الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

محاضرات في مقياس

المعـــــايير المحاسبية الـــــــدولية 1

مقدمة لطلبة السنة اولى ماستر العلوم المالية و المحاسبية
تخصص محاسبية – تدقيق و محاسبة

إعداد:
د. عبد الكريم شناي

السنة الجامعية: 2021-2022

الفهرس

الوحدة	طبيعة الوحدة	الصفحة
	مقدمة	1
1	الاطار المفاهيمي	3
2	تقديم القوائم المالية، المعيار IAS-1	15
3	المخزونات IAS- 2	24
4	قائمة تدفقات الخزينة IAS -7	31
5	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات، الأخطاء IAS- 8	36
6	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية IAS- 10	42
7	ضرائب الدخل IAS- 12	44
8	التثبيتات العينية IAS- 16	50
9	تكاليف الاقتراضIAS- 23	60
10	انخفاضات الأصول IAS- 36	64
11	المؤونات و الإلتزامات خارج الميزانية IAS- 37	75
12	التثبيتات المعنوية IAS- 38	83
	الخاتمة	93
	الملاحق	94
	المراجع	106

مقدمة

كل مهنة لها إطار قانوني ينظم نشاطها ويضبط مجالها وفق إجراءات وقواعد وقوانين يكون لها من القوة ما يمكن من إحترامها وتطبيقها. والدولة الجزائرية تعمل على تنظيم نشاطها الإقتصادي المتشابك من خلال تقديم جملة من القوانين التي تساهم في تحريك الدورة الإقتصادية، تكون فيها المحاسبة عنصر هام وأساسي في هذه العملية.

إن التوجه الاقتصادي في وقتنا الراهن يهدف إلى تلبية متطلبات المستثمرين والممولين المحليين والدوليين مما إستوجب إعداد قوائم مالية بصورة صادقة تتماشى والمعايير المحاسبية الدولية تقدم معلومات موثوقة وملائمة تساعد الأطراف الآخذة في إتخاذ القرارات العقلانية.

إن إدخال المعايير المحاسبية الدولية أصبح الشغل الشاغل لكل دول العالم، و الأهمية تكمن في توفير الإطار النظري من مبادئ و قواعد و أسس، و كذا التقنيات التي تساعد على إعداد و تقديم قوائم مالية تحتوي معلومات ذات جودة عالية.

نأمل من خلال هذه المحاضرات أن يتمكن الطالب و كل من تهمه المحاسبة من **المعرفة** لأهم جزئية في المعايير المحاسبية الدولية الأ و هو الإطار المفاهيمي الذي يعتبر الأساس الذي يستند عليه المحاسب في تسجيل الأحداث و الصفقات، و **التحكم** في الميكانيزمات التي تمكن تسجيل الأحداث بمصداقية و بالتالي إعداد قوائم مالية ملائمة لمستخدميها، و **استخدام** المعايير المحاسبية الدولية في الممارسة الفعلية و الذي لن يتم إلا بتوفير الإطار البشري المتشبع بما جاءت به المعايير.

❖ **وصف المقياس:**

الإتجاء العام اليوم هو إعتماد المعايير المحاسبي الدولية لما لها من قوة تمكن المؤسسات الاقتصادية من التعبير بمصداقية عن الواقع الاقتصادي الحقيقي بما يمكنها من أخذ مكان في السوق المحلي و كذا الولوج إلى الأسواق العالمية و زيادة استثماراتها و اكتساب التكنولوجيا، كل هذا لن يتم إلا بتوحيد اللغة المحاسبية.

و انطلاقا من كون الطالب سبق له اكتساب المعارف الفنية التي تمكنه من المعالجة المحاسبي للأحداث و الصفقات، من خلال هذه المحاضرات سنحاول التطرق إلى المعايير التي تخص أهم قائمة ألا و هي الميزانية التي تعتبر المرآة التي تهم كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، مبرزين في ذلك مختلف الجوانب النظرية و الفنية التي تساعد المحاسب على أداء مهامه بصورة جيدة.

❖ **المعارف السابقة المطلوبة:**

على الطالب الذي سيدرس هذا المقياس أن يكون ملما بكل ما يخص المحاسبة العامة، و لديه المهارات اللازمة فيما يخص المحاسبة المعمقة، بمعنى انه يستوجب أن تكون لديه الكفاءات و المهارات و التحكم في تقنيات المحاسبة التي تتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

❖ **أهداف المقياس:**

بعد إكمال تدريس هذه المحاضرات على الطالب أن قادرا على:

- ✓ فهم الإطار المفاهيمى الذي يعتبر الأساس النظري الذي يبين القواعد و الأسس و المبادئ و الخصائص التي تمكنه من تحضي قوائم مالية ذات نوعية.
- ✓ قراءة و فهم المعايير المحاسبة الدولية IAS .
- ✓ التحكم في الآليات الخاصة بالتقييم و التسجيل لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية.
- ✓ عدم الاكتفاء بالجانب الشكلي في تسجيل الأحداث و الصفقات، بل الانتقال إلى تطبيق جوهر و لب ما جاءت به المعايير المحاسبي الدولية.
- ✓ إدراك أن المعايير المحاسبية الدولية تساعد على تطوير الإفصاح و تحقيق العدالة في تقديم المعلومة الصحيحة لكافة مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ استيعاب أن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يمكن من إعداد قوائم مالية ذات مصداقية تساعد في عملية التحليل المالي و تحليل الاستغلال بتعمق بما يمكن كل حسب موقعه من اتخاذ القرارات السليمة.

المحاضرة (1): الإطار المفاهيمي

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الأولى على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الأساس النظري التي تقوم عليه المحاسبة الحديثة.
- ✓ الأسس و القواعد و المبادئ التي تمكن من إعداد قوائم مالية ذات نوعية.

تمهيد:

في البداية سيتم التطرق أهم جزء في المحاسبة الحديثة المتعلق بالإطار المفاهيمي، ذلك الجزء الهام الذي يمثل الأساس النظري الذي يمكن من إصدار معلومات ذات نوعية، تمتاز بمصداقية و تمكن مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية باتخاذ القرارات السليمة.

1. طبيعة وأهداف القوائم المالية:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والإستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[1].

2. المـــــبادئ و الاتفاقات المحـاسبية:

الإطار المفاهيمي الذي جاءت به المعايير المحاسبة الدولية يميز بين:

- الفروض الأساسية والمتمثلة في: محاسبة الدورة (أو محاسبة الالتزامات) والاستمرارية.
- الخصائص النوعية للبيانات المالية.
- المبادئ المحاسبية الأساسية

[1]عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص 178.

1.2 الفروض الأساسية:

- **أساس الإستحقاق:**

القوائم المالية تعد على أساس محاسبة الإلتزام. وعلى هذا أساس فان الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها[1].

إن القوائم المالية المعدة على أساس محاسبة الإلتزام تعلم المستخدمين ليس فقط على التعاقدات السابقة التي نتج عنها دخول و خروج في الخزينة ولكن أيضا الإلتزامات المستحقة في المستقبل وكذا الموارد التي ستقبض في المستقبل.

- **الإستمرارية في الإستغلال:**

القوائم المالية تحضر على أساس أن عملية الإستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، بإعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد منتقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

2.2 الخصائص النوعية المعلومات المالية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- **المـــوضوعية:**

تكون المعلومات موضوعية عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز، وأن تمكن المستعمل لهذه المعلومات تقديم صورة صادقة.وتعتبر من العناصر الأســاسية في المحاسبة التي تتطلب الثـبات النسبي والقبول المــلائم للسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.

فالموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، تزيد في تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، حيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها.وتستند الموضوعية على أربعة مبادئ أساسية:الحيادية والوضوح القانوني وأفضلية الحقيقة الإقتصــادية على الوضوح القانوني وأخيرا إحترام التمثيل الصادق.

- **القـــابلية للفـهم:**

المعلومات المقدمة في القوائم المالية يجب أنتكون مفهومة بسرعة من قبل كل المستخدمين الذين لديهم معرفة مقبولة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية للمؤسسة، وهذا يعتمد على:

- درجة الوضوح و البساطة والإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي والإدراك و الفهم لدى مستعملي تلك القوائم المالية.

[1] عباس مهدي الشيرازي , مرجع سابق ، ص 262.

- **الملاءمة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومات ملائمة لمستخدميها إذا كان لها تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم[1]

وتعتبر المعلومة المالية ملائمة لدورها التنبؤي في التنبؤ بالأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات المستقبلية وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث غير المتوقعة.

ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد من أن تتوفر لها الصفات النوعية التالية:

- التغذية العكسية و التي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل وتساعد متخذ القرار من أن يحسن من إحتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.

- التزامن: والمقصود بها توفير المعلومات في حينها، فتأخر الحصول عليها يكون على حساب فائدتها.

- **القابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون مستعملي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على طول الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الإتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي وأدائها[2]. وأن يكونوا كذلك قادرين على مقارنة البيانات لمختلف الوحدات وذلك لتقييم المركز المالي للوحدة (الفقرة 39 من الإطار المفاهيمي)، كما تستوجب هذه الخاصية إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأي تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة عن تلك التغيرات[3].

- **التمثيل الصادق:**

الفقرة 33 من الإطار المفاهيمي تبين بأنه حتى تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تمثل بصدق الصفقات والأحداث الأخرى التي يرغب في تقديمها أو التي يفترض منطقيا أن تقدم. وعليه فان القوائم المالية يجب أن تقدم تمثيل صادق للحالة المالية للمؤسسة، وكفاءتها المالية وكذا تدفقات خزينتها.

إن تطبيق المعايير المحاسبية المرفقة بملاحق للمعلومات التكميلية تؤدي في أغلب الأحيان إلى إنتاج قوائم مالية تعطي صورة صادقة[4] .

فالمعلومة تكون صادقة لما تكون حيادية و كاملة وخالية من الأخطاء، حيث أن الحيادية تظهر عند تطبيق القيمة العادلة، والكمال لما نكون في وضعية الاندماج، أما الخلو من الأخطاء فيجب أن تصحح بواسطة الأموال الخاصة كأنها لم تحدث.

وعليه يمكن تحديد أهم شرطين الواجب توافرهما في المعلومات حتى تكون مفيدة لمستخدميها:

- إذا كانت المعلومات تخفض من حالة عدم التأكد لدى متخذي القرار.

- إذا كانت المعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار.

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر .ص.69.

[2] josette peyrard , jean- david avenel, max peyrard (2006) : analyse financiere ,9EDITION VUIPERT .P.34

[3] محمود السيد الناغي (2011): نظرية المحاسبة : المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصور–مصر ، ص:299

[4] JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 17.

3. المبادئ المحاسبية الأساسية:

- **الــدورية:**

الفترة المحاسبية مدتها اثنتا عشرة شهرا تغطي السنة المدنية، ويسمح للوحدة أن تغلق حساباتها في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة كون نشاطها يرتبط بدورة استغلال لا تتوافق مع السنة المدنية.

في الحالة الاستثنائية لما تكون الفترة أكبر أو أقل من 12 شهر في حالة الإنشاء أو توقيف المؤسسة خلال السنة، أو في حالة تغيير تاريخ التوقيف، فالمدة المعتمدة يجب أن تحدد وتبرر.

وعليه كلما قصرت الفترة الزمنية، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي الدخل للفترة بصورة صحيحة، حيث كلما زادت سرعة إصدار المعلومات كلما زاد تعرضها للخطأ[1].

- **اتفاقية الوحدة النقدية:**

لا بد من توحيد وحدة القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، مما يستوجب إختيار وحدة النقود (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومات المسجلة بالقوائم المالية. فهي أحسن وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة. فهي ملائمة، بسيطة ومتاحة على نطاق واسع ومفهومة و مفيدة. فلا تسجل إلا العقود و الأحداث التي يكون مؤهلة نقديا،أما المعلومات غير مؤهلة والتي لها تأثير مالي يجب الإشارة إليها في الملحق[2].

- **اتفــاقية الــوحدة:**

المؤسسة تعتبر كوحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، والمحاسبة المالية مبنية على الفصل بين أصول وخصوم، أعباء ونواتج الوحدة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين. وعليه فالقوائم المالية تأخذ باتفاقات المؤسسة، وليست المرتبطة بالمالكين. فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث التي وقعت، فإنه لن يوجد أي أساس للمحاسبة.

- **إستــقلالية الفترات:**

النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقــوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول و خصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية، والحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية.

- **مبدأ الحــيطة و الحذر:**

في ظل حالة عدم التأكد فيما يخص عدد كثير من الأحداث مثل تحصيل الديون المشكوك فيها، مدة الإستخدام المحتملة للتثبيتات المادية وعدد طلبات الضمان التي يمكن أن تحدث، هذا النوع من الشكوك يعرف من خلال المعلومة حول طبيعتهم وجسامتهم وبواسطة ممارسة الحذر في إعداد القوائم.ولتفادى الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحذر لتجنب التأثير السلبي على الذمة المالية والنتيجة[3]. فالأصول والنواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم والأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها. لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين الإحتياطات غير مبررة أو مؤونات مبالغ فيها.

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (2003): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية.ص.75.

[2] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق ، ص(265)

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان:(2007)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة و النشر و التوزيع، عمان الاردن، ص:477

- **الأهمية النســبية:**

المعلومة المحاسبية يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة. لذلك فالأهمية النسبية ترتبط بحجم العنصر والخطأ المقدر في الحالات الخاصة لنسيانه أو عدم التأكد منه.

- **منع إجراء المــقاصة:**

تمنع المقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، وبين عناصر الأعباء وعناصر النواتج في جدول حسابات النتائج ، إلا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك[1].

ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، ويمكن أن يكون لانخفاض النشاط الإقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، ولكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المجموعة.

- **مبدأ استمرارية الطرائق:**

ترابط ومقارنة المعلومات المحاسبية خلال الفترات المتتالية تستوجب ثبات تطبيق القواعد المتعلقة بتقييم العناصر و تقديم المعلومات. وأي اختلاف عن هذا المبدأ فهو غير مبرر إلا إذا كان الغرض هو البحث عن أحسن معلومة، أو بتغيير التنظيم.

- **أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر الاقتصادي:**

إذا كان يجب أن تقدم المعلومة صورة صادقة عن الصفقات والأحداث الأخرى التي تهدف إلى إظهارها، لابد من أن تسجل العمليات في المحاسبة وتقدم في القوائم المالية طبقا لطبيعتها وحقيقتها المالية والاقتصادية دون الأخذ فقط مظهرها القانوني[2]. فجوهر الصفقات والأحداث الأخرى ليس مرتبطا بالشكل القانوني الظاهر.

4. المبادئ العامة للتسجيل و التقــييم:

1.4 المبادئ العامة للتسجيل:

البند الذي يلبي و يسمح بتعريف أحد عناصر الميزانية أو قائمة الدخل و يحقق الاعتراف المشار إليه في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي، من حيث إيضاح مسمى البند و قيمته النقدية، يجب أن يسجل محاسبيا،أيضا إذا كان يحتمل بأن كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند ستدفع أو تقبض من قبل المؤسسة، وأخيرا إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.

فالفقرة 88 من الإطار المفاهيمي توضح بان البند الذي يمتلك الخصائص الضرورية لعنصر ما ولكنه لا يلبي معايير الإعتراف، يجب الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التفسيرية أو في الجداول الملحقة. هذا الإجراء يتم لما يكون مستخدمو القوائم المالية على علم بأن البند ملائما لتقييم الوضعية المــالية.

شرط تسجيل العنصر كأصل هو أن تكون له تكلفة أو قيمة التي يمكن تقديرها بموضوعية. ففي العديد من الحالات التكلفة أو القيمة يجب تقديرها. عندما يكون من الصعب إجراء تقدير منطقي، فالعنصر لا يسجل في الميزانية أو في حساب النتائج. مثلا النواتج المنتظرة من دعوى يمكن أن تلبي من ناحية تعريفات الأصل وناتج و أيضا إلى معايير إحتمال التسجيل، إلا أنه إذا تعذر التقدير بصفة موضوعية فالتعويض المنتظر لا يسجل كأصل أو كناتج.

[1] المادة 15 من القانون رقم 07 بتاريخ 2007/11/25 الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

[2] محمد ابو نصار– جمعة حميدات، (2008)، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية،دار وائل، عمان ، ص9

2.4 المبادئ العامة لتقييم القوائم المالية:

القياس هو أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات و لغة الاعمال[1]، وهو المسار الخاص بتحديد القيمة المالية التي سيتم على أساسها تسجيل عناصر البيانات المالية في الميزانية وحساب النتائج.

هذا الإجراء يتطلب طبعا إختيار طريقة للقياس من بين الطرق التالية: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، أو القيمة الحالية. (الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي). مع ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لم يتطرق للقيمة العادلة[2].

- التـــكلفة التـــاريخية:

التكلفة التاريخية هي القيمة المقدمة في تاريخ الإقتناء و الخاصة بقيمة الحصول على الأصول في تاريخ الشراء، وكذا القيمة التي تسدد بها عناصر الخصوم و اللاتزامات في تاريخ نشوئها دون الأخذ بعين الإعتبار:حالة تغير الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود[3].

- ✓ فالتكلفة التاريخية للأصل هي مبلغ النقدية المدفوع أو القيمة العادلة المقابلة المقدمة من أجل الحصول عليه، في تاريخ إقتنائه أو إنتاجه.
- ✓ أما التكلفة التاريخية للخصم فهي قيمة المنتجات المستلمة مقابل إلتزام، أو مبلغ النقدية المنتظر دفعه لإطفاء دين خلال الدورة العادية للنشاط.(الفقرة 100 – أ من الإطار المفاهيمي).

من بين مبررات إستخدام طريقة التكلفة التاريخية نجد:

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الإيراد وسياسة الإفصاح التام.
- إن اللجوء لاعتماد أسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت أسعار الشراء عن أسعار البيع

أما مآخذ إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية.
- ينتج عنها مشاكل كثيرة في قياس الدخل مما يترتب عنها خلق أرباح وهمية.
- يتم توزيع أرباح وهمية مما يؤدي إلى انخفاض رأس المال وعدم المحافظة عليه و صيانته. الأمر الذي يتسبب في نقص حقوق الملكية.

لذلك فإن إستخدام القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل أخذ القرارات هو إستخدام خاطئ يؤدي إلى إستنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، ويؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية خاطئة حول تقييم الأداء الإداري وتقييم المشروع و تسعير الإنتاج و توزيع الأرباح وبالتالي عدم المحافظة على رأس المال[4] .

---

[1]محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:333

[2]Josette peyrard , jean- david avenel, max peyrard (2006) **:** OP; CIT .p.35

[3]امين السيد احمد لطفي(2005): **نظرية المحاسبة, الدار الجامعية، الاسكندرية ص480**

[4]257.دونالد كيسو جيري ويجانت. مرجع سابق.ص.

- التــكلفة الجــارية:

التكلفة الجارية هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل،أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم[1].فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لها والتي ستدفع مقابل الأصل المتحصل علية حالا.أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحينة للنقدية الخاصة بتسديد التزام فورا(الفقرة 100 – ب من الإطار المفاهيمي).

- القـيمة القـابلة للتحصيل:

معناه قيمة التنازل، بمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام. فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو المكافئة لها والتي يمكن الحصول عليها حالا عند بيع الأصل. أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد، يعنى المبالغ غير المحينة للنقدية والتي يتوقع سدادها(IAS36).

- القـيمة الـمحينة:

هي قيمة المدخولات والمخروجات من النقدية المستقبلية محينة في تاريخ القياس.فالأصول تقيم وتسجل بالقيمة الحالية للمدخولات الصافية المستقبلية بالنقدية التي يتوقع أن ينتجها العنصر، أما الخصوم فتسجل بقيمة المخروجات الصافية للنقدية المستقبلية المحينة والمتعلقة بتسديد الإلتزامات تبعا للنشاط العادي(الفقرة 100 – د من الإطار المفاهيمي).

كما توجد عناصر هامة لابد من أخذها بعين الإعتبار عند عملية التقييم:

بالنسبة للسلع التي تقتنيها المؤسسة توجد ثلاث حالات:

- إما **بمقابل**: التقييم يتم **بتكلفة الاقتناء** المتمثلة في ثمن الشراء الذي يتفق عليه الأطراف في تاريخ التعاقد، مضافا إليه حقوق الجمارك والرسوم الضريبية الأخرى غير المسترجعة والأعباء الملحقة الممنوحة مباشرة من أجل ضمان الرقابة وجعل السلعة في وضعية الإستخدام.

- إذا كانت **مجانا**:حينئذ يتم التقييم **بالتكـلفة العادلة** في تـاريخ دخـول السلع. والمقصود هنا بالتكلفة العادلة المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل بين طرفين، لديهم معلومات جيدة وراضين ويعملون في ظل شروط المنافسة العادية[2].

- أما السلع المتحصل عليها في صيغة **التبادل** توجد حالتين:
  - إذا كانت الأصول متباينة التقييم يتم بالقيمة العادلة.
  - أما إذا كانت الأصول متشابهة فالتقييم يتم بالقيمة المحاسبية للأصول المعطاة كتبادل،

والمقصود هنا بالقيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل المسجل به في الميزانية.

أما إذا كانت السلع المستلمة **كمساهمة**: فالتقييم يكون حسب طبيعة قيمة المساهمة.

فيما يخص السلع **المنتجة**: فتقيم **بتكلفة الإنتاج**، المتمثلة في تكلفة المــواد المستهلكة والخدمات المستعملة، مضافا إليها التكاليف الأخرى التي إلتزمت بها الوحدة خلال عمليات الإنتاج من أجل إيصالها إلى الحالة والمكان التي توجد فيها.

هذا التقييم يكون بالقيم خارج الرسم وبعد استبعاد التخفيضات التجارية والعناصر الشبيهة.

5. مفهوم الرأسمال و الإحتفاظ بالرأسمال:

[1] أحمد محمد نور (2003): **مبادئ المحاسبة المالية**, دار النشر الثقافية ، الإسكندرية، مصر .ص.58.

[2] bernard raffournier, (2005): les normes comptables internationales (ifrs / ias) 2 editions economisa. paris.. p .503.

حسب المفهوم المالي للرأسمال هو تلك الأموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فالرأسمال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسة التي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية مما يترتب عنه تحقيق نتيجة،فتمثل ربحا إذا كانت قيمة الأصول الصافية في نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية، والعكس يمثل خسارة, وذلك بعد إستبعاد المبالغ الموزعة على المالكين، وكذا كل المساهمات التي من قبل المالكين خلال الفترة.فالاحتفاظ بالرأسمال المالي يمكن تقديره إما بوحدات نقدية أو بالقدرة الشرائية الثابتة[1].

أما المفهوم المادي للرأسمال فيعبر عنه بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا. والإختيار بين مفهوم الرأسمال يقوم أساسا على إحتياجات المستخدمين من القوائم المالية. فيؤخذ بالمفهوم المالي للرأسمال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على الرأسمال الإسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية للرأسمال المستثمر. أما اذا كان إهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي للرأسمال هو الذي يجب أن يستخدم.

في الحالة العامة نقول أن المؤسسة إحتفظت برأسمالها لما يكون لديها رأسمال في نهاية الفترة أكبر من الذي كان موجود في بداية الفترة.

أسئلة:

1) حدد من المستخدمون للقوائم المالية؟

- المسيرين – المستمرين – أعضاء المستخدمين – المقرضين – الموردين – الزبائن – الحكومة و الهيئات العمومية – الأفراد.

2) ما المقصود بأفضلية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؟

- في المحاسبة، الشكل أهم من الجوهر.
- القوائم المالية في نهاية الفترة يجب أن تحضر وفق حقيقتها الاقتصادية و ليس فقط على شكلها القانوني.
- جوهر الصفقات ليس بالضرورة أن يكون متوافق مع التركيب القانوني الظاهر.
- الرأسمال غير المسمى
- ديون اتجاه الدولة.

[1] éric tort -lionel escaffre, (2012):ameliorer l'information financiere en ifrs,berti edition dunod, aris. p.7.

المحاضرة (2): تقديم القوائم المالية، المعيار IAS-1

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثانية على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعرف على مختلف القوائم المالية و الأسس التي بنيت عليها.
- ✓ الإطلاع على مكونات القوائم المالية
- ✓ التحكم في تحضير القوائم المالية.
- ✓ أهمية القوائم المالية بالنسبة لمتخلف الأطراف الأخذة.

تمهيد:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

1. طبيعة وأهداف القوائم المالية:

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** وكذا النظام المحاسبي المالي فإن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال **الميزانية**، وتوضيح الكفاءة الاقتصادية من خلال **جدول حسابات النتائج**، وتحديد تغيرات وضـــعية الخزينة من **جدول تدفقات الخزينة**، وذلك لتلبية إحتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1].

فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبى الإحتياجات فيما يخص أخذ القرار. وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتثمين تطور المؤسسة.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[2].

