جامعـة محمد بوضياف بالمسيلـة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلـوم الماليـة والمحاسبـة

مطبوعة في مقياس:

المعاييـر المحاسبيـة الدوليـة

IAS/IFRS

إعـداد:

الدكتـور: رابـح طويـرات

أستـاذ محاضـر

rabehtouirat@yahoo.fr

موجهة لطلبة الماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة، محاسبة وتدقيق...

السنة الجامعية: 2019/2018

تقديم

بسم الله الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وبعد،

في ظل تسارع التحولات الاقتصادية العالمية والنمو الكبير للتجارة الدولية، وتطور وانفتاح الأسواق المالية الدولية، نتيجة عولمة الاقتصاد وتطور نظم المعلومات والتكنولوجيا،ونظرا لتوسع المشاكل المحاسبية الدولية نتيجة التباين في الممارسات والإجراءات والمعالجات المحاسبية من دولة إلى أخرى، أصبح للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) دور جوهري وبارز في تحقيق التوحيد المحاسبي العالمي الذي يوفر ميزات تعزّز من تنافسية المنشآت في مجال التمويل والاستثمار، وجذب المستثمرين ورؤوس الأموال، ويضمن أيضا استقرارها واستمرارها في السوق العالمي.

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من أكثر المجالات انتشارا وتطبيقا وتَبَنِيا في العالم، فهي تتميز بالمرونة والتغيير الدائم (إصدار، تعديل، أو إلغاء معيار) نتيجة التغييرات الاقتصادية، وفي هذا الإطار قمنا بإعداد مطبوعة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مُمَيز وملخص وهادف، من خلال التركيز على تجميع المعايير المحاسبية الدولية وربطها بعناصر وبنود القوائم المالية (عناصر قائمة المركز المالي،قائمة الدخل...).حيث تسمح هذه الطريقة باستيعاب وفهم المعايير المحاسبية وربطها بالجانب التطبيقي، والإلمام بالحالات الخاصة والاستثنائية في معالجة أي عنصر من عناصر القوائم المالية، كما تُمكن أيضا هذه الطريقة من فرز تداخل مجموعة من المعايير في قياس عنصر واحد من عناصر القوائم المالية (مثل الاعتراف والقياس المحاسبي للاستثمارات المالية طويلة الأجل يتطلب الإلمام بمجموعة من المعايير المحاسبية هي: (IFRS 9)، (IAS28)،(IFRS 5)،(IFRS 3)، (IFRS 12)، (IFRS 10)، (IAS 27).

وفي الأخير نأمل أن تكون هذه المطبوعة مفيدة للباحثين ولطلبتنا في طور الماستر كل التخصصات والمهنيين في مجال المحاسبة.

د. رابح طويرات
2018

Dr. TOURAT Rabah

الفهـرس

تقديـــم	2
الفهـرس	3
شرح مضمون قائمة الاختصارات الواردة في مقياس المعايير الحاسبية الدولية	5
قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	6
المحور الأول: أسس قياس الأصـول وشـروط الاعتـراف بها (الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية)	9
1.1. الأسس المختلفة لقياس الأصـول	9
2.1. شـروط الاعتراف بالأصـول	13
المحور الثاني: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـــراف والقياس المحاسبي للأصول المتـــداولة معـيار المحاسبة الدولي (IAS 1)	16
1.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالنقـد والنقـد المكافئ (المعادل) **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 1)، (IAS 7)**	16
2.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات المالية قصيـرة الأجل **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 39)، (IFRS 9)**	20
3.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالمخـــزون **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 2)، (IAS 23)، (IAS 21)**	23
المحور الثالث: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي للأصـول غير المتداولة	28
1.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول الملموسة (الممتلكات والمصانع والمعدات) **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 16)، (IAS 36)، (IAS 23)، (IFRS 5)، (IAS 20)، (IAS 17)، (IAS 8)**	28
2.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصـول غير الملموسة (غير المـادية) **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 38)،(IFRS 3)،(IAS 36)،(IAS 23)، (IFRS 5)، (IAS 20)، (IAS 17)، (IAS 8)**	34
3.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالممتلكات الاستثمارية (العقارية) **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 40)**	42

Dr. TOUIRAT Rabah

4.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات المالية طويلة الأجل **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 39)، (IFRS 9)، (IAS 28)،(IFRS 5)،(IFRS 3)، (IFRS 12)، (IFRS 10)، (IAS 27)**	42
المحور الرابع: أسس قياس الالتـزامات وتصنيفها **(الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية)**	51
1.4. الأسس المختلفة لقياس الالتزامات	52
2.4. تصنيف الالـتزامات	53
المحور الخامس: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـراف والقياس المحاسبي للالتزامات المتـداولة **المعـيار المحاسبة الدولي (IAS 1)**	55
المحور السادس: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـراف والقياس المحاسبي للالتزامات غير المتـداولة	58
1.6. المعايير المحاسبية المتعلقة بالالـتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 32)، (IAS 39)، (IAS 17)**	59
2.6. المعايير المحاسبية المتعلقة بالالـتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 37)، (IAS 12)، (IAS 19)، (IAS 26)**	63
المحور السابع: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـــراف والقياس المحاسبي لحقـوق الملكيـة **المعايير المحاسبية الدولية:(IAS 1)،(IFRS 3)،(IAS 32)،(IAS 33)،(IFRS 2)**	66
المحور الثامن: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـراف والقياس المحاسبي لعناصـر الدخـل **المعايير المحاسبية الدولية: (IAS 1)، (IAS 18)**	70
قائمة المراجع	73

﴿الجدول (1): شرح مضمون قائمة الاختصارات الواردة في المعايير الحاسبية الدولية﴾

الاختصار	مضمونه باللغة الأجنبية	مضمونه باللغة العربية
IAS	***I**nternational **A**ccounting **S**tandards*	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	***I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards*	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IASC	***I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee*	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	***I**nternational **A**ccounting **S**tandards **B**oard*	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SIC	***S**tanding **I**nterpretations **C**ommittee*	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	***I**nternational **F**inancial **R**eporting **I**nterpretation **C**ommittee*	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية
IFAC	***I**nternational **F**ederation of **A**ccoutants*	الاتحاد الدولي للمحاسبين
FASB	***F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard*	مجلس معايير المحاسبية المالية (الأمريكي)
AAA	*American Accounting Association*	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	***A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants*	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
GAAP	***G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples*	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
CNC	***C**onseil **N**ational de **C**omptabilité*	المجلس الوطني للمحاسبة
PCN	***P**lan **C**omptable **N**ational*	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	***S**ystème **C**omptable **F**inancier*	النظام المحاسبي المالي
ISA	***I**nternational **S**tandards on **A**uditing*	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	***N**orme **A**lgérienne d'**A**udit*	المعايير الجزائرية للتدقيق

Dr. TOUIRAT Rabah

﴿الجدول (2): قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS)﴾
International Accounting Standards

المعيار	المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الانجليزية	تاريخ أول إصدار	تاريخ التطبيق أو التعديل
IAS 1	عرض القوائم المالية	*Presentation of Financial Statements*	1974	**2007**
IAS 2	المخـزون	*Inventories*	1976	**2005**
IAS 3	القوائم المالية الموحدة	*Consolidated Financial Statements*	1977	**تم إلغاؤه**
IAS 4	محاسبة الاهتلاك	*Depreciation Accounting*	1977	**تم إلغاؤه**
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	*Information to Be Disclosed in Financial Statements*	1977	**تم إلغاؤه**
IAS 6	استجابات المحاسبة للتغيير في الأسعار	*Accounting Responses to Changing Prices*	1978	**تم إلغاؤه**
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	*Cash Flows Statement*	1979	**2005**
IAS 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*	1979	**2005**
IAS 9	تكاليف البحث والتطوير	*Accounting For Research and Development Activities*	1980	**تم إلغاؤه**
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية	*Events after the Reporting period*	1980	**2005**
IAS 11	عقود الإنشاء	*Construction Contracts*	1980	**تم إلغاؤه**
IAS 12	ضرائب الدخل	*Income Taxes*	1981	**2000**
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل	*Presntation of Current Assets and Current Liabilities*	1981	**تم إلغاؤه**
IAS 14	التقرير الإقطاعي	*Segment Reporting*	1983	**تم إلغاؤه**
IAS 15	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار	*Information Reflecting The Effects of Changing Prices*	1983	**تم إلغاؤه**
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات	*Property, Plant and Equipment*	1983	**2003**
IAS 17	عقـود الإيجـار	*Leases*	1984	**تم إلغاؤه**
IAS 18	الإيـــراد	*Revenue*	1984	**تم إلغاؤه**
IAS 19	منافع الموظفين	*Employee Benefits*	1985	**2013**
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*	1985	**1994**
IAS 21	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*	1985	**2003**

IAS 22	اندماج المشروعات	*Business Combinations*	1985	**تم إلغاؤه**
IAS 23	تكاليف الاقتراض	*Borrowing Costs*	1986	**2007**
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	*Related Party Disclosures*	1986	**2009**
IAS 25	المحاسبة عن الاستثمارات	*Accounting for Investment*	1987	**تم إلغاؤه**
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	*Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans*	1988	**1994**
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	*Separate Financial Statements*	1990	**2011**
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	*Investments in Associates and Joint Ventures*	1990	**2011**
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	*Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*	1990	**2003**
IAS 30	الافصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	*Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions*	1991	**تم إلغاؤه**
IAS 31	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة	*Interests in Joint Ventures*	1992	**تم إلغاؤه**
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	*Financial Instruments :Presentation*	1996	**2003**
IAS 33	حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)	*Earnings Per Share (EPS)*	1998	**2003**
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	*Interim Financial Reporting*	1998	**1999**
IAS 35	الأعمال المؤقتة	*Discontinuing Operations*	1999	**تم إلغاؤه**
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	*Impairment of Assets*	1999	**2004**
IAS 37	المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة	*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*	1999	**1999**
IAS 38	الأصول غير الملموسة	*Intangible Assets*	1999	**2004**
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	*Financial Instruments : Recognition and Measurement*	2001	**تم إلغاؤه**
IAS 40	الاستثمارات العقارية	*Investment Property*	2001	**2003**
IAS 41	الزراعة	*Agriculture*	2001	**2003**

Dr. TOUIRA Rabah

﴿ الجدول (3): قائمة معايير الإبلاغ المالي الدولية (*IFRS*) ﴾
International Financial Reporting Standards

المعيار	المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الانجليزية	تاريخ أول إصدار	تاريخ التطبيق أو التعديل
IFRS 1	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*	2003	**2008**
IFRS 2	المدفوعات على أساس الأسهم	*Share-based Payment*	2004	**2005**
IFRS 3	اندماج الأعمال	*Business Combinations*	2004	**2008**
IFRS 4	عقود التأمين	*Insurance Contracts*	2004	**2005**
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	*Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations*	2004	**2005**
IFRS 6	الكشف عن المصادر المعدنية الطبيعية وتقييمها	*Exploration For and Evaluation of Mineral Resources*	2005	**2006**
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	*Financial Instruments : Disclosures*	2005	**2007**
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	*Operating Segment*	2006	**2009**
IFRS 9	الأدوات المالية	*Financial Instruments*	2011	**2018**
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	*Consolidated Financial Statements*	2011	**2013**
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	*Joint Arrangements*	2011	**2013**
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	*Disclosure of Interests in Other Entities*	2011	**2013**
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	*Fair Value Measurement*	2011	**2013**
IFRS 14	حسابات التأجيل التنظيمية	*Regulatory Deferral Accounts*	2014	**2016**
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء	*Revenue from Contracts with Customers*	2014	**2018**
IFRS 16	عقود الإيجار	*Leases*	2016	**2019**
IFRS 17	عقود التأمين	*Insurance Contracts*	2017	**2021**

Dr BOUDJRAT Rabah

المحور الأول: أسس قياس الأصـول وشـروط الاعتـراف بها

تمثل الأصول الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي، وتحتل المركز الأول من حيث الأهمية باعتبارها الموضوع الذي يقوم عليه المشروع، والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه، ومن هنا تأتي أهمية دراسة الأصول لإيجاد التناسق بين إمكانيات المشروع واستخداماتها. ويعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل بأنه " مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع "، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها، ويمكن لهذه المنافع أن تتدفق إلى الوحدة المحاسبية بعدة طرق منها:

- أن يستخدم الأصل منفردا أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل الوحدة المحاسبية.
- أن يستبدل الأصل بغيره من الأصول.
- أن يستخدم الأصل لسداد عنصر من عناصر الالتزامات.
- أن يوزع الأصل على ملاك الوحدة المحاسبية.

1.1. الأسس المختلفة لقياس الأصـول: إن تقييم عناصر القوائم المالية هو تحديد القيمة والمبلغ النقدي للعنصر لغرض تسجيله في قائمة المركز المالي (الميزانية) أو في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في القوائم المالية، والتي ستظهر بها في قائمتي المركز المالي والدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، حيث يتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية وهي:

Dr. TOUIRAT Rabah

أ. التكلفة التاريخية: حسب هذا الأساس تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، حيث يعد هذا الأساس الأكثر استخداما لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية، ويمكن استخدام هذا الأساس مع أسس قياس أخرى كإدراج البضاعة مثلا بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية.

ب. التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتستخدم بعض المشاريع هذا الأساس نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

ج. التكلفة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد): تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة.

د. القيمة الحالية (القيمة المحينة): تمثل القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل في المسار العادي للأعمال.

هـ. القيمة العادلة: عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة " القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. والقيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لأصل أو التزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام وهذا إذا أخذ المشاركين بالسوق هذه الخصائص بعين الاعتبار، وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة. ومن الأمثلة عن هذه الخصائص ظروف وموقع الأصل، وجود أي قيد على بيع أو استخدام الأصل.

Dr. TOURAT Rabah

و. القيــمة القابلة للاستــرداد: صافي القيمة العادلة لسعر بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) لذلك الأصل أيهما الأعلى، والقيمة قيد الاستعمال للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

بالرغم من الانتقادات الموجهة لأساس التكلفة التاريخية باعتباره يتجاهل التغيرات التي تطرأ على تكلفة الأصل بعد تاريخ حيازته، وتبقى تلك الأصول مقيدة في القوائم المالية بتكلفة الحصول عليها وبالتالي فهي مدرجة في هذه القوائم بأقل من قيمتها، ما يجعل هذه القوائم مع مرور الزمن لا تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة المحاسبية وهذا ما يولد احتياطات سرية غير ظاهرة، وبالتالي تصبح هذه القوائم مضللة وغير ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى علاقة أساس التكلفة التاريخية بوحدة النقد وارتباطه بثباتها متجاهلا كذلك التغيرات التي تحدث في القيمة الشرائية للنقود، وبالتالي تجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات يسودها التوسع أو الانكماش الاقتصادي لا تعبر كذلك عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة المحاسبية فتصبح مضللة وغير ملائمة لعملية اتخاذ القرارات.

