جامـــعة وهـــران 2

كلية العلوم اقتصادية التجارية و علوم التسيير

مطبوعة

معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS

موجهة لطلبة الماسترتخصص: تدقيق ومحاسبة، محاسبة

مقدمة من طرف :

الدكتور بومدين محمد رشيد

أستاذ محاضر قسم – أ –

السنة 2024/2023

جامـــعة وهـــران 2

كلية العلوم اقتصادية التجارية و علوم التسيير

مطبوعة

معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS

موجهة لطلبة الماسترتخصص: تدقيق ومحاسبة، محاسبة

مقدمة من طرف :

الدكتور بومدين محمد رشيد

أستاذ محاضر قسم – أ –

السنة 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
المقدمة.....	أ
الفصل الأول: مدخل مفاهيمي إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية.....	**4**
الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....	**19**
الفصل الثالث: معايير الأدوات المالية.....	**31**
الفصل الرابع: تجميع الحسابات و اندماج الشركات.....	**58**
الفصل الخامس: إيرادات و مصاريف أخرى.....	**86**
الفصل السادس: المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.....	**110**
الخاتمة	**118**
قائمة المصادر و المرجع.....	

تقديم المطبوعة:

إنا الهدف من المحاسبة هو تشجيع المستثمرين و هذا بتقديم معلومات شفافة، صادقة وقانونية تضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم. فالمحاسبة تعتبر مصدر المعلومات المالية و الغير المالية الموثوق فيه . بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة وذلك حتى تساعد المستثمرين على تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بينها واختيار أحسنها. و تقدم الصورة الصادقة عن الوضعية المالية في مقابل التزامات القانونية، الواجب عليها احترامها. هذا و تقوم العديد من المؤسسات عبر دول العالم بإعداد و تقديم قوائم مالية لصالح المستعملين الخارجين، و على الرغم من أن هذه القوائم تبدو متشابهة من بلد الأخر إلا أنه هناك العديد من الاختلافات التي يمكن ارجاعها الى المبادئ المحاسبية الأساسية المستخدمة لإعداد هذه القوائم. و عليه فان السعي لأجل حماية المستثمرين في أي دولة يتطلب أن توفر لهم قوائم مالية معدة بالاستناد إلى معايير عالمية تتمتع بجودة عالية، وفي هذا المجال فان معايير المحاسبة الدولية الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC الذي أنشئ سنة 1973و الذي أصبح يدعى IASB منذ 2001) تلعب دور هام على المستوى الدولي في توحيد اللغة المحاسبية، عن طريق معايير محاسبية تراعى فيها أهم متطلبات العرض والإفصاح، وتتميز بمرونة في التطبيق بين مختلف الدول في العالم. وذلك بالاستناد إلى إطار مفاهيمي يحدد ويبين متطلباتها ويفسر مختلف القواعد والمبادئ التي تستند عليها.

تهدف المطبوعة إلى تمكين الطالب من فهم المحاسبة الدولية والقواعد العامة التي تحكم تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية و قد تم تقسيم المقياس إلى ستة فصول مرتبطة فيما بينها بطريقة منهجية بحيث تسمح للطالب بالاستيعاب الجيد للمحاضرة.

- **الفصل الأول** تم التطرق إلى مدخل مفاهيمي إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية من خلال تحديد اختلافات الممارسات الدولية للمحاسبة ، و الهيئات التي تهتم بتطوير معايير المحاسبية الدولية.
- **الفصل الثاني** تم التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع تحديد الاطار التصوري للمعايير إعداد التقارير المالية.

- **الفصل الثالث** : تم التطرق إلى معايير الأدوات المالية :
- المعيار المحاسبي الدولي 32 (IAS-32):" الأدوات المالية- العرض"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 7 (IFRS-07) :"الأدوات المالية- إفصاح -"

- المعيار الدولي للتقارير المالية 13 (IFRS-13):"قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 9 (IFRS-09): "الأدوات المالية- الاعتراف/ القياس- "
- المعيار الدولي للتقارير المالية 2 (IFRS-02) :"المدفوعات المبنية على الأسهم"
- المعيار المحاسبي الدولي 33 (IAS-33):"ربحية السهم"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 8 (IFRS-08): "قطاعات التشغيل"
- المعيار المحاسبي الدولي 28 (IAS-28):"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"
- **الفصل الرابع** تم التطرق إلى تجميع الحسابات و اندماج الشركات:
- المعيار الدولي للتقارير المالية 3 (IFRS-03):" تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 10(IFRS-10): " القوائم المالية الموحدة "
- المعيار الدولي للتقارير المالية 11 (IFRS-11):" الشراكة"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 16(IFRS-16): "عقد الإيجار "
- المعيار الدولي للتقارير المالية 12(IFRS-12): "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"
- المعيار المحاسبي الدولي 27 (IAS-27):"القوائم المالية الفردية"
- **الفصل الخامس** تم التطرق إلى إيرادات و مصاريف أخرى من خلال المعايير التالية:
- المعيار الدولي للتقارير المالية 17 (IFRS-17): " عقود التأمين"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 5 (IFRS-05): "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والنشاطات المتوقفة"
- المعيار المحاسبي الدولي 20 (IAS-20):" الإعانات الحكومية"
- المعيار المحاسبي الدولي 10 (IAS-10):" الأحداث اللاحقة بعد غلق الحسابات"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 15 (IFRS-15): "نواتج النشاطات العادية المترتبة من العقود مع الزبائن"
- المعيار المحاسبي الدولي 24 (IAS-24):" المعلومات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة"
- المعيار المحاسبي الدولي 21 (IAS-21):" أثر تقلبات أسعار الصرف"
- المعيار المحاسبي الدولي 19 (IAS-19): "الإمتيازات الممنوحة للعمال"
- المعيار المحاسبي الدولي 26 (IAS-26): " محاسبة و التقارير المالية لأنظمة التقاعد"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 6 (IFRS-06): " إستغلال و تقييم الموارد المعدنية"

- **الفصل السادس** تم التطرق إلى المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة(IFRS pour les PME)

الـفـصل الأول

مدخل مفاهيمي إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية

1. اختلافات الممارسات الدولية للمحاسبة:

تعتبر المعايير المحاسبية إنتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية و الاجتماعية و التاريخية و التنظيمية لكل دولة على حدا حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها و ظروفها البيئية كما أنه من غير الممكن تشابه هذا المزيج في دولتين، و يمكن التمييز في البيئة العالمية للمحاسبة بين اتجاهين بارزين للممارسات المحاسبية، و هما النموذج المحاسبي الفرنكوفوني و النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني.

1.1. النموذج المحاسبي الفرنكوفوني:

يعتبر النموذج الفرنسي في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي القاري و قد كان له تأثير كبير على طبيعة التوحيد المحسبي في مختلف الدول و تتمثل السياسة المحاسبية حسب هذا النموذج مرتبط بالجهات الحكومية (الدولة) من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، و عملية إعداد القوائم المالية تكون محددة بقوانين (نظام محاسبي موحد)، و تتميز هذه الدول بسوق مالي غير نشط ، اضافة إلى أن المعلومات المالية المنتجة موجهة بالدرجة الأولى لسد حاجيات الجهات الحكومية، و قد وجهت عدة انتقادات لهذا المدخل كفقدان المحاسبة للمرونة اللازمة للتماشي مع البيئة المعقدة، وافتقار النظام المحاسبي إلى التطوير و التحسين الذاتي للقوائم المالية.

تعتبر المحاسبة الأوروبية أسهل مقارنة بالمحاسبة الأنجلوساكسونية مما يميز المحاسبة الفرنسية بكونها تهتم بالشكل أكثر من المحتوى[1]. و يضم هذا النمودج حوالي 28 دولة، من بينها بلجيكا، فرنسا، الدانمارك، اليابان، ألمانيا، اسبانيا ، اليونان ، الجزائر ، المغرب، ساحل العاج. وتتمثل الأوجه الأساسية لهذا النموذج فيما يلي[2]:

[1] شعيب حمزة، غالب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية و الأمريكية بين جهود التوافق الدولي و ضغوط البيئة الوطنية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمرجعة (IAS)، يومي 14/13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة. ص09

[2] Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du
PCN 1975 aux normes ifrs. mémoire de magistère en science de gestion, école supérieure du commerce, Alger, 2006-2007, p 25.

- تخضع المحاسبة للقوانين الحكومية، و المؤسسات المهنية المحاسبية ليست لها أي سلطة لوضع أو تغيير القواعد المحاسبية،
- تقوم المحاسبة على مبدأ تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي للتعاملات و الأحداث،
- تخضع الممارسات المحاسبية لنصوص القانون التجاري،
- تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب وعاء مختلف الضرائب،
- هناك تركيز أقل على المبادئ المحاسبية و لكن يوجد تركيز كبير على مسك الدفاتر بطريقة منتظمة و توحيد الممارسات المحاسبية و عرض القوائم المالية.

1.2. النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني:

تعد الولايات المتحدة الامريكية رائدة التيار الأنجلوسكسوني، و قد عرفت الولايات المتحدة الأمريكية تطورا صناعيا كبيرا مع الثورة الصناعية في بداية القرن 19م و تخضع عملية وضع و تطوير المبادئ و القواعد المحاسبية حسب هذا المدخل إلى مسؤولية الممارسون لمهنة المحاسبة دون تدخل الحكومة و يتبنى هذا المدخل من قبل الدول التي يغلب عليها الطابع الاقتصادي الحر مع وجود بورصات و أسواق المالية نشطة. و يطبق هذا النموذج من طرف حوالي 43 دولة، و من بين هذه الدول: أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، برطانيا، اندونيسيا، هولندا، سنغافورة. وتتمثل الأوجه الأساسية لهذا النموذج فيما يلي[3]:

- ان عملية وضع المبادئ و القواعد و الاجراءات الحاسبة تتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة و المنظمات المهنية المختصة،
- يركز القانون المحاسبي الأنجلوسكسوني على مفهوم الصورة العادلة الذي يعني ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام و الأوصاف المحاسبية من ناحية و الموارد و الأحداث التي تتجه هذه الأرقام و الأوصاف لعرضها من ناحية أخرى.
- استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي، فالنتيجة الضريبية تحسب بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية مؤدية الى ازدواجية في الحسابات: نتيجة محاسبية موجهة الى المعلومات المالية و نتيجة ضريبية موجهة الى الاحتياجات الضريبية،

[3] مداني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات و الأهداف- مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، 2006، ص- ص 116-117

- يركز القانون المحاسبي الأنجلوسكسوني على الاطار المفاهيمي الذي يمثل نظاما متكاملا من الأهداف و الأسس المرتبطة التي يمكن أن تؤدي الى معايير محاسبية متسقة

نادرا ما توجد في الدول الأنجلوسكسوني مدونة حسابات، كما لا يوجد نموذج لعرض القوائم المالية، حيث يجب أن تشتمل القوائم المالية على معلومات دنيا من أجل اعطاء صورة حقيقية و عادلة عن نتائج نشاط

2.1. الحاجة الى المعايير المحاسبة الدولية:

ان التفكير في وضع معايير محاسبية دولية يأتي من الحاجة الى اطار مبني على الدقة، الأمانة و الموضوعية من أجل قياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و كذا عرض المعلومات المالية على أسس موحدة و سليمة على مستوى كل دولة العالم هذه الحاجة فرضتها طبيعة المحاسبة و التي باعتبارها من العلوم الاجتماعية فهي تخضع في الكثير من الأحيان للعوامل البيئة المحيطة و التقدير الشخصي للمحاسب. و من أسباب الحاجة للاهتمام بالتوافق المحاسبي الدولي نجد مايلي[4]:

- **عولمة الأسواق المالية**

لقد تزايدت سرعة عولمة أسواق المال العالمية في العقدين الأخيرين من القرن الحالي، و قد أحدث ذلك بالفعل ثورة مالية هائلة في عالم الأعمال، حيث أصبح حجم هذه الأسواق و تأثيرها و ما بها من علاقات و قوى فاعلة و أدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه في منتصف القرن العشرين، و هذا ما دفع البعض الى القول بأن العالم من خلال ترابط أسواقه المالية و تأثرها ببعضها البعض قد أصبح سوق مالي عالمي.

- **ثورة تكنولوجيا المعلومات**

ان التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الاتصالات و المعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين جعلت المعرفة موردا رابعا للثورة، و الواقع أن هذا التقدم التكنولوجي لم يساهم فقط في تغيير الطريقة التي تعمل بها الشركات و انما أدى أيضا الى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك الشركات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي.

ولقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في اندماج و تكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية و الزمانية بين الأسواق الوطنية المختلفة، و انخفضت تكلفة الاتصالات

[4] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص373

السلكية و اللاسلكية بصورة واضحة مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق، و زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق، وزيادة الروابط و الصلات الوثيقة بينها.

- **الشركات المتعددة الجنسيات:**

تتولى الشركات المتعددة الجنسيات تنفيذ الإستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة نظرا لما تمتلكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية، و أنظمة الصرف الأجنبي، و موازين مدفوعات الدول المختلفة و التمويل الدولي، و تتجلى السيطرة الإقتصادية لهذه الشركات على الإقتصاد العالمي من حقيقة أساسية مؤداها أنها تتحكم بنحو ربع الى ثلث الإنتاج العالمي.

- **الإتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة:**

لعبت عمليات الخصخصة التي نمت على نطاق واسع في الدول التي كانت تسمى اشتراكية و بعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز و توسيع نطاق العولمة المالية، فقد سمحت هذه الدول و خاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية شركات القطاع العام و بعض مشروعات الخدمات العامة فيها.

2. المعايير المحاسبة الدولية :

المعيار في اللغة العربية يعني النموذج المعد مسبقا من خلاله وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، و وفقا لما ورد في قاموس إكسفورد فالمعيار هو المقياس أو النمط الذي يمكن بواسطة فحص النوعية أو المستوى المطلوب من أي شيء. و عليه بصفة عامة المعايير هي المقاييس أو الموازين المعتمدة و المقبولة من قبل المجتمع أو الدولة لقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين، ففي حين يكون المعيار لقياس الحرارة هو الترمومتر فإن المقياس للوزن هو كيلوغرام و للطول هو المتر أو القدم و هذه المقاييس غالب ما تكون عالمية. كما أن فالمعيار هي مجموعة من القوانين و الأنظمة و المبادئ الموضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهيمنة أو هيئة مخولة لقياس نوعية وجودة العمل المنجز.

في ما يخص الميدان المحاسبي فيركز معظم الباحثين على دور المعيار في توفير أساس لقياس العمليات و الاحداث الاقتصادية للمشروع و الافصاح عن المعلومات المتعلقة بها، في هذا الاطار فقد عرف على أنه " بيان لتحقيق التوافق و التنسيق فيما بين السياسات و المعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات و

الأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة و الفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة"[5] ، كما عرف بأنه "المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية مع توصيل المعلومات الى مختلف المتعاملين"[6].و في تعريف أخر المعيار المحاسبي هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات و عرضها بالقوائم[7]. و عليه فان المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليه من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، كما أنها تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، لذالك فهي تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغيير استنادا الى التغير في هذه العوامل.

2.1الهيئات التي تهتم بتطوير معايير المحاسبية الدولية:

يعتبر المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين المنعقد في باريس سنة 1970 أول المحاولات الجادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث تقرر تأسيس لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (ICCAP) " International Coordination Commette for Accounting Profession"

في سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين بأستراليا (سيدني)، حيث تم فيه اقتراح مشروع انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accouting Standard Commity

و تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية في سنة 1973 بلندن بقيادة منظمات محاسبية مهنية من عشر دول و هي: الولايات المتحدة الأمريكية، انجلترا، ألمانية، فرنسا، أستراليا، ايرلندا، كندا، هولندا، اليابان، المكسيك.

اتخذت لجنة المعايير المحاسبية الدولية من بريطانيا مقرا لها، و تولت الجنة اصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS، حيث تم اصدار 41 معيار الى غاية سنة 2000، حيث دمج بعض المعايير في معايير أخرى و الغاء البعض منها، و قد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم الى عضوية اللجنة بعد، حيث و الى غاية 1999 ضمت اللجنة 143 عضو من 104 دولة.

[5] تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و تحديات التطبيق في البيئة الجزائرية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011 ص7.

[6] سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم في ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص4.

[7] صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الإنجلو المصرية، الطبعة 1، سنة 2000، ص91.

و في سنة 2001 تم اعادة هيكلة مجلس المعايير المحاسبية الدولية و هذا بهدف تحسين أدائها من خلال اعداد معايير أكثر شمولا و مصداقية، و قد غيرت تسمية المعايير التي يصدرها المجلس من المعايير المحاسبة الدولية IAS الى المعايير الابلاغ المالي الدولية IFRS، كما تم اعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجاس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير "SIC" الى لجنة تفسيرات معايير الابلاغ المالي "IFRIC" و بعد أن كانت لجنة المعيير الدولية تعقد اجتماعاتها أربع مرات بالسنة أصبحت عبارة عن مجلس يضم أعضاء دائمين، و يعقد اجتماعاته شهريا.

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC"

نشأة اللجنة سنة 1973 و هي مكلفة بتحديد التوجهات الإستراتيجية، التطوير، و العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، و تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشأت الأعمال، و تعيين أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، و الى غاية سنة 2000 بذلت لجنة معايير المحاسبية الدولية مجهودات الايجاد اتفاق بين مختلف الهيئات الوطنية، حيث قامة باصدار 41 معيار من المحاسبة الدولية(IAS) التي غطت أغلبية المواضيع المحاسبية. و بالرغم من أهميتها الا أن هذه المعايير لم تطبق في الواقع الا بنسبة قليلة، فباستثناء الدول الانجلوسكسونية، فان لجنة المعايير لم تقم بإعداد القواعد المحاسبية الوطنية، حتى تعطي لهذه المعايير الحظ الاوفر للتطبيق. و عليه قررة لجنة المعايير المحاسبة الدولية التحرر من وصاية المنظمات المهنية و التقرب من هيئات التقييس الوطنية، مما أدى الى اعادة هيكلة اللجنة الى هيئة مستقلة تدعى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Board.

و من أهم الانجازات التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية [8](IASC):

- 1973 : انشاء لجنة المعايير (IASC) بلندن من طرف هنري بنسون.
- 1975 : قامت اللجنة باصدار أول مسودة بمشروع المعيار رقم "IAS1" و موضوعه " الافصاح عن السياسات المحاسبية" اضافة الى انضمام خمسة دول أخرى الى عضوية اللجنة و هي بلجيكا، هلند، نيوزلند، باكستان، زيمبابوي.

[8] بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ضل العولمة – حالة الجزائر- دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.ص 68.

- 1976 كان أول دعم أولي تلقته المؤسسات الاقتصادية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك للدول العشرة الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية من أجل تمويل مشروع مقابل اصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك.
- 1977 تم الغاء عضوية المشاركة و أصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية الأمر الذي انبثق عنه مجلس ادارة جديد مكون من 11 عضو يمثلون 11 دولة. و تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC" ليضم في عضويته الهيئات المحاسبية و الهيئات الدولية الراغبة في الانضمام للعضوية في مختلف الدول.
- 1978: بدأت تتسع دائرة عضوية اللجنة و علاقتها بالهيئات الدولية و الخاصة بعد انضمام نيجريا و جنوب افريقيا.
- 1979 : لقاء أعضاء مجلس أدارة اللجنة الدولية مع فريق عمل من منظمة الدولية للتعاون و التنمية "OCED" و هي منظمة تظم في عضويتها كل من دول أمريكا الشمالية و الجنوبية، أوروبا، أسيا، أستراليا.
- 1981 تشكيل فريق عمل يتبع اللجنة و تكون مهمته العمل مع المجالس الوطنية التابعة في كل من هولندا، انجلترا، الولايات المتحدة الأمريكية لإصدار مشرع معيار عن الضرائب المؤجلة.
- 1982 : الاتفاق بين "IFAC" و "IASC " على توسيع عدد أعضاء مجلس ادارة اللجنة الى 13 عضو ممثلين لـ 13 دولة بالإضافة الى 4 مقاعد عضوية تمنح الأربع من المنظمات المهتمة بالتقارير المالية.
- 1983 : انضمام ايطاليا الى عضوية المجلس.
- 1984: انضمام تايوان الى عضوية المجلس، و اعتبارا من هذه السنة بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد و توافق المعايير المحاسبية عالميا.
- 1988 انضمام أول دولة عربية هي الأردن لعضوية مجلس ادارة اللجنة و مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" الى عضوية المجموعة الاستشارية التابعة للجنة.
- 1989: أقرت اللجنة اطار مفاهيمي الاعداد و عرض القوائم المالية.

- 1990: انضمام الاتحاد الاوروبي الى المجموعة الاستشارية و حصولها على مقعد في مجلس ادارة اللجنة بصفة مراقب.
- 1991: أعدت اللجنة مؤتمر لصناعة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعية الأوروبية للخبراء الاستشاريين، قدم مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية "FASB" عرضا لدعم اللجنة الدولية.
- 1992:انضمام الصين رسميا لعضوية اللجنة و أرسلت مندوبا لها.
- 1993: قبول أول معيار محاسبي دولي و هو المعيار السابع " قائمة التدفقات النقدية" كما اتفقت مع اللجنة على تطوير مجموعة من المعايير.
- 1994: قبول "U.S. Securities and Exchange "SEC Commissionثلاث معايير دولية و قبول المنظمة الدولية للبورصات 14 معيار من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية.
- 1998:انجز فريق عمل استراتجية تقرير يوصي باعادة هيكلة اللجنة الدولية بشكل يربطها بصورة أقرب من مجالس معايير المحاسبة الوطنية.
- 1999: بدأت لجنة تابعة لـ "International Organization of "IOSCO Securities Commissions مراجعة معايير المحاسبة لتقرير امكانية قبولها. حثت المفوضية الأوروبية أن تكون المعايير الدولية متوافقة مع توجيهات الاتحاد الأروبي.
- 2000 : أعلنت لجنة بازل (الخاصة بشؤون المصرفية) دعمها و قبولها لمعايير المحاسبة الدولية " IAS " و الجهود المبذولة لعولمة المحاسبة، كما قبلت "IOSCO" 30 معيار دولي و سمحت للشركات المقيدة في البورصة العالمية باستخدامها في التقارير المالية، و صدور القانون الأوروبي الذي يلزم الشركات المقدرة في البورصات الأروبية بتطبيق المعايير المحاسبية في موعد أقصاه جانفي 2005، ووافقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على المعيار رقم 41 "المحاسبة الزراعية" و غيرت نظامها الأساسي في 24 ماي 2000، و تم تغيير اسمها من لجنة الى مجلس معايير المحاسبة الدولية " IASB "
- 2001: اصلاح النظام الدولي لمعايير المحاسبة لكي يصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية " IASB" و المعايير التي نشرت الى غاية أول أفريل تبقى تحت اسم المعايير المحاسبية الدولية "IAS" أما التي صدرت بعد ذلك تسمى المعايير الدولية للابلاغ المالي "IFRS".

هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية : تشتمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية[9]:

- **مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Board**:

يتكون المجلس من 17 منظمة منها 13 هيئة محاسبية و 4 منظمات أخرى، يعمل هذا المجلس على وضع و تحسين معايير المحاسبة المالية و التقارير للمؤسسات، و تشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشاريع و طرق و أساليب اعداد المعايير و تعيين لجان التوجيه.

- **المجموعة الاستشارية Consultative group**:

تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجندة المشروعات وأولوياتها و القضايا الفنية، و ليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، و تتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

- **المجلس الاستشاري Advisory Concile**:

يراجع هذا المجلس استراتيجية و خطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، و يقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في اجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة، و مجتمع الأعمال و مستخدمي القوائم المالية و غيرهم من الأطراف المهتمة.

- **اللجنة الدائمة للترجمة Standing Interprétation Committee (SIC)**

تتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها، و تعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة، يطلق على كل تفسير SIC، حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها عام 1977 لغاية نهاية 2000، تم فيها بعد دمج الكثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة[10].

[9] فرديريك تشوي و آخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2004 ص 364-365

[10] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، اثراء النشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص 31.

- **جماعة العمل الاستراتيجي Strategy Working Party**:

تراجع هذه الجماعة استراتيجية لجنة المعايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، و يقع تحت عاتقها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، و اجراءات العمل، و علاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة.

ثانيا مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB "

يعتبر المجلس هيئة مستقلة نشأ في 6 فيفري 2001، ليحل محل اللجنة "IASC" التي أنشأت سنة 1973،و يتكون المجلس من 14 عضواً (معدي بيانات مالية، مدققيـــن، مستعملي بيانات مالية، جامعيين) ولايتهم 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و مهمتهم هي الاعداد و التصويت على معايير التقارير المالية الدولية، يعين هؤلاء الأعضاء مجلس الأمناء (19 عضواً : 6 اوروبا، 6 للولايات المتحدة، 4 اسيا، 3 بقية دول العالم).

يطلق على المعايير المحاسبية الجديدة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعايير التقارير المالية الدولية، و يطلق على التفسيرات الخاصة بها بـ "IFRIC"

و من أهم الانجازات التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية [11](IASB):

- 2002/2001: ظهور هيئة جديدة، تحول "IASC"الى "IASB"و "IAS" الى "IFRS"
- 2002: اعتماد لائحة الاتحاد الأوروبي في 11 سبتمبر 2002 تحت رقم 2002/1606 على أنه ابتداء من 01 جانفي 2005 يجب على كل المؤسسات المدرجة في البورصة الأوروبية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي "IFRS".
- 2003 : نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مراجعة 13 معيار محاسبي على توصية من اللجنة تنظم الحسابات "ARC" و المفوضية الاوروبية، و المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (من IAS41 الى IAS1) باستثناء معيارين رقم 32 و 39

[11] لصنوني حفيظة، واقع و أفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014 دكتوراه في علوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، 2017/2016.ص 59.

- 2005/2004: اعتماد مجلس معايير المحاسبية المالية "FASB"، و نشر الأنظمة الأوروبية في جوان 2005، و بداية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS" في الاتحاد الاوروبي.
- 2006: اتفاق مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" و مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" على الالتزام بتحسين التماسك و القابلية للمقارنة و كفاءة الأسواق العالمية ووضع معايير عالية الجودة مع وضع أول مسودة عن المعيار الأول " التقارير المالية للشركات الصغيرة و المتوسطة".
- 2007: نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من البحوث القياسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي للشركات الصغيرة و المتوسطة في 15 فيفري 2007، و نشرت"IASCF" في 22 فيفري 2007 دليل عمل لجنة "IFRIC"
- 2009: توطيد المعيار المحسبي الدولي رقم 39 مما أدى الى مراجعته و استبداله بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS 9"

هيكل وادارة مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB "

يتكون هيكل و ادارة مجلس معايير المحاسبة الدولية من[12] :

- **الأمناء:**

تقع مسؤولية إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية على عاتق أعضاء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (الأمناء) و لا يشارك الأمناء في أنشطة وضع المعايير الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية، وعوضا عن ذلك يتحمل الأمناء مسؤولية القضايا الإستراتيجية الواسعة و الميزانية و الإجراءات التشغيلية اضافة الى تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية

- **مجلس الإدارة :**

يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية جميع أنشطة وضع المعايير، بما في ذلك وضع و تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتألف المجلس من 14 عضوا من جميع أنحاء العالم يتم اختيارهم من قبل الأمناء على أساس المهارات الفنية و المهن ذات الصلة و الخبرات التجارية و السوقية ذات الصلة.

[12] عباس علي ميرزا، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006، ص4-5

- **المجلس الإستشاري للمعايير:**

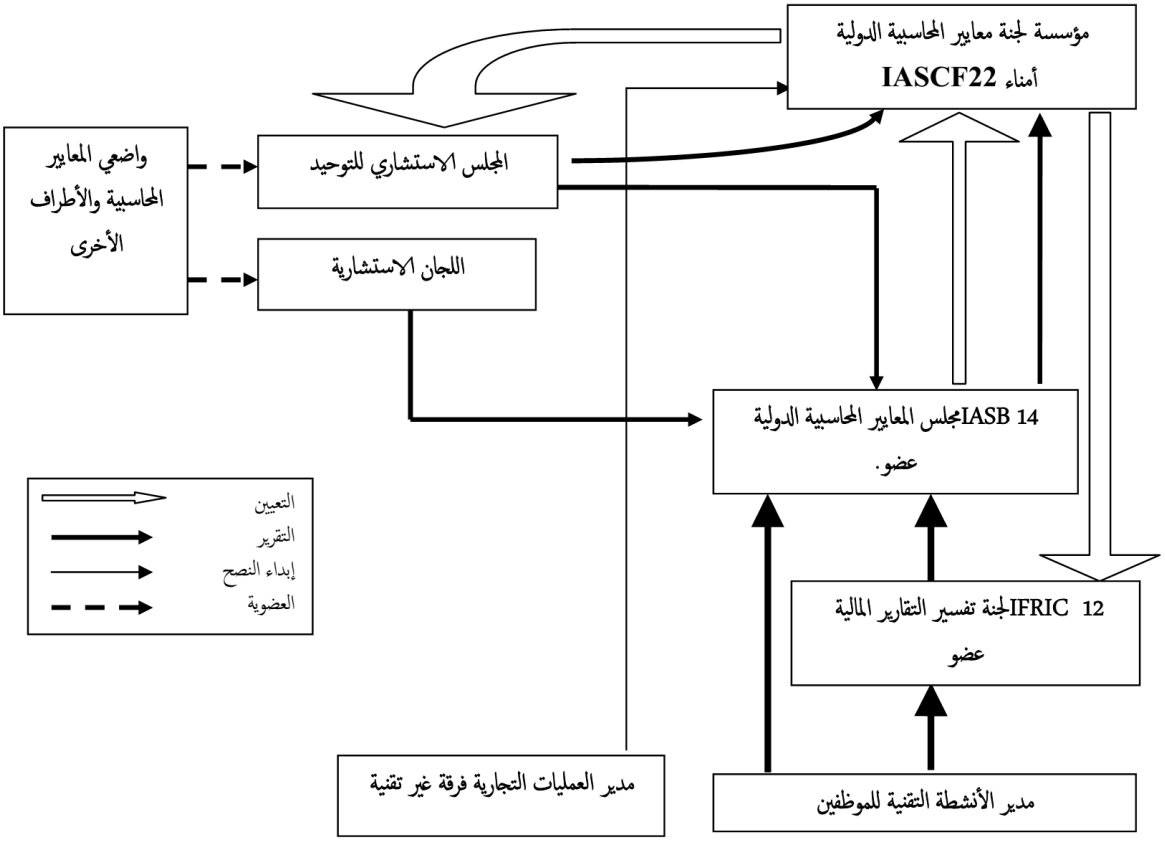
يقوم المجلس الإستشاري للمعايير بتقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية، و يتألف مما يقارب من 40 عضوا يقوم الأمناء بتعيينهم، و يقدم المجلس الإستشاري للمعايير منتدى للمؤسسات و الأفراد المهتمين بإعداد التقارير المالية الدولية لتوفير النصح حول قرارات و أوليات جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.

و يشمل الأعضاء الحاليون كبار الموظفين في مجال المالية و المحاسبة الذين ينتمون الى بعض أكبر شركات العالم و المنظمات الدولية، و محللين ماليين و أكاديميين قياديين، و منظمين وواضعي معايير المحاسبة، وشركاء من الشركات المحاسبة الرائدة.

- **لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :**

تعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الهيئة التفسيرية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة مسؤولة عن وضع الإرشادات التفسيرية حول قضايا المحاسبة التي لم يتم التطرق إليها على وجه التحديد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو تلك القضايا التي يمكن أن تتلقى تفسيرات مختلفة أو غير مقبولة في ظل غياب الإرشادات الرسمية، و يتم تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الأمناء.

الشكل رقم 01: هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية[13]



Source : BRUN Stéphan**, Les normes comptables internationales IAS IFRS,** Ed Gualino, Paris,2006, p 25

[13] BRUN Stéphan**,** Les normes comptables internationales IAS IFRS**,** Ed Gualino, Paris,2006, p 25

أسئلة للمناقشة

1. ما هو الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ؟
2. ماهي البواعث الطلب على المعايير المحاسبية لدولية؟
3. حدد مفهوم الاطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية؟
4. اشرح مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؟
5. اشرح المصطلحات التالية في حدود الثلاثة أسطر؟

إجابات الفصل الأول:

1. لجنة المعايير المحاسبة الدولية هي هيئة توحيد دولية تأسست سنة 1973 و صدرت عنها معايير المحاسبة الدولية IAS، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فهو الهيئة التي حلت محل لجنة معايير المحاسبة الدولية و صدرت عنها المعايير الدولية الاعداد التقارير المالية IFRS.
2. مفهوم الاطار التصوري: كلمة الاطار التصوري تعبر عن نظام متماسك من المفاهيم أساسية و فروض محاسبية و مبادئ محاسبية مرتبط ببعضها. لذلك يعد الاطار التصوري دليلا لمهنة المحاسبة و مرجعا لحل المشاكل المحاسبية، و ألية هامة لكشف الطرق المحاسبية البديلة، و يحافظ أيضا على استقلالية مهنة المحاسبة. و يعرف الاطار التصوري:
   - المفاهيم التي تشكل أساس اعداد و عرض القوائم المالية،
   - الاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.
3. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:من الضروري تسجيل و اظهار العمليات و لأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية، و ليس حسب شكلها القانوني. فمثلا عملية القرض الايجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار أما من الناحية الاقتصادية فهي تعتبر عملية بيع أو شراء.

الـفـصل الـثـانـي

الإطار التصوري للمعايير إعداد التقارير المالية.

الفصال الثاني : الإطار التصوري للمعايير إعداد التقارير المالية

1- معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

1-1 عرض معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC (1973 – 2001):

- **عرض القوائم المالية IAS 1**

ظهر المعيار IAS1 بعنوان عرض القوائم المالية بداية من 2005/01/01 حيث حل محل ex IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبة و IAS5 المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و IAS13 المتعلق بالأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة. . و يهدف المعيار إلى عرض الكشوف المالية مع ضمان مقارنتها بالكشوف المالية السابقة للكيان أو الكيانات الأخرى بالحد الأدنى للمؤسسة أو المؤسسات من متطلبات محتواها.

- **المخزون IAS 2**:

صدرت أحدث نسخة منقحة من "المعيار المحاسبي الدولي 2" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في 18 ديسمبر 2003. و يهدف المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية حيث يتطرق إلى:

- تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية؛
- عرض إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة؛

طرق تقييم المنصرف من المخزون والإفصاح عنه.

- **القوائم المالية الموحدة IAS3** : تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IAS 28, IAS27 ابتداء من سنة 1989.
- **محاسبة الإهتلاك IAS4**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IAS16, IAS38 .
- **المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية IAS5**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IAS1ابتداء من سنة 1997.
- **المحاسبة على الاستجابة للتغيرات في الأسعار IAS6**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IAS15 ليلغى بدره سنة 1997.

- **قائمة التدفقات النقدية IAS7**:
- أصدر المجلس معايير المحاسبية الدولية IASC المعيار المحاسبي رقم 07 في أكتوبر من 1977، و القابل للتطبيق في 01-01-1979. و صدرت أحدث نسخة من "المعيار المحاسبي الدولي " 07" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 1992. وأصبح المعيار المعدل ساري المفعول على البيانات المالية في 01 جانفي 1994. و يتحدد نطاق المعيار المحاسي الدولي السابع في العناصر الأتية:
  - على المؤسسة اعداد قائمة التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار و تقديمها كجزء مكمل لقوائمها المالية لأي فترة تقدم عنها القوائم المالية.
  - يهتم مستخدمو القوائم المالية بالكيفية التي تنشئ منها المؤسسة النقدية و النقدية المعادلة بالكيفية التي تستخدم فيها هذه النقدية بغض النظر عن طبيعة نشاط المؤسسة. و عليه يلزم هذا المعيار جميع المؤسسات تقديم قائمة التدفق النقدي
- **السياسات المحاسبية و التغيير في التقديرات المحاسبية و لأخطاء IAS8**:

صدرت أحدث نسخة منقحة من "المعيار المحاسبي الدولي 08" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2003. و يهدف المعيار IAS 8 السياسات المحاسبية و التغيير في التقديرات المحاسبية و لأخطاء إلى تحديد ضوابط اختيار و تغير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية و الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، و التغيرات في التقديرات المحاسبية و تصحيح الأخطاء. و يقصد من المعيار أن:

- ✓ يعزز ملائمة و إمكانية الاعتماد على القوائم المالية للمنشأة،
- ✓ قابلية هذه القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن و للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى

- **الأحداث بعد تاريخ الميزانية IAS 10**:

صدرت أحدث نسخة منقحة من "المعيار المحاسبي الدولي 10" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2003 .يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الى وصف مايأتي :

- **متى يجب على المنشاة ان تعدل قوائمها المالية** بالاحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل اصدار تلك القوائم.
- **الافصاحات** المطلوب عرضها حول تاريخ اقرار اصدار القوائم المالية وحول الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

- عدم **اعداد القوائم المالية على اساس الاستمرارية** اذا كانت الاحداث بعد تاريخ الميزانية تشير الى ان افتراض استمرارية المنشاة لم يعد قائماً .

- **عقود الإنشاء IAS 11**: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (11) الى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات. سيحل محله المعيار IFRS15 ابتداء من 01-01-2017.

ضرائب الدخل IAS 12:

عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) في أكتوبر 1996 " ضرائب الدخل " الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعاد صياغته عام 1994 " المحاسبة على ضرائب الدخل " .

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الى توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ان القضية الرئيسة في المحاسبة عن ضرئب الدخل هو كيفية المحاسبة عن الآثار على الضريبة الحالية و المستقبلية لـ :

أ. الاسترداد (التسوية) المستقبلية للمبلغ الدفتري للأصول (الإلتزامات) التي تم اثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة.

ب. المعاملات و الأحداث الأخرى للفترة الحالية التي يتم اثباتها في القوائم المالية للمنشأة.

- **عرض الأصول المتداولة و الالتزامات المتداولة IAS13**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IAS1.

- **التقارير عن القطاعات IAS 14**:

- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس تقديم حول المعلومات المالية وفق القطاع سواء كان قطاع جغرافي أو قطاع عمل. و قد تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS8ابتداء من سنة 2009.

- **المعلومات التي تعكس أثار تغييرات الأسعار IAS15**: تم إلغاء هذا المعيار مند سنة 2005.

- **الأصول الثابتة IAS 16**: يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالأصول الثابتة من أهم المعايير التي جاءت به الهيئات المحاسبية الدولية حيث يهتم هذا المعيار بوصف

المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة التي تملكها المؤسسة. و يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى توضيح المعالجة المحاسبية الصحيحة و الممكنة للأصول و ذلك

- تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة،
- تحديد قيمتها المدرجة و أعباء الإهلاك التي يتم الاعتراف بها،
- ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة و
- المعالجة المحاسبية لهذا التدني و الإفصاحات اللازمة.

- **الإيجارات IAS17**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS16ابتداء من سنة 2019.

- **الإيرادات IAS18**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS15 ابتداء من سنة 2017.

- **منافع الموظفين IAS 19**:

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19) فإن المؤسسة تلتزم بتقديم منافع للموظفين استنادا إلى نوعين من الخطط تتعلق بالعلاقة المستقبلية بين الموظف و المؤسسة بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية.

- **المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية IAS 20**:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية و العمليات الأجنبية، و يبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابض. و عملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. و بشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها في عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية، و تحديد أين سيتم إظهار فروقات اسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية، و تحديد أين سيتم اظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية[14].

- **أثر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية IAS 21**:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الى توضيح كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية و العمليات الأجنبية .

[14] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 370.

- **اندماج الأعمال IAS 22**: حل محله IFRS 3 ابتداء من 2001
- **تكاليف الأقتراض IAS 23**: يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون " رسملة تكاليف الإقتراض "، و الذي تم اعتماده من قبل المجلس في مارس 1984. و أصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير 1995.
- **إفصاحات الأطراف ذات العلاقة IAS 24**:

الهدف من المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية للمنشاة على الافصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو امكانية أن يكون مركزها المالي و أرباحها أو خسائرها تأثرت بوجود الاطرف ذات العلاقة و بالمعاملات و الارصدة المعلقة بما في ذلك التزامات هذه الجهات.

- **المحاسبة على الإستثمارات IAS 25**: حل محله IAS 40, IAS39 ابتداء من 2001
- **المحاسبة و التقارير عن برامج منافع التقاعد IAS 26**: حل محله IFRS 10 ابتداء من 2013
- **القوائم المالية الموحدة و المنفصلة IAS 27**: حل محله IAS31 و تم تضمين جزء كبير من هذا المعيار في IFRS 10.
- **الإستثمار في المنشأت الزميلة و المشاريع المشتركة IAS 28**:

يهدف المعيار الى توضيح و بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر. كما يهدف المعيار الى عرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشروعات المشتركة

- **التقارير المالية في ظل التضخم المرتفع IAS 29**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS 7.
- **الحقوق في العقود المشتركة IAS30**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS12, IAS28.

- **الأدوات المالية الإفصاح و العرض IAS31**: تم إلغاء هذا المعيار و حل محله IFRS7.
- **عائد السهم IAS32**: تم تعديل هذا المعيار ليدرج جزء منه في IFRS13 سنة 2014.
- **ربحية السهم الواحد IAS 33**: حل محله المعيار IFRS 5 ابتداء من سنة 2005
- **التقارير المالية المرحلية IAS 34**:
- **المخصصات الالتزامات الطارئة، و الأصول المحتملةIAS35**: تم ادماج جزء كبير منها قي المعيار IFRS4
- **انخفاض قيمة الموجودات IAS 36**:

يطبق هذا المعيار على الأصول التالية : الأراضي و المباني الممتلكات و المعدات و المصانع ; العقارات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة ; الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة ; الشركات التابعة و الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة.

- **المخصصات، المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة IAS 37**:

ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 على الاعتراف بالمخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة لجميع الكيانات ، باستثناء : تلك الناتجة عن العقود التي لم تنفذ (بالكامل) ، إلا في حالة عقد الخسارة ؛ تلك التي تغطيها معيار آخر.

لا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تدخل في نطاقهاIAS 39

- **الأصول غير الملموسة IAS 38**:

الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد، غير نقدي بدون جوهر مادي تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الذاتي، و يجب توفر ثلاثة شروط في الأصل غير الملموس و هي: المنفعة الإقتصادية المستقبلية، السيطرة، قابلية التحديد.

- **العقارات الإستثمارية IAS 40**:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 الى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية و متطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

- **الزرعة IAS 41**:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الى وصف المعالجة المحاسبية للبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي، و تم تعديل المعيار في سنة 2008.

2-1عرض معايير التقارير المالية الدولية IFRS المستحدثة إلى غاية 2019

- **تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية لأول مرّة IFRS 1**:

ينطبق المعيار على جميع تلك المؤسسات التي تعرض بياناتها المالية للمرة الاولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- **الدفعات على أساس الأسهم IFRS 2** :

بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 2 يتم تسوية الدفعة المرتكزة على الأسهم بإصدار أدوات حقوق ملكية مقابل سلع و خدمات التي يتم الحصول عليها، إذ يتطلب من المؤسسة أن تعكس أثار معاملات الدفع على أساس الأسهم في الأرباحها و خسائرها و مركزها المالي.

- **اندماج الأعمال3 IFRS** :

يهدف المعيار الى تعزيز الملائمة و الموثوقية و امكانية الاعتماد، و القابلية للمقارنة، للمعلومات التي توفرها المنشأة معدة التقرير في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال و أثارها.

- **عقود تأمين4 IFRS** :

يهدف المعيار IFRS 4 عقود التأمين الى تحديد كيفية التقرير عن عقود التأمين من قبل شركات المصدرة لهذه العقود.

- **الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقعة5 IFRS** :

ان الهدف من العيار هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع و عرض العمليات المتوقفة و بالتحديد:

- أن يتم قياس الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع بالمبلغ على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحا منه التكاليف البيع أيهما أقل، مع توقف عن اهتلاك هده الأصول
- أن يتم عرض الأصول التي تلبي شروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في الميزانية المالية و عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.

- **الكشف عن الموارد الطبيعية و تقييمها IFRS 6** :

يهدف المعيار الى وصف كيفية التقرير عن كشف عن المصادر الطبيعية، كما يهدف الى بيان الإفصاحات التي تحدد و توضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف و تقييم المصادر الطبيعية و مساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ و توقيت و عدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف و التقييم.

- **الإفصاح IFRS 7** :

يهدف هذا المعيار إلى مطالبة المنشآت بأن تقدم في بياناتها المالية إفصاحات تمكن مستخدمي البيانات المالية للمؤسسة من تقديم مايلي: أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة، طبيعة ومدى المخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية ،طبيعة ومدى المخاطر المعرضة لها المؤسسة في نهاية الفترة ،كيف تقوم المؤسسة بإدارة المخاطر.

- **قطاعات التشغيل IFRS 8** :

يهدف هذا المعيار إلى الافصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة و أثارها المالية و البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

- **الأدوات المالية IFRS 9** :

يعرض المعيار رقم 9 تلاثة متطلبات و هي:

- ✓ تصنيف وقياس الأدوات المالية والالتزمات المالية
- ✓ انخفاض قيمة الأصول المقاسة بالتكلفة
- ✓ التحوط المحاسبي (التحوط هو" إجراء يتخذ للتخفيف من أثار التعرض للمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة).

القوائم المالية المدمجة IFRS 10 :

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس و المبادئ المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشأة الأخرى و بالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة و كأنها أحد فروعها.

- **الترتيبات المشتركة IFRS 11** :

حل المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS11 محل المعيار المحاسبي الدولي IAS31 " الحصص في المشاريع المشتركة". و المقصود بالمعيار أن الترتيبات المشترك هو ترتيب و تنسيق يكون لطرفين فيه أو أكثر . كما يركز المعيار على حقوق والتزامات الشراكة.