2. تقديم القوائم المالية حسب المعيار IAS-1:

المعايير المحاسبية الدولية يختزل القوائم المالية في 5 قوائم تكتسي من الأهمية في تمكين الأطراف المستخدمة في اتخاذ القرارات السليمة.

[1] Obert ropert (2004) :pratique des normes ias/ifrs ; editiondunod paris. p.54.

[2] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق. ص 178.

1.2. الـــــميزانـــــــية:

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك. تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي، و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة، و إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار[1].

المؤسسة لها الاختيار بين أن تبين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية أو إظهار الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها، فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال، و كذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل. أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصـول الثابتة العينية و المعنوية و المالية.

في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الالتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الاستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل فإنها تصنف ضمن الخصوم غير الجارية.

هذا التصنيف يعتبر إلزامي إلا إذا كان توضيح الأصول و الخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق و الموضوعية.

- **مـــكونات المـــيزانية**

أولا:الأصـــــــــول

تعرف الأصول بأنها: << الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة>> .

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصـل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي[2].

أصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة .

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها اكبر من 12 شهر و الموجهة للاستعمال المستمر من اجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

و تشمل عناصر الأصول الأتي:

- الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشـــغيل المؤسسة و تضم الشهرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري، (IAS 38 مدخل الفقرة 2)
- الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية. و هي التي ينتـظر أن تسـتعمل لأكـثر من فترة محـاسبية (الأراضي، المباني، المعدات...)، (المعيار IAS 16 مدخل الفقرة 6)

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق. ص 217.

[2] طارق عبد العالي حماد (2005) : التقارير المالية, الدار الجامعية طبعة .ص .119

- الأصول المالية و التي تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة .
- المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتـها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).
- المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة
- خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

ثانيا:الخـــــصــوم:

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [1]

طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

و تتمثل الخصوم في:

✓**حقوق المـــلكية:** تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

✓**الالـــــتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

و وفقا لمعايير **(IAS/IFRS)** فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

- الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة
- الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية.

و الشكل التالي يعتبر نموذج للميزانية الذي يجب على الوحدة أن تنجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 1)

2.2. حساب النتائج:

[1] مصطفى العقاري (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي. جامعة سطيف. ص.120

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة. و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل .[1]

و توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناتها و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة [2].

و تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي :

- قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها و أداء الوحدة الاقتصادية.
- التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط
- أساس قياس الضريبة

- **هيكلة حساب النتائج:**

النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي **(IAS-1)**:

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

- **عناصر حساب النتائج:**

✓ **النـــــواتج**

حسب الإطار المفاهيمي: " النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة **"**.

✓ **الأعـــــباء**

تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات " .

و الشكل التالي يعتبر نموذج لقائمة الدخل الذي يجب على الوحدة أن تعده قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد.(الملحق رقم 2)

3.2 جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار IAS 7:

جدول تدفقات الخزينة من القوائم الهامة جدا التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية و خصص لها معيار خاص بها و ذلك لأهميتها . فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل

[1] دونالد كيزو (2005): المحاسبة المتوسطة, دار المريخ . ص. 168

[2] مصطفى العقاري(2004): مرجع سابق. ص.243

المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[1].

4.2. جدول تغيرات الأموال الخاصة

المعيار المحاسبي(IAS 1 الفقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، حيث أوجب المؤسسات بإعدادها كوثيقة مستقلة يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب:

- النتيجة الصافية الفترة.
- كل عناصر النواتج و الأعباء، النتيجة الصافية المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة[2].

1.4.2 الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- تغير الأموال الخاصة بين تارخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
- تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين.وهي:
  - تغييرات رأس المال الإجتماعي المحرر
  - زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم
  - تحويل الإلتزامات لأسهم
  - علاوات الإصدار، الإدماج والمساهمات
  - علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الإلتزامات.

المعيار(المعيار IAS32 الفقرة 37) يبين بأن تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد وإذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد. هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.

2.4.2 مزايا جدول تغيرات الأموال الخاصة

المؤسسة الإقتصادية بإنجازها لجدول تغيرات الأموال الخاصة بشكل منفصل تهدف إلى تسوية حسابات حقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة. بالإضافة الى التعرف على بنود النتيجة المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

---

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): **نظرية المحاسبة** : مرجع سابق, ص.224.

[2]Catherine maillet, anne le manh, OP; CIT :.p.117

5.2 ملـــــحق القوائم المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

1.5.2 محتوى ملحق القوائم المالية

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر)
- المعلومات الإضافية لفهم قائمة: الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، وتغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها.وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.
- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومة
- أهمتها النسبية

الملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

أسئلة:

3) ثلاثة من بين خمسة القوائم التالية تمثل بطريقة إجبارية، ما هي؟

- جدول التمويل.
- جدول تغيرات التثبيتات.
- جدول تغيرات الاموال الخاصة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- الملاحق.

4) حدد من المستخدمون للقوائم المالية؟

- المسيرين - المستمرين - أعضاء المستخدمين - المقرضين - الموردين - الزبائن - الحكومة و الهيئات العمومية - الأفراد.

5) من هم من بين المناصب التالية التي تظهر إجباريا في الميزانية؟

- التثبيتات العينية و غير العينية – المصروفات العينية
- مصروفات الأبحاث – المخزون
- حسابات تسوية الأصول و الخصوم – الزبائن و المدينون الآخرون

6) من هم من بين المناصب التالية التي تظهر إجباريا في الميزانية؟

- أصول و خصوم الضرائب المؤجلة.
- تفصيل الاحتياطات و المؤونات
- الموردون و الدائنون الآخرون
- الرأسمال الصادر
- الرأسمال غير المسمى
- ديون اتجاه الدولة.

المحاضرة (3): المعيار المحاسبي الدولي 2 IAS المخزونات

❖ أهداف المحاضرة:

بعد أكمال المحاضرة الثالثة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التحكم في تعريف المخزون وفق ما جاء في المعيار الثاني، و الأصناف المكونة له.
- ✓ كيفية التقييم الأولي و النهائي للمخزونات.
- ✓ المعالجة المحاسبية لمخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية.

تمهيد:

المعيار2 IAS **يعرف المخزون**: على أنه الأصول المحتفظ بها من أجل البيع خلال النشاط العادي، أو قيد الإنتاج لغرض البيع، أو التي تكون في صورة مواد أولية أو لوازم التي ستستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات (الفقرة 4 من 2 IAS).

1. التقييم الأولي للمخزون

المعيار**2 IAS** ينص **<<** تقيم المخزونات في البداية بكل التكـاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها **>>**

إن عملية التقييم في البداية يمكن أن تكون[1]:

بتكلفة الاقتناء و تتضمن:

- ثمن الشراء مطروحا منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
- الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للإسترداد، الرسوم الأخرى غير مسترجعة.
- مصاريف النقل، التحميل، التنزيل، التخليص وأية مصاريف أخرى مباشرة ترتبط باقتناء البضائع والمواد.

بالنسبة لمصروفات الشراء الداخلية (مصروفات وظيفة الشراء والتموين تعتبر كأعباء إدارية، ولا تدخل في تكلفة الشراء).

بتكلفة التحويل:المتعلقة بتكاليف الوحدات الصناعية، التي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع، وتشمل جميع التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، المباشرة وغير المباشرة اللازمة لتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة.

لقد نص المعيار على أنه في حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية متدنية من نفس عملية إنتاج السلع الرئيسة، فإنه يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.

كما تستثنى مجموعة من المصروفات المتعلقة بالمخزونات عند إحتساب التكلفة وهي:

- التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزء من تكلفة المخزون.
- تكاليف البيع و التسويق.

[1]Catherine Maillet ،Anne Le Manh, Op; Cit .P.68

- فرق العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا.
- تكاليف الإقتراض أو التمويل في حالة شراء المخزون بشروط التسديد الآجل، مما يجعل سعر السداد أعلى من سعر العادي، حيث يحمل الفرق كمصروف فائدة على مدة تأجيل الدفع.

كما أشار المعيار إلى أنه يتم رسملة المخزونات المحملة لأصول أخرى، كالمخزونات المستخدمة في بناء أصول طويلة الأجل، و يتم الإعتراف بهذه المخزونات كمصروفات خلال العمر الإنتاجي لهذه الأصول.

2. طرق تقييم المخزون

توجد طرق كثيرة يمكن إستعمالها لتقييم تكاليف المخزون:

طريقة التكاليف الحقيقية، التي تتطلب تحديد قيمة المخزون مع الإحتفاظ بتكاليف الإنتاج المنفقة فعلا.أما بالنسبة للعناصر التي تعتبر سريعة التلف فإنها تقيم باستعمال طريقة الداخل أولا الصـادر أول **(FIFO)** أو التكلفة المتوسطة للوحدة المرجحة **(CMUP).**

طريقة التكاليف المعيارية، التي يمكن إستعمالها في التقارير المالية لأغراض تطبيقية إذا كانت ستعطي نتيجة قريبة من الحقيقة. ويجب إعادة فحصها دوريا وبانتظام[1].

3. تقييم المخزون في نهاية الفترة

وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة الأقل والقيمة الصافية القابلة للإنجاز،(الفقرة **6** من **IAS 2**). القيمة الصافية القابلة للتحقق تمثل ذلك المقدار الذي سيتم الحصول عليه من هذا المخزون في المستقبل[2].

إنطلاقا من مبدا الحيطة و الحذر، المخزون يقيم بالقيمة الأقل بين تكلفة الدخول و القيمة الصافية للإنجاز.

بالنسبة للمخزونات الأخرى، تكلفة المخزون يجب أن تحدد بإستعمال طريقة الداخل أولا الخارج أولا (**FIFO**). أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

والمقصود بالقيمة الصافية للإنجاز هي سعر البيع المقدر في الحالة العادية للنشاط، مخفضا منه التكاليف المقدرة للإتمام، و التكاليف المقدرة الضرورية للتوزيع. و عليه فإن:

- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للبضائع أو المنتجات التامة:** في هذه الحالة يبقى سعر السوق هو المرجع، عندما يتعلق الأمر بعنصر يدخل في إطار عقد البيع، أو الخدمة المقدمة محتواه، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق هي سعر البيع المسجل في العقد مخفضا منه المصروفات الباقي الإلتزام بها .
- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للمواد الأولية واللوازم:** مخزون المواد الأولية أو اللوازم فان (الفقرة **30** من المعيار **IAS2**) تشير أنه لا يجب تخفيض قيمة هذه العناصر ما دام أن المنتجات التي ستستعملهم، يمكن بيعها بسعر أكبر أو يساوي من تكلفتهم.

[1] طارق عبد العال حماد (2006): موسوعة معايير المحاسبة, الدار الجامعية الاسكندرية مصر .ص.364.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص423

في حالة كون تكلفة المخزون أكبر من القيم الصافي لإنجاز هذا المخزون فإنه يتطلب تسجيل خسارة القيمة ضمن الأعباء في جدول حسابات النتائج، كل سلعة على حدا.وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي التي تنص مادته رقم **5- 123"**عملا بمبدأ الحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية**VNR** والمتمثلة في سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق. تسجل خسارة قيمة عن المخزون في حساب النتائج لما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون**"**.

685		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية	x	
	39	خسائر القيمة عن المخزونات		x

في بعض الحالات تلاحظ المؤسسة بأن خسارة القيمة المكونة أصبحت غير مبررة أي مسجلة بأكبر من قيمتها الحقيقية لا بد من إسترجاعها وتسجيله ضمن حساب النتيجة كما يلي:

39		خسائر القيمة عن المخزونات	x	
	785	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات– الأصول الجارية		x

ملاحظة: بالنسبة للمؤسسات التي تتحصل على تمويناتها عن طريق الإستيراد تجد صعوبة في عملية التقييم والتسجيل، عالجت إشكالية فرق الصرف المرتبط بالمخزون: **"**تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. و يحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال الأصول**"**.

4. الإفصاح

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية لابد من الإفصاح عما يلي:

- الطرق المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة المخزون.
- قيمة المخزون الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- توضيح قيمة المخزون المحاسبية المسجلة بالقيمة العادلة مخفضا منها التكاليف المقدرة حتى نقاط البيع.
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- المبالغ المسترجعة من تخفيض المخزون و الذي تم الاعتراف بها كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها الاستعادة. مع الظروف التي أدت إلى إستعادة تخفيض قيمة المخزون.

أسئلة:

1- أعطي تعريف للقيمة الصافي للانجاز؟

- سعر السوق.
- ثمن البيع المقدر بالسعر العادي للنشاط مخفضا منه تكاليف الإنهاء و التكاليف الضرورية لتحقيق البيع المقدر.
- القيمة الحالية.

2- إدماج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة تحويل المخزون هل هي؟

- اجبارية
- اختيارية
- ممنوعة.

3- ما هي العناصر التي للا تمثل جزء من تكلفة المخزون للمنتج؟

- قيمة فضلات التصنيع.
- تكلفة التخزين للمنتجات قيد التنفيذ.
- مصروفات التسويق.

4- ما هي طرق تقييم المخزون التي لم يأخذ بها المعيار؟

- الداخل اللاحق، الخارج أولا.
- الدخل أولا، الخارج أولا.
- الداخل أخيرا، الخارج أولا.

المحاضرة (4): المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7) جدول تدفقات الخزينة

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد أكمال المحاضرة الرابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التحكم في تعريف و معرفة أنواع جدول تدفقات الخزينة و الغرض منها .
- ✓ معرفة مختلف التدفقات المكونة لجدول تدفقات الخزينة.
- ✓ قدرة الطالب على انجاز جدول تدفقات الخزينة .

1.جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار IAS 7:

يعتبر من القوائم المالية المستحدثة في المحاسبة، و ذلك لأهمية المعلومات المدرجة فيه، فهو يقدم صورة واضحة لأصحاب المنشأة والأطراف المستفيدة الأخرى عن سيولة المؤسسة ومصدرها ومجال إنفاقها.

2 .أهمية قائمة تدفقـــات الخزينة:

جدول تدفقات الخزينة من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في تقديم و عرض القوائم المالية حسب المعيار**(IAS1)**، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[1].

و تمكن قائمة تدفقات الخزينة[2] مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تســير بها المؤسسة و تستعمل نقديتها و العناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية و قدرتها على الوفاء.

كما يشيرا لمعيار الدولي **(IAS 7)** إلى أهمية قائمة التدفقات النقدية كونها ذات منفعة كبيرة تساعد:

- في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون، وتوزيع الأرباح للمساهمين. ويرى الاختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن**ا لأنشطة العملياتية** أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات إتجاه الدائنين. كذلك إمكانية إستخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.أما التدفقات النقدية من **النشاط الإستثماري** فإنها تبين مدى الزيادة أو الإنخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): **نظرية المحاسبة** : مرجع سابق, ص.224.

[2]catherine maillet, anne le manh (2006) **: normes comptaples internationales ias ifrs**, edition berti . p.22.

أن الزيادة في الإستثمارات يمثل إشارة إيجابية مما يجلب المستثمرين والمساهمين.أما **النشاط التمويلي** فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين وعملية السداد للدائنين.

- تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستعمل نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء[1].
- تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المؤسسات المختلفة نظرا لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

هذه القائمة المستحدثة تقدم معلومات جديدة مقارنة بالميزانية وحساب النتائج:

- الميزانية وثيقة **ساكنة** ترصد جرد العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ غلق السنة المالية. وتحليل تطورها لا يظهر إلا تغيرات المناصب (التثبيتات، القروض...)، هذه التغيرات تخفي في طياتها طبيعة هذه التغييرات التي تستوجب عملية التحليل.
- حساب النتائج وثيقة **ديناميكية** تبرز أعباء ونواتج المؤسسة حسب طبيعتها بشكل إجمالي.
- أما جدول التدفقات فإنه يشرح **تغيرات الخزينة** التي حدثت خلال الفترة: المساهمات الجديدة في الرأسمال، تسديد القروض، الإستثمارات الجديدة... وبالتالي هذه القائمة تعطي **نظرة ديناميكية للميزانية**. الأمر الذي يستوجب تشكيل تدفقات الخزينة إنطلاقا من تغيرات عناصر الميزانية.

3. أنواع تدفقـــات الخزينة:

حسب المعيار (IAS 7) فان طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة[2] وهي:

أ) **الأنشطة التشغيلية:** وتتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة وتدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن والفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين وسداد الفوائد. توجد طريقتان لإظهار تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية.

الجدول التالي رقم(**1**) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة غير المباشرة:

---

[1]Catherine maillet, Anne le manhOP; CIT :.p.22

[2]امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص.543

	نتيجة السنة المالية الصافية
	تصحيحات من أجل :
+	مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة
-	حصة إعانات الاستثمار المحولة إلى حساب النتيجة
-	فائض القيمة من التنازل عن التثبيتات
+	نقص القيمة من التنازل عن التثبيتات
	(زيادة) انقاص حقوق على الزبائن
	(زيادة) إنقاص المخزون
	(زيادة) انقاص عناصر الأصول الأخرى الجارية للإستغلال
	زيادة (إنقاص) ديون الموردين
	زيادة (إنقاص) ديون الأخرى للإستغلال
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

أما الجدول التالي رقم(2) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المباشرة:

+	التحصيلات المقبوضة من الزبائن TTC
-	التسديدات المدفوعة للموردين و المستخدمين
-	الفوائد والمصروفات المالية الاخرى المدفوعة
-	الضرائب على النتائج المدفوعة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

ب) **الأنشطة لإستثمارية:** هي الخاصة بإقتناء وبيع الأصول طويلة الأجل وكذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير وتحصيلها واقتناء الإستثمارات والتنازل عنها. الجدول التالي رقم(3) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية:

-	اقتناء التثبيتات المادية والمعنوية
+	التحصيلات عن عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية
-	المسحوبات عن إقتناءالتثبيتات المالية
+	تحصيلات عن التنازل عن التثبيتاتالمالية
+	الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية
+	الحصص و الاقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية**

ج) الأنشطة التمـويلية: وهي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين وإمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية المؤسسة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين وسدادها.

الجدول التالي رقم(4) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية[1]:

+	التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم
-	الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها (الأرباح)
+	التحصيلات المتأتية من القروض
-	تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية**

5. حـــــالات خـــــاصة

أ) تأثير تغيرات الصرف: الأرباح والخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية والعناصر المعادلة للنقدية عند فتح وإغلاق. الفترة (الفقرة **28** المعيار**IAS7**)[2].

ب) عنـــاصر غير عادية: تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، إستثمارية أو تمويلية. (الفقرة **29** و **30** من المعيار**IAS7**).

ج) فوائد و حصص أرباح للدفع: الفوائد المدفوعة و الفوائد وحصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي إتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات والفروع الأخرى للنشاط (الفقرة **33** المعيار**IAS7**).

د) الضـــرائب على الأرباح: التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها إرتباطبالإستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية(الفقرة **36**المعيار**IAS7**)[3].

[1]Bruno Bachy – Michel Sion,(2009),analyse financière des comptes consolides normes ifrs', dunod paris, p :221

[2]Catherine maillet, anne le manhOP; CIT :. p.40

[3]Pascal barneto , OP; CIT .p.199

المحاضرة (5): المعيار (IAS-8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات، الأخطاء

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الخامسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ تحديد الأسس الواجب مراعاتها عند اختيار و تغيير السياسات المحاسبية.
- ✓ كيفية المعالجة المحاسبية لذلك.
- ✓ اكتشاف الأخطاء التي حدثت في الفترات السابقة حاليا و كيفية معالجتها.

تمهيد:

إعداد القوائم المالية يقوم على أساس مجموعة من المبادئ و الأسس و الأعراف و الممارسات، كما يعتمد على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية: مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة و تقدير الديون المشكوك في تحصيلها. لذلك كان لابد من إصدار هذا المعيار ليوضح الأسس و المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة و الموثوقية فيها.

1. تعريفات:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[1].

- **البنود غير العادية** : هي إيرادات أو مصروفا ت تنشأ نتيجة لأحداث أو معاملات مميزة بوضوح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبالتالي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم.
- **الأنشطة الاعتيادية** : عبارة عن أية أنشطة تتولاها المنشأة كجزء من أعمالها، وتلك الأنشطة المكملة لها أو المتعلقة بها أو الناتجة عنها.

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص 178.

- **الأخطاء الجوهرية** : عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها
- **السياسات المحاسبية:** هي عبارة عن مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

2. التفرقة بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

المعيار المحاسبي الدولي رقم " 8 " يعرف السياسات المحاسبية بأنها "هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية ."وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، ومن أمثلة القياس هذه:

1) التكلفة التاريخية.
2) القيمة الحالية القابلة للتحقق.
3) القيمة العادلة.

أما التغييرات في التقديرات المحاسبية فيحددها المعيار بأنها :تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل ."ويضيف المعيار توضيحاً لذلك بأن هذه التغيرات في التقديرات ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة و بالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

ويبين المعيار أمثلة عن هذه التغيرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

3. التغييرات في السياسات المحاسبية

- يحتاج مستخدمي البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغيرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية. ولذلك تطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.
- يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أآثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة. يتم عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية بطريقة أكثر مناسبة عندما ينتج عن السياسة المحاسبية الجديدة معلومات أكثر مناسبة ومعتمدة عن المركز المالي و الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة
- لا تعتبر الأمور التالية تغييرا في السياسات المحاسبية:

أ) تبنى سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف من حيث الجوهر عن أحداث أو عمليات حدثت في السابق، و

ب) تتبنى سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية.

- التغيير في السياسة المحاسبية يطبق بأثر رجعي أو على الفترات المستقبلية حسب متطلبات هذا المعيار .ويؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى أن السياسة المحاسبية الجديدة الجاري تطبيقها على الأحداث والعمليات كما لو كان قد تم تطبيقها دائما.و لذلك تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات منذ بدء ظهور هذه البنود . ويعني التطبيق على الفترات المستقبلية أن السياسة المحاسبية الجديدة قد طبقت على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير .ولا يتم أجراء أية تعديلات تتعلق بالفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو لبيان صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية لأنه لا يجري إعادة احتساب الأرصدة القائمة .ويتعين تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على ألا رصده القائمة منذ تاريخ التغيير .فمثلا يمكن أن تقرر المنشاة إجراء تغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتكاليف الاقتراض وتقوم برسملة تلك التكاليف حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون والخاص بتكاليف الاقتراض . ولذا فإن التطبيق المستقبلي للسياسة الجديدة ينطبق فقط على تكاليف الاقتراض التي حدثت بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

4. التغيير في التقديرات المحاسبية:

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة المنشأة، إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزء أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى المساس بمصداقيتها.

وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة و موثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

- ✓ الديون المشكوك فيها.
- ✓ تقادم المخزون.
- ✓ القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
- ✓ العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
- ✓ الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

- يمكن أن يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدث تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة .ولا يترتب على مراجعة التقرير تطبيق تعريفات البنود غير العادية أو الأخطاء الرئيسية على ذلك التعديل.
- في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي . وفي هذه الحالة يعالج التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المناسب.
- يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:

أ . فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط، أو

ب .فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

- يمكن أن يكون **للتغيير** في التقدير المحاسبي تأثير على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية .فمثلا التغيير في تقدير الديون المعدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فورا ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي . وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية.
- يجب أن يدرج أثر التغير في التقدير المحاسبي طبقا لنفس التبويب في قائمة الدخل الذي سبق استخدامه لذلك التقدير.
- لضمان المقارنة **بين** البيانات المالية لفترات مختلفة يدرج تأثير التغيير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق إدراجها في الربح أو الخسارة من العمليات الاعتيادية ضمن ذات البنود المكونة لصافي الربح أو الخسارة .ويتم بيان أثر التغيير في التقدير المحاسبي ضمن البنود غير العادية إذا كان قد سبق إدراج التقديرات ضمن البنود غير العادية.
- يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي على الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة . وإذا كان تحديد القيمة غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

5. الأخطاء الجوهرية

- ✓ يمكن أن **تكتشف** خلال الفترة الحالية أخطاء تحدث في إعداد البيانات المالية لفترة واحدة أو أكثر من الفترات المالية السابقة .وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير للحقائق أو نتيجة الغش.
- ✓ في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة بحيث يجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء الجوهرية .ومثال على الأخطاء الجوهرية هو شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها .ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية.
- ✓ يمكن التمييز بين تصحيح أخطاء جوهرية وبين التغييرات في التقديرات المحاسبية .إذ أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقريبات تحتاج إلى مراجعه عند ظهور معلومات إضافية فمثلا المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل موثوق به لا يمثل تصحيحا لخطأ جوهري.