إن عدم ملاءمة القوائم المالية لعملية اتخاذ القرار، تعني أن القياسات المحاسبية (مخرجات عملية القياس المحاسبي) الناتجة على أساس التكلفة التاريخية لا تتميز بأحد أهم الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وهي خاصية الملاءمة، ونتيجة لذلك عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على تعزيز هذه الخاصية في القوائم المالية من خلال توجيه الفكر المحاسبي أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة (la juste valeur) كأساس للقياس والإثبات المحاسبي وهذا بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة " ومعيار المحاسبة الدولي (IFRS 9) " الأدوات المالية " الذي يهدف إلى تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، وأيضا معيار المحاسبة الدولي (IAS 40) " الاستثمارات العقارية " والذي يتطلب قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة العادلة.

Dr. TOURAT Rabah

ومن جانب آخر وفي نفس الوقت نجد أن هذه القوائم (المعدة على أساس التكلفة التاريخية) تكسب ثقة متخذ القرار ويعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار ما يعني تميز القياسات المحاسبية بخاصية الموثوقية – وهي الخاصية النوعية الأساسية الموازية لخاصية الملاءمة – وهذا باعتبار أنه من سمات أساس التكلفة التاريخية أن يسجل تكلفة الأصول التي حدثت فعلا وتم توثيقها بأدلة ومستندات ثبوتية مكتوبة تؤيد العملية المالية أو الحدث المالي وتجعل القياسات المحاسبية تتميز بالموثوقية والموضوعية البعيدة عن الذاتية والتحيُّز العمدي وغير العمدي في عملية القياس المحاسبي، وبالتالي تصبح القوائم المالية أكثر موثوقية وغير مضللة يمكن لمتخذ القرار الاعتماد عليها، هذا بالإضافة إلى ارتباط أساس التكلفة التاريخية بمبدأ الموضوعية في الإثبات المحاسبي وملاءمته لفرض الاستمرارية في ما يتعلق بالاعتراف والقياس بصفته يعزز خاصية الثبات.

كل هذه المزايا جعلت مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يسمح بالاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من حيث المبدأ مع تقديمه لمعالجات بديلة من خلال إصداره لعدة معايير محاسبية تعالج النقائص أو المشاكل التي تنجم عن استخدام هذا الأساس ومنها ما يتعلق بتغير الأسعار والتضخم مثل معيار المحاسبة الدولي (IAS 29) " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم "، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 21) " أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " ومنها ما تعلق بانخفاض قيمة الأصول كمعيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول ".

2.1. شروط الاعتراف بالأصول: يقصد بالاعتراف في المحاسبة بأنه عملية تضمين قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، كما قدمت معايير المحاسبة الدولية من خلال إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة (83) معيارين للاعتراف بهذا البند هما:

Dr. TOURAT Rabah

- **المعيـار الأول:** احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به من وإلى المنشأة.
- **المعيـار الثاني:** إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.

بالنسبة **للمعيار الأول** فإنه يعترف بالأصل في الميزانية عندما تكون المنافع الاقتصادية المتوقعة منه بالنسبة للمنشأة محتملة الحدوث، ويتم التحقق هذا المعيار عند التأكد من أن المنشأة ستتحصل على العائد المتعلق بالأصل وفي نفس الوقت انتقلت مخاطر هذا الأصل إليها، فمثلا بند المدينين فعندما يكون هناك احتمال بعدم تمكن المنشأة من تحصيل جزء منها فلا بد عندئذ من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة. أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنه يصبح خسارة يحمل على الدورة المالية.

أما بالنسبة **للمعيار الثاني** فيتحقق عند إتمام عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل أو إنتاجه داخليا، عندها يتم تحديد تكلفة هذا الأصل، أو قيمة البند مع توفر خاصية الموثوقية، وذلك بخلو هذه القيمة (التكلفة) من الأخطاء المادية أو التحيُّز في القياس، مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد. وفي حال عدم إمكانية تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يمكن الاعتراف به ضمن الأصول ويمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات في القوائم المالية. ومثال ذلك المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية مرفوعة لا يعترف بها كأصل إذ لم تتمكن المنشأة من قياسها بموثوقية، حتى ولو كانت تحقق الشرط الأول وهو احتمال الحصول على المنفعة الاقتصادية.

وقد أكـد معيـار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبيتات الملموسة " ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " التثبيتات غير الملموسة " هذين الشرطين للاعتراف بالأصل سواء كان مادي أو غير مادي وهذا في الفقرة الخاصة بمحاسبة وتقييم التثبيتات المادية وغير المادية (الاعتراف والقياس) باعتبار أن مرحلة الاعتراف بالأصول هي مرحلة تمهيدية وأساسية لعملية القياس المحاسبي لها.

Dr. TOURAT Rabah

وحتى تشمل شروط الاعتراف وطرق القياس المحاسبي كل عنصر من عناصر الأصول وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) تم تصنيف الأصول وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية " الذي صنف الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وفق معيار السيولة (التي يقصد بها مدى قابلية الأصل للتحول إلى نقد) وهما الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة.

ويمكن تصنيف معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الأصول على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabah

الجدول (4): تصنيف معايير الاعتراف والقياس حسب عناصر الأصول.

البيان	عناصر الأصول	معيار الاعتراف والقياس الخاص بالعنصر
الأصول المتداولة	النقد والنقد المكافئ	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) " قائمة التدفقات النقدية " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية"
	الاستثمارات المالية قصيرة الأجل	– معيار الإبلاغ المالي (IFRS 9) " الأدوات المالية"
	المخزونات	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) " المخزون " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 21) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "
الأصول غير المتداولة	الأصول الملموسة	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبيتات الملموسة " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض " – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع المتوقفة" – معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار ". – معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية"
	الأصول غير الملموسة	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " التثبيتات غير الملموسة " – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض " – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع المتوقفة" – معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار ". – معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية"
	الاستثمارات المالية طويلة الأجل	– معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية" – معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع" – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال" – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 12) "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى" – معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 10) " القوائم المالية الموحدة" – معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) " القوائم المالية المنفصلة"

المصدر: اعتمادا على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

Dr. TOUIRAT

المحور الثاني: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـــراف والقياس المحاسبي للأصول المتـــداولة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه شرط من الشروط التالية:

- عندما تحتفظ المنشأة بالأصل بهدف تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية* العادية.
- عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشأة بالأصل هي المتاجرة به.
- عندما يتوقع أن يتحقق الأصل خلال 12 شهرا بعد فترة إعداد التقارير.
- في حالة كون الأصل عبـارة عن نـقد أو نـقد مكافـئ (كما وضحه معيار المحاسبة الدولي (IAS 7))، إلا إذا كانت هناك قيود على استعمال هذا الأصل عند إعادة تسويته أو استخدامه في تسديد الالتزامات لـ: 12 شهرا بعد فترة إعداد التقارير.

وتشمل الأصول المتداولة ما يلي:

1.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالنقـد والنقـد المكـافئ (المعادل): يتم الاحتفاظ عادة بالبنود بمعدلات النقد من أجل مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الاستثمار أو لأغراض أخرى، ولأجل أن يكون الاستثمار مؤهلا لاعتباره معادلا للنقدية يجب أن يكون قابلا للتحول إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة، لذلك يكون الاستثمار مؤهلا عادة لاعتباره معادلا للنقد عندما يكون موعد استحقاقه قصير الأجل أي ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها.

* **الدورة التشغيلية:** هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقدا.

Dr TOUIRAT Rabeh

إذا فالمعلومات الخاصة بتدفقات النقد والنقد المعادل من أهم المعلومات المقدمة لمستخدم القوائم المالية، حيث تمكنه هذه المعلومات من تقييم الوضع النقدي للمنشأة وتقييم مركز السيولة الذي تتمتع به، ومدى قدرتها على توليد النقد وما يعادله، لذلك ألزمت معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) المنشأة بتقديم المعلومات التاريخية والفعلية الخاصة بالنقد والنقد المعادل، من خلال تضمين بنود قائمة المركز المالي على بند خاص بالنقد والنقد المعادل وألزمتها كذلك بتقديم قائمة التدفقات النقدية لها وأفردت لهذه القائمة معيار خاص بها وهو معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) " قائمة التدفقات النقدية " الذي يصنف مصادر هذه التدفقات إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

وبهدف تقديم تقارير دورية عن التدفقات النقدية للمنشأة أوصى معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" إعداد قائمة التدفقات النقدية على الأساس النقدي بخلاف القوائم الأخرى التي تعد على أساس الاستحقاق. ويتم الاعتراف بالنقد والنقد المعادل وقياسه على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabah

الاعتـــــراف بالنـقد والنـقد المـكافئ

- **معـيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية"**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) " قائمة التدفقات النقدية "**

- **<u>حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)</u>** فإن بند النقدية والنقدية المكافئة يشمل النقدية بالصندوق بالعملتين المحلية والأجنبية والشيكات بالصندوق والسحوبات النقدية والإيداعات لدى البنوك، وحسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) " قائمة التدفقات النقدية " فإن النقد المكافئ يمثل الاستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحول إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ استحقاق لفترة ثلاثة أشهر أو أقل.

تشكل "حسابات السحب على المكشوف" والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزءا لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع، حيث تدخل هذه الحسابات كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات البنكية غالبا بتذبذب رصيد البنك من كونه رصيدا موجبا إلى "رصيد سحب على المكشوف". في حالة تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف في هذه الحالة يتم تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.

كما يعتبر الأصل المالي نقد مكافئ إذا كان قابل للتحول إلى مبلغ محدد من النقد، وغير مُعرض لتغيرات مهمة في قيمته.

أما بالنسبة لقياس النقد والنقد المكافئ فيتم على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabah

قيــاس النـقد والنـقد المـكافئ

- **معـيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية"**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) " قائمة التدفقات النقدية "**

- **يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)** إعداد قائمة التدفقات النقدية على الأساس النقدي (الذي يهتم بالتدفقات الداخلة والخارجة لقياس صافي دخل الوحدة المحاسبية) أما القوائم المالية الأخرى فيتم إعدادها على أساس الاستحقاق.
- **يُمكن معيار المحاسبة الدولي (IAS 7)** " قائمة التدفقات النقدية" من تصنيف وقياس التدفقات النقدية حسب مصدرها سواء كانت تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية أو من الأنشطة الاستثمارية، والتي عرفها كما يلي:

– **النشاطات التشغيلية:** وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

حيث يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الذي مصدره هذه النشاطات مؤشر أساسي عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء لمصادر تمويل خارجية.

– **النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية. إن قياس وعرض التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الاستثمارية مهم جدا باعتبارها تمثل ما يتم دفعه من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد الدخل وتدفقات نقدية مستقبلية.

– **النشاطات التمويلية:** وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة، حيث أن القياس والإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم ومفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية.

إذا فقائمة التدفقات النقدية تعالج كيفية قياس وعرض المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، من خلال تصنيف هذه التدفقات حسب مصدرها، سواء تدفقات من الأنشطة التشغيلية، أو تدفقات من الأنشطة التمويلية أو تدفقات من الأنشطة الاستثمارية، هذا التصنيف يزيد من

Dr.TOURAT Rabah

خاصية الملاءمة ويجعل من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القائمة أكثر ملاءمة لمستخدميها بحيث يسمح لهم بقياس وتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي للمنشأة وتقييم درجة سيولتها.

2.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات المالية قصيرة الأجل: الاستثمارات المالية قصيرة الأجل هي الأصول المالية التي يتم اقتناؤها بهدف تحقيق أرباح، من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش الاتجار بها، وتشمل الاستثمارات في حقوق الملكية (الأسهم)، والاستثمارات في أدوات الدين (السندات والقروض)، والاستثمارات المالية في المشتقات المالية والتي أقنيت للمتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط، وفي هذا النوع من الاستثمارات المالية تكون نسبة ملكية المنشأة المستثمرة بها أقل من 20% من أسهم المنشأة المستثمر بها أو من حقوق التصويت فيها، وبالتالي لا تملك سيطرة على حق التصويت في المنشأة المستثمر بها، وعليه يتم تقييم الاستثمارات المـــالية القصيرة الأجل كأصول مالية بالقيمة العادلة. وحتى تصنف الاستثمارات على أنها أصول متداولة لا بد من توفر شرطان أساسيان هما:

- أن تكون قابلة للتسويق.
- أن يكون لدى المنشأة نية تحويلها إلى نقد (سيولة) في الفترة المالية التالية أو خلال الفترة التشغيلية للنشاط أيهما أقل.

بناء على هذين الشرطين تقسم الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل إلى نوعين هما:

- **الأوراق الماليـة لأغراض المتاجـرة:** تشمل أدوات الملكية (الأسهم) وأدوات الدين مثل السندات قصيرة الأجل، وأذون الخزينة، وشهادات الإيداع وغيرها والتي تقنى عادة بقصد بيعها في الأجل القصير من خلال صفقات البيع والشراء بقصد الاستفادة من التقلبات التي تحدث في أسعارها السوقية.

Dr.TOUIRAT Rabah

- **الأوراق الماليــة المتاحة للبيــع:** تشمل أدوات الملكية وأدوات الدين التي لا يمكن تصنيفها إما كأوراق مالية للمتاجرة أو كأوراق مالية لحين الاستحقاق، أي أن محفظة الأوراق المالية من هذا النوع تشمل الأسهم على اعتبار أن لا أجل محدد لها أو السندات التي لا تكون للمنشأة النية الاحتفاظ بها لحين الاستحقاق.

ويتم الاعتراف بالاستثمارات المـالية قصيرة الأجل وقياسها على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabeh

الاعـــتراف والقياس المحاسبي للاستثمارات المالية قصيرة الأجل

➢ معيار الإبلاغ المالي (IFRS 9) " الأدوات المالية"

❖ **نسبة الملكية أقل من 20% [*] – تأثير محدود – طريقة القيمة العادلة**

- **الاعتراف الأولي:** بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) فإنه يتم الاعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية[**] أو مشتقة[***] مالية، ويتم إثبات عمليات الشراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.
- **التصنيف:** صنف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) الأصول المالية إلى فئتين[****] هما:

أ. **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة،** والتي تصنف أيضا إلى:

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

ب. **الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة (لاحقا عند إعداد القوائم المالية).**

ويعتمد هذا التصنيف على شرطين أساسيين هما:

- **نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية:** أي الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة أصولها والمتعلقة بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الأصول المالية،

---

[*] إذا فاقت نسبة ملكية المنشأة المستثمرة 20% من أسهم المنشأة المستثمر بها أو من حقوق التصويت فيها يتم تصنيف الاستثمارات المالية على أنها طويلة الأجل.

[**] **الأداة المالية:** أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى (معيار (IAS 32)).

[***] **المشتقة المالية:** هي أداة مالية تنتج عقد يتم مع الغير، مثل العقود الآجلة، والمستقبلية وعقود الخيار (معيار (IAS 32)) تتميز بـ:

- بتغير قيمتها عند تغير البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، أسعار صرف العملة، سعر البترول، الذهب...وغيرها.
- لا تحتاج صافي استثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع علاوة بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

[****] ألغى معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) التصنيف السابق للأصول المالية الوارد ضمن معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) هذا الأخير الذي صنفها إلى أربع فئات (أصول مالية بالقيمة العادلة، والمعدة للبيع والمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، والقروض والذمم المدينة).

Dr. TOURAT Rabeh

وعليه قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، ومحفظة استثمارات أخرى بهدف المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

- **خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي:** يقصد بذلك أن يولد الأصل المالي تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات.