- **الإفصاح عن المصالح في المنشآت المشتركة IFRS 12** :

إن الهدف من المعيار الدولي للتقارير المالية 12 هو طلب المعلومات التي يمكن أن تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم طبيعة مصالحها في المؤسسات الأخرى و المخاطر الناتجة عن الاستثمارات في الكيانات المهيكلة.

- **القيمة العادلة IFRS 13** :

يجسد هذا المعيار التوجه الحديث لمجلس المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة. ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على انها السعر الذي يتم إستيلامه لقاء بيع أصل أو دفعة لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القايس.

- **الحسابات المؤجلة IFRS 14** :

إن الهدف من المعيار الدولي للتقارير المالية 14 هو تحسين قابلية مقارنة المعلومات المالية للكيانات التي تمارس أنشطة بأسعار منظمة[15].

- **الإيرادات المتأتية من عقود مع الزبائن IFRS 15** :

يضع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15 إطارا شاملا لتحديد كيفة الاعتراف بالايرادات و مقدار الايرادات التي يتم الاعتراف بها، على سبيل المثال الآلات و المعدات المملوكة للشركة.

- **الإيجارات التمويلية IFRS 16**:

ألغى هذا المعيار نظام تصنيف العقود المتبع في المعيار IAS 17 المتعلق بالإيجارات وبذلك أصبحت العقود الإيجارية جميعها تصنف كعقود إيجار تمويلي وقد سمح المعيار بتصنيف الإيجار كتشغيلي في نطاق ضيق

1. الإطار التصوري (le cadre conceptuelle)

إن التعرف على الإطار النظري هو من الأهمية بمكان، حيث سيتم تصور مجموعة من الإفتراضات عند إستعراض قوائم مالية تم إعدادها بناءا عليها، هذه الإفتراضات تمخض عن تطبيقها ما تتضمنة القوائم المالية من امعلومات،إضافة إلى كيفية الوصول إلى هذه المعلومات من خلال المعالجة المحاسبية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية، و بالرغم من أنه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار و مرجع لما لم يتم التطرق إليه في المعايير المحاسبية الدولية[16]. و يشكل

[15] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/publication_de_la_norme_ifrs_14_comptes_de_report_reglementaires. Consulté le 13-12-2019

[16] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة الجامعة، الشارقة، الطبعة 1، ص 39-40، 2008

الاطار التصوري، الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة، و في عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا ، إضافة إلى أن هذا الإطار تم وضعه لمساعدة هيئات إصدار المعايير الوطنية على تطوير معاييرها الوطنية، و لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية و معرفة الخلفية التي أعدت على أساسها. و يمثل الاطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[17]. كما يعمل الاطار على تسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي. و كلمة الاطار التصوري تعبر عن نظام متماسك من المفاهيم أساسية و فروض محاسبية و مبادئ محاسبية مرتبط ببعضها. لذلك يعد الاطار التصوري دليلا لمهنة المحاسبة و مرجعا لحل المشاكل المحاسبية، و ألية هامة لكشف الطرق المحاسبية البديلة، و يحافظ أيضا على استقلالية مهنة المحاسبة.

و يعرف الاطار التصوري[18]:

- المفاهيم التي تشكل أساس اعداد و عرض القوائم المالية،
- الاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

أهداف الإطار التصوري :

يهدف الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية الى المساعدة على إعداد المعايير المستقبلية و مراجعة المعايير الحالية و مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير المعايير الوطنية و كذا مساعدة المراجعين على إبداء أرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، و المستعملين على فهم القوائم المالية و توضيح طريقة إعداد المعايير المعتمدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية[19].

[17] القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد74،المادة رقم 7، ص 4

[18] المرسوم التنفيدي رقم 08-156المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 هـ الموافق لـ26ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد27 المادة رقم 2، ص 11

[19] مرازقة صالح، بوهرين فتحية، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول :" الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة"، يومي 13/12 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير،جامعة سعد دحلب، البليدة ص10

أسئلة للمناقشة

1. ما هو الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ؟
2. ماهي البواعث الطلب على المعايير المحاسبية لدولية؟
3. حدد مفهوم الاطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية؟
4. اشرح مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؟
5. اشرح المصطلحات التالية في حدود الثلاثة أسطر؟

إجابات الفصل الثاني

1. لجنة المعايير المحاسبة الدولية هي هيئة توحيد دولية تأسست سنة 1973 و صدرت عنها معايير المحاسبة الدولية IAS، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فهو الهيئة التي حلت محل لجنة معايير المحاسبة الدولية و صدرت عنها المعايير الدولية الاعداد التقارير المالية IFRS.
2. مفهوم الاطار التصوري: كلمة الاطار التصوري تعبر عن نظام متماسك من المفاهيم أساسية و فروض محاسبية و مبادئ محاسبية مرتبط ببعضها. لذلك يعد الاطار التصوري دليلا لمهنة المحاسبة و مرجعا لحل المشاكل المحاسبية، و ألية هامة لكشف الطرق المحاسبية البديلة، و يحافظ أيضا على استقلالية مهنة المحاسبة. و يعرف الاطار التصوري:
   - المفاهيم التي تشكل أساس اعداد و عرض القوائم المالية،
   - الاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.
3. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:من الضروري تسجيل و اظهار العمليات و لأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية، و ليس حسب شكلها القانوني. فمثلا عملية القرض الايجاري من الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار أما من الناحية الاقتصادية فهي تعتبر

الـفـصل الـثـالـث

الإطار المالي للمعايير إعداد التقارير المالية.

تمهيد:

ظهرت الأدوات المالية لغرض تلبية حاجات المتعاملين بها من خلال عمليات التبادل التي تتم على هذه الأدوات حيث تباع و تشترى من قبل العديد من الناس و المؤسسات شأنها شأن أي سلعة أخرى إلا أن لها خصوصية أنها أداة استثمارية. هذا، و تعتبر الأدوات المالية من أهم السلع المالية المتعامل بها في الأسواق المالية، و في ما يلي عرض لأهم المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية.

أ. تعريف الأداة المالية:

- الأداة المالية هي أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما أو التزام مالي، أو حق ملكية لمنشأة أخرى[20].
- الأداة المالية عقد يمنح ارتفاعا لأصل مالي لمنشأة معينة أو أداة حق ملكية أو التزام مالي لمنشأة أخرى[21].

وفقا للتعريفين السابقين فالأداة المالية هي أصل مالي يكون في شكل نقدي أو أداة حق ملكية أو حق تعاقدي لاستلام نقدية أو أصل مالي أخر من منشأة أخرى. أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل اعتبارها مفضلة للمنشأة، كالاستثمارات المالية في أسهم الشركات الأخرى. الذمم المدينة، القروض و السلف الممنوحة للغير، الاستثمارات المالية في السندات، الأصول المالية المشتقة و غيرها.

و قد تكون الأداة المالية عبارة عن التزام مالي للمنشأة في صورة نقد أو أصل مالي أخر لمنشأة أخرى أو لتبادل الأصول المالية أو التزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط. كالذمم الدائنة، القروض التي يتم الحصول عليها من منشات أخرى، السندات الصادرة و أدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشأة.

ب. قياس الأدوات المالية:

يعتبر قياس الأدوات المالية المرحلة التي تلي مرحلة الاعتراف بها وهو عملية تحديد قيم نقدية للأدوات المالية التي تظهر في القوائم المالية، ويعتبر التوجه نحو القياس وفق القيمة العادلة خطوة مهمة نحو تحسين طرق التقييم المحاسبية باعتبار أن البيانات المالية المفصح عنها وفق هذه الطريقة

[20] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، 2008، ص 528

[21] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية، مكتبة الجامعة، الشارقة، اثراء للنشر و التوزيع، 2007، ص 270.

أكثر ملائمة لكل من المستثمرين والمقرضين مقارنة مع المعلومات الناتجة عن التقييم وفق التكلفة التاريخية.

1. المعيار المحاسبي الدولي IAS32 :الأدوات المالية العرض

عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS32 :الأدوات المالية العرض تعديلات من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، و الذي كانت تسميته بالأدوات المالية : العرض و الإفصاح إلى الأدوات المالية: العرض حيث خصص معيار أخر محدد للإفصاح و هو المعيار الدولي للتقارير المالية المتعلقة بالأدوات المالية الإفصاح IFRS 7.

أ. الهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS32 :

- عرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية.
- تحديد لإجراء المقاصة بين الأصول المالية و الالتزامات المالية.
- تصنيف الأدوات المالية، من منظور المصدر، إلى أصول مالية و التزامات مالية و أدوات حقوق ملكية.

ب. **نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS32** : يطبق المعيار على جميع الأدوات المالية باستثناء:

- الحصص في المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو المشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقا للمعايير :
- IAS27 الحصص في المنشأة التابعة
- IAS28 الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة
- 10IFRS القوائم المالية الموحدة
- حقوق وواجبات أصحاب العمل الناشئة عن خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليه المعيار الدولي للمحاسبة 19" منافع الموظفين".
- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 " عقود التأمين"
- الأدوات المالية و العقود و الواجبات التي بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي 2 " الدفع على أساس الأسهم".

ت. قضايا العرض التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي IAS32 :

يعالج المعيار التفرقة بين الالتزامات و حقوق الملكية من خلال :

- **التفرقة بين الالتزامات و حقوق الملكية:**

يجب على مصدر الأداة المالية عند تصنيف الأداة المالية لأول مرة أن يقوم بتبويب الأداة المالية و مكونتها كالتزام أو حقوق الملكية، و ذلك حسب الجوهر و مفاهيم الالتزام المالي و أدوات حقوق الملكية.

- **تصنيف الأدوات المالية المركبة:** و تتمثل الأداة المالية المركبة في كل أداة تتضمن كل من عنصري الالتزامات و حقوق الملكية، و يجب على من يصدر مثل هذه الأداة أن يصنف الأجزاء المكونة للأداة المالية بصورة منفصلة.

- **التقرير عن الفوائد، توزيعات الأرباح، الخسائر و المكاسب:** فالعوائد المتعلقة بأداة مالية مصنفة كالتزام مالي يتم تسجيلها في قائمة الدخل . أما التوزيعات الأرباح لحملة الأداة المالية المصنفة كأداة حق الملكية تحمل مباشرة على حقوق الملكية.

- **المقاصة بين الأصل المالي و الالتزام المالي:**

حسب المعيار يجب عمل مقاصة بين أصل مالي و التزام مالي مع التبرير عن القيمة الصافية للميزانية، و هذا مع توفر الشروط الآتية: يوجد حق قانوني ملزم بإجراء هذه المقاصة، وجود نية لدى الشركة لتسديد الأصل المالي و الالتزام المالي على أساس صافي القيمة، و أخير إبرام العقد[22].

➥ **الأسهم الذاتية:**

وفقا للمعيار، بإمكانية المؤسسة المصدرة لأسهم إعادة شراء تلك الأسهم في الحالات التالية، حالة تخفيض رأس المال، شراءها من أجل إعادة توزيعها على إطاراتها السامية كنوع من الجزاء و التحفيز، أو من أجل المضاربة.

➥ **الأدوات المالية المركبة:**

التقرير عن الفوائد و المكاسب و الخسائر و التوزيعات : حيث ينص المعيار على أن المكاسب و الخسائر على الأدوات المالية يجب أن تسجل في قائمة الدخل في ما يخص الالتزامات المالية، و في الأموال الخاصة في ما يتعلق أداة الملكية.

[22] في القانون الجزائر تكفل المدتين 297 و 300 من القانون المدني قانونية المقاصة للمدنين

2. المعيار الدولي للتقارير المالية 7 (IFRS-07) :"الأدوات المالية –افصاح

- **هدف المعيار:**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد :

- تبيان دور الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة؛
- تحديد المخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية التي تعرضت لها المؤسسة من خلال الفترة؛
- تبيان المخاطر المعرضة لها المؤسسة في نهاية الفترة من حيث الطبيعة والمدى
- كيفية إدارة المؤسسة للمخاطر

- **نطاق المعيار:**

يطبق المعيار على:

- كافة المؤسسات وكافة أنواع الأدوات المالية؛
- عقود شراء وبيع و بنوذ غير مالية تدخل ضمن نطاق المعيار IAS 39؛
- كافة المشتقات المرتبطة بالمصالح في المؤسسات التابعة والمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة باستثناء المشتقات التي تلبي أداة حقوق ملكية.

ويستثنى من نطاق هذا المعيار:

- المصالح في المؤسسات التابعة والمشاريع المشتركة؛
- حقوق والتزامات الموظفين الناشئة عن خطط منافع الموظفين؛
- عقود التأمين IFRS 17؛
- الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب عمليات التسديد على أساس الأسهم؛
- المشتقات المرتبطة في المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تلبي تعريف أداة الملكية حسب المعيار IAS 32 .

- **معلومات عن أهمية الأدوات المالية:**

- يطلب الالتزام بالمعيار الدولي IFRS07 بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركز الكيان المالي و أدائه؛

يشترط المعيار الدولي IFRS07 للمساعدة في تحقيق هذا الهدف معلومات عن طبيعة و نطاق المخاطر الناشئة من الادوات المالية: و يركز المعيار على ضرورة الافصاح بالمخاطر المتعلقة بالادوات المالية كما يشترط المعيار الإفصاح عن بنود الميزانية و بنود قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية و السياسات المحاسبية و محاسبة التحوط[23] و القيمة العادلة.

- و **عليه لكل فئة من الأدوات المالية يجب الإفصاح عن** :
- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة بسبب مخاطر الائتمان ؛
- وصف الضمانات التي بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات؛
- الإفصاح عن المزايا الائتمانية الأصول المالية؛
- معلومات عن طبيعة و نطاق المخاطر الناشئة من الأدوات المالية: و يركز المعيار على ضرورة الإفصاح بالمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية ؛
- مخاطر الائتمان Risques crédit : هي مخاطر الخسارة التي تنجم عن إخفاق طرف ما في عقد مالي في الوفاء بأحد التزاماته باتجاه الطرف الآخر وهو ما يتسبب في تحمل لخسارة مالية ؛
- مخاطر السيولة Risques liquidité :هي مخاطر أن تكون المنشأة عاجزة عن توفير التمويل اللازم لسداد الالتزامات القصيرة العاجلة في استحقاقاتها وذلك في الظروف العادية أو تحت الظروف غير العادية. و عليه يجب:
- تحليل لتوريخ إستحقاق المطلوبات المالية

[23] التحوط هو" إجراء يتخذ للتخفيف من أثار التعرض للمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة

- وصف كيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك الالتزامات مثال الحصول على تسهيلات مباشرة من البنك عند الأضطرار لمواجهة الالتزامات

- **محتوى المعيار:**

- حسب للمعيار الدولي IFRS 07، يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التالية:

- ظروف عدم التأكد المتعلقة بالأدوات المالية و طبيعة مقادير التدفقات النقدية؛

- الاعتراف و القياس السياسات المحاسبية المختلفة المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك ألية القيم العادلة لهذه الأدوات.

كما حدد المعيار الدولي IFRS 07مجموعتان من الافصاحات و هما:

- **إفصاحات نوعية:** يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- التعرض للمخاطر و كيفية نشأتها،

- أهدافها و سياساتها و إجراءاتها الإدارة لمخاطر و الطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

- **إفصاحات كمية:** لكل نوع من أنواع مخاطر الأدوات المالية، تفصح المنشأة عن:

- بيانات كمية الرقمية موجزة عن إمكانية التعرض للمخاطر في نهاية فترة التقرير.

- تركزات المخاطر، ان لم تكن في الافصاحات السابقة مثل

- الافصاح عن القطاعات التي تستمر بها المنشأة (أسهم شركات صناعية، تكنولوجيا، مالية ...الخ)

3. المعيار الدولي للتقارير المالية 9 (IFRS-09): "الأدوات المالية- الاعتراف/ القياس

أصدر المجلس معايير المحاسبية الدولية IASB المعيار دولي للمعلومات المالية رقم 09 في 2014، بداية العمل به في 01/01/2018. ليكون بديلا لأكثر المعايير جدلا وهو المعيار المحاسبي الدولي39 IAS . عدم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة (Expected Credit Losses) ليأخذ في حسابه الآثار المتوقعة لتقلبات الاقتصادية المختلفة.

أ. هدف المعيار:

الهدف من المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية و الالتزامات المالية الذي سيعرض معلومات ملائمة و مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم المبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، و توقيتها و عدم تأكدها.

ب. نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار على جميع الأدوات المالية ما عدا :

الحصص في الشركات التابعة IFRS 10 والزميلة IAS 28 والمشروعات المشتركة IFRS 11 و إندماج الاعمال IFRS 3.

- الحقوق والالتزامات بموجب عقود الايجار IFRS 16.
- حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف IAS 19 .
- الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن معيار IFRS 15 الايراد من العقود مع العملاء

تم تقسيم المعيار IFRS9 إلى ثلاث مراحل رئيسية:

- تصنيف وقياس الأدوات المالية والالتزمات المالية
- خسائر الائتمانية المتوقعة(التدني)
- محاسبة التحوط (التحوط هو" إجراء يتخذ للتخفيف من أثار التعرض للمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة)

ت. التصنيف وقياس:

❖ **التصنيف**

عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد حينها يتم إثبات المبالغ المستحقة للتحصيل و المبالغ واجبة السداد على أنها أصول و إلتزامات و عليه يتم تحديد:

- تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف و الإثبات في الدفاتر.
- لا يتم إثبات الارتباطات الملزمة بالشراء أو البيع حتى يقوم أحد الأطراف على أقل بالتنفيذ.
- يتم إثبات العقود الآجلة في نطاق هذا المعيار بتاريخ التعامل.
- تاريخ التعامل: هو تاريخ الذي تلتزم به المؤسسة بشراء أو بيع أصل مالي.
- تاريخ التسوية: التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمؤسسة أو العكس

❖ **القياس:**

في ما يتعلق بالقياس، و و فق للفقرة 5.1 من المعيار 09 الأدوات المالية. يتم القياس مبدئيا بالقيمة العادلة منقوص منها تكاليف العملية، سوى في بعض الحالات الخاصة التي تتطلب طرق قياس أخرى غير القيمة العادلة.

أما القياس اللاحق للأدوات المالية تم التطرق إليه في الفقرة رقم 4.1.1، و يقصد به أنه في الوقت الذي طبقت فيه إدارة المؤسسة هذا المعيار، كان للمؤسسة أصول مالية معترف بها و مصنفة على أسس و مبادئ اعتراف و قياس سابقة و فقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

- **4 المعيار الدولي للتقارير المالية 13 (IFRS–13):"قياس القيمة العادلة"**

أصدر المجلس معايير المحاسبية الدولية IASB المعيار دولي للمعلومات المالية رقم 13 في 12 ديسمبر من 2011، و القابل للتطبيق في 01-01-2013.

أ. هدف المعيار:

إن الهدف من المعيار

- ✓ يعرف القيمة العادلة
- ✓ يضع في معيار واحد إطارا لقياس القيمة العادلة
- ✓ يتطلب إفصاحات عن قياسات القيمة العادلة.

ب. نطاق التطبيق :

يدخل ضمن نطاق تقييم بالقيمة العادلة :

- **المعايير المحاسبية الدولية IAS**

IAS 02 المخزون

IAS 16 الممتلكات، الآلات و المصانع

IAS 32 الأدوات المالية العرض

IAS 38 الأصول غير الملموسة

IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف و القياس

IAS 40 عقارات التوظيف

IAS 41 الزراعة

- **المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**

IFRS 03 اندماج الأعمال

IFRS 05 الأصول غير المتداولة المحتفظ به لغرض البيع و العمليات المستمرة

IFRS 07 الأدوات المالية : الافصاحات

IFRS 09 الأدوات المالية

IFRS 10 القوائم المالية الموحدة

IFRS 12 الافصاح عن الحصص في منشات أخرى

IFRS 13 قياس القيم العادلة.

- **لا يدخل ضمن نطاق المعيار:**

المدفوعات على أساس لأسهم IFRS 2

عقود الايجار IFRS 16

الانخفاض في قيمة الأصول IAS36

المعيار ليس اجباري :

منافع الموظفين IAS 19

المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد IAS 26

ث. تعريف القيمة العادلة:

ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ج. المنهج العام لقياس القيمة العادلة:

❖ **الأصل أو الالتزام:**

- عند قياس القيمة العادلة الأصل أو الالتزام يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الالتزام و تشمل مثل هذه الخصائص على سبيل المثال مايلي:
  - ✓ حالة أصل و موقعه
  - ✓ القيود، إن وجدت على بيع الأصل أو إستخدامه

❖ **المعاملة:**

يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو نقل الاتزام تتم إما :

- في السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، أو
- في السوق الأكثر نفعا للأصل أو الالتزام في حالة عدم وجود سوق رئيسية.

❖ **المشاركون في السوق:**

يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأصل أو إلتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بافتراض أن المشاركين في السوق يتصرفون بما يحقق لهم أفضل مصلحة اقتصادية.

❖ **السعر:**

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة في السوق الرئيسية أو السوق أكثر نفعا في تاريخ القياس.

ح. التطبيق على الأصول غير المالية:

إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يأخذ في الحسبان قدرة الأصل على توليد منافع إقتصادية (أرض مستفاد منها في إقامة مبنى / الات تعمل في الانتاج) عن طريق إستخدام الأصل بأقصى و أفضل استخدام له.

خ. أساليب تقويم القيمة العادلة:

❖ منهج التكلفة: يعكس منهج التكلفة المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل ما(يشار إلى ذلك المبلغ عادة بتكلفة الاستبدال الحالية) .

❖ منهج السوق: و هي مقارنة أسعار الأصل بالأصول الأخرى مشابهة معروضة في السوق و من بين طرق التقويم المستخذمة في هذا المدخل نجد طريقة مصفوفة التسعير.

❖ منهج الدخل: يحول منهج الدخل المبالغ المستقبلية الى مبلغ حالي، تشمل أساليب التقويم تلك على سبيل المثال ما يلي:

- طريقة القيمة الحالية : تعكس القيمة الزمنية للنقود
- نماذج تسعير الخيارات: نموذج ذو الحدين شبكي و يعكس القيمة الزمنية و الحقيقية للخيار
- طريقة الارباح الزائدة: و هي تستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس.

د. أساليب تقويم القيمة العادلة:

يجب الثبات على طريقة واحدة لدى تقييم الأصول لقياس القيمة العادلة، و لكن يمكن التحول من طريقة إلى أخرى بحسب الظروف إذا كان هذا التحول سيكون أكثر تمثيلا للقيمة العادلة و هذا التحول يشمل:

- ظهور أسواق جديدة.
- ظهور معلومات جديدة متاحة.
- إختفاء معلومات كانت متاحة.
- تحسن في طرق التقييم.
- تغير في ظروف السوق.

