الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص محاسبة ومالية

طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية

دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة

والنظام المحاسبي المالي الجزائري

من إعداد الطالب

هني محمد فؤاد

تحت إشراف الدكتور

براق محمد

أستاذ التعليم العالي بالمدرسة العليا للتجارة

لجنة المناقشة

أ.د. زيدان محمد	**أستاذ التعليم العالي**	**رئيسا**
أ.د. براق محمد	**أستاذ التعليم العالي**	**مشرفا ومقررا**
أ.د. كتوش عاشور	**أستاذ التعليم العالي**	**ممتحنا**
د. بن نافلة قدور	**أستاذ محاضر**	**ممتحنا**
د. عيادي عبد القادر	**أستاذ محاضر**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2013/2012

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله، إلى زوجتي وإخوتي، وإلى كل الأقارب، وإلى الأصدقاء وزملاء الدراسة.

كلمة شكر

بسـم الله الـرحمان الرحيـم والصلاة والسلام على أشرف خلق الله

أتقدم بالشكر والحمد أولا لله عز وجل على توفيقه لي لإتمام هذه المذكرة.

ثم بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور محمد براق على قبول الإشراف على هذا البحث وتقديم توجيهاته راجيا من الله عز وجل أن يجزيه خير الجزاء ويبارك له في علمه.

كما أشكر كل الأساتذة الكرام الذين بذلوا الكثير من الجهد من أجل الوصول بنا إلى هذا المستوى، وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل.

الطالب: هني محمد فؤاد

الفهرس

العنوان **الصفحة**

الإهداء
كلمة شكر
الفهرس I
قائمة الجداول.....IV
قائمة الاختصارات V
المقدمة العامة .....أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري والدولي للمحاسبة والتقييم المحاسبي 01
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة..... 02
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة 02
المطلب الثاني: وظائف المحاسبة وأدوارها 03
المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة 05
المطلب الرابع: الافتراضات المحاسبية 09
المبحث الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية **10**
المطلب الأول: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة وهدفه 10
المطلب الثاني: خصائص المعلومة المالية حسب الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة ... 12
المطلب الثالث: القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة 16
المطلب الرابع: تعريف وتسجيل عناصر القوائم المالية 22
المبحث الثالث: التقييم المحاسبي..... **27**
المطلب الأول: الإطار النظري للتقييم المحاسبي..... 27
المطلب الثاني: مشاكل التقييم المحاسبي..... 30
المطلب الثالث: أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية التقييم المحاسبي.....33
المطلب الرابع: القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة.....38
خلاصة الفصل.....43
الفصل الثاني: تقييم الأصول غير المتداولة وفق معايير المحاسبة الدولية 45
المبحث الأول: تقييم الاستثمارات المادية والأصول غير الملموسة **46**
المطلب الأول: الممتلكات، المصانع والمعدات (الاستثمارات المادية) 46

المطلب الثاني: الأصول غير الملموسة (IAS38) 52
المطلب الثالث: تدني قيمة الأصول (IAS36) 59
المبحث الثاني: تقييم عقارات التوظيف، الأصول البيولوجية والأصول غير المتداولة بغرض البيع..62
المطلب الأول: عقارات التوظيف (IAS40).....62
المطلب الثاني: الأصول البيولوجية (IAS41) 65
المطلب الثالث: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والأنشطة المتوقفة (IFRS5) ..67
المبحث الثالث: تقييم الاستثمارات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية 69
المطلب الأول: تقييم المساهمات في الشركات التابعة (IAS27) 69
المطلب الثاني: تقييم المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة (IAS31) 72
المطلب الثالث: تقييم المساهمات في الشركات الزميلة (IAS28) 78
خلاصة الفصل الثاني 83
الفصل الثالث: تقييم الأصول المتداولة وباقي عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.....84
المبحث الأول: الأصول الجارية وعناصر الخصوم 85
المطلب الأول: المخزون (IAS2) 85
المطلب الثاني: تقييم الأدوات المالية (IAS 32 و IAS 39) 88
المطلب الثالث: المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة (IAS 37) 94
المبحث الثاني: تقييم عناصر حساب النتيجة 97
المطلب الأول: إيرادات الأنشطة العادية 97
المطلب الثاني: عقود الإنشاء (IAS 11) 100
المطلب الثالث: تكاليف الاقتراض (IAS23) 102
المطلب الرابع: الضريبة على النتيجة (IAS12) 103
المبحث الثالث: تقييم عناصر أخرى 107
المطلب الأول: عقود الإيجار (IAS17) 107
المطلب الثاني: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS21) 112
المطلب الثالث: الإعانات الحكومية (IAS20) 114
المطلب الرابع: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (IAS19) 116
خلاصة الفصل الثالث.....123
الفصل الرابع: تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي 125
المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي 126

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وأهدافه 126
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وتنظيم المحاسبة 129
المطلب الثالث: القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي وعناصرها 134
المطلب الرابع: القواعد العامة للتقييم والتسجيل في النظام المحاسبي المالي 137
المبحث الثاني: تقييم الأصول غير المتداولة وفق النظام المحاسبي المالي 139
المطلب الأول: التثبيتات العينية والمعنوية 139
المطلب الثاني: عقارات التوظيف 149
المطلب الثالث: الأصول البيولوجية 150
المطلب الرابع: الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية) السندات والديون 151
المبحث الثالث: تقييم الأصول الجارية وباقي عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي..158
المطلب الأول: الأصول الجارية وعناصر الخصوم 158
المطلب الثاني: تقييم عناصر حساب النتيجة 161
المطلب الثالث: تقييم عناصر أخرى 165
خلاصة الفصل الرابع.....171
الخاتمة العامة 172
قائمة المراجع 181-185
الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة	38

قائمة الاختصارات

FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
IFRIC1	International Financial Reporting Interpretations Committee 1
AAA	American Accounting Association

المقدمة العامة

المقدمة العامة

1. أهمية الموضوع وأسباب اختياره

تقوم المؤسسات الاقتصادية عبر العالم خاصة المدرجة في البورصات بإعداد وعرض قوائمها المالية لحاجة فئات مختلفة من المستخدمين قد تتعدى حدود البلد الواحد وتختلف أهدافهم وحاجاتهم لهذه القوائم، كما أن الأنظمة المحاسبية المنتجة للقوائم المالية تختلف من بلد لآخر بسبب اختلاف المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها وطرق تطبيقها فهي مكيفة للاستجابة للأهداف المحلية المرسومة في كل دولة، مما يجعل القوائم المالية غير متجانسة عبر دول العالم وهذا الأمر يصعب على المستخدمين عملية قراءة واستغلال المعلومة المالية المحتواة فيها.

وقد نتج عن هذا الوضع معلومة مالية غير موثوق بها في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين، ووضع قيود أمام دخول المؤسسات إلى أسواق مالية دولية متطورة بسبب متطلبات هذه الأسواق بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له تلك الأسواق. كما نتج عن هذا الوضع صعوبات لدى الشركات المتعددة الجنسيات في عملية إعداد القوائم المالية المجمّعة لفروع تخضع لأنظمة محاسبية مختلفة وتنتج قوائم مالية غير متجانسة مما يفرض عليها القيام بتعديلات قبل عملية التجميع.

وباعتبار المحاسبة وسيلة أساسية للاتصال بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها فقد جعلت هذه الاختلافات والصعوبات المحاسبة أمام حتمية التطور، حيث شهدت نهاية القرن العشرين جهودا متسارعة بهدف إيجاد مرجعية محاسبية عالمية يستند إليها في وضع المبادئ والقواعد المحاسبية وإيجاد لغة مشتركة لجميع القوائم المالية التي تُعدها مختلف المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، وجعل المعلومة المالية ذات مصداقية وقابلية للمقارنة ومفهومة لجميع المستخدمين باختلاف أهدافهم، وهو ما مهد لظهور المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards).

ومن بين أهم النقاط التي جاءت بها هذه المعايير هي استحداث طرق تقييم جديدة لعناصر القوائم المالية، فبعدما كان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية التقييم أصبح هذا المبدأ غير قادر على توفير معلومة مالية تعكس الصورة الحقيقية للعناصر موضوع التقييم وبالتالي الصورة الحقيقية للمؤسسة. ومن بين أهم الأسباب التي دفعت إلى التفكير في إيجاد طرق قياس بديلة للطريقة الأصل المعتمدة في المحاسبة كمبدأ وهي التكلفة التاريخية هو أثر التغيرات السعرية أو ظاهرة التضخم على عملية التقييم في الوظيفة المحاسبية، وبالتالي على إنتاج المعلومة المالية. بالإضافة لأثر ظاهرة التضخم على عملية التقييم هناك تأثير العرض والطلب على أصول المؤسسة في السوق والمقيدة أصلا في قوائمها المالية بالتكلفة التاريخية مما قد لا يعكس القيمة الحقيقية لهذه الأصول خاصة فيما يتعلق بالأصول المتداولة.

والجزائر ليست في منأى عن هذه التطورات التي أصبحت تشكل محيطا مؤثرا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لذا، قامت الجزائر منذ أواخر التسعينيات من القرن العشرين بالتفكير في تعديل المخطط الوطني للمحاسبة، الذي ظل يعاني من نقائص عديدة مست معظم جوانبه، ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى عرض القوائم المالية (الكشوف المالية)، مرورا بقواعد وطرق التقييم وتصنيف الحسابات، حتى أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وإعداد نظام محاسبي مالي جديد، يتماشى مع احتياجات مستعملي المعلومة المالية ويتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

وتأتي أهمية هذا الموضوع في إبراز طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، خاصة في ظل الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة ومن بينها الجزائر، اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتكييف أنظمتها المحاسبية معها، لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم المالية والمعلومات المحتواة فيها على المستوى الدولي.

كما تبرز أهمية هذا الموضوع في أهمية عنصر التقييم في المسار المحاسبي بالإضافة إلى تزامن معالجته مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، خاصة وأن هذا النظام جاء بمفاهيم جديدة عن الممارسة المحاسبية في الجزائر مما شكل تحديا أمام الممارسين لهذه المهنة من أجل تطبيق متطلباته وقواعده خاصة فيما يتعلق بعملية التقييم لعناصر القوائم المالية.

وقد تم اختيار هذا البحث لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الباحث في المحاسبة والمالية وتوفر الرغبة في الاطلاع على ما يعرفه هذا المجال من تطورات متسارعة في جانبه النظري والعملي، وخاصة على المستوى الدولي. أما الأسباب الموضوعية، فتتعلق بأهمية الموضوع في ظل الإصلاحات التي تشهدها مهنة المحاسبة في الجزائر ودخول النظام المحاسبي المالي في الجزائر حيز التطبيق.

2. الهدف من الدراسة

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز طرق التقييم المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة والطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الوصول للأهداف الآتية:

- التعريف بكل طريقة من طرق التقييم التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة وكيفية ومواضع تطبيق كل منها.
- إبراز طرق التقييم التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي من أجل تقييم عناصر القوائم المالية ومتطلبات تطبيقها.
- تحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق طرق التقييم الجديدة على القوائم المالية للمؤسسة.

3. إشكالية البحث

للتطرق إلى هذا الموضوع يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الجوهري الآتي: **ما هي طرق وقواعد التقييم المحاسبي التي تعتمدها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لتقييم عناصر القوائم المالية؟ وما هي الطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي؟**

من أجل الإجابة عن هذه الإشكالية ينبغي الإجابة عن الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي القوائم المالية التي تتبناها المعايير الدولية للمحاسبة وما هي أهدافها؟

- ما مفهوم التقييم المحاسبي وما أهميته في إعداد القوائم المالية؟

- ما هي طرق التقييم المعمول بها في المعايير الدولية للمحاسبة وما الحاجة إلى إيجادها وكيف يتم تطبيقها لقياس عناصر القوائم المالية؟

- ما هي القوائم المالية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي؟

- ما هي طرق التقييم التي تبناها النظام المحاسبي المالي وكيف يتم استخدامها لتقييم عناصر القوائم المالية وما هي المزايا التي يمكن أن تقدمها؟

4. الفرضيات

كإجابة مؤقتة على الأسئلة المطروحة سابقا تم وضع الفرضيات الآتية:

- حددت المعايير الدولية للمحاسبة خمس قوائم مالية تهدف إلى تقديم المعلومة المالية للمستخدمين بشكل مفهوم ويسمح بالمقارنة.

- يعتبر التقييم المحاسبي مرحلة أساسية في إعداد القوائم المالية ويلعب دورا مهما في تقديم صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

- اعتمدت المعايير الدولية للمحاسبة طرق تقييم مختلفة تهدف إلى تقديم الصورة الحقيقية عن العناصر موضوع التقييم، بحيث إن التقييم وفق المعايير الدولية للمحاسبة يهتم بالواقع الاقتصادي أكثر من الشكل القانوني.

- اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية التي تتبناها المعايير الدولية للمحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

- تبنى النظام المحاسبي المالي نفس طرق التقييم المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة، تطبيق هذه الطرق في عملية التقييم يزيد من مصداقية القوائم المالية ويعزز الثقة في المعلومة المالية لدى المستخدمين.

5. منهج البحث

تتم معالجة الموضوع بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بهدف الوقوف على مختلف الطرق المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لتقييم عناصر القوائم المالية، والنظام المحاسبي المالي من أجل إبراز الطرق التي اعتمدها في التقييم.

6. الدراسات السابقة

دراسة مداني بن بلغيث وهي أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، بعنوان أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر.

بينت هذه الدراسة مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بإبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبيين والتجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، ثم تناول متطلبات الإصلاح المحاسبي في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والسبل الكفيلة بتفعيلها. وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

دراسة مرواني سمير، وهي عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بالمدرسة العليا للتجارة سنة 2007 بعنوان:

Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS.

تطرقت هذه الدراسة إلى التوافق المحاسبي الدولي ثم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة كما عالجت برمجة التطبيق والتحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد من حيث الإطار القانوني ومهنة المحاسبة والانعكاسات الجبائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ومدى تحضير المؤسسات له واختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي 2007 والمخطط الوطني للمحاسبة1975.

دراسة نوي الحاج الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف سنة 2008 بعنوان: انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وركزت هذه الدراسة على الإطار النظري للتوحيد المحاسبي الذي ينظم ويضبط العمل المحاسبي بمبادئه ومعاييره، كما تطرقت إلى مخرجات النظام المحاسبي الدولي والخصائص النوعية للمعلومة المالية ومستخدمي القوائم وعناصرها، بالإضافة إلى التوحيد في النظام المحاسبي الجزائري من تطبيق المخطط المحلي الفرنسي ثم المخطط

الوطني للمحاسبة ومقارنته بمعايير المحاسبة الدولية ثم اختتمت الدراسة بملامح النظام المحاسبي الجديد والنتائج المنتظرة من تطبيقه.

دراسة سفاحلو رشيد وهي عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الشلف مقدمة سنة 2011، بعنوان النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

ركزت هذه الدراسة على معالجة النظام المحاسبي المالي للأصول غير الجارية بالمقارنة مع ما جاءت له معايير المحاسبة الدولية في هذا الإطار، وخلصت إلى أن معالجة النظام المحاسبي المالي للأصول غير الجارية لا تجعلها تظهر بصورة صادقة في القوائم المالية بقدر كبير باعتبار المعايير المحاسبية التي جاء بها في قرار التطبيق عبارة عن ملخصات للمعايير المحاسبية الدولية، وعليه يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي لم يراعي كل ما نصت عليه المرجعية الدولية (IAS/IFRS) عند معالجة الأصول غير الجارية وبالتالي لا تعتبر هذه المعالجة متوافقة بنسبة كبيرة مع المعالجة التي نصت عليها هذه المرجعية، لكنها تقاربها إلى حد مقبول.

7. تقسيمات البحث

يتم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، في الفصل الأول يتم التطرق للإطار النظري للمحاسبة المالية من خلال تعريف المحاسبة، مزاياها، وظائفها وطبيعة المعرفة المحاسبية، والحاجة إلى إطار نظري ينظم ويضبط العمل المحاسبي. كما يتم فيه التعرض للقوائم المالية وطرق التقييم المعتمدة من طرف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة من خلال إطاره التصوري.

في الفصل الثاني يتم عرض بنود الأصول غير المتداولة من استثمارات مادية وأصول معنوية، بالإضافة إلى عقارات التوظيف والأصول البيولوجية، وإبراز طريقة التقييم التي اعتمدتها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لكل عنصر.

في الفصل الثالث يتم تناول طرق التقييم المعتمدة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لتقييم باقي عناصر القوائم المالية التي لم يتم التعرض لها في الفصل الثاني، والمتمثلة في الأصول المتداولة وعناصر الخصوم وعناصر حساب النتيجة.

أما الفصل الرابع فيتم فيه القيام بنفس العمل مع الفصل الثاني والثالث، أي التطرق للبنود الرئيسية للقوائم المالية وطرق تقييمها ولكن وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري مع إجراء مقارنة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية واستخراج الفوارق إن وجدت.

الفصل الأول

الإطار النظري والدولي
للمحاسبة والتقييم المحاسبي

الفصل الأول: الإطار النظري والدولي للمحاسبة والتقييم المحاسبي

تعتبر المحاسبة نظاما يهدف لجمع، تحليل ومعالجة البيانات لتوصيل المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بالمؤسسة إلى أطراف مختلفة لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات بغرض اتخاذ القرارات السليمة، سواء تعلقت هذه القرارات بالتسيير الداخلي للمؤسسة، أو تلك التي تتخذها الأطراف الخارجية لإقرار تعاملهم مع المؤسسة.

وقد مرت المحاسبة خلال عقود من الزمن بمراحل عدة، بدأت بوظيفة العد أو الحساب أو الحصر العددي في العصور القديمة ثم وظيفة التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة التوسع وتنوع أشكال الأعمال، ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تجيب عنها المحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي أصبحت تتميز بكبرها وتعقيد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها، كما كانت الأنظمة المحاسبية تختلف من بلد إلى آخر مما أدى إلى وجود اختلاف في النتائج التي تقدمها، وهذا ظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي موحد تمثل في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

وتعتبر وظيفة التقييم المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس المحاسبي، فإن كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية. أما إذا وجدت مشاكل في القياس، فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على القوائم المالية والتقارير المالية.

ولكن في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار ظهرت الكثير من المشاكل المتعلقة بالقياس التي تحتاج إلى البحث والدراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى تكون نتائجها على قدر مقبول من الموضوعية وتعبر عن الواقع الفعلي.

من خلال هذا الفصل سيتم دراسة وتوضيح ما يتعلق بالمحاسبة والتقييم المحاسبي في إطارهما النظري والعالمي من خلال المباحث الآتية:

- الإطار النظري للمحاسبة.
- المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.
- التقييم المحاسبي.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات والبيانات التي تظهر النتائج الخاصة بالمؤسسة، وتقديمها من خلال قوائم مالية تصدرها المؤسسة لكل الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات، بغية تقديم صورة صادقة وحقيقية عن وضعيتها المالية ونتائجها في فترة معينة تكون عادة تاريخ نهاية الدورة المالية، ولذلك تعتبر المحاسبة تقنية مساعدة في ميدان الاقتصاد والقانون، وهناك من يعتبرها علما من العلوم.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة

المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتلقي، ترتيب، تقييم وتسجيل المعطيات العددية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف توفير بعد المعالجة المناسبة لهذه المعطيات، مجموعة معلومات تبرز صورة صادقة عن الوضعية المالية، الأداء وتغير الوضعية المالية للمؤسسة، ومطابقة لاحتياجات مختلف المستفيدين من القوائم المالية للمؤسسة[1].

كما تعرف المحاسبة بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية، يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات"[2]. في هذا التعريف تم تناول المحاسبة على أنها عملية تتضمن عدة وظائف، تعمل على تحديد المعلومات الاقتصادية (كمعلومات كمية) وقياسها، ثم توصيلها للأطراف التي تستخدمها.

وقد عرف مجلس المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية في الإصدار الرابع (4) الصادر في عام 1970 المحاسبة بأنها "نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية في الأساس عن الوحدات الاقتصادية والتي يُقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية، أي تحديد الاختيارات المعقولة من بين البدائل المتعددة"[3].

وبتحليل هذا التعريف يتم استخلاص العناصر الآتية:

– المحاسبة هي نشاط خدمي تقدم أعمال حيوية، تتجسد في المعلومات المحاسبية عن المؤسسات الاقتصادية.

– المعلومات المحاسبية معلومات كمية، قابلة للقياس وذات طبيعة مالية كالأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، وكل ذلك يعتمد على لغة الأرقام، وبدونها لا يمكن قياس تأثير أي معاملات أو أحداث مالية في المؤسسة.

---

[1]- Pierre LASSÈGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 11ème édition, 1996, p: 18.

[2] – أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 15.

[3] – علي أحمد أبو الحسن ومحمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة – المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص: 9.

– المحاسبة بفروعها المتعددة تخدم اتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة هي "نظام ينظم المعلومة المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وُتكوّن بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمين"[1].

ومن التعاريف السابقة يظهر بأن المحاسبة عبارة عن نظام يسمح بتجميع وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات المالية المعبر عنها بالنقود، ثم توصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بشكل يعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة وأدوارها

تتمثل أهم وظائف المحاسبة وأدوارها فيما يلي:

1. وظائف المحاسبة

يمكن تلخيص مختلف وظائف المحاسبة في الوظائف الأساسية الموالية:[2]

1.1. وظيفة التسجيل

وتتمثل في تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة فعلا، وليست مجرد رغبات أو ارتباطات مستقبلية قد يتحقق حدوثها أو ينعدم.

2.1. وظيفة القياس

حيث تقوم المحاسبة بهذه الوظيفة من خلال المهام الآتية:

– قياس الموارد التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية (المؤسسات، التاجر،...).

– التعبير عن العمليات التي تقوم بها هذه الوحدات بصورة نقدية.

– قياس الحقوق والالتزامات التي تنشأ بين هذه الوحدات والغير.

– قياس التغيرات التي تطرأ على موارد، استعمالات، حقوق والتزامات الوحدة الاقتصادية.

3.1. وظيفة التبويب أو التصنيف

هي عملية يتم من خلالها جمع العمليات المالية في حسابات مستقلة ومجموعات مترابطة لاختصار التفاصيل.

---

[1] - Pierre LASSÈGUE, Op.cit., 1996, p: 18.

[2] - أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 16.

4.1. وظيفة تلخيص المعلومات

تتمثل هذه الوظيفة في تقديم المعلومات للجهات المختلفة، ملخصة في شكل تقارير مصممة بصورة تفي بالاحتياجات اللازمة.

5.1. وظيفة التفسير والاتصال

بعد إجراء عملية القياس لابد من توصيل المعلومات المنتجة إلى من يهمه أمر هذا القياس، وهو الدور المنوط بوظيفة الاتصال، التي تتمحور بالخصوص حول القوائم والتقارير المالية الختامية، التي تظهر النتائج المحاسبية والوضعية المالية للمؤسسة خلال الدورة المالية، وتظهر قيمة أصولها وخصومها وحقوق المساهمين فيها، وحقوقها والتزاماتها مع الغير في نهاية الدورة. وعليه، تنحصر وظيفة الاتصال في جمع وتلخيص النتائج التي توصلت إليها عملية القياس، وعرضها في شكل جداول وتقارير وإبلاغها إلى من يهمه الأمر.

لتوصيل المعلومات المحاسبية قد يتطلب التفسير إجراء بعض المقارنات والتحليلات كمقارنة أرباح فترة (فصل أو نصف سنة أو سنة) ماضية مع أرباح الفترة الحالية، وقد تكون المقارنة مع مؤسسات أخرى مشابهة في النشاط، مما يساعد على فهم تلك المعلومات المقدمة.

2. أدوار المحاسبة

تطور دور المحاسبة بتطور التجارة والتبادلات والأسواق الدولية، وأصبحت تشكل بذلك أهم مصدر للمعلومات بالنسبة للمؤسسة ولفئة واسعة من الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تحديد أدوار المحاسبة فيما يلي[1]:

1.2. وسيلة للإثبات

تشكل المحاسبة وسيلة للإثبات في ميدان الاقتصاد والأعمال، من خلال تمكين التاجر والمؤسسة بمعرفة الحقوق والديون الناتجة عن التعاملات مع الغير. في الجزائر، يفرض القانون التجاري على كل شخص طبيعي أو معنوي يملك صفة التاجر، التسجيل المحاسبي اليومي للحركات التي تمس الذمة المالية لمؤسسته، إجراء الجرد المادي سنويا وإعداد القوائم المالية، والتي تشكل في مجملها أدلة إثبات في مصلحة التاجر والمؤسسة.

2.2. أداة للرقابة

تعتبر المحاسبة وسيلة هامة للرقابة في صالح المؤسسة والأطراف المتعاملة معها، فهي تسمح للمؤسسة بالتحقق من البيانات المحاسبية ووثائقها الإثباتية، واكتشاف الغش والأخطاء، باعتبار أن التسجيلات المحاسبية تعتمد على وثائق ثبوتية تبررها.

[1] - Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007, P P : 12-15.

ويستفيد المساهمون في المؤسسة من المحاسبة من خلال المعلومات والقوائم المالية التي تقدمها لهم، بما يسمح لهم بمراقبة مسيري المؤسسة، وتقدير ومعرفة تأثير القرارات المتخذة من طرف المسيرين وانعكاساتها على الوضعية المالية والنتيجة القابلة للتوزيع في المؤسسة.

كما تستعمل المعطيات المحاسبية في معرفة عدة أوعية ضريبية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، باعتبار أنها تعتمد على المحاسبة في عملية القياس. فالنتيجة الخاضعة للضريبة مثلا تتطلب أولا تحديد النتيجة المحاسبية، ثم تصحيح هذه الأخيرة بالأخذ في الاعتبار الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية والجبائية، بالإضافة إلى معطيات أخرى توفرها المحاسبة كأساس لضرائب ورسوم أخرى كرقم الأعمال.

3.2. المساعدة في اتخاذ القرارات

تساعد المحاسبة المسيرين والمتعاملين مع المؤسسة في اتخاذ القرارات، بتوفير المعلومات التي تكون أساس لاتخاذ تلك القرارات، فالمعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية مثلا، تساعد المسيرين في اتخاذ قرارات تساعد على التحكم في التكاليف.

كما توفر المحاسبة للأطراف الخارجية التي لها علاقة بالمؤسسة معلومات تساعدها في اتخاذ القرارات من خلال القوائم المالية، فالمساهمون لاتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة، البنوك لتقرير إمكانية منح القروض والدولة لإمكانية منح الإعانات وفرض الضرائب.

4.2. توفير المعلومات لهيئات الإحصاء والمحاسبة الوطنية

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية مصدرا أساسيا للمحاسبة الوطنية لأغراض التخطيط، وفرض الضرائب وإجراء الرقابة على المؤسسات، وإفادة الهيئات الإحصائية المكلفة بالتحليل الاقتصادي الكلي والتنبؤات.

المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة

قد لا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من المؤسسة بالقبول، إلا إذا ثبت أن المبادئ المتعارف عليها مطبقة بشكل كامل، والتي تخص المبادئ المتعلقة بالملاحظة، القياس والاتصال.[1]

1. المبادئ المتعلقة بالملاحظة

تتعلق هذه المبادئ بمجال ملاحظة المحاسبة وتتمثل فيما يلي:

[1] - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر –، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص ص: 34-44.

1.1. مبدأ القيد المزدوج

يعد هذا المبدأ من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية منذ إرسائها، ويعرف اليوم قبولا عالميا، يقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين مدين ودائن حسب طبيعة كل عملية، وبالاستناد إلى جملة من الحسابات، بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن.[1]

2.1. مبدأ الوحدة المحاسبية

حسب هذا المبدأ لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها تأثير على الذمة المالية للمؤسسة بمعزل عن المالكين لها، وأساس المبدأ يكمن في تحديد وتوضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير[2]، وذلك بالفصل بين شخصية المؤسسة وشخصية مالكيها.

3.1. مبدأ الاستمرارية

عند إنشاء مؤسسة يفترض بأنها لا تتوقف عن مزاولة نشاطها في الأجل القريب، ويفترض أنها سوف تستمر في ذلك في الظروف العادية، وبالتالي فإن تصفية المؤسسة ليس هو الغرض الذي تنشأ من أجله، وتعمل المؤسسة في نهاية كل دورة على إعداد القوائم المالية، مع افتراض أن المؤسسة ستواصل القيام بأنشطتها.

4.1. مبدأ الفترة المحاسبية واستقلالية الدورات

الاحتياجات المعبر عنها من قبل مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة تقتضي توفير المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بأعمال المؤسسة بشكل دوري، وطالما يفترض أنها مستمرة في مزاولة نشاطها، فإن التحديد الدقيق لنتائج نشاط المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بانتهاء حياة المؤسسة. وبما أنه لا يمكن الانتظار حتى انقضاء المؤسسة وتصفيتها للتعرف على نتائج نشاطها، فإن انتظار هذه الفترة التي قد تطول لمدى بعيد يتعارض مع خاصية الملاءمة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، حتى تصبح مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة. لهذا، وجب تقسيم المدة المستمرة لنشاط المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية، تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من إيراداتها، حيث يسمح تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات مالية بتحديد الأعباء والنواتج المستحقة خلال تلك الفترة، بغرض بيان نتائج أعمال كل فترة من ربح أو خسارة.

2. المبادئ المتعلقة بالقياس

يجب قياس العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة قبل تسجيلها محاسبيا، لذلك تعتمد المحاسبة على المبادئ التالية المتعلقة بالقياس:

---

[1]- Bernard COLASSE, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, Economica, Paris, 2001, p: 45.

[2]- Djelloul SACI, Comptabilité de l'entreprise et système économique - l'expérience Algérienne, Office Des Publications Universitaires, Alger, 1991. p: 85.

1.2. مبدأ الوحدة النقدية

تعتبر النقود وحدة القياس الوحيدة في المحاسبة، لأن هذه الأخيرة تقوم على أساس التقييم النقدي للتبادلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، مما يسمح بتجميع العمليات غير المتجانسة. لكن رغم ذلك، فإن استخدام النقود كأداة قياس وحيدة ينتج عنه إهمال كل الأحداث والتعاملات التي قد تجري خارج استعمال النقد كالمقايضة مثلا، ولا يمكنها قياس بعض العناصر غير السوقية، ولا تتمتع بالثبات وتتغير مع الزمن، وتختلف من بلد إلى آخر مما يطرح مشكلة تحويلها.

2.2. مبدأ التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي طريقة للتقييم تقتضي بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التقييم، لتظهر في آخر الدورة المحاسبية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض المجموع المتراكم للاهتلاك والمؤونات من قيمتها التاريخية.

3.2. مبدأ الحيطة والحذر

قاعدة هذا المبدأ تنص على أن يتم الأخذ في الحسبان، درجة من الحيطة خلال الدورة في إعداد التقديرات في ظروف عدم التأكد، ليتم التأكد من أن الأصول والإيرادات لم يتم المبالغة في تقديرها، وأن كل من الخصوم والتكاليف لم تقدر بأقل مما يلزم، وبالتالي لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت. وتسجل كل نفقة محتملة الحدوث، حيث إن أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بذمة المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله، حتى وإن كان حدوثه ليس أكيدا، وبالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

4.2. مبدأ عدم المقاصة

كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم، وعناصر حساب النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى.[1]

3. المبادئ المتعلقة بالاتصال

هي مبادئ من أجل تعزيز ثقة المستعملين في المحاسبة، تتمثل فيما يلي:

[1]- Jean-François DES ROBERT - François MÉCHIN - Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, p: 23.