■ **القياس اللاحق:** بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) فإنه بعد الاعتراف الأولي للأصول المالية فإنه يتم قياسها إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة وفقا لتصنيفه المبدئي كما يلي:

- **الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة***: يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة** والاعتراف بأرباح أو خسائر الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف به أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.
- **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة:** يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (قائمة الدخل).

3.2. المعايير المحاسبية المتعلقة بالمخـزون: يعبر المخزون عن إجمالي العناصر الملموسة والمملوكة للمنشأة والتي يتم حيازتها لغرض إعادة بيعها من خلال نشاطها العادي، أو التي في مرحلة الإنتاج لإتمام تصنيعها تمهيدا لبيعها، أو تلك التي سوف تستهلك في الوقت القريب لإنتاج السلع والخدمات التي ستصبح متاحة للبيع.

---

* **التكلفة المطفأة:** هي المبلغ الذي قيست به الأصول المالية عند الاعتراف الأولي مطروحا منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي، مضافا إليه أو مطروحا منه الإطـفاء التراكمي باستخدام طريقة الفائدة الفعالة لأي فـرق بـين ذلك المـبلغ الأولي ومـبلغ الاستـحقاق، ومطروح منـه كذلك أي تخفيض خاص بانخفاض القـيمة أو عـدم إمكانية التـحصيل. (معيار (IAS 39)).

** **طريقة الفائدة الفعالة:** هي طريقة لحساب التكلفة المطفأة الخاصة بالأصل المالي يتم من خلالها تحميل دخل الفائدة ومصاريف الفائدة للفترة الخاصة بها، وعليه فإن التكلفة المطفأة للأصل المالي للسنة (ن) تساوي مبلغ القياس الأولي (عند الاعتراف) مضافا إليه دخل الفائدة الفعالة (المبلغ الأولي للأصل المالي x معدل الفائدة السوقي له) مطـروحا منه الفائدة المقـبوضة (القيمة الاسمية للأصل المالي x معدل الفائدة الثابتة له). (معيار (IAS 39)).

Dr. TOURAT Rabah

ونظرا للأهمية البالغة لبند المخزونات باعتباره من أهم البنود الرئيسية التي تتكون منها القوائم المالية، وله تأثير مباشر على قياس الدخل والمركز المالي للمنشأة، وأيضا يقدم معلومات محاسبية لمستخدمي هذه القوائم تساعدهم في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. لذلك أفرد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيارا محاسبيا خاص بالمخزونات وهو معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) " المخزون"، هذا بالإضافة إلى المعايير الأخرى المرتبطة بالمخزون، حيث ركزت هذه المعايير على الطريقة التي تعالج بها المخزونات سواء في كيفية الاعتراف بها وقياسها والمعالجة المحاسبية لها وإعادة تقييمها. ويتم الاعتراف بالمخزون وقياسه على النحو الآتي:

الاعـــتراف بالمخـــزون ➢ **معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية "** ➢ **معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) " المخـزون "**
■ يصنف معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) المخزون كأصل متداول، حيث يظهر بقائمة المركز المالي إما بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبالنسبة للمنشات الصناعية فإنه يتوجب عليها تفصيل المخزون (إلى مواد أولية، إنتاج تحت التشغيل أو تام الصنع...). ■ **الاعـتراف بالمخزون كأصل**: يتم الاعتراف بالمخزون كأصل إذا تميز بما يلي: – يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي. – قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع. – على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة. ويتكون المخزون في المنشات التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في المنشات الصناعية فيتكون من الناصر الثلاثة التالية: – المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع. – البضاعة تحت التشغيل (لم يستكمل إنتاجها حتى نهاية السنة المالية). – البضاعة تامة الصنع. ■ **الاعتراف بالمخزون كمصروف لاحقا**: عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا

المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون، ويجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، ويتم الاعتراف بزيادة قيمة المخزون القابلة للتحقق في فترة لاحقة، كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.

أما بالنسبة لقياس المخزون فيتم على النحو الآتي:

قـياس المـخزون

- **مـعيار المـحاسبة الـدولي (IAS 2) " المخـزون "**
- **مـعيار المـحاسـبة الـدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 21) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "**

- **<u>قياس تكلفة المخزون</u>:** حسب(IAS 2) تتضمن تكلفة المخزون جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز للبيع، وتتمثل هذه التكاليف في:
  - **تكاليف الشراء:** وتشمل ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل والمصاريف الأخرى المباشرة.
  - **تكاليف التحويل:** وتشمل التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج (الأجور المباشرة)، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن عملية التحويل.
  - **التكاليف الأخرى:** وتدخل هذه التكاليف من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية (مثل تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين.
- **<u>تقييم المخزون</u>:** يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق، السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي للمنشأة مطروحا منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.
- **<u>أساليب قياس تكلفة المخزون</u>:** أعتمد معيار "المخزون" على ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:
  - **التكلفة الفعلية المنفقة:** وتعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.
  - **التكاليف المعيارية:** والتي تعتمد على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة.
  - **طريقة التجزئة:** وتستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي لديها عدد كبير من الأصناف، حيث تتحدد تكلفة المخزون بطرح نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون.

Dr TOURAI

- **طرق تحديد تكلفة المخزون:** يختلف تحديد تكلفة المخزونات باختلاف ارتباطها حيث يفرق بين نوعين:

✓ **مخزونات تعوض بعضها:** ويصعب تشخيصها والتفرقة بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها حيث نص معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) على تقييم هذا النوع بطريقتين:

– **طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):** تفترض أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولا يستهلك أو يباع أولا، وبالتالي فالمخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

– **طريقة متوسط التكلفة المرجحة:** يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة.

✓ **مخزونات لا تعوض بعضها:** يمكن تشخيصها وتمييز وحداتها، ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته، بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

- **حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض "** فإن المخزونات التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للبيع تعتبر أصول مؤهلة*، يتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول عليها وإنتاجها، واعتبار تكلفة الاقتراض جزء من تكلفتها، وهذا في حالة تحقق الشروط الثلاثة التالية مجتمعة وهي:
  - ارتباط تكاليف الاقتراض مباشرة لامتلاك، إنشاء أو تصنيع الأصل المؤهل (المخزون).
  - احتمال أن تعود تكاليف الاقتراض بمنافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
  - من الممكن قياس تكلفة الاقتراض بموثوقية.
- **حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 21) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "** فإنه يمكن أن تضم تكاليف الشراء فروق العملة الأجنبية الناشئة مباشرة عن الحصول على المخزون المسعر بالعملة الأجنبية، وذلك عندما تنشأ الفروق عن التخفيض الحاد للعملة الأجنبية والتي لا يتوفر على وسائل عملية للحيطة منها.

* **الأصل المؤهل:** هو الأصل الذي يستغرق فترة طويلة لإعداده للاستخدام للغاية التي أُعد من أجلها (قد يكون بضاعة، معدات...).

Dr. TOURAT Rabah

4.2. الذمم المدينة: وتشمل الحسابات المدينة، أوراق القبض، والذمم المدينة من الشركات الحليفة وذمم وسلف الموظفين، كما يجب رصد مخصصات للديون المشكوك فيها بحسابات منفصلة، وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن النشاط الاعتيادي للمنشأة.

5.2. الإيـرادات مستحـقة القبــض: وهي الإيرادات التي تتعلق بنشاط المنشأة غير الرئيسي ولكن لم يتم قبض قيمتها مثل: إيراد إيجار مستحق لمنشأة استشارات هندسية، أو إيراد الأسهم لمكتب محاماة، وتكون الإيرادات مستحقة القبض في تاريخ تقديم الخدمات.

6.2. المصاريف المدفـوعة مقـدما: وهي المصروفات التي يتم دفعها ولم يتم الاستفادة من منافع وخدمات مقابلها، مثل مصروف الإيجار المدفوع مقدما، مصروف التأمين المدفوع مقدما والأصول الضريبية المؤجلة،* وتكون مصاريف مدفوعة مقدما في تاريخ دفعها. لا تعتبر هذه الأصول أصولا مالية كونها تحقق منافع اقتصادية مستقبلية تتمثل في استلام البضائع أو الخدمات بدلا من حق استلام نقد أو أصل مالي آخر.

7.2. أوراق القبـض: وهي الأوراق التجارية التي تقوم المنشأة باستلامها من الغير مقابل حقوق عليهم نشأت نتيجة للمبيعات الآجلة أو أشكال المديونية الأخرى، وتستحق الصرف في تاريخ مستقبلي محدد، أي أنها أداة للائتمان، وتقاس فترة الائتمان بالفترة الفاصلة بين تاريخ تحرير الورقة وتاريخ استحقاقها، وتستحق المنشأة عن فترة الائتمان هذه فائدة بنسبة معينة، وتعتبر كذلك الورقة التجارية أداة للوفاء تستطيع المنشأة أن تظهرها لدائن لها سدادا لحقه.

---

* **الأصول الضريبية المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها في الفترات اللاحقة (معيار المحاسبة الدولي (IAS 12)).

Dr.TOUIRAT Rabah

المحور الثالث: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير المتداولة

الأصول غير المتداولة هي الأصول التي لا تعتبر أصولا متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتناؤها لتسيير أعمال المنشأة والاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

1.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول الملموسة (الممتلكات والمصانع والمعدات):

تعرف الأصول الملموسة بأنها أصول تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة، وتشمل الأراضي، المباني والمعدات والأثاث، والآلات، والتي يجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الاهتلاك المتعلق بها.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيارا محاسبيا مستقلا خاص بالأصول الملموسة وهو معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبيتات الملموسة " والذي يعالج كيفية الاعتراف بها وقياسها والمعالجة المحاسبية لها وإعادة تقييمها، وقد خصص أيضا هذا المجلس معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول " والذي يعالج تدني قيم هذه الأصول، ويتم الاعتراف بالأصول الملموسة وقياسها على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabeh

الاعـتراف بالأصـول الملموسة

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبـيتات الملموسة "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"**

- **<u>الاعـتراف بالأصل الملموس</u>**: حسب معيار المحاسبة (IAS 16) يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الأصل الملموس في حالة توفر شرطين هما:
  - احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل.
  - يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

  ويتم التأكد من الشرط الأول بالاستناد إلى توفر الدليل عند الاعتراف بالأصل، وذلك بالتأكد من أن المنشأة سوف تستلم العوائد المتعلقة بالأصل، وأن المخاطر المرتبطة به قد انتقلت إليها. أما الشرط الثاني فيتحقق مباشرة عند عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل وتحدد تكلفة الحصول عليه جراء عملية التبادل، أما الأصول المولدة داخليا فيتحقق الشرط الثاني عن طريق التحقق من تكلفة بناء هذا الأصل.
- **<u>حسب معيار المحاسبة (IAS 23)</u>** يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تقتضي رسملتها والتي تنسب مباشرة إلى امتلاك أو إنتاج أصل مؤهل، وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل، ويبدأ الاعتراف برسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما:
  - يتم تحمل نفقات على الأصل.
  - يتم تحمل تكاليف الاقتراض.
  - تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود، أو البيع قيد التنفيذ.
- **<u>حسب معيار المحاسبة (IAS 16)</u>** فإنه يجب اهتلاك الأصول الملموسة بشكل منتظم، ويوزع مبلغ الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل، حيث يتم الاعتراف بمبلغ الاهتلاك إما كمصروف أو جزء من تكلفة أصل آخر (اهتلاك آلات التصنيع).
- **<u>حسب معيار المحاسبة (IAS 36)</u>** فإنه يتم الاعتراف بتدني قيمة الأصل إذا توفرت مؤشرات تعتبر كدلائل تشير إلى احتمال وجود تدهور في قيمة الأصل، هذه المؤشرات قد تكون داخلية أو خارجية.
  - ✓ **<u>المؤشرات الداخلية</u>**: تتمثل المؤشرات الداخلية في:
    - التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي.

Dr. TOURAT Rabah

- تغير نمط استعمال الأصل مما سيؤثر سلبا على مردوديته المستقبلية.
- وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

✓ **المؤشرات الخارجية:** تتمثل المؤشرات الخارجية في:

- وجود انخفاض جوهري للقيمة السوقية للتثبيت أكبر من الانخفاض الناتج عن الاهتلاك أو تقادم التثبيت بسبب الاستعمال أو نتيجة لمرور الزمن.
- وجود تغيرات هامة في البيئة التكنولوجية، القانونية، والاقتصادية والسوقية للمنشأة.
- وجود ارتفاع في معدلات الفائدة، أو معدلات العائد السوقية.
- القيمة المحاسبية الصافية للمنشأة أكبر من قيمتها السوقية.

■ **حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5)** فإنه يتم الاعتراف بالأصول غير المتداولة كما يلي:

✓ **الاعتراف بالأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع** إذا تحقق ما يلي:

- أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي (أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع).
- أن تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل (احتمالية حدوث عملية بيع الأصل أكبر من عدم حدوثها).
- يتم التوقف عن اهتلاكه، ويتم عرضه كبند مستقل في الميزانية.

✓ **يتم الاستمرار في الاعتراف بالأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع** في حالة لم يتم بيعها خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشأة.
- توفر دلائل كافية بأن المنشأة مازالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

إذا حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) فإن المؤشرات الداخلية والخارجية التي تشير إلى احتمال وجود تدهور في قيمة الأصل هي عوامل يفقد من خلالها الأصل المنافع الاقتصادية المتوقعة منه وبالتالي لا يتم الاستفادة منها خلال مدته النفعية (خسارة القيمة)، أما حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) فإنه نتيجة لاستخدام الأصل تتدهور قيمته ويهتلك وبالتالي تستفيد المنشأة من منافعه الاقتصادية خلال مدته النفعية.

Dr.TOURAT Rabeh

أما بالنسبة لقياس الأصول الملموسة فيتم على النحو الآتي:

قـياس الأصـول الملموسـة

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبيتات الملموسة "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "**

- **القياس الأولي للأصول الملموسة:** حسب معيار المحاسبة (IAS 16) فإنه تقاس تكلفة الأصول غير الملموسة حسب الطريقة التي تم اقتناؤها بها على النحو الآتي:

✓ **عن طريق الاقتناء:** يجب تسجيل التثبيتات الملموسة عند تملكها بالتكلفة، وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام وتتمثل هذه التكاليف في ما يلي:

- سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم.
- التكاليف الأخرى المباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام المقصود كما قررت الإدارة.
- التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبد المنشأة التزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

✓ **عن طريق إنتاج الأصول الملموسة من طرف المنشأة لذاتها:** تحدد تكلفة الأصل المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة لحساب تكلفة الأصل الذي تمت حيازته، وإذا قامت المنشأة بتصنيع أصول مشابهة في ظروف العمل العادية فإن تكلفة الأصل تكون من نفس تكلفة الأصول المنتجة لغرض البيع كما يتضمنه معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) " المخزونات ".

✓ **عن طريق عقد إيجار التمويل:** يمكن للمنشأة الحصول على أصول ملموسة عن طريق الاستئجار من خلال عقود الإيجار التمويلية التي تتميز بنقل وتحويل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجَر بشكل جوهـــري إلى المنشأة المستأجرة، حيث تتحدد تكلفة هذا الأصـل بموجب معيـار المحاسبة الـدولي (IAS

17) " عقود الإيجار ".