5.المعيار الدولي للتقارير المالية 2 (IFRS-02) :"المدفوعات المبنية على الأسهم"

أ. نبذة تاريخية عن المعيار

تم إصدار المعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس الأسهم" في 2004 و بدأ تطبيقه في 2005/01/01 و يعالج المعيار العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل تسديد بأدوات حقوق الملكية كالأسهم أو خيارات الأسهم.

ب. المصطلحات:

❖ **معاملة دفع على أساس الأسهم تسوى نقدا:** وهي المعاملات التي تقتني فيها المنشأة سلعا أو خدمات من خلال تحمل إلتزام بنقل نقدا أو أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات على أن يتم إحتساب مبالغ ذلك النقد او تلك أصول على أساس سعر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى في المجموعة.

❖ **معاملة دفع على أساس الأسهم تسوى بحقوق الملكية** : معاملة دفع على أساس الأسهم تتلقى فيها المنشأة

- سلعا أو الخدمات على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها
- سلعا أو خدمات دون أن يكون عليها واجب بتسوية المعاملة مع المورد.

❖ **معاملة دفع على أساس الأسهم: المعاملات التي فيها.**

- تستلم المنشأة سلعا أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في ترتيب دفع على أساس الأسهم، أو
- تتحمل المنشأة واجبا بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة ترتيب دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلعة أو الخدمة.

ت. يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 بين ثلاث فئات من المعاملات التي يعتمد سعرها على الأسهم:

- – تلك التي يتم دفعها على شكل أسهم أو خيارات أسهم للشركة-equity (settled share- based) payment transactions؛

- تلك التي يتم دفعها نقداً أو عن طريق تسليم أصول أخرى ولكن بمبلغ يعتمد على قيمة أسهم الشركة(cash - settled share-based payment transactions)؛
- وتلك التي تعرض على الشركة أو المستفيد الاختيار بين النقد أو أسهم الشركة.

أولا : هدف المعيار:

يهدف المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 02 إلى:

- تحديد آلية التقرير المالي عندما تجري المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم؛
- يجب على المؤسسة أن تبين ضمن ربحها أو خسارتها و مركزها المالي أثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما ذلك المصروفات المرتبطة بالعاملات التي تمنح فيها خيارات لأسهم للموظفين.

ثانيا : نطاق المعيار:

يدخل ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 02 جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم ، بما في ذلك

- معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقدا؛
- معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية؛
- معاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعا أو خدمات(سلع المخزون، المواد الاستهلاكية، العقارات و الآلات و المعدات و الأصول غير الملموسة و الأصول غير المالية الأخرة.) و لها اختيار أن تسوي المنشأة المعاملة نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.
- **لا يدخل ضمن نطاق المعيار:**

لا يدخل ضمن نطاق المعيار المعاملات التي تقتني فيها المنشأة أصول المقتناة :

- ضمن تجميع أعمال حسب التعريف الوارد في معيار الدولي للتقرير المالي 3 تجميع الأعمال؛
- على مساهمة الأعمال في إنشاء مشروع مشترك حسب التعريف الوارد في المعيار IFRS11؛

- لا يطبق المعيار على المعاملات الدفع على أساس الأسهم التقي تقع ضمن نطاق تطبيق المعير المحاسبي الدولي 32 الادوات المالية العرض و المعيار الدولي للتقرير المالي 9 الأدوات المالية؛

ثالثا :نص المعيار :

❖ **قياس وإثبات المعاملات المالية التي تتم بعملة أجنبية :**

أ- الإثبات:

- يجب على المنشأة أن تثبت ما يقابل[24] حصولها من السلع أو الخدمات المستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم؛
- عندما لا تستوفي السلع أو الخدمات المستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم شروط الإثبات على أنه أصول فيجب أن تثبت على أنها مصروفات.
- في ما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المستلمة و الزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمة المستلمة. و عندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمة فيتم الرجوع إلى القيمة العادلة[25] لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

❖ **معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيه أحكام الترتيب للمنشأة اختيار التسوية**

و يكون للمنشأة قدرة بالتسوية نقدا في معاملات الدفع إذا لم يكن لخيار التسوية بأدوات حقوق الملكية أي جوهر اقتصادي (مثلا المنشأة ممنوعة نظاميا من إصدار أسهم) أو لدى المنشأة سياسة معلنة للتسوية نقدا.

[24] ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تسوى نقدا.

[25] عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 2 تقاس القيمة العادلة وفق لهذا المعيار و ليس وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 13.

ربعا : الافصاحات:

- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية من فهم طبيعة و مدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وجدت خلال الفترة.
- الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية من فهم كيفية التي حددت بها القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو الخسارة المنشأة للفترة و على مركزها المالي.

6. المعيار المحاسبي الدولي IAS33 "ربحية السهم" نصيب السهم من الأرباح

أ. الهدف من المعيار :

يهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS33 "ربحية السهم" إلى تبيان المبادئ الخاصة بتحديد و عرض و احتساب ربحية السهم، بحيث أنه قد تختلف السياسية المحاسبية التي تستخدم من طرف المنشأة في تحديد ربحية السهم إلا أنه بتعيين مقام ثابت يحسن التقرير المالي، كما أن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي هو تحسين مقارنات الأداء للمنشأة نفسها و بين المنشآت المختلفة في نفس فترة التقرير.

ب. نطاق تطبيق المعيار:

يطبق المعيار المحاسبي الدولي IAS33 "ربحية السهم" على:

- القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة
- القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم
- عندما تعرض المنشأة كلا من القوائم المالية موحدة و قوائم مالية منفصلة معدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 10" القوائم المالية الموحدة" و المعيار الدولي للمحاسبة 27 " القوائم المالية المنفصلة"
- إذا عرضت المنشأة بنود الربح أو الخسارة في قائمة منفصلة كما هو موضح في الفقرة 10 من المعيار الدولي المحاسبي 1 "عرض القوائم المالية " فإنها تعرض ربحية السهم في تلك القائمة المنفصلة فقط.

ت. الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS33 على ما يلي:

- ربحية السهم و تفصح عنها وفقا لهذا المعيار.
- يجب على المنشأة التي تختار أن تفصح عن ربحية السهم على أساس قوائمها المالية المنفصلة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في قائمة دخلها الشامل فقط و لا يجوز للمنشأة أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في القائمة المالية الموحدة.
- المبالغ المستخدمة على أنها بسط عند احتساب ربحية السهم الأساسية و المنخفضة، و مطابقة لتلك المبالغ مع المبالغ الربح أو الخسارة المعزو للمنشأة الأم خلال الفترة. يجب أن تشمل المطابقة الأثر المنفرد لكل فئة من الأدوات لها تأثير على ربحية السهم.

- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم على أنه مقام عند احتساب ربحية السهم الأساسية و المخفضة و مطابقة لهذين المقامين مع بعضهما.
- الأدوات بما في ذلك الأسهم القابلة للإصدار بشروط التي يحتمل أن تخفض ربحية السهم الأساسية في المستقبل، ولكنها لم تدرج في احتساب ربحية السهم المخفضة لأنها مضادة للتخفيض خلال الفترة المعروضة.
- وصف لمعاملات الأسهم العادية أو المعاملات الأسهم العادية المحتمل إصدارها، بخلاف تلك التي تمت المحاسبة عنها التي تحدث بعد فترة التقرير و التي كانت ستغير بشكل جوهري عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتمل إصدارها القائمة في نهاية الفترة إذا كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل نهاية فترة التقرير.
- إذا أفصحت المنشأة، بالإضافة إلى ربحية السهم الأساسية و المخفضة، عن مبالغ للسهم الواحد باستخدام مكون تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل بخلاف ذلك المطلوب بموجب هذا المعيار، فيجب احتساب مثل تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقا لهذا المعيار.

ث. القياس :

تحسب ربحية السهم الأساسية بقسمة **مبلغ** الربحية أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم (البسط) على المتوسط المرجح **لعدد** الأسهم العادية القائمة (المقام) خلال الفترة.

1. الربحية:

أ. ربحية السهم الأساسية:

لغرض احتساب ربحية السهم الأساسية، يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

و لغرض احتساب ربحية السهم الأساسية، فإن المبلغ المعزوة لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم و المتعلقة بما يلي:

- مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو للمنشأة الأم
- مبلغ الربح أو الخسارة المعزو للمنشأة الأم.

يجب تعديل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة و لجميع الفترات المعروضة تبعا للأحداث التي غيرت عدد الأسهم العادية القائمة بدون تغيير مقابل في المورد، بخلاف تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها.

ب. ربحية السهم المنخفضة:

لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة[26]، يجب أن يكون :

عدد الأسهم العادية هو متوسط المرجح لعدد الأسهم العادية محتسبا، مضاف إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التي ستصدر عند تحويل جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية إلى أسهم عادية.

كما يجب على المنشأة :

- أن تحسب مبالغ ربحية السهم المنخفضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم و فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة في حال عرضه، المعزو لحملة الأسهم أولئك.
- لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تقوم بتعديل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم، و المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة، تبعا لاثار جميع الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية.

و لغرض احتساب ربحية السهم المخفضة، يجب على المنشأة أن تعدل مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العدية في المنشأة الأم بالأثر بعد الضريبة لما يلي:

- أي توزيعات أربح أو بنود أخرى متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية طرحت عند التوصل إلى مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم
- أية فائدة مثبتة خلال الفترة متعلقة بالأسهم العادية المحتمل إصدارها المنخفضة للربحية
- أي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف من شأنها أن تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المنخفضة للربحية

[26] جب معالجة الأسهم العادية المحتمل إصدارها على أنها منخفضة للربحية فقط عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية سينخفض ربحية السهم أو يزيد خسارة السهم من العمليات المستمرة.

- أي تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف من شأنها أن تنتج من تحويل الأسهم العادية المحتمل إصدارها المخفضة للربحية.

2. التعديلات بأثر رجعي :

يجب أن يعدل بأثر رجعي احتساب ربحية السهم الأساسية و ربحية السهم المخفضة لكل الفترات المعروضة إذا زاد عدد الأسهم العادية أو العادية المحتمل إصدارها القائمة نتيجة الرسملة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم أو إذا نقص نتيجة لعكس تجزئة الأسهم. إضافة لذلك يجب أن تعدل ربحية السهم الأساسية و المخفضة لكل الفترات المعروضة تبعا لأثار الأخطاء و التعديلات الناتجة عن التغييرات في السياسات المحاسبية التي تمت المحاسبة عنها بأثر رجعي.

3. العرض :

يجب على المنشأة أن :

- تعرض ربحية السهم الأساسية و المنخفضة، حتى لو كانت المبالغ سالبة أي خسارة السهم؛
- تعرض ربحية السهم الأساسية و المخفضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية في المنشأة الأم للفترة و ذلك لكل فئة من الأسهم العادية لها حق مختلف للمشاركة في ربح الفترة؛
- تعرض في قائمة الدخل الشامل ربحية السهم الأساسية و المخفضة فيما يخص مبلغ الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المعزو لحملة أسهم حقوق الملكية العادية في المنشأة الأم؛
- تعرض ربحية السهم الأساسية و المخفضة بنفس القدر من الوضوح لجميع الفترات المعروضة؛
- يجب على المنشأة التي تقوم بالتقرير عن عملية غير مستمرة أن تفصح عن المبالغ الأساسية و المخفضة لربحية السهم الواحد فيما يخص العملية غير المستمرة إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات.

7. المعيار الدولي للتقرير المالي 8 " القطاعات التشغيلية"

تعتبر التقارير القطاعية أداة لقياس أداء الشركات الكبرى ذات المنتجات و الخدمات المتعددة وذلك بهدف كشف المعلومات التفصيلية لكل قطاع عمل أو قطاع جغرافي بحيث لا يؤدي ذلك إلى ضرر بالمركز التنافسي للشركة، و هذا التحليل يفيد مستخدمي المعلومات بإعطائهم معلومات أكثر عن قطاعات الشركة. و تعرف التقارير القطاعية كما يلي: " هي تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالمكونات المختلفة لعمليات الشركة، و كذلك المعلومات المتعلقة بمنتجات الشركة و خدماتها و مناطقها الجغرافية و زبائنها الرئيسيين"[27]

و يعتبر القطاع التشغيلي أحد مكونات المنشأة الذي:

- يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات و يتكبد منها مصروفات؛
- تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة؛
- تراجع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرارات الرئيسي بالمنشأة.

ويمكن اعتبار قطاع معين على انه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد ايراد، فمثلاً يمكن اعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لاغراض هذا المعيار.

و تعمل التقارير القطاعية على :

- تطوير الجانب الإعلامي للوظيفة المحاسبية لتلاءم متطلبات الاقتصاد العالمي الجديد في ظل عصر الاندماجات و تنوع الأنشطة و توسع المناطق الجغرافية،
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ورفع كفاءة أسواق المال بتخفيض درجة المخاطر و عدم تماثل المعلومات التي تتعرض لهما الشركات[28].

- **هدف المعيار:**

يهدف المعيار إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها و آثارها المالية و البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها. كما يهدف إلى قياس وللإفصاح المحاسبي و تقديم المعلومات الملائمة التي يحتاجها المستخدمين الاتخاذ قراراتهم الملائمة ، كما له دور

[27] إيهاب محمد كامل عاشور، تحليل العلاقة بين معلومات التقارير القطاعية و تكاليف الوكالة و أثرها على إحكام قرارات المستثمرين في سوق رأس المال المصري، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الخامس، جامعة القاهرة، 2013، ص 291

[28] المرجع السابق، ص 292

كبير في تحديد وقياس وفصل القطاعات ، مما يساعد على فهم القوائم و الكشوفات المالية للقطاعات التشغيلية.

- **نطاق المعيار:**

يطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 8 " القطاعات التشغيلية" على:

- القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة ؛
- القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم.

حالات خاصة في تطبيق المعيار الدولي :

- إذا اختارت منشأة غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار أن تفصح عن معلومات عن قطاعات لا تلتزم بهذا المعيار، فلا يجوز لها أن تصف المعلومات بأنها معلومات قطاعية؛
- إذا تضمن تقرير مالي كلا من القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم التي تقع في نطاق هذا المعيار إضافة إلى القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات القطاعية مطلوبة فقط في القوائم المالية الموحدة.

- **ضوابط التجميع**

يتم تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع يتفق مع المبدأ الأساس لهذا المعيار و كانت الخصائص الاقتصادية متشابهة في كل من النواحي التالية:

- طبيعة المنتجات و الخدمات؛
- طبيعة عمليات الإنتاج؛
- نوع أو فئة عملاء منتجاتها و خدماتها؛
- الطرق المستخدمة لتوزيع منتجاتها و تقديم خدماتها؛
- طبيعة البيئة التنظيمية، إذا كان ذلك منطبقا، على سبيل المثال، المصارف أو التأمين أو المرافق العامة.

- **يتم الاستعانة بالارشادات التالية عند تحديد القطاعات التشغيلية :**

- لا تعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلاً قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة او بعض الدوائر الوظيفية ايرادات او تحقق ايرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية.
- يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة".

8. المعيار المحاسبي الدولي 28 (IAS-28):"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

المنشأة الزميلة هي التي يوجد للمستثمر تأثير هام عليها في سلطة المشاركة بالقرار و ليس السيطرة على القرار، يطبق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في الشركات الزميلة[29]. اما الترتيب المشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه .

- **الهدف من المعيار:**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي 28 (IAS-28):"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" إلى تبيان المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة و تحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة الزميلة والمشروعات المشتركة.

- **نطاق التطبيق:**

يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها.

- **التأثير المهم**

[29] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص 42

التأثير المهم هو سلطة المشاركة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و التشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، حيث إذا كانت للمنشأة نسبة 20% أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها بذلك يكون للمنشأة تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها، أما إذا كان للمنشأة اقل من 20% من قوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فيفترض أنه ليس للمنشأة تأثير مهم على المنشأة المستثمر فيها. كما أنه مع وجود منشأة مستثمرة أخرى لها ملكية كبيرة أو تمتلك الأغلبية لا يمنع بالضرورة المنشأة من أن يكون لها تأثير مهم. و يكون التأثير مهم في المنشأة المستثمر فيها بوجود:

- المشاركة في عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية (توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى) و التشغيلية للمنشأة المستثمر فيها؛
- العضوية في مجلس الادارة للمنشأة المستثمر فبها؛
- تبادل الخبرات بين الموظفين أو تقديم معلومات تقنية أساسية؛
- المعاملات بين المنشاة و المنشأة المستثمر فيها تكون ذات قيمة نسبية.

- **طريقة حقوق الملكية**

تُعد حقوق الملكية أو حقوق المساهمين إحدى المقاييس المالية الشائعة التي يستخدمها المحللون لتقييم السلامة المالية للشركة، ويمكن معرفة قيمتها من خلال الفرق بين أصول الشركة والتزاماتها، وتُعرف بأنها المال الذي يتم إرجاعه إلى مساهمي الشركة عند تصفية جميع الأصول وسداد كافة الديون.

طريقة حقوق الملكية حسب المعيار المحاسبي الدولي 28 (IAS-28):"الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" تتمثل في إثبات الاستثمار بشكل أولي بالتكلفة و يتم تعديله بعد ذلك تبعا للتغير الذي يحدث بعد الاستحواذ على أصول المنشأة المستثمر فيها و هو يتضمن الربح أو الخسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ. و تؤدي توزيعات الأرباح المستلمة من المنشأة المستثمر فيها إلى تخفيض المبلغ الدفتري للاستثمار.

يتم التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية في الحالات التالية:

- إذا أصبح الاستثمار منشأة تابعة، يتم العمل في هذه الحالة وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 10 وفق المعيار الدولي للتقرير المالي " تجميع الأعمال" IFRS 03؛
- الحصة المبقاة في المنشأة المستثمر فيها (منشأة زميلة السابقة، المشروع المشترك) أصلا ماليا.

أسئلة للمناقشة

أجب بشكل دقيق و مختصر على الأسئلة التالية:

1. بين أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولية IAS32 و التعديلات الرئيسية له ؟
2. حدد الافصاحات عن طبيعة و نطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية حسب المعيار IFRS 7؟
3. حدد أهم أسباب التي أدت إلى ضرورة إصدار المعيار IFRS 9 ؟
4. حدد مفهوم منهج الدخل حسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13 ؟
5. حدد مفهوم مخاطر عدم الأداء حسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13؟
6. أجب باختصار على المفاهيم التالية:

أداة حقوق الملكية / القيمة العادلة / معاملة دفع على أساس الأسهم./ السوق النشط.

الإجابات الفصل الثاني

1. **أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولية IAS32 و التعديلات الرئيسية له**

أ. **أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولية IAS32**:

بالنسبة لأسباب التعديل، فهي لتقديم إرشادات إضافية حول مسائل مختارة، منها :

- قياس مكونات أداة مالية مركبة بتاريخ الاعتراف الأولي بها
- تصنيف المشتقات استنادا إلى أسهم الشركة ذتها
- تحديد كل الإفصاحات الخاصة بالأدوات المالية في هذا المعيار

ب. **التعديلات الرئيسية للمعيار المحاسبة الدولية IAS32**:

- تعديل نطاق المعيار
- تعديل مبدأ ما بين الأداة الصادرة التي هي أداة حق الملكية عن الأداة التي هي إلتزام مالي.
- تصنيف العقود التي ستسدد بأدوات حقوق ملكية
- فياس مكونات الأداة المالية المركبة عند الاعتراف الأولي بها.

- الإفصاح: تم نقل الإفصاح عن الأدوات المالية إلى المعيار الدولي للتقارير المالية المتعلق بالأدوات المالية الإفصاحIFRS 7 .

2. الإفصاحات عن طبيعة و نطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية حسب المعيار IFRS 7:

يركز المعيار على ضرورة الإفصاح بالمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية كمخاطر الائتمان، السيولة و مخاطر السوق و حدد نوعين من الإفصاحات و هما الإفصاحات النوعية و الافصاحات الكمية.

3. أهم أسباب التي أدت إلى ضرورة إصدار المعيار IFRS 9:

- العمل على تجاوز الانتقادات الموجهة للمعيار السابق IAS 39 و الصعوبات التي صاحبت تطبيقه، و ذلك في أعقاب تداعيات الأزمة العالمية.
- النمو الكبير و المعتبر للأدوات المالية خلال السنوات القليلة الماضية الذي فاق و تجاوز تطور التوجيهات و المعالجة المحاسبية المخصصة لهذه الأدوات (تطور محاسبة هذه الأدوات)
- الأهمية البالغة لموضوع الأدوات المالية، حيث كان المعيار السابق IAS39 من أكثر المعايير الدولية عرضة للتعديل منذ صدوره سنة 1998.
- برز طلب ملح على مجلس IASB لتعديل المعيار IAS39 بعد الأزمة المالية العالمية (2007،2008) بخصوص إجازة عمليات إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى، عملا بما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الأمريكية (US GAAP).

4. مفهوم منهج الدخل حسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13

أساليب التقويم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل ز المصروفات) إلى مبلغ واحد حالي (أي مخصوم). و يتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة التي تشير إليها توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

5. مفهوم مخاطر عدم الأداء حسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13

تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء. و تشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر، المخاطر الائتمانية الخاصة بالمنشأة (حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي

7 الأدوات المالية : الإفصاحات) و يفترض أن تظل مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل تقل الالتزام و بعده.

6. الإجابة باختصار على المفاهيم التالية:

- **أداة حقوق الملكية:** عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها
- **القيمة العادلة** : ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على انها السعر الذي سيتم استلامه أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس
- **معاملة دفع على أساس الأسهم: المعاملات التي فيها.**

➥ تستلم المنشأة سلعا أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في ترتيب دفع على أساس الأسهم، أو

➥ تتحمل المنشأة واجبا بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة ترتيب دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلعة أو الخدمة

- **السوق النشط:**

سوق تحدث فيها معاملات للأصل أو الالتزام بوتيرة و حجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على أساس مستمر.

الـفـصل الـرابـع

تجميع الحسابات و اندماج الشركات

1. المعيار الدولي للتقارير المالية 3 (IFRS–03):" تجميع الأعمال"

تمهيد:

يعرف الاندماج بأنه جمع منشأت أو أعمال منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة معدة للتقارير المالية، و ذالك من خلال التجمع مع أو السيطرة على صافي أصول منشأة أخرى، و يستخدم مصطلح توحيد أو اندماج الأعمال كمصطلح عام للتعبير عن عملية ضم الأعمال التي يمكن أن تأخذ شكل الاندماج الكامل، الاتحاد أو السيطرة.

أ. أشكال الاندماج:

- **الأ ندماج الكامل القانوني** و يتم فيه المزج الكامل بين شركتينو ينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة، و استمرار الشركة الدامجة بشخصيتها المعنوية الإعتبارية.
- **الإتحاد (الإندماج بتأسيس شركة جديدة)** و يتم فيه الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة و يترتب على ذلك أن تنقضي الصفة القانونية لكل الشركات و تتمتع الشركة الجديدة بالشخصية الإعتبارية الخاصة بها.
- **السيطرة** و في هذا الشكل تقوم احدى الشركات الكبرى بشراء كل أو معظم أسهم شركة أخرى (أكثر من 50%) و يترتب على ذلك أن تصبح الشركة المشترية هي الشركة الأم و الشركة المشتراة هي الشركة التابعة و تظل كل واحدة منها تحتفظ باستقلالها القانوني.