تصحيح الاخطاء

- ➢ يجب بيان المبلغ الناتج عن تصحيح خطأ جوهري تابع لفترات مالية سابقة عن طريق تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ويتعين تعديل المعلومات المقارنة إلا إذا كان أجراء ذلك غير عملي.
- ➢ تعد البيانات المالية بما في ذلك المعلومات المقارنة آما لو كان إجراء التصحيح يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ .ولذلك تدرج قيمة التصحيح لكل فترة ضمن صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة .أما قيمة التصحيح المتعلقة بفترات سابقة للمعلومات المقارنة في البيانات المالية فيتم تعديلها ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة مالية مقدمة .ويتم أيضا تعديل أية معلومات متعلقة بالفترات السابقة آما هو الحال في عرض ملخصات البيانات المالية.
- ➢ لا يؤدي تعديل المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي سبق اعتمادها من قبل المساهمين أو سجلت أو قدمت إلى الجهات الرقابية المسئولة المنظمة. ومع ذلك فقد تتطلب القوانين الوطنية تعديلا لتلك البيانات المالية.

متطلبات الإفصاح:

أ . طبيعة الخطأ الجوهري.

ب . مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة.

ج . مبلغ التصحيح المتعلق بفترات سابقة التي أدرجت في المعلومات ا لمقارنة،

د . حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن إجراء ذلك غير عملي.

المحاضرة (6): المعيار (IAS-10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة السادسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ متى يجب على المؤسسة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية.
- ✓ الإفصاح المطلوب عرضه حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية و حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

تمهيد:

عملية إعداد القوائم المالية و تدقيقها و طباعتها يحتاج إلى فترة زمنية تمتد لعدة شهور بعد انتهاء السنة المالية. هناك بعض الأحداث التي تظهر في تلك الفترة و يطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي يكون لها أثر على القوائم المالية.

1. تعريفات:

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية: "هي الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بيت تاريخ الميزانية و تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية".

يمكن ملاحظة نوعين من الأحداث اللاحقة:

- أحداث معدلة: هي أحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة في تاريخ الميزانية، و يتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية.
- أحداث غير معدلة: هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت بعد تاريخ الميزانية، إلا أنها لا تتطلب تعديل الميزانية.

2. متطلبات المعيار:

- ✓ تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية: هو التاريخ الذي تنتهي عنده معالجة الأحداث اللاحقة الميزانية.
- ✓ الإعترف و القياس:

- بالنسبة للأحداث معدلة: تسوية قضية من قبل المحكمة- هبوط أسعار العقارات- إفلاس زبون- بيع بضاعة بعد تاريخ الميزانية بقيمة أقل من قيمتها في الميزانية.

- بالنسبة للأحداث غير معدلة: انخفاض القيمة العادلة للتثبيتات – توزيع الأرباح –تلف خط إنتاجي (حريق) – التغييرات الجوهرية في معدلات الضريبة – شراء أصول بمبالغ كبيرة أو استبعاد أصل أو مصادرة أصل من قبل الحكومة.

3. الافصاح:

أ) تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية، لأنه بعد هذا التاريخ القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ب) تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي:

في حالة ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تخص الفترة السابقة حتى و لو أنها لا تؤثر على الميزانية يجب تحديث الإفصاح، مثل نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المؤسسة، و تم الإفصاح عنها في القوائم المالية كالتزامات طارئة، تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

4. أسئلة المراجعة:

- الأحداث ما بعد تاريخ الإقفال في كل الأحداث، سلبية كانت أم إيجابية، التي تقع بعد تاريخ الإقفال (صحيح أم خطأ).
- يمكن حسب المعيار **IAS10** يمكن إعداد الميزانية بعد توزيع النتيجة (صحيح أم خطأ).
- على المؤسسة، حسب المعيار **IAS10**، إعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية في النشاط (صحيح أم خطأ).
- إذا كان للمؤسسة توظيفات مالية تعرضت إلى انخفاض معتبر في قيمتها السوقية جاء ما بين تاريخ الإقفال و تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية، هل يجب تعديل القوائم المالية أم لا؟ (صحيح أم خطأ).
- على المؤسسة في حالة اكتشاف عش و تزوير أو أخطاء بعد تاريخ الإقفال يدل على عدم صحة القوائم المالية، ينبغي تعديلها حسب المعيار **IAS10** (صحيح أم خطأ).
- لم تتمكن المؤسسة من تحديد قيمة أصل ثابت مادي أشتري قبل تاريخ الإغلاق و تمكنت من ذلك بعد هذا التاريخ، فهل يجب تعديل القوائم المالية أم لا؟ (صحيح أم خطأ).

المحاضرة (7): المعيار (12- IAS) "ضرائب الدخل"

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكتمال المحاضرة السابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التمييز بين مختلف المصطلحات التقنية المرتبطة بالموضوع.
- ✓ كيفية التسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة وأصول الضرائب المؤجلة .
- ✓ الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

تمهيد:

موضوع الضرائب و النتيجة لم يعد بتلك السهولة ، بل أصبح من التعقيد مما استوجب أن يخصص له معيار يشرح كيفية تحديد إلتزامات المؤسسة إتجاه الدولة.

1. تعريفات:

المعيار **(IAS 12)** ضرائب الدخل يبين بأن الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة خصوم مؤجلة) أو قابل للتحصيل (ضريبة أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات و إقصاء و إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

ايضا المعيار**(IAS 12)** "ضرائب الدخل" يهدف إلى:

- توضيح كيفية تحديد و إحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة.
- توضيح كيفية التعامل مع الإختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والدخل الخاضع للضريبة، وكذلك كيفية معالجة الإختلافات الدائمة والإختلافات المؤقتة بينهما.

قبل التطرق لمتطلبات الضرائب المؤجلة، لا بد أولا التعرف على المصطلحات التي من شأنها أن تبسط الموضوع كونه جديد في النظام المحاسبي الجزائري، وسنحاول الإختصار في ذلك:

الربح المحاسبي: يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المحسوب وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قبل طرح ضريبة الدخل منه.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): يمثل صافي الربح المعد وفقا للتشريعات الضريبية، وهو الأساس في حساب ضريبة الدخل[1].

الضريبة الحالية: هي ضريبة على النتائج الواجب السداد عن الفترة الحالية، التي تحسب على أساس الربح الخاضع للضريبة.

العبئ الضريبي: هو مقدار ضريبة الدخل الذي ستتحمله المنشأة في الدورة الحالية والذي يجب أن يظهر في قائمة حساب النتائج بعد تعديله بإضافة أو طرح الضرائب المؤجلة.

التزامات (خصوم) ضريبية مؤجلة: هي ضريبة الدخل المعدة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب القانون الضريبي خلال الفترات المستقبلية، و تتعلق بالفروقات المؤقتة، التي تنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل محاسبيا أكبر من أساسه الضريبي أو قيمة الالتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب الدخل) في الفترات المستقبلية[2]، وتتعلق بما يلي :

- الزيادة في الضريبة المستحقة بموجب القانون عن الضريبة المعدة محاسبيا.
- الخسائر القابلة للتدوير و الإستفادة من خصمها من الدخل الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية.
- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للاستفادة منها في الدورات اللاحقة.

الفروقات المؤقتة: هي تلك الاختلافات التي تنتج عن بعض بنود الإيرادات والمصروفات نتيجة إدراجها في القوائم المالية للأغراض المحاسبية في فترات مالية تختلف عن الفترات التي تدرج فيها نفس البنود عند قياس

الربح الضريبي، ويكون ذلك بسبب اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعاملة الضريبية لتلك البنود. تنشأ تلك الفروق في فترة مالية وينعكس تأثيرها على فترات مالية تالية، فقد تؤدى إلى زيادة الربح الضريبي عن المحاسبي في فترة مالية مما يترتب عنه زيادة العبء الضريبي في هذه الفترة، وينعكس هذاعلى فترة أو فترات مستقبلية، فيزيد فيها الربح المحاسبي عن الضريبي خلال هذه الفترات التالية .

2. التسجيل المحاسبي:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم **(IAS12)** إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي،التي تتبنى مقاربة الميزانية من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والخصوم، حيث يتم الإعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة للسنوات السابقة التي تنعكس على الفترة الحالية، وكذا التي تخص الفترة الحالية و تنعكس على فترات لاحقة. سنتطرق بإختصار لأهم متطلبات الإعتراف التي تتعلق بمختلف البنود الضريبية.

- فخصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.
- أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبئ أو ناتج ضريبي.

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 107

[2]Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p141

مثال1: مؤسسة تجارية طبقت نظام الإهتلاك المتناقص على آلة اقتنيت بقيمة **20000** دج في **01/01/ن**، وكان الإهتـلاك المطبق يقدر في نهاية الفترة ب **8000** دج. تقرر تغيير نظام الإهتلاك إلى الطريقة الخطية ويكون في حدود **4000** دج، معدل الضريبة على الأرباح **25%.**

28		اهتلاك التثبيت	4000	
	12	النتيجة		3000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		1000

مثال2: جزء من مخزون البضائع التي تظهر في ميزانية الـمؤسسة التجارية الأم في**31 /12/ن** الخاص بأحد الفروع يحتوي على أرباح المبيعات المحققة والمقدرة ب **20000** دج، معدل الضريبة على الأرباح **25%** .

12		النتيجة	15000	
133		ضرائب المؤجلة على الأصول	5000	
	30	مخزون البضائع		20000

مثال3:

مؤسسة تمتلك تثبيتات عينية قيمتها الأصلية **16000**، تراكم الإهتلاكات **6000** . أعيد تقييم الأصول ب: **19000**. التعديل على المستوى الضريبي لم ينجز بعد.

وعليه فان قيمة الأصول بعد التقييم أكبر من قيمتها الخاضعة للضريبة وهي **10000(16000-6000).**فإذا كان للمؤسسة نية بيع الأصول فإن ضريبة الخصوم المؤجلة تقيم ب 20%. ضريبة الخصوم المؤجلة قيمت بمعدل **20%**. ماهي قيمة الضريبة المؤجلة في الحالتين لما لايكون للمؤسسة نية البيع، ولما يكون لديها نية البيع.

الحالة الاولى: عدم وجود نية البيع: أساس ضريبة الخصوم المؤجلة هو **9000 (19000-10000).** معدل الضريبة **25%.**قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: **2250 = %25 x 9000**

2		التثبيت	9000	
	105	فارق اعادة التقييم		9000
105		فارق اعادة التقييم	2700	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		2700

الحالة الثانية: وجود نية البيع: قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة هو **9000 (10000-19000).**معدل الضريبة 25%.قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: **9000 x 20% = 1800**

ملاحظة:

2		التثبيت	9000	
	105	فارق اعادة التقييم		9000
105		فارق اعادة التقييم	1800	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		1800

المعيار **(IAS12)** يوضح بأن[1]:

- الضرائب المؤجلة لا تحين.
- يجب أن تقدم في الميزانية منفصلة عن الضرائب المطلوبة.
- يجب أن لا تدمج ضمن الأصول و الديون الجارية.

3. الإفصاح :

بعد الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، لابد من الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

- مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العامة لكل فترة معروضة.
- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

أسئلة:

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 115

1. ما هو تعريف الفرق المؤقت حسب معنى المعيار؟
   - فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية.
   - فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية بعد إنقاص الفرق بين النواتج غير المخفضة نهائيا و الأعباء المعاد إدماجها نهائيا.
   - الفرق بين القيمة المحاسبية لأصل أو خصم و قاعدته الضريبية.
2. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الأصل المؤجل؟
   - مؤونة الإخطار غير المخفضة ضريبيا.
   - الخسائر المخفية في حالة المشاركة في فرع مع وجود النية في الانفصال.
3. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصم المؤجل؟
   - نتيجة المشاركة في مؤسسة لا يمكن التحكم في سياستها لتوزيع الارباح.
   - فرق العبء الملاحظ خلال الصفقة.
4. في أي حالة المعيار يتوقع عدم الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصوم المؤجلة؟
   - الفرق بين أصل مسجل بقيمته العادلة و قيمة اقتنائه.
   - أعباء للسداد، للتخفيض لم تسدد بعد و تظهر في الميزانية

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة الثامنة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف الجديد للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي رقم 16.
- ✓ التقييم الأولي و اللاحق للتثبيتات العينية.
- ✓ لإعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك و كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية .
- ✓ كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية.
- ✓ مختلف الجوانب التقنية الخاصة بعقارات التوظيف.

تمهيد:

من خلال القراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فإن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الإقتصادية التي تنوي المؤسسة إستهلاكها لمدة طويلة. وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للمؤسسة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية.

1. تعريف التثبيتات المادية IAS 16:

تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجزة من قبل المؤسسة التي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.
- ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.

ويشترط في إعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة إستخدامه لأكثر من فترة، وأن يكون مراقب من قبل المؤسسة، وأن تنتظر من إستخدامه تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية[1]. من أمثلة تلك العناصر: السلع، الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...

النظام المحاسبي المالي يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بتاريخ تسجيل التثبيتات المادية كأصول، وتحديد القيمة المحاسبية و كيفية إهتلاكها.

2. التقييم الأولي:

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل بجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية التي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و المالية، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم غبر المسترجعة، والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع إستغلاله وجعله في موضع الإستخدام، وأيضا التقدير الأولى للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته.

أما إذا كانت السلع منتجة من قبل المؤسسة فإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

[1]Jean François des robert, François Méchin, Hervé puteaux, op , cit, p :37

ملاحظة: خاصة بالأعباء المالية المرتبطة بالسداد المؤجل بعيدا عن شروط الدين العادي، الفرق بين الثمن الفوري ومجموع التسديدات يسجل ضمن الأعباء المالية على فترة الدين بشرط أن لا تدمج ضمن تكلفة الأصل كما ينص عليها المعيار **ias23**.

أ) المقاربة بالمكونات: كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع إقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل ويهتلك بصفة منفصلة.حيث تكون لديه مدة إستخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط إهتلاك مختلف. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **إقتناء كل أو جزء من أصل مثبت:**العناصر ذات مدة الإستخدام والإهتلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الأصول اذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة ويمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل:**في حالة إستبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:

* تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الأصول

* القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الأعباء (مستهلك).

ب) التكاليف اللاحقة المرتبطة بتثبيت مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا إستوفت للشروط العامة لتسجيل الأصل (التثبيت المادي). وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الإعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالتثبيتات المادية وغير المادية المسجلة ضمن التثبيتات، فتسجل ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها إذا كان الغرض منها الإصلاح والصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم إستنفاذ تلك النفقات. وتسجل ضمن التثبيتات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الإقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، وبالتالي رسملتها. والتي توافق(الفقرة **23** من **IAS16**).

لرسملة التكاليف يجب توافر أحد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
- حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
- حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل[1].

إن الإستثمارات تفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن و الإستعمال في الإستغلال والتطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الإهتلاك .

مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين في حالة التسديد المؤجل إذا تجاوز الشروط العادية للدين.

3. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية:

المعيار **IAS 16** يبين طريقتين للتسجيل:نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.إن الإختيار بين الطريقتين يتم حسب نوع التثبيتات، مع الأخذ بعين الإعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة والإستخدام المتماثل.

- **طريقة التكلفة**: تبين هذه الطريقة أنه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الإهتلاكات وخسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة – تراكم الاهتلاكات – تركم خسائر القيمة

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق ،ص.478.

- **طريقة إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيتات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، إنطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهتلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة[1].

عملية إعادة التقييم تجرى بإنتظام حتى لا يكون هناك إختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الإهتلاكات.

- بالنسبة لخسارة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم تسجل في حساب النتائج إلا إذا كان هناك فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة.
- فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة[2].
- فرق إعادة التقييم يسترجع ويحول إلى النتائج غير الموزعة حسب نسق إهتلاك الأصل المعاد تقييمه، أوفي حالة الاستغناء عن الأصل.

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمة السوق. هذه القيمة تحدد على أساس تقدير يقوم به المقومين المهنيين ذوي الاختصاص.

والأمثلة التالية تخص توضيح المعالجة المحاسبية عند إعادة تقييم بعض التثبيتات على النحو التالي:

مثال 1:إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك

في 12/31/ن قبل الجرد لدى احدى المؤسسات معدات صناعية قيمتها المحاسبية الصافية **1200000** دج، تكلفة اقتنائها **2000000** دج، عمرها الإنتاجي **10** سنوات، تراكم إهتلاكها في هذا التاريخ بلغ **800000** دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في نفس التاريخ بقيمة **1500000** دج. نسبة الضريبة **25IBS** %.

21		معدات صناعية	500000	
	281	إهتلاك المعدات		200000
	105	فرق التقييم		175000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		125000

ملاحظة: في نهاية كل فترة يتم إطفاء فائض إعادة التقييم على العمر الإنتاجي للإستثمار وذلك بتحويله إلى نتيجة الدورة بالشكل التالي:

[1]catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.52

[2] Obert robert, pratique des normes ias/ifrs OP; CIT :. P 52

105		فرق اعادة التقييم	17500	
	12	نتيجة الدورة		17500

175000 ÷ 10=17500 دج

مثال 2: إهتلاك أصل تم إعادة تقييمه

في 12/31/ن لدى احدى المؤسسات معدات صناعية تكلفة اقتنائها 1000000 دج تاريخ اقتناؤها 01/01/ ن، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، تم إهتلاكها بطريقة الأقساط الثابتة،قيمتها كأنقاض في نهاية المدة 100000 دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في12/31/ ن بقيمة عادلة 950000 دج. نسبة الضريبة IBS 25% .

قيد الإهتلاك

681		مخصصات الإهتلاكات	90000	
	281	إهتلاك المعدات		90000
		(100000-1000000)÷10		

قيد إعادة التقييم

281		إهتلاك المعدات	90000	
	21	معدات صناعية		50000
	105	إعادة التقييم		30000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		10000
		(100000-1000000)÷10		

4. مخطط الإهتلاك

النظام المحاسبي المالي يحدد بأن كل مركب للتثبيت المادي الذي تكون تكلفته ذات دلالة بالنسبة لمجموع التثبيت، يجب أن يهتلك بصفة منفردة.ومن محددات مخطط الإهتلاك: الأساس، المدة والشكل.

أ) **القيمة القابلة للإهتلاك**: هيتكلفة الأصل أوكل مبلغ أخر بديل، مخفضا منه القيمة الباقية VR للأصل، الذي يوزع بصفة منتظمة على مدة إستخدامه.

مخصصات الإهتلاكات لكل فترة يجب أن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء بشرط أن ألا تحمل إلى القيمة المحاسبية لأصل أخر.

القيمة الباقية VR: المبلغ المتوقع أن تحصل عليه الوحدة حاليا من خروج الأصل، بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، إذا بلغ الأصل عمره الإنتاجي ويوجد على الحالة المقدرة في نهاية مدة المنفعة.

مبلغ إهتلاك الأصل يجب أن يوزع بإنتظام على مدة إستخدامه.

ب) **مدة الإستخدام**:

هي الفترة التي تنتظر فيها المؤسسة إستخدام الأصل، أو عدد الوحدات المنتجة أو المماثلة التي تنتظر المؤسسة الحصول عليها من الأصل.

ج) **طرق الإهتلاك**:

النظام المحاسبي المالي ينص على أن الإهتلاك يجب أن يعكس وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من المؤسسة (خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة).

كما يجب أن تشتمل مخططات الإهتلاك على القيمة الباقية التي يجب أن تحدد بصورة صادقة، ومدة الإستخدام وطريقة الإهتلاك يجب أن تراجع على الأقل في نهاية كل دورة سنوية[1].وأي تغيير في مخطط الإهتلاك لا بد أن يسجل محاسبيا كتغيير للتقديرات سيكون له (تأثير مستقبلي في حساب النتائج).

5. التنازل عن التثبيتات العينية

التثبيت المادي يحذف من الميزانية عند خروج الأصل، أو لم يعد يستعمل بصفة نهائية، وأن المؤسسة لم تعد تنتظر تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية من خروجه.

بالنسبة للنتيجة المترتبة عن إستبعاد أو خروج التثبيت المادي يجب أن تحدد بالفرق الحاصل بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب أن تسجل ضمن نواتج أو أعباء النشاطات العادية في حساب النتائج حسب القيد التالي:

ـــــ ـحالة الربح

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
	2	التثبيت		x
	752	فوائض القيمة عن خروج التثبيتات		x

- حالة الخسارة

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
652		نواقص القيمة عن خروج التثبيتات	X	
	2	التثبيت		x

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9

6. الإفصاح:

حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيتات المادية:

- اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.
- طرق الإهتلاكات المستخدمة.
- مدد الإستخدام أو معدلات الإهتلاك المستعملة.
- القيم الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية ونهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مبرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة)[1].

7. أسئلة:

1) اقتنت شركة مجموعة من التثبيتات من اجل التجديد، و قامت بالنفقات التالية، ما هي التي لا تسجل ضمن أعباء الفترة؟

- ثمن شراء الأرض. – أتعاب الموثق.
- ثمن شراء المبنى. – الاتعاب.
- حقوق التسجيل. – مصروفات المهندسين.

مصروفات العقود. – الإصلاحات الكبرى

2) نفس السؤال: ما هي التي تسجل ضمن الأراضي؟ و ضمن المباني؟

3) يعرف المعيار IAS16 الأصول المادية حسب مفهوم الملكية القانونية للأصل (صحيح أم خطأ).

4) القيمة العادلة لأصل ثابت مادي= تكلفتها التعويضية الجديدة (صحيح أم خطأ).

[1] Stéphane brun, (2011):guide d'application des normes ias/ifrs, Berti Edition, Alger:. p.110

5) تم شراء آلة بمبلغ **30000** دج، قدرت مدة استعمالها ب **4** سنوات، يتضمن عقد الشراء عقد صيانة كل سنتين، و تكلفة الصيانة **4000** دج، ما هو سعر دخول الآلة؟

تم شراء آلة بمبلغ **220000** دج على الحساب(الدفع يتم بعد سنة من بداية استعمالها) فإذا علمت أن معدل التحديث السنوي هو **10%** فما هو المبلغ الذي ستظهر به الالة مع اصول الميزانية، حسب المعيار **IAS16**.

المحاضرة (8):المعيار IAS-16 الممتلكات و المصانع و المعدات

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثامنة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف الجديد للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي رقم 16.
- ✓ التقييم الأولي و اللاحق للتثبيتات العينية.
- ✓ لإعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك و كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية .
- ✓ كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية.
- ✓ مختلف الجوانب التقنية الخاصة بعقارات التوظيف.

تمهيد:

من خلال القراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فإن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الإقتصادية التي تنوي المؤسسة إستهلاكها لمدة طويلة. وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للمؤسسة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية.

1. تعريف التثبيتات المادية IAS 16:

تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجزة من قبل المؤسسة التي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.
- ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.

ويشترط في إعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة إستخدامه لأكثر من فترة، وأن يكون مراقب من قبل المؤسسة، وأن تنتظر من إستخدامه تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية[1]. من أمثلة تلك العناصر: السلع، الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...

النظام المحاسبي المالي يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بتاريخ تسجيل التثبيتات المادية كأصول، وتحديد القيمة المحاسبية و كيفية إهتلاكها.

2. التقييم الأولي:

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل يجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية التي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و المالية، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع إستغلاله وجعله في موضع الإستخدام، وأيضا التقدير الأولي للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته.

[1]Jean François des robert, François Méchin, Hervé puteaux, op , cit, p :37

أما إذا كانت السلع منتجة من قبل المؤسسة فإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

ملاحظة: خاصة بالأعباء المالية المرتبطة بالسداد المؤجل بعيدا عن شروط الدين العادي، الفرق بين الثمن الفوري ومجموع التسديدات يسجل ضمن الأعباء المالية على فترة الدين بشرط أن لا تدمج ضمن تكلفة الأصل كما ينص عليها المعيار **ias23**.

أ) المقاربة بالمكونات: كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع إقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل ويهتلك بصفة منفصلة.حيث تكون لديه مدة إستخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط إهتلاك مختلف،. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **إقتناء كل أو جزء من أصل مثبت:**العناصر ذات مدة الإستخدام والإهتلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الأصول اذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة ويمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل:**في حالة إستبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:

* تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الأصول

* القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الأعباء (مستهلك).

ب) التكاليف اللاحقة المرتبطة بتثبيت مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا إستوفت للشروط العامة لتسجيل الأصل (التثبيت المادي). وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الإعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالتثبيتات المادية وغير المادية المسجلة ضمن التثبيتات، فتسجل ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها إذا كان الغرض منها الإصلاح والصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم إستنفاذ تلك النفقات. وتسجل ضمن التثبيتات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الإقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، وبالتالي رسملتها. والتي توافق(الفقرة **23** من **IAS16**).