- ✓ **عن طريق مبادلة الأصول:** يمكن للمنشأة امتلاك أصول ملموسة عن طريق مبادلتها بأصول أخرى تستخدم في نفس النشاط وتقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه. كما يمكن للمنشأة الحصول على أصول ملموسة من خلال حصولها على إعانات من أطراف أخرى وهذا بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ".

- **القياس اللاحق:** حدد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) طريقتين لإعادة تقييم الأصول الملموسة للمنشأة كسياسة محاسبية تتبعها، وهما الطريقة المرجعية (التقييم على أساس التكلفة التاريخية– نموذج التكلفة) والطريقة الاختيارية أو المسموح بها (التقييم على أساس المبلغ المعاد تقييمه – نموذج إعادة التقييم)، ويمكن استخدام أحد النموذجين لإعادة تقييم الأصول الملموسة على النحو الآتي:
  - ✓ **نموذج التكلفة:** يتم تسجيل بند الأصول الملموسة حسب هذا النموذج بسعر تكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم ومجموع خسائر الانخفاض (التدني) في قيمة الأصل.
  - ✓ **نموذج إعادة التقييم:** بموجب هذا النموذج فإن بند الأصول الملموسة يسجل بمبلغ إعادة التقييم والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك المتراكم للفترات اللاحقة وكذا مجموع الخسائر اللاحقة لانخفاض القيمة، كما يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم وبشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية الصافية بصورة مادية عن القيمة العادلة.

- **حسب معيار المحاسبة (IAS 36)** فإنه إذا توفر شرط من شروط الاعتراف بتدني قيمة الأصل (المؤشرات الداخلية والخارجية) فيجب حساب القيمة القابلة للاسترداد للتثبيت ومقارنتها بقيمته المحاسبية الصافية، وهذا باستثناء التثبيتات المعنوية التي مازالت في مرحلة التطوير ولم يتم استعمالها بعد، أو التي لها مدة استعمال غير محددة، فإنه يتم اختبار تدني قيمها في نهاية كل دورة سواء وجدت مؤشرات التدني أم لا.

- **حسب معيار المحاسبة (IAS 8)** فإنه يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري، وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في ذلك يتوجب تعديل مصروف الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة مع عدم إجراء أي تعديل على مبالغ الاهتلاك للفترات السابقة.

ويشير هذا المعيار إلى أن التغير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييرا في التقدير المحاسبي، وعندما يصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير يعامل التغيير وكأنه تغيير في التقدير المحاسبي.

Dr. TOUIRAT Rabeh

- **<u>حسب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 5)</u>** فإنه يتم قياس الأصول غير المتداولة والمصنفة كمحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية أو المرحلة (القيمة المحاسبية الصافية) أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع) أيهما أقل. كما يتم الاعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة/الصافية).

عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة فإن المنشأة تقوم بقياس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.

وعليه هناك اختلاف في معالجة خسارة تدني القيمة بالنسبة للأصول غير المتداولة الواردة في معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول " والأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"، فحسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) فإنه يتم الاعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة **عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن قيمته الدفترية (الصافية)**. حيث تمثل القيمة القابلة للاسترداد للأصل إما **القيمة العادلة** للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو **القيمة قيد الاستعمال** (وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة مضافا إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي) **أيهما أعلى**.

في حين يعترف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع **عند انخفاض صافي القيمة العادلة لهذا الأصل عن قيمته الدفترية (الصافية)**. إذا حسب هذا المعيار فإن القيمة القابلة للاسترداد لهذه الأصول هي صافي قيمتها العادلة.

Dr.TOUIRAT Rabeh

2.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصـول غير الملموسة (غير المـادية):

تعرف الأصول غير الملموسة بأنها أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية وتشمل هذه الأصول: الشهرة، العلامات التجارية، براءة الاختراع وحقوق الملكية الفكرية، وحقوق الامتياز...وغيرها. وتمتاز هذه الأصول بما يلي:

- ليس لها وجود مادي ملموس.
- هي أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
- يمتد عمرها الإنتاجي لأكثر من فترة واحدة.
- قد تنشأ داخليا أو قد يتم شراؤها من الخارج.
- صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها. *

وقد أفرد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيارا خاصا بالأصول غير الملموسة وهو معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) "التثبيتات غير الملموسة " حيث عالج هذا المعيار كيفية الاعتراف بند الأصل غير الملموس وتحديد الأسس الواجب استخدامها لقياسه، وكذا معالجة تكاليف الأصول غير الملموسة المولدة داخليا، وتوضيح كيفية معالجة اهتلاك وتدني قيمة هذه الأصول، ويتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة وقياسها على النحو الآتي:

* **يتميز هذا السوق:** بتجانس العناصر المتداولة فيه، تواجد وبصفة دائمة بائعين ومشترين على علم تام بظروف السوق السائدة، والأسعار في متناول الجمهور.

Dr. TOURAT Rabah

الاعـتراف بالأصــول غير الملموسـة

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " التثبـيتات غير الملموسة "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"**

- **الاعتراف بالأصول غير ملموسة:** حسب معيار المحاسبة الدولي(IAS 38) فإنه يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين أساسيين هما:
  - من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة مرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
  - أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

كما تعتبر سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس أمرا أساسيا لتحقيق الشرط الأول، حيث تتم سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس من خلال وجود حماية قانونية مثل براءات الاختراع.

- **الاعتراف المبدئي:** هناك عدة طرق لامتلاك أو اقتناء الأصول غير الملموسة فقد يتم الاعتراف بها عند اقتنائها من خلال الشراء بشكل منفصل، أو كجزء من اندماج الأعمال، أو بواسطة منحة حكومية، أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة، أو من خلال مبادلة الأصول مع بعضها.
- **الاعتراف بالمنح الحكومية:** حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) فإنه يجب الاعتراف بالمنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة عند توفر شرطين أساسيين معا:
  - أن المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة.
  - وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.
- **الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا:** يتم الاعتراف بالأصول غير ملموسة التي تم تطويرها ذاتيا من قبل المنشأة إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى، ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية.

✓ **تكاليف البحث والتطوير:** لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخليا يلبي مقياس الاعتراف تقوم المنشأة بتصنيف توليد الأصل إلى مرحلتين هما مرحلة البحث ومرحلة التطوير، وإذا لم تتكمن المنشأة من التمييز بين مرحلة البحث والتطوير فإنها تُحمل تكاليف المشروع في مرحلة البحث فقط. ويتم الاعتراف بالأصل غير الملموس في المرحلتين على النحو الآتي:

Dr.TOUIRAT Rabah

أ. **مرحلة البحث:** يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي (وذلك لعدم قدرة المنشأة إظهار وجود هذا الأصل الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة)، ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

ب. **مرحلة التطوير:** يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من التطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات ما يلي:

- الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للاستعمال أو البيع.
- نيتها وقدرتها وتوفرها على الموارد الفنية والمالية لإكمال هذا الأصل واستعماله أو بيعه.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.
- قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى هذا الأصل أثناء تطوره بشكل موثوق به.

✓ **الشهرة المولدة داخليا:** نص معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) على عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل غير ملموس، حيث يعتبر أن تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الأساسي للاعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر أن قياس تكاليف إنشاء الشهرة داخليا لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق. وذلك لأنها (الشهرة) أصل غير قابل للتحديد ولا يمكن فصله ولا هو ناشئ من التزام تعاقدي أو حقوق قانونية.

✓ **الشهرة الناجمة عن اندماج الأعمال:** نص معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) "اندماج الأعمال" على تطبيق طريقة الحيازة (طريقة الشراء) في اندماج الشركات، وأن تتم معاملة أي زيادة في تكلفة التملك عن حصة المتملك في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل كشهرة، ويتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس. كما نص هذا المعيار على أن تقوم المنشأة المشترية في تاريخ الاندماج بالحيازة بما يلي:

- الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل.
- القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها.

✓ **الأسماء التجارية المولدة داخليا:** حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) فإنه يجب عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا، والبيانات الإدارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة على أنها أصول غير ملموسة، وذلك لأنه لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل.

✓ **الأصول غير الملموسة التكميلية:** حسب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 3) يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة التكميلية (العلامة التجارية، الاسم التجاري، المعادلات، والوصفات والخبرات التقنية المتعلقة بها)

Dr. TOURAT Rabeh

المكتسبة من اندماج الأعمال والتي تشتمل على علامة تجارية، على أنها أصل واحد إذا أمكن قياس القيم العادلة المختلفة لهذه الأصول بموثوقية، وأن يكون لها أعمار إنتاجية مماثلة.

- **نص معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3):** على عدم إطفاء الشهرة بتوزيع قيمتها على عدد من الفترات المالية، وبدلا من ذلك يجب اختبار تدني قيمة هذه الشهرة في نهاية كل سنة بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" الذي ينص على أنه في حالة عدم وجود مؤشرات تفيد بانخفاض قيمتها تبقى قيمة الشهرة مسجلة بقيمتها الدفترية في الفترات اللاحقة، أما في حالة وجود هذه المؤشرات فيتم إثبات خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة وتحميلها للفترة التي حدث فيها الانخفاض، وحسب معيار (IAS 36) لا يتم استعادة خسارة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة.
- **أما بالنسبة للأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع** فتعالج وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة" كما رأينا سابقا.

أما بالنسبة لقياس الأصول غير الملموسة فيتم على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabeh

قيـاس الأصــول غيـر الملموسـة

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " التثبـيتات غير الملموسة "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض"**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء "**
- **معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"**

- **القياس الأولي للأصول غير الملموسة**: حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) فإنه تقاس تكلفة الأصول غير الملموسة حسب الطريقة التي تم اقتناؤها بها على النحو الآتي:

✓ **عن طريق الاقتناء المباشر (الشراء المنفصل)**: تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شراؤها مبدئيا بالتكلفة والتي تشمل:

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة مطروحا منها الخصومات والحسومات التجارية.
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للاستخدام المقصود مثل منافع الموظفين، والرسوم المهنية، وتكاليف فحص واختبار سلامة أداء الأصل.

✓ **عن طريق إنتاج الأصول غير الملموسة من طرف المنشأة لذاتها**: حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38): فإن تكلفة الأصل المولد داخليا هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الاعتراف، وتشمل تكلفة هذا الأصل كافة النفقات الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة، ومن أمثلة هذه التكاليف ما يلي:

- الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس.
- رواتب وأجور الموظفين الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس.
- المصاريف لتسجيل الحق القانوني.
- إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.
- الفائدة (تكلفة الاقتراض) التي تكون كجزء مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا والمعترف بها

حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض".

- ✓ **عن طريق تبادل الأصول:** إذا تم امتلاك أصل غير ملموس مقابل مبادلته مع أصول أخرى، فإنه يقاس ويسجل بقيمته العادلة، والفرق بين القيمة الصافية للأصل المحصل عليه والأصل المتبادل به يسجل ضمن نتيجة المنشأة كنتيجة تنازل. وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لكل من الأصلين، يسجل الأصل المتحصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل الممنوح، عندها لا يسجل أي فرق في النتيجة، بشرط أن لا تتمثل عملية التبادل في صفة متاجرة.
- ✓ **عن طريق عقد إيجار تمويلي:** يمكن للمنشأة الحصول على أصول غير ملموسة عن طريق الاستئجار من خلال عقود الإيجار التمويلية التي تتميز بنقل وتحويل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجَر بشكل جوهري إلى المنشأة المستأجرة، حيث تحدد تكلفة هذه الأصول بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار "
- ✓ **عن طريق اندماج الأعمال:** حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم امتلاكه كجزء من اندماج الأعمال بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء حيث يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. وفي حالة عدم وجود سوق نشط للأصل فإن تكلفته تعكس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه في تاريخ الامتلاك للأصل في عملية محايدة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل معلومات متوفرة، وعند تحديد هذا المبلغ تأخذ المنشأة في عين الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة للأصول المماثلة.
- ✓ **عن طريق الإعانات والمساعدات الحكومية:** من الممكن أن تحصل المنشأة على أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو بمقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة للمنشأة مثل حقوق النزول في مطار، الترخيص لتشغيل محطة راديو أو تلفزيون، أو حصص استيراد، وبموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " تختار المنشأة بين:
  - الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا.
  - عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار قيمته العادلة، حيث تعترف به مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار (IAS 20))، بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.

- **بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3):** فإن الشهرة تقاس بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة

Dr. TOUIRAT Rabeh

لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة (Goodwill) والتي يتم حسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشهرة =[(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة].أو

الشهرة = تكلفة الشراء – (القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المشتراة) × **نسبة التملك.**

وإذا كانت تكلفة الشراء [القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها] أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فتكون هناك شهرة سالبة (Badwill) والتي تسمى حديثا " الشراء بأسعار مخفضة " والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل.

- **حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)**: فإنه يتم التمييز بين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد والأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد، على النحو الآتي:

– **الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد**: يتم اهتلاكها على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي، ويبدأ الاهتلاك عند توفر الأصل للاستخدام، ويتم التوقف عن اهتلاكه في التاريخ الذي يصنف فيه هذا الأصل على أنه محتفظ به للبيع (وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5))، كما يجب مراجعة فترة الاهتلاك وأسلوب الاهتلاك على الأقل في نهاية كل فترة مالية، وحسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) تقوم المنشأة باختبار تدني قيمة الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد من خلال مقارنة قيمته القابلة للاسترداد مع قيمته الدفترية، والاعتراف بأي زيادة في القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد بأنها خسارة انخفاض القيمة.

– **الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد**: لا يجب اهتلاك الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد، كما يجب مراجعة ما إذا كان عمرها الإنتاجي لا يزال غير محدد، وفي حالة تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد تتم محاسبة هذا التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء ".

- **القياس اللاحق**: حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) تختار المنشأة عند قياس الأصول غير الملموسة أحد النموذجين التاليين على أنه سياستها المحاسبية:

✓ **نموذج التكلفة**: بعد الاعتراف الأولي يتم تسجيل الأصل غير الملموس بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك

Dr.TOURAT Rabeh

المتراكم ومجموع خسائر انخفاض القيمة.

✓ **نموذج إعادة التقييم:** بعد الاعتراف الأولي يتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة من خلال السوق نشط، وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية:

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموس، فيجب إعادة تقييم جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام نفس النموذج مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية.
- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيله بمبلغ التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة.
- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب " فائض إعادة التقييم "، وإذا حدث انخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم تسجيل انخفاض القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مدينا بحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم.
- إذا أنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند ارتفاع قيمة هذا الأصل في فترة لاحقة يتم زيادة قيمته والاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- تتم المعالجة المحاسبية لزيادة القيمة العادلة للأصل الملموس عن قيمته الدفترية كما يلي:
  - o إما إلغاء الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس.
  - o أو إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الاهتلاك ورصيد متراكم خسائر انخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

■ **يتم القياس اللاحق للشهرة** (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا أو أكثر من مرة إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36).

