06-26)**
1- الاختلاف في التطبيقات المحاسبية الدولية	06
1-1 الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأنجلوسكسونية	06
1-2 الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الدول الفرنكوفونية	08
1-3 أسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول	11
1-4 طرق تجاوز الاختلاف	15
2- الاتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي	16
2-1 التوافق المحاسبي الدولي	16
2-2 التوحيد المحاسبي الدولي	20
3- الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الإقليمي والدولي	26
3-1 المؤسسات المحاسبية الدولية	26
3-2 المؤسسات المحاسبية المهنية الإقليمية	26
المحور الثاني: الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية	**(27-45)**
1- ماهية معايير المحاسبة الدولية	27
1-1 مفهوم معايير المحاسبة الدولية	27
1-2 خصائص المعايير المحاسبية الدولية	28
1-3 أهمية المعايير المحاسبية الدولية	29
1-4 مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية	29
2- هيئات إعداد المعايير المحاسبية الدولية	30
2-1 هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	31
2-2 الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبية الدولية	31
3- تطور معايير المحاسبة الدولية	35

3-1 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية	36
3-2 التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية	38
4- الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	40
4-1 أهم التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإطار المفاهيمي	41
4-2 الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية	41
4-3 مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية	42
المحور الثالث: عرض المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)	**(46-74)**
1- عرض موجز لمعايير المحاسبة الدولية (من IAS01 إلى IAS41)	46
2- عرض موجز لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (من IFRS01 إلى IFRS13)	66
المحور الرابع: دراسة تفصيلية لعدد من المعايير المحاسبية الدولية (الأكثر استخداما)	**(75-97)**
1- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) "عرض القوائم المالية"	75
2- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS02) "المخزون"	79
3- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) "قائمة التدفقات النقدية"	82
4- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) "ضرائب الدخل"	86
5- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"	87
6- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) "الانخفاض في قيمة الأصول"	20
7- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) "الأصول غير الملموسة"	92
قائمة المراجع والمصادر	**98**

قائمة الاختصارات للمصطلحات المستعملة في المقياس

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية أو الفرنسية	معنى المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AAC	African Accounting council	مجلس المحاسبة الإفريقي
AICPA	American Institut of Certified Puplic Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
ASCA	Arab Society of Certified Accountants	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة (فرنسا)
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes	الاتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين (فرنسا)
COB	Commission des Opérations de Bourse	لجنة معاملات البورصة (فرنسا)
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FIFO	First In First Out	الوارد أولا الصادر أولا
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام (الفرنسي)
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities and Exchange commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية

المحور الأول: التوافق المحاسبي الدولي

تتباين الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم ، الأمر الذي نتج عنه عدة مشاكل أهمها اختلاف التقارير المالية، مستوى الإفصاح، و كحل للمشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي، سعت عدة منظمات إلى القيام بمحاولات التقليل من هذه الاختلافات و الوصول إلى قواعد و مبادئ محاسبية متفق عليها سعيا لتوافق دولي، و هذا ما سنوضحه في هذا المبحث.

1. الاختلاف في التطبيقات المحاسبية الدولية:

إن وجود العديد من الاختلافات و التباين بين دول العالم في التطبيقات و الأنظمة المحاسبية نشأ أساسا من اختلاف الأنظمة الاقتصادية و المالية المستخدمة و لعل أبرز هذه التنظيمات هي التنظيم المحاسبي الأنجلوسكسوني و التنظيم المحاسبي الفرنكوفوني و اللذين سنتطرق إليها بإيجاز فيما يلي:

1.1. الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأنجلوسكسونية:

تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوسكسونية مع نظام القانون العام، و مع حملة الأسهم باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل، و هذا النموذج لا يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة فقط بل منتشر في العديد من الدول، خاصة الدول التي كانت خاضعة للاستعمار الإنجليزي مثل: استراليا، إيرلندا، الهند، كندا، هونج كونج، كينيا، ماليزيا، نيوزلندا، سنغافورة...الخ، و تعتبر هذه المحاسبة أكثر انتشارا من غيرها، بالإضافة إلى تأثيرها على معايير المحاسبة الدولية و سنحاول فيما يلي التعرض للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية كنموذج للمحاسبة الأنجلوسكسونية.

- إطار تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية:

إن تنظيم المحاسبة في الولايات الأمريكية المتحدة لا تحدده القوانين التشريعية و إنما يعتمد على الأسواق المالية فعملية إعداد المعايير المحاسبية تخضع لسلطة هيئة التداول الأوراق المالية (SEC)، و التي أسندت عملية إصدار المعايير للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA)، و في سنة 1973 تم تعيين هيئة أخرى لإنجاز هذه المهمة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)[1]، و هذا بعد الانتقادات التي وجهت للإجراءات الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA)، و بعد ذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.

إذن تنظم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية هيئات من القطاع الخاص، مجلس معايير المحاسبة المالية، و لكن بتدعيم من هيئة حكومية (SEC)، و يتكون الإطار الفكري في الولايات المتحدة الأمريكية من 06 بيانات لمبادئ المحاسبية المالية و هي:

- ✓ **البيان الأول:** يغطي "أهداف التقارير المالية لمؤسسات الأعمال" حيث عرض أهداف المحاسبة و الغرض منها.
- ✓ **البيان الثاني:** "الخصائص النوعية للمعلومات المالية" تعرض للصفات و الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات.
- ✓ **البيان الثالث:** "عناصر القوائم المالية لمؤسسات الأعمال" تعرض لمفاهيم القوائم المالية و تعاريف البنود التي تتضمنها مثل الأصول، الإيرادات، الالتزامات و المصروفات...
- ✓ **البيان الرابع:** "و هي يغطي "أهداف التقارير المالية للمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح".
- ✓ **البيان الخامس:** "أسس الاعتراف و القياس في القوائم المالية لمؤسسات الأعمال"قدم إرشادات حول نوعية المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية".

[1]C.mailletbaudriere,A le manh, les normes comptables internationales IAS/IFRS , berti édition ,Alger, 2007 .

- ✓ **البيان السادس:** و هو يغطي "القواعد و الإجراءات الخاصية بالقياس المحاسبي و مكونات التقارير المالية للمؤسسات الأمريكية".

و عموما فإن النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني يتميز بالدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص ممثلا بالهيئات المحاسبية، في توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرارات الاستشارية و التمويلية، إضافة إلى تأثير الأسواق المالية على تنظيم المحاسبة ، و تضطلع مهنة المحاسبة في الدول التي تعتمد هذا النموذج بوظيفة إصدار المعايير المحاسبية و يهدف التقرير المالي إلى العرض العادل للمركز المالي و نتائج الأعمال.[1]

2.1 الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الدول الفرنكوفونية:

تتماشى نظم المحاسبة الفرنكوفونية مع المتطلبات القانونية، و هي تستند إلى عدد من القيود المحاسبية الصارمة، فهذا النظام يشجع أكثر المظهر القانوني على الجوهر الاقتصادي، و يعتمد على البنوك و الدولة كمصدر للتمويل و هو يطبق في العديد من الدول مثل: اسبانيا، فرنسا، إيطاليا، اليونان، بلجيكا، ألمانيا...الخ ، أما المؤسسات المهنية فلها دور ثانوي، و سوف نتطرف للمحاسبة في فرنسا كنموذج للمحاسبة الفرنكوفونية.

- إطار تنظيم المحاسبة في فرنسا:

في فرنسا تسيطر الدولة على تنظيم مهنة المحاسبة، و يؤثر قانون الضرائب على القواعد المحاسبية فالمصادر الأساسية للتنظيم المحاسبي الفرنسي القانون التجاري، قانون المؤسسات و المخطط المحاسبي العام (PCG) المعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) و المصادق عليه من طرف وزارة المالية و هو الذي حدد أهداف المحاسبة.

[1] فرديريك تشوي و آخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004، ص 122.

أما فيما يخص المعايير المحاسبية الفرنسية فيهتم بإصدارها أربع مؤسسات هي:

المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، لجنة المعاملات البورصة (COB)، هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات المحاسبية (OECCA)، و الاتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين (CNCC)، و هذا عكس المحاسبة في الدول الأنجلوسكسونية و التي يهتم بتنظيمها هيئات من القطاع الخاص.

و تعتبر فرنسا ذات دور قيادي في مجال تطوير المحاسبة القومية، فقد أصدرت عدة خطط رسمية في هذا المجال عدلتها عامي 1982 و 1986 لتعكس بذلك التوجيهات الصادرة عن المجموعة الأوروبية، و تعتبر مهنة المحاسبة في فرنسا صغيرة إلى حد ما و تفتقد إلى التقنية مقارنة بالدول الأنجلوسكسونية، كما أن سوق الأوراق المالية تعد صغيرة فأغلب التمويل يأتي من البنوك أو الدولة[1]، و لا توجد جهة لها صيغة غير رسمية تقوم بإصدار المعايير المحاسبية، باستثناء بعض التوصيات الصادرة من القطاع الخاص و التي تؤخذ بعين الاعتبار أحيانا، و عموما فالتقليد المحاسبي الفرنسي يعطي أولويته للدائنين و للسلطات الضريبية.

وبصفة عامة تختلف المحاسبة في الدول الفرنكوفونية عن المحاسبة في الدول الأنجلوسكسونية فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين بل تمتثل للسياسات الحكومية وخضوعها لقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ و السرية و تسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما بالمعنى البريطاني أو الأمريكي.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 53.

وانطلاقا من العرض السابق للنموذج الأنجلوسكسوني ونموذج المحاسبة الفرنكوفونية يمكن عرض أهم نقاط الاختلاف في التطبيقات المحاسبية و عرض القوائم المالية من خلال الملخص في الجدول الموالي:

الجدول رقم ا-1:الاختلافات الأساسية بين النظام المحاسبي الفرنكفوني والنظام الأنجلوسكسوني

	الفرنكفوني	**الأنجلوسكسوني**
المصدر الأساسي في التمويل	البنوك	الأسواق المالية
النظام القانوني و الجبائي	– القواعد المحاسبية صادرة عن الحكومة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري) – المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يكون بسيطا	– القواعد المحاسبية معدة من قبل المنظمات الخاصة (المهنية) – المحاسبة و الجباية مستقلين
المستعملين ذوي الامتياز	الإدارة الجبائية، المدينون، الموردون، المستثمرون، العمال	المستثمرون
تكرار نشر الحسابات	سنوية و سداسية	سنوية، سداسية، و ثلاثية بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية
رؤية المؤسسة	رؤية قانونية	رؤية اقتصادية
حساب النتيجة المحاسبية	الاتجاه إلى تدنئة النتيجة بسياسات المؤونة و الترحيل إلى الاحتياطات	– النتيجة تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة و تغير قيمة أصولها و خصومها – المؤونة محددة بطريقة دقيقة
علاقة المحاسبة بالجباية	علاقة قوية بين القوانين الجبائية و القوانين المحاسبية	القواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية

المصدر: سفير زغدار، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة يحي فارس بالمدية، 2009/2008، ص 41.

3.1 أسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول:

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و التاريخية و التنظيمية و التي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق و أساليب المعالجة المحاسبية من دولة لأخرى، و تفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بالعوامل الأساسية التالية:

أ. النظام القانوني و الضريبي:

تقسم الدول في مجال النظام القانوني إلى مجموعتين، مجموعة القانون العام "قانون الحالة" و مجموعة القانون المكتوب، و يعتمد التشريع في المجموعة الأولى على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع، أما المجموعة الثانية و على العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكان واسع لتقدير القضاة، و هذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي، و هكذا يمكن القول بأن النظام القانوني في الدولة هو الذي يحدد ما إذا كان المصدر الرئيسي للقواعد المحاسبية هو الدولة أو المهنة المحاسبية.[1]

[1] ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 160.

كما تجدر الإشارة إلى أنه و في أي بلد تعتبر مجموعة النظم القانونية و قانون الضرائب بمثابة معايير للمحاسبة الضريبية و المالية لهذا البلد، كما أن قانون المؤسسات و القانون التجاري لها تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد و مبادئ المحاسبة، و نظرا لكون كل دولة لها قانون مختلف فإن الممارسات المحاسبية ستختلف كذلك.

ب. النظام الاقتصادي:

يؤثر النظام الاقتصادي على المحاسبة بشكل عام و على الإفصاح و التقارير المالية بشكل خاص، و بالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناء على نوع النظام الاقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة و بالتالي لا بد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.[1]

ج. النظام السياسي:

إن اختلاف النظام السياسي من بلد لآخر سواء كان اشتراكي أو رأسمالي أو غيره يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد فالحرية المحاسبية للعرض و الإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.

د. الروابط الاقتصادية و السياسية:

تنتقل الأفكار و التطبيقات الفنية المحاسبية من دولة لأخرى انطلاقا من علاقات التأثير و التأثر بين البلدان. و من أهم مظاهر هذا التأثير قيام بعض الدول بتصدير نماذجها و تجاربها المحاسبية، ضمن مناطق نفوذها السياسي التي تبدي تجاوبا وفاء للعلاقات التاريخية و الاقتصادية أو السياسية التي

[1] عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2006/2005، ص 10.

تربط هذه الدول، مثل تأثير النموذج المحاسبي للدول الأنجلوسكسونية في دول الكومنولث المرتبطة تاريخيا ببريطانيا، و تأثير النموذج الأوروبي في الدول الإفريقية و بعض الدول الآسيوية المرتبطين تاريخيا بفرنسا.[1]

هـ. مستوى التضخم و طرف معالجته:

تتباين مستويات التضخم بين الدول و تتباين معها طرق معالجته، فتمارس العديد من الدول طرق مختلفة للمحاسبة عن التضخم، و تظهر الممارسات المحاسبية الاعتبارات الواقعية لشدة التضخم المحلي و وجهات نظر أولئك الذين يتأثرون مباشرة بأرقام المحاسبة عن التضخم.[2]

و تجدر الإشارة أنه من الضروري معرفة الإجراءات و الطرق المحاسبية المختلفة التي تتبعها الدولة لمعالجة التغيرات في الأسعار الناتجة عن التضخم حتى يمكن تقدير خطورة اختلاف المعالجة على مصداقية المعلومات و قابليتها للمقارنة على المستوى الدولي.

و. مصادر التمويل:

في دول الحكومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي الذي يستقطب فئات مختلفة و غير متجانسة من المستثمرين و مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء و التدفقات المالية في المؤسسات، بينما في دول المنظومة القارية(المنظومة

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص 116.
[2] فريديريك تشوي و آخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، مرجع سبق ذكره ، ص 306.

الفرنكوفونية) فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر تنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى و لو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة لحساباتها.[1]

ز. مستوى التعليم:[2]

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد و بدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها و المستوى التعليمي يتأثر بعدة عوامل منها:

– درجة أو مستوى الأمية و المقياس المتبع في تحديدها؛

– مدى مطابقة نظام التعليم لاحتياجات و متطلبات الدولة؛

– الاتجاه العام للنظام التعليمي (تعليم ديني، مهني، عام، علمي، نظري،...الخ)؛

و بصفة عامة كلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة ما زاد اهتمامهم بدراسة و تطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة و مهنة المحاسبة.

ج. المستوى الثقافي:

يمكن القول أن الثقافة هي القيم و الاتجاهات المشتركة في المجتمع، و تؤثر المتغيرات الثقافية على التنظيمات القانونية و الاجتماعية و المحاسبية، و بالتالي سيكون لها تأثير مباشر على السياسات المحاسبية داخل البلد.[3]

ط. التعداد السكاني:

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص 115.
[2] عادل عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص 10.
[3] جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره ، ص 77.

من الواضح أنه كلما زاد عدد سكان البلد أدى هذا إلى ارتفاع عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة مما يساهم في تنمية و تطوير المحاسبة كعلم أو كمهنة و خير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول النامية التي تمتاز بعدد سكان كبير مثل الهند و باكستان و مصر...الخ

ي. الديانة:

إن الديانة بمفهومه الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة فحكومات الدولة الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خالي من الفوائد "الربا"، و لذلك عليها أن تجد وسائل لعرض و توصيل المعلومات المرتبطة بالمعاملات الآجلة[1].

4.1 طرق تجاوز الاختلاف:

بغيت الوصول إلى مصادر تمويل جديدة في أسواق أو دول أجنبية أخرى، تجد بعض الشركات نفسها مجبرة على إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول و يختلف هذه المستوى من دولة إلى أخرى باختلاف طبيعة التنظيم الاقتصادي، و نتيجة لذلك و في ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء لبعض الوسائل و الطرق لتجاوزه و هذا من خلال:[2]

أ. الاعتراف المتبادل:

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل سلطة الضبط لدولة ما بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن

[1] خليل عبد الرزاق، عاشور عادل، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مجلة أبحاث روسيكادا، جامعة سكيكدة، العدد رقم 03، 2005، ص 178.
[2] مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص 118-119.

القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (مبدأ المعاملة بالمثل)؛

بالرغم مما لهذا الشكل من آثار إيجابية على الشركات نتيجة تجنيبها مصاريف و أعباء إضافية تنتج عن إعادة معالجة الحسابات، إلا أن حدودها الأساسية تتمثل في الخلل الذي قد يحدث عند قياس أداء الشركات الوطنية و الأجنبية خصوصا إذا كان التباين في الأنظمة المحاسبية للدولتين قوي الدلالة، كأن يتم قبول بقواعد محاسبية لدولة صغيرة كمكافئ للقواعد المحاسبية المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية؛

ب. **الاعتراف المتبادل المعياري:**

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين و الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضاف أحد الخبراء سنة 1995 مفهوما جديدا هو الاعتراف المتبادل المعياري، و الذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول (tableau de passage) تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية و المعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض، و بالرغم من أن هذه الطريقة لا تخل بخاصية المقارنة التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة طبقا للمعايير الوطنية، إلا أن اعتمادها يطرح عدة تساؤلات حول طبيعة جداول التحول، شكلها و محتواها و مدى توافقها؛

ج. التوافق المحاسبي:

و يقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي و تهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية أي أن التوافق يشمل:

– المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول؛

– الممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

2. الاتجاه نحو التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي:

أدى اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد إلى اختلاف القواعد و الإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم و كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي و الناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية، جاءت فكرة التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي و لهذا سنحاول الإلمام بهذه المفاهيم.

1.2 التوافق المحاسبي الدولي:

يعتبر التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تضمن قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، تلبية لاحتياجات المستثمرين من المعلومات في ظل التباين بين الأنظمة

المحاسبية، التي أصبحت تشكل عائق أمام الاستثمار الدولي، كما يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية.

1.1.2 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

تم تعريف التوافق على أنه "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية"، وتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال.[1]

كما عرف على أنه "عملية زيادة انسجام الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات فيما بينها" وتخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.[1]

[1] ثناء قباني، مرجع سبق ذكره ، ص 170.

كما يعبر التوافق المحاسبي عن محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج و توحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل مرتب يعطي نتائج متناسقة، فهو يشمل اختبار و مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة و معرفة نقاط الاتفاق و نقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

2.1.2 فوائد التوافق:

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد و أنها تنبع من الفوائد و المنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق و من أهم فوائد التوافق الدولي ما يلي:[2]

– إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات و من ثمة تقييم البدائل الاستثمارية، و هو بدوره يساعد في إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، و يبدو منطقيا أن تخفيض درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة، فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المالي عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة؛

– يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركة خاصة الدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية، التي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛

---

[1] فريديريك تشوي و آخرون، ترجمة عصام الدين زايد، مرجع سبق ذكره ، ص 349.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايترك للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص 270.

– العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات مهنية للمحاسبة و تفتقر لمعايير محاسبة و مراجعة معتمدة و مكتملة و بالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة سوف يوفر لها الوقت و المال لإنشاء نظم محاسبية في هذه الدول؛

– إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركة عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، و ذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل و الخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار و الإقراض و سوف يفضلون المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة و قابلة للمقارنة بالنسبة لهم مما يشجع المستثمرين و المقرضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار و الإقراض و من ثمة اتخاذ القرارات المناسبة لهم؛

– إن طبيعة عمل المؤسسة التي تعمل في مجال المحاسبة الدولية و التي تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسية و أحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها يجعلها تواجه مشكلة اختلاف المعايير و الممارسات المحاسبية بين دول العالم و هو ما يلزمها بإعداد برامج خاصة لكل دولة على حدا و كذلك تأهيل المحاسبين و تدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم و هو ما يكبدهم جهدا و أموالا مضاعفة لطبيعة و خصوصية كل نظام محاسبي و من ثمة فإن التوافق الدولي للمحاسبة يسهل للشركات المحاسبية الدولية القيام بأعمالها و بأقل كلفة و هو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعها ستنخفض كذلك؛

– من المتوقع أن يسهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبة ضعيفة و بدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية كما قد يسهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها.

3.1.2 حدود التوافق المحاسبي الدولي:[1]

نوقشت أفكار عديدة بمناسبة الحديث عن التوافق المحاسبي الذي لا يؤخذ في الحسابات الدور الخاص المناط بالمحاسبة في كل دولة و الذي تحققت بفعله توازنات اجتماعية تطلبت سنوات من العمل، بالرغم من ما يقدمه التوافق من مزايا و ما يحققه من أهداف إلا أنه يواجه في الواقع حدود هيكلية أهمها:

– وضعية الشركات غير المسعرة في البورصة و التي لا تستفيد من المزايا الذي يقدمها التوافق، في الوقت الذي تتحمل فيه أعباء مسار التوافق الطويل و المكلف؛

– الضوابط التي تميز الأنظمة المحاسبية الوطنية، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بالسياسات الوطنية بعيدة عن مجال التوافق؛

– الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة، و كذلك الوسائل و الجهود المبذولة لإنجاح التغيير.

2.2 التوحيد المحاسبي:

أصبح التوحيد المحاسبي من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد و الأعمال اليوم نتيجة الاستشعار الكبير بدور و أهمية المعايير المحاسبية و الاهتمام المتزايد بها في العديد من الدول التي تعرف فيها الممارسة المحاسبية تقدما و تطورا من خلال الحضور القوي للهيئات و المجموعات المهتمة باستحداث المعايير المحاسبية، و السهر على ضمان الالتزام بها و حسن تطبيقها، و عليه فإن توحيد المحاسبة يعني تطبيق لغة موحدة (مصطلحات، قواعد، ....الخ) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية و المهتمين بالمحاسبة.[2]

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص 108.
[2] نفس المرجع السابق، ص 62-63.

1.2.2 مفهوم التوحيد المحاسبي:

يقصد بالتوحيد المحاسبي مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية و إعداد قوائم حسابات في إطار محدد من المبادئ و القواعد، و المفاهيم ، و الموازنات لخدمة أهداف محددة[1]، و يمكن تعريف التوحيد المحاسبي عدة تعريفات:

أ- على المستوى المحلي:

يشار إلى التوحيد المحاسبي بأنه نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير البيانات اللازمة للتخطيط و التنفيذ و الرقابة على كل من مستوى المؤسسة الاقتصادية و المستوى القومي و ربط حسابات المؤسسة الاقتصادية بالحسابات القومية ، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية و تبويبها و تخزينها[2]، كما عُرف التوحيد على أنه عبارة عن نظام موحد للتنظيم لمجموع محاسبات المنتجة في الأمة أو مجموعة من الأمة مهما كان قطاع الذي تنتمي إليه، بينما عرفه المخطط العام الفرنسي من خلال أهدافه إذ جاءفيه أن التوحيد يهدف إلى:[3]

- تحسين المحاسبة؛
- فهم المحاسبات و إجراء المراقبة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية (في الزمان و المكان)؛
- دمج المحاسبات في إطار الموسع لمجموعات قطاع النشاط و الأمة؛
- إصدار الإحصائيات.

ب- على المستوى الدولي:

[1] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 90.
[2] فريديريك تشوي و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 363.
[3] مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2000/1، ص 53.

على هذا المستوى يمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه "العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولا عاما، و التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي تم توحيدها".[1]

إذ يمكن القول أن المهام الأساسية للتوحيد المحاسبي تتمثل في إعداد المعايير المحاسبية و إزالة الاختلاف أو التقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية ، و بصفة عامة تتم عملية التوحيد المحاسبي على مستويات الثلاثة التالية:[2]

– **على مستوى المبادئ:** يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس و المبادئ و المعايير الأساسية التي يتم اعتمادها و الذي يشمل على ما يلي:

- ✓ توحيد أسس و مبادئ التقييم؛
- ✓ توحيد أسس و مبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛
- ✓ توحيد أسس و مبادئ عرض البيانات المالية؛

– **على مستوى القواعد:** و يشمل توحيد القواعد و الإجراءات و الوسائل المحاسبية، و تتطلب هذه العملية ما يلي:

- ✓ حصر و اختيار القواعد و الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- ✓ الحذر عند استخدام القواعد و الإجراءات البديلة؛

[1] هشام سفيان صلواتشي و يوسف بودلة، مداخلة بعنوان آفاق تطبيق معايير المحاسبية الدولية في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي واد سوف، 17-2010/1/18.

[2] نفس المرجع السابق

– **على مستوى التنظيم:** و يشمل التوحيد على هذا المستوى ، توحيد النظام المحاسبي بأسره ، و ما يقوم عليه من أسس و مبادئ و قواعد و وسائل و إجراءات ، و يمتد هذا إلى تنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف و الأسس و المبادئ التي يقوم عليها.

2.2.2 فوائد التوحيد المحاسبي:

يترتب على التوحيد المحاسبي الفوائد التالية:[1]

– زيادة دلالة البيانات المحاسبية لقيامها على أسس موحدة؛

– زيادة إمكانية سهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية؛

– زيادة قابلية البيانات المحاسبية بما يتفق و الاحتياجات كتقلبات مستوى الأسعار.

كذلك يهدف التوحيد المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق ما يلي:[2]

– تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛

– فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم؛

– تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلاد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى نظام المحاسبي للشركة الأم؛

– توحيد الطرائق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، طرائق حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم موحدة.

3.2.2 الانتقادات الموجهة للتوحيد:

[1] عادل عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص 18.
[2] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 83.

يوجه للتوحيد المحاسبي الدولي انتقادين رئيسين هما:[1]

أ. إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط و إمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في المؤسسات الاقتصادية المختلفة؛

ب. إن المبادئ و القواعد المحاسبية لا بد و أن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة و قد تختلف من مؤسسة لأخرى ، و أن تتعدد البدائل المحاسبية ما هو إلا محاولة للوفاء احتياجات كل مؤسسة.

4.2.2 العلاقة بين التوافق و التوحيد و المعايرة:

هناك علاقة متداخلة و متبادلة التأثير بين مفاهيم التوافق "التناسق" المحاسبي و المعايرة المحاسبية و التوحيد المحاسبي أو التماثل أو النظام المحاسبي الموحد و يمكن التمييز بين هذه المفاهيم على النحو التالي:

أ. التوحيد المحاسبي:

– يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متجانس أو غير متباين فهو يحتوي التماثل الذي يعني أن تكون المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة، كما نجد أن جمعية المحاسبين الأمريكيين تعرفه "بأنه الثبات في التبويب و المصطلحات و كذلك الثبات في القياس".[2]

– هو مجموعة القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس النشاط و التي تسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب و تقديم نتائجها المالية ، كما أن هذه القواعد تسمح لها بالمقارنة بين نتائج المؤسسات و تسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي.

[1] عادل عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص 18.
[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ، ص 267.

ب. المعايرة المحاسبية:[*]

– يشار للمعيار في المحاسبة إلى أنه بمثابة المرشد الأساسي للقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها.[1]

و يعرف كذلك على أنه:

– نموذج معترف به من السلطة للقياس، و بالتالي فإن المعايرة المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، و النموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات.[2]

ج. التوافق "التناسق" المحاسبي:[*]

التناسق هي عملية زيادة انسجام و توافق الممارسات المحاسبية بوضع الحدود للخلافات بينها و تخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية و تحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.[3]

و يعرف التوافق أيضا بأنه عملية تقليل الفروق في تطبيقها التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، و من العرض السابق يتضح لنا الاختلاف بين التوافق و التوحيد، حيث أن التوافق هو شكل مبسط للتوحيد ، و مرحلة أولى باتجاه التوحيد ، و بالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير، حيث أن لكل دولة قواعدها و ثقافتها و فلسفتها و أهدافها على المستوى الوطني فالتوافق يسعى للاعتراف بالاختلافات النظرية و محاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى ، أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.

---

[*] المعايرة لغة هي كلمة مشتقة من (كلمة معيار) ونستعملها كمرادف لعملية وضع المعايير.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 371.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المرجع السبق ذكره ، ص 268.

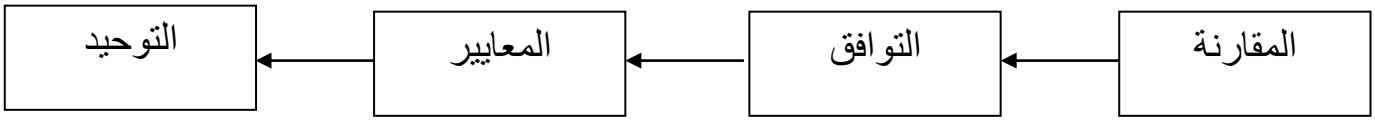
[*] يرد في بعض البحوث مصطلح التناسق وهو مرادف للتوافق المحاسبي.

[3] نفس المرجع السابق، ص349.

و من هنا تم اعتبار أن كل من التوافق و التوحيد هما خطوتين من خطوات مسار واحد قابل للتوقف في أي لحظة و تتمثل باقي الخطوات في ما يلي:

- مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف تحديد الفروق.
- القضاء على هذه الفروق، ما يمثل الحركة اتجاه التوافق.
- تشكل و قبول مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية الموحدة.
- بلوغ حالة التوحيد.

الشكل رقم (I-5) مراحل التوحيد المحاسبي:



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 370.

3. الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الإقليمي والدولي:

إن عملية إعداد و مراجعة المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى وجود قبول عام و واسع لتطبيق هذه المعايير، و عملية التنسيق في حد ذاتها وجدت نظرا للاختلافات و التباين الموجود بين المعايير الوطنية المختلفة، و كمبادرة لحل هذه المشاكل اهتمت العديد من المؤسسات المحلية و الإقليمية و الدولية بالتوافق الدولي للمحاسبة و زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي نذكر منها ما يلي:

1.3 المؤسسات المحاسبية الدولية:

هناك عدة منظمات محاسبية دولية تعمل جاهدة من اجل تحقيق توافق محاسبي دولي على مستوى العالم أهمها:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.
- المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية IOSCO.

2.3 المؤسسات المحاسبية المهنية الإقليمية:

بالإضافة إلى المؤسسات المحاسبية الدولية التي تعمل على تحقيق توافق محاسبي على المستوى الدولي هناك جهود تقوم بها مؤسسات محاسبية إقليمية لتحقيق توافق محاسبي على المستوى الإقليمي أهمها:

- مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكية)FASB.
- الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA.
- هيئة تداول الأوراق المالية (الأمريكية)SEC.
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA.
- اتحاد المحاسبين الأوروبيين UEC.

المحور الثاني: الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية

كنتيجة لتغيرات البيئة المحاسبية الدولية من عولمة و تكتلات اقتصادية و زيادة دور و مساهمة الشركات المتعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي، لم تعد المعلومات المالية المتحصل عليها من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابات عن تساؤلات المستعملين و اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لاسيما الاستثمارية منها، مما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات لجذب الاستثمار الأجنبي و أفرز حاجة ماسة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية، و تكمن أهمية المعايير الدولية في محاولة الابتعاد عن الممارسات

المحاسبية المتباينة، و إيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة و تتضمن معلومات تتصف بالشفافية و الموثوقية و تساعد على اتخاذ قرارات راشدة من قبل المستعملين لهذه القوائم.

1. ماهية معايير المحاسبة الدولية:

تلقى حاليا المعايير المحاسبية الدولية قبولا عالميا، فهي توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية و كذلك قابليتها للمقارنة، و هي أيضا من إنتاج لجنة مهنية دوليا متخصصة و تضم في عضويتها عدد كبير من خبراء المحاسبة من مهنيين و أكاديميين، حيث تلقى هذه المعايير القبول من مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية و سنقدم نبذة عن نشأة و مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) و التي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدين تعطي الزاوية القائمة و تسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لمعرفة الشيء و تحديد مميزاته بدقة، و تعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه و بين الأساس النظري للمحاسبة، و هناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة.

مما سبق يمكن أن نعتبر أن المعيار المحاسبي هو المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي "محتوي الميزانية" للمؤسسة و نتائج أعمالها و

إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها، و بهذا المفهوم فالمعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو نوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية أو من خلال العمليات و الأحداث.[1]

2.1 خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها:[2]

– قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) و التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛

– قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير؛

– مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنحه؛

– غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية؛

3.1 أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال الاعتراف بـ:

– تحديد وقياس الأحداث المالية للشركات؛

– إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛

– اتخاذ القرار المناسب؛

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى الاعتراف بـ:

[1] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، النظرية و التطبيق للمعايير الدولية، دار حنين للنشر، الكويت، 1995، ص 45-46.

[2] مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 134.

– استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛

– إعداد قوائم مالية كيفية "حسب الرغبة"؛

– اختلاف أسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة والمنشأة المختلفة؛

– صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم ومن الجدير بالذكر أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية ازدادت في الوطن العربي حيث أصدرت بعض السلطات الرقابية في بعض الدول العربية تعليمات تقتضي الالتزام التام أو الجزئي بهذه المعايير، و تعمل بقية الدول على القيام بذلك أيضا.[1]

4.1 مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS)، عن مجلس معايير المحاسبة الدولية و أصبحت تسمى (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكلة المجلس، و تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:[2]

– تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل؛

– بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASC)، و من ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها؛

[1] سعيدي يحي، وأوصيف لخضر، مداخلة بعنوان أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (IAS)، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

[2] Frydlender Alain, Pagezy Julien, S'initier aux IFRS, Edition de la performance/ Editions Francis LeFebvre, Paris, France, 2004, P 11.

– بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد و نشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة و تبريراتها، و بعد مواقفة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، و من ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر؛

– بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ و يعرضها على المجلس للمصادقة؛

– بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليه بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس؛

– بعد تلقي و درس الردود و ما تضمنته من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، و بعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاث أرباع أعضاء المجلس على الأقل؛

2–هيئات إعداد معايير المحاسبة الدولية:

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات و غيرهم من الفئات ذات العلاقة، ظهرت عدة محاولات و العديد من الجهود تمخض عنها عدة هيئات دولية و إقليمية للقيام بمهمة التنسيق و تقليل الاختلافات الموجودة بين النظم و التطبيقات المحاسبية و التي تم التطرق إليه باختصار في الفصل الأول من هذا البحث و الآن نحاول التركيز أكثر على أهم هيئة و هي لجنة معايير المحاسبة الدولية.

1.2 هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بموجب اتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول و اتخذت من بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية سنة 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء بعضها فانخفض عددها إلى 30 معيار، و في عام 1977 شكلت هذه اللجنة لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث

القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرتها حتى سنة 2000 أربعة و ثلاثين تفسيرا، تم فيها بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، و في عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضو يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل مسماها لتصبح معايير الابلاغ المالية الدولية (IFRS)، حيث صدر سبعة (7) معايير منها إلى غاية سنة 2007، و أعيد مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية.[1]

2.2 الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبية الدولية:

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة هيكلية تمخض عنها تغير في هياكله بدأ العمل بها بتاريخ 01 أفريل 2001، و تقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، و انطلاقا من القانون الأساسي الجديد الذي أدخلت بموجبه إصلاحات جذرية على هياكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية:

1.2.2 اتحادية أو مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC-Fondation:

أنشأت في فيفري 2001، و هي تسّير من قبل مجلس للمراقبة يعرف بالإداريين و يتكون من 22 عضو يلتزمون بالعمل ضمن أهداف المجلس و يتوزع أعضاؤها جغرافيا على النحو التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 06 أعضاء من أوروبا؛
- 06 أعضاء من آسيا و الباسيفيك؛
- 04 أعضاء من باقي الدول؛

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 31.

إن اختيار هؤلاء الأعضاء يتم بعقد لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و تجتمع مرة واحدة في السنة على الأقل، و يتمثل دورها الأساسي في:[1]

– جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛

– إعداد و نشر التقارير السنوية عن النشاط؛

– تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)، و اللجنة الدولية لتفسيرات المحاسبة المالية (IFRIC)؛

– تقييم إستراتيجية و فعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

2.2.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يعمل المجلس تحت كنف (IASC–Fondation) و يتشكل من 14 عضوا، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم و كفاءتهم، بحيث يشتغل 12 عضوا من بينهم المهام بوقت كامل (à temps plein)، بمعنى أنهم يُسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس و يتقاضون على ذلك أجرا[2]. و قد أصبح عدد الأعضاء 16 عضوا ابتداء من جويلية 2012 يمثلون جميع أنحاء العالم.

و يتم ترشيحهم من قبل الأمناء على أساس المهارات الفنية و المهنية و الخبرات التجارية و السوقية، و يعقد اجتماعاته مرة واحدة في الشهر، و يقع على عاتقه مسؤولية وضع و تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و إدارة جميع الأنشطة المتعلقة بهذه المعايير.

ويتلقى جميع أعضاء المجلس أجورا نظير أعمالهم و يعينون لمدة 05 أعوام قابلة للتجديد مرة واحدة و تكون عملية اختيار الأعضاء على أساس الكفاءة المهنية و الخبرة العلمية.

ويضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية:[3]

---

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 128.
[2] نفس المرجع السابق، ص 129.
[3] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 130.

– إعداد و نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولي؛

– نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛

– إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛

– تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛

– القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة، للتأكد من قابلية المعايير الدولية للتطبيق، و صلاحياتها في محيط متنوع و متبادل.

3.2.2 المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

يتكون هذا المجلس حاليا من 50 عضو، و يعين أعضاؤه من طرف الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، و يعتبر هذا المجلس حسب القانون الأساسي منبر تشارك فيه المنظمات و الأفراد الذين لهم اهتمام بالمعلومة المالية و يمثلون أصول جغرافية و مهنية مختلفة، و يرأسه (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB).

و قد حدد دستور (IASCF) مسؤوليات المجلس في:[1]

– تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يخص أولويات و برامج عمله؛

– إبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مضامين و آثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛

– إضافة إلى هدف ثانوي و المتمثل في دعم (IASB) في ترويج و اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في جميع أنحاء العالم، و هذا الهدف لا يمنع أعضاء (SAC) من المشاركة في نقد حقيقي و موضوعي للعمل على مساعدة (IASB) لتحسين التفاهم و الشفافية في القضايا و الحلول.

4.2.2 لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC):

[1] آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، رسالة دكتوراه، الجزائر 03، 2014/2013، ص 144.

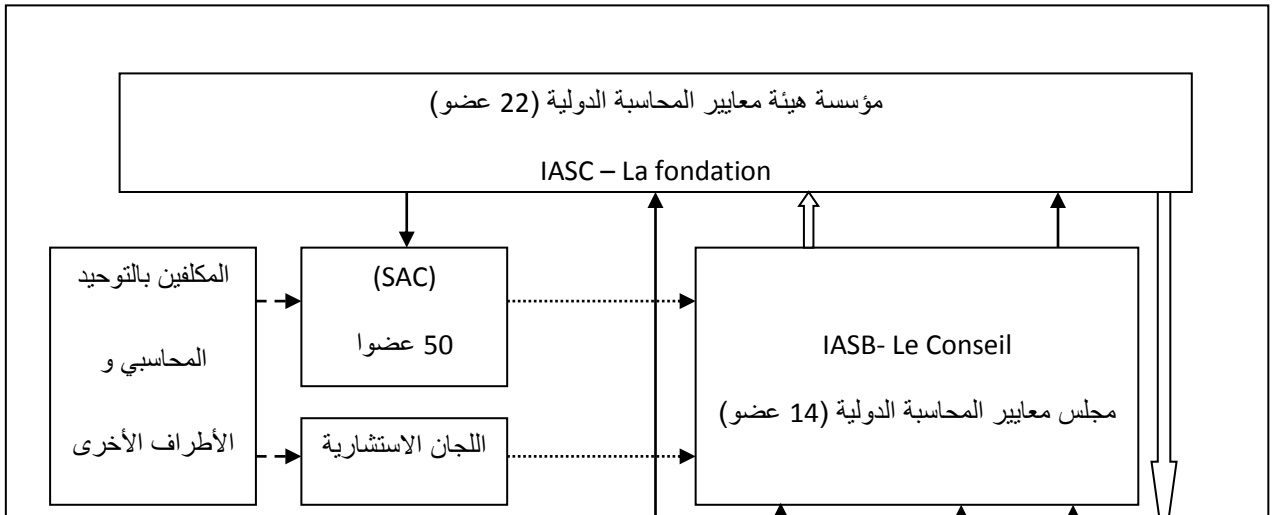
أنشأت هذه اللجنة في ديسمبر 2001 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، و تتألف اللجنة حاليا من 14 عضوا يعينون من قبل الأمناء (الإداريون) لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، و يتخلص دور هذه اللجنة فيما يلي:[1]

– توضيح و تفسير المعايير المحاسبية سارية المفعول و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

– معالجة القضايا التي نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية؛

– توفير المعلومات حول القضايا المثارة حديثا و المثيرة للجدل و التي لم تبحثها معايير (IFRS).

الشكل رقم (II–1): الهيكل التنظيمي الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية



Source : Pascal Berneto, Normes IFRS- Applications aux états Financiers, 2eme édition, Dunod, Paris, 2006, P27.

3- تطور معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نماذج و إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات، و تصنع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا أن هذه المعايير غير ملزمة و تمتاز بمرونتها و قابليتها للتغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير و تعديلها يعتبر عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية و تواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمنذ ظهورها عرفت حركية حيث تم تعديل الكثير منها و سحب بعضها و إدماج البعض الآخر في معيار مشابه.

1.3 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية:

بسبب التطور والنمو الهائل للتجارة الخارجية الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات و تزايد الطلب العالمي على السلع و الخدمات و ظهور مشاكل محاسبية معقدة بدأ المهتمون بمهنة

المحاسبة في التفكير في التوحيد و التوافق المحاسبي الدولي و هذا ما أفرز ضرورة و أهمية بالغة لوضع معايير دولية للمحاسبة و التدقيق.

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعل المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معايير لها و لعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) الذي بدأ العمل بها منذ 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وسنعرض أهمها فيما يلي:[1]

– المؤتمر المحاسبي الدولي وعقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكية عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني وعقد عام 1926 في أمستردام.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث وعقد عام 1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية وهي:

- ✓ الاستهلاك والمستثمر.
- ✓ الاستهلاك و إعادة التقويم.
- ✓ السنة التجارية أو الطبيعية.

[1] قليل نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 41-42.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع وعقد عام 1933 في لندن وشاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلي حضور 79 زائرا من الخارج و قد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا و نيوزلندا و بعض الدول الإفريقية.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس وعقد عام 1938 في برلين وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

– المؤتمر المحاسبي الدولي السادس وعقد عام 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 عضوا من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.

– المؤتمر المحاسبي الدولي السابع وعقد عام 1957 في أمستردام و قد شارك في المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة كما حضره 1650 زائرا من الخارج و 1200 عضو من البلد المضيف هولندا.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن وعقد عام 1962 في نيويورك و قد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى و شارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة و قد قدم فيه 45 بحثا.

– المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع وعقد عام 1967 في باريس.

– المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر وعقد عام 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر وعقد عام 1977 في ميونخ بألمانيا الاتحادية وقد حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة من دول العالم

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر وعقد عام 1982 في المكسيك

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر وعقد عام 1987 في طوكيو

– المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر وعقد عام 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية و تمحور المؤتمر في دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة و حضر نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم

– المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر وعقد عام 1997 في المكسيك

– المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر وعقد عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية و أخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

– المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر و عقد عام 2006 في اسطنبول و قد عقد تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي العالمي و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم و استقرار أسواق رأس المالي في أنحاء العالم و دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كان نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين و مستثمرين و دائنين و نقابات و اتحادات تجارية و منظمات دولية و جمعيات حكومية و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

2.3 التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية:

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية و تواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى، و قد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية و المعايير الأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل الأمر بالانخفاض

في قيمة الأصول و معالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكي (FASB)، تبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في طرح هاذين الموضوعين أضف إلى ما تقدم تعدد و تطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات و الممارسات المحاسبية، و كذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية.[1]

و يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:[2]

– تعديل المعايير: حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، و الأمثلة على ذلك متعددة حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01؛

– إلغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث يعتبر تعدد البدائل من أهم الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، و يؤدي إلى اختلاف في النتائج المحاسبية و لعل أهم هذه التعديلات تحويل المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أولا من أساليب تقييم المخزون، و تعديل المعيار IAS22 قبل استبداله بالمعيار IFRS3 و المتعلق باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال؛

– تعديل التعريفات: ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة و أخرى في أكثر من معيار؛

– إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير للمعيار IAS36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى ومن أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛

– دمج التفسيرات في المعايير: ومن أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في المعيار المحاسبي IAS1، و دمج التفسير (SIC1) في المعيار المحاسبي IAS2؛

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.
[2] نفس المرجع السابق، ص 34-36.

– دمج بعض المعايير: لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار IAS3 في المعيارين المحاسبيين IAS27 ،IAS28 ، ودمج المعيار IAS4 في المعيار IAS1 ؛

– سحب بعض المعايير: وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار؛

– إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار IAS32 المتعلق باندماج الأعمال، حيث حل محله المعيار IFRS3 بنفس التسمية.

4-الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في جويلية 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بإصدار أول إطار مفاهيمي تحت عنوان "إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية" حيث اعتبر آنذاك بمثابة دستور عمل لهذه اللجنة لا يمكن المساس به، بعد تغيير لجنة (IASC) إلى مجلس (IASB) أدخل هذا الأخير تغييرات طفيفة في سنة 2001.

وكنتيجة للاتفاق الذي حدث سنة 2002 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) على توحيد الجهود فيما يخص المبادئ المحاسبية المطبقة عالميا، و لهذا كان لزاما تطور الإطار المفاهيمي السابق، و بعد عدة اجتماعات بين (IASB) و (FASB) و في سبتمبر 2010 أصدر (IASB) الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الذي يضمن جميع مكونات التقرير المالي عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إعداد و عرض القوائم المالية.

1.4 أهم التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) على الإطار المفاهيمي:

ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1]

– تغير التسمية من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛

– الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يجمع كل مكونات التقرير المالي، بينما الإطار المفاهيمي السابق يركز على إعداد وعرض القوائم المالية؛

– يهدف الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات لأكبر عدد من مستخدمي المعلومة المالية، بينما الإطار المفاهيمي السابق كان يركز بالدرجة الأولى على المستثمرين؛

– تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، و قد ركز مجلس (IASB) على توفرها من خلال تطوير و إصدار مجموعة من المعايير ذات الجودة العالية؛

– جاء الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بمفهوم فرضية الاستمرارية طويلة المدى عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يربط هذا الفرض بالمدى القصير.

2.4 الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية: ويتمثل في:[2]

– يقوم الإطار المفاهيمي بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس المعايير مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة وحتى مراجعة المعايير التي سبق إعدادها؛

– تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية، مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) و غيرها من المنظمات، إضافة إلى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة عموما لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

– يساعد الإطار المفاهيمي المستخدمين الخارجيين في فهم و ترجمة المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية؛

[1] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 147.
[2] نفس المرجع السابق، ص 148.

– في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فإن الإطار المفاهيمي يساعد في التعامل مع هذه الحالات التي لم تشملها المعايير الدولية، كما يساعد معدي القوائم المالية عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

– يزود الإطار المفاهيمي للمهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "آلية الصياغة، الهدف من المعيار، التطوير،...الخ"؛

– يساعد مدققي الحسابات والمراجعين بضرورة التحقق من مدى التزام المؤسسات بإتباع المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد و تجهيز التقارير المالية.

3.4 مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

يشمل نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية على مواضيع عدة سوف نعرضها باختصار فيما يلي:

أ. **أهداف التقارير المالية ذات الفرض العام:**

ويقصد بها تلك التقارير المعدة بشكل دوري والتي تهدف إلى توفير معلومات عن الوضعية المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها (خاصة أو عامة)، قصد تلبية الاحتياجات العامة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. **الخصائص النوعية للمعلومات المالية:**

حيث أن تلك المعلومات المعروضة في التقارير المالية تتميز بخصائص وصفات معينة حتى تكون أساسا سليما و أكثر فائدة لمستخدميها، وتتمثل هذه الخصائص في:

– الملائمة (التوفيق الملائم، القدرة على التنبؤ، القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة)؛

– قابلية المقارنة؛

– الأهمية النسبية؛

– المنفعة المتوقعة من المعلومة أكبر من تكلفة تقديمها؛

كما استبدل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية خاصية المصداقية "بالتمثيل الصادق" إذا تتحقق هذه الخاصية بتحقق الخصائص الفرعية التالية:

- الاكتمال والشمول؛
- الحياد؛
- الخلو من الأخطاء.

ج. العناصر الأساسية للقوائم المالية:

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية، و تشمل الأصول، و الالتزامات، و حقوق الملكية، و المصاريف و الدخل[1]، و تتمثل القوائم المالية في:

- قائمة المركز المالي "الميزانية"؛
- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية "حساب النتائج"؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية "جدول تغيرات الأموال الخاص"؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

د. أساليب قياس عناصر القوائم المالية:

[1]محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد و عرض القوائم المالية و تشمل:[1]

- التكلفة التاريخية؛
- التكلفة التجارية؛
- صافي القيمة القابلة للتحقيق؛
- القيمة الحالية؛
- القيمة العادلة؛
- القيمة القابلة للاسترداد.

هـ. **فرضيات إعداد التقارير المالية:**[2]

هي الفرضيات التي يتم إعداد التقارير المالية بموجبها:

- **أساس الاستحقاق:** تحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث، و ليس عند قبض النقدية أو ما يعادلها (بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض).
- **الاستمرارية:** أي افتراض أن المؤسسة مستمرة وتبقى عاملة في المستقبل، أي يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص لحجم عملياتها بشكل هام، و إن وجدت مثل هذه الحاجة فإن القوائم المالية تعد على أساس مختلف مع الإفصاح عن الأسباب لمستخدمي القوائم المالية.