ب. هدف المعيار:

يهدف المعيار الى تعزيز الموثوقية و امكانية الاعتماد، و القابلية للمقارنة، للمعلومات التي توفرها المنشأة الدامجة (المستحوذة) معدة التقرير في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال.

حتى يتحقق هدف المعيار يجب على المنشاة المستحوذة أن تفي بالمتطلبات

- الاثبات و القياس، في قوائمها المالية الأصول المقتناة القابلة للتحديد و الالتزامات التي تم تحملها، و أية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها.
- الاثبات و القياس للشهرة المقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي.

- تحدد ماهية المعلومات التي تفصح عنها لتمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع الأعمال و أثاره المالية.

ت. نطاق المعيار:

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات و الأحداث التي تستوفي تعريف تجميع الأعمال." معاملة أو حدث أخر تكتسب فيه منشأة مستحوذة السيطرة على واحدة أو أكثر من الأعمال.

لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 3 على مايلي:

- ⇦ محاسبة عن انشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية (تأسيس مشاريع مشتركة)؛
- ⇦ اقتناء أصل أو مجموعة من أصول لا تشكل أعمالا؛
- ⇦ تجميع منشأت أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة .

ث. طريقة الاستحواذ:

لتطبيق الاستحوذ يجب:

- تحديد المنشأة المستحوذة؛
- تحديد تاريخ الاستحواذ؛
- اثبات و قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد و الالتزامات التي تحملها و أي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذة عليها؛
- اثبات و قياس الشهرة أو المكسب من شراء بسعر تفاضلي.

ج. تكلفة الاستحواذ

يجب على المنشأة المستحوذة إن تقيس تكلفة تجميع الأعمال من خلال مجموع **القيم العادلة** في تاريخ الاستحواذ، و كذلك الالتزامات التي تم تحملها.

- **التكاليف المتعلقة بالاستحواذ:**

يطلق عليها تكاليف التملك التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها المنشأة المستحوذة لإحداث تجميع أعمال. تشمل هذه التكاليف الاتعاب الاستشارية، و المحاسبية، أتعاب التقويم، التكاليف الادارية بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستحواذ.

ح. المعالجة المحاسبية لتجميع الاعمال:

❖ **اثبات**

يتم اثبات و قياس (بشكل منفصل عن الشهرة)

- الأصول المقتناة القابلة للتحديد

- الالتزامات التي تم تحملها و أي
- **الحصة غير مسيطرة** في الأعمال المستحوذ عليها؛

❖ **مبدأ القياس** :

يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المقتناة القابلة للتحديد و الالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

خ. قياس الشهرة:Good will

يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء و تقاس الشهرة مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء.

الشهرة = القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسطرة
ـــــ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة و الالتزامات المتكبدة

الشهرة السالبة Bad will

اذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فان الفارق يسمى شهرة سالبة.

ملاحظة: إن فارق التقييم يظهر حسب حالتين فارق الاقتناء الموجب (Good will)، أو فارق الاقتناء السالب (Bad will)، ويسجل في الحساب «207 – فوارق الشراء» إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو تجميع.

2. المعيار الدولي للتقارير المالية 10 (IFRS-10):" القوائم المالية الموحدة"

➥ هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى:

وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

يجب توفر مجموعة من الشروط لتحقيق هدف و متطلبات المعيار و هي :

- سيطرة المنشأة الأم على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى أن تعرض قوائم مالية موحدة؛
- يحدد مبدأ السيطرة على أنها الأساس للتوحيد؛
- يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت المنشأة المستثمرة تسيطر على أعمال مستثمر فيها وبناء عليه يجب عليها أن توحد الأعمال المستثمر فيها؛
- يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- يعرف المنشأة الاستثمارية ويحدد استثناء من توحيد منشآت تابعة معينة للمنشأة الاستثمارية.

➥ نطاق المعيار:

ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS-10" القوائم المالية الموحدة"على جميع المنشآت باستثناء ما يلي:

- لا يطبق المعيار على متطلبات المحاسبية لتجميع الأعمال وأثرها على التوحيد بما في الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال IFRS 3.
- لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية:

- أنها منشأة تابعة مملوكة بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وأن جميع ملاكها الآخرين بمن فيهم أولائك اللذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة ولم يعترضوا على ذلك.
- لا يتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج المقصورة بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية.
- لم تودع وليست في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

- تعد المنشأة الأم النهائية لها أو أي منشأة أم وسيطة لها قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

➥ تحديد ما إذا كانت منشأة هي منشأة استثمارية:

إلزامية تحديد المنشأة الأم إذا كانت منشأة استثمارية هي منشأة:

- تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويد المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛
- تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل العوائد من المكاسب الرأسمالية أو من دخل الاستثمار أو من كليهما؛
- تقيس وتقوم أداء كل استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

➥ فقدان السيطرة :

عندما تفقد المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة فإن المنشأة الأم:

- تلغي إثبات الأصول والتزامات المنشأة التابعة السابقة من قائمة المركز المالي الموحدة.
- تثبت أي استثمار متبقي في المنشأة التابعة وتحاسب لاحقا عنه وعن أي مبالغ مستحقة على المنشأة التابعة السابقة أو مستحقة لها وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة ويعاد قياس الحصة المحتفظ بها. ويجب أن تعد القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة على أنها القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل المالي وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 أو التكلفة عند الإثبات الأولي للاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك عندما يكون ملائما.
- يثبت المكسب أو الخسارة المرتبطة بفقدان سيطرة تعود إلى الحصة المسيطرة السابقة

➥ المتطلبات المحاسبية:

يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة.

يجب أن يبدأ توحيد الأعمال المستثمر فيها من التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستثمرة السيطرة على الأعمال المستثمر فيها ويتوقف عندما تفقد المنشأة المستثمرة السيطرة على الأعمال المستثمر فيها.

يجب على المنشأة الأم أن تعرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق ملكية ملاك المنشأة الأم.

تعد التغيرات في حصة ملكية المنشأة الأم في منشأة تابعة التي لا ينتج عنها فقدان المنشأة الأم السيطرة على المنشأة التابعة معاملات حقوق ا=ملكية أي معاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.

إجراءات التوحيد:

- تجمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك التي لمنشأتها التابعة.
- تجري مقاصة استبعادا بين المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة يوضح المعيار الدولي للتقرير 3 كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات علاقة.
- تستبعد بالكامل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروف والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين منشآت المجموعة حيث تستبعد بالكامل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والتي أثبتت ضمن الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة.

السياسات المحاسبية: عندما يستخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متشابهة فإنه تجرى التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو في المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس: تدرج المنشأة دخل ومصروفات المنشأة التابعة في القوائم المالية الموحدة من التاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة وحتى التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن السيطرة على المنشأة التابعة. يستند دخل ومصروفات المنشأة التابعة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ، على سبيل المثال يستند مصروف الاستهلاك المثبت في قائمة الدخل الشامل الموحدة بعد تاريخ الاستحواذ إلى القيم العادلة للأصول القابلة للاستهلاك ذات العلاقة المثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ.

حقوق التصويت الممكنة:

- ✓عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى تنطوي على حقوق تصويت ممكنة تحدد نسبة الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والمشتقات الأخرى.
- ✓في بعض الظروف يكون لدى المنشأة في الجوهر حصة ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنح المنشأة حاليا الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية. في مثل هذه الظروف تحدد النسبة

المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة بالأخذ في الحسبان الممارسة النهائية لحقوق التصويت الممكنة تلك والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حاليا حق الوصول إلى العوائد.

- ✓ لا ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 على الحصص في المنشآت التابعة التي توحد عندما تمنح أدوات تنطوي على حقوق تصويت ممكنة في جوهرها حاليا حق الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشآت تابعة فإن الأدوات غير الخاضعة لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي 9 في كل الحالات الأخرى يحاسب عن الأدوات التي تنطوي على حقوق تصويت ممكنة في منشأة تابعة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.

الحصص غير المسيطرة:

يجب على المنشأة أن تنسب الأرباح أو الخسارة وكل مكون للدخل الشامل الآخر إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة، يجب على المنشأة أيضا أن تنسب إجمالي الدخل الشامل إلى ملاك المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى لو يؤدي هذا إلى أن يكون للحصص غير المسيطرة رصيد عجز.

عندما يكون للمنشأة التابعة أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة ومصنفة على أنها حقوق ملكية ومحتفظ بها من قبل حصص غير مسيطرة فإنه يجب على المنشأة أن تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل بتوزيعات الأرباح على مثل هذه الأسهم سواء تم أو لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

التغيرات في النسبة المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة:

عندما تتغير نسبة حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة فإنه يجب على المنشأة أن تعدل المبالغ الدفترية للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة التابعة. ويجب على المنشأة أن تثبت بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية أي فرق بين المبلغ الذي عدلت به الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المستلم وتنسبه إلى ملاك المنشأة الأم.

3. المعيار الدولي للتقارير المالية 11 (IFRS-11):" الترتيبات المشتركة"

تعتبر إستراتجية التحالفات بين الشركات من أبرز الخيارات التي تلجأ إليها الشركات لمواجهة المشاكل التي تعترضها خاصة عندما تريد تنفيذ مشاريع كبرى تتجاوز طاقاتها و إمكاناتها المادية و المالية. ومن بين الخيارات المبتكرة الدخول في شركات عبر إتفاقيات أو عقود موثقة تحدد إلتزامات وواجبات كل طرف في العقد و هذا ما كانت عليه في بداية الأمر المشاريع المشتركة ثم أصبحت تعرف بالترتيبات المشتركة.

➥ الترتيب المشترك:

عرف الترتيب المشترك هو إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر من خلال الموراد المتاحة بتنفيذ نشاط محدد و تقاسم السيطرة عليه. كما توصف الترتيبات المشتركة بشكل عام على أنها شكل من أشكال التعاون أو العمل المشترك بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه كيانات جديدة أو عمل مشترك باتفاق تعاقدي و تتم السيطرة عليه بشكل مشترك[30].

الترتيب المشترك هو ترتيب وتنسيق يكون لطرفين فيه أو أكثر سيطرة مشتركة.

تتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي بينها
- تمنح الترتيبات التعاقدية اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك

➥ السيطرة المشتركة:

السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة.

قد يكون الترتيب المشترك حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب.

➥ تصنيف الترتيبات المشتركة

حدد معيار المالي الدولي IFRS 11 صنفين من الترتيبات المشتركة و يعتمد هذا التصنيف على حقوق و التزامات الطرفين في هذا الترتيب و هما على النحو التالي :

[30] عبد المجيد سعد تبني معايير التقرير المالي الدولي IFRS 11 المعوقات و المعالجات بالتطبيق في شركة غاز البصرة. مجلة الاقتصاد و العلوم الادارية. 2020 .صفحة 545

- **المشروع المشترك** : هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة و يكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب و يتم تنظيمها في كيانات منفصلة قانونا.
- **العمليات المشتركة** : هو اتفاق تعاقدي يكون للأطراف ذات السيطرة المشتركة على ترتيب حقوق فالأصول و التزامات خاصة بمطلوبات الترتيب و عندما يتم تنظيم الترتيب من خلال كيانات منفصلة سيتم اعتبار الترتيبات عملية مشتركة في حالة كون الأصول و الخصوم الموضوعة في الكيان المنفصل هي أصول و التزامات الأطراف و ليس أصول و خصوم الكيان المنفصل [31].

⬅ مبدأ عمل المعيار

الطرف في الترتيب المشترك يعترف بحقوقه و التزاماته الناشئة عن ترتيب، و من خلال تطبيق هذا المبدأ يمكن أن يعكس الترتيب الجوهر الاقتصادي للمشروع المراد القيام به و إمكانية تعزيز الاتساق لأنه يوفر النتيجة المحاسبية لكل نوع من الترتيب المشترك، بالإضافة إلى ذلك إمكانية المقارنة بين البيانات المالية حيث يتم تقييم تلك الحقوق و الالتزامات وفقا الإرشادات الواردة في المعيار الجديد من خلال تحديد مؤشرات معينة مثل: الهيكل ، الشكل القانوني و الحقائق و الظروف. و هذه الأخيرة، تتضمن النظر فيما إذا كان الأطراف قد أعدو الترتيب بحيث يستفيذ جميع الأطراف من المنافع الاقتصادية المترتبة[32].

[31] IFRS Foundation. (2011). Project Summary and Feedback Statement. IFRS 11 Joint Arrangements.usa.p 06
[32] Idem P05

4. المعيار الدولي للتقارير المالية 16(IFRS-16): "عقد الإيجار "

تمهيد:

يعتبر الإيجار من الوسائل التمويلية المهمة التي تستخدمها الشركات كبديل للإقتراض من أجل الحصول على أصول لإستخدامها في عملياتها الإنتاجية، و عادة ماتلجأ الشركات لأستئجار الأصول بدلا من شرائه، إما لعدم توفر السيولة لدى الشركة، أو رغبتها في الإحتفاظ بسيولتها، أو ارتفاع تكلفة الفرصة البديلة، و بالتالي استخدام السيولة الفائضة لديها في فرص استثمارية أخرى. و نظرا للأهمية التي اكتسبها موضوع الإيجار، فقد أظهرت بعض الجهات الرقابية مثل لجنة البورصة و الأسوق العالمية الأمريكية و بعض المستخدمين للقوائم المالية قلقهم من الإلتزامات المترتبة على عقود الإيجار التشغيلي و التي لا تظهر في القوائم المالية حيث أنها تقلل من شفافية هذه القوائم و من هنا ارتأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن معيار الإيجار IAS17 لا يساهم في شفافية القوائم المالية و بالتالي هناك الحاجة لمعيار جديد لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبار من يناير 2016 باصدار معيار الإيجار الجديد IFRS 16 بديلا للمعيار IAS 17 على أن يدخل حيز التنفيد في شهر يناير 2019.

- **تعريف عقد الإيجار حسب المعيارIFRS16** :

هو العقد الذي يعطي للمستأجر الحق في استخدام أصل معين لمدة زمنية محددة مقابل منفعة للمؤجر، ويتطلب تحديد فيما إذا كان العقد تأجيريا توفر شرطين أساسيين هما:

1- أن يكون الأصل محددا ومعرفا بالعقد وبالتالي لا يملك المؤجر الحق باستبداله.

2- أن يكون لدى المستأجر السيطرة التامة على الأصل والمنافع التي يمكن الحصول عليها منه وقد أوجب هذا المعيار التمييز بين عقود الأيجار وعقود الخدمات، فإذا ما احتوى العقد على جزء يمثل خدمة ذات سعر قابل للتحديد فيجب الفصل بين مكونات العقد.

- **أهم الفوارق بين المعيار IFRS16 و المعيارIAS17** :

- مفهوم عقد الايجار: لم يتغير تعريف عقد الإيجار بشكل كبير بين المعيارين إلا أن التركيز في المعيار IFRS16 المتعلق بالإيجارات أصبح بشكل أكبر على قدرة المستأجر في السيطرة و التحكم بأصل المحدد (Contrôle) كذلك ضرورة الفصل بين مكونات العقد في حال احتوى العقد على شق غير ايجاري قابل للتحديد.

- التصنيف و المعالجة المحاسبية : ألغى المعيار IFRS16 تصنيف عقود الإيجار التشغيلية لتصبح كافة الإيجارات تصنف كإيجارات تمويلية.

- **تصنيف عقود الإيجار:**

ألغى هذا المعيار نظام تصنيف العقود المتبع في المعيار IAS 17 المتعلق بالإيجارات وبذلك أصبحت العقود الإيجارية جميعها تصنف كعقود إيجار تمويلي وقد سمح المعيار بتصنيف الإيجار كتشغيلي في نطاق ضيق وفي حالتين فقط وهما:

1- أن تكون مدة العقد أقل من 12 شهر وأن لا يحتوي العقد على خيار الشراء.

2- أن تكون القيمة الإيجارية غير هامة نسبيا مثل أجهزة الحاسوب الشخصي أو معدات بسيطة للمكتب.

- **المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:**

أ. محاسبة الإيجار من وجهة نظر المستأجر:

يتم الاعتراف بالأصل المستخدم في بداية العقد بقيمة الالتزام المترتب على الإيجار مضافا إليه أية تكاليف مباشرة يتحملها المستأجر وفي حالة حصول المستأجر على حوافز من المؤجر أو قيامه بعمل دفعات سابقة لتاريخ العقد يتم احتسابها وعمل التعديلات اللازمة على القيمة المعترف بها.

أما بالنسبة للالتزامات المترتبة على عقد الإيجار فيتم الاعتراف بها في بداية الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات المترتبة على العقد ويستخدم المستأجر في احتساب القيمة الحالية معدل الخصم الوارد في اتفاقية الإيجار إن وجدت أو سعر الاقتراض الإضافي للمستأجر.

ب. محاسبة الإيجار من وجهة نظر المؤجر:

لم يحدث تغيير يذكر على المحاسبة عقود الايجار من طرف المؤجر في المعيار IFRS16 عما كان مطبقا في المعيار IAS17 ، حيث بالنسبة للمؤجر فيبقى الأصل على حاله في قائمة المركز المالي و يتم الاعتراف بالدخل المتحصل من الإيجار على مدى فترة العقد على أساس القسط الثابت ما لم يكن هناك طريقة منهجية أخرى تعطي انعكاس أفضل للمخطط الزمني الذي على أساسه تنخفض المنفعة من الأصل المستأجر، و يتم الاعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر بتخفيض الإيراد المتحصل من الإيجار على المدى فترة العقد.

- **المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF:**

أولا : مبادئ التسجيل المحاسبي:

يتم التسجيل المحاسبي للإيجار التمويلي، تطبيق مبدأ الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، أدى إلى معالجة عقد الإيجار وكأنه حيازة استثمار ممول عن طريق القرض والأصل الذي يكون محل عقد الإيجار التمويلي يدرج في حسابات الأصول الثابتة .

-**عند المستأجر** : يدرج الملك المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمة الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا. يدرج إلزام الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

- **عند المؤجر**:غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على اقتناء إيجار التمويل وفي مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ.

ثانيا : قواعد التسجيل المحاسبي:

بما أننا نعتبر الايجار التمويلي من الاستثمارات المحازة وعنصرا من الأصول إذا كان من المحتمل أن يقدم هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية وأن تكلفته يمكننا تقييمها بصورة صادقة فإن هناك شروط أخرى من الضروري توفرها نعتبره من ضمن الاستثمارات العينية تتمثل فيما يلي:

1. يعتبر مورد اقتصادي مراقب من قبل الكيان
2. نتج عن عمليات أو أحداث سابقة
3. موجه للاستعمال بصورة دائمة
4. المدة الاقتصادية تتجاوز سنة

ثالثا : التسجيل المحاسبي:

بما أن العنصر المسجل وكأنه استثمارات فيطبق عليه الأحكام المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات فإنه:

- سيكون هناك اهتلاك وفقا لممارسات المؤسسة بالنسبة للعناصر المماثلة
- القيام بعملية تقييم دورية
- عند التنازل أو الخروج الأصل يتم معالجته كأنه عنصر ملك للمؤسسة

والمعالجة المحاسبية لأصل مقتنى وفق عقد الإيجار التمويلي تتم كما يلي:

أولا– عند المستأجر

أ– عند الحيازة

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		تاريخ الحيازة		
21××		ح/التثبيتات العينية	××××	
	167	ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		××××
		فاتورة رقم... بتاريخ...المورد...		

نهاية كل سنة نثبت الفائدة المستحقة و ذالك كمايلي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		ن/12/31		
661		ح/أعباء الفوائد	××××	
	1678	ح/ الفوائد المتستحقة		××××
		إثبات الإيجار التمويلي		

ب– عند تسديد الدفعة نسجل القيد الأتي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		تاريخ التسديد		
1671		ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	××××	
1678		ح/ الفوائد المستحقة		××××
	512	البنك		
		إثبات فوائد الإيجار التمويلي		

ج– اثبات قسط الإهتلاك نسجل القيد الأتي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		ن/12/31		
681		ح/مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والخسائر في قيمة الأصول غير متداولة	××××	
	281××	ح/ إهتلاك التثبيتات		××××
		إثبات قسط إهتلاك الإيجار التمويلي		

د– في حالة وجود خسارة قيمة نسجل القيد الأتي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		ن/12/31		
681		ح/مخصصات الإهتلاكات و المؤونات والخسائر في قيمة الأصول غير متداولة	××××	
	291××	ح/ خسارة القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		××××
		إثبات خسارة قيمة الإيجار التمويلي		

ثانيا- عند المؤجر

أ- عند التنازل: نسجل القيد الأتي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		ن/01/01		
274		ح/ القروض والحسابات الدائنة المرتبة على عقد الإيجار التمويلي	××××	
	700	ح/ المبيعات		××××
		التنازل عن أصل محل الإيجار التمويلي		
512		البنك	××××	
	274	ح/ القروض والحسابات الدائنة المرتبة على عقد الإيجار التمويلي		××××
	4457	ح/الدولة ، الرسوم على رقم الأعمال TVA		
		إستلام إشعار دائن رقم...لإتاوة قرض الإيجار		
		12/31ن		
2768		ح/الحسابات الدائنة المثبتة	××××	
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		××××
		التنازل عن أصل محل الإيجار التمويلي		
		تاريخ التسديد		
512		ح/ البنك	××××	
	274	ح/ القروض والحسابات الدائنة المرتبة على عقد الإيجار التمويلي		××××
	2768	ح/الحسابات الدائنة المثبتة		××××
	4457	ح/الدولة ، الرسوم على رقم الأعمال TVA		××××
		إستلام إشعار دائن رقم ... لإتاوة قرض الإيجار		

5. المعيار الدولي للتقارير المالية 12(IFRS-12): "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"

- **الهدف**

إن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 كما هو منصوص عليه في المعيار هو مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

- طبيعة والمخاطر المرتبطة بالحصص المساهم بها في المنشآت الأخرى؛
- آثار تلك المساهمات على مركزها المالي وحالتها المالية...

- **النطاق:**

يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12على المنشآت التي تساهم بها المؤسسة بحصص في ما يلي :

- منشآت تابعة؛
- ترتيب مشترك؛
- منشآت زميلة؛
- منشآت مهيكلة غير موحدة.

- **الحصص في المنشآت التابعة:**

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 بالإفصاح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من فهم و تقويم:

- فهم ما تملكه المنشأة من حصص و حصص غير مسيطر عليها و تدفقاتها النقدية في أنشطة المجموعة؛
- فهم تركيبة المجموعة؛
- تقويم طبيعة و التغيرات في المخاطر حصصها في المنشآت المهيكلة الموحدة؛
- تقوي مدى و طبيعة القيود المهمة على قدرتها على تسوية التزاماتها و أن تصل و تستخدم أصول مجموعة؛

- تقويم ما ينتج عنه من تغيرات في حصص منشأة تابعة و التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة؛
- تقويم ما ينتج عن فقدان السيطرة خلال فترة التقرير في منشأة تابعة.