1.3. مبدأ الصورة الصادقة

يرتكز هذا المبدأ بالأساس على إعطاء صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسسة.

2.3. مبدأ الصدق

ويعني تطبيق المحاسبين بصدق للإجراءات والقواعد التي يعملون بها في قيامهم بالعمل المحاسبي، بغية الحصول على حسابات واضحة وواقعية تتميز بالمصداقية وموثوق بها.

3.3. مبدأ التوافق مع القانون

ينص هذا المبدأ على وجوب أن تكون المحاسبة مأخوذة وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

4.3. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

تلتزم المؤسسة وفق هذا المبدأ بضرورة إتباع مبدأ واحد أو طريقة واحدة لا تغيرها من فترة إلى أخرى في إعداد القوائم المالية، بحيث أن الطرق المحاسبية التي تشمل المبادئ والإجراءات المعتمدة لمعالجة الأحداث المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمؤسسات، ينبغي أن تطبق بنفس الشكل من دورة إلى أخرى، وأي تغييرات يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملاحق. وفي جميع الحالات، يجب أن لا يؤثر التغيير على مدى صدقية وسلامة الحسابات، ويسمح ذلك بإمكانية التوافق والتجانس بين المعلومات المحاسبية خلال الدورات، وبالتالي إمكانية قابلية المقارنة على مستوى المؤسسة من دورة إلى أخرى أو بين عدة مؤسسات.

5.3. مبدأ الإفصاح عن المعلومات الجيدة

يقوم هذا المبدأ على وجوب أن تظهر القوائم والتقارير المالية المعلومات الضرورية التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمؤسسة، بحيث لا تكون هذه المعلومات مضللة، ويجب أن تُظهر المؤسسة في صورة تتطابق مع أوضاعها الحقيقية، في ظل الظروف المحيطة والمتغيرات التي تؤثر فيها وتتأثر بها، واعتماد هذا المبدأ يمكن أن يسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.

6.3. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

حسب هذا المبدأ فإن الميزانية الختامية للدورة السابقة يجب أن تكون هي نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة الحالية، أي متطابقة معها.[1]

7.3. الأهمية النسبية

تظهر أهمية المعلومة المحاسبية عندما يكون حذفها أو إهمالها مؤثرا على آراء وقرارات مستعملي القوائم المالية، وهذا لا يشكل مرجعا لإهمال المبالغ الصغيرة.

[1]- Jean-François DES ROBERT - François MÉCHIN - Hervé PUTEAUX, Op.cit, 2004, p: 18.

المطلب الرابع: الافتراضات المحاسبية

الافتراضات المحاسبية هي من أهم الأسس التي يضعها المحاسبون لفهم المعلومات المالية والتقارير المالية، ويفترض المحاسبون الافتراضات الأساسية الآتية:[1]

1. افتراض الوحدة المحاسبية

تقوم المؤسسة بالإمساك المحاسبي لمختلف العمليات المالية ثم قياس وتلخيص نتائجها المحاسبية، وهذه المؤسسات الاقتصادية هي التي تمثل الوحدات المحاسبية، بحيث يوجد ثلاث وحدات محاسبية أساسية، هي المؤسسات الفردية، شركات الأشخاص وشركات الأموال. وبغض النظر عن الشكل التنظيمي للمؤسسة، فإنها تعتبر وحدة محاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن وجود الأشخاص الطبيعيين (الحقيقيين) المشكلين لها، مما يؤدي إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المؤسسة، عن تلك المتعلقة بالمؤسسة نفسها، والاقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة فقط في الدفاتر المحاسبية.

2. افتراض استمرار الوحدة المحاسبية

يُعد فرض استمرارية نشاط المؤسسة من الافتراضات الرئيسية التي تتماشى مع التوقع الطبيعي لأصحاب المؤسسة والإدارة (المساهمين والمسيرين)، وكثير من المبادئ المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في افتراض الاستمرارية، خاصة المبادئ التي تحكم تقييم الأصول الثابتة التي تقتنى من أجل تحقيق خدمات مستقبلية طويلة الأجل، ولا يعني هذا بقاء المؤسسة بصفة دائمة وإنما بقاؤها لفترة كافية (طويلة) لإنجاز أعمالها ومقابلة التزاماتها المستقبلية.

كما أن الأصول تعدّ ملكاً للشخصية المعنوية ولأصحاب المؤسسة الحق على هذه الأصول، ويؤثر هذا الافتراض بشكل كبير على الإفصاح عن الكثير من عناصر القوائم المالية، وتقييم عناصر الأصول والالتزامات في الميزانية، أما في حالة توقع عدم الاستمرار (كحالة التصفية) يقوم المحاسبون بإعداد ميزانيات التصفية، من خلال تبويب الأصول والالتزامات على أساس أولويات التصفية.

3. افتراض القياس النقدي (وحدة النقد)

تعد النقود وسيلة لقياس قيم كل ما يُدرج في القوائم المالية، في كل مراحل الدورة المحاسبية، فالوحدة النقدية تعتبر وحدة قياس ملاءمة لتحديد كل العمليات المالية المختلفة، وتوجد بعض المعلومات الضرورية لإعطاء صورة شاملة عن المؤسسة، لكنها غير قابلة للقياس النقدي، ككفاءة المسيرين وتأثير عمليات المؤسسة على البيئة التي تعمل فيها، وبالرغم من أهمية هذه المعلومات فلا تُدرج ضمن القوائم المالية، وإنما تُدرج في ملاحق توضيحية مرفقة بالقوائم المالية.

---

[1] - الحاج نوي، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الشلف، الشلف، 2008، ص ص: 10-11.

وقد ترتب على افتراض وحدة النقد جدلا علميا واسعا، يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان، عند إعداد القوائم المالية. فقد نادى بعض المحللين بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار، وافتراض ثبات قيمة العملة، وتقيم الأصول الثابتة على أساس كلفتها التاريخية مطروحا منها قيمة الاهتلاك إن وجد. ورأى آخرون ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على القوائم، سواء عن طريق إعادة التقييم كل عام، أو كل دورة اقتصادية (التضخم، الانكماش، الركود التضخمي)، أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية (حل إحصائي لمشكلة التغير في حجم وحدة النقد المرتبط بتقلبات الأسعار).

4. افتراض الفترات المحاسبية

هذا الافتراض يقضي بتقسيم نشاط المؤسسة إلى فترات زمنية محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، وسنة)، وربط كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالفترة الملاءمة التي تخصها، على الرغم من أن نتائج نشاطات المؤسسات لا يمكن تحديدها بدقة، إلا عند انتهاء حياة المؤسسة أو التصفية النهائية. لكن وجود القوائم المالية على فترات زمنية – والسنة هي الفترة المحاسبية التقليدية الشائعة، لأن قوانين الضرائب على الدخل، التي تصدرها الحكومات تتطلب تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس قاعدة "السنوية"– يعد ضرورة للمهتمين بدراسة هذه القوائم وتحليلها، إذ لا يمكن الانتظار حتى التصفية لمعرفة نتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة.

بعدما تم التطرق في المبحث الأول من الفصل الأول للإطار النظري والدولي للمحاسبة والتقييم المحاسبي، سيتم من خلال المبحث الثاني دراسة المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

ظهرت عدة مشاكل في الممارسة المحاسبية نتيجة تباين الأنظمة المحاسبية من بلد لأخر، الأمر الذي دفع بهذه الدول إلى البحث عن توافق محاسبي دولي، يسمح بتوفير معلومة مالية موثوق بها وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان. وبغرض التوصل إلى مجموعة الأسس والمبادئ والقواعد المحاسبية التي تحقق هذا، شهدت العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي وحتى يومنا هذا اهتماما ملحوظا من جانب المنظمات المهنية للمحاسبة من أجل توفير إطار نظري عام يستند إليه لتحقيق توحيد محاسبي دولي، والذي لا يمكن بلوغه إلا من خلال اعتماد مرجعية محاسبية دولية موحدة فتم اختيار المعايير الدولية للمحاسبية والمعلومة المالية لتكون هذه المرجعية.

المطلب الأول: الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة وهدفه

قامت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة سنة 1989 بإرساء أول إطار تصوري أو نظري خاص بالمحاسبة، الوظيفة الأساسية لهذا الإطار تتمثل في مساعدة هيأة المعايير المحاسبية الدولية على إعداد المعايير المستقبلية ومراجعة القديمة منها، وهو الأساس النظري الذي تقوم عليه الممارسة العملية في مهنة المحاسبة.

1. هدف الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة

يسمح الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:[1]

– يقدم تعاريف للأهداف، المصطلحات والمفاهيم التي تستخدم في الممارسة العملية، ويحدد ويصف مجالات وحدود المحاسبة وعملية إعداد التقارير المالية.

– يوفر الأساس والقاعدة التي تُبنى عليها المعايير المحاسبية الجديدة أو تعدل بها المعايير القائمة، فالإطار النظري للمحاسبة يشكل قاعدة أساسية لتقييم البدائل المحاسبية المطروحة لحل مشكلة معينة. وتظهر أهمية ذلك في ظل وجود بيئة أعمال تتسم بالتغير المستمر سواء من الناحية التكنولوجية أو الإدارية أو التسويقية أو المالية، وهذا ما يؤدي إلى ظهور مشكلات محاسبية جديدة تحتاج إلى معايير محاسبية لمعالجتها.

– يقدم وصفا للممارسة الحالية في مهنة المحاسبة وإعداد التقارير المالية، وهذا يمثل إطارا مرجعيا للمستفيدين من القوائم المالية، مما يساعدهم على الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية من حيث الغرض والمحتوى والخصائص.

– يساعد المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالتقارير المالية في عملية الاختيار من بين البدائل المتعلقة بالتقارير ذاتها، إذ توجد طرق متعددة ومقبولة بصفة عامة لإعداد تقرير عن عملية معينة أو حدث معين. والمحاسب في هذه الحالة، يستخدم حكمه أو تقديره الشخصي لكي يختار من بين الطرق المتاحة، ولكن عليه أن يستند أصلا إلى المفاهيم الأساسية بحيث يختار الطريقة المحاسبية التي تعكس أكبر قدر من الدقة للمركز المالي ونتائج المؤسسة في ظل الظروف الخاصة بها.

2. الفروض المحاسبية وفق الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يضع الإطار التصوري لهيئة المعايير الدولية للمحاسبة الفروض الأساسية الآتية:

- افتراض الوحدة المحاسبية.
- افتراض استمرار الوحدة المحاسبية.
- افتراض القياس النقدي (وحدة النقد).
- افتراض الفترات المحاسبية.

وقد تم في المطلب الرابع من المبحث الأول التطرق لكل فرض من هذه الفروض المحاسبية بالتفصيل.

[1] – علي أحمد أبو الحسن ومحمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، 1997، ص: 25.

المطلب الثاني: خصائص المعلومة المالية حسب الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة

يجب أن تتوفر فيما تقدمه القوائم المالية بصفة خاصة والتقارير المالية بصفة عامة من معلومات مجموعة من الصفات والخصائص النوعية تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين ذوي الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، وواضحة ومفيدة لكل المستخدمين، كما تعبر بصدق عن الوضعية المالية وتغيراتها وأداء المؤسسة وبقية الأحداث الأخرى.

ويحدد الإطار التصوري لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة أربع خصائص للقوائم المالية[1]. بحيث تعد هذه الخصائص بمثابة نقاط استدلال يسمح احترامها إضافة إلى تطبيق المعايير المحاسبية بشكل ملائم من أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة عن المؤسسة، وتتمثل فيما يلي:

1. القابلية للفهم (الوضوح – Intelligibilité)

هي القابلية للفهم من جانب المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ولهذا الغرض، فإنه يفترض بأن يكون المستخدم على دراية كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن تكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية، ومع ذلك فانه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

2. الملاءمة (Pertinence)

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملاءمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات هذه الخاصية عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وبدون معرفة الماضي فإن أساس التنبؤ سوف يفتقد أحد عناصره الهامة، كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل فإن معرفة الماضي سوف تكون عقيمة أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

وتحديد ما هو ملائم وما هو غير ملائم لا يعتبر أمرا سهلا، لأن الملاءمة تتوقف على مستخدمي المعلومات المالية وعلى احتياجاتهم المختلفة والمتعارضة أحيانا، ونتيجة لهذه الصعوبة، فإنه من الأفضل وضع بعض الخصائص الفرعية التي يعتبر وجودها قرينة على ملاءمة المعلومات، ويضع معظم الكتاب لخاصيتي الملاءمة والموثوقية (إمكانية الاعتماد عليها) الخصائص الآتية:[2]

1.2. التوقيت الملائم

يعد توفير المعلومات في الوقت المناسب من الشروط الأساسية لاعتبار المعلومات ملاءمة حيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وقد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها.

---

[1] - Robert OBERT, Pratiques des normes IFRS, Dunod, Paris, 2006, p p : 60-61.

[2] - Stéphan BRUN, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004, p : 47.

وقد تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة، والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخرى.

وقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من حالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة كافة أبعاد تلك العملية أو الحدث، مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك، إذ أن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث يزيد كثيرا من الثقة في المعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك. ولتحقيق نوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، يجب دائما الأخذ في الحسبان احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان.

2.2. المواءمة بين التكلفة والعائد

تعتبر المواءمة بين تكلفة المعلومة والعائد منها قيدا وليست خاصية نوعية، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها، إلا أن تقييم المنافع والتكلفة تعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي، بالإضافة إلى أن تكلفة إعداد المعلومات لا يتحملها بالضرورة من يستفيد منها فقد يستفيد من المعلومات بعض المستخدمين الذين لم تعد من أجلهم تلك المعلومات.

3.2. المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات

عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن أو بين الخصائص النوعية للمعلومات. وبصفة عامة، يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين تلك الخصائص من أجل تحقيق أهداف البيانات المالية، وتخضع عملية تحديد الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة للحكم والتقدير المهني.

4.2. الصورة العادلة والحقيقية / العرض العادل

تتصف البيانات المالية بأنها تظهر الصورة العادلة والحقيقية أو تعرض بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمؤسسة معينة، وبالرغم من أن هذا الإطار لا يتعرض مباشرة لتلك المفاهيم إلا أن تطبيق كل من الخصائص النوعية الرئيسية والمعايير المحاسبية المناسبة عادة ما يؤدي إلى الحصول على بيانات مالية تظهر ما هو مفهوم بصفة عامة على أنه الصورة العادلة والحقيقية أو العرض العادل لتلك المعلومات.

3. المصداقية (Crédibilité)

من أجل تكون المعلومات مفيدة يجب أن يكون موثوقا بها، أي يمكن الاعتماد عليها، وتكتسب المعلومات هذه الخاصية إذا كانت خالية من الأخطاء المادية وهي الأخطاء التي تتعلق بالمعلومات المادية إذا حذفت أو قدمت بشكل غير صحيح يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها. كما ينبغي أن تكون

المعلومات بعيدة عن التحيز حتى يمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

وتكون درجة الثقة التي تُمنح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كبيرة كلما كان عدد الأخطاء أقل، ويرتبط بالثقة أيضا خاصية القدرة على التحقق، أي اتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي بشكل يمكن معه الوصول إلى نفس النتائج إذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس. وبالنسبة لصدق التعبير، فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد أو الأحداث التي يتم التعبير عنها.

وعموما لكي تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية موثوقا بها يجب أن تحقق مجموعة من الخصائص هي:[1]

1.3. الأهمية النسبية

الأهمية النسبية تعني أن القوائم المالية ينبغي أن تفصح عن المعلومات المهمة، والمعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمر اعتمادا على القوائم المالية، ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

2.3. التمثيل الصادق

لكي تكون المعلومات موثوق فيها يجب أن تمثل بصدق العمليات والأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة، وتتعرض معظم المعلومات المالية لبعض مخاطر كونها قد لا تمثل بأمانة تامة العمليات والأحداث التي تهدف إلى تمثيلها، ولا يرجع ذلك إلى التحيز بقدر ما يرجع أساسا إلى صعوبات متأصلة إما في تحديد العمليات والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تطبيق أساليب القياس والعرض المستخدمة لتوصيل المعلومات التي تنطوي عليها تلك العمليات والأحداث.

وفي حالات معينة قد تكون عملية قياس الآثار المالية لبعض البنود غير مؤكدة بدرجة كبيرة مما يدفع المؤسسة عموما إلى عدم الاعتراف بها بالبيانات المالية، ومع ذلك ففي بعض الحالات يكون من المناسب الاعتراف بالبنود مع الإفصاح عن مخاطر الأخطاء المتعلقة بالاعتراف بتلك البنود وقياسها.

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 46.

3.3. تغليب الجوهر على الشكل

الاهتمام بالمحتوى دون الشكل يعني أن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث والعمليات تكون أكثر ملاءمة في مجال استخدام المعلومات لاتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الأحداث والوقائع.

4.3. الحيادية

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقا فيها فإنه يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، وتعتبر القوائم المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات في عملية اتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسوبة سلفا. والحيادية مرتبطة بمن يقوم بإعداد القوائم المالية لمختلف مستخدميها حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات المشتركة لجميع الجهات، وإلا فقدت تلك القوائم المالية أهميتها في التعبير عن مركز المؤسسة ونتيجة أعمالها عند فئات معينة، وذلك نتيجة لانحيازها لخدمة فئة أو جهة معينة على حساب الجهات الأخرى.

5.3. التحفظ (الحيطة والحذر)

يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، يتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها. وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد البيانات المالية بمراعاة قدر معقول من الحذر عند القيام بالتقديرات اللازمة في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا تكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو النتائج أو نشر المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب.

كما لا يجب أن يؤدي تطبيق أساس التحفظ إلى إيجاد احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والنتائج أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات، بحيث يؤدي ذلك إلى عدم حيادية القوائم المالية، ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها، والحيطة والحذر تعني أن الإيرادات لا تسجل إلا إذا تم تحصيلها أما المصروفات فيجب تسجيلها حتى وإن كانت محتملة الحدوث.

6.3. الاكتمال

نعني بهذه الخاصية الفرعية أن المعلومات الملاءمة هي المعلومات الكاملة، أي مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملاءمة، سواء كانت المعلومات قابلة للقياس أو غير قابلة له.

4. القابلية للمقارنة (Comparabilité)

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي وأدائها، كما يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المؤسسات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذا التغيرات في المراكز المالية لتلك المؤسسات.

كما ينبغي أن تكون طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة متسقة على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة، وأن يكون إعدادها بطريقة متسقة بالنسبة للمؤسسات المختلفة. وأهم ما تتضمنه هذه الخاصية هو إبلاغ المستخدمين بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وأيضا آثار هذه التغيرات.

المطلب الثالث: القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة

يهتم الإطار التصوري بالقوائم المالية ذات الاستخدام العام شاملة القوائم المالية المجمعة، وهذه القوائم المالية تعد وتعرض سنويا على الأقل وتهدف أساسا إلى توفير الاحتياجات المشتركة لفئات متعددة من مستخدمي القوائم المالية. تشمل القوائم المالية كل من قائمة المركز المالي أو الميزانية، قائمة الدخل أو حساب النتائج، جدول التغيرات في حقوق الملكية أو جدول تغير الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة بالإضافة إلى السياسات المحاسبية والإيضاحات أو الملحق.[1]

1. تعريف القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بالقوائم المالية أنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، والملاحق (أو الإيضاحات).[2]

ويمكن القول بأن القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة في أشكال محددة هي الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة بالإضافة إلى الملاحق

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 55.
[2] - International Accounting Standards Board, Code IFRS Normes et Interprétations, Textes consolidés à jour au 1er mai 2009, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009, p : 15.

أو الإيضاحات. كما تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات.

2. أهداف القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة

تستخرج هذه الأهداف من احتياجات مستخدمي القوائم المالية (المسيرين، الملاك، البنوك، المستثمرين المساهمين، السلطات الجبائية، السلطات الإحصائية الوطنية، سلطات التخطيط، التأمين، الأجراء، الزبائن ومختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة).

وحدد الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في ما يلي[1]:

- تهدف إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإن تلك القوائم لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرجع ذلك في حد كبير إلى أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية.
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات.
- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض.
- تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها.
- تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

3. القوائم المالية المحددة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة

حدد الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية الآتية:

[1] - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 39.

1.3. الميزانية (المركز المالي)

تعرف الميزانية[1] بأنها قائمة ملخصة للأصول والخصوم والأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال حساباتها، والعناصر المتعلقة مباشرة بالقياس في الميزانية هي الأصول (الموجودات)، الخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية، ويختلف شكل الميزانية من دولة إلى أخرى إلا أنه في الكثير من الدول توضع أكثر الأصول سيولة والخصوم ذات أقل فترة استحقاق في آخر الميزانية.[2]

وفق ما نص عليه معيار المحاسبة المالية على المؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة كفئات مستقلة في صلب الميزانية العامة. وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف تقوم بتقديم الأصول والخصوم بشكل عام حسب سيولتها. ومهما كان أسلوب العرض الذي تتبناه المؤسسة يجب عليها أن تفصح لكل بند من بنود الأصول والخصوم التي تشمل مبالغ يتوقع استعادتها أو تعديلها قبل وبعد اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية المبلغ الذي يتوقع استعادته أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهرا.

2.3. حساب النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة)

حساب النتائج[3] هو جدول يتضمن عناصر الدخل المتمثلة في الإيرادات وعناصر المصروفات، وعرف الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية العناصر التي يتكون منها جدول حساب النتائج كما يلي:

- المنتوجات.
- الأعباء.

3.3. قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

تعتبر قائمة التدفقات النقدية[4] والتي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، وهو جدول يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، ويتم تصنيفها إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية[5]، كما تزود بإيضاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف الأنشطة التي يتكون منها.

---

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, pp : 23-28.

[2] -Jean-François des Robert - François Méchin - Hervé Puteaux, Op.cit, 2004, p:24.

[3] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, pp : 28-32.

[4] - Idem, p p : 49-59.

[5] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، معيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية"، المعدل سنة 2007، الفقرة 10.

ويتكون جدول تدفقات الخزينة من الأنشطة الآتية:

1.3.3. الأنشطة التشغيلية

وهي الأنشطة الرئيسية المولدة للتدفقات النقدية وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية[1]، أو هي أنشطة المؤسسة العادية الموجهة للحصول على الربح، ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم والعمولات، وغيرها من الإيرادات.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض.
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

2.3.3. الأنشطة الاستثمارية

هي الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموجودات طويلة الأجل أو التخلص منها بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة[2]، ومن أمثلة التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات غير الملموسة طويلة الأجل.
- الإيرادات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.
- المدفوعات والإيرادات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، والخيارات والمبادلات والمقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض الاستغلال، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

3.3.3. الأنشطة التمويلية

وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمؤسسة[3]، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، معيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية"، مرجع سبق ذكره، الفقرات 13، 14 و15.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 16.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 17.

– النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
– المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

وتساعد بيانات التدفق النقدي في تفسير التغيرات في الميزانيات المتعاقبة وتكمل المعلومات التي يقدمها حساب النتائج، وتعتبر النقدية أداة تحليلية قوية تستخدمها الإدارة والمستثمرون في تقييم قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها، وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم، وتحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة المحاسبية وقيمة الاستثمار في المشاريع الجديدة.

حسب المعيار المحاسبي الدولي السابع فإن التدفقات النقدية لا تشتمل على أية تحويلات بين العناصر الممثلة لمكونات النقدية أو النقدية المعادلة، وذلك راجع إلى أن تلك المكونات تمثل جانبا من إدارة النقدية بالمؤسسة ولا تعتبر جزء من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

يتم إعداد جدول التدفقات النقدية بالشكل الذي يُظهر التدفقات النقدية خلال الفترة، مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، وعلى أساس مبدأ القياس النقدي. وعلى كل مؤسسة أن تعرض التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها، وبإحدى الطريقتين الآتيتين:[1]

– الطريقة المباشرة

وفق هذه الطريقة يتم تحديد كلا من المقبوضات والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، وهذه الطريقة هي المفضلة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

– الطريقة غير المباشرة

حسب هذه الطريقة (يطلق عليها أيضا اسم طريقة التوفيق أو طريقة التسويات) تبدأ بصافي الربح أو الخسارة من حساب النتائج (قائمه الدخل) وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي عل إجراء تعديلات وتسويات على صافي الربح أو الخسارة بالنسبة للعناصر التي أثرت عليه، ولكنها لم تؤثر على النقدية، بمعنى أنه يتم إضافة الأعباء التي خصمت من الإيرادات في حساب النتائج (قائمه الدخل) ولم يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة إلى صافي الربح، واستبعاد العناصر الدائنة في حساب النتائج التي لم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة من صافي الربح وذلك لحساب التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل.

[1] –Robert OBERT, Op.cit, 2006, p p : 98-99.

ولكل من الطريقتين مزايا تقدمها لمستخدمي المعلومة المالية، إلا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تفضل استخدام الطريقة المباشرة لأنها تكشف عن معلومات أكثر تفصيلا تفيد في اتخاذ القرارات وإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل، بدلا من الطريقة غير المباشرة التي تقتصر على الناتج الحسابي الذي يبين صافي التدفقات النقدية.

4.3. جدول تغيرات الأموال الخاصة (جدول التغيرات في حقوق المساهمين)

يقدم جدول تغيرات الأموال الخاصة[1] معلومات تفصيلية عن حركة العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة وأثناء قيام المؤسسة بنشاطها. وتعكس التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين) في مؤسسة بين تاريخين للميزانية الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها خلال الفترة.

وفق ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل من قوائمها المالية قائمة تظهر ما يلي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

- كل عنصر من عناصر الدخل (الإيرادات والمكاسب) أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه العناصر.

- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي الثامن.

إضافة إلى هذا تقوم المؤسسة بعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة.

- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل لكل حركة.

5.3. الملاحق (إيضاحات القوائم المالية)

تتضمن الملاحق معلومات مكملة وإيضاحات لما عُرض في القوائم المالية، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول أن الإيضاحات تكون وفقا لما يلي: [2]

- عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.

---

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 32.

[2] - Idem, p: 33.

– الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية.

– تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية، ولكنها ضرورية لعرض عادل.

وتقوم المؤسسة بتقديم إيضاحات القوائم المالية بأسلوب منتظم، وتربط بين كل عنصر ضمن الميزانية وحساب النتائج (قائمة الدخل) وقائمة التدفق النقدي وجدول تغيرات الأموال الخاصة مع أية معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات.

المطلب الرابع: تعريف وتسجيل عناصر القوائم المالية

عناصر القوائم المالية هي المجموعات العامة التي يتم فيها تبويب العمليات والأحداث في مجموعات عامة حسب خصائصها الاقتصادية من أجل عرضها. ويمكن التمييز بين العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي للمؤسسة والمتمثلة في عناصر الميزانية وهي الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة، وهناك عناصر متعلقة بقياس الأداء في حساب النتائج هي المنتوجات والأعباء، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما تعكس عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وعليه فإن الإطار الحالي لا يحدد عناصر تنفرد بها هذه القائمة.

1. عناصر المركز المالي أو عناصر الميزانية

تتمثل في الأصول، الخصوم ورؤوس الأموال الخاصة وقد عرفها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية اعتمادا على واقعها الاقتصادي وليس شكلها القانوني كما يلي:[1]

1.1. عناصر الأصول (عناصر الموجودات)

وفق الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة. أما المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل فهي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة (التي ستتحقق مستقبلا) للمؤسسة.

ويمكن أن تكون قدرة الأصل على المساهمة في تدفق النقدية من خلال في المساهمة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، ويمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة إذا تم التنازل عنه، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

[1] – مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، 2001، الفقرة 49.

تحصل المؤسسة على أصولها نتيجة العمليات والأحداث التي وقعت في الماضي كشرائها أو تصنيعها، ولكن يمكن أن يتم ذلك نتيجة عمليات أو أحداث أخرى كحصول المؤسسة على ممتلكات من الحكومة في إطار برنامج لتشجيع النمو الاقتصادي في مجال ما، أو أصول تحصل عليها المؤسسة نتيجة اكتشاف موارد طبيعية. ولا تنشئ العمليات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل في حد ذاتها أصول إلا إذا كان من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وأن تكون خاضعة لسيطرتها.

ركز التعريف المقدم من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية للأصول على عنصرين هما المراقبة أو سيطرة المؤسسة على الأصل، وتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية. ويتم إدراج أصل في الميزانية عندما يكون محتملا أن تتدفق منافعه الاقتصادية إلى المؤسسة وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة موثوق فيها.[1]

تقسم الأصول إلى نوعين أصول متداولة وغير متداولة:[2]

1.1.1. الأصول المتداولة

حيث يعتبر الأصل متداولا إذا كان يحقق إحدى الحالات الآتية:

- يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو للاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
- يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (البيع والشراء) أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.
- أن يكون نقدا أو أصلا نقديا معادلا لا توجد قيود على استعماله.

فالأصول المتداولة هي العناصر التي يتوقع تحولها إلى نقدية خلال سنة من تاريخ الميزانية (قائمة المركز المالي) أو خلال دورة الاستغلال، ويتم تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. تشمل الأصول المتداولة العناصر الآتية:

- المخزون.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- الأوراق المالية.
- الدفعات الآجلة.
- النقدية والنقدية المعادلة.

[1] – مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، الفقرة 89.

[2]- Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 88.

2.1.1. الأصول غير المتداولة (أو الأصول الثابتة)

هي الممتلكات التي تحوزها المؤسسة من أجل نشاطها ولغرض استخدامها في الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدمها المؤسسة خلال أكثر من فترة واحدة ولا يمكن تحويلها إلى نقد خلال فترة قصيرة، ولا يعتبر الوجود المادي ضروريا لكي تمتلك المؤسسة أصلا ما، لذا تعتبر أصولا غير ملموسة كل من براءة الاختراع، الشهرة، حقوق التأليف والنشر والطبع.

2.1. عناصر الخصوم (أو الالتزامات)

عرف الإطار التصوري للمحاسبة الخصوم أنها التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية. ويعتبر تحمل المؤسسة لالتزام قائم أحد الخواص الرئيسية لأي عنصر من عناصر المطلوبات، والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما، ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمطلب تشريعي كما هو الحال مع المبالغ المستحقة مقابل سلع أو خدمات تم استلامها.

إلا أنه يمكن أن تنشأ الالتزامات أيضا نتيجة للممارسات التجارية المعتادة والأعراف، ومن الرغبة في المحافظة على علاقات عمل جيدة أو من التصرف بطريقة منصفة، وعلى سبيل المثال إذا قررت المؤسسة بناء على سياسة تتبعها أن تقوم بمعالجة أية عيوب في منتجاتها حتى في حالة اكتشافها بعد انتهاء فترة الضمان، فإن المبالغ المتوقع إنفاقها على السلع التي سبق أن تم بيعها تعتبر من الالتزامات.