Dr. TOURAT Rabeh

3.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالممتلكات الاستثمارية (العقارية):

تتمثل الممتلكات الاستثمارية في الممتلكات (أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى، أو كليهما) المحتفظ بها لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو من كلاهما، فهي تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة لغرض الاستخدام في دورة الاستغلال أو بيعها في السياق العادي للعمل، وحسب معيار (IAS40) "الاستثمارات العقارية" تقاس الممتلكات الاستثمارية بتكلفتها، ويتم القياس اللاحق لها عند إعداد القوائم المالية بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة.

و قد قدم هذا المعيار أمثلة على الاستثمارات العقارية تمثلت في:

- الأرض المحتفظ بها لغرض ارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد، وليس لبيعها في الأجل القصير خلال النشاط الاعتيادي للعمل.
- الأرض المحتفظ بها حاليا للاستخدام المستقبلي غير المحدد، إذ لم تحدد المنشأة أنها تستخدم الأرض إما كعقار مشغول من المالك أو لبيعها في الأمد القصير خلال النشاط العادي للعمل، تعتبر أرض محتفظ بها للارتفاع في قيمتها الرأسمالية.
- المباني المملوكة من قبل المنشأة المصدرة التقارير، أو المحتفظ به من قبل المنشأة مصدرة التقارير بموجب عقد إيجار تمويلي، وتم استئجاره بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.
- المباني الشاغرة والمحتفظ بها للإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

4.3. المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات المالية طويلة الأجل:

تتطلب المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية حسب المعايير المحاسبية ثلاث طرق للمحاسبة عنها، وهي طريقة القيمة العادلة (الاستثمارات المالية قصيرة الأجل)، طريقة الملكية وطريقة الحيازة أو

Dr.TOURAT Rabah

الإدماج (الاستثمارات المالية طويلة الأجل)، وهذه الطرق ليست بديلة بل يتم تطبيق إحداها إذا توفرت ظروف معينة، والعامل الأساسي المحدد للطريقة المناسبة هو درجة سيطرة المنشأة المستثمرة على المنشأة المستثمر فيها، والتي تتضح جزئيا من حجم الاستثمارات أو نسبة الملكية في المنشأة المستثمر فيها.

ويتم تحديد الطريقة المحاسبية الملائمة والمعيار المحاسبي الدولي المناسب للاستثمارات المالية طويلة الأجل حسب نسب الملكية المختلفة على النحو الآتي:

Dr. TOUIRAT Rabeh

الجدول (5): المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية طويلة الأجل حسب نسب الملكية.

نسبة ملكية المنشأة المستثمرة على المنشأة المستثمر فيها	درجــة التأثــير	الطريقة المحاسبية الملائمة	المعيار المحاسبي الدولي IAS أو معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS المناسب
أقــل مــن 20% تصنف على أنها استثمارات مالية قصيرة الأجل.	هناك تأثير محدود على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها (لا توجد إمكانية لتحقيق التأثير المعنوي* عليها).	**طريقة القيمة العادلة**	– (IFRS 9) "الأدوات المالية"
من 20% إلى 50%	هناك تأثير ملحوظ من المستثمر على القرارات المنشأة المستثمر فيها وبالتالي ظهور القدرة على التأثير المعنوي بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت، هذا بالإضافة إلى وجود استثمارات في منشآت مع مستثمرين آخرين (السيطرة بشكل مشترك وتوافقي).	**طريقة الملكية**	– (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة " – (IAS 27)" القوائم المالية المنفصلة" – (IFRS 9) "الأدوات المالية" – (IFRS 5)" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة" – (IFRS 12) "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"**
أكــبر مــن 50%	هناك سيطرة تامة (قانونية) للمنشأة المستثمرة على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها.	**طريقة الحيازة أو الإدماج**	– (IFRS 3)" اندماج الأعمال"*** –(IFRS 10)"القوائم المالية الموحدة" **** – (IAS 27)، (IFRS 9)، (IFRS 5)

المصدر: اعتمادا على معايير المحاسبة الدولية (**IAS/IFRS**).

---

* **التأثير المعنوي:** يقصد به التأثير على سلطة القرارات وبالتالي التأثير على السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، من خلال نسبة ملكية المنشأة المستثمرة على المنشأة المستثمر فيها ما يسمح بـ: مشاركتها في عملية اتخاذ القرارات وأن يكون لها تمثيل في مجلس إدارتها، وأن يتم تبادل الخبرات الإدارية والتكنولوجية بينهما.

** تم دمج معيار المحاسبة الدولي (IAS 31) " الحصص في المشاريع المشتركة " في معياري المحاسبة (IFRS 12) و(IAS 28) ابتداء من 2011.

*** حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 22) " اندماج الأعمال" ابتداء من 2004.

**** تم دمج معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) السابق " القوائم المالية الموحدة والمنفصلة " في معياري المحاسبة (IFRS 10) (بدأ العمل به ابتداء من 2013.01.01) و(IAS 27) " القوائم المالية المنفصلة ".

Dr. TOUIRAT R

وعليه فإنه يتم الاعتراف وقياس الاستثمارات المالية طويلة الأجل حسب درجة سيطرة المنشأة المستثمرة على المنشأة المستثمر فيها كما يلي:

الاعتـراف والقـياس المحاسبي للاستثمارات المالية طويلــة الأجــل

- **معيــار الإبـــلاغ المالي الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية"**
- **معيــار المحاسبة الــدولي (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "**
- **معيــار الإبـــلاغ المالي الدولي (IFRS 5) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"**
- **معيــار الإبـــلاغ المالي الدولي (IFRS 3)" اندماج الأعمال"**
- **معيــار الإبــلاغ المالي الدولي (IFRS 12) "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"**
- **معيــار الإبــلاغ المالي الدولي (IFRS 10) " القوائم المالية الموحدة"**
- **معيــار المحاسبة الــدولي (IAS 27) " القوائم المالية المنفصلة"**

❖ **<u>الحالة الأولى: نسبة الملكية أقل من 20% – تأثير محدود– طريقة القيمة العادلة</u>**

- في هذه الحالة تمتلك المنشأة المستثمرة الاستثمارات المالية لأغراض المتاجرة أين تكون نسبة الملكية أقل من 20%، وبالتالي توفر شروط الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وهي الحالة التي تمت معالجتها سابقا في الأصول المتداولة ضمن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل.

❖ **<u>الحالة الثانية: نسبة الملكية من 20% إلى 50% – تأثير ملحوظ – طريقة الملكية</u>**

- **<u>الاعتــراف الأولي</u>**: بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) فإنه يتم الاعتراف بوجود تأثير ملحوظ (هام) عند حيازة المنشأة المستثمرة على 20% إلى 50% من حقوق التصويت* في المنشأة المستثمر بها، وهذا سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة لها، ويمكن إثبات التأثير الملحوظ (الهام) بطريقة أو أكثر من بين الطرق التالية:
  - التمثيل في مجلس الإدارة، والمشاركة في عملية وضع السياسات.
  - وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
  - تبادل الموظفين الإداريين بينهما.

* يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة من خلال وجود (مثلا) خيار شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية...الخ، وهذا عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثير ملحوظ.

Dr. TOURA

– تقديم معلومات فنية ضرورية بين المنشأتين.

- **القياس الأولي:** حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) فإنه يتم قياس الاستثمارات المالية حسب طريقة الملكية بالتكلفة عند شراء الأسهم.
- **القياس اللاحق:** خلال الفترات التالية للتملك يُعدل حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة* أو المشاريع المشتركة** بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن ما يلي:

– مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائنا بالخسارة، ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

– يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

– يتم تعديل رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

- **يجب على المنشأة تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5)** على الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي تتوفر فيه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، وأي جزء مبقي من الاستثمار لم تنطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم الاستمرار في محاسبته بطريقة الملكية وتصنيفه ضمن الأصول المالية غير المتداولة. وفي حالة بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع فإن المنشأة تطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) على الجزء المتبقي من الاستثمار ما لم يمثل هذا الأخير استثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك.
- في حالة ما إذا أصبح الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه لا يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع، يجب محاسبته بطريقة الملكية بأثر رجعي من تاريخ تصنيفه على أنه

---

* **الشركة الزميلة:** عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشآة غير مساهمة مثل شركة التضامن، يمارس المستثمر عليها تأثيرا ملحوظا (هاما)، وهي ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك (معيار المحاسبة الدولي (IAS 28)).

** **المشروع المشترك:** وهي المنشآت الخاضعة **للسيطرة المشتركة** والتي تعني اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية المالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط **الموافقة بالإجماع** من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك) (معيار المحاسبة (IAS 28)).

Dr.TOURAT Rabeh

محتفظ به للبيع، بالإضافة إلى إلزامية تعديل القوائم المالية للفترات السابقة (منذ تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع).

- **حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 28)** فإنه يجب على المنشأة **التوقف عن تطبيق طريقة الملكية** في التاريخ الذي لم يعد الاستثمار يصنف على أنه استثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة وهذا في حالة:
  - إذا أصبحت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك شركة تابعة، عندها يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار في تلك الشركات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) "اندماج الأعمال" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 10) " القوائم المالية الموحدة".
  - إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك السابق تعتبر أصول مالية نتيجة فقدان التأثير الملحوظ (الهام)، عندها يجب محاسبة الاستثمار في تلك الشركات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) ابتداء من تاريخ فقدان التأثير الملحوظ.
- **حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 27)** فإنه عندما تقوم المنشأة المستثمرة بإعداد قوائمها المالية المنفصلة*فإن عليها محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإحدى الطريقتين التاليتين:
  - التكلفة.
  - أو بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) " الأدوات المالية ".
- **تغيير الطريقة المحاسبية نتيجة تغيير تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة:**
  - إذا أتبعت المنشأة **طريقة التكلفة** وقررت لاحقا تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة كاستثمارات محتفظ بها للبيع، عندها يتم محاسبة هذه الاستثمارات **بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5)**.
  - إذا أتبعت المنشأة طريقة المحاسبة عن تلك الاستثمارات **بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9)** فإنها تستمر بتطبيق طريقة المحاسبة بموجب هذا المعيار حتى لو تغير تصنيف

* **القوائم المالية المنفصلة:** هي القوائم التي تعرضها المنشأة المستثمرة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك، حيث يتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الشركات بطريقة التكلفة أو بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9)، كما أن معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) لا يحدد بشكل إلزامي المنشآت الواجب عليها إعداد قوائم مالية منفصلة، حيث يتم إعداد القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المستثمرة عندما تختار ذلك، أو تلزمها بذلك التشريعات والقوانين المحلية.

Dr. TOUIRAT Rabeh

الاستثمارات في تلك الشركات وأصبحت استثمارات محتفظ بها للبيع.

- إذا اختارت المنشأة قياس استثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر **بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9)** فإنه يجب عليها أيضا محاسبة تلك الاستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة.

❖ **الحالة الثالثة: نسبة الملكية أكبر من 50% – سيطرة تامة – طريقة الحيازة (الإدماج)**

- **يعالج معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3)" اندماج الأعمال** " الطريقة المحاسبية في حالة توحيد أعمال لمنشآت منفصلة من خلال تجميع أصول والتزامات هذه المنشآت في وحدة اقتصادية واحدة، حيث يعبر اندماج الأعمال عن عملية التوحيد التي تأخذ أحد الأشكال التالية:

- **السيطـــرة:** تمثل السيطـرة قيام منشأة بشراء غالبية أسـهم منشأة أخرى مما يعطي المنشأة المشترية (القابضة) القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات المنشأة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفقا لمصالح المنشأة المسيطرة، ومن الشروط الأساسية للسيطرة أن تملك المنشأة المسيطرة على أكثر من 50% من أسهم المنشأة الأخرى أو من حقوق التصويت فيها.
- **الاندمـاج:** تحدث عملية الاندماج عند قيام منشأة بتملك منشأة أخرى مما ينتج عنه زوال المنشأة التي تم تملكها (تصفيتها) وانتقال نشاطها وأصولها والتزاماتها للمنشأة المشترية.
- **الإتحـاد:** تحدث عملية الإتحاد عند تأسيس منشأة جديدة تنتقل إليها أصول ونشاطات منشأتين أو أكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية وزوال المنشآت الداخلة في الاتحاد.

- **مبـدأ الاعتـراف:** بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال" فإنه:

- ينبغي على المنشأة المشترية اعتبارا من تاريخ الاندماج الاعتراف بالشهرة والأصول المحددة والالتزامات المحددة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة بشكل منفصل، وهذا بغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المشتراة أم لا.
- يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة التي يتم تملكها في عمليات اندماج الأعمال من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100%.
- يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 5) والتي يجب قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة.

- **القياس الأولي بطريقة الحيازة:** تقوم طريقة الحيازة على افتراض أن اندماج الأعمال تمثل قيام المنشأة

Dr. TOUAITI Rabah

المشترية بشراء صافي أصول المنشأة المشتراة، وتعترف في سجلاتها المحاسبية بالأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة، حيث تتم عملية القياس المحاسبي وفق هذه الطريقة كما يلي:

- يتم في البداية احتساب تكلفة التملك والتي تشمل النقدية المدفوعة من قبل المنشأة المشترية بالإضافة إلى القيمة العادلة لأية أصول تستخدمها المنشأة المشترية بهدف تملك المنشأة المشتراة. وفي حالة تمويل عملية الدمج كليا أو جزئيا عن طريق إصدار أسهم فإن القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم كأساس لاحتساب تكلفة الاستثمار.
- تصنف المصاريف التي تدفعها المنشأة المشترية لإتمام عملية الدمج إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة، حيث تعتبر المصاريف المباشرة جزءا من تكاليف التملك وبالتالي تضاف لتكلفة تملك المنشأة المشتراة (من الأمثلة على المصاريف المباشرة أتعاب الموثقين والاستشاريين اللازمة لإتمام الصفقة)، أما المصاريف غير المباشرة فتنحصر في رواتب المدراء والعاملين في المنشأة المشترية المساهمين في دراسة وإتمام عملية التملك، بالإضافة إلى اهتلاك أصول المنشأة المشترية المستخدمة في العملية، حيث تعتبر هذه المصاريف إيرادية ولا تضاف إلى تكلفة الاستثمار. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل المنشأة المشترية لتمويل عملية الدمج فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة.
- يتم تقويم أصول والتزامات المنشأة المشتراة بالقيمة العادلة.
- في حالة اختلاف تكلفة تملك المنشأة المشتراة عن صافي القيمة العادلة لأصولها فإن الفرق يمثل شهرة موجبة أو سالبة يتم أخذها بعين الاعتبار عند إثبات عملية الدمج (تم التطرق لحساب الشهرة الناجمة عن اندماج الأعمال في قياس الأصول غير الملموسة).
- إذا تمت عملية التملك خلال العام فإن إيرادات ومصاريف المنشأة المشتراة خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التملك لا يتم نقلها لحساب المنشأة المشترية.