لرسملة التكاليف يجب توافر أحد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
- حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
- حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل[1].

إن الإستثمارات تفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن و الإستعمال في الإستغلال والتطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الإهتلاك .

مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين في حالة التسديد المؤجل إذا تجاوز الشروط العادية للدين.

3. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية:

المعيار **IAS 16** يبين طريقتين للتسجيل:نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.إن الإختيار بين الطريقتين يتم حسب نوع التثبيتات، مع الأخذ بعين الإعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة والإستخدام المتماثل.

[1]دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق ،ص.478.

- **طريقة التكلفة**: تبين هذه الطريقة أنه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الإهتلاكات وخسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة – تراكم الاهتلاكات – تركم خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيتات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، إنطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهتلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة[1].

عملية إعادة التقييم تجرى بإنتظام حتى لا يكون هناك إختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الإهتلاكات.

- بالنسبة لخسارة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم تسجل في حساب النتائج إلا إذا كان هناك فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة.
- فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة[2].
- فرق إعادة التقييم يسترجع ويحول إلى النتائج غير الموزعة حسب نسق إهتلاك الأصل المعاد تقييمه، أوفي حالة الاستغناء عن الأصل.

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمة السوق. هذه القيمة تحدد على أساس تقدير يقوم به المقومين المهنيين ذوي الاختصاص.

والأمثلة التالية تخص توضيح المعالجة المحاسبية عند إعادة تقييم بعض التثبيتات على النحو التالي:

مثال 1:إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك

في 12/31/ن قبل الجرد لدى احدى المؤسسات معدات صناعية قيمتها المحاسبية الصافية **1200000** دج، تكلفة اقتنائها **2000000** دج، عمرها الإنتاجي **10** سنوات، تراكم إهتلاكها في هذا التاريخ بلغ **800000** دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في نفس التاريخ بقيمة **1500000** دج. نسبة الضريبة **25IBS** %.

[1]catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.52

[2] Obert robert, pratique des normes ias/ifrs OP; CIT :. P 52

المحاضرة (2): تقديم القوائم المالية، المعيار IAS-1

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الثانية على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعرف على مختلف القوائم المالية و الأسس التي بنيت عليها.
- ✓ الإطلاع على مكونات القوائم المالية
- ✓ التحكم في تحضير القوائم المالية.
- ✓ أهمية القوائم المالية بالنسبة لمتخلف الأطراف الأخذة.

تمهيد:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

1. طبيعة وأهداف القوائم المالية:

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** وكذا النظام المحاسبي المالي فإن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال **الميزانية**، وتوضيح الكفاءة الاقتصادية من خلال **جدول حسابات النتائج**، وتحديد تغيرات وضـــعية الخزينة من **جدول تدفقات الخزينة**، وذلك لتلبية إحتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1].

فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية المؤسسة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبى الإحتياجات فيما يخص أخذ القرار. وتحضر هذه القوائم خلال فترات منتظمة، حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتثمين تطور المؤسسة.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[2].

3. تقديم القوائم المالية حسب المعيار IAS-1:

المعايير المحاسبية الدولية يختزل القوائم المالية في 5 قوائم تكتسي من الأهمية في تمكين الأطراف المستخدمة في اتخاذ القرارات السليمة.

[1] Obert ropert (2004) :pratique des normes ias/ifrs ; editiondunod paris. p.54.

[2] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق. ص 178.

1.2. الـــــميزانـــــــية:

المؤسسة هي حقيقة قانونية مستقلة، تتمتع بشخصية خاصة، لها ذمتها المالية المستقلة عن المالك. تقوم بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية للوحدة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للوحدة و بصفة خاصة درجة سيولتها و درجة مرونة الهيكل المالي، و احتمالات المستقبل و درجة المخاطرة، و إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة و حساب معدل العائد على الاستثمار[1].

المؤسسة لها الاختيار بين أن تبين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية أو إظهار الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها، فإعداد الميزانية يتطلب إظهار الأصول الجارية التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال، و كذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة بها في المدى القصير، بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بسيولة عالية يعني غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل. أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصـول الثابتة العينية و المعنوية و المالية.

في المقابل الخصوم الجارية تتمثل في الالتزامات الواجب على المؤسسة أن تدفعها خلال دورة الاستغلال، أما الخصوم طويلة الأجل فإنها تصنف ضمن الخصوم غير الجارية.

هذا التصنيف يعتبر إلزامي إلا إذا كان توضيح الأصول و الخصوم حسب السيولة يؤدي إلى الصدق و الموضوعية.

- **مـــكونات المـــيزانية**

أولا:الأصـــــــــول

تعرف الأصول بأنها: << الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة>> .

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصـل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي[2].

أصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة .

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها اكبر من 12 شهر و الموجهة للاستعمال المستمر من اجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

و تشمل عناصر الأصول الأتي:

- الأصول غير المادية وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشـــغيل المؤسسة و تضم الشهرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري، (IAS 38 مدخل الفقرة 2)
- الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية. و هي التي ينتـظر أن تسـتعمل لأكـثر من فترة محـاسبية (الأراضي، المباني، المعدات...)، (المعيار IAS 16 مدخل الفقرة 6)

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق. ص 217.

[2] طارق عبد العالي حماد (2005) : التقارير المالية, الدار الجامعية طبعة .ص .119

- الأصول المالية و التي تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة .
- المخزونات تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتـها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).
- المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة
- خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

ثانيا:الخـــــصـــوم:

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [1]

طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

و تتمثل الخصوم في:

✓**حقوق المـــلكية:** تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

✓**الالـــــتزامات:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

و وفقا لمعايير **(IAS/IFRS)** فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

- الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة
- الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية.

و الشكل التالي يعتبر نموذج للميزانية الذي يجب على الوحدة أن تنجزه قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد. (الملحق رقم 1)

2.2. حساب النتائج:

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة. و تهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل .[1]

[1] مصطفى العقاري (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي. جامعة سطيف. ص.120

و توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناتها و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة [2].

و تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي :

- قياس التسيير الجيد للمؤسسة و كفاءة إدارتها و أداء الوحدة الاقتصادية.
- التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط
- أساس قياس الضريبة

- **هيكلة حساب النتائج:**

النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي **(IAS-1)**:

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

- **عناصر حساب النتائج:**

✓ **النـــــواتج**

حسب الإطار المفاهيمي: " النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة **"**.

✓ **الأعـــــباء**

تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات " .

و الشكل التالي يعتبر نموذج لقائمة الدخل الذي يجب على الوحدة أن تعده قصد تقديم معلومات مالية تلبي التنظيم المحاسبي المالي الجديد.(الملحق رقم 2)

3.2 جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار7 IAS:

جدول تدفقات الخزينة من القوائم الهامة جدا التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية و خصص لها معيار خاص بها و ذلك لأهميتها . فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[3].

4.2. جدول تغيرات الأموال الخاصة

[1] دونالد كيزو (2005): المحاسبة المتوسطة, دار المريخ . ص. 168

[2] مصطفى العقاري(2004): مرجع سابق. ص.243

[3] عباس مهدي الشيرازي(1990): **نظرية المحاسبة** : مرجع سابق, ص.224.

المعيار المحاسبي(1 IAS الفقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، حيث أوجب المؤسسات بإعدادها كوثيقة مستقلة يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب:

- النتيجة الصافية الفترة.
- كل عناصر النواتج و الأعباء، النتيجة الصافية المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة.
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة[1].

1.4.2 الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- تغير الأموال الخاصة بين تارخي الإغلاق والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
- تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين.وهي:
  - تغييرات رأس المال الإجتماعي المحرر
  - زيادة الرأسمال النقدي المتتالي عن إصدار السهم
  - تحويل الإلتزامات لأسهم
  - علاوات الإصدار، الإدماج والمساهمات
  - علاوات الإصدار الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن تحويل الإلتزامات.

المعيار(المعيار IAS32 الفقرة 37) يبين بأن تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الأموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد وإذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد. هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.

2.4.2 مزايا جدول تغيرات الأموال الخاصة

المؤسسة الإقتصادية بإنجازها لجدول تغيرات الأموال الخاصة بشكل منفصل تهدف إلى تسوية حسابات حقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة. بالإضافة الى التعرف على بنود النتيجة المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

5.2 ملـــــحق القوائم المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، و كذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

[1]Catherine maillet, anne le manh, OP; CIT :.p.117

1.5.2 محتوى ملحق القوائم المالية

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر)
- المعلومات الإضافية لفهم قائمة: الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، وتغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها.وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، أنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.
- المعلومات ذات الصبغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومة
- أهمتها النسبية

الملحق يجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

أسئلة:

7) ثلاثة من بين خمسة القوائم التالية تمثل بطريقة إجبارية، ما هي؟
- جدول التمويل.
- جدول تغيرات التثبيتات.
- جدول تغيرات الاموال الخاصة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- الملاحق.

8) حدد من المستخدمون للقوائم المالية؟
- المسيرين - المستمرين - أعضاء المستخدمين - المقرضين - الموردين - الزبائن - الحكومة و الهيئات العمومية - الأفراد.

9) من هم من بين المناصب التالية التي تظهر إجباريا في الميزانية؟
- التثبيتات العينية و غير العينية - المصروفات العينية
- مصروفات الأبحاث - المخزون
- حسابات تسوية الأصول و الخصوم - الزبائن و المدينون الآخرون

10) من هم من بين المناصب التالية التي تظهر إجباريا في الميزانية؟
- أصول و خصوم الضرائب المؤجلة.
- تفصيل الاحتياطات و المؤونات
- الموردون و الدائنون الآخرون

- الرأسمال الصادر
- الرأسمال غير المسمى
- ديون اتجاه الدولة.

المحاضرة (3): المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 المخزونات

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد أكمال المحاضرة الثالثة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التحكم في تعريف المخزون وفق ما جاء في المعيار الثاني، و الأصناف المكونة له.
- ✓ كيفية التقييم الأولي و النهائي للمخزونات.
- ✓ المعالجة المحاسبية لمخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية.

تمهيد:

المعيار IAS 2 **يعرف المخزون:** على أنه الأصول المحتفظ بها من أجل البيع خلال النشاط العادي، أو قيد الإنتاج لغرض البيع، أو التي تكون في صورة مواد أولية أو لوازم التي ستستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات (الفقرة 4 من IAS 2).

1. التقييم الأولي للمخزون

المعيار **IAS 2** ينص **<<** تقيم المخزونات في البداية بكل التكاليف الضرورية لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها **>>**

إن عملية التقييم في البداية يمكن أن تكون[1]:

بتكلفة الاقتناء و تتضمن:

- ثمن الشراء مطروحا منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
- الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للإسترداد، الرسوم الأخرى غير مسترجعة.
- مصاريف النقل، التحميل، التنزيل، التخليص وأية مصاريف أخرى مباشرة ترتبط باقتناء البضائع والمواد.

بالنسبة لمصروفات الشراء الداخلية (مصروفات وظيفة الشراء والتموين تعتبر كأعباء إدارية، ولا تدخل في تكلفة الشراء).

بتكلفة التحويل:المتعلقة بتكاليف الوحدات الصناعية، التي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع، وتشمل جميع التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، المباشرة وغير المباشرة اللازمة لتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة.

[1]Catherine Maillet ،Anne Le Manh, Op; Cit .P.68

لقد نص المعيار على أنه في حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية متدنية من نفس عملية إنتاج السلع الرئيسة، فإنه يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.

كما تستثنى مجموعة من المصروفات المتعلقة بالمخزونات عند إحتساب التكلفة وهي:

-التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزء من تكلفة المخزون.

-تكاليف البيع و التسويق.

-فرق العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا.

-تكاليف الإقتراض أو التمويل في حالة شراء المخزون بشروط التسديد الآجل، مما يجعل سعر السداد أعلى من سعر العادي، حيث يحمل الفرق كمصروف فائدة على مدة تأجيل الدفع.

كما أشار المعيار إلى أنه يتم رسملة المخزونات المحملة لأصول أخرى، كالمخزونات المستخدمة في بناء أصول طويلة الأجل، و يتم الإعتراف بهذه المخزونات كمصروفات خلال العمر الإنتاجي لهذه الأصول.

2. طرق تقييم المخزون

توجد طرق كثيرة يمكن إستعمالها لتقييم تكاليف المخزون:

طريقة التكاليف الحقيقية، التي تتطلب تحديد قيمة المخزون مع الإحتفاظ بتكاليف الإنتاج المنفقة فعلا.أما بالنسبة للعناصر التي تعتبر سريعة التلف فإنها تقيم باستعمال طريقة الداخل أولا الصادر أول **(FIFO)** أو التكلفة المتوسطة للوحدة المرجحة **(CMUP)**.

طريقة التكاليف المعيارية، التي يمكن إستعمالها في التقارير المالية لأغراض تطبيقية إذا كانت ستعطي نتيجة قريبة من الحقيقة. ويجب إعادة فحصها دوريا وبانتظام[1].

3. تقييم المخزون في نهاية الفترة

وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، المخزون يجب أن يقيم بالتكلفة الأقل والقيمة الصافية القابلة للإنجاز،**(الفقرة 6 من IAS 2)**. القيمة الصافية القابلة للتحقق تمثل ذلك المقدار الذي سيتم الحصول عليه من هذا المخزون في المستقبل[2].

إنطلاقا من مبدا الحيطة و الحذر، المخزون يقيم بالقيمة الأقل بين تكلفة الدخول و القيمة الصافية للإنجاز. بالنسبة للمخزونات الأخرى، تكلفة المخزون يجب أن تحدد بإستعمال طريقة الداخل أولا الخارج أولا **(FIFO)**. أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

[1] طارق عبد العال حماد (2006): موسوعة معايير المحاسبة, الدار الجامعية الاسكندرية مصر .ص.364.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص423

والمقصود بالقيمة الصافية للإنجاز هي سعر البيع المقدر في الحالة العادية للنشاط، مخفضا منه التكاليف المقدرة للإتمام، و التكاليف المقدرة الضرورية للتوزيع. و عليه فإن:

- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للبضائع أو المنتجات التامة:** في هذه الحالة يبقى سعر السوق هو المرجع، عندما يتعلق الأمر بعنصر يدخل في إطار عقد البيع، أو الخدمة المقدمة محتواه، فإن القيمة الصافية القابلة للتحقق هي سعر البيع المسجل في العقد مخفضا منه المصروفات الباقي الإلتزام بها .
- ✓ **القيمة الصافية القابلة للإنجاز للمواد الأولية واللوازم:** مخزون المواد الأولية أو اللوازم فان **(الفقرة 30 من المعيار IAS 2)** تشير أنه لا يجب تخفيض قيمة هذه العناصر ما دام أن المنتجات التي ستستعملهم، يمكن بيعها بسعر أكبر أو يساوي من تكلفتهم.

في حالة كون تكلفة المخزون أكبر من القيم الصافي لإنجاز هذا المخزون فإنه يتطلب تسجيل خسارة القيمة ضمن الأعباء في جدول حسابات النتائج، كل سلعة على حدا.وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي التي تنص مادته رقم **5– 123**"عملا بمبدأ الحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية**VNR** والمتمثلة في سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق. تسجل خسارة قيمة عن المخزون في حساب النتائج لما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون".

685		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة لعناصر الأصول الجارية	x	
	39	خسائر القيمة عن المخزونات		x

في بعض الحالات تلاحظ المؤسسة بأن خسارة القيمة المكونة أصبحت غير مبررة أي مسجلة بأكبر من قيمتها الحقيقية لا بد من إسترجاعها وتسجيله ضمن حساب النتيجة كما يلي:

39		خسائر القيمة عن المخزونات	x	
	785	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات– الأصول الجارية		x

ملاحظة: بالنسبة للمؤسسات التي تتحصل على تمويناتها عن طريق الإستيراد تجد صعوبة في عملية التقييم والتسجيل، عالجت إشكالية فرق الصرف المرتبط بالمخزون: "تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. و يحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك أو التنازل أو زوال الأصول".

4. الإفصاح

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية لابد من الإفصاح عما يلي:

- الطرق المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة المخزون.

- قيمة المخزون الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- توضيح قيمة المخزون المحاسبية المسجلة بالقيمة العادلة مخفضا منها التكاليف المقدرة حتى نقاط البيع.
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- المبالغ المسترجعة من تخفيض المخزون و الذي تم الاعتراف بها كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها الاستعادة. مع الظروف التي أدت إلى إستعادة تخفيض قيمة المخزون.

أسئلة:

5- أعطي تعريف للقيمة الصافي للانجاز؟

- سعر السوق.
- ثمن البيع المقدر بالسعر العادي للنشاط مخفضا منه تكاليف الإنهاء و التكاليف الضرورية لتحقيق البيع المقدر.
- القيمة الحالية.

6- إدماج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة تحويل المخزون هل هي؟

- اجبارية
- اختيارية
- ممنوعة.

7- ما هي العناصر التي للا تمثل جزء من تكلفة المخزون للمنتج؟

- قيمة فضلات التصنيع.
- تكلفة التخزين للمنتجات قيد التنفيذ.
- مصروفات التسويق.

8- ما هي طرق تقييم المخزون التي لم يأخذ بها المعيار؟

- الداخل اللاحق، الخارج أولا.
- الدخل أولا، الخارج أولا.
- الداخل أخيرا، الخارج أولا.

المحاضرة (4): المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7) جدول تدفقات الخزينة

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد أكمال المحاضرة الرابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التحكم في تعريف و معرفة أنواع جدول تدفقات الخزينة و الغرض منها .
- ✓ معرفة مختلف التدفقات المكونة لجدول تدفقات الخزينة.
- ✓ قدرة الطالب على انجاز جدول تدفقات الخزينة .

2.جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار IAS 7:

يعتبر من القوائم المالية المستحدثة في المحاسبة، و ذلك لأهمية المعلومات المدرجة فيه، فهو يقدم صورة واضحة لأصحاب المنشأة والأطراف المستفيدة الأخرى عن سيولة المؤسسة ومصدرها ومجال إنفاقها.

2.أهمية قائمة تدفقـات الخزينة:

جدول تدفقات الخزينة من القوائم الهامة جدا و الإجبارية في تقديم و عرض القوائم المالية حسب المعيار **(IAS1)**، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي. والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية[1].

و تمكن قائمة تدفقات الخزينة[2] مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة و تستعمل نقديتها و العناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية و قدرتها على الوفاء.

كما يشيرا لمعيار الدولي **(IAS 7)** إلى أهمية قائمة التدفقات النقدية كونها ذات منفعة كبيرة تساعد:

- في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون، وتوزيع الأرباح للمساهمين. ويرى الاختصاصيون أن تدفقات الخزينة الناشئة عن**ا لأنشطة العملياتية** أكثر أهمية على أساس أنها تعتبر كمؤشر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات إتجاه الدائنين. كذلك إمكانية إستخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة.أما التدفقات النقدية من **النشاط**

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): **نظرية المحاسبة** : مرجع سابق, ص.224.

[2]catherine maillet, anne le manh (2006) **: normes comptaples internationales ias ifrs**, edition berti . p.22.

الإستثماري فإنها تبين مدى الزيادة أو الإنخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الإستثمارات يمثل إشارة إيجابية مما يجلب المستثمرين والمساهمين.أما **النشاط التمويلي** فيبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين وعملية السداد للدائنين.

- تمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستعمل نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية (الفقرة 3 من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء[1].
- تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المؤسسات المختلفة نظرا لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

هذه القائمة المستحدثة تقدم معلومات جديدة مقارنة بالميزانية وحساب النتائج:

- الميزانية وثيقة **ساكنة** ترصد جرد العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ غلق السنة المالية. وتحليل تطورها لا يظهر إلا تغيرات المناصب (التثبيتات، القروض...)، هذه التغيرات تخفي في طياتها طبيعة هذه التغييرات التي تستوجب عملية التحليل.
- حساب النتائج وثيقة **ديناميكية** تبرز أعباء ونواتج المؤسسة حسب طبيعتها بشكل إجمالي.
- أما جدول التدفقات فإنه يشرح **تغيرات الخزينة** التي حدثت خلال الفترة: المساهمات الجديدة في الرأسمال، تسديد القروض، الإستثمارات الجديدة... وبالتالي هذه القائمة تعطي **نظرة ديناميكية للميزانية**. الأمر الذي يستوجب تشكيل تدفقات الخزينة إنطلاقا من تغيرات عناصر الميزانية.

3. أنواع تدفقـات الخزينة:

حسب المعيار (IAS 7) فان طبيعة تدفقات الخزينة تتمثل في ثلاثة أنشطة مختلفة[2] وهي:

ت) **الأنشطة التشغيلية:** وتتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج المؤسسة وتدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن والفوائد، كذلك تسديد للمصروفات وللموردين و العاملين وسداد الفوائد. توجد طريقتان لإظهار تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية.

[1]Catherine maillet, Anne le manhOP; CIT :.p.22

[2]امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص.543

الجدول التالي رقم(**1**) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة غير المباشرة:

	نتيجة السنة المالية الصافية
	تصحيحات من أجل :
+	مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة
–	حصة إعانات الاستثمار المحولة إلى حساب النتيجة
–	فائض القيمة من التنازل عن التثبيتات
+	نقص القيمة من التنازل عن التثبيتات
	(زيادة) انقاص حقوق على الزبائن
	(زيادة) إنقاص المخزون
	(زيادة) انقاص عناصر الأصول الأخرى الجارية للإستغلال
	زيادة (إنقاص) ديون الموردين
	زيادة (إنقاص) ديون الأخرى للإستغلال
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

أما الجدول التالي رقم(2) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المباشرة:

+	التحصيلات المقبوضة من الزبائن TTC
–	التسديدات المدفوعة للموردين و المستخدمين
–	الفوائد والمصروفات المالية الاخرى المدفوعة
–	الضرائب على النتائج المدفوعة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التشغيلية**

ث) **الأنشطة إستثمارية:** هي الخاصة بإقتناء وبيع الأصول طويلة الأجل وكذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة مثل تقديم القروض للغير وتحصيلها واقتناء الإستثمارات والتنازل عنها. الجدول التالي رقم(3) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية:

–	اقتناء التثبيتات المادية والمعنوية
+	التحصيلات عن عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية
–	المسحوبات عن إقتناءالتثبيتات المالية
+	تحصيلات عن التنازل عن التثبيتاتالمالية

+	الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية
+	الحصص و الاقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية**

ج) الأنشطة التمويلية: وهي الأنشطة التي يترتب عنها تغيرات في مكونات الأموال الخاصة من حيث الحصول على رأسمال جديد من الملاك أو المساهمين وإمدادهم بالعوائد، وكذا مديونية المؤسسة فيما يخص الحصول على القروض من الدائنين وسدادها.

الجدول التالي رقم(4) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية[1]:

+	التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم
–	الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها (الأرباح)
+	التحصيلات المتأتية من القروض
–	تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة
=	**تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية**

5. حـــالات خـــاصة

أ) تأثير تغيرات الصرف: الأرباح والخسائر الخفية الناتجة عن تغيير أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقدية المحتفظ بها، أو الناتجة عن العملة الأجنبية يظهر في جدول تدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية والعناصر المعادلة للنقدية عند فتح وإغلاق. الفترة (الفقرة **28** المعيار**IAS7**)[2].

ب) عنـــاصر غير عادية: تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة تدفقات النقدية كأنها ناتجة عن نشاطات تشغيلية، إستثمارية أو تمويلية. (الفقرة **29** و **30** من المعيار**IAS7**).

ج) فوائد و حصص أرباح للدفع: الفوائد المدفوعة و الفوائد وحصص الأرباح المستلمة ترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي إتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات والفروع الأخرى للنشاط (الفقرة **33** المعيار**IAS7**).

[1]Bruno Bachy – Michel Sion,(2009),analyse financière des comptes consolides normes ifrs', dunod paris, p :221
[2]Catherine maillet, anne le manhOP; CIT :. p.40

د) الضـرائب على الأرباح: التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها إرتباطبالإستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية(الفقرة **36**المعيار**IAS7**)[1].

[1]Pascal barneto , OP; CIT .p.199

المحاضرة (5): المعيار (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات، الأخطاء

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الخامسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ تحديد الأسس الواجب مراعاتها عند اختيار و تغيير السياسات المحاسبية.
- ✓ كيفية المعالجة المحاسبية لذلك.
- ✓ اكتشاف الأخطاء التي حدثت في الفترات السابقة حاليا و كيفية معالجتها.