6. المعيار المحاسبي الدولي 27 (IAS-27):"القوائم المالية الفردية"

يتم تقديم القوائم المالية الموحدة بناء على اللوائح والقوانين العامة للشركة الأم ما لم تكن هي نفسها شركة تابعة، أما إذا كانت قوائم موحدة تابعة لشركة واحدة فهي تخضع لقوانين حسابية موحدة. ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المجمعة و الفردية، على أن المجمع عبارة عن الشركة القابضة و الشركات التابعة لها أو الفروع، و المقصود بفرع هو كيان أو مؤسسة مراقب من طرف مؤسسة أخرى و هي المؤسسة الأم. فالفكرة الأساسية التي يستند عليها وجود المجمع هو مفهوم الرقابة و الترجمة الانجليزية لهذا المفهوم يعني التحكم.[33]

إهتم القانون التجاري الجزائري بمفاهيم الفروع، المساهمات و المؤسسات المراقبة، و لم يتحدث صراحة عن مفهوم المجمع، فحسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري يعرف الفرع على أنه مؤسسة يكون أكثر من 50 % من رأسمالها مملوك من طرف مؤسسة أخرى، أما إذ كان الجزء المملوك من رأسمال يتروح مابين 10 % إلى 50 % فيتعلق الأمر هنا بمساهمة، أما إذا كانت مؤسسة ما (أ) تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال في مؤسسة أخرى (ب) يخول لها أو يمنحها الأغلبية في حق التصويت في الجمعيات العامة في هذه المؤسسة الأخيرة، في هذه الحالة نقول أن المؤسسة (أ) ممارسة للرقابة على المؤسسة (ب).[34]

- **الهدف**

إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 هو مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الاستثمارات في المنشآت التابعة و المشروعات المشتركة و المنشآت الزميلة عند إعدادها قوائم مالية منفصلة.

[33] Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, comptabilité et audit, manuel et application, DSCG, foucher, Vanves, 2007, p(168)

[34] Ministère de la justice, code de commerce de la république algérienne, art (729), ONTE, 2003, p(233).

- **النطاق**

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 عند المحاسبة و العرض في قوائم مالية منفصلة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة، المنشآت التابعة و المنشآت الزميلة و يكون هذا أما عندما تختاره المنشأة أو عندما تكون مطالبة بموجب لوائح محلية.

- **إعداد القوائم المالية المنفصلة**

عندما إعداد القوائم المالية المنفصلة يجب على المنشأة أن تحاسب عن الاستثمارات إما:

- بالتكلفة؛
- وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9؛
- وفقا للمعيار الدولي المحاسبي 27 باستخدام طريقة حقوق الملكية.

- **الإفصاحات**

عندما تختار المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية منفصلة، يجب عليه أن تفصح:

- أن القوائم المالية منفصلة و انه قد تم استخدام:
  - الإعفاء من التوحيد؛
  - الاسم و المقر الرئيسي؛
  - لأعمال المنشأة التي تم إعداد قوائمها المالية الموحدة؛
  - العنوان الذي يمكن من خلاله الحصول على تلك القوائم المالية الموحدة.
- قائمة بالاستثمارات المهمة في المنشآت التابعة تتضمن:
  - أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها؛
  - المقر رئيسي للمنشآت المستثمر فيها؛
  - نسبة حصة ملكيتها.
- وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات.

أسئلة للمناقشة

أجب على الاسئلة التالية:

1. حدد دوافع الاندماج؟
2. حدد أشكال تجميع الأعمال من الناحية القانونية مع إعطاء مثال عن كل شكل ؟

التمرين الاول:

في 2014/01/ اشترت مؤسسة النسيم كال أسهم شركة الاهرام بسعر 160.000دج بشيك بنكي كما دفعة شركة النسيم مبلغ 3.000دج نقدا بشيك بنكي عمولات سمسرة و مبلغ 7.000دج أتعاب محاسبين و سمسرة لإتمام الصفقة. لقد نتج عن شراء الشركة النسيم للأسهم شركة الاهرام اندمج شركة الاهرام في شركة النسيم.

ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة

الوحدة: دج.

البيان	شركة النسيم	شركة الأهرام	
		القيمة الدفترية	القيمة السوقية
أصول			
معدات نقل	50000	15000	30000
معدات وأدوات	90000	30000	45000
بضاعة	170000	50000	62000
زبائن	120000	35000	40000
البنك	230000	125000	125000
مجموع الأصول	660000	255000	302000
الخصوم			
رأس المال الاجتماعي	340000	220000	
علاوة إصدار	60000	10000	
احتياطات	60000	5000	
موردون	200000	20000	132000
مجموع الخصوم	660000	255000	132000

العمل المطلوب:

- أحسب تكلفة شراء مؤسسة الاهرام(القيمة المدفوعة)
- أثبت قيود اليومية اللازمة لدفاتر مؤسسة النسيم؟
- إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة النسيم بعد اتمام عملية الإندماج مباشرة؟

التمرين الثاني :

في 2018/01/01 تم تأسيس مؤسسة الأمير برأس مال يبلغ 1000.000دج حيث قامت المؤسسة بشراء أسهم كل من مؤسسة الوفاق 350.000دج، كما دفعة مؤسسة الأمير مبلغ 3.000دج بشيك بنكي عمولات سمسرة و مبلغ 7.000دج أتعاب محاسبين و سمسرة لإتمام الصفقة.

أما مؤسسة البهجة لقد تم شراء أسهمها بمبلغ 250.000دج، و تم دفع 4.000دج كعمولات سمسرة للإتمام الصفقة بشيك بنكي. ونتج عن شراء مؤسسة الأمير للأسهم مؤسسة الوفاق و مؤسسة البهجة، اتحاد كلا المؤسستين في مؤسسة الأمير.

ميزانية الشركتين الوفاق و البهجة قبل الشراء مباشرة

الوحدة: دج.

البيان	شركة الوفاق		شركة البهجة	
	القيمة الدفترية	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
أصول				
معدات نقل	50000	30000	15000	30000
معدات وأدوات	90000	75000	30000	45000
بضاعة	170000	100000	50000	62000
زبائن	120000	90000	35000	40000
البنك	230000	230000	125000	125000
مجموع الأصول	660000	525000	255000	302000
الخصوم				
رأس المال الاجتماعي	340000		220000	
علاوة إصدار	60000		10000	
احتياطات	60000		5000	132000
موردون	200000	200000	20000	
مجموع الخصوم	660000	200000	255000	132000

العمل المطلوب: – أحسب تكلفة شراء كل من مؤسسة الوفاق و البهجة و حدد مقدار الشهرة ان وجدة؟

– أثبت قيود اليومية اللازمة لدفاتر مؤسسة الأمير و قم بإعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة الأمير بعد اتمام عملية الإتحاد مباشرة؟

تمرين 02:

قام أحد عملاء البنك المؤسسة العربية المصرفية ABC في 2009/01/01 على طلب الحصول على معدات نقل المتمثلة في سيارة من نوع HILUX و حافلة من نوع COASTER عن طريق التأجير التمويلي بقيمة اجمالية 773.000 دج.

مدة العقد 8 سنوات غير أن البنك المؤسسة العربية المصرفية ABC المؤجر يشترط تقديم دفعة أولى بقيمة 173.000دج من أصل

- معدل التقييم 7%
- الرسم على القيمة المضافة 19%

المطلوب: اعداد جدول استهلاك القرض

الحل:

1. **دوافع الاندماج:** من بين دوافع الاندماج نجد:

- **التقدم التكنولوجي الكبير** و الاتجاه نحو العولمة و ما تتضمنه من تفاعل المجتمعات الانسانية بحيث يبدو العالم و كأنه قرية واحدة؛
- **اشتداد المنافسة الدولية** بين الشركات الكبرى لاقتسام السوق العالمي، و كذلك اشتداد المنافسة المحلية بين الشركات العاملة داخل كل دولة؛
- **العمل على التنويع الأنشطة** و الخدمات و العملاء و المناطق الجغرافية و زيادة الحجم لتخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركات و بالنسبة لقطاع الخدمات المالية، فقد بدأت الشركات القابضة البنكية و المصارف الشاملة في العمل فب الدول المتقدمة مبكرا.
- **اتفاقيات تحرير التجارة العالمية** مع التركيز على اتفاقية تحرير تجارة الخدمات المالية الانها محور الاهتمام و التركيز بالنسبة للبنوك؛
- **الأزمات المالية الكبيرة التي أصابت الأسواق العالمية** في كافة أنحاء العالم، مثل أزمة المكسيك و أزمة دول جنوب شرق أسيا ثم أزمة الاتحاد الروسي و الأزمة البرازيلية سنة 1999، و مؤخرا الأزمة العالمية 2007.

2. **تحديد أشكال تجميع الأعمال من الناحية القانونية مع إعطاء مثال عن كل شكل:** من الناحية القانونية يكون تجميع الأعمال عن طريق الاندماج أو الاتحاد أو السيطرة.

أ. الأندماج الكامل القانوني و يتم فيه المزج الكامل بين شركتين: الشركة المندمجة، و ينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة، و استمرار الشركة الدامجة بشخصيتها المعنوية الإعتبارية.

ب. الإتحاد (الإندماج بتأسيس شركة جديدة) و يتم فيه الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة و يترتب على ذلك أن تنقضي الصفة القانونية لكل الشركات و تتمتع الشركة الجديدة بالشخصية الإعتبارية الخاصة بها.

ت. السيطرة و في هذا الشكل تقوم احدى الشركات الكبرى بشراء كل أو معظم أسهم شركة أخرى (أكثر من 50%) و يترتب على ذلك أن تصبح الشركة المشترية هي الشركة الأم و الشركة المشتراة هي الشركة التابعة و تظل كل واحدة منها تحتفظ باستقلالها القانوني.

حل التمرين الاول:

حساب تكلفة الشراء أسهم شركة الاهرام

تكلفة الشراء = مجموع القيمة السوقية للأصول المعطاة + الإلتزامات التي تم تحملها + أدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها

الظرف الدامج + تكاليف المباشرة أخرى تخص عملية التملك.

تكلفة الشراء = 160.000+ 7.000 + 3.000 = 170.000

تسجيل لعملية الشراء شركة الاهرام:

		2014/01/01.....		
271		.....	170.000	
	512	سندات المساهمة		170.000
		البنك		
		(تسجيل عملية الشراء شركة الاهرام)		

حساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الشراء – صافي القيمة العادلة للأصول الشركة المشتراة

الشهرة = 170.000 – (302.000 – 132.000) = 0

أي لا يوجد شهرة في الشركة المشتراة

التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة (شركة النسيم)

		.....		
218		2014/01/01.....	30.000	
215		معدات نقل	45.000	
30		معدات و أدوات	62.000	
411		بضائع	40.000	
512		الزبائن	125.000	
	271	البنك		170.000
	401	سندات المساهمة		132.000
		موردين		
		(التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة)		

التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة المندمجة (شركة الاهرم)

		.....		
10		2014/01/01.....	220.000	
103		رأس المال	10.000	
106		علاوة إصدار	5.000	
101		احتياطات	20.000	
	218	موردون		15.000
	215	معدات النقل		30.000

	30	معدوات و أدوات		50.000
	411	البضاعة		35.000
	404	زبائن		125.000
		البنك		

الميزانية الافتتاحية للشركة النسيم

البنك = 230.000 – 170.000 +125.000 = 185.000 دج

الميزانية الافتتاحية للشركة النسيم

الأصـــــــــول	المبالغ N
1- الأصول غير الجارية	
معــدات النقل	80.000
معــدات وأدوات	135.000
مجموع الأصول غير الجارية	**215.000**
2- الأصول الجارية	
المخزونات	**232.000**
مخــزونـــــات البضـــــائع	232.000
الذمم	**160.000**
الزبـــــــــــــــائن	160.000
الموجودات	**185.000**
البنـــــوك و الحســابات الجارية	185.000
مجموع الأصول الجارية	**577.000**
المجموع العام للأصول	**792.000**

الخصـــــــــوم	المبالغ N
3- رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الخاص	340.000
علاوة إصدار	60.000
احتياطات	60.000
المجموع	**460.000**
4-الخصوم	
موردو	332.000
المجموع	**332.000**
المجموع العام للخصـــوم	**792.000**

حل التمرين الثاني:

حساب تكلفة شراء أسهم الشركة الوفاق

تكلفة الشراء = 350.000 + 3.000 + 7.000 = 360.000دج

تسجيل عملية الشراء لمؤسسة....

271	512	2018/01/01.....	360.000	360.000
		.....		
		سندات المساهمة		
		البنك		
		(تسجيل عملية الشراء)		

حساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الشراء – صافي القيمة العادلة للأصول الشركة المشتراة

الشهرة = 360.000 – (525.000– 200.000) = 35.000دج

التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة (شركة الأمير)

		.....		
207		2018/01/01.....	35.000	
218		فارق الشراء (الشهرة)	30.000	
215		معدات نقل	75.000	
30		معدات و أدوات	100.000	
411		بضائع	90.000	
512		الزبائن	230.000	
	271	البنك		360.000
	401	سندات المساهمة		200.000
		موردين		
		(التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة)		

حساب تكلفة الشراء أسهم شركة البهجة

تكلفة الشراء = 250.000 + 4.000 = 254.000دج

تسجيل لعمالية الشراء للشركة البهجة

		2018/01/01.....		
271		.....	254.000	
	512	سندات المساهمة		254.000
		البنك		
		(تسجيل عملية الشراء)		

حساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الشراء – صافي القيمة العادلة للأصول الشركة المشتراة

الشهرة = 254.000 – (302.000– 132.000) = 84.000دج

التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة (شركة الأمير)

		.....		
207		2018/01/01.....	84.000	
218		فارق الشراء (الشهرة)	30.000	
215		معدات نقل	45.000	
30		معدات و أدوات	62.000	
411		بضائع	40.000	
512		الزبائن	125.000	
	271	البنك		254.000

	401	سندات المساهمة موردين (التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الدامجة)		132.000

الميزانية الافتتاحية للشركة الأمير

البنك = رأسمالها – تكلفة شراء الشركتين – قيمة العادلة للصندوق الشركتين

البنك = 1.000.000– (254.000 – 360.000) + (125.000 + 230.000)

= 741.000دج

الميزانية الافتتاحية للشركة الأمير

الأصـــــــــول	المبالغ N
1- الأصول غير الجارية	
الشهرة	119.000
معـــدات النقل	60.000
معـــدات وأدوات	120.000
مجموع الأصول غير الجارية	**299.000**
2- الأصول الجارية	
المخزونات	**162.000**
مخـــزونـــــــات البضـــــائع	162.000
الذمم	**130.000**
الزبـــــــــــــــائن	130.000
الموجودات	**741.000**
البنـــــوك و الحســابات الجارية	741.000
مجموع الأصول الجارية	**1.033.000**
المجموع العام للأصول	**1.332.000**

الخصـــــــــوم	المبالغ N
3- رؤوس الأموال الخاصة	1.000.000
المجموع رؤوس الأموال الخاصة	**1.000.000**
4-الخصوم	
موردون	332.000
المجموع	**332.000**
المجموع العام للخصـــوم	**1.332.000**

حل التمرين الثاني:

جدول استهلاك القرض و يتكون من أسطر حسب مدة التسديد يحدد له في كل سطر :

V_0: رأس المال المقترض

$a_1, a_2, a_3 ..... a_n$: الدفعات المتتالية

$A_1, A_2, A_3 ..... A_n$: الاستهلاكات المتتالية

$V_0, V_1, V_2 ..... V_n$: رأس المال المتبقي بعد تسديد كل دفعة.

i : معدل الفائدة المطبق n : عدد الدفعات الثابتة.

القيمة المتبقية في نهاية المدة = القيمة المتبقية في بداية المدة – الاستهلاك

الفوائد = دفعات الايجار – الاستهلاك

يتم تسديد 173.000 دج دفعة أولى و عليه

الباقي من القرض =773.000-173.000 = 600.000 دج

باستعمال علاقة القيمة الحالية:

$$V_0 = a\frac{1-(1+i)^{-n}}{i} \Rightarrow a = V_0\frac{i}{1-(1+i)^{-n}} = 600000\frac{0,07}{1-(1,07)^{-8}} = 100480,8DA$$

يكون لدينا الجدول التالي:

الوحدات الزمنية	رأس المال المتبقي في بداية كل وحدة زمنية	الفائدة	الاستهلاك	الدفعة	رأس المال المتبقي في نهاية كل وحدة زمنية
1	600000	42000	58480,6575	100480,657	541519,3425
2	541519,3425	37906,354	62574,3035	100480,657	478945,039
3	478945,039	33526,1527	66954,5048	100480,657	411990,5342
4	411990,5342	28839,3374	71641,3201	100480,657	340349,2141
5	340349,2141	23824,445	76656,2125	100480,657	263693,0016
6	263693,0016	18458,5101	82022,1474	100480,657	181670,8542
7	181670,8542	12716,9598	87763,6977	100480,657	93907,15654
8	93907,15654	6573,50096	93907,1565	100480,657	0
المجموع	-	203854,26	600000	803854,26	-

التسجيل في اليومية:

مدين	دائن	2009/01/01	المبلغ مدين	المبلغ الدائن
2182		معدات نقل	773000	
	167	الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل		773000
		إقتناء الأدوات دخول الملك تحت مراقبة الشركة		
167		الديون المترتبة على عقد إيجار تمويل	173.000	
4456		الدولة: رسم على رقم الأعمال TVA	32.870	
	512	بنوك الحسابات الجارية		205.870
		تسديد دفعة الإيجار بدون فائدة في 2009/01/01		
2009/12/31				
661		أعباء فوائد مالية	42.000	
	518	فوائد منتظرة للدفع		42.000
		إثبات الفائدة في نهاية (إقفال سنة 2009)		
681		مخصصات الإهتلاك الأصول غير الجارية	96625	
	28182	إهتلاك معدات نقل		96625
		إثبات قسط إهتلاك المعدات في (إقفال سنة 2009)		
2010/01/01				
1671		الديون المترتبة على غقد الإيجار	62.574,30	
1678		الفوائد المنتظرة للدفع	37.906,35	
4456		الدولة :الرسم على رقم الأعمال	102.888,67	
	512	بنوك الحسابات الجارية		203.369,32

الحالة الأولى : قرار العميل الإحتفاظ بالمعدات في نهاية العقد أي رفع خيار الشراء (شراء المعدات)

167		الديون المترتبة على عقد الإيجار	93.907,15	
4456		الدولة:رسم على رقم الأعمال	17.842,35	
	512	بنوك الحسابات الجارية		111.749,50
		تصفية الديون المترتبة على عقد الإيجار		

الحالة الثانية : قرار العميل بعدم رفع خيار الشراء أي عدم الإحتفاظ بالمعدات في نهاية العقد

167		الديون المترتبة على عقد الإيجار	93.907,15	
	78	الإسترجاعات عن الخسائر القيم و التموينات		93.907.15
		تصفية الديون المترتبة على عقد الإيجار		
28182		إهتلاك معدات نقل	773000	
	2182	معدات نقل		773000

الـفـصل الـخـامـس

إيرادات و مصاريف أخرى

1. المعيار الدولي للتقارير المالية 17 (IFRS-17): " عقود التأمين"

تمهيد:

يعرف قطاع التأمين تطورا سريعا كباقي القطاعات وذالك باعتبار التأمين وسيلة ضمان، اذا يعرف عقد التأمين كأداة مالية يتم التعامل بها لتمكين حاملها من الحصول على مبلغ معين في ظل ظروف و شروط معينة. يعتبر**IFRS 4** أول معيار محاسبي جاد يصدر لمعالجة عقود التأمين و ذالك من أجل تحسين قضايا التأمين من حيث ممارسات و اجراءات التسجيل و القياس و المعالجة المحاسبية الخاصة بمحاسبة التأمين.

أ. تعريف عقد التأمين:

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لابلاغ المالي IFRS17 عقد التأمين بأنه :" العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) بخطر تأميني هام من طرف أخر (حامل الوثيقة) و ذلك من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة عن تحقيق حدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (الحدث المؤمن منه) و الذي يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة".

ب. الهدف من المعيار:

يهدف المعيار إلى وضع المبادئ إثبات عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، و يحدد قياسها و عرضها و الإفصاح عنها. و يمثل هدف المعيار في ضمان قيام المنشأة بتقديم المعلومات الملائمة التي تعبر بصدق عن تلك العقود. و توفر هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية الأساس اللازم لتقييم أثر عقود التأمين تلك على المركز المالي للمنشأة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية.

ت. نطاق تطبيق المعيار:

يطبق المعيار على:

- عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، التي تصدرها؛
- عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها؛

– عقود الإستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية التي تصدرها، شريطة قيام المنشأة أيضا بإصدار عقود التأمين؛

ث. الإثبات:

عند الإثبات الأولي يجب على النشأة فياس مجموعة عقود التأمين بإجمالي مايلي:

– التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، التي تض:

– تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ؛

– تعديلا يظهر أثر القيمة الزمنية للنقود و المخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، و ذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في التقديرات التدفقات النقدية المستقبلية؛

– التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية؛

ج. تجميع العقود التأمين:

يمكن لمجموعة أو سلسلة من عقود التأمين المبرمة مع الطرف المقابل نفسه أو مع طرف مقابل ذي صلة به أن تحقق أثرا تجاريا كليا، أو أن تهدف لتحقيق مثل هذا الأثر. و لأجل التقرير عن جوهر مثل تلك العقود، قد يكون من الضروري معالجة مجموعة أو سلسلة العقود ككل. يجب على المنشأة تحديد محافظ لعقود التأمين. و تضم المحفظة عقود تخضع لمخاطر متشابهة و تدار معا. و من المتوقع أن يكون للعقود التي تتعلق بنوع معين من منتجات التأمين مخاطر متشابهة و من ثم يكون من المتوقع أن توجد هذه العقود في نفس المحفظة في حالة إدرتها معا.

ح. العرض في القائمة المالية:

يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي المبلغ الدفتري لمجموعات:

- عقود التأمين المصدرة التي لا تعد أصولا؛
- عقود التأمين المصدرة التي تعد التزامات؛
- عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد أصولا؛
- عقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد التزامات.

خ. القياس

عند الإثبات الأولي، يجب على المنشأة قياس مجموعة عقود التأمين بإجمالي ما يلي:

– التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، التي تضم:

⬅ تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

- تعديلا يظهر أثر القيمة الزمنية للنقود و المخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، و ذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية
- التعويض المطلوب لتحمل المخاطر غير المالية.

– هامش الخدمة التعاقدية.

د. العرض:

عندما يقوم أي طرفي العقد بالأداء يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل أو التزام ناتج عن عقد مع عميل، تبعا للعلاقة بين أداء المنشأة و دفعه العميل. و يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصل.