- **بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة*"** فإنه عندما تأخذ عملية اندماج الأعمال شكل **السيطرة**** فإنه يجب على المنشأة القابضة (الأم) إعداد وعرض قوائم مالية موحدة باستخدام طريقة الحيازة، بإتباع أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث للمنشآت

* **القوائم المالية الموحدة:** هي قوائم مالية لمجموعة من الشركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

** حسب (IFRS 3) فإن تكاليف السيطرة وعمولات الشراء لا تعتبر جزء من تكلفة شراء الشركة التابعة.

Dr. TOUIRAT Rabeh

التي سيتم إعداد القوائم المالية لها، وهذا من خلال الاعتماد على الإجراءات التالية:

- تجميع بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشآتها التابعة.
- حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في المنشآت التابعة من ميزانية المنشأة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3).
- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين المنشأة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة، بحيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.
- يجب إعداد القوائم المالية الموحدة للمنشأة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم) وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين القابضة والتابعة، يجب على التابعة تقديم قوائم مالية إضافية شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف عن ثلاثة أشهر، ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين التاريخين.
- إن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل أيضا قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، حيث تتم عملية القياس المحاسبي في إعداد هذه القوائم بإحدى الطرق الثلاثة الآتية:
  - **طريقة الملكية.**
  - **طريقة الملكية غير المكتملة.**[*]
  - **طريقة التكلفة.**

- **<u>بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 27)</u>** فإنه عندما تقوم المنشأة المستثمرة بإعداد قوائمها المالية المنفصلة فإن عليها محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة بإحدى الطريقتين التاليتين:
  - التكلفة.
  - أو بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) " الأدوات المالية ".

[*] حسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنويا بزيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة القابضة في أرباح (أو خسائر) التابعة، كما يتم تخفيضه بمقدار حصة القابضة من توزيعات أرباح التابعة.

Dr. TOURAT Rabeh

وفي حال تم تغيير الطريقة المحاسبية نتيجة تغيير تصنيف الاستثمارات في الشركات التابعة فإنه يتم محاسبة هذه الاستثمارات بنفس الطريقة المحاسبية التي تطرقنا إليها في (الحالة الثانية (طريقة الملكية) في الجزء الخاص بمعيار (IAS 27)).

المحور الرابع: أسس قياس الالتـزامات وتصنيفها

تحتاج الوحدة الاقتصادية أثناء التأسيس أو بعده إلى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال حسب مصدرها ومدة استحقاقها، فإذا كانت جزءا من مساهمة مالكي الوحدة الاقتصادية برأسمالها فإنها تعتبر من مصادر التمويل الداخلية، أما إذا كان المصدر ناجما عن تقديم سلع تجارية أو مالية وغيرها، فإنه يعتبر مصدر تمويل خارجي، ويصبح دين بذمة الوحدة الاقتصادية تلتزم بسداد قيمته على النحو المتفق عليه وبالأجل المحدد، وهنا يعتمد على تاريخ استحقاق الدين للتمييز بين الالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل، فإذا كان تاريخ استحقاق الدين خلال السنة المالية فإنه يعتبر التزاما قصير الأجل، أما إذا استحق الدين خلال فترة زمنية تفوق السنة المالية فيعتبر التزاما طويل الأجل.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الالتزامات بأنها " تضحية بمنافع اقتصادية يحتمل أن تتخلى عنها المنشأة في المستقبل، ويترتب عليها التزام حالي يفرض عليها أن تنقل موجودات في المستقبل إلى منـشأة أخرى، أو أن تقـدم لها خـدمات مستقبلية، وذلك بسـبب عمـليات أو أحداث سابقة ". وعليه فالخاصية الأساسية للالتزام أنه يمثل دينا حاليا على المنشأة، وأن تسديده يستلزم قيام المنشأة بالتضحية بموارد تتجسد فيها منافع اقتصادية من أجل تلبية مطالبة الجهة الأخرى، ويمكن تسديد هذا الالتزام الحالي بعدة طرق منها:

- الدفع نـــقدا.

Dr. TOURAT Rabah

- تحـويل أصول أخـــرى.
- تـــقديم خدمات.
- استبدال ذلك الالـتزام بالـــتزام آخر.
- تحـويل الالـتزام إلى حق ملـكية.

1.4. الأسس المختلفة لقياس الالتزامات: ترتكز عملية قياس الالتزامات على تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في قائمة المركز المالي، وهذا وفقا لأسس مختلفة لعملية القياس، وهذه الأسس تشمل:

- **التـكلفة التـاريخـيـة:** بناء على هذا الأساس يتم قياس الالتزامات وتسجيلها بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التـكلفة الجاريـــة:** يتم قياس الالتزامات وتسجيلها بالمبلغ غير مخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **القيـمة القابلة للتحـقق (القابلة للتسـديد):** تسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيـمة الحالـية:** تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيـمة العادلـة:** تسجل الالتزامات بالسعر الذي يمكن دفعه لسداد التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس.

Dr. TOURAT Rabeh

2.4. تصنيف الالتزامات: تتمثل الالتزامات بشكل عام في التزام المنشأة نحو الغير، هذا الالتزام يتوقع أن تقوم المنشأة بالوفاء به خلال دورتها التشغيلية أو خلال الفترات المالية اللاحقة، ويتم الاعتراف بالالتزامات وقياسها حسب العقود المبرمة بين المنشأة ودائنيها، ويحدد الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) شرطان أساسيان للاعتراف بالالتزامات ضمن عناصر قائمة المركز المالي وهما:

- عندما يكون من المحتمل أن ينتج عن تسديد تعهد حالي تدفقات خارجية من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية.
- إمكانية قياس مبلغ التسديد بقدر كاف من الموثوقية.

وبموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" تصنف الالتزامات إلى التزامات متداولة (قصيرة الأجل) والتزامات غير متداولة (طويلة الأجل)، حيث تمثل الالتزامات المتداولة الديون والتعهدات المتوقع تسويتها أو سدادها خلال سنة مالية واحدة أو خلال الدورة التشغيلية الحالية أيهما أطول، أما الالتزامات غير المتداولة فتتمثل في الديون أو التعهدات التي لا تستحق خلال الدورة التشغيلية الحالية.

ويمكن تصنيف معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الخصوم والدخل على النحو الآتي:

Dr. TOURAT Rabah

الجدول (6): تصنيف معايير الاعتراف والقياس حسب عناصر الخصوم والدخل.

البيان	عناصر الخصوم والدخل	معيار الاعتراف والقياس الخاص بالعنصر
الخصوم	الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) " الأدوات المالية: العرض " – معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 9) " الأدوات المالية " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار"
	الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) " المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) " ضرائب الدخل " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) " منافع الموظفين " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 26) " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد "
	حقوق الملكية	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية " – معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) " الأدوات المالية: العرض " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 33) " ربحية السهم " – معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 2) " المدفوعات على أساس الأسهم "
الدخل	الإيرادات، المكاسب، المصروفات، الخسائر	– معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية " – معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) " الإيراد "

المصدر: اعتمادا على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية **(IAS/IFRS)**.

Dr. TOURAT

المحور الخامس: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي للالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل)

تعتبر الالتزامات قصيرة الأجل من المصادر المُهمة في تمويل الأنشطة الجارية أو العمليات العادية للمنشأة، فهي تمثل ديون مالية بذمة المنشأة لأطراف خارجية تستحق الأداء خلال سنة من تاريخ الميزانية. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS1) تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول عندما تنطبق عليه إحدى الحالات التالية:

- عندما تتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يستحق التسوية خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يحتفظ بالخصم بشكل أساسي لأغراض المتاجرة.
- ليس للمنشأة الحق في تأجيل تسوية الالتزامات لأكثر من 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

أما بالنسبة للالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف على أنها التزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر، وكذلك في حالة إخلال المنشأة بشروط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على أنه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة المنشأة بتسديد القرض (يصنف القرض التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على منح المنشأة فترة تسمح للسداد تتجاوز 12 شهر).

كما يتم تصنيف الالتزامات الناشئة عن بعض البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية.

Dr. TOUIRAT Rabeh

كما تتميز الالتزامات المتداولة بأنها محددة باعتبارها تنشأ بين المنشأة والغير بموجب عقد أو اتفاقية أو أحكام قانونية ما يجعلها بالضرورة محددة المعالم من حيث شروط الدفع ومواعيده،وعليه فهي التزامات مؤكدة الوقوع ومحددة القيمة والمستفيد. وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي:

1.5. الذمم الدائنة: هي المبالغ المستحقة للموردين، تنشأ نتيجة حصول المنشأة على بضاعة أو خدمات على الحساب من خلال الاتفاق على تسديد قيمتها أو جزء منها في تاريخ لاحق لعملية الشراء على أن لا تتجاوز فترة إعداد الميزانية، أو خلال الفترة الأولى من السنة المالية التالية، وعليه فإن هذه الديون تسمى ذمم دائنة أو دائنون.

2.5. أوراق الدفع قصيرة الأجل: تعتبر الأوراق التجارية وثائق ومستندات يتم إعدادها وفق أشكال معينة ويتم التوقيع عليها من قبل محررها (المشتري) يتعهد فيها بأداء مبلغ معين وفي تاريخ محدد (أقل من سنة أو أقل من الدورة العادية) لحاملها أو لأمر صاحبها، حيث تعتبر الأوراق التجارية بالنسبة للبائع ورقة قبض وبالنسبة للمشتري ورقة دفع، وقد تحمل ورقة الدفع فائدة صريحة على المبلغ الأصلي للورقة، أو قد تكون الفائدة ضمن القيمة الاسمية للورقة التجارية، وتعتبر هذه الفائدة مصروفا ماليا.

3.5. توزيعات الأرباح مستحقة الدفع: تتحول الأرباح مستحقة الدفع إلى التزامات متداولة فور إقرار مجلس الإدارة والجمعية العمومية توزيعها (غالبا ما يكون في نهاية السنة المالية)، حيث يُحدد القرار مستحقي هذه الأرباح ومبلغها وتاريخ استحقاقها، فتكتسب بذلك صفة القطعية وتعتبر التزام متداول باعتبار الفترة التي يتم فيها احتجاز الأرباح قصيرة لغاية عملية التوزيع الفعلي.

4.5. الجزء المستحق من الالتزامات طويلة الأجل: وهي ذلك الجزء من الالتزامات طويلة الأجل والمستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل الأقساط المستحقة خلال الفترة الجارية من السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل (تستحق الدفع خلال 12 شهر من تاريخ إعداد الميزانية)، وقد

Dr.TOUIRAT Rabah

نص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية " أنه عند قيام المنشأة بتسديد الالتزامات غير المتداولة على دفعات دورية شهرية أو سنوية، فإنه في نهاية السنة المالية وبتاريخ إعداد قائمة المركز المالي هناك جزء من الدين الأصلي سوف يستحق الدفع خلال السنة المالية القادمة، والذي يصنف كالالتزامات متداولة، وفي حالة تسديده بواسطة ديون جديدة أو سيتم تحويلها إلى أسهم فإنه لا يتم إظهار الجزء المستحق من الالتزامات طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل).

5.5. القـروض قصـيرة الأجـل: وهي المبالغ التي يتم اقتراضها من قبل المنشأة من جهات مختلفة (في الغالب من البنوك)، وتستحق السداد في تاريخ معين يكون على الأكثر سنة من تاريخ الاقتراض، لذلك تعتبر هذه القروض وفوائدها المستحقة من الالتزامات قصيرة الأجل، يتم إظهارها بقائمة المركز المالي ضمن الالتزامات المتداولة وتتم تسوية فوائدها المستحقة في نهاية السنة المالية وتخصم من إيرادات الفترة التي تحقق بها القرض.

6.5. الإيرادات المقبوضة مقدما (غير المكتسبة): تمثل الإيرادات المقبوضة مقدما المبالغ التي حصلتها المنشأة مقابل خدمات ستقدمها للغير في المستقبل (مثل الإيجار المقبوض مقدما)، وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بتاريخ القبض وعليه فهي التزام على المنشأة، ولا تعتبر مكتسبة إلا إذا قامت المنشأة بتقديم الخدمة التي قبضت بسببها النقدية، ولأن عملية اكتسابها ستتم خلال فترة قصيرة من تاريخ إعداد القوائم المالية للسنة المالية الحالية، فهي تمثل التزام قصير الأجل.

7.5. المصـروفات مستحقة الدفـع: هي تـلك المصـروفات التي تخـص الفتـرة المـالية الحـالية (تمت الاستفادة من منافع وخدمات مقابلها)، لكنها ولغاية انتهاء السنة المالية لم تُدفع بعد، لذلك تعتبر هذه المصروفات الالتزامات قصيرة الأجل تستحق الدفع من قبل المنشأة في فترة زمنية قصيرة (مثل مصاريف الإيجار مستحق الدفع ومصاريف الرواتب مستحقة الدفع)، لذلك يجب على المحاسب حصر

Dr. TOURAT Rabah

هذه المصروفات وإجراء قيود التسوية اللازمة بهدف تحميلها على الحسابات الختامية المختصة للفترة التي بصدد إعداد حساباتها الختامية، ونظرا لكون هذه المصروفات (لم تُدفع بعد) التزامات فيجب أن تظهر بقائمة المركز المالي ضمن الالتزامات المتداولة.

8.5. ضريبة المبيعات مستحقة الدفع: تقوم المنشأة بتحصيل ضريبة المبيعات من العملاء لصالح مصلحة الضرائب بشكل دوري، وبذلك تعتبر هذه الضريبة من الالتزامات قصيرة الأجل.

المحور السادس: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي للالتزامات غير المتداولة

تمثل الالتزامات غير المتداولة الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، أو التي لا تستحق خلال 12 شهرا، أو التي لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة، أو تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا، وكذا الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا. وبصفة عامة تؤدي الالتزامات طويلة الأجل إلى نشوء مجموعة من الشروط والقيود لحماية كل من المقرض والمقترض، أهمها الفائدة وتاريخ الاستحقاق القرض والأصول المقدمة كضمان للقرض، كما قد ينص عقد المديونية على قيود على التوزيعات أو على مقدار رأس المال العامل، وكذا قيود على حصول المدين على قروض جديدة. وتشمل الالتزامات غير المتداولة ما يلي:

أ. الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل، مثل إصدار السندات طويلة الأجل، التزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل، أوراق الدفع طويلة الأجل، قروض طويلة الأجل.

Dr. TOURAT Rabah

ب. الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية للمنشأة، مثل المخصصات طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، التزامات التقاعد.

1.6. المعايير المحاسبية المتعلقة بالالتـزامات الناشئة عن هيكـل التمويل طويل الأجل:

يتم الاعتراف بالالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل وقياسها على النحو الآتي:

الاعــتراف والقياس المحاسبي للالـتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) " الأدوات المالية: العرض "**
- **معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 9) " الأدوات المالية "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) " عقود الإيجار"**

- **<u>الاعتراف بالالتـزام المـالي</u>:** حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) يتم الاعتراف بالالتزام المالي في حالة اعتباره التزام تعاقدي أو عقد على النحو الآتي:
  - ✓ **<u>التـزام تعاقـدي لغرض</u>:**
    - تسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.
    - تبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يترتب عليها التزام.
  - ✓ **<u>عقـد</u>:** من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية*الخاصة بالمنشأة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشأة، وتشمل:
    - عقود ليست مشتقة وتتضمن التزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها.
    - عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بطريقة أخرى باستثناء تبادل قيمة نقدية ثابتة أو أصل مالي أخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

  ومن الأمثلة على الالتزامات التي تعتبر **<u>التزامات مالية</u>**:
  - السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشأة.
  - الالتزامات المالية المشتقة (التزامات العقود الآجلة والتزامات عقود الخيار)

* **أداة حقوق الملكية:** هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماته، وتشمل الأسهم العادية غير مطروحة للتداول وبعض أنواع الأسهم الممتازة...وغيرها (معيار (IAS 32)).