تمهيد:

إعداد القوائم المالية يقوم على أساس مجموعة من المبادئ و الأسس و الأعراف و الممارسات، كما يعتمد على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية: مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة و تقدير الديون المشكوك في تحصيلها. لذلك كان لابد من إصدار هذا المعيار ليوضح الأسس و المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة و الموثوقية فيها.

1. تعريفات:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[1].

- **البنود غير العادية** : هي إيرادات أو مصروفا ت تنشأ نتيجة لأحداث أو معاملات مميزة بوضوح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبالتالي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم.
- **الأنشطة الاعتيادية** : عبارة عن أية أنشطة تتولاها المنشأة كجزء من أعمالها، وتلك الأنشطة المكملة لها أو المتعلقة بها أو الناتجة عنها.

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص 178.

- **الأخطاء الجوهرية** : عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها.
- **السياسات المحاسبية:** هي عبارة عن مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

2. التفرقة بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

المعيار المحاسبي الدولي رقم " 8 " يعرف السياسات المحاسبية بأنها "هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية ."وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، ومن أمثلة القياس هذه:

4) التكلفة التاريخية.
5) القيمة الحالية القابلة للتحقق.
6) القيمة العادلة.

أما التغييرات في التقديرات المحاسبية فيحددها المعيار بأنها :تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو

تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل ."ويضيف المعيار توضيحاً لذلك بأن هذه التغيرات في التقديرات

ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة و بالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

ويبين المعيار أمثلة عن هذه التغيرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

3. التغييرات في السياسات المحاسبية

- يحتاج مستخدمي البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغيرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية. ولذلك تطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.
- يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أآثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة. يتم عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية بطريقة أكثر مناسبة عندما ينتج عن السياسة المحاسبية الجديدة معلومات أكثر مناسبة ومعتمدة عن المركز المالي و الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة
- لا تعتبر الأمور التالية تغييرا في السياسات المحاسبية:

أ) تبنى سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف من حيث الجوهر عن أحداث أو عمليات حدثت في السابق، و

ب) تتبنى سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية.

- التغيير في السياسة المحاسبية يطبق بأثر رجعي أو على الفترات المستقبلية حسب متطلبات هذا المعيار . ويؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى أن السياسة المحاسبية الجديدة الجاري تطبيقها على الأحداث والعمليات كما لو كان قد تم تطبيقها دائما.و لذلك تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات منذ بدء ظهور هذه البنود . ويعني التطبيق على الفترات المستقبلية أن السياسة المحاسبية الجديدة قد طبقت على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير .ولا يتم أجراء أية تعديلات تتعلق بالفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو لبيان صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية لأنه لا يجري إعادة احتساب الأرصدة القائمة .ويتعين تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على ألا رصده القائمة منذ تاريخ التغيير .فمثلا يمكن أن تقرر المنشاة إجراء تغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتكاليف الاقتراض وتقوم برسملة تلك التكاليف حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون والخاص بتكاليف الاقتراض . ولذا فإن التطبيق المستقبلي للسياسة الجديدة ينطبق فقط على تكاليف الاقتراض التي حدثت بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

4. التغيير في التقديرات المحاسبية:

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة المنشأة، إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزء أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى المساس بمصداقيتها.

وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة و موثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

- ✓ الديون المشكوك فيها.
- ✓ تقادم المخزون.
- ✓ القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
- ✓ العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
- ✓ الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

- يمكن أن يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدث تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة .ولا يترتب على مراجعة التقرير تطبيق تعريفات البنود غير العادية أو الأخطاء الرئيسية على ذلك التعديل.

- في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي . وفي هذه الحالة يعالج التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المناسب.
- يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:

أ . فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط، أو

ب .فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

- يمكن أن يكون **للتغيير** في التقدير المحاسبي تأثير على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية .فمثلا التغيير في تقدير الديون المعدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فورا ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي . وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية.
- يجب أن يدرج أثر التغير في التقدير المحاسبي طبقا لنفس التبويب في قائمة الدخل الذي سبق استخدامه لذلك التقدير.
- لضمان المقارنة **بين** البيانات المالية لفترات مختلفة يدرج تأثير التغيير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق إدراجها في الربح أو الخسارة من العمليات الاعتيادية ضمن ذات البنود المكونة لصافي الربح أو الخسارة .ويتم بيان أثر التغيير في التقدير المحاسبي ضمن البنود غير العادية إذا كان قد سبق إدراج التقديرات ضمن البنود غير العادية.
- يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي على الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة . وإذا كان تحديد القيمة غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

5. الأخطاء الجوهرية

- ✓ يمكن أن **تكتشف** خلال الفترة الحالية أخطاء تحدث في إعداد البيانات المالية لفترة واحدة أو أكثر من الفترات المالية السابقة .وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير للحقائق أو نتيجة الغش.
- ✓ في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة بحيث يجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء

الجوهرية .ومثال على الأخطاء الجوهرية هو شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها .ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية.

- ✓ يمكن التمييز بين تصحيح أخطاء جوهرية وبين التغييرات في التقديرات المحاسبية .إذ أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقريبات تحتاج إلى مراجعه عند ظهور معلومات إضافية فمثلا المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل موثوق به لا يمثل تصحيحا لخطأ جوهري.

تصحيح الاخطاء

- ➢ يجب بيان المبلغ الناتج عن تصحيح خطأ جوهري تابع لفترات مالية سابقة عن طريق تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ويتعين تعديل المعلومات المقارنة إلا إذا كان أجراء ذلك غير عملي.
- ➢ تعد البيانات المالية بما في ذلك المعلومات المقارنة آما لو كان إجراء التصحيح يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ .ولذلك تدرج قيمة التصحيح لكل فترة ضمن صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة .أما قيمة التصحيح المتعلقة بفترات سابقة للمعلومات المقارنة في البيانات المالية فيتم تعديلها ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة مالية مقدمة .ويتم أيضا تعديل أية معلومات متعلقة بالفترات السابقة آما هو الحال في عرض ملخصات البيانات المالية.
- ➢ لا يؤدي تعديل المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي سبق اعتمادها من قبل المساهمين أو سجلت أو قدمت إلى الجهات الرقابية المسئولة المنظمة. ومع ذلك فقد تتطلب القوانين الوطنية تعديلا لتلك البيانات المالية.

متطلبات الإفصاح:

أ . طبيعة الخطأ الجوهري.

ب . مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة.

ج . مبلغ التصحيح المتعلق بفترات سابقة التي أدرجت في المعلومات ا لمقارنة،

د . حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن إجراء ذلك غير عملي.

المحاضرة (6): المعيار (IAS-10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الإغلاق

❖ أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة السادسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ متى يجب على المؤسسة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية.
- ✓ الإفصاح المطلوب عرضه حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية و حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

تمهيد:

عملية إعداد القوائم المالية و تدقيقها و طباعتها يحتاج إلى فترة زمنية تمتد لعدة شهور بعد انتهاء السنة المالية. هناك بعض الأحداث التي تظهر في تلك الفترة و يطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي يكون لها أثر على القوائم المالية.

1. تعريفات:

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية: "هي الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بيت تاريخ الميزانية و تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية".

يمكن ملاحظة نوعين من الأحداث اللاحقة:

- أحداث معدلة: هي أحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة في تاريخ الميزانية، و يتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية.
- أحداث غير معدلة: هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت بعد تاريخ الميزانية، إلا أنها لا تتطلب تعديل الميزانية.

2. متطلبات المعيار:

- ✓ تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية: هو التاريخ الذي تنتهي عنده معالجة الأحداث اللاحقة الميزانية.
- ✓ الإعترف و القياس:

- بالنسبة للأحداث معدلة: تسوية قضية من قبل المحكمة- هبوط أسعار العقارات- إفلاس زبون- بيع بضاعة بعد تاريخ الميزانية بقيمة أقل من قيمتها في الميزانية.

- بالنسبة للأحداث غير معدلة: انخفاض القيمة العادلة للتثبيتات – توزيع الأرباح –تلف خط إنتاجي (حريق) – التغييرات الجوهرية في معدلات الضريبة – شراء أصول بمبالغ كبيرة أو استبعاد أصل أو مصادرة أصل من قبل الحكومة.

3. الافصاح:

أ) تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية، لأنه بعد هذا التاريخ القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ب) تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي:

في حالة ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تخص الفترة السابقة حتى و لو أنها لا تؤثر على الميزانية يجب تحديث الإفصاح، مثل نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المؤسسة، و تم الإفصاح عنها في القوائم المالية كالتزامات طارئة، تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

4. أسئلة المراجعة:

- الأحداث ما بعد تاريخ الإقفال في كل الأحداث، سلبية كانت أم إيجابية، التي تقع بعد تاريخ الإقفال (صحيح أم خطأ).
- يمكن حسب المعيار **IAS10** يمكن إعداد الميزانية بعد توزيع النتيجة (صحيح أم خطأ).
- على المؤسسة، حسب المعيار **IAS10**، إعداد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية في النشاط (صحيح أم خطأ).
- إذا كان للمؤسسة توظيفات مالية تعرضت إلى انخفاض معتبر في قيمتها السوقية جاء ما بين تاريخ الإقفال و تاريخ الموافقة على نشر القوائم المالية، هل يجب تعديل القوائم المالية أم لا؟ (صحيح أم خطأ).
- على المؤسسة في حالة اكتشاف عش و تزوير أو أخطاء بعد تاريخ الإقفال يدل على عدم صحة القوائم المالية، ينبغي تعديلها حسب المعيار **IAS10** (صحيح أم خطأ).
- لم تتمكن المؤسسة من تحديد قيمة أصل ثابت مادي أشتري قبل تاريخ الإغلاق و تمكنت من ذلك بعد هذا التاريخ، فهل يجب تعديل القوائم المالية أم لا؟ (صحيح أم خطأ).

المحاضرة (7): المعيار (IAS –12) "ضرائب الدخل"

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكتمال المحاضرة السابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التمييز بين مختلف المصطلحات التقنية المرتبطة بالموضوع.
- ✓ كيفية التسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة وأصول الضرائب المؤجلة .
- ✓ الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

تمهيد:

موضوع الضرائب و النتيجة لم يعد بتلك السهولة ، بل أصبح من التعقيد مما استوجب أن يخصص له معيار يشرح كيفية تحديد إلتزامات المؤسسة إتجاه الدولة.

1. تعريفات:

المعيار **(IAS 12)** ضرائب الدخل يبين بأن الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة خصوم مؤجلة) أو قابل للتحصيل (ضريبة أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات و إقصاء و إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

ايضا المعيار **(IAS 12)** "ضرائب الدخل" يهدف إلى:

- توضيح كيفية تحديد و إحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة.
- توضيح كيفية التعامل مع الإختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والدخل الخاضع للضريبة، وكذلك كيفية معالجة الإختلافات الدائمة والإختلافات المؤقتة بينهما.

قبل التطرق لمتطلبات الضرائب المؤجلة، لا بد أولا التعرف على المصطلحات التي من شأنها أن تبسط الموضوع كونه جديد في النظام المحاسبي الجزائري، وسنحاول الإختصار في ذلك:

الربح المحاسبي: يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المحسوب وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قبل طرح ضريبة الدخل منه.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): يمثل صافي الربح المعد وفقا للتشريعات الضريبية، وهو الأساس في حساب ضريبة الدخل[1].

الضريبة الحالية: هي ضريبة على النتائج الواجب السداد عن الفترة الحالية، التي تحسب على أساس الربح الخاضع للضريبة.

العبئ الضريبي: هو مقدار ضريبة الدخل الذي ستتحمله المنشأة في الدورة الحالية والذي يجب أن يظهر في قائمة حساب النتائج بعد تعديله بإضافة أو طرح الضرائب المؤجلة.

التزامات (خصوم) ضريبية مؤجلة: هي ضريبة الدخل المعدة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب القانون الضريبي خلال الفترات المستقبلية، و تتعلق بالفروقات المؤقتة، التي تنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل محاسبيا أكبر من أساسه الضريبي أو قيمة الالتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب الدخل) في الفترات المستقبلية[2]، وتتعلق بما يلي :

- الزيادة في الضريبة المستحقة بموجب القانون عن الضريبة المعدة محاسبيا.
- الخسائر القابلة للتدوير و الإستفادة من خصمها من الدخل الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية.
- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للاستفادة منها في الدورات اللاحقة.

الفروقات المؤقتة: هي تلك الاختلافات التي تنتج عن بعض بنود الإيرادات والمصروفات نتيجة إدراجها في القوائم المالية للأغراض المحاسبية في فترات مالية تختلف عن الفترات التي تدرج فيها نفس البنود عند قياس الربح الضريبي، ويكون ذلك بسبب اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعاملة الضريبية لتلك البنود. تنشأ تلك الفروق في فترة مالية وينعكس تأثيرها على فترات مالية تالية، فقد تؤدى إلى زيادة الربح الضريبي عن المحاسبي في فترة مالية مما يترتب عنه زيادة العبء الضريبي في هذه الفترة، وينعكس هذاعلى فترة أو فترات مستقبلية، فيزيد فيها الربح المحاسبي عن الضريبي خلال هذه الفترات التالية .

2. التسجيل المحاسبي:

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 107

[2]Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p141

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم **(IAS12)** إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي،التي تتبنى مقاربة الميزانية من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والخصوم، حيث يتم الإعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة للسنوات السابقة التي تنعكس على الفترة الحالية، وكذا التي تخص الفترة الحالية و تنعكس على فترات لاحقة. سنتطرق بإختصار لأهم متطلبات الإعتراف التي تتعلق بمختلف البنود الضريبية.

- فخصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.
- أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبئ أو ناتج ضريبي.

مثال1: مؤسسة تجارية طبقت نظام الإهتلاك المتناقص على آلة اقتنيت بقيمة **20000** دج في **01/01/ن**، وكان الإهتلاك المطبق يقدر في نهاية الفترة ب **8000** دج. تقرر تغيير نظام الإهتلاك إلى الطريقة الخطية ويكون في حدود **4000** دج، معدل الضريبة على الأرباح **25%**.

28		**اهتلاك التثبيت**	**4000**	
	12	**النتيجة**		**3000**
	134	**الضرائب المؤجلة على الخصوم**		**1000**

مثال2: جزء من مخزون البضائع التي تظهر في ميزانية المؤسسة التجارية الأم في**31 /12/ن** الخاص بأحد الفروع يحتوي على أرباح المبيعات المحققة والمقدرة ب **20000** دج، معدل الضريبة على الأرباح **25%** .

12		**النتيجة**	**15000**	
133		**ضرائب المؤجلة على الأصول**	**5000**	
	30	**مخزون البضائع**		**20000**

مثال3: مؤسسة تمتلك تثبيتات عينية قيمتها الأصلية **16000**، تراكم الإهتلاكات **6000** . أعيد تقييم الأصول ب: **19000**. التعديل على المستوى الضريبي لم ينجز بعد.

وعليه فان قيمة الأصول بعد التقييم أكبر من قيمتها الخاضعة للضريبة وهي **10000(16000–6000)**.فإذا كان للمؤسسة نية بيع الأصول فإن ضريبة الخصوم المؤجلة تقيم ب 20%. ضريبة الخصوم المؤجلة قيمت بمعدل **20%**. ماهي قيمة الضريبة المؤجلة في الحالتين لما لايكون للمؤسسة نية البيع، ولما يكون لديها نية البيع.

الحالة الاولى: عدم وجود نية البيع: أساس ضريبة الخصوم المؤجلة هو **9000 (19000–10000)**. معدل الضريبة **25%**.قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: **9000 x 25% = 2250**

الحالة

2		**التثبيت**	**9000**	
	105	**فارق اعادة التقييم**		**9000**
105		**فارق اعادة التقييم**	**2700**	
	134	**الضرائب المؤجلة على الخصوم**		**2700**

الثانية: وجود نية البيع: قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة هو **9000 (19000–10000)**.معدل الضريبة 25%.قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة: **9000 x 20% = 1800**

2		**التثبيت**	**9000**	
	105	**فارق اعادة التقييم**		**9000**
105		**فارق اعادة التقييم**	**1800**	
	134	**الضرائب المؤجلة على الخصوم**		**1800**

ملاحظة:

المعيار (IAS12) يوضح بأن[1]:

- الضرائب المؤجلة لا تحين.
- يجب أن تقدم في الميزانية منفصلة عن الضرائب المطلوبة.
- يجب أن لا تدمج ضمن الأصول و الديون الجارية.

3. الإفصاح :

بعد الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، لابد من الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

[1]Bernard raffournier (2005) OP; CIT . p. 115

-مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العامة لكل فترة معروضة.
-مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
-مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

أسئلة:

5. ما هو تعريف الفرق المؤقت حسب معنى المعيار؟
   - فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية.
   - فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية بعد إنقاص الفرق بين النواتج غير المخفضة نهائيا و الأعباء المعاد إدماجها نهائيا.
   - الفرق بين القيمة المحاسبية لأصل أو خصم و قاعدته الضريبية.
6. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الأصل المؤجل؟
   - مؤونة الإخطار غير المخفضة ضريبيا.
   - الخسائر المخفية في حالة المشاركة في فرع مع وجود النية في الانفصال.
7. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصم المؤجل؟
   - نتيجة المشاركة في مؤسسة لا يمكن التحكم في سياستها لتوزيع الارباح.
   - فرق العبء الملاحظ خلال الصفقة.
8. في أي حالة المعيار يتوقع عدم الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصوم المؤجلة؟
   - الفرق بين أصل مسجل بقيمته العادلة و قيمة اقتنائه.
   - أعباء للسداد، للتخفيض لم تسدد بعد و تظهر في الميزانية.

المحاضرة (8):المعيار IAS-16 الممتلكات و المصانع و المعدات

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة الثامنة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التعريف الجديد للتثبيتات العينية وفق المعيار المحاسبي رقم 16.
- ✓ التقييم الأولي و اللاحق للتثبيتات العينية.
- ✓ لإعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك و كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية .
- ✓ كيفية تسجيل عملية التنازل عن التثبيتات العينية.
- ✓ مختلف الجوانب التقنية الخاصة بعقارات التوظيف.

تمهيد:

من خلال القراءة الجديدة للتقييس المحاسبي، فإن التثبيتات تظهر كوعاء للمنافع الإقتصادية التي تنوي المؤسسة إستهلاكها لمدة طويلة. وعليه فإن التثبيتات المادية تمثل الجزء الأكبر من الأصول الإجمالية للمؤسسة، مما يجعلها ذات أهمية عند تقديم المؤسسة لوضعيتها المالية.

1. تعريف التثبيتات المادية IAS 16:

تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجزة من قبل المؤسسة التي:

- تستعمل في الإنتاج أو اللوازم و الخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية.
- ينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة.

ويشترط في إعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة إستخدامه لأكثر من فترة، وأن يكون مراقب من قبل المؤسسة، وأن تنتظر من إستخدامه تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية[1]. من أمثلة تلك العناصر: السلع، الأراضي، المباني، الآلات، السيارات، أثاث المكتب الخ...
النظام المحاسبي المالي يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بتاريخ تسجيل التثبيتات المادية كأصول، وتحديد القيمة المحاسبية و كيفية إهتلاكها.

2. التقييم الأولي:

التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل بجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية التي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية و المالية، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم

[1]Jean François des robert, François Méchin, Hervé puteaux, op , cit, p :37

غبر المسترجعة، والأعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع إستغلاله وجعله في موضع الإستخدام، وأيضا التقدير الأولى للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته.

أما إذا كانت السلع منتجة من قبل المؤسسة فإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر غير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية.

ملاحظة: خاصة بالأعباء المالية المرتبطة بالسداد المؤجل بعيدا عن شروط الدين العادي، الفرق بين الثمن الفوري ومجموع التسديدات يسجل ضمن الأعباء المالية على فترة الدين بشرط أن لا تدمج ضمن تكلفة الأصل كما ينص عليها المعيار **ias23**.

أ) المقاربة بالمكونات: كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدر منافع إقتصادية حسب نسق مختلف مثل مكونات الطائرة مثلا يجب أن يسجل ويهتلك بصفة منفصلة.حيث تكون لديه مدة إستخدام تختلف عن الأجزاء الأخرى للتثبيت، أو نمط إهتلاك مختلف،. تطبق هذه الطريقة في الحالات التالية:

- **إقتناء كل أو جزء من أصل مثبت:**العناصر ذات مدة الإستخدام والإهتلاك المختلف تسجل منفردة ضمن الأصول اذا كانت قيمة الوحدة ذات دلالة ويمكن تقييمها بصورة صادقة.
- **التجديد الجزئي للأصل:**في حالة إستبدال عنصر يمثل جزء من تجهيز، يسجل منفردا حيث:

* تكلفة التبديل للمكون تدرج ضمن الأصول
* القيمة الصافية المحاسبية للمكون المستبدل ضمن الأعباء (مستهلك).

ب) التكاليف اللاحقة المرتبطة بتثبيت مسجل سابقا لا تحسب إلا إذا إستوفت للشروط العامة لتسجيل الأصل (التثبيت المادي). وكل الأعباء اللاحقة الأخرى تسجل محاسبيا ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها.

كما تؤخذ بعين الإعتبار النفقات اللاحقة المرتبطة بالتثبيتات المادية وغير المادية المسجلة ضمن التثبيتات، فتسجل ضمن أعباء الفترة التي نشأت فيها إذا كان الغرض منها الإصلاح والصيانة للحفاظ على الحالة الراهنة للأصل، أو الرفع من كفاءة الأصل، الأمر الذي يستلزم إستنفاذ تلك النفقات. وتسجل ضمن التثبيتات إذا كان الغرض زيادة القيمة المحاسبية للأصل ، يعني أن المنافع الإقتصادية المتوقعة ستزيد عما كانت عليه في المستوى الأول، وبالتالي رسملتها. والتي توافق(الفقرة **23** من **IAS16**).

لرسملة التكاليف يجب توافر أحد الشروط التالية:

- حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
- حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
- حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل[1].

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق ،ص.478.

إن الإستثمارات تفقد جزءا من قيمتها نتيجة عامل الزمن و الإستعمال في الإستغلال والتطور التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب تحديد الإهتلاك .

مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التحيين في حالة التسديد المؤجل إذا تجاوز الشروط العادية للدين.

3. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية:

المعيار **IAS 16** يبين طريقتين للتسجيل:نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.إن الإختيار بين الطريقتين يتم حسب نوع التثبيتات، مع الأخذ بعين الإعتبار تجميع الأصول ذات الطبيعة والإستخدام المتماثل.

- **طريقة التكلفة:** تبين هذه الطريقة أنه بعد التسجيل الأولي كأصل، التثبيت المادي يجب أن يعالج محاسبيا بتكلفته مخفضا منه الإهتلاكات وخسائر القيمة.

القيمة المحاسبية = التكلفة – تراكم الاهتلاكات – تركم خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم:** تنص هذه الطريقة على أن تسجل التثبيتات المادية بالمبلغ المعاد تقديره، إنطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهتلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة[1].

عملية إعادة التقييم تجرى بإنتظام حتى لا يكون هناك إختلاف واضح بين القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة العادلة، التي يشترط أن تكون صادقة، أي أنها تمثل قيمة السوق أو تكلفة التبديل الصافية من الإهتلاكات.

- بالنسبة لخسارة القيمة الناتجة عن إعادة التقييم تسجل في حساب النتائج إلا إذا كان هناك فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة.
- فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة[2].
- فرق إعادة التقييم يسترجع ويحول إلى النتائج غير الموزعة حسب نسق إهتلاك الأصل المعاد تقييمه، أوفي حالة الاستغناء عن الأصل.

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمة السوق. هذه القيمة تحدد على أساس تقدير يقوم به المقومين المهنيين ذوي الاختصاص.

والأمثلة التالية تخص توضيح المعالجة المحاسبية عند إعادة تقييم بعض التثبيتات على النحو التالي:

مثال 1:إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك

في 12/31/ن قبل الجرد لدى احدى المؤسسات معدات صناعية قيمتها المحاسبية الصافية **1200000** دج، تكلفة اقتنائها **2000000** دج، عمرها الإنتاجي **10** سنوات، تراكم إهتلاكها في هذا التاريخ بلغ **800000** دج.

[1]catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p.52

[2] OBERT ROBERT, PRATIQUE DES NORMES IAS/IFRS OP; CIT :. P 52

تم إعادة تقييم هذه المعدات في نفس التاريخ بقيمة **1500000** دج. نسبة الضريبة **25IBS** %.