ويتم إدراج خصم في الميزانية عندما يكون من المحتمل خروج من المؤسسة موارد ممثلة لمنافع اقتصادية نتيجة انقضاء الالتزام الحالي، وأن مبلغ هذا الانقضاء قابل للقياس بشكل موثوق به.[1]

يمكن التمييز بين مجموعتين من الخصوم هي الخصوم المتداولة والخصوم غير المتداولة[2]. ولكي تكون الخصوم متداولة هناك حالتان ينبغي توفرهما:

- إذا كان من المتوقع تسويته أثناء الدورة الاستغلالية (التشغيلية) العادية للمؤسسة، مثل ديون الموردين والعمال والتكاليف الاستغلالية الأخرى.
- إذا كان يستحق التسوية خلال اثنتي عشر شهرا من تاريخ إقفال الميزانية مثل القروض لأقل من سنة.

من أجل الوفاء بالتزام حالي تقوم المؤسسة عادة بالتخلي عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل استيفاء مطالبة من جانب طرف آخر، ويمكن أن يتم الوفاء بالتزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال من خلال، السداد النقدي أو تقديم خدمات أو استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر أو تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية، كما يمكن الوفاء بالالتزام أيضا بطرق أخرى مثل تخلي أو تنازل الدائن عن حقوقه.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 91.

[2] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 88.

وتصنف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصوم غير متداولة، وهي التزامات طويلة المدى ذات منفعة مستمرة، فهي تعهدات لا يتوقع سدادها خلال دورة الاستغلال أو السنة الجارية. وتتضمن بنود مثل التعهدات الناتجة عن حالات مالية معينة كإصدار سندات أو تعهدات طويلة الأجل والتعهدات الطويلة الأجل الناتجة عن عمليات الاستغلال العادية للمؤسسة مثل التزامات ضرائب الدخل المؤجلة.

3.1. عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة)

يعرف الإطار التصوري للمعايير الدولية للمحاسبة حقوق الملكية أنها عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة التزاماتها، أي هي صافي أصول المؤسسة.

ويبين الإطار التصوري أنه يمكن تصنيفها في الميزانية في شكل مجموعات فرعية مثل حالة شركات المساهمة حيث يمكن أن يظهر بشكل منفصل كل من رأس المال المدفوع من المساهمين والأرباح المحجوزة والاحتياطات التي تمثل تجنيبا للأرباح المحجوزة، والاحتياطات التي تمثل تعديلات المحافظة على رأس المال. ومثل هذا التصنيف قد يكون ملائما لاحتياجات اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي القوائم المالية، إذ يمكن إظهار القيود القانونية وغيرها من القيود على إمكانية المؤسسة في توزيع أو استخدام حقوق الملكية. يضاف إلى هذا أن التبويب قد يعكس حقيقة الاختلافات بين فئات حقوق المساهمين فيما يتعلق بحقوقهم في الحصول على أرباح الأسهم واسترداد رأس المال.[1]

2. العناصر المرتبطة بالأداء أو عناصر حساب النتائج

تتمثل عناصر حساب النتائج في كل من النواتج والأعباء.[2]

1.2. النواتج

هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات نقدية داخلة أو زيادة في الأصول أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.[3]

ويشمل تعريف النواتج كل من الإيرادات والمكاسب، وينشأ الإيراد من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة ويشار إليه بمسميات مختلفة مثل المبيعات والفوائد وأرباح الأسهم وإيراد حقوق الامتياز والإيجار. أما المكاسب فتمثل العناصر الأخرى التي تستوفي تعريف الدخل سواء أكانت ناتجة عن أنشطة المؤسسة الاعتيادية أم لا، وتمثل زيادة قي المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف طبيعتها عن الإيراد، لذا طبقا للإطار الحالي لا تعتبر المكاسب عنصرا مستقلا من عناصر القوائم المالية.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 65.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 69.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 70.

كما تشمل المكاسب تلك التي تنشأ عن التخلص من موجودات غير متداولة أو التي تنشأ من إعادة تقييم الأوراق المالية التي لها سوق رائجة، أو تنتج من ارتفاع في القيمة الدفترية لموجودات متوسطة وطويلة الأجل. وعندما يتم الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل، فإنه عادة ما يتم إظهارها بشكل منفصل، إذ تفيد تلك المعلومات لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية، ويتم إظهارها عادة بالصافي بعد استبعاد المصاريف المتعلقة بها.

يتم إدراج المنتوجات في حساب النتائج عندما تحدث زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو انخفاض في خصم والتي يمكن قياسها بطريقة موثوق فيها.[1] فالتسجيل المحاسبي لمنتوج يتم عادة بشكل متزامن مع التسجيل المحاسبي لزيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.

2.2. الأعباء

هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية، تتخذ شكل تدفقات نقدية خارجة أو استنفاذ للأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة.[2] ويشمل تعريف المصاريف الخسائر والمصروفات التي تنشأ من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة مثل تكلفة المبيعات والأجور والاهتلاك، وعادة تأخذ شكل تدفق خارج أو نفاذ للأصول مثل النقدية والنقدية المعادلة والمخزون. كما يشمل أيضا الخسائر التي تنطوي على انخفاض في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف في طبيعتها عن الأعباء الأخرى، لذا فإنه طبقا للإطار الحالي لا تعتبر الخسائر عنصرا مستقلا من عناصر القوائم المالية.

وتشمل الخسائر على سبيل المثال الخسائر التي تنشأ عن كوارث مثل الحرائق والفيضانات بالإضافة إلى الخسائر التي تنشأ من التنازل عن موجودات غير متداولة. ويشمل تعريف المصروفات أيضا الخسائر غير المحققة كالخسائر المترتبة عن آثار الارتفاع في سعر صرف العملة الأجنبية المتعلقة بالقروض التي تقترضها المؤسسة بتلك العملة. وعندما يتم الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل، فإنه عادة ما تظهر بشكل منفصل لأن الإفصاح عنها يفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

يتم إدراج الأعباء في حساب النتائج عندما يحدث نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في خصم والذي يمكن قياسه بطريقة موثوق فيها.[3] فالتسجيل المحاسبي للأعباء يتم بشكل متزامن مع التسجيل المحاسبي لزيادة في الخصوم أو انخفاض في الأصول. كما يتم التسجيل المحاسبي للأعباء في حساب النتائج على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب عناصر محددة من المنتوجات وفق مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات. وعند توقع نشوء منافع اقتصادية خلال عدة دورات وأن الارتباط مع المنتوجات لا يمكن تحديده بشكل مباشر، فإنه يتم التسجيل المحاسبي للأعباء في حساب النتائج بناء على إجراءات توزيع نظامية ومعقولة مثل اهتلاك الاستثمارات المادية.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 92.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 70.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 94.

المبحث الثالث: التقييم المحاسبي

تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس لما له من إيجابيات، كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية، غير أنه لا يخلو من بعض العيوب، فقد تم توجيه مجموعة من الانتقادات لهذا المبدأ، مما أدى إلى ظهور طرق بديلة في التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية والأحداث الاقتصادية، ومما زاد من انتشارها واعتماد المؤسسات عليها اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لهذه الطرق الجديدة.

المطلب الأول: الإطار النظري للتقييم المحاسبي

هناك تعاريف متعددة لعملية القياس أو التقييم المحاسبي الذي يتمثل بشكل عام في الربط بين الأعداد والأشياء للتعبير عن خواصها بناء على قواعد يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، حيث يتم من خلال عملية التقييم ربط خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بحدث اقتصادي في إطار مشروع اقتصادي[1].

1. مفهوم التقييم المحاسبي

ويمكن القول بأن التقييم المحاسبي هو "عملية تحديد وتبويب للعمليات والأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بموجب قواعد محددة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية".[2]

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) التقييم المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار".[3]

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فيعرف التقييم المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج وهذا بالاعتماد على طرق تقييم محددة.[4]

وكخلاصة للتعاريف السابقة يمكن القول أن التقييم المحاسبي هو منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية، فالتقييم المحاسبي يرتكز على النقاط الآتية:

- التقييم المحاسبي عبارة عن قياس كمي ويستخدم أساليب القياس الكمي.
- التقييم عبارة عن تحديد الأرقام عن الممتلكات عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.

---

[1] - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار ارياة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 181.

[2] - صديقي مسعودي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام الحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص: 3.

[3] - ريتشارد شروید وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي ، نظرية المحاسبة، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.

[4] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 99.

- التقييم المحاسبي تعبير نقدي عن عمليات المؤسسة بهدف تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة.

ويمكن حصر الركائز الأساسية لعملية التقييم المحاسبي في العناصر الآتية:

- الشخص الذي يقوم بعملية التقييم وهو المحاسب.
- النظام المحاسبي للتقييم وهو المبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية التقييم المحاسبي.
- الأحداث الاقتصادية محل التقييم ممثلة في العمليات والأحداث المالية وهي تمثل مدخلات النظام المحاسبي.
- البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية التقييم المحاسبي ومخرجات النظام المحاسبي.

وتتطلب عملية التقييم المحاسبي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير والمبادئ التي تتحكم فيها من أجل إعطاء بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

2. معايير التقييم المحاسبي

تخضع عملية التقييم المحاسبي إلى مجموعة من المعايير تتمثل فيما يلي:[1]

1.2. الصلاحية للغرض المستهدف منها

وفق هذا المعيار تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من التقييم المحاسبي.

2.2. القابلية للتحقق منها

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات ، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

3.2. الالتزام بالموضوعية

التقييم المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو تقييم لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فعدم الموضوعية والتحيز في التقييم المحاسبي يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية وعدم تمثيلها للوضعية المالية للمؤسسة، ومن أجل التأكد من موضوعية التقييم المحاسبي يجب:[2]

---

[1] - عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص ص: 30-31.

[2] - حسين قاضي ومأمون توفيق، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، الأردن، 2004، ص: 251.

- القيام بالتقييم المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

3. مبادئ التقييم المحاسبي

هناك مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية التقييم بشكل خاص هي:[1]

- مبدأ القياس النقدي.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ عدم المقاصة.
- مبدأ مقابلة المصروفات مع الإيرادات.

وقد تم التطرق لهذه المبادئ بالتفصيل في المطلب الثالث من المبحث الأول، وبالرغم من وجود هذه المبادئ ودورها في تحسين التقييم المحاسبي ومصداقيته، إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب والانتقادات، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات بعد ظهور مشاكل في عملية التقييم المحاسبي، مما أدى إلى ظهور طرق بديلة في التقييم عن مبدأ التكلفة التاريخية مثل القيمة العادلة.

4. إمكانية إدخال التقديرات والتنبؤات في عملية التقييم المحاسبي

هناك عدة وجهات نظر بخصوص إدخال التقديرات المحاسبية على التقييم المحاسبي[2]، الأولى تتعارض مع هذه الفكرة وتشترط حدوث عملية تبادل فعلية أو وقوع حدث للحديث عن عملية تقييم محاسبي، وبالتالي لا يجوز اعتبار عملية التقدير التي تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة كجزء من عملية التقييم المحاسبي.

أما وجهة النظر الثانية فتعتبر عملية التقدير جزءا من عملية التقييم المحاسبي ولا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية التقييم، وليس من الضروري دائما أن يكون التقييم المحاسبي أقل دقة في مثل هذه الحالة، فعملية التبادل لا تكون القيمة وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.

أما وجهت النظر الثالثة فتبنتها جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) واعتبرت عملية التقدير في المحاسبة جزءا من عملية التقييم ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات، ووفق وجهة النظر هذه

---

[1] - محمد قوادري، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) – دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص ص: 25-27.

[2] – المرجع نفسه، ص: 23.

يكمن الفرق الأساسي بين عملية التقييم وعملية التقدير من الناحية العملية في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين، لأن التقدير هو قياس يتسع فيه نسبيا مدى الخطأ عكس عملية التقييم التاريخية.

5. التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي التعبير النقدي عن وسائل النشاط المسجلة في الحسابات والمقدرة بالقيمة الجارية المعاصرة لتسجيل الحدث الاقتصادي.[1]

ويعد مفهوم التكلفة التاريخية نتاج مفهومين أساسيين هما، مبدأ ثبات وحدة النقود ومبدأ الحيطة والحذر، وللتكلفة التاريخية معنى أكيد للدلالة على قيمة عناصر ذمة المؤسسة عند تاريخ حدوثها وتسجيلها، غير أنها تفقد هذه الدلالة لمعناها مع بقاء هذه العناصر ملكا للمؤسسة في ظل التغيرات في المؤشرات الاقتصادية التي تحكم المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة.

والحديث عن مبدأ التكلفة التاريخية يشبه في محتواه كثيرا الحديث عن مبدأ ثبات وحدة النقود في القياس، إلا أنه يختلف عليه في إدراج عامل الزمن، لأن اختيار وحدة النقود لا يكفي وحده للقياس، بل يجب معرفة الوقت أو اللحظة التي تمت فيها عملية القياس. ويرتكز استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتقييم على العوامل الآتية:

- التكلفة التاريخية هي القيمة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام.
- يستند الإثبات والتقييم المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات تقديرية.
- التقييم المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية يستند على دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي ووجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية وقيمتها مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية ويزيد من ثقة مستخدميها.
- يتلاءم ويتوافق مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية مما يجعله مبدأ أساسي لعملية التقييم المحاسبي.

المطلب الثاني: مشاكل التقييم المحاسبي

بالرغم من وجود مبادئ يقوم عليها التقييم المحاسبي ولعبها دورا مهما في تحسينه ومصداقيته، إلا أن هذه المبادئ لا تخلو من بعض العيوب والانتقادات، خاصة مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتبر أساسا لعملية التقييم لتوافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية. كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية، غير أن هذا المبدأ لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض فروض ومبادئ محاسبية أخرى، كفرض ثبات وحدة النقد مما أدى إلى ظهور مشاكل في التقييم المحاسبي.

[1] - Jean-claude TOURNIER, La révolution comptable – du coût historique à la juste valeur, édition d'Organisation, Paris, 2000, p : 166.

1. الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية

هناك افتراضات مبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي هي:[1]

1.1. افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود

يؤدي افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود إلى عدم تجانس أساس التقييم في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية في القوائم المالية معبر عنها بوحدات نقدية مختلفة القيمة، نتيجة عدم القدرة على قياس ما ترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

وكحل لهذا المشكل يمكن إسقاط افتراض ثبات القوة الشرائية وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وبهذا تصبح القيم المحاسبية متجانسة على مستوى قيمة وحدة القياس مما يسمح بتجميعها أو مقارنتها.

2.1. افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر

يؤدي عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار عند حساب أقساط الاهتلاك إلى عدم الدقة في حساب تكلفة الإنتاج، وهذا راجع إلى أن كل عناصر تكلفة الإنتاج تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج ما عدا الاهتلاك الذي يكون مقوما بالتكلفة التاريخية، وعليه تصبح تكلفة الإنتاج غير صحيحة ومضللة في اتخاذ القرارات.

في نفس الوقت عند احتساب صافي الربح أو النتيجة، يكون الاهتلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية للأصل، وعلى العكس تكون الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة مقومة بالقيمة الجارية، فعند تخفيض الاهتلاك من الإيرادات هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الاهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر.

كما أن عملية الاهتلاك تهدف إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في الأصل، غير أن في نهاية حياة الأصل المهتلك وفي معظم الحالات لا تكفي أن أقساط الاهتلاك المجمعة لشراء أصل جديد بنفس المميزات، ولمعالجة هذا القصور تقوم المؤسسة بحجز جزء من الأرباح في شكل احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة.

---

[1] - محمد قوادري، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص: 29-30.

2. عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

يمكن حصر الانتقادات التي تعرض لها مبدأ التكلفة التاريخية فيما يلي:[1]

– تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية.

– اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، وهذا يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة.

– عدم التجانس عند مقابلة إيرادات بالقيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، مما يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وهذا يؤثر على بنود حقوق الملكية.

– الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

بناء على ما سبق يتبين أن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية يمكن أن تؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن الأداء المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح، خاصة إذا كانت المؤسسة تنشط في اقتصاد عالي التضخم، بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس مالها سليما من الناحية الاقتصادية.

3. التحيز في التقييم المحاسبي

يعتبر التحيز في التقييم إحدى المشاكل التي تواجه عملية التقييم المحاسبي، ويمكن تحديده من حيث المصادر كالآتي:[2]

---

[1] – محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 166.

[2] - محمد قوادري، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 31.

- تحيز قواعد التقييم المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بنظام التقييم المحاسبي المستخدم، من خلال تحيز القيم التي تحتويها القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش نتيجة لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

- تحيز القائم بعملية التقييم

وهو التحيز الذي يرتبط بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويعود اختلاف إلى طريقة استخدامه لقواعد التقييم وليس للقاعدة نفسها.

المطلب الثالث: أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية التقييم المحاسبي

لمعالجة المشاكل المرتبطة بعملية التقييم المحاسبي تم إصدار جملة من المعايير المحاسبية الدولية من طرف لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل إحداث تغييرات في عملية التقييم المحاسبي وتصحيح الاختلال فيها، فتم إضافة بدائل وطرق جديدة للتقييم المحاسبي تحل محل التكلفة التاريخية أو تعطي الإمكانية لاستبدالها إذا لم تكن ملاءمة للتقييم المحاسبي.

1. المعايير المحاسبية الدولية المقترحة للتقييم المحاسبي

ويمكن سرد أهم المعايير والتغيرات التي أحدثتها لجنة معايير المحاسبة الدولية والمجلس في المعايير الآتية:[1]

- المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS2) المتعلق بالمخزون.
- المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (IAS11) المتعلق بعقود الإنشاء أو العقود طويلة الأجل.
- المعيار الثاني عشر (IAS12) يحدد المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة والضرائب المؤجلة.
- المعيار السادس عشر (IAS16) يعالج الممتلكات، المصانع والمعدات (الاستثمارات المادية) بالإضافة إلى الاهتلاك المرتبط لها.
- المعيار السابع عشر (IAS17) ينص على المعالجة المحاسبية من حيث التقييم والاعتراف والإفصاح لعقود الإيجار.
- المعيار الثامن عشر (IAS18) المتعلق بإيرادات الأنشطة العادية.
- المعيار التاسع عشر (IAS19) يعالج الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- المعيار المحاسبي العشرون (IAS20) يحدد المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية.
- المعيار الثالث والعشرون (IAS23) المتعلق بمحاسبة تكاليف الاقتراض.
- المعيار السابع والعشرون (IAS27) حول معالجة المساهمات في الشركات التابعة.

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p p : 18-20.

- المعيار الثامن والعشرون (IAS28) يتعلق بتقييم المساهمات في الشركات الزميلة.
- المعيار الحادي والثلاثون (IAS31) حول تقييم المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة.
- المعيار السادس والثلاثون (IAS36) المتعلق بالانخفاض في قيم الأصول.
- المعيار السابع والثلاثون (IAS37) المتعلق بالمؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة.
- المعيار الثامن والثلاثون (IAS38) حول تقييم ومحاسبة الأصول غير الملموسة.
- المعيار التاسع والثلاثون (IAS39) المتعلق بالاعتراف والقياس بالاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة أو بصفة عامة الأصول والخصوم المالية المتداولة.
- المعيار الأربعون (IAS40) يتعلق بتقييم ومحاسبة عقارات التوظيف.
- المعيار الحادي والأربعون (IAS41) حول تقييم الأصول البيولوجية.
- معيار إعداد التقارير المالية الخامس (IFRS5) يحدد المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والأنشطة المتوقفة.

2. بدائل التقييم المقترحة من طرف المعايير المحاسبية الدولية

لم تقم المعايير المحاسبية الدولية بإلغاء التقييم بالتكلفة التاريخية بل بالإضافة إلى هذا المبدأ أقرت بعض المعايير المحاسبية بدائل تقييم لمعالجة بعض المشاكل المحاسبية، وتتمثل هذه البدائل فيما يلي:

– صافي القيمة القابلة للتحصيل

هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط العادي بعد طرح التكاليف التقديرية اللازمة لتهيئة المخزون وإتمام عملية البيع.[1]

الفرق بين صافي القيمة القابلة للتحصيل والقيمة العادلة هو أن الأولى تمثل المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه فهي قيمة خاصة بالمؤسسة في حين أن القيمة العادلة تمثل المبلغ الذي يتم به مبادلة الأصل بين طرفين في السوق فهي ليست قيمة خاصة بالمؤسسة بل تتحدد وفق معطيات السوق.

– القيمة القابلة للتحقيق

هي قيمة المبلغ النقدي أو ما يعادل المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا في إطار بيع منظم للأصل، أو هي قيمة المبلغ غير المخصوم أو ما يعادله المطلوب حاليا لتسوية الخصم في ظل نشاط تجاري عادي.[2]

---

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 42.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 100.

– القيمة النفعية

هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الاستخدام المستمر للأصل والتنازل عنه في نهاية عمره الإنتاجي.[1]

– القيمة الحالية (المخصومة)

تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل للخصم إلى قيمتها الحالية.

– التكلفة الحالية أو تكلفة الإحلال الجارية أو(القيمة الجارية)

وهي تمثل الثمن النقدي أو ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن دفعه حاليا للحصول على نفس الأصل أو أصل مماثل، وهي تمثل الثمن النقدي غير المخصوم أو ما يعادل الثمن النقدي الذي يجب دفعه حالا لتسوية خصم.[2]

– القيمة العادلة

هي القيمة التي يمكن بها مبادلة أصل أو سداد التزام بين أطراف لها الرغبة في التبادل وتحوز على قدر كاف من المعلومات وتنشط في شروط منافسة عادية وبموجب عملية تبادل حقيقية.[3]

ومن هذا التعريف يمكن استنتاج ما يلي:

– القيمة العادلة للصفقة هي تقدير نظري لمبلغ الصفقة سواء تحققت في الواقع أم لا.

– الصفقة يجب أن تكون متوازنة، ولكي تكون الصفقة متوازنة يجب أن يتحقق ما يلي:

- أن يكون جميع الأطراف في الصفقة على اطلاع وعلم جيد حول حالة الأصل أو الخصم موضوع الصفقة بالإضافة إلى شروط حيازته واستخدامه.
- الصفقة مبنية على موافقة الطرفين، هذا يعني أن أي طرف في الصفقة لا يخضع لأي قيد مادي أو معنوي أو أي ظروف اقتصادية سيئة.

– أن تتم الصفقة في ظروف منافس عادية، وهذا يعني وجود نظام للعرض والطلب في السوق مما يجعل عملية التحكيم ممكنة.

ويعتبر مفهوم القيمة العادلة أوسع وأكثر استخداما من القيمة السوقية، حيث أن القيمة العادلة تتحدد بالرجوع إلى قيمة التبادل بين أطراف مستقلة في سوق نشط، ليس مقارنة بحالات أو بعناصر أو ذات خصائص مماثلة أو عن طريق حساب صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية. وهكذا يكون التقييم بالقيمة العادلة

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مرجع سبق ذكره، 2001، الفقرة 100.

[2] – نفس المرجع أعلاه.

[3] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 435.

أكثر من مجرد معيار محاسبي جديد، حيث يمكن أن تكون الأساس لنموذج جديد للتمثيل المحاسبي للمؤسسة من خلال القوائم المالية.

3. استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة

اتجه النظام المحاسبي الدولي إلى خيار القيمة العادلة في عدة معايير محاسبية، حيث كان أول استخدام لها في إطار المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS16) لإعادة تقييم الاستثمارات الثابتة، بعد ذلك أصبح استعمال النظام المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة ملحوظا وأصبحت أكثر استخداما. الجدول الآتي يلخص المعايير المحاسبية الدولية التي اعتمدت على القيمة العادلة في التقييم مع تلخيص مستوى استخدامها:

جدول رقم 1: استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة

المعايير المحاسبية	استخدام القيمة العادلة في التقييم
المعيار السادس عشر (IAS16) الممتلكات، المصانع والمعدات	عند التقييم اللاحق للاستثمارات المادية يمكن للمؤسسة إتباع نموذج القيمة العادلة (إعادة التقييم).
المعيار السابع عشر (IAS17) عقود الإيجار	تقيم الأصول في إطار عقود إيجار التمويل في البيانات المالية للمستأجر بمقدار قيمتها العادلة.
المعيار الثامن عشر (IAS18) إيرادات الأنشطة العادية	التسجيل المحاسبي بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، وتسجيل الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل المستلم كإيراد مالي.
المعيار العشرون (IAS20) الإعانات الحكومية	التقييم بالقيمة العادلة للإعانات الحكومية غير النقدية.
المعيار الحادي والعشرون (IAS21) آثار التغيرات في أسعار صرف	المعاملات بالعملة الأجنبية يجب أن تسجل بعملة التقرير وباستخدام سعر صرف بين العملتين بتاريخ المعاملة.
المعيار الثامن والعشرون (IAS28) تقييم المساهمات في الشركات الزميلة	إذا توفت للمؤسسة أسعار معلنة لمساهماتها في المؤسسات الزميلة المدرجة في البورصة يجب الإفصاح عن قيمتها العادلة.
المعيار الثامن والثلاثون (IAS38) الاستثمارات غير الملموسة	يمكن للمؤسسة تقييم استثماراتها غير الملموسة بالقيمة العادلة بعد تقييمها الأولي بالتكلفة إذا توفر سوق نشط لمثل هذه الاستثمارات.
المعيار التسع والثلاثون (IAS39) الأدوات المالية – الاعتراف والقياس	هناك استخدام واسع للقيمة العادلة في هذا المعيار من التقييم الأولي والتقييم اللاحق للأدوات المالية.
المعيار الأربعون (IAS40) عقارات التوظيف	يمكن للمؤسسة أن تقيم عقارات التوظيف التي تحتفظ بها بعد تسجيلها الأولي بالتكلفة بقيمتها العادلة.
المعيار الواحد والأربعون (IAS41) الأصول البيولوجية	تقييم الأصول البيولوجية عند التسجيل الأولي وعند إعداد القوائم المالية بقيمتها العادلة بعد خصم مصاريف البيع.

المصدر: تم إعداد الجدول من طرف الباحث بناء على مراجع البحث.

4. مزايا القيمة العادلة

أدى ظهور مفهوم القيمة العادلة والتوسع في استخدامها في النظام المحاسبي العالمي من خلال معايير المحاسبة الدولية إلى فتح نقاش في الوسط المحاسبي والمالي حول مزايا وعيوب القياس بالقيمة العادلة، فبينما نموذج القياس بالتكلفة التاريخية يركز أكثر على موثوقية وموضوعية المعلومة المالية والقابلية للتحقق منها، فإن نموذج القياس بالقيمة العادلة يركز أكثر على مصداقية التقييم وتمثيله للواقع الاقتصادي أكثر من الجانب القانوني الأمر الذي يعد مهما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ القرار خاصة من طرف المستثمرين.

فالقوائم المالية التي كانت تعد بمبادئ محاسبية مصممة لتلبية حاجات الجهات الرقابية للمعلومة المحاسبية، أصبحت لا تتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتميز بحاجة المستثمرين للمعلومة المالية، وظهر توجه جديد في إعداد القوائم المالية حيث أصبحت تهتم بالواقع الاقتصادي على حساب الشكل القانوني تلبية لحاجة المستثمر للمعلومة المالية الذي أصبح بدوره المستخدم الأول للقوائم المالية، وطريقة التقييم المحاسبي المطبقة يجب أن تستجيب لهذه الغاية، الأمر الذي يرجح كفة نموذج القياس بالقيمة العادلة الذي يهتم بمصداقية التقييم وتمثيله للواقع الاقتصادي.

ويمكن تلخيص المزايا التي يقدمها القياس بالقيمة العادلة في النقاط الآتية:[1]

- المحاسبة بالقيمة العادلة تعكس التأثير الاقتصادي لعمليات المشتقات على قيمة المؤسسة.
- استخدام التقييم بالقيمة العادلة يزيد من موضوعية وحياد وشفافية وملاءمة وموثوقية المعلومة المحاسبية، وهذا كله يؤدي إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية وزيادة ثقة المستثمرين فيها.
- القيمة العادلة تعكس توجه السوق وحالة عدم التأكد التي تتسم بها توقعات التدفقات النقدية وفرص الاستثمار.
- القيمة العادلة تعطي أفضل تقدير للمخاطر المرتبطة بالأدوات المالية وتوقعات السوق.
- بالنظر إلى كثرة المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة فإن عملية التنبؤ تصبح أسهل.
- يسمح تطبيق القيمة العادلة بأفضل مقارنة بين المؤسسات كونها تخفض من إمكانية التحكيم الشخصي من طرف المسيرين.
- القوائم المالية المعدة بالقيمة العادلة تزيد من موثوقية المعلومة المالية وتعكس أكثر الواقع وتشكل أداة تحليل مالي أكثر فعالية.
- المعلومات المالية التي تقدمها القيمة العادلة ملاءمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.

[1] - Sana Taboubi, L'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la revolution : le cas tunisien, Mémoire de master professionnel en gestion et audit des risques, Ecole supérieure des sciences économiques et commerciales de Tunis, Tunis, 2007, Consulter sur Internet sur le lien : http://www.memoireonline.com/09/08/1538/m_l-information-financiere-a-la-juste-valeur-risque-enjeux-revolution-cas-tunisien7.html#toc19 , le 17/10/2012.

5. عيوب وصعوبات القيمة العادلة

بالرغم من المزايا التي يقدمها القياس بالقيمة العادلة فهي لا تخلو من الانتقادات والصعوبات نذكر منها ما يلي:[1]

- إهمال مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة.
- تذبذب القيم في السوق يمكن أن يعطي انطباع حول تذبذب في المعلومة المالية.
- قد تلجأ المؤسسة عند استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليس لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يكون للمسيرين تأثير في وضع فرضياتها، هذا الأمر قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحياد التقييم وبالتالي على الموثوقية وقابلية المقارنة.
- صعوبة الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية المعقدة مما يجعل فهم المعلومة المالية صعبا في بعض الأحيان على المستخدمين.
- قد يؤدي التذبذب في النتائج بسبب تطبيق القيمة العادلة والتقلبات في السوق إلى إيجاد غموض في نظرة المستثمرين لأداء المؤسسة.
- تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة يترتب عنه وضع نماذج قياس طويلة الأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى جهات مختصة في التقييم مما يترتب عنه تكاليف تعتبر مرتفعة، كما يتطلب القياس بالقيمة تطوير نظام المعلومات في المؤسسة ليستجيب لمتطلبات التقييم الجديدة.
- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج والأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة لمنافسين.
- التقييم بالقيمة العادلة يستند على وجود السوق وهذا الأخير يمكن الاعتماد عليه في المدى القصير ولا يستجيب لحاجات المؤسسات في التسيير على المدى البعيد.
- التقييم بالقيمة العادلة ووضع الفرضيات يتم تحت مسؤولية المسيرين وهذا يترتب عنه تكاليف متابعة ورقابة.
- نموذج القيمة العادلة لم يتوصل إلى حل من أجل تقييم الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مثل رأس المال البشري وعلاقة مع الزبائن.

المطلب الرابع: القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة

في ماي 2011، أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر(IFRS13) بعنوان قياس القيمة العادلة، قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة ويحل محل المعايير الفردية في متطلبات

[1] - Sana Taboubi, Op.cit, 2007, Consulter sur Internet sur le lien : http://www.memoireonline.com/09/08/1538/m_l-information-financiere-a-la-juste-valeur-risque-enjeux-revolution-cas-tunisien10.html#toc24 , le 17/10/2012.