و. **تحديد مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات:**

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها، في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد الإطار المفاهيمي عددا من المستخدمين للتقارير المالية و كذا طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة و تتمثل هذه الفئات في:

- المستثمرون الحاليون والمحتملون؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 12.
[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 91.

– الموظفون؛

– الموردون والدائنون التجاريون؛

– العملاء؛

– المقرضون؛

– الحكومة ودوائرها المختلفة، و الجهات المنظمة لأعمال المنشأة؛

– الجمهور.

ز. مفاهيم المحافظة على رأس المال:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المالي هما:[1]

– **المحافظة على القيمة المادية لرأس المال:** بمقتضى هذا المفهوم، يكتسب الربح إذا كانت القدرة التشغيلية للمشروع في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المساهمين أو المالكين منهم أثناء الفترة؛

– **المحافظة على رأس المال النقدي:** حسب هذا المفهوم، المبلغ النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمساهمين أو المالكين منهم أثناء الفترة أكبر من المبلغ النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة، و تتبع معظم المؤسسات هذا المفهوم عند إعدادها لقوائمها المالية.

المحور الثالث: عرض المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سبق ذكره، ص 258.

منذ سنة 1973 تاريخ نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية و إلى غاية سنة 2001 تاريخ إعادة هيكلتها و إلى حد الآن، تم إصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS) في عهد لجنة معايير المحاسبة الدولية بعضها لازال معمولا به لحد الآن و بعضها عدل و بعضها الآخر سحب كما أصدرت 32 تفسير (SIC) بقي منها 10 تفسيرات معمول بها لحد الآن، و بعد سنة 2001 و إلى غاية 2012/12/31 تم إصدار 13 معيار دوليا لإعداد التقارير المالية (IFRS) كما تم في نفس الفترة إصدار 20 تفسير للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC).

1. عرض موجز لمعايير المحاسبة الدولية (من IAS01 إلى IAS41):

فيما يلي ملخص لمعايير المحاسبة الدولية IAS:

- المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) : عرض القوائم المالية:

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مالية مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو لمؤسسات أخرى ويحدد هذا المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية وإرشادات خاصة بهيكلها و الحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض نماذج عن القوائم المالية.[1]

كما يطبق هذا المعيار على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد وقوانين مجلس معايير المحاسبة الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة و قد عدل هذا المعيار آخر مرة سنة 2011.[2]

وتشمل القوائم المالية الواجب إعدادها بحسب هذا المعيار خمسة قوائم و هي:[3]

- ✓ قائمة الميزانية أو المركز المالي في نهاية الفترة؛

[1] بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص 101-102.
[2] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 157.
[3] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- ✓ قائمة الدخل الشامل للفترة؛
- ✓ قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
- ✓ قائمة التدفقات النقدية للفترة؛
- ✓ الملاحظات أو الملاحق: و تشكل ملخصا للسياسات المالية المتبعة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية، و أي معلومات توضيحية تراها الإدارة مفيدة لزيادة فهم القوائم المالية، كما وجب عليها تقديم الإيضاحات اللازمة خصوصا فيما تعلق بالافتراضات المستقبلية التي وضعتها.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS2): المخزون:**

يتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون، و الذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية "قائمة المركز المالي" حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها و ذلك عندما يتم بيع هذا المخزون.[1]

وحسب هذا المعيار فإنه يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، كما يوضح طريقة احتساب التكلفة من خلال تحديد للعناصر الداخلة في احتسابها، و كذا يوضح كيفية احتساب صافي القيمة القابلة للتحقق، و من جانب آخر يقدم لنا المعيار حلولا فيما يتعلق بقياس المخرجات من المخزون أي مبلغ المصروف الذي سيرحل فيما بعد لاحتساب الدخل، و حسب المعيار يمكننا تطبيق إحدى الطريقتين في قياس المخرجات، إما طريقة الداخل أولا الخارج أولا "FIFO" أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.[2]

- **المعيار المحاسبي (IAS7): قائمة التدفقات النقدية:**

[1] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 66.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

نص هذا المعيار على عرض قائمة التدفقات النقدية وذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفق الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، و عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية بأنه التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية و ما يعادلها، كما عرف أنواع الأنشطة كما يلي:[1]

- ✓ الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة و من أمثلتها (متحصلات من العملاء، مدفوعات الموردين، مدفوعات للعاملين،...الخ)؛
- ✓ الأنشطة الاستثمارية: و هي أنشطة المؤسسة الخاصة باقتناء أو بيع الأصول الثابتة و الاستثمارات المالية، و من أمثلتها (مقبوضات بيع أصول ثابتة، مدفوعات شراء أصول ثابتة، مقبوضات بيع أوراق مالية، مدفوعات شراء الأوراق المالية،...الخ)؛
- ✓ الأنشطة التمويلية: و هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم و مكونات ملكية رأس المالي و عمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة ومن أمثلتها "متحصلات ناتجة عن زيادة رأس المال، متحصلات القروض، توزيعات الأرباح، سداد القروض،...الخ).

وعرض المعيار الدولي (IAS7) المذكور طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشأة اختيار إحداهما و هما:[2]

- ✓ الطريقة المباشرة: وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية؛
- ✓ الطريقة غير المباشرة: وتنطلق هذه الطريقة من رقم صافي الربح "أو الخسارة" حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية و بأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل و كذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

---

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 277.

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 278.

ويكمن الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية في:

- ✓ مساعدة المستثمرين والمقرضين في تقييم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلة مستقبلا، وتقييم القدرة على مواجهة الإلتزمات ودفع توزيعات الأرباح؛
- ✓ معرفة أسباب الفرق بين الدخل المحاسبي وصافي التدفقات النقدية؛
- ✓ تبيان الأثر النقدي وغير النقدي لعمليات التمويل والاستثمار لدى الوحدة الاقتصادية.

- **المعيار المحاسبي (IAS8): السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء:**[1]

ينص هذا المعيار على الإفصاح عن الربح أو الخسارة المحققة خلال الدورة في قائمة أو بيان الدخل أو جدول النتائج، حيث ينبغي التمييز بين الأرباح الناتجة عن الأنشطة العادية والأرباح الناتجة عن الأنشطة غير العادية بصفة منفصلة؛

أما بخصوص معالجة الأخطاء، يفضل المعيار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة بتعديل رصيد الأرباح المحتجزة، و يسمح بمعالجة هذا الخطأ ضمن ربح أو خسارة الدورة، أما التغيرات في السياسات المحاسبية فيسمح بها المعيار إذا كانت مطلوبة بموجب قانون أو من جهة مخول لها وضع المعيار، و يعود تاريخ إصداره المعيار المحاسبي (IAS8) إلى سنة 1978، و شهد آخر تعديل سنة 2003.

- **المعيار المحاسبي (IAS10): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:**

لقد تطرق المعيار (IAS10) للأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية حيث تدور المحاور الرئيسية لهذا المعيار حول ما يلي:

- ✓ التعريف بالأحداث اللاحقة للميزانية و أنواعها و كيفية التعامل معها محاسبيا و أثرها على القوائم المالية التي تم إعدادها و لكن لم يتم التصريح بصدرها بعد؛
- ✓ المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها و خاصة إذا كانت الأحداث المالية غير معدلة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 158.

وقد تم تعريف الحدث اللاحق لتاريخ إعداد الميزانية بأنه الحدث الذي يكون مفضلا أو غير مفضل والذي يظهر بين تاريخ إعداد الميزانية و تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.[1]

ويوضح المعيار نوعين أساسين من الأحداث اللاحقة التي يجب معالجتها وهي كالتالي:[2]

- ✓ الأحداث المعدلة: وهي التي يجب تعديل القوائم بها، وهي الأحداث التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة وتكون مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية ، ويمكن قياسها بالموثوقية اللازمة.
- ✓ الأحداث غير المعدلة: وهي الأحداث التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة وتكون غير مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية، وحسب هذا المعيار المحاسبي هناك نوعين من الأحداث غير المعدلة، أحداث يفصح عنها في التقرير المالي بحيث تكون هذه الأحداث مهمة نسبيا و تجاهلها يؤثر على فهم مستخدمي التقارير المالية وعلى قراراتهم، و أحداث غير معدلة يتم تجاهلها نظرا لكونها غير مهمة.

- **المعيار المحاسبي (IAS12): ضرائب الدخل:**

يتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية، بحيث يتناول المعاملات و الأحداث للفترة الحالية كالاسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية، يهدف المعيار إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل و التبعات الجارية و المستقبلية للضريبة.[3]

وضرائب الدخل تضم جميع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، و يعالج هذا المعيار قضية أساسية مرتبطة بمعالجة و تسوية الضرائب المؤجلة سواء على الأصول أو على الالتزامات كما يعرض المعيار مجموعة من التعريفات و المفاهيم لأهم عناصر الربح

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 167.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 83.
[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 157-158.

مثل تعريف الربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة و الدخل الضريبي و الضريبة الجارية، و يعالج كذلك هذا المعيار الفروقات الدائمة و المؤقتة بين الربح المحاسبي و الضريبي.

- **المعيار المحاسبي (IAS16): الممتلكات والمصانع والمعدات:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع و المعدات التي تعتبر أصولا ملموسة يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في إنتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية و يتوقع استعمالها لأكثر من السنة الواحدة، و يتم الاعتراف بها كأصل إذا كان من المرجح أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية و يمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق.[1]

ونص المعيار على أن يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي، حيث تقتضي طريقة التكلفة بأن يتم التسجيل بعد الاعتراف الأولي للممتلكات والمصانع بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و خسائر انخفاض القيمة، أما طريقة إعادة التقييم فيتم بموجبها تحديد القيمة العادلة للممتلكات و المصانع و المعدات بشكل موثوق.

و يتم تطبيق المعيار (IAS16) على الاستثمارات المادية إلا في الحالات التي يفرض فيها معيار آخر معالجة مختلفة، كما هو الحال مع الاستثمارات الموجهة للتنازل عنها و التي تتم معالجتها وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS5)، و الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي للمحاسبة (IAS41)، و عقارات التوظيف، وفق المعيار المحاسبي (IAS40)، كما لا يطبق هذا المعيار على حالات خاصة من الأصول المادية التي تتم معالجتها وفق معايير خاصة بكل صنف مثل الأصول تحت عقود الإيجار التمويلي و الأراضي و المباني المحتفظ بها لغايات استثمارية.[2]

- **المعيار المحاسبي (IAS17): عقود الإيجار:**

[1] Obert Robert, pratique des normes IAS/IFRS, Edition Dunod, Paris ; France, 2004, p 239.
[2] هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص 46.

إن هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية (البسيطة) و التمويلية لدى كل من المستأجر و المؤجر، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر و المنافع المتعلقة بملكية الأصل إلى المستأجر، و قد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية العقد، أما عقد الإيجار التشغيلي أو العادي فهو كل عقد إيجار عدا عقد الإيجار التمويلي.

ويغطي المعيار (IAS17) جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول و المناجم، كما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص استعمال الأفلام و أشرطة الفيديو و المخطوطات، و براءات الاختراع و حقوق التأليف و ما شابه ذلك،

كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الأصول المستأجرة التالية:

- ✓ الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم المحاسبة عليها كممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة و المغطى في معيار المحاسبة الدولي (IAS40)؛
- ✓ الممتلكات الاستثمارية المؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر؛
- ✓ الأصول البيولوجية المستأجرة من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي و التي تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي (IAS41)؛
- ✓ الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر و التي تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي (IAS41).[1]

وتدور المحاور الرئيسية للمعيار المحاسبي (IAS17) حول ما يلي:[2]

- ✓ تحديد السياسات المحاسبية الملائمة للمؤجر والمستأجر؛
- ✓ تحديد متطلبات الإفصاح اللازمة المتعلقة بالإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي من قبل كل من المؤجر والمستأجر؛

[1] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 277-278.
[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 493.

- ✓ تحديد كيفية المحاسبة عن الإيجارات من قبل كل من المؤجر والمستأجر؛
- ✓ التعرف على عمليات البيع وإعادة الاستئجار.

- **المعيار المحاسبي (IAS18): الإيراد:**[1]

يتناول هذا المعيار تعريف الإيرادات و وصف المعالجات المحاسبية للإيرادات عن أنواع محددة من العمليات و الأحداث، كما حدد المعيار أيضا متى يعترف بالإيرادات و قدم في هذا المجال إرشادات عملية إذ حددت الإيرادات الناشئة عن بيع البضائع، تقديم الخدمات و استخدام الآخرين لأصول المؤسسة مقابل تحقيق منافع، و يعود آخر تعديل لسنة 2009.

- **المعيار المحاسبي (IAS19): منافع الموظفين:**[2]

لقد أصدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1983 أما آخر تعديل طرأ عليه فكان سنة 2011، و يحدد هذا المعير المعالجة المحاسبية و الإفصاح عن منافع الموظفين أثناء الخدمة و بعدها، و يحدد المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين:

- ✓ منافع الموظفين قصير الأجل كالأجور و الرواتب؛
- ✓ المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد؛
- ✓ منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازات الخدمة الطويلة؛
- ✓ مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.

- **المعيار المحاسبي (IAS20): محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:**

يعد حصول المؤسسة على إعانات حكومية مهما عند إعداد القوائم المالية كون الإعانات الحكومية هي موارد حصلت عليها المؤسسة يجب إيجاد طريقة للمحاسبة عنها، و من الواجب تقديم معلومات حول هذه الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل مقارنة أفضل بين القوائم المالية، و تأخذ الإعانات الحكومية عدة أشكال تختلف حسب طبيعة الإعانة و حسب الشروط المرتبطة بها،

[1] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 159.
[2] نفس المرجع السابق، ص 164.

وتهدف مثل هذه الإعانات إلى تشجيع المؤسسات على القيام بأفعال أو الدخول في أنشطة لم تكن لتفعل لو لم تحصل على الإعانة، و في هذا الإطار صدر المعيار المحاسبي (IAS20) من أجل إيضاح و إبراز هذا الجانب من العمليات الذي قد تقوم به المؤسسة[1]، و قد استخدم هذا المعيار عدة مصطلحات وفق معاني محددة لها كما يلي:

- ✓ الإعانات الحكومية: وهي المساعدات تقدمها الحكومة في شكل نقل موارد إلى الكيان مقابل امتثال مسبق أو مستقبلي لشروط معينة مرتبطة بنشاطها التشغيلي.
- ✓ الإعانات الحكومية المرتبطة بأصول طويلة الأجل: و هي مساعدات حكومية يكون التزامها الأساسي أن تستجيب المؤسسة (شراء أو إنشاء أو تملك) أصول طويلة الأجل، و هو التي تسمى اختصارا بإعانات التجهيز.
- ✓ الإعانات الحكومية المرتبطة بالنتيجة: وهي المنح الحكومية غير المتعلقة بالأصول الطويلة الأجل، و هي التي تسمى اختصارا بإعانات الاستغلال.

ويتم الاعتراف بالإعانات الحكومية كما يلي:[2]

- ✓ الاعتراف بالإعانات الحكومية المرتبطة بالأصول يكون إما ضمن الميزانية أو في شكل إيراد مؤجل ضمن حساب النتيجة، أو يتم تخفيض الإعانة من قيمة الأصل للوصول إلى قيمته المحاسبية؛
- ✓ الاعتراف بالإعانات المرتبطة بالنتيجة يتم إما في شكل رصيد دائن ضمن الحساب العام للنتيجة أو كبند مستقل مثل "إيرادات أخرى"، كما يمكن الاعتراف بها كتخفيض من التكاليف المرتبطة بها؛

[1] هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.
[2] نفس المرجع السابق، ص 115-116.

- ✓ أما الإعانات التي تحصل عليها المؤسسة من أجل تغطية تكاليف معينة أو خسارة تحملتها المؤسسة أو كدعم مالي بدون أن تقابلها أي تكاليف مستقبلية مباشرة، يتم الاعتراف بها كإيراد خلال الفترة المحاسبية التي تصبح فيها قابلة للتحصيل.

- **المعيار المحاسبي (IAS 21): أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:**

تعد المؤسسة نظام مفتوح ضمن البيئة التي تعيش فيها، و لعل هذه البيئة أخذت تتوسع شيئا فشيئا، فمن البيئة المحلية إلى البيئة الدولية إلى البيئة العالمية، فأصبح جزء من نشاطات المؤسسة الاستيراد و التصدير من و إلى البيئة العالمية، و ظهرت كذلك الشركات المتعددة الجنسيات العابرة للقارات التي أصبح العالم كله وطنا لها، و هذا ما ينشئ عنه معاملات محاسبية بالعملات الأجنبية، و التي خصص لها المعيار (IAS21) و الذي تدور محاوره الرئيسية حول ما يلي:[1]

- ✓ تحديد كيفية إثبات العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية؛
- ✓ تحديد كيفية إثبات العمليات المتعلقة بالوحدات التي تعمل في دولة أجنبية في القوائم المالية المنشأة؛
- ✓ تحديد كيفية ترجمة القوائم المالية من عملة القياس إلى عملة العرض؛
- ✓ التطرق إلى المواضيع الأساسية المتعلقة بتحديد معدل أو معدلات الصرف التي سيتم استخدامها؛
- ✓ كيفية الإبلاغ عن آثار التغيرات في معدلات الصرف في القوائم المالية.