Dr. TOURAI Rabah

- الذمم الدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- القروض التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى.
- الذمم الدائنة.

- **القياس المبدئي للالتزامات المالية:** بموجب معيار الإبلاغ (IFRS 9) يتم قياس الالتزامات المالية عند الاعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بالقيمة العادلة، والالتزامات المالية بالتكلفة المستنفذة بالقيمة العادلة مضافا إليها تكاليف المعاملة.
- **القياس اللاحق للالتزامات المالية:** بموجب معيار الإبلاغ (IFRS 9) يتم القياس اللاحق للالتزامات المالية ب:
  - بالتكلفة المستنفذة،
  - بالقيمة العادلة، يجب عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان ضمن الدخل الشامل الآخر وعرض المبلغ المتبقي للتغيير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.
- **الالتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل:** بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) فإنه يتم الاعتراف بعقد الإيجار* بأنه عقد إيجار تمويلي** إذا تحققت الشروط التالية:

– إذا تضمن عقد التأجير نقل بشكل جوهري معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر (مبدأ عام).
– تحويل ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار، أي أن الإيجار الذي يتم دفعه مقابل استخدام الأصل يعتبر قسطا مدفوعا لامتلاكه.
– إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، ويكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الخيار.
– عندما تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الرئيس من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم ممارسة خيار التملك.
– إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المؤجر.

---

* **عقد الإيجار:** هو اتفاقية يعطي بموجبها المؤجر إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات (IAS 17).

** **عقد الإيجار التمويلي:** هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية العقد (IAS 17).

Dr. TOUIRAT Rabeh

– إذا كان الأصل المؤجر ذا طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات جوهرية عليه.

يعتبر المستأجِر في هذا النوع من العقود بمثابة المالك للأصل المؤجَر ولابد من إظهار هذا الأصل بقائمة المركز المالي كأصل من الأصول غير الجارية، وأيضا إظهار الالتزامات المرتبطة به ضمن **الالتزامات طويلة الأجل**، ويتم تخفيض قيمتها بمقدار أقساط الإيجار السنوية المدفوعة.

وبموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) فإنه يجب على المستأجر الاعتراف وإثبات بدفاتره المحاسبية عقود الإيجار التمويلي على أنها أصول وخصوم في الميزانية (عند بداية العقد) وذلك بالقيمة العادلة للأملاك المستأجرة أو بمقدار القيمة المحينة للحد الأدنى من دفعات الإيجار أيهما أقل. كما تقوم المنشأة المستأجرة باهتلاك الأصل المؤجر سنويا في دفاترها بنفس السياسة المستخدمة لاهتلاك الأصول المتشابهة المملوكة، حيث يتم حساب الاهتلاك المعترف به بناء على معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) و معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)، وفي حالة عدم وجود تأكد لدى المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيجب اهتلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما أقصر.

- **أوراق الدفع طويلة الأجل**: وهي إحدى الأوراق التجارية التي تمثل تعهدا مكتوبا من قبل المدين بدفع مبلغ معين بتاريخ معين، وتعتبر أوراق الدفع طويلة الأجل التزامات طويلة الأجل إذا كانت تستحق السداد في فترة لا تقل عن السنة أو الدورة التشغيلية. ويمكن أن تصدر ورقة دفع طويلة الأجل مقابل قرض مصرفي طويل الأجل وبمعدل فائدة سنوية منصوص عليها صراحة في هذه الورقة، كما يمكن أن تصدر ورقة دفع طويلة الأجل مقابل قرض مصرفي طويل الأجل دون أن ينص صراحة على معدل الفائدة مع مراعاة أن البنك يخصم فوائد القرض مباشرة من أصل القرض، ويمكن أيضا أن تصدر ورقة دفع طويلة الأجل مقابل الحصول على أصل طويل الأجل، على أن تسدد ورقة الدفع وفوائدها المحتسبة على أساس مركب في تاريخ الاستحقاق.
- **قروض طويلة الأجل**: هي عبارة عن عقد تعاقدي بين المقترض (المنشأة) والممول (المصارف وبيوت المال) يتم بموجبه تحديد قيمة القرض دفعة واحدة أو على دفعات حسب اتفاق الطرفين وحاجة المقترض وكذلك سعر الفائدة، ومدة القرض وقيم الدفعات المستقبلية. وهناك أيضا قروض برهن تنص على ضمان القرض برهن أحد أصول المنشأة المقترضة، وهذا لتحافظ المصارف وبيوت المال على مديونيتها عند عجز المدين عن دفع ما بذمته، وتتضمن هذه القروض أيضا على شروط التسديد والفوائد وتاريخ الاستحقاق.
- **السندات**: هي أوراق مالية تصدر بشكل خاص لمجموعة من الممولين أو تصدر للعامة، حيث تحدد الورقة المالية القيمة الاسمية وسعر الفائدة وتاريخ الاستحقاق، وتكون عادة في شكل وحدات منفصلة مرفقة بكوبوناتها

Dr. TOUIRAT Rabeh

(العائد) حتى يتمكن الممول من تجزئتها وبيعها بسهولة في أسواق المال (كالأسهم). وعليه فالسندات طويلة الأجل تمثل جزء من قرض طويل الأجل تسدده الشركات وفقا لأوضاع قانونية معينة، وتكون مضمونة إما بأصول المنشأة المصدرة أو بضمان المقدرة الربحية لها. وتوجد عدة أنواع من السندات وهي:

- **السندات المضمونة:** هي السندات التي تصدر بضمان ببعض أصول المنشأة وتعطي للمالكين حق الامتياز على أصول المنشأة المصدرة عند تصفيتها.
- **السندات غير المضمونة:** وتسمى بالسندات العادية وهي غير مضمونة، وهي دين عادي ولا ترقى إلى حق الامتياز عند التصفية، لذلك أسعارها أدنى من أسعار السندات المضمونة.
- **السندات القابلة للاسترداد:** وهي السندات التي تعطي الحق للمنشأة المصدرة لها من دفع قيمتها للمالكين قبل حلول تاريخ استحقاقها، وتلجأ المنشأة المصدرة لهذا الإجراء عندما تنخفض أسعار فائدة السندات عن الأسعار السائدة في السوق.
- **السندات القابلة للتحويل:** وهي السندات التي تتمتع بإمكانية تحويلها إلى أي نوع من أنواع الأوراق المالية وفي أي وقت ترغب فيه المنشأة المصدرة لها، وتلجأ المصدرة للتحويل عندما ترتفع أسعار السندات في سوق الأوراق المالية.
- **سندات بشرط الدخل:** وهي سندات خاصة التي تشترط بعدم دفع الفوائد المستحقة عليها إلا إذا حققت المنشأة المصدرة لها دخلا صافيا.

Dr. TOUIRAT Rabeh

2.6. المعايير المحاسبية المتعلقة بالالتـزامات الناشئة عن العمليات غيـر الاعتيادية أو التشغيلية

التشغيلية: يتم الاعتراف بالالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية للمنشأة وقياسها على النحو الآتي:

الاعـــتراف والقياس المحاسبي للالـتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) " المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) " ضرائب الدخل "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) " منافع الموظفين "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 26) " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد "**

- **المخصصات طويلة الأجل:** تُعرف المخصصات (المؤونات) بأنها الالتزامات ذات توقيت و قيمة (مبلغ) غير مؤكدين، ويشار هنا أن مجموع اهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات، وإنما حسابات مقابلة للأصول، ويتم الاعتراف بالمخصصات بموجب معيار المحاسبة (IAS 37) في الحالات التالية:
  - عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي* (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث سابق.
  - من المحتمل أن تدفقا صادرا للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الالتزام
  - إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.
- **قياس المخصصات:** حسب معـيار المحاسبة (IAS 37) فإنه عند قياس المخصصات يجب مراعاة ما يلي:
  - أن تكون القيمة التي يتم الاعتراف بها كمخصص أفضل تقدير للمبلغ اللازم للإطفاء الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية، أي أن هذه القيمة تعني أن يتم قياس المخصصات اللازمة لمقابلة حدث معين بالقيمة الغالبة مثل إعادة الهيكلة، تسوية نزاع قضائي، وأن يتم قياس مجموعة كبيرة من الأحداث بقيمة متوقعة مرجحة الاحتمال مثل الضمانات، إعادة مبالغ للعملاء.
  - يجب خصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الزمنية عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود هاما.
  - للوصول إلى أفضل تقدير للمخصص يجب الأخذ بعين الاعتبار المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط

* **الالتزام الحالي:** ينتج هذا الالتزام نتيجة حدث سابق ناتج عن **الالتزام قانوني** (الذي ينجم عن وجود عقد كعقد ضمان ما بعد البيع)، أو ناتج عن **الالتزام استنتاجي** من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير إلى التزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو الغير دون وجود عقد (IAS 37).

Dr. TOURAI Rabah

بالأحداث ذات العلاقة، كما يجب أن لا تتم المغالاة في التقدير (الاعتراف بمخصصات لا مبرر لها).

– يتم مراجعة وتعديل المخصصات في تاريخ كل ميزانية.

- **الالتزامات الضريبية المؤجلة:** بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) "ضرائب الدخل" فإنه يجب الاعتراف بالالتزامات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، بما في ذلك الفروقات الضريبية المتعلقة بالاستثمارات الناجمة عن اندماج الأعمال فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بها، إلا أن المعيار استثنى الحالتين التاليتين من الاعتراف كفروقات مؤقتة* وهي:
  – في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية بإطفائها.
  – في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها ليست اندماج أعمال، أو عدم تأثير هذه العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.
- **قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة:** تمثل الضرائب المؤجلة خصوم مبالغ ضريبة الدخل المستحقة الدفع خلال الفترات اللاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال فترات سابقة لسنة الاستحقاق، حيث تتعلق هذه الفروقات بالفروق المؤقتة وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي. وينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) على أنه يجب قياس الضرائب المؤجلة خصوم بموجب معدلات الضرائب على الدخل المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يسدد فيها الالتزام الضريبي المؤجل بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية فعلا بنهاية فترة إعداد القائم المالية.
- **التـزامات التقاعـد:** بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين" فإن المنشأة تلتزم بتقديم منافع للموظفين استنادا إلى نوعين من الخطط تتعلق بالعلاقة المستقبلية بين الموظف والمنشأة بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية (بعد إحالة الموظف على التقاعد)، حيث تتحدد المعالجة المحاسبية لهذه الخطط حسب نوعية الخطة، سواء كانت خطط المساهمات المحددة أو خطط المنافع المحددة، وتتمثل هذه الخطط في:
  – **خطط المساهمات المحددة:** بموجب هذه الخطط فإن التكلفة التي يجب الاعتراف بها في الفترة هي

* **الفروقات المؤقتة:** هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز المالي وبين الأساس الضريبي المستخدم لحسابها. ويمكن أن تكون **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة** إذا نجم عن هذه الفروق المؤقتة مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

Dr TOUIRAT Rabeh

تكلفة المساهمة واجبة الدفع والتي يتم مبادلتها بخدمة تمت تأديتها من قبل الموظفين خلال الفترة، حيث تقوم المنشأة بدفع مساهمة ثابتة في صندوق معين تعود منافعه للموظفين بعد انتهاء خدمتهم، إذ لا يوجد التزام قانوني للقيام بإجراء دفعات أخرى إذا لم يكن في الصندوق مخصصات كافية لدفع كامل الاستحقاقات المتعلقة بمنافع الموظفين بعد الخدمة، حيث تنتهي العلاقة بين المنشأة والموظفين الذين استخدمتهم بمجرد إحالتهم على التقاعد (أو قد يلتزم طرف ثالث بتقديم مبالغ أو منافع للمتقاعدين مثل شركات التأمين).

وحسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 26) " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد " فإنه يجب أن يحتوي التقرير على خطط المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل، ويجب تسجيل استثمارات الخطة " بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

- **<u>خطط المنافع المحددة</u>:** هي خطط منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة وتشمل الخطط الرسمية والممارسات غير الرسمية التي تؤدي إلى وجود التزام استدلالي لموظفي المنشأة يتم تأديته لهم بعد انتهاء خدماتهم، وبذلك يتحقق على المنشأة مجموعة من الالتزامات ترتبط بإحالة الموظفين على التقاعد وهي مسؤولة عن الوفاء بها مثل الرواتب التقاعدية الثابتة للعاملين، تقديم الخدمات الطبية. كما يجب الاعتراف بها في الميزانية بالقيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة معدلة بالمكاسب والخسائر غير المحققة وتكلفة الخدمة السابقة غير المحققة، ومخفضة بالقيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ إعداد الميزانية.

وحسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 26) فإنه يجب أن تسجل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة". كما يجب أن يحتوي برنامج المنفعة المحددة على قائمة تظهر صافي الأصول المتاحة للمنافع، والقيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين (مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق)، وعلى الفائض أو العجز الناجم عن الفرق بين البندين السابقيين.

- **<u>التخفيضات والتسويات</u>:** ينتج التخفيض على الخطة عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين الذين تغطِيهم الخطة أو تعديل شروط وأحكام خطة المنافع المحددة وإذا كان لعمليات التخفيض أثر مهم على القوائم المالية للمنشأة مثل إعادة الهيكلة، يجب الاعتراف بها في القوائم المالية في نفس الوقت الذي يتم به الاعتراف بإعادة الهيكلة. كما يجب على المنشأة الاعتراف بالأرباح والخسائر من تقليص أو تسديد خطة منافع محددة عند

Dr. TOURAT Rabeh

حدوث التقليص أو التسديد حيث لا بد أن يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أو التسديد ما يلي:

- أي تغير ناجم في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة.
- أي تغير ناجم في القيمة العادلة لأصول الخطة.
- أية أرباح وخسائر وتكلفة خدمة سابقة لم يتم الاعتراف بها في السابق.

المحور السابع: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتـــراف والقياس المحاسبي لحقـوق الملكيــة

تمثل حقوق الملكية الرصيد المتبقي للأصول بعد طرح كافة الالتزامات، وتختلف مكونات حقوق الملكية حسب نوع المنشأة سواء كانت فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال، وتعد الالتزامات وحقوق الملكية من مصادر التمويل التي تحصل عليها المنشأة، إذ تعد الالتزامات من مصادر التمويل الخارجية أما حقوق الملكية فتعد من مصادر التمويل الداخلي.

1.7. مصـادر حقـوق الملكيـة: تتحقق حقوق الملكية من مصدرين رئيسيين هما:

- استثمارات الملاك في المنشأة.
- نتيجة أعمال المنشأة من أرباح أو خسائر والتي تتحقق بفعل ممارستها لنشاطها الاقتصادي وذلك بعد تخفيضها لتوزيعات الأرباح المدفوعة لهم.

ترتبط عملية قياس حقوق الملكية بنتيجة قياس أصول والالتزامات المنشأة، ذلك لأن التغيرات التي تحدث عليها تنعكس من التغيرات التي تحدث في كل من الأصول والالتزامات وكذا صافي التغير الناتج عن مقابلة بنود الإيرادات مع بنود المصروفات، حيث تنحصر هذه التغيرات فيما يلي:

أ. تغيرات تحدث في عناصر الأصول والالتزامات دون أن يصاحبها تغيرات في حقوق الملكية مثل مبادلة أصل بأصل آخر، تسديد التزام بمبادلته بأصل، شراء أصل على الحساب.