قياسها عند معالجة عناصر القوائم المالية، كما يعتبر هذا المعيار كإطار تصوري للتقييم بالقيمة العادلة، على أن يدخل حيز التطبيق بداية من سنة 2013.

1. تعريف القيمة العادلة

ويعرف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو الحصول عليه عند تحويل خصم أو التزام في صفقة عادية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس[1].

عند قياس القيمة العادلة تأخذ المؤسسة في الحسبان خصائص الأصل أو الخصم محل التقييم، لأن المشاركين في السوق يعتمدون على هذه الخصائص عند القيام بعملية التقييم، ومن بين الخصائص التي يتم الاعتماد عليها ظروف الأصل ومكانه وأي قيود على بيعه أو استخدامه.

ومن خلال التعريف السابق للقيمة العادلة يمكن استنتاج العناصر الآتية:

– الصفقة

يتطلب تعريف القياس بالقيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر أن السعر الذي يتم به بيع الأصل أو تحويل الالتزام يتم تحديده ضمن صفقة عادية بين متعاملين في ظل ظروف السوق الحالية وفي السوق الأساسية للأصل أو الالتزام، وفي حالة عدم توفره في السوق الأكثر أفضلية.

– المشاركون في السوق

عند قيام المؤسسة بقياس القيمة العادلة ينبغي أن تستخدم الأحكام التي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم، على اعتبار أنهم متعاملون اقتصاديون يتصرفون في إطار أفضل مصالحهم الاقتصادية.

– السعر

يستخدم سعر السوق الأساسية للأصل أو الخصم أو سعر أفضل سوق إن لم توجد سوق أساسية لقياس القيمة العادلة دون إدماج تكاليف الصفقة التي قد تتحملها المؤسسة فيما لو تتم الصفقة فعلا، حيث أن تكاليف الصفقة ليست خاصية في الأصل أو الخصم وتختلف حسب الطريقة التي تدخل بها المؤسسة الصفقة.

2. القيمة العادلة للأصول غير المالية

تحديد القيمة العادلة للأصول غير المالية يأخذ في الحسبان قدرة المشاركين في السوق على توليد منافع اقتصادية من خلال أعلى وأفضل استخدام للأصل وبيعه إلى مشارك آخر في السوق والذي يستخدمه بنفس الشكل.

[1] - International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standard 13 (IFRS13): Fair Value Measurement, 2011, Paragraph 9.

المقصود هنا بأعلى وأفضل استخدام لأصل غير مالي أن:[1]

- استخدامه ممكن ماديا من خلال الخصائص المادية للأصل كموقعه وحجمه.
- مسموح به قانونيا بمراعاة وجود أي قيود قانونية على استخدام الأصل.
- وإذا كان استخدام الأصل ممكن ماديا ومسموح به قانونيا، هل هذا الاستخدام يولد دخلا كافيا أو تدفقات نقدية لإنتاج عائد الاستثمار الذي يطلبه المشاركون في السوق من الاستثمار في هذا الأصل والموجه لهذا الاستخدام.

يتحدد أعلى وأفضل استخدام بناءا على النقاط الثلاثة السابقة ومن خلال منظور المشاركين في السوق للأصل حتى وإن كانت المؤسسة تعتزم استخدام مختلف له، ومع ذلك يعتبر أن الاستخدام الحالي للأصل من طرف المؤسسة هو أعلى وأفضل استخدام إلا إذا كانت هناك عوامل في السوق أو عوامل أخرى تشير إلى أن استخدام مختلف للأصل من طرف المشاركين في السوق قد يؤدي لتعظيم قيمة الأصل.

3. القيمة العادلة للخصوم وأدوات حقوق الملكية

يرتكز قياس القيمة العادلة للخصوم وأدوات حقوق الملكية على فرضية أن الخصم أو حق الملكية سوف يتم تحويله إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، على أن يبقى الخصم مستحقا والتحويل مطلوب للوفاء بالالتزام، فالخصم لا يتم تسديده بالمقابل ولا يتم إطفاؤه بتاريخ القياس. كما أن أداة حق الملكية تبقى مستحقة وأن التحويل يكون على مستوى الحقوق والالتزامات المرتبطة بها، فحق الملكية في هذه الحالة لا يتم إلغاؤه أو إطفاؤه بتاريخ القياس.

في حالة ما لم يتوفر سعر معروض لتحويل خصم أو أداة حق ملكية مماثلة أو مشابهة للخصم أو أداة حق الملكية محل التقييم، وكان هناك خصم أو أداة حق ملكية مماثلة محتفظ بها من طرف آخر كأصل، تقوم المؤسسة بقياس القيمة العادلة للعناصر محل تقييم من خلال منظور المشاركين في السوق والذين يحتفظون بالعناصر المماثلة كأصول، أما إذا لم تتوفر جهة تحتفظ بعناصر مماثلة كأصول فتعتمد المؤسسة في تحديد القيمة العادلة على تقنيات التقييم.

4. القيمة العادلة للأصول المالية والخصوم المالية

إذا كانت المؤسسة تحوز مجموعة أصول وخصوم مالية معرضة لمخاطر الائتمان، وإذا كانت المؤسسة تسير هذه المجموعة على أساس صافي قيمتها بالنظر إلى المخاطر المعرضة لها، يمكن للمؤسسة قياس القيمة العادلة للمجموعة على أساس السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام في ظل المخاطر المحددة.

[1] - International Accounting Standards Board, IFRS 13, Op.cit, Paragraph 28.

5. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

قد تختلف القيمة العادلة عن القيمة التي تم بها اقتناء الأصل أو تحمل الخصم (سعر الصفقة)، ومن أجل تحديد ما إذا كان هناك اختلاف بين القيمتين تعتمد المؤسسة على عوامل مرتبطة بالصفقة والأصل أو الخصم، وهذه بعض الحالات التي يمكن أن يختلف فيها سعر الصفقة عن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي:

- إذا كانت الصفقة بين أطراف ذات علاقة خاصة.
- إذا تمت الصفقة تحت الإكراه لأحد الطرفين أو كان البائع مكرها لقبول السعر.
- السوق الذي تتم فيه الصفقة يختلف عن السوق الرئيسي.

إذا ثبت أن سعر الصفقة يختلف عن القيمة العادلة للأصل أو الخصم تعترف المؤسسة بالربح أو الخسارة الناتجة عن الاختلاف ضمن حساب النتيجة.

6. تقنيات التقييم

من أجل تحديد القيمة العادلة قد تستخدم المؤسسة تقنيات تقييم مناسبة لظروف الأصل أو الخصم محل التقييم، والتي يتوفر لاستخدامها المعطيات الضرورية بالاعتماد على المدخلات الملاحظة والابتعاد قدر الإمكان عن المعطيات غير الملاحظة.

الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تحديد السعر الذي تتم به صفقة بيع أصل أو تحويل خصم بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث طرق تقييم مستخدمة على نطاق واسع هي:[1]

- طريقة السوق: وفق هذه الطريقة تستخدم الأسعار التي يقدمها السوق بالإضافة إلى المعلومات ذات الصلة عن الصفقات التي تنطوي على أصول أو خصوم مطابقة أو مشابهة.
- طريقة التكلفة: وتعكس المبلغ المطلوب حاليا لتعويض الخدمات التي يقدمها الأصل (يشار إليها بتكلفة الإحلال الجارية).
- طريقة الدخل: وفق هذه الطريقة تحول المبالغ المستقبلية المتمثلة في المداخيل أو التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة إلى مبلغ حالي واحد مخصوم (مستحدث)، القيمة العادلة وفق هذه الطريقة تعكس توقعات السوق الحالية للمبالغ المستقبلية.

تستخدم المؤسسة طريقة تقييم واحدة كما يمكنها أن تستخدم عدة طرق تقييم بالتزامن، وتطبق طريقة التقييم المستخدمة باستمرار وثبات وأي تغيير في طريقة التقييم المتبعة أو في طريقة تطبيقها ينبغي أن يكون مبررا بنتائج قياس أكثر تمثيلا للقيمة العادلة.

[1] - International Accounting Standards Board, IFRS 13, Op.cit, Paragraph 26.

7. مدخلات تقنيات التقييم

عند استخدام تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلاءم مع خصائص الأصل أو الخصم والتي يعتمد عليها المشاركون في السوق عند الدخول في أصل أو خصم مماثل، ويصنف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات[1]:

- المستوى الأول: تعطى الأولية للمعطيات التي تقدمها الأسواق النشطة ممثلة في الأسعار المعلنة للأصول والخصوم المطابقة.
- المستوى الثاني: يتمثل في المدخلات الأخرى غير الأسعار المعلنة للأصول والخصوم المطابقة ويتضمن الأسعار المعلنة لأصول وخصوم مماثلة في أسواق نشطة، والأسعار المعلنة للأصول والخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة بالإضافة إلى مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول والخصوم محل التقييم.
- المستوى الثالث: يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم، وتستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة، كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر. والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق، ويتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم.

[1] - International Accounting Standards Board, IFRS 13, Op.cit, Paragraph 72.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل يتبين بأن المحاسبة كنظام لتنظيم المعلومة المالية تهدف إلى جمع، تحليل ومعالجة البيانات والمعطيات المتعلقة بالتعاملات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وفق مبادئ متعارف عليها من أجل توفير معلومة مالية تقدم الصورة الحقيقية عن المؤسسة ونتائجها في شكل قوائم مالية، تكون مفيدة ونافعة في عملية اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

وتتوقف صحة القرارات التي تتخذها الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بدرجة كبيرة على صحة ومصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ودقتها في التمثيل الصادق، إلا أن اختلاف القواعد والمبادئ التي تقوم عليها الممارسة المحاسبية بين مختلف بلدان العالم أصبحت إشكالا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فظهرت مساعي من قبل الهيئات الوطنية لبعض الدول والمنظمات الإقليمية والدولية لتضييق هذه الاختلافات المحاسبية، ووضع لغة مشتركة وموحدة للقوائم المالية التي تُعدها مختلف المؤسسات في مختلف البلدان.

طرحت في البداية فكرة اعتماد المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما نظرا للهيمنة الاقتصادية والسياسية الأمريكية، لكن سرعان ما تم التخلي عن هذا الاتجاه بسبب إعدادها دون أي مشاركة من خارج الولايات المتحدة الأمريكية، فكان البديل هو المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ثم عن مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد، وقد عرفت هذه المعايير قبولا عاما من معظم دول العالم، ومكنت من وضع قوائم مالية تتميز بخصائص نوعية محددة تلبي احتياجات مستخدميها.

كما تم من خلال هذا الفصل التطرق إلى التقييم المحاسبي الذي يمثل جوهر العمل المحاسبي، فبدون فهم ما يتم تقييمه وكيف يتم تقييمه يستحيل الفهم الجيد للمعلومة المالية. ورغم أن مبدأ التكلفة التاريخية هو المبدأ الأساسي والأول المعتمد في التقييم المحاسبي ويتوافق مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات التي وجهت إليه كونه يتجاهل أو يتناقض في نفس الوقت مع فروض محاسبية أخرى كفرض ثبات وحدة النقد أو ما ينتج عنه من مقابلة إيرادات مقيمة بالقيمة الجارية مع مصاريف مقيمة بالتكلفة التاريخية مما ينتج عن هذا حالة عدم تجانس.

كل هذا أدى إلى ظهور طرق بديلة مقترحة في عملية التقييم المحاسبي تبنتها المعايير الصادرة عن الهيآت العالمية والمهنية في مجال المحاسبة، وعلى رأسها المعايير الصادرة عن لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية التي تطرقت إلى مشاكل الاعتراف والتقييم المحاسبي ونصت على وجوب استخدام طرق بديلة لمبدأ التكلفة التاريخية في التقييم المحاسبي لبعض عناصر القوائم المالية مثل القيمة العادلة والقيمة القابلة للتحقيق وثبت التقييم عن طريق التكلفة التاريخية لبعض العناصر الأخرى.

بعد معرفة الإطار النظري والعالمي للمحاسبة والتقييم المحاسبي سنحاول من خلال الفصلين المواليين معرفة الطرق المتبعة في تقييم عناصر القوائم المالية في إطار المعايير الدولية للمحاسبة وهذا من خلال تناول كل عنصر على حدا.

الفصل الثاني

تقييم الأصول غير المتداولة

وفق معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثاني: تقييم الأصول غير المتداولة وفق معايير المحاسبة الدولية

يعتبر التقييم المحاسبي أهم مرحلة في إعداد القوائم المالية حيث يتم تقييم عناصرها قبل القيام بعملية التسجيل بهدف نشرها أو الإفصاح عنها لمختلف مستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، ونظرا لأهمية التقييم المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبر عن واقع المؤسسة، سعت لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد إلى إعداد ووضع مجموعة من المعايير المحاسبية لمعالجة كل عنصر من عناصر القوائم المالية على حدا حيث أخذ موضوع التقييم حيزا كبيرا من هذه المعايير.

ونظرا لتوسع وتعدد عناصر القوائم المالية والمعايير الخاصة بها التي تعالج متطلبات قياسها، تقتصر هذه الدراسة على العناصر الأكثر أهمية في القوائم المالية وعلى المعايير التي تعالج الأحداث المالية الأكثر انتشارا في المؤسسات الاقتصادية وبالتفصيل الممكن في إطار حدود الدراسة. وفي نفس الوقت تركز هذه الدراسة من خلال الفصل الثاني والثالث على كيفية الاعتراف ببنود القوائم المالية وقياسها وتقييمها في إطار المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية الصادرة عن لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

وحتى يتم إبراز ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية حول تقييم الأصول غير الجارية تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- الممتلكات، المصانع والمعدات (الاستثمارات المادية) والأصول غير الملموسة التي عالجتها معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيارين السادس عشر والثامن والثلاثون (IAS16 وIAS38)؛

- عقارات التوظيف، الأصول البيولوجية والأصول المتنازل عنها الواردة على الترتيب ضمن معايير المحاسبة الدولية الأربعون والواحد والأربعون ومعيار إعداد التقارير المالية الخامس (IAS40 و IAS41 وIFRS5)؛

- الاستثمارات المالية كما وردت ضمن معايير المحاسبة الدولية السابع والعشرون والثامن والعشرون والواحد والثلاثون (IAS27، IAS28 و IAS31).

المبحث الأول: تقييم الاستثمارات المادية والأصول غير الملموسة

تعالج معايير المحاسبة الدولية كل من الاستثمارات المادية والأصول المعنوية بموجب معيارين أساسيين هما معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات، المصانع والمعدات ومعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الأصول غير الملموسة، بالإضافة إلى معيار مكمل هو المعيار السادس والثلاثون تدني قيمة الأصول، من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى هذه المعايير الثلاثة، كما توجد معايير أخرى تعالج حالات خاصة من الاستثمارات سيتم التطرق إليها في المبحث الموالي.

المطلب الأول: الممتلكات، المصانع والمعدات (الاستثمارات المادية – IAS16)

صدر معيار المحاسبة الدولي 16 الاستثمارات المادية بهدف إيضاح المعالجة المحاسبية للاستثمارات المادية بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية التفريق والتمييز بين المعلومات المتعلقة باستثمارات المؤسسة في هذا العنصر والمعلومات المتعلقة بإنفاق المؤسسة على استثماراتها المادية والمعلومات المتعلقة بالتغيرات في هذه الاستثمارات.

يتم تطبيق هذا المعيار على الاستثمارات المادية إلا في الحالات التي يفرض فيها معيار آخر معالجة مختلفة، كما هو الحال مع الاستثمارات الموجهة للتنازل عنها التي تتم معالجتها وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 والأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي للمحاسبة 41 وعقارات التوظيف وفق المعيار الدولي للمحاسبة 40، كما لا يطبق هذا المعيار على حالات خاصة من الأصول المادية التي تتم معالجتها وفق معايير خاصة بكل صنف مثل الأصول تحت عقود الإيجار التمويلي والأراضي والمباني المحتفظ لها لغايات استثمارية.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 16

قدم هذا المعيار المصطلحات الآتية بالمعاني الموالية:[1]

– **القيمة المحاسبية الصافية** هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد خصم مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

– **التكلفة** هي مبلغ الخزينة أو مقابل الخزينة المدفوع، أو القيمة العادلة لأي مقابل مدفوع من أجل الحصول على أصل لحظة حيازته أو إنشائه.

– **القيمة القابلة للاهتلاك** هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية مخصوم منها القيمة المتبقية بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

– **الاهتلاك** هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك لأصل معين على مدة منفعته.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 118.

– **القيمة العادلة للأصل** هي القيمة التي يمكن بها مبادلة الأصل بين أطراف لها الرغبة في التبادل وتحوز على قدر كاف من المعلومات وتنشط في شروط منافسة عادية.

– **تدني القيمة** هو النقص في القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة القابلة للتحقيق.

– **الاستثمارات المادية** هي أصول مادية تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في العملية الإنتاجية أو توريد السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها في الإدارات، على أن يكون هذا الاستخدام على عدة فترات.

– **القيمة القابلة للتحقيق** هي أعلى قيمة بين القيمة العادلة للأصل مخصوم منها تكاليف التنازل عنه وبين قيمته النفعية.

– **القيمة المتبقية للأصل** هي المبلغ المتوقع الحصول عليه حاليا من بيع الأصل بعد خصم مصاريف البيع إذا كان الأصل قد وصل إلى الحالة المتوقع الوصول إليها في نهاية عمره الإنتاجي.

– **العمر الإنتاجي المقدر للأصل** (فترة المنفعة) هي الفترة التي المؤسسة استخدام الأصل فيها، أو عدد الوحدات الإنتاجية أو وحدات مماثلة المتوقع الحصول عليها من الأصل.

2. التسجيل المحاسبي

يتم الاعتراف بالاستثمار الثابت وتسجيل تكلفته ضمن الأصول الثابتة إذا وفقط إذا كان:[1]

– من المحتمل أن تعود المنافع الاقتصادية لهذا الأصل إلى المؤسسة.

– يمكن قياس تكلفة الأصل بمصداقية.

3. التكاليف الأولية والتقييم عند التسجيل الأولي

الاستثمار الذي يحقق شروط تسجيله كأصل يتم تقييمه بتكلفته[2]، وتتمثل التكاليف التي تدخل في حساب تكلفة الاستثمار الثابت فيما يلي:

– سعر شراء الاستثمار بالإضافة إلى رسوم الجمركة والضرائب غير المسترجعة بعد استبعاد التخفيضات التجارية والمالية.

– كل التكاليف المباشرة التي تدخل في عملية نقل وتجهيز الأصل إلى المكان والحالة التي تسمح باستغلاله على الوجه الذي اقتني من أجله.

– التقدير الأولي لتكاليف إزالة الأصل (التفكيك) وتهيئة الموقع الذي كان الأصل عليه إلى الحالة التي كان عليها وهذا إذا كانت المؤسسة ملتزمة بذلك ة التي تقيم بالقيمة المحينة للمبلغ المتوقع دفع في نهاية مدة منفعة الأصل.

---

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 252.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (IAS16): الممتلكات المصانع والمعدات، 2009، الفقرة 15.

تتوقف المؤسسة عن إدماج التكاليف في القيمة المحاسبية للاستثمار الثابت عندما يصبح في المكان وعلى الحالة الضرورية التي تسمح باستغلاله، وقد تقوم المؤسسة بتحمل تكاليف لها علاقة بإيصال الأصل إلى الحالة المرجوة ولكن هذه التكاليف ليست بالضرورية لتحقيق ذلك، في هذه الحالة لا تقوم المؤسسة بإدماجها في القيمة المحاسبية للاستثمار وتسجل ضمن النتيجة.

قد تتم مبادلة استثمار ثابت مقابل أصل ثابت غير نقدي أو أكثر، في هذه الحالة تقيم تكلفة هذا الاستثمار عن طريق قيمته العادلة إلا في الحالات الآتية:

- عملية المبادلة تفتقد للصفة التجارية، أو
- من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل المكتسب والمتنازل عليه بصفة موثوق فيها.

وفي حالة ما إذا لم يقيم الأصل المكتسب بالقيمة العادلة، يتم تقييم تكلفته بالقيمة المحاسبية للأصل المتنازل عنه.

يتم تحديد تكلفة الأصل الذي تنتجه المؤسسة بنفسها لاستخدامه في نشاطها بنفس الطريقة وبالاعتماد على نفس المبادئ المطبقة على الاستثمارات المقتناة.

4. التكاليف اللاحقة والتقييم اللاحق

قد يترتب عن امتلاك استثمار معين من طرف المؤسسة واستغلاله تكاليف لاحقة تتحملها المؤسسة بعد دخول الاستثمار مرحلة الاستغلال، تختلف المعالجة المحاسبية لمثل هذه التكاليف حسب طبيعتها.

1.4. التكاليف اللاحقة

تطبق المؤسسة المبادئ الآتية عند معالجة التكاليف اللاحقة التي تتحملها بعد دخول الاستثمار مرحلة الاستغلال:[1]

- لا تسجل المؤسسة في القيمة المحاسبية للاستثمار الثابت تكاليف الصيانة اليومية للأصل، ويتم تسجيل هذه التكاليف في حسابات النتيجة عندما يتم تحملها، وتتمثل تكاليف الصيانة أساسا في اليد العاملة والمواد المستهلكة كما تتضمن قطع الغيار الصغيرة.
- قد تتطلب بعض قطع الغيار في الاستثمار الثابت عملية تغيير واستبدال على فترات منتظمة ومحدد بعد عدد معين من ساعات العمل أو الوحدات المنتجة، في هذه الحالة إذا توفرت شروط التسجيل المحاسبي يتم تسجيل القطع الجديدة في القيمة المحاسبية للاستثمار بعد استبعاد قيمة القطع المستبدلة من القيمة المحاسبية للأصل. كما يمكن أن يتطلب استغلال استثمار معين القيام بعملية مراقبة وفحص دورية قد تتضمن استبدال بعض

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 119.

أجزائه، إذا تحققت شروط التسجيل المحاسبي يتم تسجيل تكلفة العملية ضمن القيمة المحاسبية للاستثمار، ويتم استبعاد أي قيمة متبقية من قيمة العملية السابقة.

– تعتبر تكلفة الاستثمار الثابت المبلغ النقدي المعادل في تاريخ التسجيل المحاسبي، وإذا كان تسديد مبلغ الاستثمار عن طريق الاقتراض يتم تسجيل الفرق بين المبلغ نقدا ومجموع تسديدات القرض كمصاريف مالية على فترة القرض.

2.4. التقييم اللاحق للاستثمار

على المؤسسة اعتماد أحد النموذجين المواليين في عملية التقييم بعد التسجيل المحاسبي الأولي كسياسة محاسبية لمعالجة الاستثمارات المادية، كما يجب عليها تطبيق نفس السياسة على كامل صنف الأصول:[1]

1.2.4. نموذج التكلفة

وفق نموذج التكلفة، وبعد التسجيل المحاسبي للاستثمار الثابت كأصل، يجب تسجيله وفق تكلفته مستبعد منها مجموع الاهتلاك المطبق ومجموع التدني في قيمة الاستثمار.

2.2.4. نموذج إعادة التقييم

وفق نموذج إعادة التقييم وبعد تسجيل الاستثمار الثابت كأصل إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة لهذا الاستثمار بصفة موثوق بها، يجب تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقييمها منقوص منها مجموع الاهتلاك المستقبلي ومجموع التدني في القيمة المستقبلي. ويجب القيام بعملية إعادة التقييم بصفة منتظمة حتى لا تختلف القيمة المحاسبية عن القيمة التي تم تحديدها باستعمال القيمة العادلة بشكل ملحوظ في نهاية فترة التقرير.

يتم تحديد القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة بالاعتماد على القيمة السوقية وحسب رأي خبراء مختصين ومؤهلين في تقييم مثل هذه الأصول، أما القيمة العادلة لتجهيزات الإنتاج فيتم قياسها وفق القيمة السوقية المحددة من طرف الخبراء المختصين. وعند القيام بإعادة تقييم استثمار معين يجب إعادة تقييم كل استثمارات الفئة التي ينتمي إليها وهي مجوع الاستثمارات من نفس الطبيعة أو ذات نفس الاستعمال.

عند إعادة تقييم استثمار ثابت تتم معالجة مجمع الاهتلاك بإحدى الطريقتين الآتيتين:

– تعدل تناسبيا بالتغيير في القيمة المحاسبية الإجمالية للأصل بشكل يجعل القيمة المحاسبية عند التقييم تساوي مبلغ إعادة التقييم.

– تخفض من القيمة المحاسبية الإجمالية والصافية من أجل الحصول على مبلغ إعادة التقييم.

عندما ترتفع القيمة المحاسبية لاستثمار معين بعد إعادة تقييم، يتم تسجيل الارتفاع في القيمة ضمن حسابات النتيجة ويتم تجميعه ضمن الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم، وهذا من أجل تغطية أية

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (IAS16)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 29.

تدني في القيمة ناتج عن إعادة تقييم سابقة لنفس الأصل، ويتم اعتماد نفس الطريقة في حالة ما إذا ترتب عن إعادة التقييم قيمة أقل من القيمة المحاسبية للأصل، أين يتم تسجيل التدني في القيمة ضمن حسابات النتيجة، بالمقابل يتم تحميل تدني القيمة ضمن الأموال الخاصة في حساب فرق إعادة التقييم في حدود رصيد ارتفاع قيمة هذا الأصل والذي تم تسجيله سابقا.[1]

يتم ترحيل رصيد فرق إعادة التقييم الخاص بأصل معين والمسجل ضمن الأموال الخاصة إلى حساب النتيجة غير الموزعة وهذا عندما يتم إحالة الاستثمار خارج الخدمة أو يتم التنازل عنه وإخراجه من المحاسبة، كما يمكن ترحيل فرق إعادة التقييم تدريجيا مع التقدم في استخدام الأصل، ويكون المبلغ المرحل في هذه الحالة هو الفرق بين الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة المحاسبية المعاد تقييمها للأصل والاهتلاك المحسوب على أساس التكلفة الأولية للأصل.

5. الاهتلاك

يتم تحديد المبلغ القابل للاهتلاك للأصل باستبعاد القيمة المتقية عند نهاية عمره الإنتاجي، ويمكن أن ترتفع القيمة المتبقية للأصل حتى تصل أو تتعدى القيمة المحاسبية للأصل، في هذه الحالة يكون الاهتلاك منعدم إلى أن تعود القيمة المتبقية للأصل إلى الانخفاض أقل من القيمة المحاسبية للأصل.

من أجل حساب قيمة الاهتلاك يتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك لكل أصل على عمره الإنتاجي. كما يجب إعادة تقييم القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي على الأقل مرة مع نهاية كل سنة، وإذا كانت النتائج المتحصل عليها تختلف عن التقديرات السابقة يتم معالجة الفرق كتغير في التقديرات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الثامن.[2]

ويجب أن تقوم المؤسسة باهتلاك كل جزء من الاستثمار له تكلفة معتبرة مقارنة مع التكلفة الكلية للاستثمار بشكل منفصل، من أجل ذلك يجب أن تقوم المؤسسة عند تسجيل الأصل كاستثمار ثابت توزيع تكلفته على الأجزاء الأساسية المكونة له ليتم اهتلاك كل جزء منها بشكل منفصل، وإذا كان أحد الأجزاء الأساسية للاستثمار له نفس مدة وطريقة الاهتلاك مع جزء آخر لنفس الاستثمار، في هذه الحالة يتم تجميعهما من أجل تحديد قيمة الاهتلاك للجزأين معا.[3]

تبدأ المؤسسة في عملية اهتلاك الاستثمار من اللحظة التي يصبح فيها الأصل قابل لدخوله الخدمة، أي عندما يصبح في المكان وعلى الحالة التي تسمح باستغلاله كما كان مخططا له، وتتوقف المؤسسة عن اهتلاك الأصل من التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الاستثمار في خانة الموجه للتنازل عنه أو خروجه الخدمة.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (IAS16)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 39 و40.

[2] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 126.

[3] - Idem, p : 125.

عادة يتم استغلال المنافع الاقتصادية المتأتية عن الاستثمار الثابت نتيجة استعماله، إلا أنه في بعض الحالات ونتيجة لعوامل متعددة تنخفض المنافع الاقتصادية المستقبلية والمتوقع الحصول عليها من الاستثمار الثابت دون استعماله وهذا يرجع لعوامل تقنية أو تجارية، لأجل هذا يتم الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية لتحديد العمر الإنتاجي للأصل:

- الاستعمال المتوقع للاستثمار ويتم تقديره حسب الطاقة الإنتاجية للأصل.
- برامج الصيانة.
- التقدم التكنولوجي والتغير التجاري.
- القيود القانونية أو ما يشابهها فيما يخص استعمال الأصل.

يتحدد العمر الإنتاجي للاستثمار بحسب المنفعة التي يقدمها للمؤسسة، وقد تكون سياسة تسيير الأصول في المؤسسة تقتضي بالتنازل عن الأصل بعد فترة محددة من الاستعمال أو بعد استهلاك قدر معين من المنافع الاقتصادية للأصل، كنتيجة لذلك قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقل من حياته الاقتصادية فتحديد العمر الإنتاجي للأصل راجع إلى تحكيم خاص بالمؤسسة يكون مبني على تجارب سابقة مع أصول مماثلة.

ينبغي أن تعكس طريقة الاهتلاك المتبعة للاستثمار الثابت نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية له من طرف المؤسسة، كما يتم إعادة النظر في طريقة الاهتلاك المتبعة لكل أصل في نهاية كل فترة مالية على الأقل، وإذا حدث تغير مهم في نمط استهلاك المنافع الاقتصادية، يجب تغيير طريقة الاهتلاك المتبعة بما يتلاءم مع النمط الجديد لاستهلاك المنافع الاقتصادية.

يمكن استخدامها عدة طرق للاهتلاك من أجل توزيع المبلغ القابل للاهتلاك على عمر الإنتاجي للاستثمار. هذه الطرق تتضمن طريقة الاهتلاك الثابت والتي ينتج عنها قسط اهتلاك ثابت طيلة العمر الإنتاجي للأصل إذا لم تتغير القيمة المتبقية للاستثمار. أما طريقة الاهتلاك المتناقص فتعطي قسط اهتلاك متناقص طيلة العمر الإنتاجي للأصل. في حين أن طريقة الاهتلاك حسب الوحدات المنتجة فتعطي قسط اهتلاك يعكس الاستعمال الحقيقي للاستثمار. وتختار المؤسسة طريقة الاهتلاك التي تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للاستثمار.[1]

المطلب الثاني: الأصول غير الملموسة (IAS38)

يهدف معيار المحاسبة الدولي 38 إلى تحديد المعالجة المحاسبية لنوع خاص من الأصول هو الأصول المعنوية التي لم تتم معالجتها في أي معيار آخر، ويفرض على المؤسسات تسجيل الأصل المعنوي في حالة ما إذا توفرت فيه شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار طريقة تقييم الأصول المعنوية والمعلومات التي يجب تقديمها حولها، ويستثنى

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (IAS16)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 62.

من نطاق هذا المعيار الأصول المالية المتأتية عن المساهمات في المؤسسات والخاضعة لمعايير خاصة بالإضافة للأدوات المالية التي تتم معالجتها وفق المعيار المحاسبي 32 و39 وفارق الاقتناء.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 38

جاء معيار المحاسبة الدولي بالمصطلحات الآتية وفق معاني محددة كما يلي:[1]

– **سوق نشطة** هي سوق تتوفر فيها الشروط الآتية:

- العناصر المتبادلة في هذا السوق متجانسة.
- في أي لحظة يتوفر فيه عدد من البائعين وعدد من المشترين.
- الأسعار موضوعة تحت تصرف مرتادي السوق.