21		معدات صناعية	500000	
	281	إهتلاك المعدات		200000
	105	فرق التقييم		175000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		125000

ملاحظة: في نهاية كل فترة يتم إطفاء فائض إعادة التقييم على العمر الإنتاجي للإستثمار وذلك بتحويله إلى نتيجة الدورة بالشكل التالي:

105		فرق اعادة التقييم	17500	
	12	نتيجة الدورة		17500

175000 ÷ 10=17500 دج

مثال 2: إهتلاك أصل تم إعادة تقييمه

في 12/31/ن لدى احدى المؤسسات معدات صناعية تكلفة اقتنائها 1000000 دج تاريخ اقتناؤها 01/01/ ن، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، تم إهتلاكها بطريقة الأقساط الثابتة،قيمتها كأنقاض في نهاية المدة 100000 دج.

تم إعادة تقييم هذه المعدات في12/31/ ن بقيمة عادلة 950000 دج. نسبة الضريبة IBS 25% .

قيد الإهتلاك

681		مخصصات الإهتلاكات	90000	
	281	إهتلاك المعدات		90000
		(100000-1000000)÷10		

قيد إعادة التقييم

281		إهتلاك المعدات	90000	
	21	معدات صناعية		50000
	105	إعادة التقييم		30000
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		10000
		(100000-1000000)÷10		

4. مخطط

الإهتلاك

النظام المحاسبي المالي يحدد بأن كل مركب للتثبيت المادي الذي تكون تكلفته ذات دلالة بالنسبة لمجموع التثبيت، يجب أن يهتلك بصفة منفردة.ومن محددات مخطط الإهتلاك: الأساس، المدة والشكل.

أ) **القيمة القابلة للإهتلاك:** هيتكلفة الأصل أوكل مبلغ أخر بديل، مخفضا منه القيمة الباقية VR للأصل، الذي يوزع بصفة منتظمة على مدة إستخدامه.

مخصصات الإهتلاكات لكل فترة يجب أن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء بشرط أن ألا تحمل إلى القيمة المحاسبية لأصل أخر.

القيمة الباقية VR: المبلغ المتوقع أن تحصل عليه الوحدة حاليا من خروج الأصل، بعد تخفيض تكاليف الخروج المقدرة، إذا بلغ الأصل عمره الإنتاجي ويوجد على الحالة المقدرة في نهاية مدة المنفعة.

مبلغ إهتلاك الأصل يجب أن يوزع بإنتظام على مدة إستخدامه.

ب) **مدة الإستخدام:**

هي الفترة التي تنتظر فيها المؤسسة إستخدام الأصل، أو عدد الوحدات المنتجة أو المماثلة التي تنتظر المؤسسة الحصول عليها من الأصل.

ج) **طرق الإهتلاك:**

النظام المحاسبي المالي ينص على أن الإهتلاك يجب أن يعكس وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من المؤسسة (خطي، متناقص، أو طريقة الوحدات المنتجة).

كما يجب أن تشتمل مخططات الإهتلاك على القيمة الباقية التي يجب أن تحدد بصورة صادقة، ومدة الإستخدام وطريقة الإهتلاك يجب أن تراجع على الأقل في نهاية كل دورة سنوية[1].وأي تغيير في مخطط الإهتلاك لا بد أن يسجل محاسبيا كتغيير للتقديرات سيكون له (تأثير مستقبلي في حساب النتائج).

5. التنازل عن التثبيتات العينية

التثبيت المادي يحذف من الميزانية عند خروج الأصل، أو لم يعد يستعمل بصفة نهائية، وأن المؤسسة لم تعد تنتظر تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية من خروجه.

بالنسبة للنتيجة المترتبة عن إستبعاد أو خروج التثبيت المادي يجب أن تحدد بالفرق الحاصل بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب أن تسجل ضمن نواتج أو أعباء النشاطات العادية في حساب النتائج حسب القيد التالي:

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9

ـ حالة الربح

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
	2	التثبيت		x
	752	فوائض القيمة عن خروج التثبيتات		x

ـ حـ

الة الخسارة

512		ح/البنك	X	
28		إهتلاك التثبيت	X	
29		خسارة القيمة عن التثبيت	X	
652		نواقص القيمة عن خروج التثبيتات	X	
	2	التثبيت		x

6. الإفصاح:

حتى تكون القوائم المالية معبرة بصدق عن وضعية المؤسسة يجب أن تحدد لكل صنف من التثبيتات المادية:

-اتفاقات التقييم المستعملة لتحديد القيم الإجمالية المحاسبية.

-طرق الإهتلاكات المستخدمة.

-مدد الإستخدام أو معدلات الإهتلاك المستعملة.

-القيم الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

-مقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مبرزين التغيرات (المدخولات، المخروجات، الزيادات أو الإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة)[1].

[1] Stéphane brun, (2011):guide d'application des normes ias/ifrs, Berti Edition, Alger:. P.110

7. أسئلة:

6) اقتنت شركة مجموعة من التثبيتات من اجل التجديد، و قامت بالنفقات التالية، ما هي التي لا تسجل ضمن أعباء الفترة؟

- ثمن شراء الأرض. – أتعاب الموثق.
- ثمن شراء المبنى. – الاتعاب.
- حقوق التسجيل. – مصروفات المهندسين.

مصروفات العقود. – الإصلاحات الكبرى

7) نفس السؤال: ما هي التي تسجل ضمن الأراضي؟ و ضمن المباني؟

8) يعرف المعيار IAS16 الأصول المادية حسب مفهوم الملكية القانونية للأصل (صحيح أم خطأ).

9) القيمة العادلة لأصل ثابت مادي= تكلفتها التعويضية الجديدة (صحيح أم خطأ).

10) تم شراء آلة بمبلغ **30000** دج، قدرت مدة استعمالها ب **4** سنوات، يتضمن عقد الشراء عقد صيانة كل سنتين، و تكلفة الصيانة **4000** دج، ما هو سعر دخول الآلة؟

11) تم شراء آلة بمبلغ **220000** دج على الحساب(الدفع يتم بعد سنة من بداية استعمالها) فإذا علمت أن معدل التحديث السنوي هو **10%** فما هو المبلغ الذي ستظهر به الالة مع اصول الميزانية، حسب المعيار **IAS16.**

المحاضرة (9) المعيار (IAS 23) تكاليف الاقتراض

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة التاسعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الغرض من الإعانات العمومية و تكاليف الاقتراض.
- ✓ التمييز بين القرض و تكاليف الاقتراض.
- ✓ المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض.

تمهيد:

تخصيص معيار لتكاليف الاقتراض يدل على مدى أهمية هذا العنصر بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لذا وجب الاطلاع على مختلف الجوانب التي تمكن من التحكم في الميكانزمات الخاصة بالتسجيل المحاسبي.

1. القروض و تكاليف الإقتراض:

المؤسسة لا تعتمد فقط على التمويل الذاتي بل إن البحث عن مصادر خارجية للتمويل أصبح أمر ضروري للسماح للمؤسسة من زيادة إستثماراتها وتحسين إنتاجها وزيادة القدرة التنافسية. ويترتب عن هذا التمويل الخارجي سداد الدين عند إستحقاقه، مع سداد الفوائد في مواعيد إستحقاق دفعها.

1.1. القروض:

عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

المعيار(IAS 23) يوضح أنه "بالنسبة للديون المالية الأخرى بإستثناء المحتفظ بها لأغراض معاملة تجارية، تقيم بالتكلفة المهتلكة والمتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي، منقوصا منها التسديدات من الأصل، مضافا إليها أو منقوصا تراكم الإستهلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ في تاريخ الإستحقاق".

2.1. تكاليف الإقتراض:

المؤسسة لا تعتمد فقط على التمويل الذاتي بل أن البحث عن مصادر خارجية للتمويل أصبح أمر ضروري للسماح للمؤسسات من زيادة إستثماراتها وتحسين إنتاجها وزيادة القدرة التنافسية. يترتب عن هذا التمويل الخارجي سداد الدين عند إستحقاقه، وسداد الفوائد في مواعيد إستحقاق دفعها.

في حالة المديونية، الفوائد تطرح مشكلة ربطها بتكاليف السلع المقتناة أو المحققة الممولة بأموال مقترضة يعني رسملة تكاليف الإقتراض التي سيترتب عنها إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة، وذلك للأسباب التالية:

- تكاليف الإقتناء تحتوي منطقيا على حصة الفوائد على القرض الذي سمح بالحصول أو تصنيع السلعة المعينة.
- تحميل فوائد القروض على تكاليف السلع يسمح بتقريب تقييم الأصول بالتدفقات التي ستولدها.
- إدماج فوائد القروض يسمح بمقارنة جيدة بين التثبيتات المتحصل عليها والمنتجة.

إن المقصود بتكاليف الإقتراض حسب المعيار IAS 23اكل المصروفات التي تتحملها المؤسسة نتيجة إقتراض الأموال من الغير. بينما النظام المحاسبي المالي في مادته 3-126 يعرف تكاليف الإقتراض على أنها: " تلك الأعباء المرتبطة بإقتناء، بناء أو إنتاج أصل مؤهل يتطلب إنشائه وإعداده للإستخدام فترة زمنية طويلة أكبر من 12 شهر. ويمكن أن يكون هذا الأصل أحد عناصر المخزون الكرمي أو أحد التثبيتات المادية، كما قد يكون أصلا معنوي تم تطويره خلال الفترة".

كما يتطرق المعيار **(IAS 23)** للتكاليف الثانوية للقرض الواجب أخذها بالإعتبار عند المعالجة المحاسبية على مدى مدة القرض و هي:

- فوائد السحب على المكشوفات المصرفية والقروض.
- الأعباء المالية التي يقتضيها الإيجار التمويلي.
- فروق الصرف الناجمة عن الإقتراض بالعملة الصعبة.
- إستهلاك علاوات الإصدار، أو التسديدات المرتبطة بالقروض

هذه العلاوات تمثل أعباء إضافية للقرض توزع عادة على عمر القرض في شكل إهتلاكات[1] .

2. شروط إدماج تكاليف الإقتراض:

شروط إدماج تكاليف الإقتراض ترتكز على العناصر التالية:

أ) الأحداث المولدة للإدماج:يتم إدماج تكاليف الإقتراض إلى تكلفة السلعة المعنية مباشرة:
- عندما تكون النفقات المرتبطة بالإقتناء أو تحقيق السلعة قد تمت فعلا.
- تكاليف الإقتراض معتبرة.
- الأنشطة التحضيرية للإستخدام أو لبيع السلعة المعنية قيد الإنجاز.

ب) توقف الإدماج:يتم توقيف إدماج تكاليف الإقتراض إلى تكلفة السلعة المعنية مباشرة بعد:
- إتمام إنجاز السلعة، و تصبح جاهزة للإستخدام أو البيع.
- توقف إنتاج الأصل لفترة طويلة.

[1]Bernard raffournier OP; CIT , p. 226.

– عند الإنتهاء من أجزاء مستقلة من المشروع مع الإستمرار في أجزاء أخرى مع إمكانية إستخدام و إستغلال الأجزاء التي إنتهى منها العمل ، يجب التوقف عن رسملة الفوائد للأجزاء المنتهية.

ج) عدم إلغاء الإدماج: الشروط التالية لا تستدعي توقيف إدماج تكاليف الإقتراض:

– لما يتوقف الإنتاج لفترة قصيرة.

– لما يكون توقف الإنتاج مرتبط بالآجال الضرورية لإنجاز الأشغال التقنية أو الإدارية.

3. الأصول المعنية بالإرتباط بتكاليف الإقتراض:

المعيار **(IAS23)** يأخذ بخيار إرتباط الفوائد بتمويل الإقتناء أو الإنتاج لعناصر الأصول.

فالأصول التي تتطلب فترة طويلة للتحضير قبل بيعها أو إستخدامها هي فقط المعنية بالارتباط وهي[1]:

- المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من التخزين قبل بيعه و التي تتطلب في بعض الحالات فترة أكثر من سنة والتي تتطلب تمويل متوسط أو طويل الأجل بفوائد التي تستوجب تحميلها على التكلفة النهائية.
- التثبيتات التي تتطلب فترة طويلة للإنتاج أو التركيب.

4. المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض:

يتم التعامل مع تكاليف الإقتراض بطريقتين:

المعالجة الأصلية: يجب معالجة جميع تكاليف الإقتراض كأعباء، وتحميلها للفترة المالية التي تخصها. حيث يتم تحميل كل أعباء الإقتراض إلى قائمة النتائج و لا يتم رسملتها.

المعالجة البديلة المسموح بها: المعيار **(IAS 23)** يجيز رسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة بعملية إقتناء الأصل أو تشييده و إنتاجه، ويعتبر تكلفة الإقتراض جزء من تكلفة الأصل عند تحقق الشرطين التالين :

- ✓ من المتوقع أن تعود تكاليف الإقتراض بمنافع إقتصادية مستقبلية على المنشأة.
- ✓ من الممكن قياس التكلفة بصورة صادقة.

إذا لم تلبي تكاليف الإقتراض هذه الشروط ، يتم معالجتها كأعباء[2].

لما تتحصل المؤسسة على قرض بشكل محدد لأصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسملة تكاليف الإقتراض الفعلية المدفوعة عن ذلك القرض مع خصم الإيراد المتحقق من الإستثمار المؤقت لجزء منه غير مستغل للغاية التي إقترض من أجلها.وعندما يقوم المقترض بإستثمار جزء من القرض ويتحصل على عوائد، في هذه الحالة تخصم العوائد من تكاليف الإقتراض المدفوعة ويرسمل الباقي.

[1]A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :138

[2]pascal barneto op; cit . p.154

في حالة الإقتراض بشكل غير محدد لأصل معين، يتم إحتساب مبلغ الفائدة الواجبة الرسملة بناء على قيمة النفقات على الأصل وبإستخدام المتوسط المقرب لتكاليف الإقتراض للقروض ككل.

5. الإفصاح:

يستوجب الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التالية :

- الطريقة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ تكاليف الإقتراض المحتواة (المرسملة) في تكلفة الأصل خلال الفترة.
- معدل فائدة الإقتراض التي سترسمل ضمن تكلفة الأصل.
-

6. تمرين:

شركة (X) قامت ببناء عقار للاستعمال كمكاتب، بداية الاشغال في N/04/01 و النهاية في 01 /N/11، التكلفة بلغت: 500000 دج.

عملية التمويل تطلبت قرضين ابتداء من N/03/15:

- الأول: بقيمة 400000 دج من البنك BNA بمعدل 5% حتى N/12/31.
- الثاني: بقيمة 150000 دج من البنك BEA بمعدل 6% حتى N/12/31.

و على اعتبار أن المبالغ استلمت قبل بداية الأشغال، و ليس من الضروري التمويل الفوري للمشروع كليتا، فإنه تم توظيف:

- بمعدل 5% مبلغ: 300000 دج من 15 أفريل إلى 30 جوان N.
- بنفس المعدل مبلغ: 200000 دج من 01 جويلية إلى 30 سبتمبر N.

المطلوب:

حساب مبلغ الفوائد الواجب إدماجها في تكلفة البناء؟

المحاضرة (10): إنخفاضات الأصول (IAS 36)

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة العاشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ المصطلحات المتعلقة بانخفاضات الأصول.
- ✓ المعالجة المحاسبية في نهاية الفترة وفق نموذجي الإهتلاك و التكلفة .

تمهيد:

مفهوم إنخفاض الأصول يتميز عن مفهوم **الإهتلاك**. المعيار **(IAS 36)** (إنخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** وكذلك النظام المحاسبي المالي يفرقان بين **الإهتلاك** وخسارة القيمة. و الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على المؤسسة تطبيقها من أجل التأكد من أن أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل. وتحديد كيفية الإعتراف بخسائر القيمة في قيمة **الأصول** و كيفية قياسها وإسترجاعها

1. انخفاضات الأصول ias 36:

في البداية لابد من توضيح بعض المصطلحات التي تفيد في تحديد وتوضيح المفاهيم المرتبطة بتدهور الأصول[1]:

خسارة القيمة للأصـــل: زيادة القيمة الدفترية على القيمة القابلة للإسترجاع للأصل.

القيمة الدفترية للأصل: هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهتلاك المتراكم و خسائر القيمة المجمعة.

القيمة القابلة للاسترجاع VR:القيمة الأكبر بين القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع و قيمة الإستخدام.

قيمة الإستخدام: القيمة الحالية المخصومة لتدفقات الخزينة المستقبلية اللازم تحقيقها من الأصل وعند التخلص منه نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة مخفضا منها تكاليف البيع: المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل نتيجة صفقة في ظل شروط منافسة عادية بين أطراف راغبة وذوي معرفة، مخفضا منه تكاليف الخروج.

تكاليف الخروج: التكاليف الهامشية المرتبطة مباشرة بخروج أصل، بإستثناء الأعباء المالية وأعباء الضرائب على الأرباح.

[1]Pascal barneto op; cit . P.115

2. الإهتلاكات:

حسب مجلس معـايير المحاسبة الدولية **IASB** فإن تكلفة التثبيت تمثل أسـاس الإهتـلاك. أي أنه يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية.

ففي حالة حدوث أي تعديل مهم للوتيرة المنتظرة للمنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، يجب أن تعدل التوقعات والتقديرات التي تعكس هذا التغيير في الوتيرة.

إذا كان هذا التغيير ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويعدل المبلغ المخصص للإهتلاكات للفترة وللفترات المستقبلية.

و بالتالي لابد من تطبيق المبادئ التالية[1]:

- يوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة منتظمة على مدة إستخدام الأصل، مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب إستخدامه من قبل المؤسسة، بشرط تحديدها بصورة صادقة.
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه من أصل في نهاية مدة الإستخدام بعد طرح تكاليف الخروج المحتملة.
- طريقة إهتلاك أصل هي إنعكاس تطور إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل.

ملاحظة: السؤال المطروح هو متى يبدأ في حساب الإهتلاكات؟ هل إنطلاقا من تاريخ الإنتاج، أو تاريخ الوضع في الخدمة؟

معايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي يقومان على أساس مبدأ أفضلية الجوهر الإقتصادي عن الشكل القانوني، لذلك فإن الإهتلاك يبدأ من تاريخ بداية الأصل في الخدمة، ومدته هي مدة الإستخدام المتوقعة من التثبيت.

أما فيما يخص طريقة الإهتلاك يجب أن تعكس كيفية إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، والنظام المحاسبي المالي يترك الحرية للمؤسسة في الإختيار بين طرق الإهتلاك التالية: الخطي، المتناقص، المتزايد و طريقة عدد الوحدات المنتجة.

2. نموذج خسارة القيمة:

المعيار(IAS 36) ينص على أن كل مؤسسة مطالبة بإجراء إختبار خسارة القيمة في نهاية كل فترة إذا كان هناك مؤشر يدل على أن أصل ما نقصت قيمته نتيجة إنخفاض في المردود (أداء ضعيف، منافسة شديدة)، هذا المفهوم يختلف عن الإهتلاك الذي يعني إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية.وإذا تحقق ذلك المؤشر فعلى المؤسسة تقدير القيمة القابلة لإسترجاع الأصل.

[1]a. Kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT.p :164

فيما يخص خسارة القيمة، يجب أن ترتكز طريقة تقييم العناصر المسجلة في الحسابات كقاعدة عامة على إتفاقية التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصر الى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة (قيمة المنفعة)".

فالمعيار **(IAS 36)** ينص على "تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية".

* **ثمن البيع الصافي** هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل في إطار معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف على علم تام و دراية و تراضي، مع طرح تكاليف الخروج.

* **القيمة النفعية** لأي أصل هي القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

ملاحظة: – في حالة تعذر تحديد ثمن البيع الصافي تكون القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة النفعية.

– في حالة عدم قدرة أصل على توليد تدفقات خزينة مستقبلية، القيمة القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة.

في نهاية كل دورة المؤسسة مطالبة بالتحقق فيما إذا كان هناك مؤشر يؤكد وجود خسارة قيمة لأصل ما (بما فيها التثبيتات). في حالة حدوثها يجب مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للسلعة بقيمتها القابلة للتحصيل التي تمثل القيمة الأكبر بين ثمن البيع (قيمة السوق) وقيمة الإستخدام (القيمة المقدرة للتدفقات النقدية المنتظرة للإستعمال المستمر للأصل حتى خروجه من الميزانية). يجب تكوين مخصص يدعى **خسارة القيمة** إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من قيمة الإستخدام[1]. والتثبيتات التي تصاب بخسارة القيمة تكون محل مراجعة لمخطط الإهتلاك.

هذا التدهور في قيمة الأصول له مؤشرات داخلية و أخرى خارجية نذكر بعضا منها:

- مؤشرات خارجية

– إنخفاض القيمة السوقية للأصل،أكبر من الإنخفاض الناتج عن الإهتلاك.

– تغيير غير محبذ في المحيط التكنولوجي، الإقتصادي، القانوني أو السوق الذي تعمل فيه المؤسسة.

– إرتفاع معدلات الفائدة التي تؤثر على معدلات الخصم عند تحديد قيمة إستخدام الأصل.

– زيادة القيمة المحاسبية الصافية للأصل عن القيمة السوقية له.

[1]Pascal barneto OP; CIT . p.118

- مؤشرات داخلية

– تلف أو تدهور كمي في عناصر الأصول.

– تغيير سلبي في إستخدام الأصل.

– الأداء الإقتصادي أقل من التوقعات وما يترتب عنه من إنخفاض التدفقات النقدية التي يولدها الأصل.

3.إختبار الإنخفاض

من أجل تحديد قيمة إستخدام الأصل المعيار (IAS 36) يلزم المؤسسة بإجراء[1]:

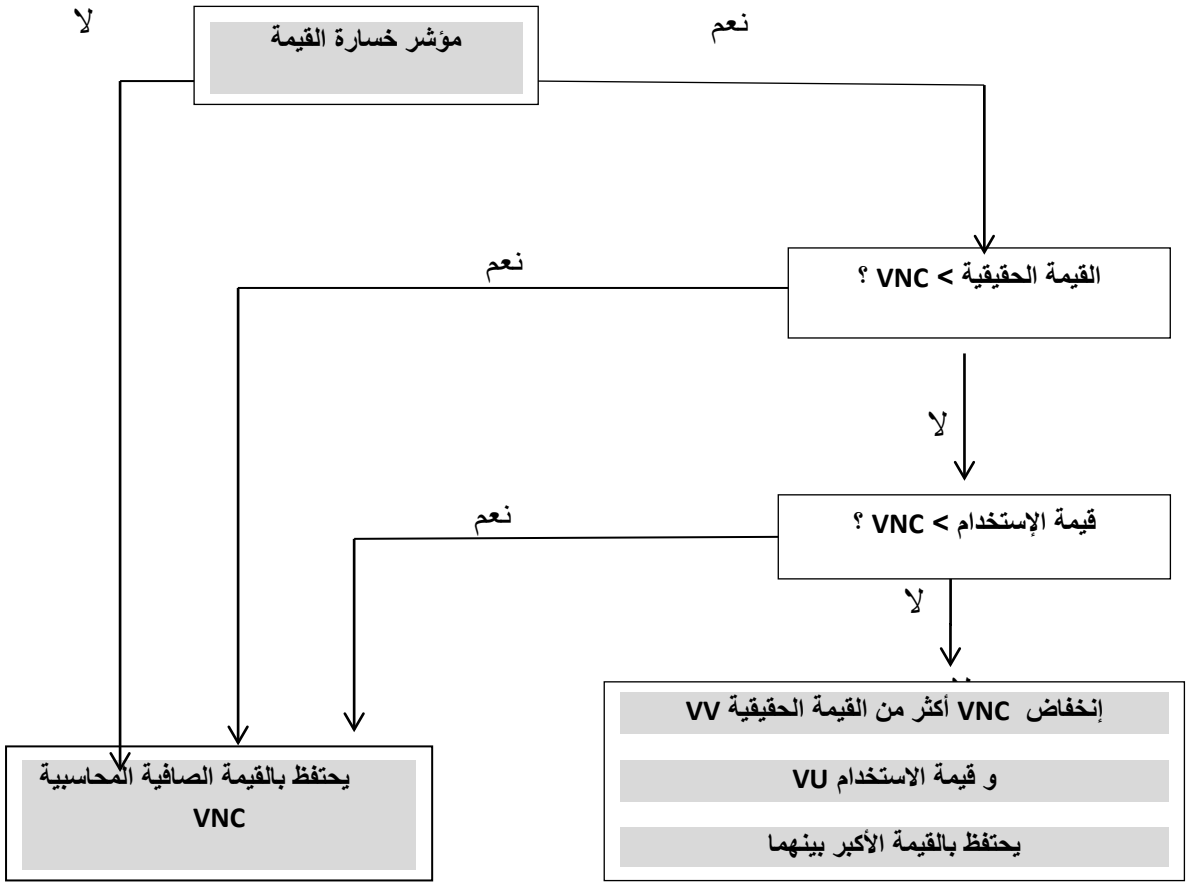
- تقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المحينة
- تقدير التدفقات الداخلة و الخارجة المتعلقة بالأصل في وضعه الحالي
- تقدي التدفقات خارج أنشطة التمويل و قبل الضرائب
- إستخدام الميزانيات التقديرية على فترة 5 سنوات كحد أقصى بالتقريب، ثم نستنتج تحديد معدل التحيين قبل الضرائب آخذين بعين الإعتبار:
  - القيمة الزمنية للنقود
  - الأخطار النوعية للأصل (إلا إذا أخذ في الحسبان)

كما يمكن التحقق من إختبار الإنخفاض بإستخدام الخطوات التالية:

- أولا التأكد من وجود مؤشر الذي يثبت خسارة القيمة.
- البحث عن قيمة التنازل.
- فإذا كانت قيمة التنازل(القيمة القابلة للتحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسارة قيمة.
- فإذا كانت قيمة التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تحديد قيمة الإستخدام.
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسار القيمة.
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تخفيض قيمة الأصل بطريقة تكون فيها القيمة المحاسبية الصافية هي الأكبر بين قيمة التنازل وقيمة الإستخدام.