ب. تغيرات تحدث في عناصر الأصول والالتزامات تصاحبها تغيرات تحدث في حقوق الملكية مثل:

Dr.TOUIRAT Rabah

– نتيجة أعمال المنشأة وفقا لمفهوم الدخل الشامل؛ أي بفعل تحقق الايرادات والمصروفات وكذا المكاسب والخسائر، مسحوبات الملاك (مسحوبات نقدية أو عينية).

– استثمارات جديدة للملاك سواء في صورة نقدية أو عينية، توزيعات الأرباح المدفوعة للملاك.

2.7. قياس حقـوق الملكيـة: يتم الاعتراف وقياس حقوق الملكية على النحو الآتي:

الاعـتراف والقياس المحاسبي لحقوق الملكية

- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية "**
- **معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 3) " اندماج الأعمال "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) " الأدوات المالية: العرض "**
- **معيار المحاسبة الدولي (IAS 33) " ربحية السهم "**
- **معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 2) " المدفوعات على أساس الأسهم "**

■ **<u>الاعتراف ببنود حقوق الملكية</u>:** حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) فإن قيمة حقوق الملكية تمثل ما يمتلكه أصحاب المشروع من صافي النتائج التراكمية الناجمة عن أحداث وعمليات سابقة، وتشمل البنود التالية:

– **رأس المال الأساسي:** يشمل القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة، ويجب الاعتراف بها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات حيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها، وعدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم القائمة غير المسددة.

– **الأرباح المحتجزة:** تمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحا منها التوزيعات للمساهمين.

– **الاحتياطي الإجباري:** يمثل المبلغ الذي يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

– **أسهم الخزينة:** تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

– **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية:** مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.

– **الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية):** تمثل حقوق الأقلية حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة

Dr. TOUIRAB Rabah

التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

- **قياس حقوق الأقلية:** ينص معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) أنه يجب على المنشأة المشترية (الدامجة) إعتبارا من تاريخ التملك الاعتراف بأي حصة غير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة (المدمجة) وقياسها بشكل منفصل، حيث يتم قياس حقوق الأقلية وإظهارها في القوائم المالية الموحدة بطريقتين هما:
  - بناء على صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة (مفهوم الشركة الأم(القابضة)):

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في الشركة التابعة × صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.

في حال اختلاف القيمة الدفترية عن القيمة العادلة لأصول والالتزامات الشركة التابعة، يتم تعديل قيمة الفرق في الميزانية الموحدة بنسبة تملك الشركة القابضة فقط.*

  - بناء على القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة (مفهوم الوحدة الاقتصادية):

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في الشركة التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

- **الاعـتراف الأولي بالأداة المالية باعتبارها أداة حقوق الملكية أو التزام مالي:** ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) على الاعتماد في تصنيف الأداة المالية التي تصدرها المنشأة عند الاعتراف الأولي بها باعتبارها أداة حق ملكية أو التزام مالي، على جوهر الترتيب التعاقدي (العقد المبرم مع الغير) وليس اعتمادا على الشكل القانوني، وكذلك بناءا على تعريف كل من الالتزام المالي وأداة حق الملكية. وبالتالي إذا كان هناك التزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي آخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الالتزام المالي حتى لو كانت تبدوا شكلا على أنها أداة حق ملكية، بغض النظر ما إذا كان عقد الالتزام مشروط بممارسة الطرف الآخر حقه في طلب التسديد له. ومن الأمثلة على الأدوات المالية التي تبدوا على أنها أدوات حقوق ملكية، في حين أنها تستوفي في جوهرها تعريف الالتزام المالي، وتعالج محاسبيا على أنها الالتزامات مالية:
  - **الأسهم الممتازة (التفضيلية):** تتطلب رد قيمتها لحامليها من قبل المنشأة المصدرة لها مقابل قيمة محددة أو قابلة للتحديد في المستقبل.
  - **الأسهم القابلة للاسترداد من قبل المنشأة المصدرة بشكل إلزامي:** أما الأسهم الممتازة العادية التي لا يوجد لها تاريخ استحقاق محدد، ولا يوجد على المصدر التزام تعاقدي لدفع النقد فإنها تعتبر من أنواع

---

* **مثال توضيحي:** إذا كانت قيمة الذمم المدينة لدى الشركة القابضة: 10000 دج، ولدى الشركة التابعة كات قيمتها الدفترية: 5000 دج، والقيمة العادلة لها: 4000 دج، وكانت نسبة تملك القابضة في أسهم التابعة 80%.
فإن ما يعدل على الذمم المدينة في عمود التسويات هو: (5000- 4000)× 80%= 800 دج وعليه تظهر الذمم المدينة في الميزانية الموحدة بقيمة: (10000+ 5000 – 800) = 14200 دج.

Dr. TOUIRAT Rabeh

حقوق الملكية.

– **أي أداة مالية:** تعطي حاملها الحق في إعادتها إلى المنشأة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر.

- **ربحيـة السهم:** نص معيار المحاسبة الدولي (IAS 33) على حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية وعرضه في القوائم المالية بهدف تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة، وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، ويتم حساب حصة السهم بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للدورة المالية والعائدة لحملة الأسهم العادية، على المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة، وهذا بعد خصم حصة الأقلية من الأرباح وتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة. كما أن القيمة الدفترية للسهم ورأس المال المستثمر والنتيجة المتبقية تعتبر من المتغيرات الأكثر ارتباطا بسعر السهم.
- **الدفعة المرتكزة على الأسهم التي يتم تسويتها بإصدار أدوات حقوق الملكية:** بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 2) يتم تسوية الدفعة المرتكزة على الأسهم* بإصدار أدوات حقوق ملكية مقابل سلع وخدمات التي يتم الحصول عليها،** والشكل العام لأدوات حقوق الملكية هو الأسهم العادية، وعند الاعتراف بهذه الدفعات وقياسها يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

– تتمثل قيمة المصروف الذي يتم الاعتراف به بعدد الأسهم التي يتم اكتسابها مضروبا في قيمتها العادلة في تاريخ المنح.

– يتم تعديل القيمة التي يتم اعتبارها مصروفا في تاريخ كل عملية إبلاغ مالي لعكس أفضل تقدير لعدد الأسهم التي سيتم اكتسابها.

– تختلف عملية التعديل على قيمة المصروف حسب وجود شروط أداء سوقية من عدمه.

---

* **الدفعة المرتكزة على الأسهم:** هي عملية تقوم فيها المنشأة باستلام بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكية المنشأة بما في ذلك الخيارات، أو اقتناء بضائع وخدمات مقابل تحمل الالتزامات لمورد البضائع أو الخدمات تكون على شكل قيم مرتكزة على أسعار أسهم المنشأة أو أدوات حقوق ملكيتها الأخرى (IFRS 2).

** **مثال توضيحي:** أشترت المنشأة معدات صناعية قيمتها العادلة: 7000 دج، مقابل إصدار: 1000 سهم (قيمتها الاسمية: 1 دج)، وبلغت القيمة السوقية للسهم بتاريخ الحيازة: 5 دج للسهم. في هذه الحالة يتم إثبات المعدات محاسبيا في الجانب المدين بقيمتها العادلة: 7000 دج، يقابلها في الجانب الدائن رأس المال– الأسهم العادية بقيمة: (1000×1)، والفرق بينهما يمثل رأس مال إضافي: 6000 دج.

وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للمعدات يتم تسجيلها في الجانب المدين بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة: (1000× 6) = 6000 دج، يقابلها في الجانب الدائن رأس المال– الأسهم العادية بقيمة: (1000×1)، والفرق بينهما يمثل رأس مال إضافي: 5000 دج.

Dr. TOUIRAT Rabah

المحور الثامن: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الدخل

تمثل قائمة الدخل القائمة التي يمكن من خلالها بيان نتائج أعمال المنشأة عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية، حيث تساعد هذه القائمة في تقييم التدفقات الدخلية الحالية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الدخلية المستقبلية، وإمكانية تحويل هذه التدفقات الدخلية إلى تدفقات نقدية، كما تُعبر قائمة الدخل عن تقرير يُمكن من قياس قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح من خلال مقابلة الإيرادات المتعلقة بفترة زمنية معينة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات، ويعرف الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن الأحداث والعمليات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة، والتكاليف التاريخية المتعلقة بها والمستنفذة خلال نفس الفترة، وهذا اعتمادا على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

1.8. عناصر قائمة الدخل: يتم عرض قائمة الدخل حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية " بطريقتين، إما حسب طبيعة الأعباء (بضائع، مواد أولية، نفقات المستخدمين...) أو حسب وظيفتها (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية...)، ويجب أن تشمل هذه القائمة كحد أدنى العناصر التالية:

- إيرادات ونتائج الأنشطة التشغيلية، الأعباء المالية والضريبية.
- حصص الشركاء الحليفة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر.
- النتيجة من النشاطات العادية.
- الأرباح والخسائر من النشاطات غير العادية، صافي الربح أو الخسارة للدورة الجارية.

ويتم الاعتراف ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر قائمة الدخل إذا توفرت الشروط التالية:

Dr. TOURAT Rabeh

– احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من وإلى المنشأة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من وإلى المنشأة.

– إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.

كما يتم قياس صافي دخل الفترة المحاسبية لمنشأة معينة وفق مدخل العمليات* بالمعادلة التالية:

دخـل الفتـــرة = الإيـــرادات – المصـروفات + المكاسـب – الخسائـــر

2.8. قياس عناصـــر الدخـــل: توجد أربعة عناصر مباشرة تتعلق بقياس الدخل وهي: الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر، والتي يتم الاعتراف بها وقياسها على النحو الآتي:

الاعـــتراف والقياس المحاسبي لعناصر الدخل **(الإيرادات – المكاسب – المصروفات– الخسائر)** ➢ **معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) " عرض القوائم المالية "** ➢ **معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) " الإيـــراد "**
▪ **<u>ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)</u>** على أن تَعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وأن العناصر المباشرة المرتبطة بقياس الربح هي الاعتراف وقياس الإيرادات والمصروفات. ▪ **<u>قياس الإيرادات</u>:** ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) على أن يتم الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في الالتزام ويمكن قياسها بموثوقية مثل الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتج عن دين، حيث ترتبط عملية الاعتراف المحاسبي بالإيرادات وقياسها (الإثبات المحاسبي) بشرطين أساسيين هما: – الاكتساب و التحقق (القابلية للتحقق). ويقصد بالاكتساب اكتمال عملية خلق (تولد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال، أما التحقق فيقصد به إمكانية تحويل

* يعتمد مدخل العمليات على تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وذلك من خلال تركيزه على حركة عمليات المنشأة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية التي يقصد بها عمليات التشغيل والمتاجرة وما ينتج عنها من إيرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر.

Dr. TOUIRAT Rabeh

الأصول غير النقدية إلى نقدية أو شبه نقدية.

كما تصنف الإيرادات وفق معيار المحاسبة الدولية (IAS 18) حسب:

مصدرها: يتمثل الإيراد في العمليات المالية الناتجة عن بيع السلع، تأدية الخدمات واستعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة وما ينتج عنها من فوائد، إيرادات حقوق الامتياز، أرباح الأسهم.

- ✓ **أثرها على حقوق الملكية:** يعتبر إيرادا إذا أدى إلى زيادة حقوق الملكية.
- ✓ **استمراريته:** إذا كان عادي فهو إيراد مستمر، وإذا كان غير عادي فهو إيراد طارئ.

- **قياس المكاسب:** تعرف المكاسب بأنها " أية زيادة تحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي، وكذلك عن جميع العمليات والأحداث الأخرى التي تؤثر على صافي هذه الأصول، وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن إيرادات المنشأة أو عن استثمارات إضافية للملاك".

وحسب الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية فإن المكاسب تمثل بنود أخرى تحقق تعريف الإيراد وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، فهي تمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف عن الإيراد من حيث الطبيعة، وقد تنشأ على سبيل المثال من التنازل عن الأصول غير الجارية، وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل يجب عرضها بشكل منفصل.

- **قياس المصروفات:** يعرف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية المصروفات بأنها الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استخدام للأصول أو تحمل للالتزامات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك، ويتم الاعتراف بالمصروفات بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو الزيادة في الالتزامات ومن الأمثلة على المصروفات تكلفة المبيعات، الأجور، الاهتلاكات والمصروفات الإدارية.
- **قياس الخسائر:** تعرف الخسائر بأنها أي نقص يحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي أو عن عمليات أو أحداث أخرى تؤثر على صافي هذه الأصول، وذلك بخلاف النقص الذي ينتج إما عن مصروفات أو عن توزيعات للأرباح على أصحاب المنشأة.

وحسب الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية فإن الخسائر تمثل بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، فهي تمثل نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وتشمل الخسائر على سبيل المثال الخسائر التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية، كما يجب عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل عرضها بشكل منفصل.

Dr. TOURAT Rabeh

قائمة المراجع:

1. أبو نصار (محمد): **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط 3، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، 2008.
2. بن إبراهيم الحميد (عبد الرحمن): **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009.
3. الجعارات (خالد جمال): **مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، في 24، 25 نوفمبر 2014.
4. الجعارات (خالد جمال): **معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IAS/IFRS)**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
5. جمعة حميدات، حسام خداش: **المحاســـبة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013.
6. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008**، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2008.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، مجمع البحوث والأوراق البحثية في ميدان العلوم الاقتصادية، دمشق، 2011.
8. الحيالى (وليد ناجى): **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
9. خالد الجعارات، محمود الطبري: **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 34، بغداد، 2013.
10. خالد جمال جعارات، وآخرون: **مبادئ المحاسبة المالية**، ط2، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

Dr. TOURAT Rabah

11. الدهراوى (كمال الدين): **مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

12. الشيرازي (عباس مهدي): **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

13. عبد الحي مرعي، وآخرون: **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988.

14. عطية (عبد الرحمن): **المحاسبة المعمقة**، ط1، دار محمد مولاهم، برج بوعريريج، 2011.

15. علاوي (لخضر): **معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، دار النشر الأوراق الزرقاء الدولية، البويرة، 2012.

16. كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال: **المحاسبة في شركات الأموال (وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

17. محمد أبو شمالة (أحمد): **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

18. محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)**، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2013.

19. محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

20. محمد مطر، موسى السويطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات القياس، العرض، الإفصاح)**، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

Dr. TOURAT Rabah

21. مطر (محمد): **مبادئ المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح)**، الجزء (1) و(2)، ط5، دار وائل للنشر، عمان، 2010.

22. نصر على (عبد الوهاب): **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

23. *Ali TAZDIT,* ***Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS****, Edition ACG, 1ere édition, Algérie, 2009.*

24. *Bernard RAFFOURNIER,* ***Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS****, economica, 2eme édition, France, 2006.*

25. *Kobana ABUKARI, et autres,* ***Information Comptable et Cours Boursiers au Canada****, FINÉCO, Vol (13), 2003.*

26. *Mohand, CID BENAIBOUCHE,* ***Initiation à la Nouvelle Technique Comptable****, 3eme édition, OPU, Alger, 1996.*

Dr. TOUIRAT Rabah