ذ. الإفصاح:

الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من خفهم طبيعة و مبلغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. و لتحقيق ذلك الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات نوعية و كمية عم جميع ما يلي:

– المبالغ المثبتة في قوائمها المالية بشأن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17؛
– طبيعة و مدى المخاطر الناشئة عن عقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17؛
– الاجتهادات المهمة، و التغييرات في الاجتهادات التي جرت عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي17.

2. المعيار الدولي للتقارير المالية 5 (IFRS-05): "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والنشاطات المتوقفة"

أ. هدف المعيار:

إن الهدف من العيار هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع و عرض العمليات المتوقفة و بالتحديد:

- أن يتم قياس الأصول التي تلبي معايير تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع بالمبلغ على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحا منه التكاليف البيع أيهما أقل، مع توقف عن اهتلاك هده الأصول
- أن يتم عرض الأصول التي تلبي شروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في الميزانية المالية و عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.

ب. نطاق المعيار:

- تنطبق متطلبات التصنيف و العرض المنصوص عليها في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المثبتة و على جميع مجموعات الاستبعاد.
- متطلبات التصنيف و العرض و القياس الواردة في هذا المعيار التي تنطبق على الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع تنطبق أيضا الأصول غير المتداولة المصنفة غلى أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك.

ت. لا يدخل ضمن نطاق المعيار IFRS5:

- أصول الضريبة المؤجلة، معيار المحاسبة 12 ضرائب الدخل؛
- الأصول الناشئة عن المنافع الموظف معيار المحاسبة 19؛
- الأصول المالية داخل نطاق معيار 9 الأدوات المالية ؛
- الأصول غير المتداولة التي يتم المحاسبة عنها وفقا لنموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة 40 العقارات الاستثمارية؛
- الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوم منها تكاليف البيع طبقا لمعيار المحاسبة 41 الزراعة؛

- الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين طبقا للتعريف الوارد في معيار المحاسبة 4 عقود التأمين.

ث. تصنيف:

- متاح للبيع و في حالته الراهنة؛
- أن يكون مستوى مناسب من الإدارة ملتزم بخطة البيع؛
- يجب أن يكون بيعه محتملا بدرجة عالية؛
- استكمال خطة البيع ووجوب تسويق الأصل؛
- ينبغي أن يكون متوقعا أن يتأهل للبيع للاثبات على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف.

مثال:

قررت الشركة الجزائرية للمياه و المشروبات الغازية الاتزام بخطة لبيع أحد المباني المستخدمة كأحد فروع الشركة في وهران و قد بدأت الشركة بالفعل في البحث عن المشتري لهذا المبنى، و تقوم الشركة حاليا باستخدام هذا المبنى مؤقتا حتى يتم استكمال انشاء مبنى أخر، و لا توجد للشركة نية لتغيير مكان موظفي الشركة حتى استكمال المبنى الجديد.

المطلوب:

هل يتوجب تصنيف المبنى لدى الشركة على أنه محتفظ به برسم البيع؟

الإجابة:

لن يتم تصنيف المبنى برسم البيع نظرا لكونه غير متاح في الوقت الراهن للبيع الفوري.

3. المعيار المحاسبي الدولي 20 (IAS-20):" الإعانات الحكومية"

أ. هدف المعيار

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل أصول يتم نقلها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشأة مقابل التزام المنشأة بالقيام بأعمال معينة.

ب. نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

لا ينطبق المعيار على الأمور التالية :

- المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (التضخم.(
- المساعدات الحكومية التي تكون على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات.
- المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة ."

ت. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

- **حكومة** : **Government** تمثل الحكومة والهيئات والمؤسسات الحكومية في بلد معين أو خارج البلد، وبالتالي فهي تشمل الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.
- **المساعدة الحكومية** : **Government Assistance** هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع

المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

- **المنح الحكومية : Government Grants** هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة .

ث. أنواع المنح

المنح المرتبطة بالأصول :Grants Related to Assets هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. كما يمكن أن يتضمن هذا النوع من المنح شروط ثانوية تحدد نوع الأصول أو موقعها أو فترة شراءها أو حيازتها.

- **المنح المرتبطة بالدخل :Grants Related to Income** وتمثل المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول ، وهي منح تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة.

ج. الاعتراف بالمنح الحكومية:

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة، بما فيها المنح الغير النقدية بشرط إذا توفرت قناعة معقولة و تأكيد معقول بتحقق ما يلي:

- أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها
- أن المنح سيتم استلامها

ح. مدة أو فترة الاعتراف

– يجب الاعتراف بالمنح الحكومية في الربح و الخسارة على أساس منتظم خلال الفترات التي تعرف فيها المنشأة بالتكاليف ذات الصلة التي ينبغي تعويضها على أنها مصاريف و يجب أن لا تضاف إلى حقوق المساهمين.

4. المعيار المحاسبي الدولي 10 (IAS-10):" الأحداث اللاحقة بعد غلق الحسابات"

إن أعداد القوائم المالية وتدقيقها وطباعتها يحتاج إلى فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشاة،فان هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة، ويطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم المالية مثل الاندماج أو الدخول في اتفاقيات أو خسارة في أحد الأصول مما يتطلب أخذها بعين الاعتبار و الافصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية .

أ. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الى وصف مايأتي:

- متى يجب على المنشاة ان تعدل قوائمها المالية بالاحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل اصدار تلك القوائم.
- الافصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ اقرار اصدار القوائم المالية وحول الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- عدم اعداد القوائم المالية على اساس الاستمرارية اذا كانت الاحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان افتراض استمرارية المنشاة لم يعد قائماً.

ب. نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على المحاسبة و الافصاح عن الاحداث التي تقع بعد الفترة المالية:

- ارشادات حول المحاسبة و الافصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ التقرير المالي؛
- يتعرض المعيار الى التمييز بين الأحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية و أحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ التقرير.

خ. تعريف بالمعيار:

فقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 10ألأحداث أللاحقة بأنها تلك ألأحداث المرغوبة و غير المرغوبة و التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية و تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية .

كما وعرفت قائمة المعايير المحاسبية رقم (1) (SAS1) الصادرة عن المعهد ألأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ألأحداث أللاحقة بأنها ألأحداث و العمليات التي تحصل لاحقا لتاريخ الميزانية العمومية و لكن قبل إصدار القوائم المالية و تقرير المدقق و التي لها أثر مهم على القوائم المالية و تتطلب تعديلها أو ألأفصاح عن هذه ألأحداث فيها.

مثال:01 تاريخ الميزانية في الجزائر N/12/31، و تاريخ التصريح N+1/04/30. أما تاريخ مصادقة الجمعية العامة على نشر الحسابات بالقانون التجاري الجزائري يكون قبل N+1/06/30.

مثال:02 تقوم مؤسسة بإغلاق حساباتها في 31 ديسمبرN من كل عام .أنهت وظيفة المحاسبة والمالية إعداد البيانات المالية للسنة N في 15 فبراير N + 1.في 01 مارس1 + N ، وافق مجلس الإدارة على هذه البيانات المالية و أذن بنشرها.و اصدراها في اليوم التالي ، أصبحت الحسابات متاحة للجمهور وللمساهمين. تم عقد الاجتماع العام للمساهمين لاعتماد البيانات المالية للسنة المالية N في 20 أفريل.1 + N

❖ الأحداث بعد فترة التقرير هي تلك الأحداث التي تقع بين 31 /12 / N و 01 مارس.1 + N

د. أشكال الأحداث اللاحقة: ويمكن تحديد شكلين من هذه ألأحداث:

❖ الأحداث التي توفر دليلاً على أحوال كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية وتؤثر على التقديرات الملازمة لعملية إعداد القوائم المالية (أحداث تتطلب تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).

مثال: لمؤسسة نزاع قضائي مع أحد العمال بسبب توقيفه عن العمل خلال سنة 2017 و أصبح الحكم مؤكد لصالح العامل. على المؤسسة أن تضع مؤونة للخسارة المحتملة للمؤسسة خلال سنوات النزاع مع هذا العامل.

❖ الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية العمومية، ولكن حدثت بعد ذلك التاريخ (أحداث غير لا تتطلب تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).

ذ. أنواع ألأحداث أللاحقة :

هناك ثلاثة أنواع من ألأحداث أللاحقة التي تتطلب اهتماما و عناية من قبل الأدارة و تقويما من قبل مراقب الحسابات , وهي :

- الأحداث أللاحقة التي لها تأثير مباشر على البيانات و القوائم المالية .
- الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على البيانات و القوائم المالية.
- الأحداث أللاحقة ذات الطبيعة غير المحاسبية .

ر. التخلي عن فرضية الاستمرارية :

عادة ؛ يتم إعداد البيانات المالية على افتراض أن الشركة ستواصل العمل بعد تاريخ التقرير. إذا تدهور المركز المالي للشركة حتى بعد هذا التاريخ ، إلى الحد الذي يبدو فيه أن استمرارية

الشركة قد تعرضت للخطر ، يجب التخلي عن فرضية استمرارية العمل. و تقوم المؤسسة بإعداد اجراءات التصفية.

5. المعيار الدولي للتقارير المالية 15 (IFRS-15): "نواتج النشاطات العادية المترتبة من العقود مع الزبائن"

يشمل نطاق هذا المعيار الجديد IFRS15 جميع العقود المبرمة مع العملاء و بيع بعض الموجودات غير المالية التي لا تعد من المخرجات الأنشطة العادية للمنشأة على سبيل المثال الآلات و المعدات المملوكة للشركة. و قد تم تحديد تاريخ سريان المعيار ليبدأ في 2017/01/01، و لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية اتخذ قرار بتأجيل بدأ سرايان المعيار ليبدأ اعتبارا من 2018/01/01.

أ. تعريف الإيراد

الإيراد: هي الزيادة الإجمالية الناتجة عن الأنشطة التجارية لإكتساب الأرباح نتيجة تقديم خدمة أو بيع بضاعة أو تأجير مباني و ممتلكات أو اقراض الأموال و الأموال و الرسوم و العمولات و الفوائد و الأرباح و العوائد، و عادة ما ينتج عن تحقيق الإيراد زيادة في الأصول التي تنشأ من مصادر مختلفة.

ب. أسباب اصدار المعيار IFRS15:

تمى اصدار المعيار IFRS 15 للأسباب التالية:

- ازالة نقاط الضعف و التناقضات في متطلبات الإعتراف بالإيراد في المعيارين السابقين IAS11 و IAS8؛
- توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الايرادات المختلفة من خلال وضع خمس خطوات للإعتراف بالإيراد؛
- تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيرادات في مختلف المجالات العملية؛
- توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال متطلبات الافصاح.

ت. الهدف من المعيار:

يهدف المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة و مبلغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

ث. نطاق تطبيق المعيار:

يطبق المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء:

- عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 16 " عقود الإيجار"
- عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 " عقود التأمين"
- الأدوات المالية و الحقوق أو الوجبات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 " الأدوات لمالية"
- التبادل غير النقدي بين المنشأت التي في نفس النشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء

ج. الإثبات:

يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار حسب الشروط التالية:

- أن تكون أطراف العقد قد وافقت على العقد وصارت ملتزمة بأداء واجباتها؛
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- أن يكون للعقد مضمون تجاري (في حالة تغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد) ؛
- أن يكون من المرجح حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل.

ح. تجميع العقود

يجب على المنشأة أن تجمع كل عقدين أو أكثر يتم إبرامهم في الوقت نفسه أو في وقت متقارب مع العميل نفسه إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من العوامل التالية:

- إذا تم التفاوض على العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد ؛ أو
- إذ كان مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود يعتمد على سعر أو أداء العقد الأخر؛ أو
- إذا كانت السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود تمثل واجب أداء واحد.

خ. القياس

حالما يتم الوفاء بواجب أداء، يجب على المنشأة أن تثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة على ذلك الواجب على أنه إيراد. تحديد سعر المعاملة، حيث يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد و ممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة.

د. العرض:

عندما يقوم أي طرفي العقد بالأداء يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل أو التزام ناتج عن عقد مع عميل، تبعا للعلاقة بين أداء المنشأة و دفعه العميل. و يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصل.

ذ. الإفصاح:

الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من خفهم طبيعة و مبلغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. و لتحقيق ذلك الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات نوعية و كمية عم جميع ما يلي:

- عقودها مع العملاء
- الاجتهادات المهمة، و التغييرات في الاجتهادات
- أي أصول مثبتة من تكاليف الحصول على عقد مع عميل.

6. المعيار المحاسبي الدولي 24 (IAS-24):" المعلومات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة"

أ. هدف المعيار:

ان الهدف من العيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية للمنشأة على الافصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي و أرباحها أو خسائرها تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات و الأرصدة المعلقة بما في ذلك التزامات هذه الجهات.

ب. نطاق المعيار:

- يتم تطبيق هذا المعيار في الاتي:
- تحديد علاقات و معاملات الطرف ذو العلاقة
- تحديد الأرصدة المعلقة متضمنة الالتزامات بين المنشأة و الأطراف ذات العلاقة الخاصة بها.
- تحديد الافصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

يقتضي هذا المعيار الافصاح عن العلاقات الطرف ذو العلاقة و معاملاته و أرصدته غير المسددة بما في ذالك التزاماته في البيانات المالية الموحدة و المنفصلة للشركة الأم أو المشروع المشترك أو المستثمر الذي له السيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على المستثمر فيه.

ت. الأطراف ذات العلاقة :

- هي اما شخص أو المنشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم بإعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة للتقرير)
- يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته ذلك الشخص المقربين ذو علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير إذا كان ذلك الشخص :
  - يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقارير
  - يمتلك تأثير جوهريا على المنشأة المعدة للتقرير
  - عضو في الادارة الرئيسية للمنشأة المعدة للتقارير أو الشركات الأم للمنشأة المعدة للتقرير.
- تكون المنشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير في حال تطبيق أي من الشروط التالية:
  - أن تكون المنشأة و المنشأة المعدة للتقارير أعضاء في نفس المجموعة
  - أن تكون احد المنشآت شركة زميلة أو مشروعا مشتركا للمنشأة الأخرى

- أن تكون كلا المنشأتين مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث
- أن تكون احد المنشآت مشروعا مشتركا لطرف ثالث و المنشأة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث
- أن تكون للمنشأة خاضعة للسيطرة أو للسيطرة مشتركة من قبل شخص دو علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير

ث. معاملة الطرف ذو العلاقة:

هي تحويل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات بين المنشأة المعدة للتقارير والطرف ذو العلاقة بغض النظر عما إذا تم تحميل السعر.

أفراد العائلة المقربين للشخص:

هم أفراد العائلة المتوقع أن يكون لهم تأثير على الشخص أو يؤثر عليهم في التعامل مع

التعويض:

يشمل كافة منافع الموظفين والتي تمثل جميع أشكال المقابل المدفوع مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة وكذلك المقابل المدفوع بالنيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بالمنشأة ويتضمن التعويض:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور
- منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى
- منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل مثل منافع اجازات العمل طويلة المدة ومنافع الخدمة الطويلة ومنافع العجز طويل الأجل.

موظفي الإدارة الرئيسيين:

هم الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإداراتها ومراقبتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة بما في ذلك أي مدير في تلك المنشأة.

الحكومة:

تشير إلى الحكومة والهيئات الحكومية والجهات المماثلة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المنشأة المتعلقة بالحكومة:

هي منشأة خاضعة لسيطرة الحكومة أو سيطرتها المشتركة أو لتأثيرها الجوهري.

لا يعد ما يلي أطراف ذي علاقة:

- منشأتان لمجرد أن لهما مديرا أو عضوا آخر من كبار موظفي الإدارة مشتركا، أو نظرا لأن لعضو من كبار موظفي الإدارة لإحدى المنشأتين تأثير مهم على المنشأة الأخرى.
- مشاركان لمجرد أنهما يتقاسمان السيطرة المشتركة على مشروع مشترك
- أقسام وجهات الحكومة التي لا تسيطر أو لا تسيطر بشكل مشترك أو لا تؤثر بشكل مهم على المنشأة المعدة للتقرير –فقط– بحكم تعاملاتها العادية مع المنشأة.
- عميل أو مورد أو مانح امتياز أو موزع أو وكيل عام تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال كبير – فقط– بحكم التبعية الاقتصادية الناتجة عن ذلك.

ج. الإفصاح:

يتم الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها بغض النظر عن وجود أو عدم وجود معاملات بينهما، وعلى المنشأة الإفصاح عن اسم المنشأة الأم أو الجهة المسيطرة النهائية، وفي حال كانت المنشأة الأم لا تصدر البيانات المالية الموحدة والمتوفرة للاستخدام العام فيجب الإفصاح عن ثاني أكبر منشأة أم تصدر تلك البيانات.

على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من الفئات التالية:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل
- منافع ما بعد التوظيف
- منافع الموظفين طويلة الأجل
- منافع إنهاء الخدمة
- الدفع على أساس الأسهم

في حال كان للمنشأة معاملات طرف ذو علاقة خلال الفترات التي تغطيها البيانات المالية، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة علاقة الطرف ذو العلاقة والإدلاء بالمعلومات حول تلك المعاملات والأرصدة عير المسددة بما في ذلك الالتزامات الضرورية للمستخدمين لفهم تأثير العلاقة على البيانات المالية، ويجب أن تتضمن الإفصاحات المعلومات التالية:

- قيمة المعاملات
- مجموع الأرصدة غير المسددة بما في ذلك الالتزامات
- مخصصات الديون المشكوك فيها والمتعلقة بمبلغ الأرصدة القائمة
- المصاريف المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة الدفع من قبل الأطراف ذات العلاقة.

تتم الإفصاحات المطلوبة بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:

- المنشأة الأم
- المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الجوهري على المنشأة
- المنشآت التابعة
- المنشآت الزميلة
- المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة طرف
- موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة أو منشأتها الأم
- الأطراف الأخرى ذات العلاقة

يمكن الإفصاح عن البنود المشابهة في طبيعتها بشكل تراكمي إلا إذا كان الإفصاح ضروريا لفهم تأثيرات معاملات الطرف ذو العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

بالنسبة للمنشآت المتعلقة بالحكومة:

تعفى المنشأة المعدة للتقارير من متطلبات الإفصاح عن طبيعة علاقة الطرف ذو العلاقة والأرصدة غير المسددة بما في ذلك التزاماتها مع الجهات التالية:

- حكومة تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على المنشأة المعدة للتقارير
- منشأة أخرى تعتبر طرف ذا علاقة بسبب سيطرة الحكومة نفسها أو سيطرتها المشتركة أو تأثيرها الجوهري على كل من المنشأة معدة التقارير أو المنشأة الأخرى

في حال طبقت المنشأة الإعفاء السابق عليها الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بالمعاملات والأرصدة غير المسددة:

- اسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة[تملك سيطرة، سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على المنشأة]
- طبيعة وقيمة كل معاملة هامة بمفردها.

7. المعيار المحاسبي الدولي 21 (IAS-21):" أثر تقلبات أسعار الصرف"

أ. هدف المعيار

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل أصول يتم نقلها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشأة مقابل التزام المنشأة بالقيام بأعمال معينة.

ب. نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

لا ينطبق المعيار على الأمور التالية :

- المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (التضخم.(
- المساعدات الحكومية التي تكون على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات.
- المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة ."

ت. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

- **حكومة : Government** تمثل الحكومة والهيئات والمؤسسات الحكومية في بلد معين أو خارج البلد، وبالتالي فهي تشمل الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.
- **المساعدة الحكومية : Government Assistance** هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من

خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

- **المنح الحكومية : Government Grants** هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة .

ث. أنواع المنح

المنح المرتبطة بالأصول :Grants Related to Assets هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. كما يمكن أن يتضمن هذا النوع من المنح شروط ثانوية تحدد نوع الأصول أو موقعها أو فترة شراءها أو حيازتها.

- **المنح المرتبطة بالدخل :Grants Related to Income** وتمثل المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول ، وهي منح تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة.

ج. الاعتراف بالمنح الحكومية:

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة، بما فيها المنح الغير النقدية بشرط إذا توفرت قناعة معقولة و تأكيد معقول بتحقق ما يلي:

- أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها
- أن المنح سيتم استلامها

ح. مدة أو فترة الاعتراف

– يجب الاعتراف بالمنح الحكومية في الربح و الخسارة على أساس منتظم خلال الفترات التي تعرف فيها المنشأة بالتكاليف ذات الصلة التي ينبغي تعويضها على أنها مصاريف و يجب أن لا تضاف إلى حقوق المساهمين.

8. المعيار المحاسبي الدولي 19 (IAS-19): "الامتيازات الممنوحة للعمال"

تعد منافع الموظفين أحد العوامل الرضاء الوظيفي لأي عامل بمؤسسة ما، فهي تدخل ضمن الأمن الوظيفي الذي يشعر العامل بالإنتماء للمؤسسة، و عليه فمنافع الموظفين و إن كانت تحمل المؤسسة أعباء إضافية على المدى القصير فهي مهمة لنجاح المؤسسة على المد المتوسط و الطويل، فشعور الموظف بالحماية تدفعه بتقديم كل ما لديه لفائدة مؤسسته[35]. يمثل المعيار المحاسبي الدولي 19 أحد المعايير الذي يؤطر المعالجة المحاسبية لموضوع الإمتيازات الممنوحة للعمال على اختلاف أنواعها في المؤسسة الاقتصادية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

و حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS-19 تمثل منافع الموظفين جميع أشكال العوض الذي تقدمه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون أو لإنهاء الخدمة.

- **الهدف**

إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم19هو مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من وصف المحاسبة عن منافع الموظفين و يتطلب من المنشأة أن تثبت:

- إلتزاما المنشأة بتقديم منافع للموظفين التي ستدفع في المستقبل عندما يقدم خدمة؛
- مصروفا عندما تستهلك لمنشأة المنفعة الاقتصادية الناشئة عن خدمة مقدمة من موظف مقتبل حصوله على منافع الموظفين.

- **النطاق**

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 عند المحاسبة على كل منافع الموظفين، باستثناء الحالات التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي" 2" .

- **أنواع منافع الموظفين**

توجد عدة أنواع لمنافع الموظفين حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS-19 و هي كالتالي:

[35] د.حمزة العرابي ، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، الجزء الأول العدد 08- ديسمبر 2013، ص 53

➥ منافع الموظفين قصيرة الأجل

هي منافع الموظفين النقدية و غير النقدية (عدا عن منافع نهاية الخدمة و منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية) التي يتوقع تسويتها قبل اثني عشر شهرا من نهاية فترة التقرير السنوي التي يقوم الموظفون بتقديم الخدمة. و من أمثلة ذلك يمكن ذكر:[36]

- الرواتب الأجور؛
- المساهمات في الضمان الإجتماعي؛
- المكافأت و الأرباح؛
- العناية الطبية، و إجازات السنوية و المرضية المدفوعة الأجر...ألخ.