- **المعيار المحاسبي (IAS23): تكاليف الاقتراض:**[2]

يهدف المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض التي يعرفها المعيار على أنها الفائدة أو أي تكاليف أخرى متكبدة من قبل الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باقتراض الأموال، و يتم معالجة تكاليف الاقتراض كمصاريف للفترة إلا في حالات خاصة، حيث سمح المعيار بالمعالجة بديلة

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 195-196.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 87.

تتمثل في رسملة تكاليف الاقتراض التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية قبل أو يكون الأصل المؤهل الذي تم تمويله بذلك القرض جاهزا للاستغلال، بحيث تدخل تكلفة الاقتراض في تكلفة الأصل، و حسب المعيار يجب أن تفصح الوحدة الاقتصادية في التقارير المالية عن ما يلي:

- ✓ السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض؛
- ✓ مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة؛
- ✓ معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة الرسملة.

- **المعيار المحاسبي (IAS24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:**

الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي و أرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات و الأرصدة القائمة لدى هذه الجهات[1]، و حدد هذا المعيار الأطراف ذات العلاقة في:[2]

- ✓ الكيانات التي تتحكم أو يتحكم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت السيطرة المشتركة مع الكيانات المعدة للقوائم (الشركات القابضة، الشركات التابعة، الشركات الحليفة)؛
- ✓ الكيانات المشتركة؛
- ✓ الأفراد الطبيعيون الذين يمتلكون بشكل مباشر أو غير مباشر حق التصويت في الكيان المعد للقوائم المالية؛
- ✓ المسيرين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية التخطيط و التوجيه والرقابة؛
- ✓ الكيانات التي يمارس عليها مساهم أو مسير أو مدير سلطة معتبرة؛
- ✓ الأفراد الذين يمتلكون حق الرقابة على الكيان؛

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 406.
[2] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 121-122.

و ينص هذا المعيار على الإفصاح على ما يلي:[1]

- ✓ العلاقة بين الشركة الأم و الشركات التابعة؛
- ✓ في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يجب على الكيان الإفصاح عن طبيعة العلاقة و الأطراف ذات العلاقة إلى جانب معلومات حول المعاملات لفهم تأثيراتها المحتملة؛
- ✓ يجب على الكيان تقديم معلومات حول أجور المسيرين الرئيسيين؛
- ✓ تقديم معلومات بشكل مفصل عن كل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة.

- **المعيار المحاسبي (IAS26): المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد:**

هذا المعيار يتناول كيفية إعداد البيانات المالية لبرامج منافع التقاعد و يوضح شكلها و محتواها، و يعرفها على أنها ترتيبات يقدم الكيان بموجبها منافع الموظفين عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواء على شكل دخل سنوي أو اقتطاعات) عندما يكون بالإمكان تحديد هذه المنافع و مقدار المساهمات قبل التقاعد، و يدور المعيار حول محورين رئيسين هما:[2]

- ✓ تحديد مبالغ القياس والإبلاغ لتقارير برامج و خطط منافع التقاعد، حيث يجب أن تتضمن جميع الخطط في تقاريرها قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة و وصف الخطة وأثر التغيرات في الخطة خلال الفترة؛
- ✓ تحديد متطلبات الإفصاح لمنافع التقاعد؛

غير أن هذا الموضوع في الغالب يتعلق بالقوانين و التشريعات المحلية، حيث أن منافع التقاعد التي تتعلق بالموظفين بعد انتهاء خدماتهم قد تكون مسؤولية جهة حكومية ترعى تنفيذ التشريعات المتعلقة بالمتقاعدين و منحهم رواتب شهرية و حوافز أخرى، و بذلك ينتهي دور المنشأة بالموظف المتقاعد عند انتهاء خدماته، باعتبار أنها قامت بتقديم مساهمتها عنه طيلة فترة استخدامه للمؤسسة المسؤولة عن منح منافع التقاعد.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 122.
[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 523.

- **المعيار المحاسبي (IAS27): القوائم المالية الموحدة والمنفصلة:**[1]

يبين المعيار كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من المؤسسات تسيطر عليها الشركة الأم، و البيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة، و حسب هذا المعيار نقول عن مؤسسة أنها تسيطر على مؤسسة أو مؤسسات أخرى إذا توفرت أحد الشروط الآتية:

- ✓ الحيازة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة على أغلبية حقوق التصويت في مؤسسة أخرى؛
- ✓ امتلاك أكثر من 50% من الأسهم التي لها حق التصويت و التي تم الحصول عليها في إطار اتفاقية أو شراكة؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية و التشغيلية بموجب قانون أو عقد؛
- ✓ القدرة على الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة.

ولقد عرف المعيار آخر تعديل سنة 2011.

- **المعيار المحاسبي (IAS28): المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة:**

الشركة الزميلة هي كيان يحوز فيه المستثمر على نفوذ هام فلا يعتبر شركة تابعة و لا مشروع مشترك، و النفوذ العام حسب هذا المعيار يقصد به القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات في السياسات المالية والتشغيلية دون ممارسة سيطرة ونقول عن كيان أنه له نفوذا هما في كيان أو كيانات أخرى إذا امتلك بشكل مباشر أو غير مباشر على ما بين 20 إلى 50% من حق التصويت.

و يتناول المعيار **(IAS28)** المحاور الرئيسية التالية:[2]

- ✓ أسس تحديد الشركات الزميلة؛

[1] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 161.
[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 225-226.

- ✓ التعريف بأسلوب الملكية في المحاسبة عن الشركات الزميلة؛ و شروط تطبيقه و الظروف التي تؤدي إلى عدم تطبيقه؛
- ✓ كيفية تحديد الشهرة في ظل الشركات الزميلة؛
- ✓ كيفية التعامل مع الاستثمارات في الشركات الزميلة عندما يفوق نصيب الشركة من الخسائر قيمة استثماراتها، و كذلك كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الاستثمارات؛
- ✓ عرض القوائم المالية و متطلبات الإفصاح و خاصة عن السياسات المحاسبية.

- **المعيار المحاسبي (IAS29): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:**[1]

يلزم هذا المعيار المؤسسات التي تعد كشوفها المالية بعملة اقتصاد عالي التضخم تعديل كشوفها المالية باستخدام وحدة قياس جارية، و يعرض المعيار شروط تطبيق ذلك سواء تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية، و من ذلك فإن المعالجة المحاسبية تتطلب إعادة معالجة الحسابات بتطبيق معامل يمثل التطور العام للأسعار منذ دخول العناصر غير النقدية في ذمة المؤسسة أو منذ التقييم الأخير لها، و تمثل المكاسب و الخسائر الملاحظة على الوضعية المالية الصافية للمؤسسة خلال الدورة إيرادات أو مصاريف تحدد لهذه الدورة، التي يجب إدراجها في حساب النتائج.

- **المعيار المحاسبي (IAS33): ربحية السهم:**

يهدف هذا المعيار إلى توضيح أساس حساب و عرض ربحية السهم و هذا من أجل رفع القدرة على المقارنة في جميع المؤسسات و يطبق هذا المعيار على المؤسسات المسعرة في البورصة، و عرف هذا المعيار آخر تعديل سنة 2008.

- **المعيار المحاسبي (IAS34): التقارير المالية المرحلية:**

[1] علي بحري، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي الجزائري و مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص 43.

يعرف هذا المعيار الفترة المرحلية على أنها فترة أقل من سنة يتم تقديم التقارير المالية عنها و منها مثلا التقارير المالية الفصلية و السداسية.

و يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالية المرحلي و بيان مبادئ الاعتراف و القياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية، مما يحسن من قدرة مستعمليها على إدراك مقدرة الكيان على تحقيق الأرباح أو الحكم على نجاعة و تدفقاته النقدية و مركزه المالي و سيولته[1]، و لا يحدد هذا المعيار الكيانات التي يتوجب عليها نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية[2]، فالمعيار لا يلزم مؤسسات معينة بوجوب إصدار تقارير مالية مرحلية، و اعتبر أن مثل هذه القضايا تترك للقوانين العملية لإقرارها، و يضع المعيار بعض الضوابط بخصوص تحديد المتطلبات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية المرحلية، بحيث توضح هذه المتطلبات الحد الأدنى من المعلومات المتضمنة في التقارير المرحلية و منها:

- ✓ ميزانية مختصرة؛
- ✓ قائمة دخل مختصرة؛
- ✓ قائمة مختصرة للتدفقات النقدية؛
- ✓ قائمة مختصرة للتغيرات في حقوق الملكية؛
- ✓ ملاحظات تفسيرية منتقاة.

مع ملاحظة أن كل تقرير مالي سواء كان سنويا أو مرحليا لا بد أن يراعي امتثاله لمعايير المحاسبة الدولية.

- **المعيار المحاسبي (IAS36): الانخفاض في قيمة الأصول:**

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009، ص 169.
[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 572.

أصدر هذا المعيار من أجل تحديد الإجراءات و القواعد التي تطبقها المؤسسة من أجل ضمان أن أصولها ليست مسجلة بقيمة تتعدى قيمتها القابلة للتحقيق "القابلة للاسترداد" و إذا أصبحت القيمة المحاسبية لأصل ما تتعدى قيمته القابلة للتحقيق من خلال بيعه أو استخدامه يعتبر أن الأصل قد انخفضت قيمته، و يفرض هذا المعيار في هذه الحالة على المؤسسة تسجيل تدني

في قيمة هذا الأصل، و يعرف المعيار **(IAS36)** تدني قيمة الأصل على أنها المبلغ الذي تزيد به القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته القابلة للتحقيق.[1]

أما القيمة القابلة للتحقيق فهي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي للأصل و قيمة استخدامه "قيمته النفعية"، فسعر البيع الصافي هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في ظروف منافسة طبيعية بين أطراف مطلعة و راغبة بعد خصم التكاليف الإضافية المباشرة، أما القيمة النفعية للأصل فتمثل القيمة الحالة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من استمرار استعمال الأصل و التخلص منه بعد انتهاء عمره الإنتاجي.

و طبقا لهذا المعيار على المؤسسة تقدير في تاريخ إعداد القوائم المالية القيمة القابلة للتحقيق لكل أصل و مقارنتها بقيمة المحاسبية لتحديد قيمة التدني إن وجدت، و هذا إن وجدت مؤشرات تدل أن الأصل قد انخفضت قيمته.

- **المعيار المحاسبي (IAS37): المخصصات، الالتزامات و الأصول المحتملة:**

هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف و قواعد القياس المناسبة على المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة، و تقديم معلومات كافية عنها، لتمكين مستخدمي المعلومات من فهم طبيعتها و توقيتها و قيمتها، و عرف هذا المعيار المخصصات "المؤونات"، بأنها التزامات مالية ليس لها توقيت أو قيمة محددة يتم الاعتراف بها في القوائم المالية إذا و فقط:

- ✓ يملك الكيان التزاما ماليا قانونيا أو نفعيا نتيجة لحدث سابق؛

[1] هني محمد فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- ✓ من المحتمل أن يتطلب خروج موارد تتضمن منافع اقتصادية لتسوية هذا الالتزام؛
- ✓ يمكن تقدير مبلغ الالتزام بشكل موثوق.[1]

كما يبين المعيار المقصود بالالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة و كذا عدم الاعتراف بها في القوائم المالية كالتالي:[2]

- ✓ الالتزامات المحتملة: هي التزامات محتمل تكبدها بعد تاريخ قائمة المركز المالي، و لكنها لم تصل في احتمالية حدوثها لدرجة الاعتراف بها كمخصص "كمؤونة" أي أن احتمالية حدوثها ضعيفة أو غير مرجحة و بالتالي يجب عدم الاعتراف بها كالتزام محتمل في القوائم المالية لكن يتم الإفصاح عنها ضمن ملحق القوائم المالية لتقدير مدى تأثيرها المالي.
- ✓ الأصول المحتملة: و هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق و يتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد و لا يخضع لسيطرة المؤسسة بشكل كامل و تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر لا يتم الاعتراف بالأصل في القوائم المالية، لا إذا تحقق فعلا، و يتم الإفصاح عنه فقط ضمن ملحق القوائم المالية.

- **المعيار المحاسبي (IAS38): الأصول غير الملموسة:**[3]

حسب هذا المعيار الأصول غير الملموسة هي أصول تسيطر عليها المؤسسة و تحقق منافع مستقبلية و من أمثلتها: مراكات تجارية، برامج حاسوب، تراخيص و امتيازات، حقوق التأليف و البراءة، الشهرة، و أصول غير ملموسة تحت التطوير؛

و حسب هذا المعيار دائما حتى يعتبر الأصل غير ملموس و يعالج كأصل فإنه يجب أن يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية و إمكانية قياس تكلفته بدقة، و حدد هذا المعيار مصادر امتلاك الأصل غير الملموس كالتالي:

---

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 143-144.
[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 616-617.
[3] أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص 179-180.

- ✓ الامتلاك من الخارج: و تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء و أية مصاريف مباشرة أخرى؛
- ✓ دمج منشأة أعمال: يمكن أن تظهر الشهرة و تعالج كأصل غير ملموس؛
- ✓ الأصول المولدة داخليا: و تشمل مصاريف التطوير و تعالج كأصل غير ملموس بينما تعالج كل مصاريف الأبحاث و الشهرة المولدة داخليا كمصروفات؛
- ✓ منحة حكومية: و تعالج كأصل غير ملموس؛

كما وضح المعيار أن الإنفاق اللاحق على الأصول غير الملموسة يعترف به، بشرط أن يحقق منافع مستقبلية، و إمكانية قياس الإنفاق بدقة؛

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي سمح بها المعيار فهي المعالجة القياسية (الاعتراف بالتكلفة التاريخية) أو طريقة إعادة التقييم، أما عن اهتلاك الأصول غير الملموسة فنص المعيار على:

- ✓ فترة الاهتلاك: يمكن أن تكون أقل أو أكثر من 20 سنة؛
- ✓ طريقة الاهتلاك: الثابت، المتناقص، و حدات الإنتاج؛
- ✓ يجب مراعاة فترة و طريقة الاهتلاك سنويا.

كما نص المعيار على أن الإفصاح عن الأصول الملموسة يتطلب أن يكون لكل فئة بشكل مستقل، مع بيان الأعمار أو معدلات الاهتلاك، و أساليب الاهتلاك المتبعة.

- **المعيار المحاسبي (IAS40): الاستثمارات العقارية:**[1]

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية و متطلبات الإفصاح عنها، و يشمل المعيار كل الممتلكات الاستثمارية المحتفظ بها من قبل كافة المؤسسات و ليس مقصورا على المؤسسات التي نشاطها الرئيسي في هذا المجال؛

[1] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 93-94.

و يقصد بالممتلكات الاستثمارية أنها تلك الممتلكات (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) محتفظ بها لغرض من قبل المالك أو المستأجر ضمن عقد إيجار تمويلي لاكتساب إيرادات إيجارية أو إيرادات ناتجة من ارتفاع في قيمتها الرأسمالية و أو لكلا الغرضين.

و الأمثلة التالية تعتبر استثمارات عقارية:

- ✓ أرض محتفظ بها بانتظار ارتفاع أسعارها على الأمد الطويل و ليس للبيع قصير الأجل ضمن العمل الاعتيادي للمؤسسة؛
- ✓ مباني تملكها المؤسسة أو تحتفظ بها تحت عقد إيجار تمويلي، و مؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي؛
- ✓ مباني فارغة محتفظ بها لأغراض تأجيرها بعقود تأجير تشغيلي في المستقبل.

- **المعيار المحاسبي (IAS41): الزراعة:**

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية و المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد و المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي و المُقاسة بالقيمة العادلة و المشروطة بأدوات معينة، و لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مقل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش و الحليب إلى أجبان؛

و لا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي و التي يتم معالجتها و فق المعيار المحاسبي **(IAS16)** "الممتلكات و المصانع و المعدات" أو بموجب المعيار **(IAS40)** "الاستثمارات العقارية"، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها المعيار **(IAS38)** "الأصول غير الملموسة".[1]

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 115-116.

و يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو و الإنتاج و التوليد و الفقدان و القياس المبدئي للإنتاج الزراعي وقت الحصاد، و يتطلب المعيار القياس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، ابتداء من الاعتراف المبدئي و وصولا إلى وقت الحصاد، باستثناء الحالات التي لا يمكن فيها تقدير القيمة العادلة بموثوقية، كما تسجل التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية كخسائر أو أرباح في جدول حسابات النتائج خلال الفترة التي حدثت فيها، و ينص المعيار على أن الكيان يجب أن يفصح، في قوائمه المالية عن ما يلي:

- ✓ وصف كمي و نوعي و تقييم لكل مجموعة من الأصول البيولوجية التي يمتلكها في بداية و نهاية السنة، و إنتاجه من المنتجات الزراعية خلال السنة؛
- ✓ الأساليب و الطرق المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية و الإنتاج الزراعي وقت الحصاد؛
- ✓ إجمالي القيمة الدفترية و الاستهلاكات المتراكمة للأصول البيولوجية؛
- ✓ طبيعة المنح الحكومية المعترف بها و الشروط المرفقة و الانخفاض المتوقع في مستوى الدعم الحكومي.[1]

أما عن أهم التعاريف و المصطلحات الواردة في المعيار فهي:[2]

- ✓ القيمة العادلة للأصل: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة و راغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية؛
- ✓ الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي؛
- ✓ التحول البيولوجي: هي عمليات النمو و التكاثر، و تقليص التكاثر، و الإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي؛
- ✓ مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة؛

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 131-132.
[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 716.