– **الأصل** هو مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة حدث سابق وينتظر منه تحقيق منافع اقتصادية تعود للمؤسسة.

– **التطوير** هو تطبيق لنتائج البحث أو معارف أخرى على برنامج أو نموذج بهدف إنتاج مواد، أجهزة، نظام أو خدمة تكون جديدة أو محسنة بعد تعديلها وهذا قبل البدء في تسويقها أو استعمالها.

– **البحث** هو تحقيق مبرمج من طرف المؤسسة بهدف اكتساب مفاهيم ومعرفة علمية وتقنية جديدة.

– **الأصول المعنوية** هي أصول يتحقق فيها شرط القابلية للتعريف أو التحديد ويحدث هذا عندما يكون الأصل قابل للفصل عن المؤسسة أو التنازل عنه أو إيجاره أو مبادلته بأصل آخر، كما يتحقق شرط القابلية للتحديد إذا ترتب عن الأصل حقوق تعاقدية أو قانونية بحيث تكون هذه العقود قابلة أو غير قابلة للتنازل أو الفصل عن المؤسسة أو عن باقي الحقوق والالتزامات.

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

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

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 403.

2. التسجيل المحاسبي

يتم تسجيل الأصل كأصل معنوي ضمن ميزانية المؤسسة إذا وفقط إذا توفرت فيه الشروط الآتية:[1]

- المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل تعود إلى المؤسسة.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق فيه.
- الأصل يحقق شروط اعتباره كأصل معنوي والمذكورة ضمن تعريف الأصل المعنوي.

3. التكاليف الأولية والتقييم عند التسجيل الأولي

تتضمن تكلفة الأصل المعنوي الذي تتم حيازته بشكل منفصل من سعر شرائه بما فيه حقوق الجمركة والرسوم غير المسترجعة بعد استبعاد التخفيضات والتنزيلات بالإضافة إلى كل التكاليف المباشرة المرتبطة بتحضير وتهيئة الأصل من أجل استغلاله على الشكل المتوقع له.[2]

وفي حالة حيازة الأصل المعنوي في إطار دمج المؤسسات، وحسب المعيار الثالث لإعداد التقارير المالية (IFRS3) فإن تكلفته هي القيمة العادلة له بتاريخ حيازته والتي تعكس توقعات السوق حول احتمال أن تعود المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة.

وحسب معيار المحاسبة الدولي 38 تسجل المؤسسة الحائزة الأصل المعنوي بشكل منفصل عن الشهرة (Good will) إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة الأصل بشكل موثوق، كما يمكن للمؤسسة القيام بالتسجيل المحاسبي لمشروع بحث وتطوير قيد الإنجاز تمت حيازته إذا حقق خصائص اعتباره أصل معنوي وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به.

تقدم أسعار السوق النشط حاليا التقييم الأكثر موثوقية للقيمة العادلة للاستثمار المعنوي، والسعر المناسب لإجراء عملية التقييم هو سعر اليوم، وعندما لا تتوفر أسعار اليوم يؤخذ سعر أحدث صفقة مماثلة إذا لم يحدث تغيرات مهمة في المتغيرات الاقتصادية بين تاريخ الصفقة وتاريخ تقييم الأصل المعنوي.

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

في بعض الحالات تتم حيازة أصول معنوية بدون مقابل أو مقابل مبلغ رمزي، كالحصول عليه في إطار إعانة حكومية، هذه الحالة تحدث عندما تحول الحكومة للمؤسسة حقوق استغلال على سبيل المثال ويكون

---

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 275.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (IAS38): الأصول غير الملموسة، 2009، الفقرة 27.

استخدامها مقيدا، وفق معيار المحاسبة الدولي 20 الخاص بالمحاسبة عن الإعانات الحكومية يكون للمؤسسة الخيار بين تسجيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة أو تقوم بتسجيله مبدئيا بقيمة رمزية يضاف إليها كل تكاليف مباشرة لاحقة لها علاقة بتهيئة الأصل لاستغلاله المتوقع.

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

عادة يكون من الصعب تحديد إذا كان أصل معنوي تم انجازه داخليا يستوفي متطلبات تسجيله ضمن الأصول المعنوية، وهذا راجع إلى صعوبة تحديد أو تعريف وجوده وإمكانية أن يولد منافع اقتصادية مستقبلية تعود إلى المؤسسة ومتى وجد بالإضافة إلى صعوبة تحديد تكلفته بموثوقية.

ومن أجل الفصل إذ كان أصل معنوي مولد داخليا يستوفي متطلبات تسجيله محاسبا، تصنف المؤسسة عملية إنجازه إلى مرحلتين:[1]

- **مرحلة البحث:** ويعتبر كل أصل معنوي ناتج عن هذه المرحلة غير قابل للتسجيل المحاسبي، ويتم تسجيل التكاليف الناتجة عن هذه المرحلة ضمن حسابات النتيجة عند تحملها.

- **مرحلة التطوير:** الأصول المعنوية الناتجة عن مرحلة التطوير يتم تسجيلها ضمن الأصول المعنوية إذا استطاعت المؤسسة إثبات ما يلي:

- القابلية التقنية لإتمام الأصل المعنوي بهدف وضعه في الخدمة أو بيعه.
- نية المؤسسة في إتمام الأصل المعنوي بهدف استغلاله أو بيعه.
- قدرة المؤسسة على استغلال الأصل المعنوي أو بيعه.
- الطريقة التي يولد بها الأصل المعنوي منافع اقتصادية تعود إلى المؤسسة من خلال إثبات وجود سوق للمنتجات أو الخدمات التي يقدمها هذا الاستثمار أو سوق للأصل المعنوي في حد ذاته.
- توفر الموارد المالية والتقنية لإتمام الأصل المعنوي ووضعه في الخدمة أو بيعه.
- قدرة المؤسسة على تقييم التكاليف المرتبطة بتطوير الأصل المعنوي بموثوقية.

وتتكون تكلفة أصل معنوي منجز داخليا من مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة منذ أول تاريخ حقق فيه الأصل المعنوي متطلبات تسجيله محاسبيا، وهي كل التكاليف المباشرة المنفقة من أجل إنشاء، إنتاج وصيانة

[1] - Barry J.ESPSTEIN - Eva K. JERMAKOWICZ, International Financial Reporting Standards, Wiley, New Jersey, 2010, p : 369.

الأصل والتي تعتبر ضرورية من أجل استغلاله على الوجه المبرمج له، كما لا يمكن للمؤسسة إدماج تكاليف متعلقة بأصل معنوي ضمن تكلفته إذا كان قد تم تسجيلها مسبقا ضمن حسابات النتائج.[1]

4. التكاليف اللاحقة والتقييم اللاحق

قد تقوم المؤسسة بالإنفاق على الأصل المعنوي بعد الاعتراف به كأصل في حساباتها، وتختلف المعالجة المحاسبية لمثل هذه التكاليف حسب طبيعتها.

1.4. التكاليف اللاحقة

تتم معالجة الإنفاق اللاحق على مشاريع البحث والتطوير قيد الإنجاز وفق الحالات الآتية:

- تسجيل المصاريف ضمن حسابات النتيجة عند تحملها إذا تعلق الأمر بتكاليف بحث.
- تسجيل تكاليف التطوير كمصاريف ضمن حسابات النتيجة عند تحملها إذا لم تحقق متطلبات تسجيل الأصول المعنوية، وتسجل كتكلفة للأصل المعنوي إذا حققت شروط اعتبارها أصل معنوي.

2.4. التقييم اللاحق

ومن أجل إعادة تقييم الأصول المعنوية بعد تسجيلها ضمن الأصول تختار المؤسسة إحدى الطريقتين الموالييتين[2]:

1.2.4. نموذج التكلفة

وفق نموذج التكلفة، وبعد التسجيل المحاسبي للاستثمار المعنوي كأصل، يجب تسجيله في الحسابات بتكلفته مستبعدا منها مجموع الاهتلاك المطبق ومجموع التدني في قيمة الاستثمار.

2.2.4. نموذج إعادة التقييم

وفق نموذج إعادة التقييم، وبعد تسجيل الأصل المعنوي كأصل، إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة لهذا الاستثمار بصفة موثوق بها وبالاعتماد على سوق نشطة، يجب تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقييمها منقوص منها مجموع الاهتلاك المستقبلي ومجموع التدني في القيمة المستقبلي. ويجب القيام بعملية إعادة التقييم بصفة منتظمة حتى لا تختلف القيمة المحاسبية عن القيمة التي تم تحديدها باستعمال القيمة العادلة بشكل ملحوظ في نهاية فترة التقرير.

ولا يسمح تطبيق نموذج إعادة التقييم بإعادة تقييم أصول معنوية لم يتم تسجيلها مسبقا ضمن الأصول كما لا يسمح بالتسجيل المحاسبي الأولي للأصل المعنوي بمبلغ غير تكلفته، فلا يمكن تطبيق هذا النموذج إلا بعد التسجيل المحاسبي للأصل المعنوي بتكلفته، وإذا كان جزء فقط من تكلفة الأصل المعنوي تم تسجيلها ضمن

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (IAS38)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 65 و66.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 72.

الأصول نتيجة عدم تحقيقها لمتطلبات التسجيل إلا بعد فترة، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كافة الأصل، كما يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل المعنوي الذي تمت حيازته عن طريق إعانة حكومية والمسجل مقابل قيمة رمزية.

إذا قامت المؤسسة بتسجيل الأصل المعنوي وفق نموذج إعادة التقييم فإن كل الأصول من نفس صنفه يتم تسجيلها محاسبيا وفق نفس النموذج إلا إذا لم تتوفر سوق نشطة لهذه الأصول المعنوية في هذه الحالة يتم تقييمها وفق تكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاك ومجموع تدني القيمة.

عند إعادة تقييم أصل معنوي تتم معالجة مجمع الاهتلاك بإحدى الطريقتين الآتيتين:

- تعدل تناسبيا بالتغيير في القيمة المحاسبية الإجمالية للأصل بشكل يجعل القيمة المحاسبية عند التقييم تساوي مبلغ إعادة التقييم.
- تخفض من القيمة المحاسبية الإجمالية والصافية من أجل الحصول على مبلغ إعادة التقييم.

عندما ترتفع القيمة المحاسبية لاستثمار معين بعد إعادة تقييم، يتم تسجيل الارتفاع في القيمة ضمن حسابات النتيجة ويتم تجميعه ضمن الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم، وهذا من أجل تغطية أية تدني في القيمة ناتج عن إعادة تقييم سابقة لنفس الأصل، ويتم اعتماد نفس الطريقة في حالة ما إذا ترتب عن إعادة التقييم قيمة أقل من القيمة المحاسبية للأصل، أين يتم تسجيل التدني في القيمة ضمن حسابات النتيجة، بالمقابل يتم تحميل تدني القيمة ضمن الأموال الخاصة في حساب فرق إعادة التقييم في حدود رصيد ارتفاع قيمة هذا الأصل والذي تم تسجيله سابقا.

يتم ترحيل رصيد فرق إعادة التقييم الخاص بأصل معين والمسجل ضمن الأموال الخاصة إلى حساب النتيجة غير الموزعة وهذا عندما يتم إحالة الاستثمار خارج الخدمة أو يتم التنازل عنه وإخراجه من المحاسبة، كما يمكن ترحيل فرق إعادة التقييم تدريجيا مع التقدم في استخدام الأصل، ويكون المبلغ المرحل في هذه الحالة هو الفرق بين الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة المحاسبية المعاد تقييمها للأصل والاهتلاك المحسوب على أساس التكلفة الأولية للأصل.

5. الاهتلاك

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

تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمار المعنوي الذي له فترة منفعة منتهية عن الأصل المعنوي الذي مدة منفعته غير محددة، حيث أن الأول يخضع لعملية الاهتلاك في حين أن الثاني لا يخضع لها، ومن أجل تحديد فترة المنفعة للاستثمارات المعنوية تأخذ المؤسسة عدة عوامل مثل:

- دورة حياة المنتجات المتعلقة بالأصل والمعلومات العامة حول توقعات مدة منفعة الأصول المماثلة والمستخدمة بشكل مماثل.
- الاهتلاك التقني والتكنولوجي والتجاري للأصل.
- ثبات قطاع النشاط الذي يستخدم فيه الأصل وتطور الطلب على المنتجات والخدمات المتعلقة بالأصل.
- الأفعال المنتظرة من طرف المنافسين والمنافسين المحتملين في الحصول على منافع اقتصادية للأصل.
- مدة التحكم في الأصل والقيود القانونية حول استخدامه.
- إمكانية ارتباط مدة منفعة الأصل مع مدة منفعة أصل آخر.

لا يجب أن تتعدى مدة منفعة أصل معنوي تحوزه المؤسسة نتيجة حقوق تعاقدية أو قانونية مدة تمتع المؤسسة بهذه الحقوق، لكن يمكن أن تكون أقل إذا كانت مدة استعمال المؤسسة للأصل أقل، وإذا كان للمؤسسة إمكانية تجديد هذه الحقوق يجب على المؤسسة أن لا تدخل فترة التجديد ضمن فترة منفعة الأصل إلا إذا استطاعت إثبات إمكانية تجديدها للحقوق التعاقدية أو القانونية من خلال إثبات أنها تستطيع أن تستوفي كل شروط التجديد المستقبلية ودون تحمل تكلفة هامة مقارنة بالمنافع الاقتصادية المتوقع مقابل هذا التجديد، وفي حالة ثبوت العكس فإن هذه التكلفة تعتبر بمثابة تكلفة حيازة أصل معنوي جديد.

المبلغ القابل للاهتلاك لأصل معنوي له مدة منفعة منتهية يوزع بانتظام على مدة منفعته ابتداء من التاريخ الذي يكون فيه الاستثمار قابل للاستخدام، وهي اللحظة التي يصبح فيها في المكان وعلى الحالة الضرورية التي تسمح باستغلاله على الوجه المبرمج من طرف الإدارة.

ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المتبعة للاستثمار المعنوي نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، ويتم تطبيقها بثبات وبصفة دائمة من فترة للأخرى إلا إذا تغير نمط استهلاك المنافع الاقتصادية فيتم تغييرها إلى الطريقة التي تعكس بشكل أفضل نمط الاستهلاك الجديد، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد نمط استهلاك هذه المنافع بطريقة موثوق بها تلجأ المؤسسة إلى تطبيق طريقة الاهتلاك الثابت.

تتوقف المؤسسة عن تطبيق الاهتلاك على الأصل المعنوي في أول تاريخ بين التاريخ الذي يصنف فيه الاستثمار في خانة الاستثمارات برسم البيع أو في طريق التنازل عنها وتاريخ إخراج الاستثمار من المحاسبة. وغالبا ما تكون القيمة المتبقية للاستثمار المعنوي في نهاية مدة منفعته معدومة، إلا إذا تعهد أحد الأطراف بشراء الاستثمار في نهاية مدة منفعته أو في حالة وجود سوق نشطة لمثل هذا الاستثمار في نهاية مدة منفعته، وكان

من الممكن تحديد قيمته المتبقية بالاعتماد على هذا السوق من خلال المبلغ القابل للتحقيق عند خروج الأصل مقارنة مع أصول مماثلة تم استغلالها في ظروف مماثلة ووصلت إلى نهاية مدة منفعتها.

وتقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة المتبقية للأصل في نهاية كل فترة مالية على الأقل والتغيير في هذه القيمة يتم تسجيله وفق ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي 8 تغير التقديرات المحاسبية.

يمكن أن ترتفع القيمة المتبقية للأصل حتى تصل أو تتعدى القيمة المحاسبية للأصل، وفي هذه الحالة يكون الاهتلاك منعدم إلى أن تعود القيمة المتبقية للأصل إلى الانخفاض أقل من قيمته المحاسبية.

وفيما يخص الأصول المعنوية ذات فترة المنفعة غير المحددة فتتم إعادة اختبار فترة منفعتها في نهاية كل سنة مالية للتأكد أن متغيرات وظروف اعتبارها كذلك لا تزال قائمة، في حالة ثبوت العكس قد يكون هذا مؤشر على أن هناك تدني قيمة الأصل المعنوي وفي هذه الحالة تجري المؤسسة اختبار تدني قيمة من خلال مقارنة القيمة القابلة للتحقيق للاستثمار مع قيمة المحاسبة ويسجل أي فائض للقيمة المحاسبية عن القيمة القابلة للتحقيق كخسارة قيمته.

6. تدني القيمة

على المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة لكل الأصول المعنوية ذات فترة المنفعة غير المحددة سنويا، وفي كل مرة تظهر مؤشرات تدل على وجود تدني قيمة تقوم المؤسسة في هذه الحالة بمقارنة المبلغ القابل للتحقيق من الاستثمار مع القيمة المحاسبية وإثبات وجود تدني في القيمة، وتسجل القيمة القابلة للتحقيق كقيمة محاسبية فيما يسجل أي فائض للقيمة المحاسبية عن القيمة القابلة للتحقيق كخسارة قيمته، وسيتم من خلال المطلب الثالث من هذا المبحث التوسع أكثر في هذا الموضوع.

7. الاستبعاد من المحاسبة

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

8. فارق الاقتناء (Goodwill)

تتم معالجة فارق الاقتناء وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي الثالث (IFRS3) الذي صدر سنة 2004 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون "اندماج الأعمال"، يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتجميع المؤسسات في تاريخ الاستحواذ، ويركز بصفة أساسية على مجموعة المؤسسات التي يكون فيها مؤسسة دامجة أو مؤسسة أم ومؤسسة مستحوذ عليها أو مؤسسة تابعة.

ووفق هذا المعيار، المؤسسة الدامجة هي المؤسسة التي تتحصل على مراقبة الكيانات الأخرى التي تتجمع، وتتبع هذه المؤسسة (الدامجة) طريقة الشراء وهي الطريقة الوحيدة المستعملة عند تجميع الكيانات ولا تقبل أي طريقة أخرى، وبموجبها تقيم جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية التي يتم تحويلها بالقيمة العادلة، وهنا يتحدد فارق الاقتناء بالفرق بين المبلغ المقدم (تكلفة الاندماج) وحصة المؤسسة الدامجة في صافي الأصول القابلة للتحديد للمؤسسة المقتناة والمقيم بالقيمة العادلة.[1]

كما يعالج هذا المعيار النقاط الموالية:

- القياس المبدئي للأصول والالتزامات المحددة المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة التي تنشأ.
- التسجيل المحاسبي للالتزامات التي تنشأ نتيجة إيقاف أو تخفيض بعض الأنشطة.

المطلب الثالث: تدني قيمة الأصول (IAS36)

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي السادس وثلاثون من أجل تحديد الإجراءات والقواعد التي تطبقها المؤسسة من أجل ضمان أن أصولها ليست مسجلة بقيمة تتعدي قيمتها القابلة للتحقيق، وإذا أصبحت القيمة المحاسبية لأصل ما تتعدى قيمته القابلية للتحقيق من خلال بيعه أو استخدامه يعتبر أن الأصل قد انخفضت قيمته، ويفرض معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون في هذه الحالة على المؤسسة تسجيل تدني في قيمة هذا الأصل.

ويعرف معيار المحاسبة الدولي السادس وثلاثون تدني قيمة الأصل على أنها المبلغ الذي تزيد به القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته القابلة للتحقيق، مع العلم أن القيمة القابلة للتحقيق للأصل هي أعلى قيمة بين قيمته العادلة الصافية وقيمته النفعية.[2]

1. تحديد الأصل الذي تنخفض من قيمته

يمكن القول أن أصل معين قد انخفضت قيمته إذا أصبحت قيمته المحاسبية تفوق قيمته القابلة للتحقيق، وتعتمد المؤسسة على مجموعة من مؤشرات التي قد تكون دليلا على حدوث تدني في قيمة الأصل، إذا تحقق أحد هذه المؤشرات تقوم المؤسسة بتقدير القيمة القابلة للتحقيق للأصل ومقارنتها بقيمته المحاسبية لتحديد قيمة التدني إن وجد.

ومن المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد ما إذا تعرض أصل معين للتدني في قيمته ما يلي:

---

[1] - رشيد سفاحلو، النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، مذكرة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2011، ص : 59.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (IAS36): تدني قيمة الأصول، 2009، الفقرة 6.

– خلال فترة المحاسبية القيمة السوقية للأصل انخفضت بشكل ملحوظ نتيجة التقادم الزمني أو الاستعمال العادي له.

– تغيرات هامة حدثت أو على وشك الحدوث في المحيط التكنولوجي والاقتصادي والقانوني أو السوق الذي تنشط فيه المؤسسة يكون لها أثر سلبي على المؤسسة.

– معدل الفائدة في السوق أو معدلات عائد أخرى للسوق ارتفعت خلال الفترة المحاسبية، ومن الممكن أن يؤثر هذا الارتفاع على معدل الاستحداث المستخدم في حساب القيمة النفعية للأصل مما قد يخفض قيمته القابلة للتحقيق.

– توفر معلومات حول تقادم الأصل أو تدهور حالته.

– حدوث تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المنشأ أو من متوقع حدوثها في المستقبل القريب فيما يخص درجة أو طريقة استخدام الأصل، ويشمل هذا أيضا خطط إيقاف الأصل أو الاستغناء عنه قبل التاريخ المتوقع سابقا، أو إعادة هيكلة قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الأصل، كما تشمل أيضا إعادة تقييم فترة منفعة الأصل.

– توفر أدلة داخلة تشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أقل أو سيكون أقل من المتوقع.

بالإضافة إلى التأكد من المؤشرات السابقة تقوم المؤسسة باختبار هذه المؤشرات ليس على سبيل الحصر، فقد تكون هناك مؤشرات أخرى قد تدل على تدني قيمة الأصل يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة، وتقوم المؤسسة في نهاية كل فترة محاسبية بإجراء اختبار لوجود أي مؤشرات تدل على وقوع تدني في قيمة الأصل وإذا تحقق هذا تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحقيق.

2. تقييم القيمة القابلة للتحقيق

يحدد معيار المحاسبة الدولي 36 قيمة الأصل القابلة للتحقيق بأعلى قيمة بين قيمته العادلة الصافية من مصاريف البيع وقيمة منفعته المتمثلة في القيمة الحالية لتدفقات الخزينة المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل والتنازل عنه في نهاية فترة منفعته.[1]

قد لا يكون من الممكن للمؤسسة تحديد كل من القيمة العادلة والقيمة القابلة للتحقيق معا ويكفي أن تكون إحدى القيمتين أكبر من القيمة المحاسبية للأصل لتقوم المؤسسة بالاعتراف بتدني في قيمة الأصل.

وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحديد القيمة العادلة للأصل لغياب أي طريقة تسمح بتقديرها بموثوقية في هذه الحالة يمكن للمؤسسة الاعتماد على القيمة النفعية للأصل كقيمة قابلة لتحقيق، أما إذا تمكنت المؤسسة من تحديد القيمة العادلة للأصل الصافية من مصاريف البيع بموثوقية وكانت أكبر من قيمته النفعية تكون هي قيمته القابلة للتحقيق.

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 353.

تنطوي عملية تقدير قيمة منفعة الأصل العناصر الآتية:

– تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية التي يولدها الأصل من الاستعمال المستمر له والتصرف النهائي فيه في نهاية فترة منفعته، ويجب أن تعكس هذه العملية توقعات التغير في مبالغ التدفقات النقدية وتاريخ استحقاقها.

– تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية الذي يجب أن يعكس قيمة النقود عبر الزمن ممثلة في سعر الفائدة الحالي للسوق الذي يعكس تطلعات السوق والمخاطر خاصة بالأصل.

3. التسجيل المحاسبي لتدني قيمة الأصول

إذا كانت القيمة القابلة للتحقيق لأصل ما أقل من قيمته المحاسبية فإن هذه الأخيرة يجب تخفض إلى القيمة القابلة للتحقيق، هذا التخفيض يعتبر مقدار التدني في قيمة الأصل، ويتم الاعتراف بخسارة القيمة مباشرة ضمن حساب النتيجة إلا إذا تعلق الأمر بأصل قد تم إعادة تقييمه من قبل، ففي هذه الحالة تتم معالجة التدني في القيمة كإعادة تقييم سلبية للأصل تسجل ضمن العناصر الأخرى للنتيجة الإجمالية إذا لم تتعدى إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل.

4. معالجة الاهتلاك بعد تدني قيمة الأصل

بعد تسجيل التدني في قيمة الأصل يتم تعديل مخصصات الاهتلاك المرتبطة بالأصل للفترات المستقبلية حتى يتم توزيع القيمة المحاسبية المعدلة للأصل بعد استبعاد قيمته المتبقية على فترة منفعته المتبقية.

5. استرجاع تدني قيمة الأصول

في نهاية كل فترة محاسبية تقوم المؤسسة بالتأكد إذا توفر أي مؤشر يدل على أن أي تدني في قيمة أصل معين تم تسجيلها في فترات السابقة لم تعد قائمة أو انخفضت، إذا توفر مثل هذا المؤشر تقوم المؤسسة بتقدير القيمة القابلة للتحقيق.

إذا ثبت أن التدني في قيمة الأصل لم يعد موجود أو انخفضت قيمته فيجب أن تقوم المؤسسة بزيادة القيمة المحاسبية للأصل إلى حدود قيمته القابلة للتحقيق دون أن تتعدى القيمة المحاسبية الحد الذي كانت ستكون عليه لو أنه لم يتم الاعتراف بأية تدني في قيمة الأصل خلال الفترات المحاسبية السابقة.

ويتم تسجيل استرجاع تدني قيمة الأصل مباشرة ضمن النتيجة إلا إذا تعلق الأمر بأصل مسجل بمبلغه المعاد تقييمه وفق معيار آخر، في هذه الحالة يتم اعتبار أي استرجاع في تدني قيمة الأصل كإعادة تقييم إيجابية يتم تسجيلها ضمن العناصر الأخرى للنتيجة الإجمالية مع زيادة فارق إعادة التقييم لهذا الأصل.

المبحث الثاني: تقييم عقارات التوظيف، الأصول البيولوجية والأصول غير المتداولة بغرض البيع

من خلال هذا المبحث سيتم دراسة معايير محاسبية تتناول عناصر خاصة من الأصول تتمثل في عقارات التوظيف، الأصول البيولوجية والأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع، هذه الأصول تمت معالجتها من طرف معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية من خلال ثلاثة معايير هي على الترتيب معيار المحاسبة الدولي الأربعون والحادي والأربعون بالإضافة إلى معيار إعدادا التقارير المالية الخامس.

المطلب الأول: عقارات التوظيف (IAS40)

صدر معيار المحاسبة الدولي 40 عقارات التوظيف بهدف إيضاح المعالجة المحاسبية لهذا الصنف من الأصول، من حيث تعريفها وتقييمها وتسجيلها في المحاسبة وإعادة تقييمها ثم خروجها من المحاسبة بالإضافة إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ولا تطبق قواعد هذا المعيار على كل من الأصول البيولوجية وحقوق المناجم واحتياطات الغاز والبترول.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 40

يعرف معيار المحاسبة الدولي 40 عقارات التوظيف أنها "ممتلكات استثمارية وعقارية مثل الأراضي والمباني محتفظ بها من طرف مالكها أو مستأجر في إطار عقد إيجار تمويلي من اجل الحصول على الإيجار أو من أجل زيادة قيمتها في السوق، وليس من أجل استخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو عقارات إدارية أو بيعها في إطار النشاط العادي"[1].

يمكن تصنيف حقوق عقار تحوزه المؤسسة في إطار عقد إيجار عادي ضمن عقارات التوظيف إذا لبى متطلبات اعتباره عقار توظيف وكانت المؤسسة تتبع نموذج القيمة العادلة، وإذا اتبعت المؤسسة هذا الخيار مع العقار الذي تحوزه في إطار عقد إيجار عادي فإنه يتوجب عليها إتباع نفس نموذج القيمة العادلة على باقي عقارات التوظيف ويدخل ضمن عقارات التوظيف:

- أراضي تحتفظ بها المؤسسة من أجل الرفع من قيمتها.
- أراضي تحتفظ بها المؤسسة من أجل استخدامها مستقبلا دون تحديد طبيعة هذا الاستخدام، يتم اعتباره بمثابة عقار محتفظ به بهدف زيادة قيمته وبالتالي يدخل ضمن عقارات لتوظيف.
- عقار تمتلكه المؤسسة أو تحوزه في إطار عقد إيجار تمويلي وتقوم بتأجيره في شكل عدة عقود إيجار عادية.
- مبنى شاغر ولكن تحوزه المؤسسة بهدف تأجيره في شكل عقود تأجير عادية.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 512.

ولا تعتبر عقارات توظيف ما يلي:

- عقار تحوزه المؤسسة بهدف بيعه في إطار نشاطها العادي.
- ممتلكات في طور الإنشاء أو التهيئة لصالح الغير.
- العقارات التي تشغلها المؤسسة أو يشغلها أحد من الموظفين.
- العقارات التي تؤجر لمؤسسات أخرى في إطار عقود إيجار تمويلية.

2. التسجيل المحاسبي

يتم تسجيل عقارات التوظيف ضمن محاسبة المؤسسة إذا توفرت الشروط الآتية:

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية لعقار التوظيف تعود إلى المؤسسة.
- يمكن تقييم تكلفة عقار التوظيف بموثوقية.

3. التكاليف الأولية والتقييم عند التسجيل الأولي

وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي الأربعون يتم تقييم عقارات التوظيف عند التسجيل الأولي بتكلفتها والتي تتضمن سعر شرائها وكل المصاريف المباشرة المرتبطة به والضرورية من أجل استغلاله كما هو مخطط له مثل الأتعاب، الضرائب غير المسترجعة وحقوق التسجيل بالإضافة إلى مصاريف إتمام صفقة الشراء[1]، وفيما يخص عقار التوظيف الذي يتم اقتناؤه في إطار عقد إيجار تمويلي فتحدد تكلفة حسب ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي 17 حيث يتم تسجيله بأقل قيمة بين قيمته العادلة والقيمة الحالية للتسديدات في إطار عقد الإيجار.

4. التكاليف اللاحقة والتقييم اللاحق

تختار المؤسسة بين نموذجين من أجل إعادة تقييم عقارات التوظيف بعد تسجيلها محاسبيا، وعلى المؤسسة عند اختيارها أحد النموذجين تطبيقه على كافة عقارات التوظيف:[2]

1.4. نموذج القيمة العادلة

بعد التسجيل الأولي لعقارات التوظيف على المؤسسة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيم كل عقارات التوظيف التي تحوزها وفق هذا النموذج، إلا في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد القيمة العادلة الأصل بموثوقية وباستمرار، ويحدث هذا عادة عندما تفتقد المؤسسة لصفقات مماثلة للأصل في السوق ولا يمكن للمؤسسة الحصول على تقدير موثوق به للقيمة العادلة للأصل أو لتدفقاته النقدية المستقبلية، وإذا كان الأصل موضع التقييم عقار توظيف قيد الانجاز ولم تقدر المؤسسة على تحديد قيمته العادلة وتتوقع المؤسسة القدرة على القيام بذلك عند

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الأربعون (IAS40): عقارات التوظيف، 2009، الفقرة 20.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 30.

نهاية انجازه، فانه يتم تقييمه بتكلفته إلى غاية القدرة على تحديد قيمته العادلة. وفى حالة العكس تطبق المؤسسة نموذج التكلفة كما جاء في معيار المحاسبة الدولي 16.