➥ منافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة

هي منافع الموظفين الواجب تأديتها للموظفين بعد انتهاء فترة الخدمة أي تكون مستحقة بعد إكمال فترة الخدمة و هي ترتيبات رسمية و غير رسمية تقوم المؤسسة بموجبها بتقديم منافع يعد إنتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو أكثر (عدا عن منافع نهاية الخدمة و منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية)[37] و من أمثلتها :

- منافع التقاعد؛
- التأمين على حياة و العناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة.

➥ منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل تشمل كل المنافع عدا منافع الموظفين قصيرة الأجل، منافع ما بعد إنتهاء الخدمة و إنهاء الخدمة.

---

[36] د.حمزة العرابي ، مرجع سابق ذكره،ص 55

[37] C. Roberts et autres, International Financial Reporting, Prentice Hall, 3eme edition, UK, 2005

9. المعيار المحاسبي الدولي 26 (IAS-26): " محاسبة و التقارير المالية لأنظمة التقاعد"

- **النطاق**

يطبق المعيار المحاسبي الدولي IAS-26 " محاسبة و التقارير المالية لأنظمة التقاعد" على القوائم المالية لأنظمة منافع التقاعد متى أعدت مثل هذه القوائم.

- **محاسبة و التقارير المالية لأنظمة التقاعد**

و حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS-26 تعتبر محاسبة و التقارير المالية لأنظمة التقاعد من الأعمال التي تقدم المنشأة من خلالها منافع للموظفين عند إنهاء الخدمة أو بعدها، و يتم تعيين مثل تلك المنافع أو الاشتراكات قبل التقاعد من خلال ممارسات و نصوص المنشأة.

- **تقويم أصول الخطة**

يتم إثبات و تسجيل خطة منافع التقاعد بالقيمة العادلة، و يتم الإثبات بالقيمة السوقية مكان القيمة العادلة في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، كما أنه لبد من الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة لخطة منافع التقاعد في حالة عدم القدرة على إجراء تقدير للقيمتها العادلة.

- **الإفصاح**

يتم الإفصاح في إطار المعيار المحاسبي الدولي IAS-26 على المعلومات التالية:

- ملخصا للسياسات المحاسبية المهمة؛
- قائمة للتغيرات في صافي الأصول المتاحة لأداء المنافع؛
- وصفا للخطة و أثر أي تغييرات في الخطة خلال الفترة.

10. المعيار الدولي للتقارير المالية 6 (IFRS-06): " إستغلال و تقييم الموارد المعدنية"

تعد المعادن من أهم الموارد غير المتجددة، كالحديد، النحاس، البرونز، التي استخدمها الإنسان منذ القدم (قبل الميلاد)، واستمر في اكتشاف أنواعها حتى اكتشف الألومنيوم، الذي ساهم -إلى حد كبير- في تطور صناعة الطائرات بشكل مذهل في القرن العشرين .تستخدم بعض المعادن في إنتاج الكثير من العلب التي يستفاد منها في تعليب المواد الغذائية. ويمكن إعادة استخدام العلب المستعملة لصناعة علب جديدة وهذا ما يعرف بالتدوير.

تعتبر الموارد المعدنية لأي دولة، و طريقة استغلالها هي الداعمة الأساسية لتقدمها و أحد المعايير الهامة لمدى قوتها، فالثروات المعدنية هي بلا شك من أساسيات العصر الصناعي الحالي و استنزاف الإنسان اليوم لهذه الثروات دائم و مستمر و يشكل خطر مستقبلا على موارد الإنسان.

تعريف الثروات المعدنية: هي عبارة عن مركبات فلزية و غير فلزية يتم إستخراجها من القشرة الأرضية مثل الحديد المنجنيز، النيكل، النحاس، الرصاص، الألمنيوم و الذهب و الفضة و الفحم و اليورانيوم.[38]

- **الهدف**

يتحدد الهدف الرئيسي لمعيار (IFRS 6) في وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الموارد المعدنية و تقويمها ، ضاف إلى ذلك مجموعة من الأهداف أهمها:

- إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية ذات الصلة بنفقات استكشاف المصادر الطبيعية وتقييمها؛
- تقييم أصول استكشاف للتحقق من هبوط قيمتها و قياس الهبوط يكون وفق المعيار المحاسبي 32 " الهبوط في قيمة الأصول"
- الإفصاح عن المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة و التي تنجم عن استكشاف الموارد المعدنية و تقويمها.

[38] إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات في الموارد الاقتصادية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، ص 63.

- **النطاق**

- يطبق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6 على نفقات الاستكشاف و التقويم التي تتحملها المنشأة؛
- يستثنى من نفقات الاستكشاف التي يتم تكبدها من قبل المنشأة :
  - قبل استكشاف الموارد المعدنية و تقويمها (مثال الحقوق القانونية لاستكشاف...)؛
  - بعد إمكانية إثبات الجدوى الفنية و الإمكانيات التجارية للاستخراج الموارد المعدنية.
- لا يتطرق المعيار إلى الجوانب الأخرى للمحاسبة عن أعمال الاستكشاف الموارد المعدنية و تقويمها.

- **العرض**

تقوم المنشأة بتصنيف أصول الاستكشاف و التقويم بشكل ثابت حسب طبيعتها إلى:

- أصول ملموسة مثل المركبات و منصات الحفر ...
- أصول غير ملموسة مثل حقوق الحفر الحقوق القانونية لاستكشاف...

- **الهبوط**

تقوم المنشأة بالتحقق من الهبوط في قيمة أصول الاستكشاف و التقويم ، تقوم المنشأة بتحديد مدى تجاوز المبلغ الدفتري للأصل الاستكشاف و تقويم المبلغ الممكن استرداده منه، يتم تحديد خسارة الهبوط وفقا للمعيار الدولي المحاسبي 32.

الـفـصل الـسـادس

المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة(IFRS pour les PME)

المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة(IFRS pour les PME)

تمهيد :

تعتمد الكثير من الدول في سياساتها الاقتصادية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة باعتبارها أداة حقيقية وفعالة لمعالجة الكثير من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، خاصة مشكلة البطالة المتنامية، ذلك بالنظر إلى هذا النوع من المؤسسات وما يتسم به من سمات وخصائص جعلت منها قادرة على استيعاب نسب البطالة وذلك من خلال خلق مناصب العمل.

تسعى معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين نوعية التقارير المالية و تلبية احتياجات المحاسبة و الإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الكبيرة، إلا أن هذه الأهداف لا تقل أهمية عن أهداف البيانات المالية في حالة المؤسسات الصغيرة و متوسطة، فهذه الأخيرة تحتاج هي الأخرى إلى معايير تضمن جودة تقاريرها المالية و تحقيق الأهداف المرجوة من ورائها

تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

يعد تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مجمع اختلاف بين الباحثين و المسئولين و يرجع هذا الاختلاف لعدة عوامل يمكن تقسيمها إلى:

⬅ المعايير الكمية

تحدد المعايير الكمية لتقسيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مؤشرات تقسم إلى :[38]

- عدد العمال؛
- رأس المال المستثمر؛
- حجم الإنتاج؛
- قيمة المبيعات؛
- القيمة المضافة.

⬅ المعايير النوعية:

[38] لرقط فريدة، و أخرون، دور المشاريع الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاديات النامية و معوقات تنميتها، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة و المتوسطة و تطور دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة سطيف،2003، ص02

بالإضافة للمعايير الكمية، يستعمل الباحثين معايير نوعية تتمثل في : [39]

- الاستقلالية و المسؤولية؛
- الملكية،
- الحصة السوقية؛
- التكنولوجيا.

يتم التمييز بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من غيره حسب المرجعية الأمريكية انطلاقا من :[40]

- استقلالية الإدارة و الملكية؛
- محدودية نصيب المؤسسة من السوق؛
- ألا يزيد عدد العاملين في المؤسسة عن 250 عامل؛
- ألا يزيد إجمالي الأموال المستثمرة عن 09 ملايين دولار؛
- ألا تزيد القيمة المضافة للتنمية للمؤسسة عن 4.5 ألف دولار

يعرف الاتحاد الأوروبي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بأنها:[41]

- تشغل أقل من 250 عامل؛
- رقم أعمالها لا يتجاوز 40 مليون أورو؛
- تراعي مبدأ الاستقلالية.

1.1 تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ومراحل تطورها بالجزائر:

واجهت الجزائر كغيرها من الدول إشكالية تحديد تعريف واضح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وقد تمت في هذا الشأن عدة محاولات كان آخرها إصدار القانون 1-18 المؤرخ في 27 رمضان 1422 الموافق لـ 12 ديسمبر 2001 والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة

[39] دومي، وعطوي، سمراء، عبد القادر، التجربة المغربية في ترقية و تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة و المتوسطة و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية،2003.ص04

[40] ناصر، عواطف، 2011، ص 34

[41] رايس حدة، ونوي فطيمة الزهرة، حوكمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، قراءة في ميثاق الحكم الرشد للمؤسسة في الجزائر الصادر قي 2009، الملتقى الوطني الأول حول دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق التنمية بالجزائر خلال الفترة 2010-2011، جامعة بومرداس، ص 03

والمتوسطة، فحسب المادة 04 من هذا القانون " تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها كل مؤسسة لإنتاج السلع أو الخدمات التي:

- ✓ تشغل من 01 إلى 250 عامل.
- ✓ رقم أعمالها السنوي أقل من 02 مليار دج أو إيراداتها السنوية أقل من 500 مليون دج.
- ✓ تستوفي معايير الاستقلالية.

وقد أشارت المادة 05، 06، 07 من نفس القانون إلى كل صنف من أصناف هذه المؤسسات وذلك حسب عدد العمال، رقم الأعمال، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (01): أصناف المؤسسات حسب عدد العمال ورقم الأعمال

حجم المؤسسة / المعايير	مؤسسة مصغرة	مؤسسة صغيرة	مؤسسة متوسطة
عدد العمال	1-09 عمال	10-49 عامل	50-250 عامل
رقم العمال	أقل من 20 مليون دج	أقل من 200 مليون دج	200 مليون إلى 02 مليار دج
الإيرادات السنوية	أقل من 10 ملايين دج	أقل من 100 مليون دج	100 إلى 500 مليون دج

المصدر: المادة: 5-6-7 من القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 18/01

1.2 مراحل تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:

إن ظهور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية كان في غالبيته بعد الاستقلال، فهي لم تتطور إلا بصورة بطيئة بدون أن يكون بحوزتها البنية التحتية ولا البنية الفوقية ولا تستحوذ على خبرة تاريخية (بوزهرة محمد، بن يعقوب الطاهر، 2003) ،وبصفة عامة يمكن التمييز بين ثلاث مراحل ميزت تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية منذ ظهورها بعد الاستقلال:

- **المرحلة الأولى (1963-1982):**

كان قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يتكون بعد الاستقلال من مؤسسات صغيرة، وتم إسنادها للجان التسيير بعد رحيل ملاكها الأجانب، كما أنها ومنذ 1976 أصبحت ضمن أملاك الشركات الوطنية تم إصدار القانون الأول للاستثمار في 1963، وهذا لمعالجة عدم استقرار المحيط الذي عقب الاستقلال، ولم يكن له أثر ضعيف على تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أما قانون الاستثمار الذي صدر سنة 1966، كان يهدف إلى تحديد وضعية الاستثمار الخاص الوطني في إطار التنمية الاقتصادية. وقد أعطى هذا القانون للدولة الاحتكار في القطاعات الاقتصادية الحيوية، وأصبح الحصول على موافقة للمشاريع الخاصة إجباريا من طرف اللجنة الوطنية للاستثمارات على أساس معايير محددة.

واعتبرت في الحقيقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دائما كمكمل للقطاع العام، الذي كان له الدور المحرك للسياسة الاقتصادية وتنمية الدولة ، طبقا لإستراتيجية التنمية المعتمدة على الصناعات المصنعة في الاقتصاد المركزي آنذاك . وخلال كل هذه الفترة 1963-1982، لم تكن هناك سياسة واضحة تجاه القطاع الخاص، والذي لم يعرف سوى بعض التطور على هامش المخططات الوطنية. بالإضافة إلى ذالك فرضت مراقبة صارمة من أجل الحد من توسع المؤسسات الخاصة، كذلك الجباية كانت تحد من التمويل الذاتي. بالإضافة إلى ذلك فإن تشريع العمل كان صارما، والأكثر من هذا فقد تم إغلاق التجارة الخارجية في وجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

هذه الوضعية أدت إلى سلوك "الحذر التكتيكي " لرأس المال الخاص المستثمر حسب الظروف التي توجه السياسة . كانت المجالات الخاصة التي تم الاستثمار فيها تحتاج إلى تحكم تكنولوجي قليل، وتحتاج أيضا إلى عدد ضئيل من اليد العاملة المؤهلة. وبصفة عامة، التوجه كان ملائما نحو قطاعات التجارة والخدمات، أين استمر الخواص الاستثمار فيها. أما في الصناعة فإن رأس المال الخاص تبني إستراتيجية الاستيراد للمواد الاستهلاكية النهائية (المواد الغذائية ، النسيج ، مواد البناء ،...)،(ناصر دادي عدون، عبد الرحمن بابنات،2008).

- **المرحلة الثانية(1982– 1988):**

خلال هذه الفترة ، وحسب الأهداف التي حددها المخطط الجزائري ، كانت هناك إرادة لتأطير ، وتوجيه المؤسسات والمتوسطة . هذه الوضعية ترجمت بإصدار إطار تشريعي يتعلق بالاستثمار الاقتصادي الوطني الخاص (القانون 1982/08/21) الذي تستفيد من خلاله المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من بعض الإجراءات خصوصا (صالح صالحي، 2004):

- إمكانية الحصول على المعدات ، وفي بعض الحالات المادة الأولية ؛

- التوجه المحدود لسلطات الاستيراد (AGI)، بالإضافة إلى نظام الاستيراد بدون دفع . هذا التشريع واصل في تقوية بعض عراقيل توسع قطاع (م.ص.م) الخاصة ، وهذا عن طريق :
- إجراء الاعتماد أصبح إجباريا لكل الاستثمارات (وهذا يمثل استمرارا لقانون 1966؛
- التمويل عن طريق البنوك حدد بـ 30بالمئة من الاستثمار المعتمد؛
- مشاريع الاستثمارات يجب أن لا تتجاوز 30 مليون دينار، من أجل تكوين الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، أو شركات أسهم ، و 10 مليون دينار من أجل إنشاء المؤسسات الفردية ؛
- منع امتلاك عدة مشاريع.

المرحلة الثالثة (1988 – إلى يومنا هذا) : في سنة 1988 ، ومع تفاقم الأزمة الاقتصادية التي عصفت بالجزائر تم اختيار التوجه نحو اقتصاد السوق ، وبالتالي تم وضع إطار تشريعي جديد بالإضافة إلى الإصلاحات الهيكلية وضمن هذا الإطار تم وضع الأهداف العامة التالية :

- الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق؛
- البحث عن استقلالية المؤسسات العمومية، وإخضاعها للقواعد التجارية؛
- تحرير الأسعار؛
- استقلالية البنوك التجارية وبنك الجزائر.

وبغية تحقيق الأهداف المسطرة تم اتخاذ التدابير التالية:

- **صدور قانون النقد والقرض** : 14 أفريل 1990 مكرسا مبدأ حرية الاستثمار الأجنبي وتشجيع كل أشكال الشراكة ، وهذا ما يتضح جليا في مادته 183 والتي يشير فيها إلى مبدأ حرية الاستثمار الأجنبي ومنه فتح الطريق لكل أشكال مساهمات رأس المال الأجنبي ، وتشجيع كل أشكال الشراكة دون استثناء بالإضافة إلى حرية إنشاء بنوك أجنبية في الجزائر .
- **صدور قانون الاستثمار: في 1993/10/05 والذي جاء لتعزيز إرادة تحرير الاقتصاد الوطني والذي** نص على ما يلي(مشروعتقرير، جوان 2002):

- حق الاستثمار بحرية،

- المساواة بين المتعاملين الاقتصاديين الخواص الوطنيين والأجانب؛
- تدخل الدولة محدود في منح التحفيز للاستثمارات خاصة فيما يتعلق بالجباية؛
- إنشاء وكالة لدعم الاستثمارات ومتابعتها؛
- إلغاء اعتماد مشاريع الاستثمار وتعويضها بتقديم التصريح فقط وكذا تخفيف الإجراءات المتعلقة بالاستثمارات وتحديد مدة دراسة الملفات بـ 60 يوما؛
- توضيح وتخفيف، تدعيم الضمانات وتشجيع الامتيازات الجبائية والجمركية؛
- تدعيم تشجيع الاستثمارات المنجزة في الجزائر حول ثلاثة أنظمة: النظام العام، النظام الخاص للاستثمارات المنجزة في المناطق المراد ترقيتها والنظام الخاص للاستثمارات المنجزة في المناطق الحرة.

2. المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة IFRS for SMEs

2-1 عرض المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإعداد المعايير الدولية للتقرير المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في شكله النهائي في جويلية 2009. و هو عبارة عن معايير تم إعدادها بعرض مواجهة الاحتياجات المتعددة لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تمثل وفق لتصريح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OECD أكثر من 95% من مجموع المؤسسات في العالم. يمثل هذا المعيار أساسا و مرجعا يحتوي على مختلف القواعد التي يلتزم بها هذا النوع من القطاع لتحسين نوعية تقاريره المالية الخاصة في اقتصاديات الدول النامية.

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بأنها المؤسسات التي لا يوجد بها مسؤولية عامة و لا تقوم بنشر القوائم المالية لاستخدامها من المستثمرين الخارجيين، و من أسباب تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[42]:

- تزويد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمعايير محاسبية ذات جودة عالية مفهومة و مطبقة دوليا في جميع المؤسسات؛
- تخفيف العبء على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي ترغب في إستخدام المعايير الدولية؛

[42] www.iasb.org

- تلبية رغبات و متطلبات مستخدمي المعلومات المالية لهذه المؤسسات.

لقد تم إصدار هذا المعيار مرفقا بملخص عمل لتوضيح الأهداف المرجوة من هذا المعيار و المؤسسات المعنية بتطبيقه بالإضافة إلى تحديد واضح لمستخدمي التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و دليل الاستعمال الذي يبين كيفية عرض القوائم المالية إلى جانب المعلومات الملحقة. يعتبر هذا المعيار قائما بذاته إلا أنه يعتمد على نفس الإطار المفاهيمي لـ IFRS بشكل كامل في إعداده و تعديله، مما يسمح بتحديثه بشكل مستمر، كل ما دعت الحاجة لذلك من ناحية، و تسهيل الانتقال بصورة مبسطة لكامل المعايير الدولية للتقارير المالية بالنسبة للمؤسسات التي تتغير أوضاعها أو تلك التي تختار اعتمادا كاملا على المعايير الدولية للتقارير المالية من ناحية أخرى. و لقد تم إعداد هذا المعيار بشكل مستقل بدلا من جعله مضافا للمعايير الأخرى لسببين أساسيين هما[43]:

- سهولة استعماله من طرف الجهات الراغبة في تطبيق IFRS for SME لمعالجته للأحداث الاقتصادية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في حين احتواء IFRS بشكلها الكامل على معالجات لا تطبق في هذا النوع من القطاعات؛
- لإصدار هذا المعيار بلغة بسيطة دون أي تفاصيل كما هو الوضع في IFRS بشكلها الكامل.

[43] IASB, IASB Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs),London, 2ND JUNE , 2005,p3.

الخاتمة العامة

الخاتمة

تقوم العديد من المؤسسات عبر دول العالم بإعداد و تقديم قوائم مالية لصالح المستعملين الخارجين، و على الرغم من أن هذه القوائم تبدو متشابهة من بلد الأخر إلا أنه هناك العديد من الاختلافات التي يمكن إرجاعها إلى المبادئ المحاسبية الأساسية المستخدمة لإعداد هذه القوائم.

إن التفكير في وضع معايير محاسبية دولية يأتي من الحاجة إلى إطار مبني على الدقة، الأمانة و الموضوعية من أجل قياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و كذا عرض المعلومات المالية على أسس موحدة و سليمة على مستوى كل دولة العالم هذه الحاجة فرضتها طبيعة المحاسبة و التي باعتبارها من العلوم الاجتماعية فهي تخضع في الكثير من الأحيان للعوامل البيئة المحيطة و التقدير الشخصي للمحاسب.

لقد ركزنا في تدريس هذا المقياس إلى تمكين الطالب من فهم المحاسبة الدولية والقواعد العامة التي تحكم تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية و قد تم تقسيم المقياس إلى ستة فصول مرتبطة فيما بينها بطريقة منهجية بحيث تسمح للطالب بالاستيعاب الجيد للمحاضرة.

و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقا في هذا العمل و أن يكون عونا للطلبة و الأساتذة و كل الباحثين في المجال

والله ولي التوفيق

د.بومدين محمد رشيد

المراجع

- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات في الموارد الاقتصادية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث.
- إيهاب محمد كامل عاشور، تحليل العلاقة بين معلومات التقارير القطاعية و تكاليف الوكالة و أثرها على إحكام قرارات المستثمرين في سوق رأس المال المصري، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الخامس، جامعة القاهرة، 2013.
- بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ضل العولمة – حالة الجزائر- دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، اثراء النشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- د.حمزة العرابي ، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، الجزء الأول العدد 08- ديسمبر 2013.
- دومي، وعطوي، سمراء، عبد القادر، التجربة المغربية في ترقية و تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة و المتوسطة و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية،2003.
- رايس حدة، ونوي فطيمة الزهرة، حوكمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، قراءة في ميثاق الحكم الرشد للمؤسسة في الجزائر الصادر قي 2009، الملتقى الوطني الأول حول دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق التنمية بالجزائر خلال الفترة 2010-2011، جامعة بومرداس.
- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم في ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص4.
- شعيب حمزة، غالب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرتسية و الأمريكية بين جهود التوافق الدولي و ضغوط البيئة الوطنية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمرجعة (IAS)، يومي 14/13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة.
- صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الإنجلو المصرية، الطبعة 1، سنة 2000.
- عباس علي ميرزا، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006.
- فرديريك تشوي و آخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2004 .
- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

- لرقط فريدة، و أخرون، دور المشاريع الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاديات النامية و معوقات تنميتها، مداخلة ضمن الدورة التدريبية حول تمويل المشروعات الصغيرة و المتوسطة و تطور دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة سطيف،2003.
- لصنوبي حفيظة، واقع و أفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014 دكتوراه في علوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، 2017/2016.
- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- مداني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات و الأهداف- مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، 2006
- يقاوي العربي، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و تحديات التطبيق في البيئة الجزائرية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية و معايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

- C. Roberts et autres, International Financial Reporting, Prentice Hall, 3eme edition, UK, 2005.
- IASB, IASB Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs),London, 2ND JUNE , 2005,p3.
- Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, comptabilité et audit, manuel et application, DSCG, foucher, Vanves, 2007.
- Ministère de la justice, code de commerce de la république algérienne, art (729), ONTE, 2003.
- Stéphan brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3éme édition**,** gualino éditeur, paris (France), 2006.
  http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/iasb/publication_de_la_norme_ifrs_14_comptes_de_report_reglementaires.
- www.iasb.org
- www.iasplus.com/en/standards.