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

2. عرض موجز لمعايير الإبلاغ المالية الدولية(من IFRS01 *إلى* IFRS13):

فيما يلي ملخص لمعايير الإبلاغ المالي الدولية **IFRS**:

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS01):تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة:**[1]

يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة إتباعها عندما تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة كأساس لقوائمها المالية و ذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية، كالاعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، و كذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي، و قد عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي، و يسعى هذا المعيار إلى أنه عند تطبيق المعايير الدولية لإبلاغ المالي لأول مرة يجب ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت معايير الإبلاغ المالي الدولي هي المطبقة دائما.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS02): المدفوعات على أساس الأسهم:**[2]

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام المؤسسة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تنطوي على مدفوعات مبنية على أساس أسهم، و يقتضي هذا المعيار على وجه الخصوص أن توضح المؤسسة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم؛

[1] روتال عبد القادر، التوجه تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 93.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

و بناء على هذا المعيار يجب على المؤسسة الاعتراف بالسلع و الخدمات التي تتلقاها أو تشتريها في إطار المدفوعات المبنية على أسهم عندما تحصل على السلع و بمجرد أن تتلقى الخدمات، و على المؤسسة الاعتراف بالزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية إذا تم تلقي السلع و الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم، تسدد في شكل أسهم أو كالتزام إذا تم تلقي السلع و الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أساس أسهم تسدد نقدا، و إذا كانت السلع أو الخدمات التي تم تلقيها أو شراؤها مقابل مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التي تؤهلها للاعتراف بها كأصول يتم الاعتراف بها كمصروفات.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS03): اندماج الأعمال:**

صدر هذا المعيار و أصبح ساري المفعول ابتداء من مارس 2004 حيث عوض معيار المحاسبة الدولي **(IAS22)**، بهدف تحقيق تقارب دولي حول الممارسات المحاسبية التي تحكم اندماج الأعمال، و عرف اندماج الأعمال بأنه تجميع لمجموعة من الوحدات المنفصلة و الأعمال في كيان أو وحدة اقتصادية واحدة، فاندماج الأعمال مصطلح عام يدل على عملية الضم أو التوحيد و يأخذ أحد الأشكال، إما الاتحاد أو الاندماج أو السيطرة، و تعالج المحاسبة على اندماج الأعمال عموما بطريقة تجميع المصالح أو بطريقة الشراء، إلا أن معيار الإبلاغ المالي الدولي **(IFRS03)** أجاز فقط استعمال طريقة الشراء، حيث يقوم الكيان المدمج بالاعتراف بصافي أصول الكيان المندمج و التزاماته الحالية و المحتملة القابلة للتحديد بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، و تتطلب هذه الطريقة تحديد الكيان المدمج و قياس تكلفة الاندماج و توزيعها عند تاريخ الحيازة على الأصول المستحوذ عليها و الالتزامات الحالية و المحتملة التي تظهر، و يمثل الفرق بين تكلفة الاقتناء و القيمة العادلة للعناصر القابلة للتحديد فارق اقتناء أو الشهرة "Good Will" و عرفه مجلس المحاسبة الدولي بأنه أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول تم حيازتها عن طريق الاندماج و يمكن تحديدها بشكل

منفرد و الاعتراف بها يشكل منفصل.[1] و الشهرة قد تكون موجبة و قد تكون سالبة، و نص هذا المعيار على أن تتم محاسبة أي زيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المشتراة في تاريخ الحيازة كشهرة يتم الاعتراف بها كأصل و تخضع لاختبار تدني القيمة عند نهاية كل سنة لمعرفة إذا كان هناك تدني أم لا و إثباته و تحميله للفترة التي حدث فيها، و طبقا لهذا المعيار أيضا لا يتم الاعتراف بالشهرة السالبة.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS04): عقود التأمين:**[2]

يغطي هذا المعيار التوضيحات المتعلقة بمحاسبة عقود التأمين كخطوة أولى من طرف (*IASB*) في إطار تحضير و اعتماد معيار جديد يوحد المحاسبة في قطاع التأمينات، لهذا فإن هدف هذا المعيار هو تحسين محاسبة عقود التأمين دون التزام بإدخال تغييرات كبيرة في التطبيقات الوطنية، و التي تبقى سارية المفعول ليومنا هذا، و يطبق هذا المعيار على كل عقد تأمين و إعادة التأمين، و يعرف هذا المعيار عقد التأمين بأنه عقد بموجبه يلتزم طرف "المؤمن" بتحمل مخاطر التأمين اتجاه طرف آخر "المكتتب" بالتعويض له في حالة حدث عشوائي محتمل محدد في المستقبل "الحادثة المؤمنة" الذي يتعرض له هذا الأخير.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS05): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة:**

يعالج هذا المعيار موضوعين هما:[3]

✓ كيفية قياس وعرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، و هي الأصول غير المتداولة و التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها، و يتطلب المعيار ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة؛

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 128.
[2] علي بحري، مرجع سبق ذكره، ص 46.
[3] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 785.

- ✓ نتائج العمليات غير المستمرة و التي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من خط إنتاجي أو ما شابه و التي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

وصدر هذا المعيار سنة 2004 بديلا للمعيار (IAS35) الذي كان يحمل عنوان "العمليات غير المستمرة" و الذي تم إلغاؤه بصدور هذا المعيار، و باختصار يهدف المعيار (IFRS04) إلى تغطية ما يلي:[1]

أ. بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، يتم معالجتها وفق المعيار على النحو التالي:

- ✓ يتم قياسها بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة للبيع أيهما أقل؛
- ✓ تعرض كبند مستقل في الميزانية؛
- ✓ يتم التوقف عن اهتلاكها؛

ب. بالنسبة لنتائج العمليات المتوقفة يتم عرضها في بند منفصل في قائمة الدخل.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS06):استكشاف وتقييم الموارد المعدنية "الطبيعية":**

تم إصدار هذا المعيار من طرف (IASB) في ديسمبر 2004 وأصبح ساري المفعول ابتداء من 2006/01/01 و هو خاص بالمؤسسات الاستخراجية، و يهدف هذا المعيار لتوضيح الإجراءات المطبقة و المتعلقة بأنظمة الاستكشاف، و التقييم في المؤسسات التي لها أنشطة استخراج، و يطبق هذا المعيار على مختلف مصاريف نشاط البحث عن المعادن "الخامات"، البترول، الغاز الطبيعي، و الموارد المشابهة غير المتجددة، و بالتالي فإن كل المؤسسات التي تزاول نشاط استخراجي هي مطالبة بتطبيق المعيار IFRS06.

[1] نفس المرجع السابق، ص 786.

إن التقييم الأولي للأنشطة المتعلقة بالموارد المنجمية يتم بالتكلفة، و بعد ذلك للمؤسسة الاختيار بين طريقة التكلفة أو طريقة إعادة التقييم المحددة في المعيارين (IAS16) و (IAS38)، كما أن انخفاض القيمة لهذا النوع من الأصول يتم بتطبيق المعيار (IAS36) إلزاما، لكن وفق شروط معينة، أما مصاريف استغلال الموارد المعدنية فلا يتم تسجيلها ضمن أصول الاستكشاف و تقييم الموارد المنجمية، بالإضافة لذلك يبين المعيار التوضيحات الملحقة التي يجب نشرها في الملحق المتعلق بالكشوف المالية.[1]

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS07): الأدوات المالية "الإفصاحات":**[2]

صدر هذا المعيار سنة 2007 و ألغى معيار المحاسبة الدولية **(IAS30)** "الإفصاح عن المعلومات المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة" بهدف بيان الإفصاحات الواجبة المتعلقة بالأدوات المالية، لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم أهميتها و تأثيرها على أداء الكيان و مركزه المالي و معرفة طبيعة و نطاق المخاطر الناجمة عنها و كيفية إدارتها، و يطبق هذا المعيار على كافة الكيانات سواء تلك التي لديها أدوات مالية قليلة أو تلك التي تمثل الأدوات المالية معظم أصولها و خصومها مثل البنوك و المؤسسات المالية، و يتطلب المعيار تقديم معلومات حسب صنف الأدوات المالية بتجميعها ضمن أصناف تتناسب و طبيعة المعلومات المفصح عنها، و نص المعيار على مجموعة كبيرة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أو الملحق و التي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

- ✓ السياسات المتبعة في إدارة المخاطر المالية و الاحتياطات المنتهجة لمواجهتها؛
- ✓ الأحكام و الشروط و الأساليب المعتمدة لكل فئة من الموجودات و المطلوبات المالية و أدوات حقوق الملكية التي ينبغي على الكيان توفيها؛

[1] Stéphan Brun, L'essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS, 3eme edition, Gualinoediteur, Paris, 2006, PP 101-102.

[2] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

- ✓ معلومات حول طبيعة الأدوات المالية و شروطها و مواصفاتها التي قد تؤثر على كمية و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية؛
- ✓ المبادئ و الأساليب المحاسبية المتبعة (معدلات فائدة، مخاطر الائتمان، ...الخ).

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS08): القطاعات التشغيلية:**

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي هذا المعيار سنة 2006 و قد حل محل معيار المحاسبة الدولي (**IAS14**)، و أصبح هذا المعيار ساري المفعول ابتداء من 2009/01/01، و يهدف هذا المعيار إلى حث المؤسسات على الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة، و آثارها المالية و البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

و يتطلب هذا المعيار قيام المؤسسات بالإبلاغ على المعلومات المالية و وصفها فيما يخص القطاعات التشغيلية للمؤسسة التي تلبي معايير خاصة و يعرف المعيار القطاع التشغيلي بأنه أحد مكونات المؤسسة أو جزء من المؤسسة يلبي ما يلي:[1]

- ✓ يمارس نشاط يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات و المصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المؤسسة الأخرى؛
- ✓ يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي التابع للمؤسسة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع و تقييم أدائه؛
- ✓ توفر معلومة منفصلة حوله.

والقطاع التشغيلي المعد للتقارير المالية هو قطاع تشغيلي تتوفر فيه الشروط التالية:[2]

- ✓ إذا بلغت الإيرادات (بما فيها الإيرادات الناتجة من التعامل مع القطاعات التشغيلية الأخرى) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد لكافة القطاعات التشغيلية التابعة لنفس المؤسسة؛

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 829.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 102-103.

- ✓ إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحا أو خسارة 10%أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية؛
- ✓ إذا بلغت إجمالي أصول القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات التشغيلية.

ويتطلب هذا المعيار قيام القطاع التشغيلي الذي تتوفر فيه الشروط السابقة بإعداد تقرير مالي بشكل منفصل عن موجوداته و التزاماته و عن أرباحه و خسائره.

كما أصدر مجلس المحاسبة الدولية (**IASB**) مجموعة من معايير الإبلاغ المالي الدولية و التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من 2013/01/01 و باختصار هذه المعايير هي:

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي** (IFRS09)**: الأدوات المالية:**

صدر هذا المعيار بديلا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS39) (الأدوات المالية: الاعتراف والقياس) ويعرض المعيار IFRS09 ثلاث متطلبات جديدة هي:

- ✓ تصنيف وقياس الأصول المالية و الالتزامات المالية؛
- ✓ انخفاض قيمة الأصول المالية المُقاسة بالتكلفة؛
- ✓ التحوط المحاسبي.

ووفق هذا المعيار فإن الأدوات المالية يتم قياسها مبدئيا بالقيمة العادلة منقوصا منها تكاليف العملية، سوى في بعض الحالات الخاصة التي تتطلب طرق قياس أخرى غير القيمة العادلة.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي** (IFRS10)**: اندماج القوائم المالية:**

جاء هذا المعيار مكملا للمعيار المحاسبي IAS27 (القوائم المالية المنفصلة) و يخص الجزء المتعلق بالقوائم المالية الموحدة، و يهدف المعيار IFRS10 إلى عرض المبادئ المتعلقة بطرق إعداد و عرض القوائم الموحدة، بالنسبة لمؤسسة أم تملك السيطرة على مؤسسة أو مجموعة مؤسسات إذ يبين قوائمها المالية في شكل قوائم مالية لمؤسسة واحدة.

ويختصر المعيار متطلبات إعداد و عرض قوائم مالية موحدة في التزام المؤسسة الأم بتطبيق نفس المعايير و السياسات و المعالجات المحاسبية لجميع الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الدخل و المصاريف و التدفقات النقدية، عند إعدادها و عرضها لقوائمها المالية الموحدة مع مؤسساتها التابعة.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS11): الترتيبات المشتركة:**

أصدر هذا المعيار سنة 2011 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) للجزء الخاص بالمشاريع المشتركة، ويهدف هذا المعيار إلى تقييم حقوق و واجبات الأطراف المشتركة في الترتيب و كذا شرح كيفية محاسبة هذه الحقوق و الواجبات وفقا لما يتطلبه طبيعة الترتيب المشتركة،و دخل هذا المعيار حيز التطبيق ابتداء من 2013/01/01 و هو نفس تاريخ سحب الجزء الخاص بالمشاريع المشتركة للمعيار المحاسبي الدولي (IAS31).

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS12) الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى:**

تم تطوير هذا المعيار على أنقاض كل من المعايير المحاسبية الدولية (IAS27) و (IAS28) و (IAS31) و أصبح المعيار (IFRS12) ساري المفعول ابتداء من 2013/01/01، و من بين ما يهدف له هذا المعيار هو الإفصاح عن المعلومات الضرورية التي تسمح للمستفيدين من التقارير المالية بتقييم:

- ✓ طبيعة مصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها؛
- ✓ آثار تلك المصالح على المركز المالي للمؤسسة وأدائها و تدفقاتها النقدية.

ويطبق هذا المعيار في المؤسسة التي لها مصالح في واحدة من المؤسسات التالية:

- ✓ المؤسسات التابعة؛
- ✓ الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة والمشاريع التابعة)؛
- ✓ المؤسسات الزميلة؛
- ✓ المؤسسات ضمن هيكلها لكنها لا تخضع لاندماج الأعمال معها.

- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS13) مقياس القيمة العادلة:**

يهدف هذا المعيار إلى تقديم تعريف مفصل و دقيق لمفهوم القيمة العادلة في قياس الأصول و الالتزامات، بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت عدة نقائص و محدودية تطبيقها، كما يهدف المعيار إلى تحديد متطلبات و شروط الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة.

و يعرف المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع الأصل أو دفعه لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس.

و يقدم المعيار ثلاث طرف مستعملة في تحديد القيمة العادلة و هي:

- ✓ طريقة السوق: و تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار و المعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق يشمل أصول و التزامات مشابهة أو مماثلة للأصول و للالتزامات محل القياس.
- ✓ طريقة التكلفة: وتعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال نفس القدرة الإنتاجية أو الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية.
- ✓ طريقة الدخل: وتقوم هذه الطريقة على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، و هذا باستخدام طريقة الاستحداث.

المحور الرابع: دراسة تفصيلية لعدد من المعايير المحاسبية الدولية (الأكثر استخداما)

1- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) "عرض القوائم المالية":

يغطي هذا المعيار القوائم المالية ذات الغرض العام* أي التي تخدم كل الأطراف أو جل (المستفيدين أو المستخدمين)، و يوضح المعيار ما يلي:

- يحدد الأسس العامة التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية؛

* يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم و طريقة عرضها و يهدف هذا المعيار من وراء هذا إلى ضمان قابلية المقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال؛

- كما يحدد المعيار الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية، و حتى تحقق القوائم المالية أهدافها يجب أن تتضمن ما يلي:
  - ✓ الأصول
  - ✓ الخصوم (الالتزامات)
  - ✓ حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة)
  - ✓ الإيرادات و الأعباء بما فيها الأرباح و الخسائر
  - ✓ التغيرات الأخرى في حقوق الملكية
  - ✓ التدفقات النقدية

مكونات القوائم المالية (هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام):

القوائم المالية الضرورية التي نص عليها المعيار المحاسبي (IAS1) **هي:**

- الميزانية (قائمة المركز المالي)؛
- قائم الربح والخسارة و الدخل الشامل (حساب النتائج)؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- ملحق يشمل الطرق والسياسات المحاسبية و التوضيحات.

أ- الميزانية (قائمة المركز المالي):

تظهر الميزانية الأصول والخصوم و رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة بشكل معين حيث يتم عرض الأصول و الخصوم في الميزانية بعد تصنيفها إلى متداولة و غير متداولة إلا إذا كان التطبيق حسب السيولة يوفر معلومات موثوقة و أكثر ملائمة.