القيمة العادلة لعقار التوظيف هي السعر الذي يمكن به مبادلة الأصل بين أطراف لها الرغبة في المبادلة وعلى قدر كافي من المعلومات وتنشط في ظروف منافسة عادية، وهي تتمثل في السعر المقدر الأصل في تاريخ إعداد الميزانية من دون خصم مصاريف البيع الممكن تحملها عند بيعه مع الأخذ بعين الاعتبار عند تقدير السعر شروط السوق في تاريخ إعداد الميزانية، ويتم تسجيل أي خسارة أو ربح نتيجة تغيرات في القيمة العادلة ضمن حسابات النتيجة للفترة التي حدثت فيها التغيرات.

ويكون أفضل مؤشر عن القيمة العادلة يمكن الحصول من خلال الأسعار الحالية لسوق نشطة للعقارات مماثلة من حيث الموقع والحالة التي يكون عليها وعرضة لنفس العقود، إلا أنه على المؤسسة أن تتسم بالحذر لتحديد أي اختلافات في طبيعة ومكان وحالة العقار، أو في الشروط التعاقدية لعقود الإيجار والعقود الأخرى المتعلقة بالعقار.

2.4. نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأول لعقار التوظيف يمكن أن نختار المؤسسة نموذج التكلفة لإعادة تقييم عقاراتها حسب ما جاء به معيار المحاسبة 16 فيما يخص هذا النموذج، ما عدا عقارات التوظيف التي تم تصنيفها ضمن الأصول الموجهة للبيع أو التنازل عنها والتي يتم تقييمها وفق معيار إعداد التقارير المالية الخامس (IFRS5).

5. التحويلات

قد تقوم المؤسسة في بعض الأحيان إلى تغيير استخدام عقاراتها من عقارات توظيف إلى عقارات مشغولة من طرف المالك أو معروضة للبيع أي تصبح ضمن المخزون أو العكس، إذا كانت المؤسسة تستخدم نموذج التكلفة فإن مثل هذه التحويلات لا يغير القيمة الدفترية للعقار المحول ولا تغير تكلفة العقار لأغراض القياس والإفصاح.

وفي حالة تطبيق المؤسسة لنموذج القيمة العادلة فإن التحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار مشغول من قبل المالك أو مخزون، تكون تكلفة العقار هي قيمته العادلة في تاريخ تغير الاستخدام وتقوم المؤسسة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي السادس عشر أو معيار المحاسبة الدولي الثاني لاحقا.[1]

وتطبق المؤسسة معيار المحاسبة الدولي السادس عشر حتى تاريخ التغير في الاستخدام إذا كان التحويل يتعلق بعقار مشغول من طرف المالك إلى عقار استثماري سيتم تسجيله بالقيمة العادلة، ويجب على المؤسسة

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 522 – 523.

معالجة أية فرق في ذلك التاريخ بين القيمة الدفترية للعقار الاستثماري حسب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر وقيمته العادلة بنفس الطريقة كإعادة تقييم حسب نفس المعيار المحاسبي.

6. استبعاد عقارات التوظيف من المحاسبة

يتم إخراج عقار التوظيف من القوائم المالية للمؤسسة واستبعاده من أصولها عند التنازل عنه أو التوقف عن اعتبار عقار توظيف وتحوله إلى نوع آخر من الأصول (استثمارات ثابتة أو مخزون)، ويتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التنازل عن عقار التوظيف في حالة بيعه بالفرق بين الناتج الصافي لعملية التنازل والقيمة المحاسبية له ويتم تسجيل النتيجة ضمن حسابات النتيجة.

المطلب الثاني: الأصول البيولوجية (IAS41)

جاء معيار المحاسبة الدولي 41 ليصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي والموجودات الحيوية من حيث التسجيل والتقييم المحاسبي وعرض البيانات المالية والإفصاح. ويدخل في نطاق تطبيق هذا المعيار العناصر الآتية عندما تتعلق بنشاط زراعي:

- الأصول الحيوية أو البيولوجية.

- المنتجات الزراعية في فترة الحصاد، وهي المحاصيل الزراعية في فترة حصادها فقط بعد ذلك تنتقل المؤسسة إلى تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة 2 أو معيار آخر مناسب، كما لا يغطي المعيار الحالي عملية تحويل المنتجات الزراعية.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 41

وضع معيار المحاسبة الدولي 41 تعاريف محددة لمجموعة من المصطلحات المتعلقة بالنشاط الزراعي كما يلي:[1]

– **النشاط الزراعي** هو تسيير المؤسسة لعملية التحويل البيولوجي وعملية الحصاد للأصول البيولوجية من أجل بيعها أو تحويلها إلى إنتاج زراعي أو إلى أصول بيولوجية أخرى.

– **المنتوجات الزراعية** هي المحصولات التي يتم حصدها من الأصول البيولوجية.

– **الأصل البيولوجي** هو حيوان أو نبات حي.

– **التحويل البيولوجي** هو مسار النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر والتي تؤدي إلى تغيرات نوعية وكمية للأصل البيولوجي.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.ci., 2009, p p : 532-533.

– **تكلفة البيع** هي التكاليف الهامشية الموجهة (المحملة) مباشرة على التنازل عن الأصل باستثناء التكاليف المالية الضريبية على النتيجة.

– **الحصاد** هو فصل المنتوج عن الأصل البيولوجي أو إيقاف مسار الحياة عن الأصل البيولوجي.

– **خصائص النشاط الزراعي** هي:

- القدرة على التحول، فالحيوانات والنباتات قادرة على التحويل البيولوجي.
- تسيير التغير، فعملية تسيير النشاط الزراعي تسهل عملية التحول(البيولوجي) أو تثبت الشروط الضرورية لحدوث عملية التحول، كما تميز عملية التسيير النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى مثل الصيد البحري وقطع أشجار الغابات التي لا تعد أنشطة زراعية.
- قياس التحول، حيث يتم قياس التغيرات في نوعية وكمية المحاصيل نتيجة عملية التحول البيولوجي والحصاد والتحكم فيها من خلال عملية التسيير اليومي.

وتؤدي عملية التحويل البيولوجي إلى النتائج الآتية:

- تغير في أصول بيولوجية من خلال النمو، التحلل أو الإنجاب.
- إنتاج محصول زراعي.

2. التسجيل المحاسبي

تقوم المؤسسة بتسجيل أصل بيولوجي أو منتوج زراعي إذا وفقط إذا توفر ما يلي:[1]

- التحكم في الأصل نتيجة حدث سابق الذي قد يتمثل في الملكية القانونية للأصل بعد شرائه أو ولادته.
- هناك احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل تعود إلى المؤسسة.
- يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بموثوقية.

3. التقييم المحاسبي

يجب أن تقوم المؤسسة التي تنشط في القطاع الزراعي بتقييم الأصول البيولوجية عند تسجيلها الأولي وفي تاريخ إعداد الميزانية بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، كما يتم تقييم المنتوجات الزراعية التي يتم حصادها من أصول بيولوجية بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع في تاريخ الحصاد.[2]

عادة ما تقوم المؤسسات ذات النشاط الزراعي بالتعاقد لبيع أصولها البيولوجية ومنتوجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، الأسعار التعاقدية ليست بالضرورة ملاءمة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف

---

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 100.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الواحد والأربعون (IAS41): الأنشطة الزراعية، 2009، الفقرة 12 و13.

السوق الحالية أين يلتقي البائع والمشتري الراغبين في المبادلة، نتيجة لهذا لا يتم تعديل القيمة العادلة الأصل البيولوجي أو المنتوج الزراعي بسبب وجود العقد.

إذا توفرت سوق نشطة للأصل البيولوجي أو المنتوج الزراعي في نفس حالته، فإن أسعار هذا السوق تكون ملاءمة لتحديد قيمته العادلة، وإذا توفرت للمؤسسة عدة أسواق تستخدم أسعار السوق الأكثر ملاءمة وهو السوق المتوقع استخدامه.

في حالة عدم توفر سوق نشطة فإن المؤسسة تستخدم أحد الطرق الآتية لتحديد القيمة العادلة:

- أسعار أحدث عمليات السوق بشرط عدم وجود تغيرات معتبرة في ظروف السوق بين تاريخ هذه العملية وتاريخ التقييم.
- أسعار السوق لأصول مماثلة مع القيام بتعديلات لعكس الاختلافات.
- المقاييس المعيارية للقطاع.

4. الأرباح والخسائر

يمكن أن ينتج عن التغيير في القيمة العادلة للأصل البيولوجي الذي تم تسجيله مسبقا بقيمته العادلة ربح أو خسارة يتم تسجيلها مباشرة ضمن حساب النتيجة للفترة التي حدثت فيها، كما يتم تسجيل الربح أو الخسارة الناتجة عن التسجيل الأولي للمحصول الزراعي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن حساب النتيجة للفترة التي تحدث فيها.

5. عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية

قد لا تتمكن المؤسسة من تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي عند التسجيل الأولي له إذا لم تتوفر الأسعار والقيم التي يحددها السوق كما لا يمكن تقدير قيمته العادلة بالطرق الأخرى بموثوقية، في هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل بتكلفته مطروحا منها مجموع الاهتلاك وخسائر تدني القيمة إلى غاية ثبوت قدرة المؤسسة على تقدير قيمته العادلة بموثوقية.

المطلب الثالث: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والأنشطة المتوقفة (IFRS5)

من أجل تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المصنفة برسم البيع والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الأنشطة المتوقفة قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخامس، وتنطبق متطلبات هذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها، كما تنطبق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة ماعدا الحالات الآتية والتي يتم قياسها وفق المعيار المناسب:

- أصول الضريبة المؤجلة.

- الأصول الناتجة عن منافع الموظفين.
- الأصول المالية التي تدخل ضمن مجال تطبيق معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثين.
- الأصول غير المتداولة التي تتم المحاسبة عنها وفق نموذج القيمة العادلة كما ورد في معيار المحاسبة الدولي الأربعين.
- الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها وفق القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع حسب معيار المحاسبة الدولي الواحد والأربعين.
- الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الرابع.

1. تصنيف الأصول غير المتداولة على أنها برسم البيع

تقوم المؤسسة بتصنيف الأصل غير المتداول أو مجموعة أصول غير متداولة على أنها محتفظ بها برسم البيع إذا كان سيتم استرداد المبلغ المسجل لها بشكل أساسي من خلال عملية بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر، ولكي يتحقق هذا يجب أن يكون الأصل أو مجموعة الأصول متوفرة للبيع فورا على وضعها الحالي بشروط تكون عادية ومألوفة لمبيعات أصول مماثلة.[1]

كما يجب أن يكون البيع محتملا جدا وليتحقق هذا على الإدارة أن تلتزم بخطة لبيع الأصل وتحديد المشتري وتبدأ في تنفيذها، كما ينبغي أن يتوقع الاعتراف بعملية البيع في ظرف سنة من تاريخ التصنيفات، قد تؤدي بعض الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة البيع لأكثر من سنة وهذا التمديد لا يمنع من تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان التأخير في عملية البيع ناتج عن ظروف خارج سيطرة المؤسسة وتوفر أدلة كافية على أن المؤسسة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل.

بعد تصنيف الأصل المتداول على أنه محتفظ به برسم البيع تتوقف المؤسسة عن عملية الاهتلاك.

2. تقييم الأصول غير المتداولة برسم البيع

تقيس المؤسسة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع بأقل قيمة بين قيمتها المحاسبية وقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وإذا كان الأصل المشترى حديثا يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع يتم قياسه عند الاعتراف الأولي بأقل قيمة بين قيمته المحاسبية وقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أما إذا تم اقتناء الأصل في إطار اندماج مؤسسات فيجب تقييمه بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.[2]

إذا توقعت المؤسسة حدوث عملية البيع في مدة تتعدى السنة فإنه عليها أن تقيس تكاليف البيع بقيمتها الحالية ويتم الاعتراف بها في حساب النتيجة كتكاليف تمويل.

---

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 90.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي الخامس لإعداد التقارير المالية (IFRS5): الأصول غير الجارية المحازة بغرض البيع والأنشطة المتوقفة، 2009، الفقرة 15.

إذا لم يعد أصل متداول مصنف برسم البيع يلبي معايير تصنيفه كذلك تتوقف المؤسسة عن تصنيفه ضمن الأصول المتداولة برسم البيع ويتم قياسه بأقل قيمة بين:

- القيمة المحاسبية للأصل قبل تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع معدلة بأي اهتلاك أو تدني قيمة أو إعادة تقييم كان سيتم الاعتراف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع.
- مبلغه القابل للاسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع.

تقوم المؤسسة بالاعتراف بخسارة قيمة عن أي عملية تخفيض أولية أو لاحقة في قيمة الأصل إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، كما تقوم المؤسسة بالاعتراف بالربح الناتج عن أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ولكن في حدود خسائر القيمة التراكمية التي تم الاعتراف بها سابقاً لهذا الأصل.

المبحث الثالث: تقييم الاستثمارات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

لا يقدم مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بمعالجة الاستثمارات المالية بشكل مباشر إنما هناك معايير للمحاسبة والإفصاح عن المساهمات المالية للمؤسسة الأم أو المستثمر في المؤسسات الأخرى، ومن هذه المعايير يمكن استخلاص طرق التقييم لمختلف أنواع الاستثمارات المالية.

المطلب الأول: تقييم المساهمات في الشركات التابعة (IAS27)

جاء المعيار الدولي للمحاسبة 27 البيانات المالية الموحدة والفردية من أجل توضيح المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في الشركات التابعة، كما أنه جاء بقواعد تتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات التابعة وعرض البيانات الموحدة والفردية أكثر منها قواعد للتقييم وهذا راجع إلى طريقة المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الاستثمارات.

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية للمؤسسة الأم ومجموع المؤسسات التابعة والخاضعة لسيطرتها، في حين لا يدخل ضمن مجال تطبيق هذا المعيار اندماج المشاريع والمحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة والمشتركة.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 27

قدم معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون التعاريف الآتية للمصطلحات المستخدمة فيه:[1]

– **القوائم المالية الموحدة** هي القوائم المالية لمجمع مؤسسات تقدم كأنها وحدة اقتصادية واحدة.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 243.

– **السيطرة** هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة من أجل الحصول على منافع من وراء أنشطتها.

ويفترض سيطرة مؤسسة أم على مؤسسة تابعة بمجرد امتلاكها بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من نصف حقوق التصويت في المؤسسة التابعة إلا إذا توفرت ظروف خاصة تثبت أن حيازة أكثر من نصف حقوق التصويت لا تسمح للمؤسسة الأم بالسيطرة والتحكم في المؤسسة التابعة، وتظهر السيطرة في شكل من الأشكال الآتية:

- السيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت.
- القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لسبب قانوني أو تعاقدي.
- القدرة على فصل وتعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.
- القدرة على الحصول على غالبية الأصوات في مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.

– **المجمع** هو مؤسسة أم بالإضافة إلى المؤسسات التابعة لها.

– **حقوق الأقلية** هي جزء النتيجة أو صافي الأصول في المؤسسة التابعة الذي تعود حقوق ملكيته لأصحاب جزء رؤوس الأموال التي لا تملكها المؤسسة الأم مباشرة أو بشكل غير مباشر عن طريق إحدى مؤسساتها التابعة.

– **المؤسسة التابعة** هي المؤسسة التي تسيطر عليها مؤسسة أخرى.

2. عرض البيانات المالية الموحدة

يفرض معيار المحاسبة الدولي 27 على كل مؤسسة أم أن تقوم بإعداد وعرض بيانات مالية موحدة لكل المؤسسات التابعة لها ما عدا في الحالات الآتية:[1]

- إذا كانت الشركة الأم في حد ذاتها مملوكة كليا أو جزئيا لمؤسسة أخرى بشرط إعلام مالكي حقوق الملكية والحصول على موافقتهم.
- إذا كانت ديون المؤسسة وحقوق ملكيتها لا يتم تداولها من قبل الجمهور.
- الشركة الأم غير مدرجة في أي بورصة وليست بصدد عرض بياناتها المالية أمام أي هيئة سوق مالية.

وتقوم المؤسسة الأم بإعداد بياناتها المالية الموحدة مع الأخذ بعين الاعتبار كل المؤسسات التابعة لها التي تسيطر عليها المحلية والأجنبية، بما فيها التي تخضع لسيطرة الشركة الأم بشكل مؤقتة بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب، بالإضافة إلى الشركات التابعة التي تعمل في ظل قيود صارمة

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون (IAS27): المساهمات في الشركات التابعة، 2009، الفقرة 10.

طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة الأم إلى حد كبير بشرط تقديم معلومات عنها في الملاحق.

3. إعداد البيانات المالية الموحدة

من أجل إعداد البيانات المالية الموحدة يتم دمج البيانات المالية للشركة الأم وللشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتشابهة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات، وحتى تعكس تلك البيانات المالية للمجموعة باعتبارها شركة واحدة، فإنه يجب اتباع الخطوات الآتية:[1]

- ضمن البيانات المالية للشركة الأم يتم استبعاد أرصدة حسابات الاستثمار في الشركات التابعة مقابل حصة الشركة الأم في حقوق الملكية في الشركات التابعة.
- يتم تحديد نصيب الأقلية في صافي أرباح الشركات التابعة عن الفترة ويتم تعديل ربح المجموعة للوصول إلى صافي الربح الخاص بمالكي الشركة الأم.
- يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي موجودات الشركات التابعة ويتم عرضها بقائمة المركز المالي المجمعة منفصلة عن الخصوم وحقوق الملكية.
- يجب عرض حقوق الأقلية بقائمة المركز المالي الموحدة ضمن الأموال الخاصة بشكل منفصل عن رؤوس أموال الشركة الأم.
- يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة للمجموعة وأية أرباح غير محققة ناتجة عنها بالكامل، كما يجب استبعاد الخسائر غير المحققة الناتجة عن العمليات المتبادلة إلا في حالة عدم إمكانية استرداد التكلفة.
- تعد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة في نفس التاريخ وفي حالة اختلاف تواريخ البيانات المالية التي يتم توحيدها، فإنه يجب إجراء التسويات التي تأخذ في الاعتبار آثار العمليات الهامة والأحداث الأخرى التي تحدث في الفترة بين تواريخ البيانات المالية للشركات التابعة وتاريخ البيانات المالية للشركة الأم، وفي كل الأحوال يجب آلا يزيد الفرق بين تواريخ البيانات المالية عن ثلاثة أشهر.
- يجب أن تعد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة، وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عن هذا مع توضيح أجزاء بنود البيانات الموحدة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.

قد يزيد نصيب الأقلية في الخسارة الخاصة بإحدى الشركات التابعة عن حقوق الأقلية في تلك الشركة، في هذه الحالة يتم تحميل تلك الزيادة بالإضافة إلى أية خسائر أخرى تخص الأقلية على حصة الأغلبية إلا إذا كانت الأقلية ملزمة وقادرة على رد هذه الخسائر، وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لأرباح في فترات لاحقة

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون (IAS27)، مرجع سبق ذكره، الفقرة 22.

فإنه يجب تخصيص تلك الأرباح بالكامل لحقوق الأغلبية حتى يتم تغطية نصيب الأقلية في الخسائر التي سبق تحميلها لحقوق الأغلبية.

في التاريخ الذي لا تعد فيه المؤسسة مؤسسة تابعة تعتبر القيمة المحاسبية للمساهمات كتكلفة عند التقييم الأولي للأصل المالي، ويجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، على الاستثمار في الشركة التابعة ابتداء من هذا التاريخ.

وفي سنة 2011، صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي السابع والعشرون المعدل ومعيار إعداد التقارير المالية العاشر، على أن يدخل كلا المعيارين حيز التطبيق بداية من 2013 ويعوضا معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون الصادرة سنة 2008، غير أن المعيارين الجديدين لم يقدما طرقا جديدة لتقييم المساهمات في الفروع.

4. البيانات المالية المنفصلة

عند إعداد البيانات المالية المنفصلة فإن الاستثمارات في المؤسسات التابعة والمؤسسات تحت السيطرة المشتركة والشركات الزميلة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع تتم المحاسبة عليها بسعر التكلفة أو وفق معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون، وتقوم المؤسسة بتطبيق نفس طريقة المحاسبة على كل فئة من الاستثمارات.

المطلب الثاني: تقييم المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة (IAS31)

من أجل المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الأصول والالتزامات والمصروفات والإيرادات في البيانات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي تتم بموجبها أنشطة المشروع المشترك يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون، ما عدا المشاريع المشتركة المحتفظ بها من طرف:

- مؤسسات رأس المال المخاطر.

- صناديق الاستثمار المشترك، وحدات الائتمان والمؤسسات المماثل التي تتضمن صناديق تأمين مرتبطة بالاستثمار.

1. تعريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 31

استخدمت المصطلحات الموالية في معيار المحاسبة الدولي 31 بالمعاني المحددة لها كما يلي:[1]

- المشروع المشترك هو ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 272.

– **السيطرة** هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للأنشطة الاقتصادية وذلك للحصول على منافع منها.

– **السيطرة المشتركة** هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للرقابة على النشاط الاقتصادي.

– **التأثير الهام** هو القدرة على المساهمة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي ودون السيطرة على تلك السياسات.

– **المشارك** هو طرف في المشروع المشترك له رقابة مشتركة على المشروع المشترك.

– **المستثمر** هو طرف في مشروع مشترك وليس له رقابة مشتركة على المشروع المشترك.

– **التكامل التناسبي** هي طريقة للمحاسبة والتقرير يتم بموجبها تجميع حصة المشارك بالمشروع لكل بند من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للمؤسسة الخاضعة للرقابة المشتركة مع تلك البنود المشابهة في البيانات المالية للمشارك بالمشروع أو أن يتم إظهارها في بنود منفصلة في بياناته المالية.

– **طريقة المعادلة (حقوق الملكية)** هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها في البداية إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تسويتها بمقدار نصيب المؤسسة المستثمرة في التغير في صافي موجودات المؤسسة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المؤسسة المستثمر فيها.

2. أشكال المشاريع المشتركة

تأخذ المشاريع المشتركة أشكالا مختلفة ويحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع شائعة هي العمليات تحت السيطرة المشتركة، الأصول تحت السيطرة المشتركة والمؤسسات تحت السيطرة المشتركة[1]، وتتصف كافة المشاريع المشتركة بالخصائص التالية:

– اثنان أو أكثر من القائمين على المشروع يرتبطان بموجب ترتيب تعاقدي.

– ينشأ عن الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة.

3. الترتيب التعاقدي

يمكن الاستدلال على وجود الترتيب التعاقدي بالعديد من الوسائل، على سبيل المثال بوجود عقد فيما بين الأطراف المشاركة أو محاضر النقاش فيما بينهم، في بعض الحالات يدخل الترتيب ضمن بند عقود التأسيس

[1] - Bruno BACHY - Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Dunod, Paris, 2e édition, 2009, p : 40.

أو النظم الأساسية للمشروع المشترك، وأيا كان شكل المشروع المشترك فإن الترتيب التعاقدي يكون عادة مكتوب ويتناول أمور مثل:

- نشاط وفترة والتزامات تقديم التقارير عن المشروع المشترك.
- تعيين مجلس إدارة أو هيئة حاكمة للمشروع المشترك وحقوق التصويت للمشاركين بالمشروع.
- مساهمات كل من المشاركين بالمشروع في رأس المال.
- حصة القائمين بالمشروع في المخرجات، الإيرادات والمصروفات أومن نتائج المشروع المشترك.

ينشئ عن الترتيب التعاقدي رقابة مشتركة على المشروع المشترك، وهذا المطلب يؤكد على ألا يكون لأحد القائمين على المشروع بمفرده رقابة منفردة على النشاط، ويحدد الترتيب تلك القرارات المهمة لأهداف المشروع المشترك والتي تتطلب موافقة جميع القائمين بالمشروع وتلك القرارات التي يمكن أن تتطلب قبول أغلبية محددة منهم.

يمكن أن يحدد الترتيب التعاقدي أحد القائمين بالمشروع كمشغل أو مدير للمشروع المشترك، ولا يسيطر المشغل على المشروع المشترك وإنما يعمل من خلال السياسات المالية والتشغيلية المتفق عليها من قبل القائمين على المشروع حسب الترتيب التعاقدي.

4. العمليات تحت السيطرة المشتركة

تستلزم العمليات التي تتم تحت السيطرة المشتركة[1] استخدام موجودات وموارد أخرى تابعة للقائمين على المشروع بدلا من تأسيس مؤسسة مستقلة وكيان مالي منفصل عن القائمين بالمشروع أنفسهم. ويستخدم كل طرف ممتلكاته وإنشاءاته ومعداته كما يحتفظ بمخزونه، ويتحمل كل منهم مصاريفه والتزاماته ويدبر تمويله الخاص الذي يمثل تعهداته الخاصة، ويمكن أن يقوم موظفي كل من القائمين بالمشروع بأنشطة المشروع المشترك إلى جانب أعماله المشابهة، وتنص اتفاقية المشروع المشترك عادة على الأساليب التي يوزع بموجبها الإيراد الناتج من بيع سلع المشروع المشترك والمصروفات العامة.

وكمثال على العمليات الخاضعة لرقابة مشتركة عندما يدمج طرفين أو أكثر عملياتهم ومواردهم وخبرتهم من أجل تصنيع وتسويق وتوزيع سلعة معينة مشتركة مثل الطائرات، حيث يقوم كل طرف بجزء مختلف من عمليات التصنيع فكل مشارك في المشروع يتحمل تكاليفه ويأخذ حصته من إيراد بيع الطائرة، وتحدد هذه الحصة بموجب الاتفاق التعاقدي.

فيما يتعلق بالحقوق في العمليات الخاضعة للرقابة المشتركة يجب على كل مشارك الاعتراف في بياناته المالية المنفصلة وبالتالي البيانات المالية المجمعة بما يلي:

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 274.

– الأصول التي تقع تحت رقابتهم والالتزامات المستحقة عليهم.
– المصاريف التي يتحملونها وحصتهم من الإيراد الذي يتحقق من بيع السلع أو الخدمات في المشروع المشترك.

نظرا للاعتراف بالأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالقائم على المشروع ولاحقا في البيانات المالية الموحدة، فلا تشترط أية تعديلات أو إجراءات تجميع فيما يتعلق بهذه البنود عندما يعد القائم بالمشروع بيانات مالية موحدة.

5. الأصول تحت السيطرة المشتركة

بعض المشاريع المشتركة تستلزم الرقابة المشتركة والامتلاك المشترك من قبل القائمين بالمشروع لواحد أو أكثر من الأصول المساهم بها أو التي تم حيازتها لغرض المشروع المشترك وتم تخصيصه لأغراض المشروع المشترك، وتستخدم الأصول من أجل تحقيق منافع للمشاركين، إذ يحصل كل منهم على حصته من مخرجات الأصل ويتحمل حصته المتفق عليه من المصاريف.

هذه المشاريع المشتركة لا تستلزم تأسيس شركة أموال أو أشخاص أو مؤسسة بأي شكل أخر، أو تستدعي تأسيس هيكل مالي منفصل عن المشاركين، إذ يمارس كل طرف الرقابة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال حصته من الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة.[1]

يجب على كل مشارك بالمشروع المشترك الاعتراف في بياناته المالية المنفصلة وفيما بعد في البيانات المالية المجمعة بما يلي:[2]

- حصته من الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة مبوبة حسب طبيعة الأصول.
- أي التزامات تحملها.
- أي التزامات تحملها بشكل مشترك مع الأطراف الأخرى بالمشروع المشترك.
- أي إيراد من بيع أو استخدام حصته من مخرجات المشروع المشترك إلى جانب حصته من أي مصاريف تحملها المشروع المشترك.
- أي مصاريف تحملها فيما يتعلق بحقوقه في المشروع المشترك.

ونظرا للاعتراف بالأصول والالتزامات والمصروفات والإيرادات في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمشارك ولاحقا في البيانات المالية المجمعة فلا يشترط أي تعديلات أو إجراءات تجميع فيما يتعلق بهذه البنود عندما يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة.

---

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 275.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون (IAS31): المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة، 2009، الفقرة 21.

6. المؤسسات تحت السيطرة المشتركة

المؤسسات تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن تأسيس شركة أموال أو أشخاص أو غيرها من الأشكال، ويكون لكل مشارك من المشاركين بالمؤسسة حقوقا فيها، وتعمل الوحدة بنفس طريقة المؤسسات الأخرى فيما عدا أن الترتيب التعاقدي بين الأطراف يرتب السيطرة المشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة.[1]

تسيطر المؤسسة الخاضعة للرقابة المشتركة على أصول المشروع المشترك وتتحمل التزاماته ومصاريفه وتكتسب الإيرادات، ويمكنها الدخول في عقود باسمها الخاص وتجمع التمويل لأغراض نشاط المشروع المشترك، ويستحق كل طرف حصة في نتائج الوحدة الخاضعة للرقابة المشتركة، رغم أن بعض هذه الوحدات تستلزم المشاركة في إنتاج المشروع المشترك.

تقوم الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة بإمساك سجلات محاسبية كما تعد وتعرض بياناتها المالية بنفس طريقة المؤسسات الأخرى حسب المتطلبات المحلية ومعايير المحاسبة الدولية.

يساهم كل مشارك بمبالغ نقدية أو بموارد أخرى للوحدة تحت للسيطرة المشتركة، وتدرج هذه المساهمات في السجلات المحاسبية الخاصة بكل منهم ويعترف بها في البيانات المالية المنفصلة كاستثمار في الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة.

7. البيانات المالية الموحدة للمشارك

يجب على المشارك بالمشروع المشترك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المؤسسة تحت السيطرة المشتركة باستخدام طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة المعادلة.

1.7. التوحيد التناسبي

يعني تطبيق التوحيد التناسبي أن تضم الميزانية الموحدة للمشارك حصته من الأصول التي يسيطر عليها بشكل مشترك والخصوم المسؤول عنها بشكل مشترك، وتتضمن قائمة الدخل الموحدة للمشارك حصته في إيرادات ومصاريف الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة.[2]

وتتشابه الكثير من الإجراءات الخاصة بتطبيق التوحيد التناسبي مع إجراءات توحيد الاستثمارات في الشركات التابعة حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون الخاص بالبيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة.

يمكن استخدام شكلين مختلفين من التقارير تطبيقا لطريقة التوحيد التناسبي، إذ يمكن للمشارك دمج حصته في كل من الأصول وخصوم والإيرادات والمصاريف الخاصة بالوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة مع البنود المشابهة

---

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 275.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون (IAS31)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 33.

في البيانات المالية الموحدة بند ببند، فمثلا يمكن دمج حصته في مخزون الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة مع المخزون للمجموعة الموحدة.

وكبديل لذلك يمكن للقائم بالمشروع أن يدرج حصته في أصول وخصوم وإيرادات ومصاريف الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة في بنود منفصلة في البيانات المالية الموحدة، فمثلا يمكنه أن يظهر حصته من الأصول المتداولة للوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة بشكل منفصل كجزء من الممتلكات والمؤسسات والمعدات في المجموعة الموحدة.

يجب أن يتوقف المشارك بالمشروع المشترك عن استخدام التوحيد التناسبي من تاريخ انقطاع السيطرة المشتركة على الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة، كما يتوقف المشارك بالمشروع المشترك عن استخدام التجميع التناسبي من تاريخ انقطاع المساهمة في الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة، ويحدث ذلك مثلا عندما يتخلص المشارك من حقوقه أو عندما تفرض قيود خارجية على الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة بحيث لم يعد ممكنا تحقيق أهدافها.