والشكل التالي يوضح كيفية تحديد خسارة القيمة:

[1]A. kaddouri- a.mimeche , , OP; CIT . p 169-170



المصدر: من إعداد الأستاذ بالاعتماد على المرجع[1]

4. التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

- نموذج التكلفة:

في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة لابد من إجراء إختبار الإنخفاض: فاذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية المعيار **IAS 36** يلزم بتسجيل خسارة القيمة كعبء في حساب النتائج بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة و ذلك بتخفيض القيمة المحاسبية كما يلي[2] المادة 121-24:

681		مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	×	
	29××	خسارة قيمة المعدات الصناعية		×

والقيمة الحالية هي القيمة الأكبر بين القيمة الحقيقية و قيمة الإستخدام.

[1] Pascal barneto op; cit . p.115

[2] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

مثال: في 12/31/ ن قبل الجرد القيمة الأصلية للمعدات الصناعية 8000000 دج، تم إقتناؤها منذ 4 سنوات وبلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2400000 دج بمعدل 10%.بعد إجراء إختبار خسارة القيمة تبين وجود إنخفاض في قيمة المعدات، حيث بلغت القيمة العادلة للمعدات 5200000 دج وتكاليف البيع 400000 دج. أما القيمة الحالية (للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام هذه المعدات وقيمتها كخردة في نهاية عمر الإستثمار) هي5400000 دج.

- أولا يجب تحديد القيمة القابلة للإسترجاع و هي القيمة الأكبر بين صافي القيمة العادلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية:
  - صافي القيمة العادلة = 5200000- 400000 = 4800000 دج
  - القيمة الحالية للتدفقات النقدية = 5400000 دج.
  - وعليه فان القيمة القابلة للإسترجاع هي 5800000 دج لأنها أكبر من القيمة العادلة .
  - يتم تحديد خسارة القيمة بطرح القيمة القابلة للإسترداد من القيمة المحاسبية الصافية = (8000000 – 2400000) – 5400000 = 200000 خسارة
- بعد ذلك يتم ملاحظة الخسارة في اليومية كالاتي:

681		مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	20000	
	291	خسارة قيمة المعدات الصناعية	0	200000

- نموذج إعادة التقدير:

خسارة القيمة تعالج كإعادة تقدير سالب للأصول المسجلة بالمبلغ المعاد تقييمه[1] المادة121-24.
المثال الموالي يشرح حالة تعرض أصل أعيد تقييمه إلى إنخفاض القيمة، وكان لديه زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة السابقة. تتم معالجة خسارة القيمة بخصمها من فائض فرق إعادة التقييم، وفي حالة عدم كفايته تسجل ضمن الأعباء (مخصصات خسائر القيمة).

مثال: في 12/31/ ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 3 سنوات2100000 دج، تكلفة اقتنائها 3000000 دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 900000 دج بمعدل 10%.علما أنه يوجد فائض مسجل في الفترة السابقة نتيجة إعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 300000 دج في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 1700000 دج.

- أولا يجب تحديد خسارة قيمة المعدات الصناعية = القيمة المحاسبية الصافية- القيمة القابلة للإسترداد

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

= 2100000 –1700000 = 400000 دج

- القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

681		مخصصات خسائر قيمة الاصول غير الجارية	100000	
105		فرق اعادة التقييم	300000	
	291	خسائر قيمة المعدات الصناعية		100000
	281	اهتلاك المعدات الصناعية		300000

ملاحظة:

- يترتب عن ملاحظة خسارة القيمة: تغيير تلقائي لمخطط الإهتلاك.
- بعد تسجيل خسارة القيمة، يجب أن يعدل مخصص إهتلاكات الأصل بالنسبة للفترات المستقبلية، من أجل أن تكون القيمة المحاسبية المدققة للأصل مخفضا منها القيمة الباقية إن وجدت، موزعة بطريقة منظمة على مدة المنفعة المتبقية.

5. إسترجاع خسارة القيمة:

إذا تحسنت قيمة الأصول التي حدث فيها الإنخفاض، تقوم المؤسسة بإجراء إسترجاع خسارة القيمة، حيث يتم إتباع نفس الطريقة التي تم بها تحديد الإنخفاض عند إعداد الميزانية، فإذا لوحظ إنخفاض في قيمة خسائر القيمة يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد بشرط أن لا يصل إلى القيمة المحاسبية للأصل أكبر من لو لم تكن هناك خسارة قيمة.

ويتم الإعتراف بخسائر القيمة المسترجعة كدخل ضمن جدول حسابات النتائج، إلا اذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها[1] المادة121-23.

مثال: حالة تعرض أصل لإنخفاض القيمة في الفترة السابقة، وظهرت زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة اللاحقة، بمعنى زيادة قيمته العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية. هذه الزيادة ستجل ضمن النواتج في قائمة الدخل من خلال إسترجاع من خسائر قيمة الأصول غير الجارية، ويتم زيادة قيمة الأصل حتى يظهر بالقيمة العادلة.

في 12/31/ ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 5 سنوات 2000000 دج، تكلفة اقتنائها 4000000 دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2000000 دج بمعدل 10%.علما أنه توجد خسارة قيمة مسجلة في الفترة السابقة نتيجة أعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 250000 دج.

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:11

في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 2300000 دج.

أولا يجب تحديد فائض إعادة تقييم المعدات الصناعية = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية الصافية

= 2030000 –2000000 = 300000 دج

- القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي:

291		خسائر قيمة الاصول غير الجارية	250000	
28		إهتلاك المعدات	50000	
	781	إسترجاع من خسائر قيمة المعدات		250000
	104	فرق التقييم		50000

6. الإفصاح

بالنسبة لكل صنف من الأصول، يجب أن تبين القوائم المالية مبلغ خسائر القيمة وكذا الإسترجاعات المسجلة في حساب النتائج خلال الفترة و البنود التي تأثرت بالإنخفاض في قائمة الدخل[1].

أما على المستوى القطاعي يجب الإفصاح عن القطاعات الرئيسية فقط مثل خطوط الإنتاج، وخسائر القيمة التي تم الإعتراف بها، وخسائر القيمة التي تم إسترجاعها. أما اذا كانت قيمة إنخفاض القيمة أو الإسترجاع لأصل ما ذات أهمية لا بد من الإفصاح عن الأحداث التي أدت إلى ذلك، وتحديد الأصل وكذا طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه، وعن الأساس المعتمد لتحديد القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي نفسها القيمة العادلة.

[1]محمد ابو نصار- جمعة حميدات (2008): **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية**, دار وائل للنشر الاردن .ص.590.

المحاضرة (11):المعيار IAS-37 المؤونات و الإلتزامات خارج الميزانية

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة الحادية عشرة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ المؤونات و الالتزامات خارج الميزانية.
- ✓ شروط إدراج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات
- ✓ التسجيل المحاسبي لمؤونات المخاطر والأعباء.

تمهيد:

مفهوم إنخفاض الأصول يتميز عن مفهوم **الإهتلاك**. المعيار **(IAS 36)** (إنخفاض الأصول) حسب منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** يفرق بين **الإهتلاك** وخسارة القيمة. و الهدف هو توضيح الطرائق الواجب على المؤسسة تطبيقها من أجل التأكد من أن أصولها سجلت محاسبيا بقيمة لا تزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل. وتحديد كيفية الإعتراف بخسائر القيمة في قيمة **الأصول** و كيفية قياسها وإسترجاعها

1. المؤونات و الالتزامات خارج الميزانية:

1.1. مؤونات الأعباء والمخاطر:

إنطلاقا من مبدأ الحيطة و الحذر المعيار المحاسبي الدولي **IAS-37** ينص"أن المنشأة قد تتكبد خسائر أو مصروفات سيتم دفعها مستقبلا بناءً على أحداث معينة ستقع لاحقا مرتبطة بأحداث ماضية، الأمر الذي يستوجب تكوين مخصصات لمجابهة هذه الأحداث، بشرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ الى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[1]".

2.1. شروط إدراج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات:

لا تدرج مؤونات الأعباء والمخاطر في الحسابات إلا إذا توفرت الشروط التالية:

أ) أن يكون للمؤسسة إلتزام حالي إتجاه الغير:

إذا لم يكن للمؤسسة إختيار أخر للتخلص من إلتزامها.مجال المؤونة في هذه الحالة محدد بالغير، فمؤونة خسائر الإستغلال المستقبلية حسب المعيار**IAS-37** المؤونات، الخصوم المحتملة و الاصول المحتملة أصبحت ممنوعة لأنها لم تنتج عن إلتزام إتجاه الغير. كما لا يمكن تكوين مؤونة الإصلاحات الكبرى.

يوجد نوعان من الالتزامات[2]:

[1]A. kaddouri- a.mimeche , (2009) , OP; CIT .p :264

[2]Catherine maillet، anne le manh, OP; CIT .p122

- **إلتزامات قانونية:** التي بموجبها تلتزم المؤسسة بتطبيق القوانين والعقود، فالعملية هنا مرتبطة بالمسؤولية الإجتماعية، الإلتزامات الضريبية و الإجتماعية، مثل الإلتزام بإعادة إستثمار على حالته، فالمؤونة لا تسجل إلا إذا نشأ الإلتزام وتم نشر قرار التنفيذ.
- **إلتزامات ضمنية:** التي ترتبط بإحترام الأعراف والمحافظة على علاقات العمل الجيدة، ومن خلال هذا الإلتزام المهني، المؤسسة تقبل بعض المسؤوليات التي تتطلب أموال ويترتب عنها ديون، فالمؤسسة تعفي الجهة المقابلة من أي دين محتمل وتولد رضا قانوني لدى الغير. مثل المحافظة على البيئة، أو الإلتزام بإعادة السلع خلال فترة محددة لعدم مطابقتها للمواصفات.

ب) أن يكون ناتج عن حدث سابق:

يعني أن الإلتزام يجب أن يحدث قبل الإعتراف بالدين، وعليه فإن الشرط الأول أن يكون الدين قد حدث في تاريخ الإغلاق ويؤدي إلى إلتزام حالي يجب تسجيله محاسبيا. فالأضرار غير مسموح بها التي تضر بالمحيط وما يترتب عنها من صيانة للمرافق حتى ترجع على حالها وكذا الغرامات، فإنها تمثل حدث سابق يتولد عنه إلتزام حالي، يجب أن يسجل. أما الشرط الثاني فيتمثل في وجود الدائن في تاريخ الإغلاق يترتب عليه التزام حالي حتى تستطيع المؤسسة تكوين المؤونة.

ج) إحتمال خروج موارد تمثل منافع إقتصادية ضرورية لسداد الالتزام:

تكون المؤونة فقط إذا كان يحتمل حدوث الالتزام، أما في الحالة العكسية فلا تكون المؤونة،ويصبح في محل دين احتمالي الأمر الذي لا يمكن من تحديد التدفق المالي بكل دقة.

د) أن يتم تقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا به:

بإمكان المؤسسة تحديد تشكيلة من النتائج الممكنة ثم تقوم بتقدير موضوعي للإلتزام من أجل تسجيله محاسبيا.

إذا لم تتوفر هذه الشروط مجتمعة لا يتم تكوين أي مؤونة للأعباء، كما تلغى فكرة مؤونة الخسائر المحتملة، ويمنع تكوين مؤونة الصيانة الكبرى.

2. تقدير المؤونة:

عند تقدير المؤونة لا بد من مراعاة بعض الأمور والقضايا نذكر منها:

- المبلغ المسجل كمؤوتة يجب أن يكون أحسن تقدير للنفقة اللازمة لتسديد الإلتزام الحالي في نهاية السنة المالية حسب المادة 3-125 من النظام المحاسبي المالي[1]. بمعنى ان المخصص لحدث معين (تسوية نزاع قضائي- تنظيف البيئة- إعادة الهيكلة) يتم قياسه بالقيمة المخصومة بمعدل خصم قبل الضريبة.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص: 14

- الأخطار غير المؤكدة التي لا يمكن تجنبها لعدد من الأحداث والحالات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار حتى تصل الى تقييم أحسن للمؤونة.

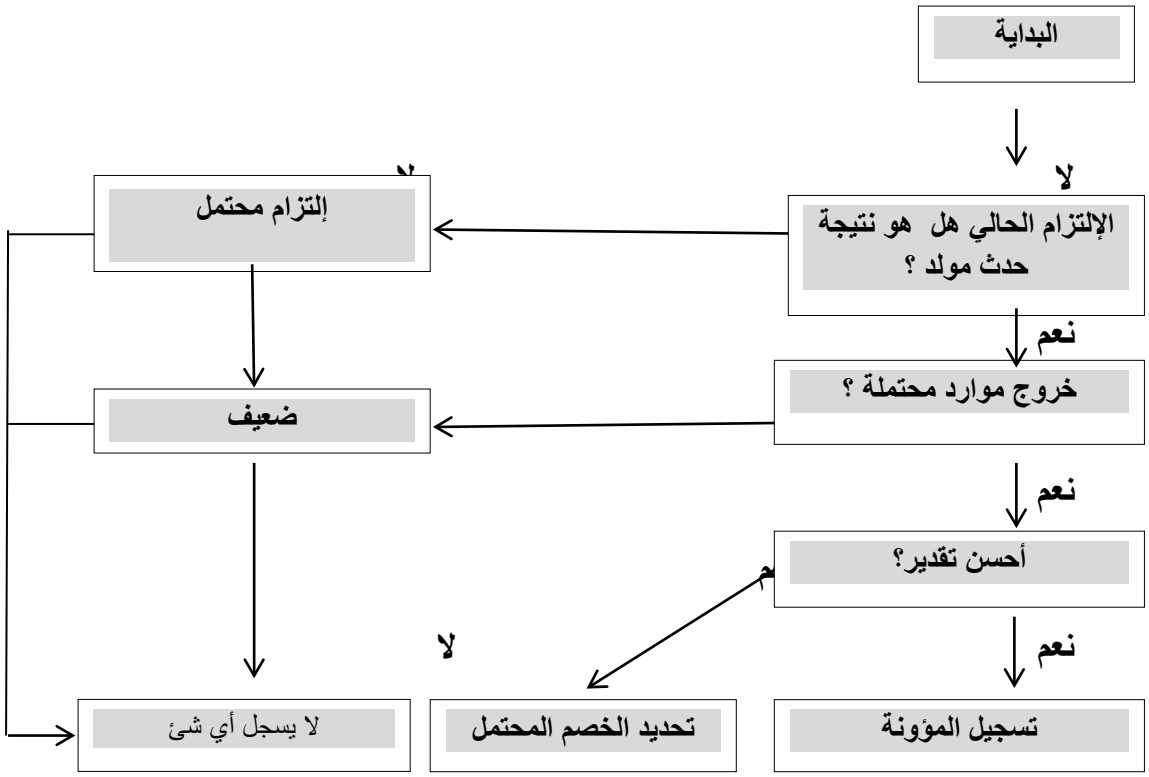
أ) المبلغ الواجب تسجيله: عند تسجيل المبلغ لابد من الأخذ بعين الإعتبار

- تقدير الأخطار و عدم المبالغة في المؤونة.
- الأحداث المستقبلية يمكن أن يكون لها أثر على المبلغ الضروري لإطفاء الإلتزام يجب إن يترجم مبلغ المؤونة عند وجود مؤشرات مبررة تدل على أن الأحداث سوف تقع.
- المؤونة يجب أن تكون قبل الضريبة.

ب) تحيين المؤونة: لما يكون تأثير عامل الزمن للنقود ذا دلالة، مبلغ المؤونة يجب أن يكون القيمة الحالية للنفقات المنتظرة الضرورية لتسديد الإلتزام.

ج) التعديلات اللاحقة: الأحداث اللاحقة التي ستؤثر على المبلغ اللازم لترصيد الإلتزام والتي يمكن إعتبارها مبررة تستوجب تعديل المؤونة.

الشكل التالي يبين لنا التنظيم المنهجي لإدراج مؤونات الأعباء و المخاطر في الحسابات:



المصدر: من إعداد الاستاذ بالاعتماد على المعيار 37

3. التسجيل المحاسبي لمؤونات المخاطر والأعباء:

أ) بالنسبة مؤونة الأخطار:

الأخطار هي المبالغ المهمة التي يحتمل أن تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات ناتجة عن نزاعات قضائية معهم، مثل النزاع مع الزبائن أو الموردين حول نوعية السلع، نزاع مع عامل بسبب توقيفه عن العمل...الخ[1]. وعليه منذ ظهور النزاع تكون المؤنة بالمبلغ المحتمل دفعه كتعويض للغير حسب الشكل التالي:

683		المخصصات للمؤونات – الخصوم غير الجارية	×	
	151	مؤونة الاخطار		×

في نهاية السنة الموالية إذا تبين أن مبلغ المؤونة لابد من إنقاصه أو إلغائه إذا أصبح غير مبرر يسجل القيد:

151		مؤونة الاخطار	×	
	783	إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات– الخصوم غير الجارية		×

ب) بالنسبة للمؤونات الاخرى للأعباء– الخصوم غير الجارية:

المؤونات الأخرى للأعباء هي المؤونات المتعلقة بالأعباء المحتمل أن تنفقها المؤسسة في الدورة المقبلة من أجل إزالة تثبيت، تطهير وإزالة تلوث، إعادة تأهيل موقع...الخ.

تكون مؤونة للأعباء في نهاية السنة الموالية عندما تتوقع المؤسسة حدوث عبء محتمل في السنوات الموالية بالقيد التالي:

683		المخصصات للمؤونات – الخصوم غير الجارية	×	
	158	المؤونة الأخرى للاعباء– الخصوم غير الجارية		×

أحيانا تلجأ المؤسسة الى تخفيض قيمة المخصص عندما يكون العبء المتوقع في نهاية السنة المالية الحالية أقل من المؤونة المسجلة سابقا حسب القيد التالي:

158		المؤونة الاخرى للاعباء–الخصوم غير الجارية	×	
	783	إسترجاعات الإستغلال عن للمؤونات		×

4. تطبيقات على حالات خاصة:

- مؤونة إعادة الهيكلة:

[1]philippe dessertine- patrick provillard,(2004),intégre les normes ias/ifrs, pearson education France .p :225

إعادة الهيكلة هو برنامج منظم و مخطط له بشكل محدد من طرف المؤسسة. وللإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة لا بد من وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة، و التعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم، ويستثنى من هذا المخصص تكاليف إعادة التدريب والتسويق و تكاليف الأنظمة الجديدة، بل يقتصر على التكاليف المباشرة للعملية فقط.

- حالة عقود البناء الخاسرة:

في حالة كون العقد سينتهي بخسارة، الإلتزام الحالي المرتبط بالعقد(يعني الخسارة المحتملة) يجب أن تسجل وتقيم في شكل مؤونة ضمن خصوم الميزانية.

- حالة الخسائر التشغيلية:

مؤونة الخسائر التشغيلية المستقبلية تتطلب تقديم مؤشر إنخفاض الأصول. حسب المادة 2-125 من النظام المحاسبي المالي فإنه يمنع تسجيل مؤونة للخسائر التشغيلية المستقبلية. في حالة خسارة قيمة أصول المؤسسة، لابد عليها تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في المعيار (IAS 36).

5. متطلبات الافصاح:

لكل فئة من مؤونة الأخطار لابد من تقديم في الملحق المعلومة التي تخص العناصر التالية[1]:

- القيمة الصافية المحاسبية في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات التي كونت خلال الفترة.
- كل المبالغ التي أستعملت والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة (الإسترجاعات نتيجة تخفيض المخصص) خلال الفترة.

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

- تحديد طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- التنبيه الى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة وتوضيح الإفتراضات في ذلك.
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

أسئلة:

1) التزمت مؤسسة اتجاه زبائنها باصلاح او تبديل المنتج المباع به عيب، هذه المؤسسة عليها؟

[1]pascal barneto op; cit . p.150

- ملاحظة أصل محتمل.
- ملاحظة خصم محتمل.
- ملاحظة مؤونة.

2) قررت مؤسسة غلق احد الفروع،قبل تاريخ الغلق لم يتخذ أي قرار، هل يجب أن؟

- تلاحظ أصل محتمل.
- تلاحظ خصم محتمل
- تلاحظ مؤونة.

3) ما هو العبء الذي لا يكون محل مؤونة إعادة البناء؟

*خسائر محتملة عن عقد جاري.

*خسائر الاستغلال المستقبلية.

*تكلفة إعادة التهيئة الناتج عن التزام المؤسسة اتجاه الغير، لديه في الأصل قرار معلن للغير قبل تاريخ الغلق.

4) بين بالنسبة للحالات التالية هل تكون مؤؤنة أم لا :

- أشغال الصيانة على تجهيزات أصيبت بتدهور خلال السنة؟
- القيام بعملية دعاية في نهاية الفترة تخص الفترة اللاحقة، يوجد عقد قبل نهاية الفترة؟
- لأسباب إقتصادية معروفة سوف تحقق المؤسسة خسارة في الفترة اللاحقة؟
- مؤسسة مختصة في بيع الآلات الالكترونية (تلفاز) بضمان سنة. و نتيجة خبرتها الضمان يمكن حدوثه في الفترة اللاحقة لعملية البيع في حدود 1.5% من الحالات؟
- مؤسسة ملتزمة في N−2 بعقد بناء سفينة. التسليم يتوقع في N+3. في نهاية N نتيجة ارتفاع بعض المصروفات سوف تحقق خسارة عن هذا العقد، و لن تستطيع استرجاعها من الزبائن؟
- المؤسسة في نزاع مع عامل قديم. قبل نهاية الفترة رفع ضدها قضية عدم تسديد ساعات إضافية؟

المحاضرة (12): المعيار IAS 38 التثبيتات المعنوية

❖ **أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة الثانية عشر على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ المقصود بالتثبيت المعنوي وفق المعيار **ias 38.**
- ✓ التسجيل و التقييم الأولي و النهائي للتثبيتات المعنوية.
- ✓ أهمية فارق الاقتناء.

تمهيد:

الجزء الكبير من ممتلكات المؤسسة هو غير مادي، بل هي أصول غير ملموسة، و في وقتنا الحالي تمثل الجزء الهام من رأسمال بعض المؤسسات.

1. تعريف التثبيتات المعنوية:

المعيار **IAS 38** يعرف التثبيت المعنوي بأنه "أصل غير نقدي معرف و بدون جوهر كمي". وعليه لا يدرج العنصر كتثبيت المعنوي إذا إستوفى الشروط التالية:

- إمكانية فصله بحيث يكون في إستطاعة المؤسسة بيعه، تحويله، تأجيره.
- أوأن يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية.
- إستطاعت المؤسسة تحقيق شرطان متزامنان وهو:
  - احتمال تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية.
  - التقييم الصادق لتكلفة الأصل.

المعيار **IAS 38** أدرج نفقات الدراسات والأبحاث ضمن الأصول المعنوية في الميزانية، بدلا من إدراجها في قائمة الدخل ضمن الأعباء الجارية في نهاية الدورة. وميز بين مرحلتين:

مرحلة البحث: بالنسبة لنفقات الأبحاث المنتظمة التي تهدف إلى إكتشاف و إبتكار معرفة جديدة، وينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة. فإنها تعتبر كأعباء ولا يمكن أن تكون إستثمارات لعدم توفر الشروط الضرورية لتسجيلها كأصل معنوي(الفقرة 45 من المعيار **IAS38**)[1].

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق. ص. 570.

مرحلة التطوير: بالنسبة للمصروفات الخاصة بتطوير المشروع و المتمثلة في ترجمة نتائج الأبحاث إلى خطة وتصميم منتج أو عملية، أو تؤدي إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الإستخدام، فإنها تسجل ضمن الأصول[1] إذا توفرت الشروط التالية:

- الكفاية التقنية
- النية من إتمام التثبيت المعنوي
- إمكانية الإستخدام أو بيع التثبيت المعنوي
- الشكل الذي من خلاله التثبيت المعنوي سيولد المنافع الإقتصادية المستقبلية
- توفر الموارد التقنية والمالية من أجل إتمام التطوير
- إمكانية التقييم بطريقة عادلة للنفقات اللازمة

مع ملاحظة أن العلامات، عناوين اليوميات، المجلات، قوائم الزبائن، والشهرة المولدة داخليا لا يمكن تسجيلهم ضمن التثبيتات المعنوية.