- **الأصول المتداولة وغير المتداولة:**

يتطلب المعيار (IAS1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1. عندما تحتفظ به المؤسسة لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدور التشغيلية العادية للمؤسسة (دورة الاستغلال)؛
2. عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
3. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة و لا يوجد قيد على استعماله؛
4. يعتبر المخزون و الذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

أما الأصول التي لا ينطبق عليها الشروط السابقة فتصنف أصول غير متداولة، و تشمل الموجودات المادية و المعنوية و التشغيلية و المالية و التي بطبيعتها طويلة الأجل.

- **الخصوم المتداولة وغير المتداولة:**

يصنف الالتزام (الخصم) على أنه متداول عندما يتوفر فيه:

1. عندما يتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية العادية (دورة الاستغلال)؛
2. عندما يستحق التسوية خلال اثنتي عشر شهرا من تاريخ إعداد الميزانية؛

3. تصنف كل الديون الناشئة عن النشاط الاستغلالي العادي على أنها خصوم متداولة حتى و إن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهرا، مثل ديون الموردين سواء كانوا موردي مخزونات أو تثبيتات؛
4. القروض والالتزامات التي تنوي و تستطيع المؤسسة تجديدها فتصنف خصوم غير متداولة حتى و لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهرا.

أما باقي الالتزامات الأخرى فتعتبر خصوم غير متداولة.

- **رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية):**

تعتبر البنود التالية هي الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن الميزانية والمتعلقة بحقوق الملكية:

1. حقوق الملكية و تعرض بشكل منفصل عن حقوق ملكية المؤسسة الأم؛
2. رأس المال المصدر و الاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم؛
3. الأرباح المحتجزة (نتائج رهن التخصيص)؛
4. الزيادة في رأس المال و تتضمن علاوة الإصدار و الزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات الأسهم المسجلة بالقيمة السوقية؛
5. إعانات التجهيز أو الاستثمار، سواء كانت الجهة المتبرعة هي أصحاب حقوق الملكية أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى؛
6. البنود التي يتم تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب أو الخسائر.

وعموما يجب أن تشمل الميزانية كحد أدنى العناصر التالية:[1]

الممتلكات وتجهيزات الإنتاج و المعدات، الموجودات غير الملموسة، الموجودات المالية، المخزونات، الحقوق التجارية و الحسابات المدينة المماثلة، النقد و النقد المعادل، حسابات الحقوق

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 136.

الدائنة، أصول (أو خصوم) ضريبية مؤجلة، رأس المال و الاحتياطات، الالتزامات المتداولة و غير المتداولة المنتجة للفوائد، المخصصات و المؤونات، حصة الأقلية.

ويجب أن تعد الميزانية كغيرها من القوائم المالية باعتماد الفروض و المبادئ المحاسبية المشار إليها سابقا، و بما ينسجم و متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ب- قائمة الدخل "حساب النتائج":

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) تتضمن قائمة الدخل، الدخل و المكاسب و كذلك الأعباء و الخسائر، و يتم عرض الأعباء إما حسب الوظيفة أو تصنف الأعباء حسب طبيعتها، و يجب أن تشمل قائمة الدخل كحد أدنى العناصر التالية:

الإيرادات، نتائج الأنشطة التشغيلية، أعباء التمويل، حصة الشركات الحليفة و المشاريع المشتركة في الأرباح و الخسائر، الأعباء الضريبية، الأرباح و الخسائر عن النشاطات العادية، العناصر غير العادية، حصة الأقلية، صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.[1]

ج- قائمة التدفقات النقدية:

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) على ضرورة إعداد قائمة مالية أخرى تسمى قائمة التدفقات النقدية و التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة و يتم التطرق إلى مكوناتها و كيفية إعدادها بالتفصيل لاحقا ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية".

د- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يجب على المؤسسة أن تعرض في جدول مستقل يضم ما يلي:[2]

[1] نفس المرجع السابق، ص 139.
[2] نفس المرجع السابق، ص 142.

صافي الربح أو خسارة الفترة، أرصدة الأرباح و الخسائر المتراكمة؛

المعاملات الرأسمالية مع المساهمين، و التوزيعات، و التغيرات في حقوق المساهمين؛

كل عنصر من عناصر الإيرادات أو الأعباء التي لها علاقة بحقوق المساهمين؛

حركة الأسهم والاحتياطي.

هـ- الملحق:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) يحتوى الملحق على الإيضاحات الخاصة بالقوائم المالية و يكون مهيكل وفق ما يلي:

الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية غير المعروضة في القوائم المالية؛

تقديم معلومات حول أسس إعداد و عرض البيانات المالية و السياسات المحاسبية المطبقة و الأحداث الهامة؛

تقديم المعلومات الإضافية اللازمة لفهم مكونات القوائم المالية؛

تقديم المعلومات الإضافية الأخرى بما فيها الحالات الطارئة و المعلومات غير المالية.

2- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) "المخزون":

عرف هذا المعيار المخزونات على أنها مجموع العناصر الملموسة والمتكونة للمنشأة و التي يتم حيازتها لغرض إعادة بيعها خلال نشاطها العادي، أو التي في مرحلة الانتاج لإتمام تصنيعها تمهيدا لبيعها، أو التي تستهلك في أجل قصير لإنتاج السلع و الخدمات التي ستصبح جاهزة للبيع.

1.2 القياس الأولي:

يقيم المخزون في البداية بكل التكاليف المستحقة من أجل إيصاله إلى أماكن التخزين (يصبح جاهز للبيع) وهي:

أ. **تكلفة الاقتناء:** وتشمل ثمن الشراء والرسوم المتعلقة به بالإضافة إلى كل التكاليف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

ب. **تكلفة الإنجاز:** وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

2.2 أساسيات تقييم المخزون:

عملية تقييم المخزون تتم بثلاثة أساليب:

أ. **أسلوب التكاليف الحقيقية:** حيث تقيم المخزونات بالتكاليف المنفقة أولا لشرائها، وخلال النشاط أو في نهاية فترة معينة يمكن أن تقيم مفردات المخزونات باستعمال أسلوب الداخل أولا الصادر أولا (FIFO)، أو أسلوب التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، في حين تم إلغاء أسلوب الداخل أخيرا الصادر أولا (LIFO) منذ تعديل المعيار المحاسبي (IAS02) "المخزون"، سنة 2003.

ب. **أسلوب التكاليف المعيارية:** ويعتمد على تحديد مسبق للتكاليف بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج والظروف الخاصة بالمنشأة ويجب إعادة فحصها بانتظام.

ت. **أسلوب سعر التجزئة:** ويستخدم في مؤسسات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبيرا من الأصناف، حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وطرحه من القيمة البيعية للمخزون لتحدد تكلفة هذا الأخير.

3.2 تقييم المخزون في نهاية الدورة (عند الجرد):

في نهاية الدورة المحاسبية والتي تكون غالبا نهاية السنة المدنية يتطلب المعيار المحاسبي الدولي **(IAS2)** تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيضا أقل، حيث أن:

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر للمخزون – التكاليف المقدرة لإتمام المخزون واتمام عملية بيعه

وفي حالة انخفاض أسعار بيع المخزون، ووجود تقادم أو تلف فيه يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق، والاعتراف بالفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل (خسائر انخفاض القيمة)، ويتم تحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض.

◊ وهناك حالات أخرى يقيم فيها المخزون كما يلي:[1]

أ. **حالة وجود بصناعة متعاقد على بيعها:** هنا يتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القبالة للتحقق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالقيمة المتعاقد على بيعها، وباقي المخزون يتم معالجته كمخزون عادي، أما في حالة كون القيمة المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة فيتم معالجة ذلك وفق المعيار المحاسبي الدولي **(IAS37)** "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة"؛

ب. **المواد المتبقية أو المهملات التي تدخل في التصنيع:** حيث لا يتم تخفيض قيمة هذه العناصر إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة (طبعا إذا كانت التكلفة أقل من صافي القيمة القابلة للتحقيق)، أما في حالة كون تكلفة البضاعة ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق فيتم طرح قيمة هذه المهملات من تكلفة المخزون النهائية؛

ت. **المنتجات المشتركة والمنتجات الثانوية:** يقصد بالمنتجات المشتركة المنتجات التي تشترك مع بعضها البعض في تكاليف موحدة يطلق عليها بالتكاليف المشتركة مثل المشتقات البترولية المصنعة من الزيت الخام، ومشتقات الحليب المصنعة منه، و يتم توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات وفق المعيار (IAS2) بموجب القيمة البيعية النسبية، أما المنتجات الثانوية* فهي منتجات فرعية لا تعتبر قيمتها البيعية مهمة نسبيا، يتم قياسها بالقيمة القابلة للتحقق و تطرح هذه القيمة من التكاليف المشتركة.[2]

4.2 الاعتراف بالمخزون كمصروف لاحق:

عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون، ويجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق و جميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، و يتم الاعتراف بزيادة قيمة المخزون القابلة للتحقق في فترة لاحقة كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.[3]

---

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 72.

* المنتجات الثانوية: هي المنتجات التي لا تعتبر هدفا للعملية الإنتاجية (منتجات جانبية).

[2] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج2، مرجع سبق ذكره، ص ص 592-593.

[3] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 74

3- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية":

لقد تطرق المعيار **(IAS7)** لقائمة التدفقات النقدية، حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، ويتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية و النقدية المعادلة* لمؤسسة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية و استثمارية و تمويلية.[1]

أ- بنود قائمة التدفقات النقدية:[2]

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

- **النشاطات التشغيلية (النشاط الاستغلالي):** هي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية و بذلك تشمل النشاطات التشغيلية ما يلي:
  - ✓ النقدية المستلمة من العملاء؛
  - ✓ النقدية المدفوعة للموردين والموظفين؛
  - ✓ الفوائد المدفوعة؛
  - ✓ الأعباء المختلفة المدفوعة؛
  - ✓ ضريبة الدخل (على الأرباح) المدفوعة؛
  - ✓ المبالغ المحصلة من المدينين؛
  - ✓ الفوائد المقبوضة؛

* النقدية المعادلة: تتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل و التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد و معروف من النقدية و التي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[2] نفس المرجع السابق، ص 131.

- ✓ التوزيعات المقبوضة؛
- ✓ المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه؛
- ✓ المبالغ المقبوضة أو المدفوعة عن التسويات القضائية؛
- ✓ المبالغ التي تم ردها للمدينين أو العملاء.

وتعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية للمؤسسة حيث تتحدد نتيجة الأعمال في قائمة الدخل التي تعد وفقا لأساس الاستحقاق، بينما يعبر صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفقا للأساس النقدي.

وتعتبر كيفية الوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هو الفارق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

- **النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة و تعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:
  - ✓ شراء الأصول غير المتداولة وبيعها؛
  - ✓ شراء الاستثمارات المالية وبيعها؛
  - ✓ منح القروض للغير وتحصيلها.

- **النشاطات التمويلية:** وهي النشاطات التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة وبذلك تشمل هذه النشاطات ما يلي:
  - ✓ زيادة وتخفيض رأس المال؛

- ✓ الحصول على قروض من الغير وتسديدها؛
- ✓ توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك؛
- ✓ شراء أسهم الخزينة وبيعها.

ب-عرض قائمة التدفقات النقدية:

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة و يكمن الفرق بين الطريقتين في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية، و سنعرض الطريقة المباشرة لقائمة التدفقات النقدية كما جاء بها المعيار المحاسبي الدولي (IAS7).

الطريقة المباشرة:

ويتم فيها عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة و النقدية الإجمالية المدفوعة، و هو الأسلوب المفصل لدى مجلس معايير المحاسبية الدولية (**IASB**) و في الجدول الموالي ملخص لعرض هذه الطريقة:

الجدول رقم IV-1: قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة

جدول تدفقات الخزينة –الطريقة المباشرة-

	الملاحظة	سنة ن	سنة ن−1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
(−) المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
(−) الفوائد و المصاريف المدفوعة عن أنشطة الاستغلال			
(−) الضرائب على الأرباح المدفوعة			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
(−) المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية و المعنوي			
(+) التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المادية أو المعنوية			
(−) المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية			
(+) التحصيلات عن التنازل عن التثبيتات المالية			
(+) الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية			
(+) الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
(+) التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
(−) الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
(+) التحصيلات المتأتية من القروض			
(−) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولة و ما يعادلها			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و ما يعادلها عن افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و ما يعادلها عن إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: قليل نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 110.

4- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) "ضرائب الدخل":

يهدف المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ويتم الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترة الحالية والسابقة كالتزام بالقدر الذي لم يتم دفعه، و يجب قياس التزامات الضريبة الحالية عن الفترة الحالية و السابقة وفق معدلات الضريبة السائدة، فإذا كان من المرجح أن لا تتساوى القيمة المسجلة لدفعات الضريبة المستقبلية مع ما ستكون عليه يتطلب المعيار الاعتراف بالفارق كالتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل.

- **الالتزام الضريبي المؤجل:**

هو ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية الواجبة التسديد بموجب قانون الضرائب خلال الفترة المستقبلية، و تنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالقيمة الدفترية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المحاسبية للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

- **أصول الضريبة المؤجلة:**

هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطة الضريبية و من المتوقع خصمها من ضرائب الدخل للفترات اللاحقة.

و يتطلب هذا المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي و التي تعترف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك الناشئة في السنوات السابقة و تنعكس في الفترة الحالية أو الناشئة من الفترة الحالية و تنعكس خلال الفترات اللاحقة من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل و الأساس الضريبي له، شرط تقدير قيمة الأصل بموثوقية، و يتوجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كنواتج أو أعباء يتعين تضمينها بالربح أو الخسارة الظاهر في جدول حساب النتائج و يستثني من ذلك:

- الأرباح التي لا تظهر محاسبيا في جدول حساب النتائج و يتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مثل: تصحيح الأخطاء، فرق إعادة التقييم، فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة؛
- اندماج الأعمال بطريقة التملك.

ونص المعيار على ضرورة الإفصاح على كافة المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل و منها:

- ✓ أصول والتزامات الضرائب؛
- ✓ مصاريف الضرائب عن الأنشطة العادية ومكوناتها؛
- ✓ الضرائب عن الأنشطة غير العادية؛
- ✓ التغيير في معدلات الضرائب؛
- ✓ الضرائب المتعلقة بالعمليات غير المستثمرة؛
- ✓ تأثيرها الضرائب على التوزيعات اللاحقة لصدور الميزانية؛
- ✓ تفاصيل عن أصول الضريبة المستحقة.

5-دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) "**الممتلكات والمصانع والمعدات**":

تمثل الممتلكات والمصانع والمعدات الأصول المادية (الملموسة) التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة.

ويهدف المعيار المحاسبي الدولي **(IAS16)** إلى معالجة الممتلكات، التجهيزات والمعدات محاسبيا، باستثناء تلك الحالات التي يشترك أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

ويتم الاعتراف بالممتلكات ، التجهيزات والمعدات كأصول في الحالات التالية:

- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؛
- عندما يمكن للمؤسسة قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

وتمثل التجهيزات والممتلكات و المعدات جزءا رئيسيا من أصول المؤسسة و عليه فهي مؤثرة في عرض مركزها المالي علاوة على ذلك فإن تحديد ما إذا كانت الأعباء تمثل أصل أو تعتبر من تكاليف الدورة من الأهمية بما كان لما لها من تأثير كبير على نتائج أعمال المؤسسة[1]، فمثلا أغلب قطع الغيار و معدات الصيانة عادة ما تعتبر ضمن المخزون و يعترف بها كأعباء عندا استخدامها، إلا أن قطع الغيار الرئيسية و المعدات الاحتياطية يمكن اعتبارها ممتلكات تجهيزات و معدات حينما تتوقع المؤسسة استخدامها أكثر من فترة مالية.

وتشمل تكلفة الممتلكات والمصانع و المعدات عند الإدراج الأولي في الحسابات سعر شرائها بما فيها رسوم الاسترداد و الضرائب غير المسترجعة بعد اقتطاع الحسومات و الخصومات و تضاف أية تكاليف تنسب بشكل مباشر لإحضار الأصل للموقع و التقدير الأولي لتكاليف التفكيك أو الإزالة و الترميم، و نص المعيار على أن يختار الكيان إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الاعتراف الأولي.

- **طريقة التكلفة:**

وتقتضي هذه الطريقة بأن يتم التسجيل بعد الاعتراف الأولي للممتلكات والمصانع والمعدات كأصل بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و خسائر انخفاض القيمة.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج2، مرجع سبق ذكره، ص 94.

- **طريقة إعادة التقييم:**

ينبغي إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة كما يلي:[1]

- ✓ القيمة العادلة للأراضي والمباني و هي عادة قيمتها السوقية، و تحدد هذه القيمة بالتثمين الذي يجريه خبراء و مهنيون أكفاء؛
- ✓ القيمة العادلة لعناصر التجهيزات والمعدات هي قيمتها السوقية المحددة بالتثمين، و حينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك العناصر أو بسبب أنها نادرا ما تباع إلا كجزء من نشاط مستمر فيتم تقييمها بالتكلفة الجارية الخاضعة للاهتلاك.