2.7. طريقة المعادلة

يمكن للمشارك بالمشروع الخاضع للسيطرة المشتركة التقرير عن حصصه باستخدام طريقة المعادلة طبقا لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون والخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة، ويؤيد مستخدمو طريقة المعادلة هذه الطريقة على أساس إنه من غير المناسب دمج بنود خاضعة للسيطرة الكاملة مع بنود خاضعة لسيطرة مشتركة، وكما تلقى التأييد أيضا من قبل أولئك الذين يعتقدون أن المشاركين بالمشروع لديهم تأثير كبير بدلا من سيطرة مشتركة في وحدة خاضعة للسيطرة المشتركة.[1]

ولا يوصي هذا المعيار باستخدام طريقة المعادلة لأن التوحيد التناسبي يعكس الجوهر والحقيقة الاقتصادية لحقوق القائم بالمشروع في الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة، وهو سيطرته على حصته في المنافع الاقتصادية المستقبلية، ورغم ذلك، فإن هذا المعيار يسمح باستخدام طريقة المعادلة كمعالجة بديلة مسموح بها في التقرير عن الحقوق في الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

يجب أن يتوقف المشارك بالمشروع المشترك عن استخدام طريقة المعادلة من تاريخ انقطاع سيطرته أو مساهمته في الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة.

غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أصدر معيار المحاسبة الدولي الثامن العشرون المعدل سنة 2011، والذي نص على معالجة التسجيل المحاسبي للمساهمات في المؤسسات تحت الرقابة ضمن البيانات الموحدة

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون (IAS31)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 40.

للمشارك وفق طريقة المعادلة ولم يشر إلى طريقة التوحيد التناسبي، يدخل هذا المعيار حيز التطبيق مع بداية 2013.

8. العمليات بين المشارك بالمشروع والمشروع المشترك

عندما يساهم المشارك بالمشروع أو يبيع أصل لمشروع مشترك فإن الاعتراف بأي جزء من المكاسب أو الخسائر من العملية يجب أن يعكس جوهر العملية، وبينما يحتفظ المشروع المشترك بالأصول وبشرط أن ينقل القائم بالمشروع مخاطر ومنافع الملكية، يجب على المشارك أن يعترف فقط بذلك الجزء من المكاسب الذي يمكن أن ينسب إلى حقوق الأطراف الأخرى المشاركة، ويجب على المشارك الاعتراف بقيمة أي خسارة عندما ينتج عن المساهمة أو البيع دليل على نقص في صافي القيمة القابلة للتحصيل للأصول المتداولة أو خسارة ناتجة عن تدني القيمة.

عندما يشتري المشارك بالمشروع أصولا من مشروع مشترك فيجب عليه ألا يعترف بحصته من أرباح المشروع المشترك التي تنتج عن تلك العملية حتى يتم إعادة بيع الأصول إلى طرف مستقل، ويجب على المشارك بالمشروع الاعتراف بحصته من الخسائر الناتجة من تلك العمليات كما هو الحال بالنسبة للأرباح فيما عدا أنه يجب الاعتراف بالخسائر فورا عندما تمثل انخفاضا في صافي قيمة الأصول المتداولة القابلة للتحصيل أو خسارة ناتجة عن تدني القيمة.

المطلب الثالث: تقييم المساهمات في الشركات الزميلة (IAS28)

يتم تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة الثامن والعشرون عند المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة من جانب المستثمر ما عدا المؤسسات المحتفظ بها من طرف مؤسسات رأس المال المخاطر، صناديق الاستثمار المشترك، وحدات الائتمان والمؤسسات المماثل التي تتضمن صناديق تأمين مرتبطة بالاستثمار.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 28

فيما يلي تعريف للمصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:[1]

– **المؤسسة الزميلة** هي المؤسسة التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها، ولا يمكن اعتبارها مؤسسة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا معه.

– **التأثير الهام** هو القدرة على المشاركة في وضع السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة المستثمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 253-254.

– **السيطرة** تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمشروع من أجل تحقيق منافع من أنشطه.

– **القوائم المالية الموحدة** هي القوائم المالية لمجموعة مؤسسات مقدمة كأنها وحدة اقتصادية واحدة.

– **القوائم المالية الفردية** هي القوائم المالية التي تقدمها مؤسسة أم أو مستثمر في مؤسسة زميلة أو مشارك في مؤسسة خاضعة لرقابة مشتركة أين يتم فيها المحاسبة عن المساهمات على أساس الحصة المباشرة في الأموال الخاصة وليس على أساس النتيجة وصافي أصول المؤسسة التابعة أو الزميلة أو الخاضعة لرقابة مشتركة.

– **المؤسسة التابعة** عبارة عن مؤسسة تسيطر عليها مؤسسة أخرى (تعرف بالمؤسسة القابضة أو الشركة الأم).

– **طريقة المعادلة** هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها في البداية إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تسويتها بمقدار نصيب المؤسسة المستثمرة في التغير في صافي موجودات المؤسسة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المؤسسة المستثمر فيها.

– **السيطرة المشتركة** عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.

2. التأثير الهام

إذا استحوذ المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المؤسسة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمستثمر تأثير هام عليها، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تخالف ذلك، وبالعكس فإنه إذا استحوذ المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة على أقل من 20% من حقوق التصويت في المؤسسة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمستثمر تأثير هام، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تثبت عكس ذلك. ولا يمنع تملك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من حقوق الملكية أو حتى على غالبية حقوق ملكية المؤسسة المستثمر فيها أن يكون للمستثمر تأثير هام[1].

يمكن إثبات وجود التأثير الهام للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مكافئة في المؤسسة المستثمر فيها.
- المشاركة في عملية وضع السياسات.
- وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمؤسسة المستثمر فيها.
- تبادل الخبرات الإدارية بين المستثمر والمؤسسة المستثمر فيها.
- تقديم المستثمر لمعلومات فنية هامة للمؤسسة المستثمر فيها.

[1] – Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit, 2009, p : 43.

تفقد المؤسسة التأثير الهام على الجهة المستثمر بها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك المؤسسة، ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية.

3. البيانات المالية الموحدة

وفق ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون تتم محاسبة الاستثمارات في الشركة الزميلة باستخدام طريقة المعادلة فيما عدا الحالات الموالية:[1]

- عندما يتم تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع والذي يعالج وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخامس.
- عندما تكون الشركة الأم نفسها مملوكة لشركة أخرى فإنه من المعتاد ألا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة حيث إن الشركة الأم قد لا تطلب إعداد مثل تلك البيانات كما أنه يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للبيانات المالية بطريقة أفضل عن طريق البيانات المالية الموحدة التي تعدها الشركة الأم التي تتبعها.
- عندما يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو جزئيا لمؤسسة أخرى ويكون تم إعلام مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة المعادلة ولم يعترضوا على ذلك. ولا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق عام، كما لم يقم المستثمر بإيداع أو أنه ليس بصدد إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام، كما تقوم الشركة الأم الأساسية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد البيانات المالية الموحدة المتاحة للاستخدام العام.

عندما لا يصبح الاستثمار في شركة زميلة مصنفة سابقا على أنها محتفظ بها برسم البيع يلبي معايير تصنيفه على أنه كذلك، يجب محاسبته باستخدام طريقة المعادلة من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع ويتم تعديل البيانات المالية لكل الفترات وفقا لذلك.

بموجب طريقة المعادلة يتم بداية تسجيل الاستثمارات عند الامتلاك على أساس التكلفة، ويتم تعديل القيمة الدفترية بالزيادة أو النقصان للاعتراف بنصيب المستثمر في أرباح أو خسائر المؤسسة المستثمر فيها التي تتحقق بعد الشراء، وتعتبر توزيعات الأرباح التي يحصل عليها المستثمر من المؤسسة المستثمر فيها تخفيضا للقيمة الدفترية للاستثمارات.[2]

وقد يكون من الضروري تعديل القيمة الدفترية للاستثمارات وذلك لإثبات حصة المستثمر في أية تغيرات تحدث في حقوق ملكية المؤسسة المستثمر فيها والتي لا تتضمنها قائمة الدخل، ومن أمثلة تلك التغيرات فروق

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون (IAS28): المساهمات في الشركات الزميلة، 2009، الفقرة 13.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 11.

إعادة تقييم الموجودات الثابتة والاستثمارات، الفروق الناتجة عن تغير أسعار صرف العملات الأجنبية والتسويات المتعلقة بالفروق التي تنشأ عند اندماج المشاريع.

لتطبيق طريقة المعادلة يتم استخدام أحدث البيانات المالية المتاحة الخاصة بالمؤسسة الزميلة، وعادة ما يكون تاريخ تلك البيانات هو نفس تاريخ البيانات المالية الخاصة بالمستثمر، وفي حالة اختلاف التاريخين فإنه عادة ما تقوم المؤسسة الزميلة بإعداد بيانات مالية بتاريخ يطابق تاريخ البيانات المالية للمستثمر لغرض التوحيد، وعندما يكون من غير العملي إعداد تلك البيانات المالية فإنه يمكن استخدام أحدث البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها ولكن يجب أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين في أي حال من الأحوال مدة ثلاثة أشهر.[1]

وفي حالة استخدام بيانات مالية ذات تواريخ مختلفة، فإنه يجب إجراء بعض التعديلات اللازمة لاستيعاب آثار الأحداث أو المعاملات الهامة التي تحدث خلال الفترة بين تاريخ البيانات المالية للمؤسسة الزميلة وتاريخ البيانات المالية للمستثمر.

يتم عادة إعداد البيانات المالية للمستثمر باستخدام مجموعة من السياسات المحاسبية الموحدة بالنسبة للعمليات والأحداث المتماثلة في الظروف المتشابهة، وفي حالة استخدام المؤسسة الزميلة لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المستخدمة من طرف المستثمر لمعالجة العمليات والأحداث المتماثلة في الظروف المتشابهة فإنه يتم إجراء التسويات اللازمة للبيانات المالية للمؤسسة الزميلة عند استخدامها لتطبيق طريقة المعادلة، أما إذا كان إجراء مثل تلك التسويات غير عملي فإنه يتم الإفصاح عن ذلك بصفة عامة.[2]

في حالة وجود أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ضمن مكونات حقوق ملكية المؤسسة الزميلة مملوكة لأطراف خارجية، فإنه على المستثمر أن يحسب حصته من الأرباح أو الخسائر بعد تعديلها بتوزيعات الأرباح لحملة الأسهم الممتازة بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة الزميلة قد أعلنت عن توزيعات أرباح أم لا.

يجب على المستثمر أن يتوقف عن استخدام طريقة المعادلة ابتداء من:

- تاريخ فقدان التأثير الهام على المؤسسة الزميلة رغم الاحتفاظ بالاستثمارات كليا أو جزئيا.
- التاريخ الذي يصبح فيه استخدام طريقة المعادلة غير مناسب بسبب ممارسة المؤسسة الزميلة لأنشطتها في ظل قيود طويلة الأمد مشددة ومستمرة تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر.

وتعتبر القيمة الدفترية للاستثمار في ذلك التاريخ ممثلة لتكلفة الاستثمار بعد ذلك.

في ظل طريقة المعادلة، إذا زادت حصة المستثمر في خسائر المؤسسة الزميلة عن القيمة الدفترية لاستثماراته فيها أو تساوت معها، فإن المستثمر يتوقف عادة عن إثبات حصته في الخسائر التي تحدث بعد ذلك، وتصبح

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون (IAS28)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 25.

[2] -Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 77.

القيمة الدفترية للاستثمار منعدمة، ويتم إثبات خسائر إضافية فقط بالمبالغ المدفوعة أو التي تمثل التزاما على المستثمر بسبب قيامه بضمان أو كفالة المؤسسة الزميلة أو ما شابه ذلك، وفي حالة تحقيق المؤسسة الزميلة لأرباح بعد ذلك، فإن المستثمر يبدأ في إثبات حصته في تلك الأرباح بعد تغطية حصته في الخسائر التي لم يتم إثباتها.[1]

وفي سنة 2011، مع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية للمعيار المحاسبة الدولي الثامن العشرون المعدل، أبقى هذا المعيار على نفس طريقة المعالجة المحاسبية للمساهمات في المؤسسات الزميلة وهي طريقة المعادلة على أن يدخل حيز التطبيق مع بداية 2013.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 259.

خلاصة الفصل الثاني

جاءت المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية بقواعد ومبادئ تضبط العمل المحاسبي، وتضع دليلا لكيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية التي تقع في المؤسسة، ومثل التقييم المحاسبي جزءا كبيرا من هذه المعايير، حيث جاء كل معيار محاسبي من المعايير التي تم التعرض لها من خلال هذا الفصل بقواعد تقييم ومعالجة عنصر من عناصر الأصول غير الجارية نلخصها كما يلي:

- الممتلكات، المصانع والمعدات (الاستثمارات المادية) تقيم عند التسجيل الأولي بتكلفتها وتتبع المؤسسة عند التقييم اللاحق أحد النموذجين بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة (إعادة التقييم).
- الأصول غير الملموسة تقيم عند الإدراج الأولي بتكلفتها إذا تمت حيازتها بشكل منفصل وبقيمتها العادلة إذا تمت حيازتها في إطار دمج المؤسسات، وتختار المؤسسة عند التقييم اللاحق بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة (إعادة التقييم).
- عقارات التوظيف يتم تقييمها عند التسجيل الأولي بتكلفتها وإذا كان عقار التوظيف تم اقتناؤه في إطار عقد إيجار تمويلي تحدد تكلفته بأقل قيمة بين قيمته العادلة والقيمة الحالية للتسديدات في إطار عقد الإيجار، في حين تقيم لاحقا وفق نموذج القيمة العادلة أو وفق نموذج التكلفة.
- تقوم المؤسسة بتقييم أصولها البيولوجية عند تسجيلها الأولي وفي تاريخ إعداد الميزانية (لاحقا) بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، كما يتم تقييم المنتوجات الزراعية بنفس الطريقة.
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع تقيم بأقل قيمة بين قيمتها المحاسبية وقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إذا تمت حيازة الأصل، أما إذا تم اقتناء الأصل في إطار اندماج مؤسسات فيتم تقييمه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
- يتم التقرير عن المساهمات في الشركات التابعة ضمن القوائم المالية الموحدة للمؤسسة الأم بقيمة حصتها في حقوق ملكية المؤسسة التابعة. وتقيم المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة باستخدام طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة المعادلة، أما المساهمات في المؤسسات الزميلة فيتم تقييمها بطريقة المعادلة.

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل المتعلق بتقييم عناصر الأصول غير الجارية يتبين أن متطلبات التقييم المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تتميز بالحيطة والحذر وتحرص على رصد تدني قيمة الأصول بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية، كما تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بطرح عدد من البدائل المتاحة للتقييم بحيث نجد في أغلب الحالات بديلين لتقييم نفس العنصر من القوائم المالية مع التأكيد على إلزامية تطبيق نفس طريقة التقييم على العناصر المتشابهة لجعل المعلومة المالية قابلة للمقارنة. وسيتم من خلال الفصل الموالي التطرق لتقييم الأصول المتداولة وباقي عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث

تقييم الأصول المتداولة

وباقي عناصر القوائم المالية

وفق معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثالث: تقييم الأصول المتداولة وباقي عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

بعد التطرق في الفصل الثاني إلى كيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية لعناصر الأصول غير الجارية من حيث التقييم والاعتراف، سيتم من خلال هذا الفصل تناول باقي عناصر القوائم المالية كالأصول الجارية وعناصر الخصوم بالإضافة إلى عناصر حساب النتيجة وهي البنود التي تحتاج إلى عملية تقييم في حين أن باقي القوائم المالية المتمثلة في جدول تدفقات الخزينة وتغيرات رؤوس الأموال لا تحتاج عناصرها إلى عملية تقييم وإنما يتم تحديد قيمتها مباشرة من قيمة عناصر الميزانية وحساب النتيجة.

وبناء على ما سبق، يأتي هذا الفصل بالمباحث الآتية:

– الأصول المتداولة وعناصر الخصوم حيث يتم من خلال هذا المبحث دراسة باقي عناصر الأصول بالإضافة إلى عناصر الخصوم.

– تقييم عناصر حساب النتيجة وهي عناصر تظهر بالأساس ضمن حساب النتيجة إلا أن هناك معالجات بديلة من طرف معايير المحاسبة الدولية تؤدي في بعض الأحيان إلى إدراج عناصر ذات صلة بها ضمن الميزانية كما هو الحال بالنسبة للضريبة على النتيجة مع أصول وخصوم الضرائب المؤجلة وتكاليف الاقتراض التي يتم في بعض الأحيان إدماجها ضمن الاستثمارات.

– تقييم عناصر أخرى حيث يتم من خلال هذا المبحث التطرق لعناصر يختلف إدراجها في القوائم المالية بين الميزانية وحساب النتيجة حسب المعالجة التي تتبعها المؤسسة كما هو الحال مع الإعانات الحكومية أو حسب طبيعة العنصر كما هو الحال الامتيازات الممنوحة للمستخدمين وعقود الإيجار بحيث يختلف الإدراج في الحسابات بين المؤجر والمستأجر.

المبحث الأول: الأصول الجارية وعناصر الخصوم

بعد التطرق في الفصل الثاني إلى قواعد تقييم ومحاسبة الأصول غير الجارية من منظور معايير المحاسبة الدولية يتناول هذا المبحث قواعد تقييم ومحاسبة الأصول الجارية بالإضافة إلى عناصر الخصوم من خلال ثلاثة مطالب، حيث خصص المطلب الأول لتقييم ومحاسبة المخزونات، أما المطلب الثاني فيتناول الأدوات المالية بشقيها الأصول المالية والخصوم المالية، في حين خصص المطلب الأخيرة للمؤونات والأصول المحتملة والخصوم المحتملة.

المطلب الأول: المخزون (IAS2)

تم التطرق للمخزونات ضمن المعايير الدولية للمحاسبة من خلال المعيار الثاني (IAS 2)، ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات وتقديم إيضاحات حول تحديد تكلفة المخزون والتسجيل المحاسبي اللاحق كمصروف وأي تدني في قيمة المخزون، ويدخل في نطاق تطبيق هذا المعيار كل المخزونات ماعدا:

- الأشغال الجارية التي تدخل ضمن عقود الإنشاء أو طويلة الأجل (IAS 11).
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتوجات الزراعية في وقت الحصاد.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 2

يقدم هذا المعيار التعاريف الموالية للمصطلحات الآتية:[1]

– **المخزونات** هي أصول تحوزها المؤسسة وفق أحد الأشكال الآتية:

- من أجل بيعها في إطار نشاطها العادي.
- في طور الإنجاز بغية بيعها في إطار نشاط المؤسسة العادي.
- في شكل مواد أولية أو لوازم لاستهلاكها في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

– **صافي القيمة القابلة للتحصيل** هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط العادي بعد طرح التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام تهيئة المخزون وإتمام عملية البيع.

الفرق بين صافي القيمة القابلة للتحصيل والقيمة العادلة هو أن الأولى تمثل المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه فهي قيمة خاصة بالمؤسسة في حين أن القيمة العادلة تمثل المبلغ الذي يتم به مبادلة الأصل بين طرفين في السوق وهي ليست قيمة خاصة بالمؤسسة بل تتحدد وفق معطيات السوق.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 42.

2. تقييم المخزونات

وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي الثاني يتم تقييم المخزون بأقل قيمة بين تكلفته وصافي القيمة القابلة للتحصيل، حيث أن تكلفة المخزون تتضمن مجموع تكاليف الشراء، التحويل وباقي التكاليف التي تتحملها المؤسسة إلى غاية إيصال المخزون إلى المكان والحالة التي هو عليها.[1]

وتشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية والضرائب ماعدا الضرائب القابلة للاسترجاع ومصاريف النقل وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد الأولية بعد طرح الخصوم التجارية والتنزيلات.

أما تكاليف التحويل فتتضمن التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي تنتج عن تحويل المواد الأولية إلى صناعة تامة.

3. تكاليف المخزون في المؤسسات الخدمية

إذا كانت المؤسسة خدمية وفي حالة حيازتها على مخزون فانه يتم تقيمه بتكلفة إنتاجه والتي تتكون أساسا من تكلفة اليد العاملة التي تتحملها من أجل تقديم الخدمة والتكاليف الصناعية القابلة للتحميل، ولا تدخل ضمن تكلفة المخزون تكلفة اليد العاملة في مجال المبيعات والإدارة ويتم اعتبارها ضمن مصاريف الفترة في حساب النتيجة.

4. أساليب تقييم التكلفة

يمكن استخدام طريقتين في تقييم تكلفة المخزون:[2]

– طريقة التكاليف المعيارية وتعتمد على تحديد مسبق للمستويات العادية لاستخدام المواد الأولية واللوازم واليد العاملة والفعالية، يتم إعادة فحص هذه المستويات بانتظام.

– طريقة أسعار التجزئة التي يتم استخدامها في أنشطة البيع بالتجزئة من أجل تقييم المخزونات ذات الكميات الكبيرة والتي لها نفس هامش الربح، حيث يتم تحديد تكلفة المخزون بطرح هامش الربح من سعر البيع.

5. طرق تحديد تكلفة المخزون المستهلك

يجب أن تقوم المؤسسة بتحديد تكلفة المخزون عند إخراجه بإحدى الطريقتين الآتيتين على أن تستخدم نفس طريقة تحديد التكلفة للمخزونات ذات الطبيعة أو الاستخدام المماثل، وبالنسبة للمخزونات التي تكون لها طبيعة أو استخدام مختلف يمكن استخدام طريقة مختلفة مع تبرير الاختلاف:[1]

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثاني (IAS2): المخزونات، 2009، الفقرة 9.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 21.

– **الوارد أولا يصرف أولا:** وتفترض هذه الطريقة أن المخزونات التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولا يتم بيعها أولا، وفي نهاية الفترة تكون المخزونات المتبقية في مخزون المؤسسة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها حديثا.

– **التكلفة المتوسطة المرجحة:** وفق هذه الطريقة يتم حساب تكلفة متوسطة مرجحة لكل نوع من المخزونات بين تكلفة مخزون أول المدة وتكلفة المواد التي يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، وتكون التكلفة المتوسطة المرجحة هي تكلفة المخزون الصادر، كما يمكن حسابها على أساس دوري أو بعد كل استلام.

6. تدني قيمة المخزون

ينتج تدني قيمة المخزون عندما يكون من غير الممكن استرجاع تكلفته إذا تناقصت أسعار بيعه، أو إذا ارتفعت التكلفة المقدرة لإتمامه أو تكلفة البيع. في هذه الحالة يعتبر تخفيض قيمة المخزون إلى قيمته القابلة للتحصيل التي هي أقل من تكلفته في هذه الحالة، تستجيب لمبدأ عدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها.

ويتم عادة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل على أساس كل عنصر من عناصر المخزون على حدا، ولكن في بعض الأحيان يكون من الأفضل ضم العناصر المتشابهة وهذا في حالة الأصناف المتعلقة بنفس خط الإنتاج أو ذات الأغراض والاستخدامات المتشابه والتي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن تقييمها عمليا بشكل مستقل عن أصناف أخرى ضمن نفس خط الإنتاج. أما بالنسبة للمنشآت الخدمية فيتم عادة تجميع التكاليف لكل خدمة من الخدمات التي يتوافر لها سعر بيع مستقل، ولذلك تعالج كل خدمة كعنصر مستقل.[2]

يعتمد تقدير القيمة القابلة للتحصل على أكثر الأدلة موثوقية والمتوفرة عن القيمة المتوقع تحصيلها للبضاعة في وقت التقدير، وتأخذ هذه التقديرات بالاعتبار تقلبات الأسعار أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث وقعت بعد نهاية الفترة، إلى الحد الذي تؤكد فيه هذه الأحداث الظروف السائدة في نهاية الفترة.

كما تأخذ تقديرات القيمة القابلة للتحصيل في الحسبان الغرض الذي تم من أجله حيازة المخزون، فعلى سبيل المثال فإن القيمة القابلة للتحصيل لمخزون محتجزة للوفاء بعقد بيع ثابت أو عقد خدمة يعتمد على سعر العقد، وإذا كان عقد البيع يغطي جزءا من المخزون المحتفظ به فإن القيمة القابلة للتحصيل لباقي المخزون تكون على أساس الأسعار العامة للبيع.

تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل في كل فترة من الفترات اللاحقة، وعند زوال الظروف التي استدعت تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من التكلفة أو عندما يكون هناك دليل واضح على زيادة في القيمة

---

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 107.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثاني (IAS2)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 29.

القابلة للتحصيل، فإنه يتم استرجاع التخفيض في القيمة بحيث تصبح القيمة الدفترية الجديدة مساوية لأقل قيمة بين تكلفة المخزون والقيمة القابلة للتحصيل الجديدة.

7. الاعتراف بالمخزون كمصروف

عند بيع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة المدرجة له كمصروف في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، أما الانخفاض في قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحصيل وكافة خسائر المخزون إن وجدت فتعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة[1]، ويسجل أي استرجاع في تدني قيمة المخزون ناتج عن ارتفاع القيمة القابلة للتحصيل يجب أن تسجل خلال الفترة التي حدث فيها كتخفيض للمخزون المستهلك.

المطلب الثاني: تقييم الأدوات المالية (IAS 32 و IAS 39)

عند المعالجة المحاسبة للأدوات المالية تقوم المؤسسات بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون والتاسع والثلاثون فيما عدا الحالات الآتية:

- الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معايير محاسبية خاصة.

- الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي السابع عشر: عقود الإيجار.

- حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع للموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر: منافع الموظفين.

- الأدوات المالية الصادرة عن المؤسسة والتي تتوافق مع تعريف أدوات حقوق الملكية كما وردت في معيار المحاسبة الدولي 32.

- الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي الرابع لإعداد التقارير المالية.

- أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المؤسسة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيارات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمؤسسة المقدمة للتقارير على أنه يطلب من حامل هذه الأدوات تطبيق هذا المعيار على هذه الأدوات.

- عقود العوض المحتمل في عملية دمج منشآت والتي تتم معالجتها وفق المعيار الدولي الثالث لإعداد التقارير المالية: دمج المؤسسات.

وفي سنة 2009 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التاسع بعنوان الأدوات المالية على أن يدخل حيز التطبيق إجباريا بداية من 2015، كما يسمح للمؤسسات بتطبيق مسبق، جاء هذا المعيار ليعوض جزءا من معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون كما جاء ببعض التعديلات فيما يخص

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 246.

معالجة الأصول المالية والخصوم المالية، ومن خلال هذا المطلب تم التركيز على الأحكام التي جاء بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التاسع فيما يخص التقييم.

1. تعاريف مقدمة في إطار معياري المحاسبة الدوليين 32 و39

قدمت المعايير الدولية للمحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية المفاهيم الآتية للمصطلحات المستخدمة فيها:[1]

– **الأدوات المالية** هي كل عقد ينتج عنه أصل مالي بالنسبة لمؤسسة وخصم مالي أو أداة ملكية بالنسبة لمؤسسة أخرى في آن واحد.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون أربع تصنيفات للأدوات المالية هي:

– **أصول أو خصوم مالية بالقيمة العادلة عن طريق حساب النتيجة** وهي أصول أو خصوم مالية محتفظ بها لأجل المتاجرة وتحقيق ربح على المدى القصير نتيجة للتغيرات في أسعار السوق أو عن طريق تحقيق هامش المعاملة، وتعتبر الأصول المالية المشتقة والخصوم المالية المشتقة دائما محتفظ بها لأجل المتاجرة إلا إذا تم اعتبارها أدوات تحوط وكانت فعالة.

– **التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق** وهي أصول مالية غير مشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد واستحقاق ثابت، ويجب أن تكون للمؤسسة الرغبة والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ما عدا ما تم اعتباره عند التسجيل المحاسبي الأولي كأصول أو خصوم مالية بالقيمة العادلة عن طريق حساب النتيجة وما تنوي المؤسسة بيعه وما يحقق تعريف الديون والحقوق.

– **الديون والحقوق** وهي أصول مالية غير مشتقة بدفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وغير المدرجة في سوق نشط باستثناء ما ترغب المؤسسة في بيعه حالا أو في مستقبل قريب والذي يتم تصنيفه ضمن المحتفظ به لغاية المتاجرة أو ما تم تصنيفه عند التسجيل المحاسبي الأولي ضمن المتاح للبيع.

– **الأصول المالية المتاحة للبيع** وهي الأصول المالية غير المشتقة التي ترغب المؤسسة في بيعها أو لم يتم تصنيفها ضمن الأصناف الثلاثة الأولى.

– **الأصول المالية** هي كل أصل من بين الأصول الموالية:

- النقدية.
- أداة ملكية لمؤسسة أخرى.
- أي حق تعاقدي لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى.
- أي حق تعاقدي لمبادلة أصول أو خصوم مالية مع مؤسسة أخرى في ظروف مواتية.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 432-436.

– **الخصوم المالية** هي كل خصم من الخصوم الموالية:

- التزام تعاقدي بتسليم نقدية أو أصل مالي إلى مؤسسة أخرى.
- التزام تعاقدي بمبادلة أصول مالية أو خصوم مالية مع مؤسسة أخرى في ظروف من المحتمل أن تكون غير ملائمة.

– **أداة الملكية** هي أي عقد يثبت ملكية الحقوق المتبقية في موجودات المؤسسة بعد طرح كافة التزاماتها.

– **المشتق** هو أداة مالية أو عقد آخر تتوفر فيه الشروط الآتية:

- قيمته تتغير بتغير سعر فائدة معين أو سعر أداة مالية أخرى أو سعر سلعة أو سعر الصرف أو مؤشر الأسعار أو تقييم الائتمان.
- لا يتطلب أي استثمار صافي أولي أو يتطلب استثمار صافي أولي أقل من الضروري لأنواع أخرى من العقود لها نفس الاستجابة للتغيرات في ظروف السوق.
- تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.

– **التكلفة المهلكة** هو المبلغ المقيم به الأصل المالي أو الخصم المالي عند تسجيل المحاسبي الأولي مخصوما منه التسديدات من قيمة الأصل، مضاف إليه أو مخفض منه مجموع الاهتلاك محسوبة وفق طريقة الفائدة الحقيقي.

– **طريقة سعر الفائدة الحقيقي** هي طريقة لحساب التكلفة المهكلة لأصل أو خصم مالي وإلحاق النواتج المالية والمصاريف المالية خلال الفترة المعنية بالاعتماد على سعر الفائدة الحقيقي.

– **سعر الفائدة الحقيقي** هو سعر الفائدة الذي يستخدم لاستحداث الدفعات والمقبوضات النقدية المستقبلية على فترة الحياة المتوقعة للأداة المالية، ومن أجل تحديده ترجع المؤسسة إلى البنود التعاقدية للأداة المالية.

2. التقييم والتسجيل المحاسبي الأولي

وفق ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون تتم معالجة الأدوات المالية عند التسجيل الأولي حسب طبيعتها كما يلي:

1.2. الاعتراف بالأدوات المالية

تقوم المؤسسة بالاعتراف بالأصول المالية والخصوم المالية في قوائمها المالية عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة،[1] كما تعترف المؤسسة وفق نفس المبدأ بكافة حقوقها والتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في قوائمها المالية على أنها أصول أو خصوم، بناءا على هذا يتم الاعتراف بالذمم المدينة والذمم الدائنة غير

[1] - International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standard 9: Instruments financiers, 2009, Paragraph 3.1.1.