بالنسبة للنفقات اللاحقة الخاصة بالتثبيت المعنوي بمجرد إقتنائه أو إتمامه يجب أن تسجل ضمن الأعباء لما تصبح مستحقة حسب ما جاء في المادة 15-121 من النظام المحاسبي المالي، إلا إذا كانت تطابق شروط التسجيل السابقة الذكر، يجب أن يضافوا إلى تكلفة التثبيت المعنوي.

أما المصروفات التي سجلت في الأساس ضمن الأعباء عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، فلا يمكن إسترجاعها ضمن الأصول[2].

2. التسجيل والتقييم الأولي

يقيم التثبيت المعنوي في البداية[3] بالتكلفة التي تشتمل على ثمن الشراء بما في فيه حقوق الجمارك والرسوم غبر المسترجعة، بعد إنقاص كل التخفيضات ،وكذا كل التكاليف المباشرة المخصصة لتحضير الأصل من أجل الإستخدام المتوقع مثل تكاليف العمال من أجل وضع الأصل في الخدمة، تكاليف التحضير والتركيب، إختبارات التجريب، وغيرها.هذه التكاليف يجب أن تحين إذا كانت ستدفع لاحقا.

نموذج التكلفة يطبق على التثبيت المعنوي سواء أنشأ داخليا أو تم الحصول عليه من الخارج.

ملاحظة: الأصول غير الملموسة التي تنتج من خلال إندماج الأعمال أو عن طريق المبادلة مع أصل مالي آخر فإنها تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء إلا اذا كان لا يمكن قياسها بموثوقية فإنهيتم قياس الأصل المعنوي بالقيمة المحاسبية المسجلة في الدفاتر أو قيمة التنازل في حالة المبادلة.

3. التقييم اللاحق للتسجيل الأولي

[1]bernard raffournier OP; CIT. p. 387.

[2]pascal barneto OP; CIT . p.118

[3]catherine maillet ،anne le manh, op; cit .p.46

النظام المحاسبي المالي و كذا المعيار IAS 38 يقدمان طريقتان محاسبيتان لتقييم التثبيتات المعنوية:

- **نموذج التكلفة:** بعد التسجيل الأولي، التثبيت المعنوي يجب أن يسجل بتكلفته مخفضا منها تراكم الإهتلاكات وخسائر القيمة. يجب إفتراض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي هي الصفر إذا كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي أو هناك سوق نشط لمثل هذا الأصل.
- **نموذج إعادة التقييم:** المعيار **IAS 38** يسمح بتسجيل التثبيت المعنوي بمبلغ يعاد تقديره إلى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مخفضا منه تراكم الإهتلاكات و تراكم خسائر القيمة. القيمة العادلة يجب أن تحدد (فقط إذا كان السوق نشط). ويمكن القول بأن السوق نشط إذا توفرت 3 شروط:
  - تجانس العناصر التي هي محل تفاوض.
  - دوام وجود البائعين والمشترين المتوافقين
  - أن تكون الأسعار عمومية.

نموذج إعادة التقييم محدود في الميدان على بعض الحالات الخاصة مثل: حقوق السيارات، الصيد، حصص الإنتاج. وفي حالة عدم وجود سوق نشط التقييم يتم بطريقة التكلفة.

أيضا الفقرة **13-121** من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أن المدة النفعية لأي تثبيت معنوي لا تتجاوز 20 عاما، و عليه فانه في حالة الإهتلاك على مدة طويلة أو حالة عدم الإهتلاك يجب تقديم المعلومات الخاصة في الملحق. بينما المعيار **IAS 38** يبن فيما يخص التثبيتات المعنوية[2]:

- التي تكون مدة نفعيتها غير محددة لا يطبق عليها الإهتلاك، لكنها تخضع لتجربة الإختبار من أجل تحديد خسارة القيمة.

- أما التي تكون مدتها محددة، و المنافع الإقتصادية التي تنتجها تستهلك على مدار السنوات، لابد أن تطبق الإهتلاكات على العمر الإنتاجي الذي يمكن تحديده من خلال مجموعة من العوامل: دورة حياة الأصل، تطور الطلب، المنافسة، مستوى نفقات الصيانة، مدة الحماية القانونية، مدة الإهتلاك المستعمل على السلع المرتبطة بها.

مثال: في **01/02/ ن** تحصلت شركة على رخصة استغلال سوق الجملة للخضر و الفواكه لمدة **10** سنوات بقيمة **400000** دج، مع العلم أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهتلاك الثابت لإطفاء الأصل المعنوي.

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص:9

[2] catherine maillet ،anne le manh, op; cit .p.48

في نهاية الفترة السادسة و نتيجة إزدهار نشاط السوق إرتفعت قيمة الرخصة العادلة الى **300000** دج. والمطلوب توضيح التسجيل المحاسبي للعنصر المعنوي في نهاية الفترة السادسة باستخدام أسلوب اعادة التقييم.

- الإهتلاك السنوي لرخصة الاستغلال **400000÷10= 40000 دج**
- تراكمالإهتلاك في نهاية الفترة السادسة **240000 دج**
- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية الفترة السادسة **400000 –240000 = 160000 دج.**
- فائض إعادة التقييم **300000 –160000 =140000 دج.**

المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الاصل غير الملموس تتم بإحدى الطريقتين:

و عليه فإن المعالجة المحاسبية تقوم على الغاء الإهتلاك و خسائر القيمة، ثم تسجيل فائض إعادة التقييم.

28		اهتلاك العناصر غير الملموسة	240000	
	20	العناصر غير الملموسة		240000
20		العناصر غير الملموسة	140000	
	105	فائض اعادة التقييم		140000

4. فارق الإقتناء:

فيما يخص شهرة المحل و من أجل تثبيتها لابد من مقارنة قيمة الأصول الملموسة و غير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء المنشأة المقتناة، والفرق يمثل قيمة شهرة المحل.

فعملية تحديد سعر شراء المنشأة والشهرة الناتجة عنها عملية صعبة، فإذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة للأصول، فإنه من الصعب تحديد قيمة العناصر غير الملموسة مثل الإدارة الجيدة و الزبائن وسمعة المؤسسة.

من بين الطرق الكثيرة لتقييم شهرة المحل طريقة الأرباح غير العادية، المتمثلة في الأرباح التي تحققها المؤسسة مقارنة مع الأرباح العادية في المؤسسات الشبيهة، بشرط تحديد معدل العائد العادي ومعدل الخصم الذي يستخدم في تحديد القيمة الحالية في الفترة التي سيتم فيها خصم الأرباح غير العادية.

أحيانا تحدث الحالة العكسية التي تكون فيها القيمة العادلة (قيمة السوق) للأصول المقتناة أكبر من سعر شرائها، في هذه الحالة تكون شهرة المحل سالبة، ويكون من الأفضل للشركة أن تبيع الأصول منفردة عن بيعها مجتمعة

المادة **13 –132** من النظام المحاسبي المالي[1] تنص على أنه يتم تحديد فارق الإقتناء (الإدماج) الأول المثبت لدى دخول كيان ما في الإدماج بالفرق بين:

[1]الجريدة الرسمية ،رقم 19، مرجع سابق، ص:17

- تكلفة اقتناء سندات المؤسسة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه الأسهم.
- الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المؤسسة التي تعود إلى الشركة المالكة، بما فيها حصة النتيجة المكتتب عند دخول المؤسسة في محيط الإدماج.

أما المادة **14-132** من النظام المحاسبي المالي تشرح مكونات فارق الإقتناء على أنه: " يتركب فارق الإقتناء الأول الإيجابي على العموم من عنصرين إثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة عند تحضير الحسابات المدمجة:

- فارق التقييم الموافق للفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ إقتناء السندات.
- فارق الإقتناء (**GOODWILL**) الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، و الذي هو مسجل في منصب خاص في الأصول.

أما المادة **15-132** من النظام المحاسبي المالي تنص على أنه في إطار عملية الإدماج:

- تنسب فوارق التحميل إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الإقتناء.
- يسجل فارق الإقتناء ضمن الأصول غير الجارية للميزانية في صنف محدد إذا كان موجبا، في الحالة العكسية يسجل ضمن خصوم الميزانية و يمثل نواتج مقيدة سلفا حساب **487**.

ملاحظة:

المادة **16-132** من النظام المحاسبي المالي[1] التي تنص على أن يتم في نهاية كل فترة جردية مقارنة مبلغ فارق الإقتناء الايجابي مع القيمة الإقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق. ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الإقتناء عند الإنقضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق الى قيمته الإقتصادية.علما أن خسارة القيمة لفارق الإقتناء (**GOODWILL**) غير إنعكاسية، ولا يمكن إسترجاعها لاحقا.

4. الإفصاح

بالنسبة لكل عنصر من التثبيتات المعنوية، القوائم المالية تظهر المعلومات التالية:

- مدد الإستخدام آو معدلات الإهتلاك المستعملة وكذا نوع الإهتلاك المطبق.
- القيمة الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهتلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية (للفترة وn و n-1) في بداية و نهاية الفترة، مع إظهار: الزيادات والإنقاصات الناتجة عن إعادة التقدير، خسائر القيمة والإهتلاكات المسجلة[2].

5. أسئلة:

1) من بين النفقات التالية، ما هي التي لا تعتبر كنفقة تطوير؟

[1] الجريدة الرسمية، رقم 19، مرجع سابق، ص: 17

[2] Brun stephan, OP; CIT :. p.117.

- النفقة المرتبطة بالأنشطة التي تهدف إلى اقتناء معارف جديدة.
- النفقة المرتبطة بفهم الطرائق و الخدمات الجديدة أو المحسنة.
- النفقة المرتبطة بالبناء أو اختبار الإنتاج التجريبي أو الاستخدام الأولي للنماذج.

2) لماذا لم يحدد المعيار أبدا اهتلاك التثبيت المعنوي؟

- على مدة محددة من الإدارة الضريبية.
- على الفترة التي من اجلها المؤسسة تنتظر استخدام الأصل.
- على عدد وحدات إنتاج التي تنتظر المؤسسة تحقيقه من الأصل.

3) في أي حالة التثبيت المعنوي يمكن إعادة تقييمه؟

- ✓ على الخيار و بقيمة محددة كمرجع انطلاقا في سوق نشط.
- ✓ لما يكون التسجيل الأولي قد تم بمبلغ يختلف عن التكلفة.
- ✓ لما يسجل التثبيت العيني تقريبا كعبء

الخاتمة

شملت هذه المطبوعة على اثنتا عشرة محاضرة غطت معظم عناصر المعايير المحاسبية الدولية IAS، المخصصة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة و محاسبة و تدقيق. هذه المجموعة من المعايير خصصت لدراسة و معالجة بنود أهم قائمة في المؤسسة الاقتصادية ألا و هي الميزانية، التي تعبر عن القيمة الحقيقية للمؤسسة، و من خلالها كل جهة من الأطراف المستخدمة اتخاذ القرارات السليمة. الأمر الذي استوجب التطرق في المحاضرات على المعايير المحاسبية الدولية التي تخص تلك البنود و مقارنتها بما جاء في النظام المحاسبي المالي. مبرزين في طلك أهم النقاط الهامة و التعريفات المختلفة و مختلف طرق التقييم و التسجيل المحاسبي. محاولين في مكين الطالب من توسيع معارفه و زيادة مهاراته الفنية، و تدعيمه بكل ما من شانه أن يجعله يؤذي مهامه على أحسم ما يرام.

كل ذلك يأتي تماشيا مع الواقع كون الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية كان لابد لها من أن تتوج بإصلاح النظام المحاسبي و جعله يتماشى مع المتطلبات الإقتصادية العالمية، والنظام المحاسبي المالي أخذ بعين الإعتبار ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، لذلك كان لابد من تحيين المعلومات لطلبة هاذين اللتخصصين حتى يكون في مقدورهم مستقبلا التعبير عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة بمصداقية، و بالتالي تحسين المعلومات المحاسبية التي تفيد في إتخاذ القرارات الصحيحة.

الملاحق

الملحق رقم .1. **ميزانية بتاريخ ....**

الأصول	ملحوظة	ن			ن-1
		إجمالي	اهتلاك و مؤونات	صافي	الصافي
أصـــول غير جارية					
فرق الاقتناء (goodwill)					
استثمارات غير مادية					
استثمارات مادية					
الأراضي					
المباني					
استثمارات أخرى مادية					
استثمارات حق الامتياز					
استثمارات قيد التنفيذ					
استثمارات مالية					
سندات تحت المعادلة					
مساهمات أخرى و مدينون آخرون					
سندات أخرى ثابتة					
اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية					
الضرائب المؤجلة					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جـارية					
المخـزونات و قيد التنفيذ					
المدينون والأصول المماثلة					
الزبائن					
مدينون آخرون					
الضرائب والعناصر المرتبطة بها					
المدينون الآخرون والأصول المماثلة					
النقديات و المماثلة					
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية					
الخزينة					
مجـموع الأصول الجارية					
المـجموع العام للأصول					

الميزانية بتاريخ ....

الخصوم	ملحوظة	ن	ن-1
الأمـــــوال الخاصة			
الرأسمال المدفوع			
الرأسمال غير المدفوع			
علاوات واحتياطات			
فرق إعادة التقييم			
فرق المعادلة(1)			
النتيجة الصافية			
أموال خاصة أخرى- الرصيد المرحل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصــوم غير الجارية			
القروض و الديون المالية			
الضرائب (المؤجلة و المقدرة)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية2			
الخصــوم الجارية			
الموردون و الحسابات المرتبطة			
الضرائب			
ديون أخرى			
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية 3			
المـجموع العام للخصوم			

(1) تستعمل فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

و الشكل التالي يبين محتوى عناصر الميزانية

الميزانية بتاريخ ....

الأصول	ن الإجمالي	ن الاهتلاكات
أصـــول غير جارية		
فارق الشراء (goodwill)	207	2807, 2907
تثبيتات غير مادية	20 (باستثناء207)	280(باستثناء2807)
		290(باستثناء 2907)
تثـبيتات مادية	22/21 (باستثناء229)	292, ,291282,281
تثبيتات قيد التنفيذ	23	293
تثبـيتات مالية		
سندات تحت المعادلة	265	
مساهمات أخرى و مدينون مرتبطون	26 (باستثناء265, 269)	
سندات أخرى ثابتة	273/272/271	
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية	276/275/274	
مجموع الأصول غير الجارية		
أصـــول جـارية		
المخـزونات و قيد التنفيذ	30 الى38	39
المدينون والاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (باتثناء419)	491
مدينون آخرون	409, مدين [44,43,42 (باستثناء 444 و 448), 46,45, 486 , 489]	496, 495
الضرائب	447,445,444	
الأصول الأخرى الجارية	48 المدين	
النقديات و المتشابهة		
التوظيفات و الأصول المالية الأخرى	50(باستثناء 509)	
الخزينة	519و المدينين الآخرين 51/ مدين 52/, 53, 54	**5**9
مجـموع الأصول الجارية		
المـجموع العام للأصول		

الخصوم	ن
الأمـــــوال الخاصة	
الرأسمال الصادر	108, 101
الرأسمال غير المطلوب	109
العلاوات والاحتياطات	106, 104
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة(1)	107
النتيجة الصافية	12
أموال خاصة أخرى– الترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة(1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصــوم الــغير الجارية	
القروض و الديون المالية	17, 16
الضرائب (المؤجلة و الممونة)	155, 134
ديون أخرى غير جارية	229
مؤونات ونواتج مسجلة سلفا	15 (باستثناء155),131, 132
مجموع الخصــوم غير الجارية 2	
الخصــوم الجارية	
الموردون و الحسابات المرتبطة	40 (باستثناء 409)
الضرائب	الحسابات الدائنة ل 444, 445 , 447,
ديون أخرى	419, 509, دائن [42, 43, 44 (باستثناء 444 إلى 447) 45 ,48,46]
خزينة الخصوم	519 و ديون أخرى 51, دائن 52
مجموع الخصــوم الجارية 3	
المـجموع العام للخــصوم	

الملحق رقم .2. **جدول حسابات النتائج** (حسب الطبيعة)

للفترة من إلى

العناصر	ملحوظة	ن	ن-1
رقم الأعمال			
تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ			
الانتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج الفترة			
مشتريات مستهلكة			
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى			
2- استـــــهلاك الفترة			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
ضرائب و رسوم, و المدفوعات المشابهة			
4- الفـائض الإجمالي للاستغلال			
المنتجات العملياتية أخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
5- الـــــنتيجة التشغيلية			
نـــواتج مـالية			
أعباء مـالية			
6- الـــنتيجة المـــالية			
7- النتـيجة العادية قبل الضريبة (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية			
مجموع نواتج النشاطات العادية			
مجموع أعباء النشاطات العادية			
8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
العناصر غير العادية (نواتج) (للتوضيح)			
العناصر غير العادية (أعباء) (للتوضيح)			
9- الـــــنتيجة غير العادية			
10- النتـــيجة الصافية للفترة			
الحصة في النتائج الصافية للشركات موضع المعادلة(1)			
11النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع (1)			

جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)

للفترة من إلى

العناصر	ملحوظة	ن	ن-1
رقـم الأعمال			
تكـلفة المبيعات			
1- الهـــامش الإجمالي			
نواتـج تشغيلية أخرى			
تكـاليف تجارية			
أعباء إدارية			
أعباء أخرى تشغيلية			
2- النتـــيجة العملياتية			
تقديم مفصل للأعباء حسب طبيعتها			
(مصروفات المستخدمين, مخصصات الاهتلاكات)			
أعباء مالية			
3- النتـــيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب المطلوبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
4- النتـيجة الصافية للنشاطات العادية			
أعباء غير عادية			
نـــواتج غير عادية			
5- النـــتيجة الصافية للفترة			
حصة النتائج الصافية للشركات موضع للمعادلة(1)			
6- النتيجة الصافية للمجموعة المدمجة(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع (1)			

(1) يستخدم فقط عند تقديم القوائم المالية المدمجة

الملحق رقم .3. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(A)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المادية أو المعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن للتثبيتات المادية أو المعنوية			
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية			
تحصيلات على التنازل للتثبيتات المالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (B)			
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			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغيـرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغـــير أموال الخـزينة خلال الفترة			

جـــدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من الى

	ن	ن-1	التغير
<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية</u>			
نتيجة السنة المالية الصافية			
تصحـــحات من اجل:			
- الاهتلاكات و المؤونات			
- تغير الضرائب المؤجلة			
- تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردون و الديون الأخرى			
- زائد أو ناقص قيم التنازل, الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)			
<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</u>			
تصحيحات على اقتناء التثبيتات			
تحصيلات من التنازل عن التثبيتات			
تأثيرات تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات الخزينة الناجمة المرتبطة بعمليات الاستثمار (B)			
<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل</u>			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة الرأسمال النقدي			
إصدار القروض			
تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (C)			
تغير أموال الخزينة للفترة (A+B+C)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغييرات أموال الخزينة			

الملحق رقم .4.

كشف تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظات	الرأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فاق التقييم	فاق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر ن-2						
تغيير الطريقة المحاسبة تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة الرأسمال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر ن-1						
تغيير الطريقة لمحاسبة تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج حصص المدفوعة زيادة الرأسمال النتيجة الصافية للسنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر ن						

الملحق رقم .5.

تطور التثبيتات و الأصول المالية غير الجارية

العناصر	ملحوظة	قيمة إجمالية في بداية الفترة	زيادات الفترة	نقصان الفترة	قيمة إجمالية في نهاية الفترة
التثبيتات المعنوية التثبيتات المادية المساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

- كل عنصر يسجل حسب ترتيبه العناصر في الميزانية
- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق المعني.
- عمود الزيادة يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص الاقتناء و المساهمات و الإنشاء.
- عمود النقصان يمكن أن يقسم حسب الضرورة فيما يخص التنازل الوضع خارج الخدمة.

- **جـــــدول الاهتلاكات**

العناصر	ملحوظة	الاهتلاكات المجمعة في بداية الفترة	زيادة مخصصات الفترة	نقص العناصر التي خرجت	الاهتلاكات المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL التثبيتات المعنوية التثبيتات المادية المساهمات أصول مالية أخري غير جارية					

- كل عنصر يظهر على الأقل حسب ترتيب العناصر في الميزانية
- عمود الملحوظة يسمح بالرجوع إلى المعلومات التكميلية المسجلة في الملحق الذي يخص العنصر (مدة الاستعمال, أو معدل الاهتلاك المستعمل, تغيرات معدل الاهتلاكات...).

- **جدول خسائر القيمة على التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية**

العناصر	ملحوظة	خسائر القيمة المجمعة في بداية الفترة	زيادة خسائر القيمة للفترة	استرجاع من خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية الفترة
GOODWIL					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات المادية					
المساهمات					
أصول مالية أخري غير جارية					

- **جدول المساهمات (الفروع و الوحدات المشتركة)**

الفروع و الوحدات المشتركة	ملحوظة	أموال خاصة	الرأسمال	حصة الراسمال المحتجز(%)	نتيجة أخر فترة	اقراضات وتسبيقات مسلمة	حصص أرباح مستلمة	القيمة المحاسبية للسندات المحتجزة
الفروع								
الوحدة A								
الوحدة B								
الوحدات المشتركة								
الوحدة 1								
الوحدة 2								

- **جـــــدول المؤونات**

العناصر	ملحوظة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة	مخصصات الفترة	استرجاع الفترة	المؤونات المجمعة في بداية الفترة
مؤونة الخصوم غير الجارية مؤونة المنح والالتزامات المماثلة مؤونة الضرائب مؤونة النزاعات					
المجموع					
مؤونة الخصوم الجارية مؤونة أخرى مرتبطة بالعمال مؤونة الضرائب					
المجموع					

- **كشف استحقاق الحقوق و الديون في بداية الفترة**

العناصر	ملحوظة	سنة على لأكثر	من سن إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
مدينون اقراضات الزبائن الضرائب مدينون آخرون					
المجموع					
الديون القروض ديون أخرى الموردون الضرائب دائنون آخرون					
المجموع					

المراجع بالعربية:

- محمود السيد الناغي(2011): نظرية المحاسبة : المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصور–مصر.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2008): المحاسبة الدولية و معاييرها: دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان
- محمد أبو نصار،(2008): جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2008): إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة : دار الثقافة ، الاسكندرية مصر.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2007): نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- وليد ناجي الحيالي(2007): الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدنمارك.
- عقاري مصطفى (2004): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة نيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف .
- دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (2003): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية .
- أحمد محمد نور (2003–2004): المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية الإسكندرية مصر.
- أحمد محمد نور، (2003): مبادئ المحاسبة المالية : دار النشر الثقافية ، الإسكندرية، مصر.
- طارق عبد العالي حماد (2002–2003): موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية.
- حسين القاضي، مأمون حمدان (2001): نظرية المحاسبة : الدار الدولية للنشر و التوزيع ، عمان الاردن.
- عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت.

المراجع بالفرنسية:

- améliorer l’information financière en ifrs,berti Edition dunod,):2012(Éric tort -Lionel escaffre, .paris
- guide d’application des normes ias/ifrs, Berti Edition, Alger):2011(Stéphane brun,
- Bruno Bachy – Michel Sion,(2009),analyse financière des comptes consolides normes ifrs’, dunod paris.
- pascal barneto, (2008) : application aux états financiers,2 Edition dunod paris.
- Stephan brun ,(2006) : normes comptables internationales ias/ifrs, gualino éditeur ,paris.
- pascal barneto, (2004) : normes ias / ifrs, application aux états financier Edition dunod.
- Bernard raffournier, (2005): les normes comptables internationales (ifrs / ias) 2 éditions économisa. paris.
- Edition ، Anne le manh, (2006) : normes comptables internationales ias / ifrs،Catherine maillet Berti.
- Edition ، Herve Puteaux, (2004) : normes ifrs et pme، François mechin،jean François des robert dunod.
- obert Ropert, (2004) : pratique des normes ias/ifrs ; Edition dunod paris.
- Philippe dessertine- patrickprovillard,(2004),comptabilité’, Pearson éducation France,
- Josette peyrard , jean- davidavenel, max peyrard (2006) : analyse financiere ,9EDITIONVUIPERT

- obert Roper, (2006) : le petit ifrs 2006/2007 ; Edition dunod paris
- Mohamed benaibouche, (1989) : initiation a la nouvelle technique comptable, office des publications universitaires, Alger.
- a. kaddouri- a.mimeche , (2009) , cours de comptabilité' financière , selon les normes , ias/ifrs et le scf 2007 , enag Edition, Alger .