وفي هذه الطريقة يتم تسجيل الأصل بالمبلغ المعاد تقييمه الذي يمثل القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاكات المتراكمة و خسائر انخفاض القيمة، على أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام في نهاية كل سنة خاصة الأصول التي تختلف قيمتها العادلة بشكل جوهري من سنة إلى سنة، و لا يكون هذا الإجراء ضروريا لعناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة، و بدلا عن ذلك تكتفي المؤسسة بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

وإذا زادت القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها في شكل رؤوس أموال خاصة تحت بند فائض إعادة التقييم، غير أنه إذا كانت هذه الزيادة تعوض انخفاض قيمة لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كعبء تدرج كنواتج.

أما إذا انخفضت القيمة المسجلة للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بها كعبء إلا إذا كانت مرتبطة بفارق إعادة تقييم إيجابي لنفس الأصل أدرجت في الحسابات كرؤوس أموال خاصة فتنسب إليه و يقيد الرصيد كعبء من الأعباء.

و عرّف المعيار الاهتلاك بأنه تخصيص منتظم للمبلغ المهتلك للأصل خلال عمره الإنتاجي، و يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط المتوقع لاستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية

[1] نفس المرجع السابق، ص 98.

المستقبلية للأصل، و يتم إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة للأصل عند التصرف به أو عند عدم توقع أية فوائد اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به، و يدرج الفارق بين سعر التنازل و القيمة المتبقية للأصل في جدول حسابات النتائج كأرباح أو خسائر، كما أجاز هذا المعيار اهتلاك الأصل حسب مكوناته إذا كانت تختلف أعمارها الإنتاجية أو منافعها الاقتصادية المستقبلية.

ونص المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالممتلكات و المصانع و المعدات و التي يجب أن تشمل ما يلي:

- ✓ قواعد القياس المستخدمة لتحديد القيمة المحاسبية؛
- ✓ مدة الحياة ومعدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- ✓ إجمالي القيمة الدفترية وقيمة الاهتلاكات المتراكمة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية؛
- ✓ مقاربة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة المحاسبية تبين الاختلافات (المدخلات، المخرجات، الزيادة أو النقصان الناجم عن إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة، قسط الاهتلاك).

6- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS36)"الانخفاض في قيمة الأصول:

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها، وبناء على ما سبق يطبق الاعتراف بخسارة التدني و قياسها على الأصول التالية:

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- الممتلكات والمصانع والمعدات "الأراضي، و المباني، و الآلات، و المعدات"؛
- الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة؛
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.[1]

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 501.

ويهدف المعيار إلى وصف الإجراءات التي يطبقها الكيان لضمان أن لا تسجل الأصول بها يزيد عن مبلغها المقابل للاسترداد، و يطبق على جميع الأصول ما لم تكن معالجة بشكل خاص وفق معيار آخر.

و وفق هذا المعيار يجب على المؤسسة تقدير في تاريخ إعداد القوائم المالية ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن الأصل قد تنخفض قيمته، و عندها يقدر المبلغ القابل للاسترداد و الذي يمثل أعلى قيمة بين صافي سعر البيع و قيمة استخدامه (قيمة منفعته)، فصافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في ظروف منافسة طبيعية بين أطراف مطلعة و راغبة (قيمته العادلة)، مخصوما منها التكاليف الإضافية لعملية البيع، أما قيمة استخدام الأصل فتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقعة من استمرار استعمال الأصل و التخلص منه بعد انتهاء عمره الإنتاجي، و بغض النظر عن ظهور هذه المؤشرات أو لا تقوم المؤسسة بما يلي:

- إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة التي لها عمر إنتاجي غير محدد وتلك التي ليست متاحة للاستخدام من خلال مقارنة قيمتها الدفترية بمبلغها القابل للاسترداد؛
- إجراء الاختبار السنوي لانخفاض قيمة الشهرة "good will".

و حسب هذا المعيار يتم الاعتراف بخسارة قيمة انخفاض الأصل كعبء في حساب النتائج (قائمة الدخل) إلا إذا تعلق بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي آخر فتعالج على أنها خسائر إعادة التقييم وفق لذلك المعيار، و إذا تبين أن خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في السنوات السابقة غير مبررة تدرج في حساب النتائج كنواتج، إلا إذا تعلق بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي آخر فتعتبر ارتفاع إعادة التقييم و تعالج وفق ذلك المعيار، و يتطلب المعيار تحديد خسارة انخفاض قيمة الأصول بشكل منفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل أما إذا تعذر ذلك، يتوجب على المؤسسة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة النقد و

مقارنتها مع القيمة الدفترية لكافة الأصول المنتمية لوحدة توليد النقد (مثل آلة ضمن خط إنتاجي)، و يجب أن تشمل القوائم المالية معلومات حول خسائر انخفاض القيمة و المبالغ المستردة لكل فئة من الموجودات في جدول حساب النتائج خلال الدورة أو في جدول تغير الأموال الخاصة بصفة مباشرة.[1]

7- دراسة المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) "**الأصول غير الملموسة**":

يهدف معيار المحاسبة الدولي (IAS38) إلى تحديد المعالجة المحاسبي لنوع خاص من الأصول هو الأصول المعنوية التي لم تتم معالجتها في أي معيار آخر، و يفرض على المؤسسة تسجيل الأصل المعنوي في حالة ما إذا توفرت فيه شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار طريقة تقييم الصول المعنوية و المعلومات التي يجب تقديمها حولها، و يستثنى من نطاق هذا المعيار الأصول المالية المتأتية عن المساهمات في المؤسسات و الخاضعة لمعايير خاصة، بالإضافة إلى الأدوات المالية التي تتم معالجتها وفق المعيار المحاسبي (IAS32) أو (IAS39)، و فارق الاقتناء.

أ- تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي (IAS38):

جاء هذا المعيار بالمصطلحات الآتية وفق معاني محددة:[2]

- **سوق نشطة:** هي سوق تتوفر فيها الشروط الآتية:
  - ✓ العناصر المتبادلة في هذا السوق متجانسة؛
  - ✓ في أي لحظة يتوفر فيها عدد من البائعين وعدد من المشترين؛
  - ✓ الأسعار موضوعة تحت تصرف مرتادي السوق.
- **الأصل:** هو مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة حدث سابق، وينتظر منه تحقيق منافع اقتصادية تعود للمؤسسة.

[1] Stephan Brun, op-cit, p 113.

[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 540-541.

- **التطوير:** هو تطبيق لنتائج البحث أو معارف أخرى على برنامج أو نموذج بهدف إنتاج مواد، أجهزة، نظام أو خدمة تكون جيدة أو محسنة بعد تعديلها وهذا قبل البدء في تسويقها أو استعمالها.
- **البحث:** هو تحقيق مبرمج من طرف المؤسسة بهدف اكتساب مفاهيم ومعرفة علمية و تقنية جديدة.
- **الأصول غير الملموسة (المعنوية):** هي أصول يتحقق فيها شرط القابلية للتعريف أو التحديد ويحدث هذا عندما يكون الأصل قابل للفصل عن المؤسسة أو التنازل عنه أو إيجاره أو مبادلته بأصل آخر، كما يتحقق شرط القابلية للتحديد إذ ترتب عن الأصل حقوق تعاقدية أو قانونية بحيث تكون هذه العقود قابلة أو غير قابلة للتنازل أو الفصل عن المؤسسة أو عن باقي الحقوق والالتزامات.

وقد تقوم المؤسسة بإنفاق مواردها من أجل حيازة أو تطوير موارد معنوية مثل المعرفة العلمية والتقنية وتصميم وتطبيق إجراءات جديدة أو نظم جديدة، رخص استغلال، حقوق ملكية فكرية، معرفة حول السوق أو العلامات التجارية، وتدرج العناصر السابقة من الأصول المعنوية إذا تحققت الخصائص التالية:

- ✓ وجود منافع اقتصادية مستقبلية تترتب عن الأصل؛
- ✓ التحكم، بحيث يجب أن تتحكم المؤسسة في الأصل المعنوي حتى يتم إدراجه ضمن الأصول المعنوية، ويتحقق هذا إذا كانت المؤسسة قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية للاستثمار المعنوي من خلال الحقوق القانونية التي تملكها المؤسسة على الأصل، و في غياب هذه الحقوق يصبح أكثر صعوبة التحكم في الأصل المعنوي، و يتم إثباته في هذه الحالة بأي طريقة تثبت التحكم في المنافع الاقتصادية للاستثمار المعنوي.

ب-التسجيل المحاسبي:

يتم تسجيل الأصل محاسبيا كأصل معنوي ضمن ميزانية المؤسسة إذا توفرت فيه الشروط التالية:

-المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل تعود إلى المؤسسة؛

- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به؛

- الأصل يحقق شروط اعتباره كأصل معنوي والمذكورة ضمن تعريف الأصل المعنوي.

ج- التكاليف الأولية والتقييم عند التسجيل الأولي:

تتشكل تكلفة الأصل المعنوي الذي تتم حيازته بشكل منفصل من سعر شرائه بما فيها حقوق الجمركة والرسوم غير المسترجعة بعد استبعاد التخفيضات و التنزيلات بالإضافة إلى كل التكاليف المباشرة المرتبطة بتحضير و تهيئة الأصل من أجل استغلاله على الشكل المتوقع منه.

وفي حالة حيازة الأصل المعنوي في إطار دمج المؤسسات و حسب معيار الإبلاغ المالي (IFRS3) فإن تكلفته هي القيمة العادلة له بتاريخ حيازته و التي تعكس توقعات السوق حول احتمال أن تعود المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) فإن المؤسسة الحائزة عن الأصل المعنوي تسجله بشكل منفصل عن الشهرة (good will) إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق، كما يمكن للمؤسسة القيام بالتسجيل المحاسبي لمشروع بحث و تطوير قيد الإنجاز تمت حيازته إذ حقق خصائص اعتباره أصل معنوي، و كان من الممكن قياس قيمته العادية بشكل موثوق به.

وفي حالة غياب سوق نشطة يمكن أن تعطي قياس للقيمة العادلة للأصل المعنوي، تكون قيمته العادلة المبلغ الذي تدفعه المؤسسة مقابل الأصل في تاريخ الحيازة بين أطراف تحوز القدر الكافي من المعلومات و تتعامل في ظروف منافسة عادية، و من أجل تحديد هذا المبلغ تأخذ المؤسسة في الحسبان نتيجة التعاملات الحديثة لأصول مماثلة.

وفي بعض الأحيان تقوم المؤسسة بالإنفاق بغية الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ، لكن عملية الإنفاق لا تدخل ضمن مصاريف انجاز أصل معنوي تعتبر مصاريف تدخل ضمن الشهرة المولدة داخليا، و لا يتم تسجيل الشهرة المولدة داخليا ضمن الأصول لأنها لا تعتبر موردا قابلا للتعريف أو التحديد فهو غير قابل للفصل كما أنه ليس مترتبا عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية تتحكم فيها المؤسسة و لا يمكن تقييم تكلفتها بموثوقية.

وعادة يكون من الصعب تحديد إذا كان أصل معنوي تم إنجازه داخليا يستوفي متطلبات تسجيله ضمن الأصول المعنوية، و هذا راجع إلى صعوبة تحديد أو تعريف وجوده و إمكانية أن يولد منافع اقتصادية مستقبلية تعود إلى المؤسسة و متى وجد، بالإضافة إلى صعوبة تحديد تكلفته بموثوقية.

ومن أجل الفصل إذا كان أصل معنوي مولد داخليا يستوفي متطلبات تسجيله محاسبيا، تصنف المؤسسة عملية إنجازه إلى مرحلتين:

- **مرحلة البحث:**

ويعتبر كل أصل معنوي ناتج عن هذه المرحلة غير قابل للتسجيل المحاسبي و يتم تسجيل التكاليف الناتجة عن هذه المرحلة ضمن حسابات النتيجة عند تحملها.

- **مرحلة التطوير:**

الأصول المعنوية الناتجة عن مرحلة التطوير يتم تسجيلها ضمن الصول المعنوية إذا أثبتت المؤسسة ما يلي:

- ✓ قابلية المؤسسة و نيتها و قدرتها على إتمام الأصل المعنوي بهدف وضعه في الخدمة أو بيعه؛
- ✓ الأصل المعنوي يولد منافع اقتصادية للمؤسسة يمكن قياسها بموثوقية؛
- ✓ قدرة المؤسسة على تقييم التكاليف المرتبطة بتطوير الأصل المعنوي بموثوقية.

د- التقييم اللاحق:

من أجل إعادة تقييم الأصول المعنوية بعد تسجيلها ضمن الأصول تختار المؤسسة إحدى الطريقتين المواليتين:

- ✓ نموذج التكلفة؛
- ✓ نموذج إعادة التقييم، والمشار إليها سابقا في المعيار المحاسبي الدولي (IAS16).

هـ- الاهتلاك:

من أجل تطبيق الاهتلاك للاستثمارات المعنوية ينبغي على المؤسسة تقدير فترة المنفعة لكل أصل معنوي إذا كانت منتهية أو غير قابلة للتحديد، فإذا كانت منتهية يجب تحديد مدتها أو عدد الوحدات الإنتاجية للأصل، و يتم اعتبار مدة المنفعة للاستثمار المعنوي غير قابلة للتحديد بعد القيام بتحليل و دراسة كل متغيراته و عناصره و إثبات أنه لا توجد حدود متوقعة للفترة التي تتوقع المؤسسة الحصول فيها على تدفقات الخزينة.

وتختلف المعالجة المحاسبية للاستثمار المعنوي الذي له فترة منتهية عن الأصل المعنوي الذي مدة منفعته غير محددة، حيث أن الأول يخضع لعملية الاهتلاك في حين أن الثاني لا يخضع لها.

المبلغ القابل للاهتلاك لأصل معنوي مدة منفعته منتهية يوزع بانتظام على مدة منفعته ابتداء من التاريخ الذي يكون فيه الاستثمار قابل للاستخدام، و هي اللحظة التي يصبح فيها في المكان و على الحالة الضرورية التي تسمح باستغلاله على الوجه المبرمج من طرف الإدارة، و يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المتبعة للاستثمار المعنوي نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل، و إذا لم يكن من الممكن تحديد نمط استهلاك هذه المنافع بطريقة موثوق بها تلجأ المؤسسة إلى تطبيق طريقة الاهتلاك الثابت.

و- تدني القيمة:

على المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة لكل الأصول المعنوية سواء كانت فترة منفعتها محددة أو غير محددة ويتم تحديد تدني القيمة كما سبق الإشارة إليه في المعيار المحاسبي الدولية (IAS36).

ويتم استبعاد الأصل المعنوي من المحاسبة في حالة خروجه من رقابة المؤسسة كبيعه مثلا أو إذا لم يعد من المتوقع الحصول على أية منافع اقتصادية جراء استخدامه أو خروجه.

قائمة المراجع والمصادر:

I – باللغة العربية:

أ- الكتب:

1) أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.

2) أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006م.

3) ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.

4) حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

5) حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين للنشر، الكويت، 1995، ص 45-46.

6) خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج2، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017.

7) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008م.

8) رضوان حلوة حنان، النموذج الحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006م.

9) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

10) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009.

11) طارق عبد العال، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

12) علي بحري، دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي الجزائري ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.

13) فرديريك تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004.

14) محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2014.

15) محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايترك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر 2005.

ب – مذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه:

1) آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010–2013، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2014/2013.

2) –بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

3) جرد نور الدين، نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول، حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009/2008.

4) حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التطبيق والتوافق، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2013/2012.

5) رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة أم البواقي، 2011/2010.

6) روتال عبد القادر، التوجه تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009/2008.

7) شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

8) عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2006/2005.

9) قليل نبيل، أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2012/2011.

10) مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005/2004.

11) هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، 2013/2012.

ج– المجلات والدوريات العلمية:

1) خليل عبد الرزاق، عاشور عادل، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مجلة أبحاث روسيكادا، جامعة سكيكدة، العدد رقم 03، 2005.

2) مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2000/1.

ج– الملتقيات والمؤتمرات العلمية:

1) سعيدي يحي، وأوصيف لخضر، مداخلة بعنوان أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS)، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

2) هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودلة، مداخلة بعنوان آفاق تطبيق معايير المحاسبية الدولية في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي واد سوف، 17-2010/1/18.

II – باللغة الأجنبية:

1) C.mailletbaudriere,A le manh, les normes comptables internationales IAS/IFRS , berti édition ,Alger, 2007
2) Frydlender Alain, Pagezy Julien, S'initier aux IFRS, Edition de la performance/ Editions Francis LeFebvre, Paris, France, 2004.
3) Obert Robert, pratique des normes IAS/IFRS, Edition Dunod, Paris, France, 2004, p 239.
4) Stéphan Brun, L'essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS, 3eme edition, Gualinoediteur, Paris, 2006.