المشروطة عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد ونتيجة لذلك يصبح لها حق قانوني أو عليها التزام قانوني باستلام أو دفع النقد.

ويتم الاعتراف بالأصول التي سيتم امتلاكها والخصوم التي سيتم تحملها نتيجة الالتزام بشراء أو بيع بضائع أو خدمات عندما يقوم أحد الأطراف بالتنفيذ، بحيث أنه إما أن يستحق استلام الأصل أو عليه تقديم الأصل، على العكس من هذا فالالتزام بشراء أو بيع أداة مالية محددة أو سلعة في تاريخ مستقبلي بسعر محدد يتم الاعتراف به كأصل أو خصم في تاريخ الالتزام بدلا من الانتظار حتى التاريخ الذي يحصل فيه التبادل بالفعل،كما يتم الاعتراف بالخيارات المالية على أنها أصول أو خصوم عندما يصبح المالك أو المحرر طرفا في العقد.

2.2. القياس الأولي للأصول والخصوم المالية

عند الاعتراف الأولي بأحد بنود الأصول أو الخصوم المالية فإنه على المؤسسة قياسه بمقدار قيمته العادلة مضافا إليها أو مطروحا منها حسب الحالة التكاليف المباشرة لإتمام الصفقة في الحالة التي لا يكون فيها أصل مالي أو خصم مالي بالقيمة العادلة عن حساب النتيجة الصافية.[1]

3. التقييم اللاحق للأدوات المالية

يتم تقييم الأدوات المالية بعد تسجيلها الأولي في الحسابات كما يلي:

1.3. الأصول المالية

ينص معيار إعداد التقارير المالية التاسع على أنه بعد التسجيل المحاسبي الأولي على المؤسسة أن تقيم أصولها المالية بالتكلفة المهلكة[2] إذا تحقق الشرطين الآتيين:

- حيازة الأصل المالي تمت في إطار نموذج اقتصادي يهدف إلى حيازة أصول مالية من أجل الحصول على تدفقات نقدية تعاقدية.
- الشروط التعاقدية للأصل المالي تعطي في تواريخ محدد تدفقات نقدية مساوية لقيمة سداد أقساط الأصل والفوائد على باقي قيمة الأصل.

إذا لم يتحقق الشرطان السابقان تقيم المؤسسة أصولها المالية بالقيمة العادلة.

2.3. الخصوم المالية

حسب معيار إعداد التقارير المالية التاسع تقيم الخصوم المالية بعد التسجيل الأولي بالتكلفة المهلكة وباستعمال طريقة سعر الفائدة الحقيقي،[3] وهذا ما عدا:

---

[1] - International Accounting Standards Board, IFRS 9, Op.cit, 2009, Paragraph: 5.1.1.
[2] - Idem, Paragraph: 4.1.2.
[3] - Idem, Paragraph: 4.2.1.

– الخصوم المالية بالقيمة العادلة عن طريق النتيجة الصافية، هذه الخصوم بالإضافة إلى المشتقات ضمن الخصوم يجب تقييمها بقيمتها العادلة.

– خصوم مالية ناتجة عن كون ظروف تحويل أصل مالي لا تستجيب لشروط إخراجه من المحاسبة.

– عقود الضمان المالي.

– تعهدات تقديم قروض بأسعار فائدة أقل من أسعار السوق والتي يتم تقييمها بأعلى قيمة بين المبلغ المحدد وفق معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون والمبلغ المقيم به الخصم حاليا.

4. اعتبارات قياس القيمة العادلة للأدوات المالية

تعتبر الأسعار المعلنة في أسواق نشطة أفضل مؤشر على القيمة العادلة، فإذا كان سوق أداة مالية غير نشط تحدد المؤسسة القيمة العادلة بتطبيق تقنيات التقييم، والهدف من تطبيق هذه التقنيات هو تقدير سعر الأداة المالية أو سعر إتمام صفقة مبادلة الأداة في تاريخ التقييم وفي إطار صفقة تجارية عادية.

تقنيات التقييم تعتمد على استعمال معطيات صفقات حديثة ومماثلة في ظل منافسة عادية بين أطراف لها معلومات كافية حول الأصل والسوق ولها الرغبة في إجراء الصفقة، إذا توفرت هذه الظروف تتحدد القيمة العادلة لأصل مماثل عن طريق تحليل تدفقات النقدية مستحدثة ونماذج تقييم الخيارات.

أما إذا توفرت تقنيات تقييم مستخدمة عادة من طرف المتدخلين في السوق من أجل تقييم الأدوات المالية وإذا ثبت أن هذه التقنية تقدم تقديرات موثوق بها للأسعار وتكون قريبة من الأسعار التي يتم الحصول عليها من صفقات في السوق الحقيقي، تقوم المؤسسة في هذه الحالة بإتباع هذه التقنية.

5. انخفاض قيمة الأصول المالية

في نهاية كل فترة مالية عند إعداد التقارير المالية على المؤسسة البحث عن أية مؤشرات موضوعية على انخفاض في قيمة أي أصل مالي أو مجموعة أصول مالية، وتكون هذه المؤشرات ناتجة عن أحداث وقعت بعد التسجيل المحاسبي الأولي للأصل وتسمى بالأحداث المؤدية إلى خسارة حيث يكون لها تأثير على تدفقات الخزينة المستقبلية المتوقعة، كما يجب أن تكون المؤسسة قادرة على تحديد قيمة الخسارة في القيمة بموثوقية حتى يتم تسجيلها محاسبيا.

1.5. مؤشرات انخفاض قيمة المجودات المالية

تشمل المؤشرات الموضوعية على أن أصلا مالي أو مجموعة أصول مالية قد انخفضت قيمتها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:[1]

– صعوبات مالية مهمة من طرف الجهة المصدرة أو المدين.

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 449.

– إخلال فعلي بالعقد مثل عدم القدرة على السداد سواء الفائدة أو أصل القرض.

– منح المقرض للمقترض لأغراض اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبة المالية للمقترض امتيازات لم يكن ليمنحها في ظروف أخرى.

– احتمال كبير لإفلاس أو إعادة الهيكلة المالية للجهة المصدرة.

– اختفاء سوق نشط للأصل المالي بسبب صعوبات مالية.

2.5. حالة الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المهلكة

إذا كان من المحتمل أن المؤسسة لن تكون قادرة على تحصيل كافة المبالغ المستحقة (المبلغ الأصلي والفائدة) حسب الشروط التعاقدية على الذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق والمسجلة بمقدار التكلفة المطفأة، فإن خسارة انخفاض القيمة هي الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المتوقعة مستحدثة بسعر الفائدة الأصلي الساري المفعول للأداة المالية، ويجب تخفيض القيمة المحاسبية للأصل وتسجيل مبلغ الخسارة ضمن حساب النتيجة للفترة.[1]

إذا انخفض مبلغ الخسارة في قيمة أصل مالي خلال فترة لاحقة وثبت أن هذا الانخفاض مرتبط بأحداث موضوعية وقعت بعد التسجيل المحاسبي لانخفاض القيمة فإنه على المؤسسة استرجاع مبلغ الخسارة، ويجب أن لا ينجم عن الاسترجاع في خسارة القيمة قيمة محاسبة للأصل تزيد عما كانت ستكون عليه التكلفة المهكلة للأصل في تاريخ الاسترجاع لو أن الخسارة الأولية في قيمة الأصل لم يتم تسجيلها، ويتم تسجيل مبلغ الاسترجاع ضمن حساب النتيجة للفترة.

3.5. حالة الأصول المالية المسجلة بالتكلفة

إذا توفرت للمؤسسة مؤشرات موضوعية حول انخفاض قيمة أداة حقوق ملكية غير مدرجة في سوق ولم يتم تقيمها بالقيمة العادلة لعدم القدرة على قياسها بموثوقية أو لمشتق مرتبط بهذه الأداة، فإن مبلغ الخسارة في قيمة هذا الأصل هو الفرق بين قيمته المحاسبية والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مستحدثة بمعدل الفائدة الجاري والمستخدم لأصل مالي مماثل في السوق،كما أن هذه الخسارة غير قابلة للاسترجاع.[2]

4.5. حالة الأصول المالية المسجلة بالقيمة العادلة

عندما يتم تسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لأصل موضوع للبيع مباشرة ضمن الأموال الخاصة وإذا ثبت أن هناك مؤشرات موضوعية حول انخفاض قيمة الأصل، فإن مجموع الخسارة المسجلة مباشرة ضمن

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 205.
[2] - Idem, p : 206.

الأموال الخاصة يتم إلغاؤها وتسجيلها ضمن النتيجة الصافية للفترة، ويتمثل المبلغ الصافي الواجب تحويله في الفرق بين تكلفة الحيازة والقيمة العادلة الحالية صافية من كل خسائر القيمة المسجلة سابقا ضمن النتيجة لهذا الأصل.[1]

ولا يتم استرجاع خسائر القيمة المسجلة ضمن النتيجة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية والمصنفة ضمن الموجهة للبيع، على العكس من هذا، فإن خسائر القيمة عن أدوات تتعلق بالديون والمصنفة ضمن الموجهة للبيع يتم استرجاعها إذا ارتفعت قيمتها العادلة في فترة لاحقة وثبت أن هذا الارتفاع ناتج عن أحداث وقعت بعد التسجيل المحاسبي للخسارة ضمن النتيجة، ويتم في هذه الحالة تسجيل مبلغ الاسترجاع ضمن النتيجة.

المطلب الثالث: المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة (IAS 37)

يهدف معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون إلى تحديد طريقة التسجيل المحاسبي وقواعد التقييم المطبقة على المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة، وجاء هذا المعيار تدعيما لمبدأ الحيطة والحذر، فلقد ركز هذا المعيار على ضرورة التأكيد على تطبيق أسس تقييم وطرق اعتراف مناسبة للمؤونات، وتحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات اللازمة .

ويدخل في مجال تطبيق هذا المعيار كل العناصر المذكورة سابقا ماعدا:

- العناصر الناتجة عن عقود لم يتم تنفيذها إلا في حالة عقد مثقل بالتكاليف أو العقود الخاسرة.
- العناصر التي تدخل في مجال تطبيق معيار آخر.
- لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 37

وضع معيار المحاسبة الدولي 37 تعاريف محددة للمصطلحات المستخدمة فيه كما يلي:[2]

– تتمثل العقود غير المنفذة في عقود لم ينفذ كلا الطرفين أي من التزاماته أو قام كلا الطرفين بإنجاز التزاماتها إلى حد متساو، أما العقد الخاسر أو المثقل بالالتزامات فهو عقد تكون فيه التكاليف الواجب تحملها وغير الممكن تجنبها من أجل تلبية التزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المنتظرة للعقد.

– ويعرف معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون المؤونات على أنها خصوم يكون فيها تاريخ الاستحقاق أو قيمتها غير مؤكدين، أما الخصوم المحتملة حسب هذا المعيار فهي التزام محتمل ناتج عن حدث سابق حيث لا يتأكد وجوده إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو عدة أحداث غير مؤكدة وليست تحت سيطرة المؤسسة، ويمكن أن تكون الخصوم المحتملة التزام حالي ناتج عن حدث سابق لم يتم الاعتراف به ضمن المحاسبة لأنه غير محتمل خروج موارد تمثل منافع اقتصادية من أجل إطفاء الالتزام أو أن مبلغ الالتزام لا يمكن تقييمه بموثوقية.

---

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 450.

[2] - Idem, p p : 386-387.

– أما الأصول المحتملة حسب هذا المعيار فهي أصول ممكنة أن تنتج عن أحداث سابقة حيث لا يتأكد وجودها إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو عدة أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تكون تحت سيطرة المؤسسة.

بشكل عام تتوفر في كل المؤونات خاصية الاحتمال لأن تاريخ استحقاقها أو قيمتها غير مؤكدة، إلا أنه ضمن هذا المعيار يستعمل مصطلح "محتمل" للأصول والالتزامات غير المعترف بها ضمن المحاسبة لأن وجودها لا يتأكد إلا بوقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس تحت سيطرة المؤسسة، إضافة لذلك يستخدم مصطلح الخصوم المحتملة للخصوم التي لا تحقق متطلبات الاعتراف المحاسبي.

ويمكن التمييز بين ما يلي في إطار هذا المعيار:

– المؤونات (المخصصات) المعترف بها كالتزامات لأنها عبارة عن التزامات حالية من المحتمل خروج تدفقات صادرة للموارد مجسدة في منافع اقتصادية من أجل تسديد الالتزام.

– الخصوم المحتملة (الالتزامات المحتملة) التي لم يتم الاعتراف بها كخصوم لأنها التزامات محتملة حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع التزام حالي يمكن أن يؤدي إلى خروج موارد في شكل منافع اقتصادية أو ليس من الضروري خروج موارد من المؤسسة من أجل إطفاء الالتزام.

2. الاعتراف ضمن المحاسبة

وفق القواعد التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون يتم الاعتراف بكل من المؤونات والأصول المحتملة والخصوم المحتملة كمل يلي:

1.2. المؤونات

يجب على المؤسسة الاعتراف بمؤونة عندما يكون على المؤسسة التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث سابق ومن المحتمل خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية من أجل تسديد الالتزام ويمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية.[1]

2.2. الخصوم المحتملة

لا تقوم المؤسسة بالاعتراف بالخصوم المحتملة ضمن محاسبتها وإنما تقوم بالإفصاح عنها ضمن الملاحق حيث تقوم المؤسسة بتقديم وصف موجز عن طبيعة الالتزام لكل فئة من الخصوم المحتملة في تاريخ الميزانية، وإذا كان الممكن تقديم تقدير عن الأثر المالي للالتزام وإشارة حول احتمال المبلغ وتوقيت أي تدفق صادر للموارد وإمكانية التعويض.

[1] - Stéphan BRUN, Op.cit, 2004, p : 130.

3.2. الأصول المحتملة

لا تقوم المؤسسة بالاعتراف بالأصول المحتملة ضمن المحاسبة حيث أن الأصول المحتملة تنتج عادة عن أحداث غير مبرمجة أو متوقعة ينتج عنها إمكانية تدفقات داخلة لمنافع اقتصادية للمؤسسة، ولا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة لأن ذلك ينطوي على الاعتراف بدخل قد لا يتحقق أبداً أما إذا أصبح تحقيق الدخل مؤكدا عندئذ لا يكون الأصل أصلا محتملا ويصبح من الواجب الاعتراف به.

عندما يكون من المحتمل حصول المؤسسة على منافع اقتصادية يجب على المؤسسة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصل المحتمل في تاريخ إعداد الميزانية وإذا كان من الممكن الإفصاح عن أثره المالي.

3. التقييم

يتم الاعتراف بمبلغ المؤونة أو يتم قياسها بأفضل تقدير للمقابل الواجب دفعه من أجل تسديد الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية، وهو المبلغ الذي تدفعه المؤسسة بشكل معقول لتسديد الالتزام أو لتحويله لطرف آخر في ذلك التاريخ،[1] ويتم التعامل مع عدم التأكد حول المبلغ الذي سيتم الاعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف.

قد يزيد المبلغ المقدر للمؤونة إذا تم الأخذ بعين الاعتبار المخاطر، مما يستدعي اتخاذ الحذر عند إصدار الأحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحث لا تتم المبالغة في الدخل أو الأصول وعدم تقدير المصرفات والالتزامات بأقل من قيمتها، ولا تبرر حالة عدم التأكد بوضع مخصصات مفرطة أو مبالغ فيها عمدا ضمن الالتزامات.

إذا كان أثر الزمن على قيمة النقود معتبرا، فيجب أن يكون مبلغ المؤونة هو القيمة الحالية للمصاريف المتوقع أن تكون ضرورية من أجل تسديد الالتزام، وأن يتم استخدام معدل خصم قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المرتبطة بالالتزام محل التقييم، كما لا يجب أن يعكس معدل الخصم المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي لها.

إذا توفرت للمؤسسة أدلة كافية بأن حدث أو عدة أحداث مستقبلية سيكون لها أثر على قيمة المبلغ الضروري لتسديد الالتزام فيجب إظهار هذا الأثر في قيمة المؤونة الواجب الاعتراف بها إذا توفرت أدلة موضوعية على أن هذه الأحداث سوف تقع.

وفي حالة كان من المتوقع استرداد كل أو جزء من المبلغ المدفوع لتسديد الالتزام في شكل تعويض من طرف آخر في هذه الحالة يتم الاعتراف بالتعويض إذا كانت المؤسسة متأكدة من حصولها عليه وتتم معاملته كأصل منفصل ويجب أن لا تزيد قيمته عن مبلغ المؤونة.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون (IAS37): المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة، 2009، الفقرة 36 و37.

تقوم المؤسسة مع نهاية كل فترة تقرير بإعادة النظر في المؤونات المسجلة وتعديلها لإظهار أفضل تقدير حالي للالتزام، وإذا لم يعد من المحتمل خروج موارد في شكل منافع اقتصادية من أجل تسديد الالتزام تقوم المؤسسة باسترجاع قيمة المؤونة، وإذا كانت المؤونة محينة فإن القيمة المحاسبية للمؤونة ترتفع في كل فترة لتعكس أثر الزمن على النقود ويتم تسجيل هذا الارتفاع كمصاريف اقتراض.

المبحث الثاني: تقييم عناصر حساب النتيجة

في هذا المبحث سيتم دراسة العناصر الواردة في حساب النتيجة أو التي لها تأثير على عناصر واردة فيه، وتم تقسيم المبحث إلى أربعة مطالب خصص المطلب الأول للإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادلة للمؤسسة والتي وردت ضمن معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر، أما المطلب الثاني فيتناول الإيرادات والأعباء الناتجة عن عقود الإنشاء، والمطلب الثالث يتطرق لتكاليف الاقتراض في حين يعالج المطلب الرابع الضريبة على النتيجة والضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: إيرادات الأنشطة العادية

يعرف الإيراد في إطار المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية على أنه الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخل إلى المؤسسة أو ارتفاع في قيمة الأصول أو انخفاض في قيمة الخصوم ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية.

المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيرادات هي تحديد متى يتم الاعتراف به، في هذا الإطار جاء معيار المحاسبي الدولي الثامن عشر إيرادات الأنشطة العادية بهدف إيضاح المعالجة المحاسبة للإيرادات، ويتم تطبيق على الإيرادات الناشئة عن العمليات والأحداث الآتية:

- بيع البضائع والموجودات التي تحوز عليها المؤسسة بهدف إعادة بيعها.
- تقديم الخدمات.
- استخدام أطراف خارجية لأصول المؤسسة وما ينتج عنها من فوائد وعوائد وأرباح.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 18

وفق معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر إيرادات الأنشطة العادية هي مجموع التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة التي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية من غير الزيادة الناتجة عن مساهمات أصحاب حقوق الملكية.[1]

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 150.

لا يدخل ضمن إيرادات الأنشطة العادية إلا لعناصر التي ينتج عنها منافع اقتصادية تعود إلى المؤسسة، أما المبالغ التي تحصلها المؤسسة لحساب طرف ثالث كالضريبة على القيمة المضافة فلا تمثل منافع اقتصادية تعود إلى المؤسسة ولا ينتج عنها أية زيادة في حقوق الملكية وبالتالي يتم استبعادها من الإيرادات، وبالمثل في عقود الوكالة فإن إجمالي التدفقات من المنافع الاقتصادية تتضمن مبالغ محصلة لحساب الموكل ولا يترتب عنها زيادة في حقوق الملكية، ولذلك فإن المبالغ المحصلة لحساب الموكل لا تعتبر إيرادات ويتمثل الإيراد في مبلغ العمولة فقط.

2. قياس إيرادات الأنشطة العادية

يتم قياس إيرادات الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، فمبالغ إيرادات الأنشطة العادية المتحصل عليها من العمليات التي تقوم بها المؤسسة تتحدد باتفاق بين المؤسسة ومشتري أو مستعمل الأصل، هذه المبالغ تكون في غالب الأحيان مقيمة بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام بعد استبعاد قيمة أي تخفيضات.[1]

وفي غالبية الحالات يكون المقابل في شكل نقدية أو ما يعادلها، وعندما يكون قبض المقابل من طرف المؤسسة مؤجل فإن القيمة العادلة للمقابل تكون أقل من قيمته الاسمية كمنح المؤسسة للمشتري ائتمانا دون فوائد أو تقبل ورقة تجارية بمعدل فائدة أقل من معدل الفائدة السائد في السوق، في هذه الحالة فإن القيمة العادلة للمقابل تتحدد من خلال استحداث تدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستعمال معدل الفائدة الأكثر سهولة للتحديد من بين ما يلي:[2]

- معدل الفائدة المستخدم في أداة مالية مماثلة لمصدر له نفس التصنيف الائتماني.
- معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الاسمية للأداة مساويا لسعر البيع الحالي نقدا للبضاعة أو الخدمات.

3. الإعتراف بإيرادات الأنشطة العادية

يختلف الاعتراف بالإيراد ضمن الحسابات حسب مصدره كما يلي:

1.3. بيع البضائع (السلع)

ينبغي على المؤسسة الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط الآتية[3]:

- قيام المؤسسة بتحويل معظم المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية إلى المشتري.
- ألا تحتفظ المؤسسة بأي دور إداري بالطريقة التي عادة ما تتواجد في حالة الملكية، أو أي رقابة فعلية على السلع المباعة.
- إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر (IAS18): إيرادات الأنشطة العادية، 2009، الفقرة 9.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 11.

[3] - Barry J.ESPSTEIN - Eva K. JERMAKOWICZ, Op.cit, 2010, p : 271.

– من ا لمتوقع حصول ا لمنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
– إمكانية قياس التكاليف التي ترتبت عن العملية أو سوف تترتب عنها بدرجة موثوق بها.

يعترف بالإيراد فقط إذا كان من المتوقع أن تحصل المؤسسة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية، وفي بعض الأحوال قد لا يكون ذلك ممكنا حتى يتم استلام مقابل البيع أو انتهاء حالة عدم التأكد المرتبطة بالعملية، وفي حالة احتفاظ المؤسسة بجزء غير هام من مخاطر الملكية، فإن العملية تعتبر عملية بيع ويجب الاعتراف بالإيراد.

تتطلب عملية تحديد توقيت تحويل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري فحص ظروف المعاملة، وفي معظم الحالات يتوافق توقيت تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع انتقال الملكية إلى المشتري، وهذا ما يحدث غالبا في حالات البيع بالتجزئة إلا أنه في حالات أخرى قد يختلف توقيت تحويل منافع ومخاطر الملكية عن توقيت انتقال الملكية قانونا أو التنازل عن الحيازة.

في حالة احتفاظ المؤسسة بجزء كبير من مخاطر الملكية فإن العملية لا تعد عملية بيع ولا يتم الاعتراف بالإيراد ومن أمثلة المواقف التي قد تحتفظ فيها المؤسسة بمعظم مخاطر ومنافع الملكية ما يلي:

– حالة التزام المشروع بضمان الأداء بشكل لا يتم عادة الالتزام به في ظروف الضمان العادية.
– إذا كان استلام إيراد عملية بيع معينة متوقفا على قيام المشتري ببيع السلعة وتحقيق إيراد منها.
– حالة شحن البضاعة مع التزام البائع بعمليات تركيب وتجهيز لم تتم بعد بشرط أن يمثل ذلك الالتزام جزءا حيويا من التعاقد.
– في حالة ما إذا كان من حق المشتري إرجاع البضاعة المشتراة لأي سبب محدد في عقد البيع، وإذا كانت المؤسسة غير واثقة من احتمالات الإرجاع.

2.3. تقديم الخدمات

عندما تكون إيرادات الأنشطة العادية ناتج عن عملية تقديم خدمات وكان من الممكن تقديره بشكل موثوق به فعلى المؤسسة الاعتراف به بمقدار التقدم في إتمام العملية عند تاريخ إعداد الميزانية، ويمكن تقدير إيراد العمليات بدرجة موثوق بها عندما تتوافر كافة الشروط الآتية:[1]

– إمكانية قياس مبلغ إيراد النشاط العادي بشكل موثوق.
– من المحتمل أن المنافع الاقتصادية للعملية تعود للمؤسسة.
– نسبة التقدم في العملية يمكن قياسه بموثوقية في تاريخ إعداد الميزانية.
– يمكن قياس تكاليف العملية والتكاليف الواجب إنفاقها لإتمام العملية بموثوقية.

[1] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 395.

أما إذا كانت عملية تقديم الخدمات تنطوي على إيرادات أنشطة عادية لا يمكن قياسها بموثوقية فلا يجب الاعتراف بإيرادات إلا بمقدار التكاليف التي تحملتها المؤسسة لإتمام العملية والقابلة للاسترجاع.

3.3. الفوائد، عوائد حقوق الامتياز وأرباح الأسهم

يتم الاعتراف بإيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن استعمال الغير لأصول المؤسسة المتمثلة في الفوائد وإيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم عندما يكون من المحتمل أن تعود المنافع الاقتصادية الناتجة عن العملية إلى المؤسسة ومن الممكن قياس الإيراد بموثوقية وتتم عملية الاعتراف وفق القواعد الآتية:[1]

- الاعتراف بالفوائد يتم على أساس نسبة ما يخص الفترة المحاسبية.
- الاعتراف بإيرادات استعمال الغير لأصول المؤسسة طبق لأساس الاستحقاق وتبعا لمضمون الاتفاق بين الطرفين.
- يتم الاعتراف بأرباح الأسهم عندما يتم إقرار حق المساهم في استلامها.

المطلب الثاني: عقود الإنشاء (IAS 11)

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية معيار محاسبي يعالج العقود طويلة الأجل أو عقود الإنشاء، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف مثل هذه العقود مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة، في إطار عقود الإنشاء يكون تاريخ بداية العقد وتاريخ نهايته يقعان في معظم الأحيان في فترتين محاسبيتين مختلفتين فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تكمن في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات التي تمت فيها الأشغال.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 11

قدم معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر التعاريف الآتية للمصطلحات التي وردت فيه:[2]

– **عقد الإنشاء** هو عقد تم التفاوض فيه والاتفاق على إنشاء أو بناء أصل معين أو مجموعة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

– **عقد محدد السعر** هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو على سعر ثابت للوحدة المنتجة والذي في بعض الأحيان يتضمن شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

– **عقد التكاليف زائد نسبة** هو عقد إنشاء يتم بموجبة تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو عمولة ثابتة.

---

[1] - Barry J.ESPSTEIN - Eva K. JERMAKOWICZ, Op.cit, 2010, p : 274.

[2] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 79.

2. تجميع وتقسيم عقود الإنشاء

إذا تضمن عقد إنشاء عدد من الأصول فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقدا مستقلا إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حده وكان كل أصل محل تفاوض بين المقاول والعميل ولكل منهما الحق في قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد وكان من الممكن تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حده.[1]

أما إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة وكانت هناك علاقة مترابطة واضحة بينها بحيث تكون في الواقع مشروع واحد له هامش ربح إجمالي ومن المتوقع تنفيذها في وقت واحد أوفي تعاقب مستمر، في هذه الحالة يجب معالجة مجموعة العقود باعتبارها عقدا واحدا سواء كانت مع عميل واحد أو أكثر.

3. إيرادات العقد

تشمل إيرادات العقد ما يلي:[2]

- القيمة الأصلية للإيراد الذي يتم الاتفاق عليه عند التعاقد.
- أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط أن يكون من المحتمل أن تعود على المؤسسة بإيراد يمكن قياس بموثوقية.

يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو القابل للاستلام،[3] وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد التي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية، فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشفت بعض عوامل عدم التأكد، وعلى ذلك فإن مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال:

- قد يتفق المقاول والعميل على تعديل العقد، وقد ينتج عن ذلك زيادة أو نقص إيرادات العقد في فترة تالية للفترة التي حدث فيها التعاقد المبدئي.
- قد يتم زيادة إيراد العقد وذلك في حالة عقود المقاولات محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة زيادة التكاليف.
- قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد.
- في حالة وجود سعر محدد ثابت لكل وحدة منتج فإن إيراد العقد يزداد في حالة زيادة عدد وحدات الإنتاج.

قد يطلب العميل تغييرات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد كتعديل مواصفات أو تصميم الأصل أو تعديل مدة العقد مثل هذه التغييرات يمكن أن تؤدي إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد، ويتم تعديله

---

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 80.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر (IAS11): عقود الإنشاء، 2009، الفقرة 11.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 12.

بتلك التغييرات إذا كان من المتوقع موافقة العميل عليها وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها ومن الممكن قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها.

4. تكاليف العقد

تشمل تكاليف العقد كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه. ومع ذلك، فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد.[1] وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية.

وتتضمن تكاليف العقد على ما يلي:

- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد كأجور العاملين، تكلفة المواد وغيرها من التكاليف المباشرة.
- التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد كالتأمين والتكاليف الإضافية للإنشاءات.
- التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.

5. الاعتراف بتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء

عادة يكون أساس الاعتراف بالإيرادات هو مستوى الإتمام وبالاعتماد على طريقة نسبة الإتمام، في ظل هذه الطريقة يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد، وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة، وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة.

في ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال، ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف، ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فانه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف.

المطلب الثالث: تكاليف الاقتراض (IAS23)

صدر معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون عن مجلس معايير المحاسبة الدولي من أجل وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب هذا المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض كمصاريف ولكن يسمح بمعالجة بديلة بإدماجها ضمن تكلفة الأصول المؤهلة.

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 82-83.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 23

قدم معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون المصطلحات الآتية بالمعاني الموالية:[1]

– **تكاليف الاقتراض** هي الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة من أجل اقتراض الأموال.

– **الأصل المؤهل** هو أصل يتطلب فترة طويلة لإعداده للاستخدام أو البيع مثل المخزونات، تجهيزات الإنتاج، مركبات إنتاج الطاقة، الاستثمارات المعنوية وعقارات التوظيف.

2. المعالجة المحاسبية

تقوم المؤسسة بالاعتراف ضمن أصولها بتكاليف الاقتراض المرتبطة مباشرة باقتناء، إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كعنصر من عناصر تكلفته، باقي تكاليف الاقتراض يتم تسجيلها ضمن حساب النتيجة كمصاريف خلال الفترة التي حدثت فيها.[2]

وعندما تقوم المؤسسة باقتراض مبلغ محدد بهدف اقتناء أصل مؤهل فإن المؤسسة تقوم بتحديد تكاليف الاقتراض القابلة للإدماج في تكلفة الأصل بالتكلفة الحقيقية التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على القرض خلال الفترة بعد تخفيض أي إيرادات تكون قد حققتها من خلال الإيداع المؤقت لمبلغ القرض.

وتبدأ المؤسسة في إدماج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأصل المؤهل من التاريخ الذي تبدأ فيه بتحمل تكاليف عن الأصل أو تحمل تكاليف الاقتراض أو انطلقت في أنشطة ضرورية لإعداد الأصل قبل استخدامه أو بيعه، وتعلق المؤسسة إدماج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأصل وتتوقف نهائيا عن ذلك عندما تنتهي الأنشطة الأساسية والضرورية لإعداد الأصل للاستخدام أو البيع.[3]

المطلب الرابع: الضريبة على النتيجة (IAS12)

نظرا لأهمية الضريبة على النتيجة أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للمحاسبة الثاني عشر يبين فيه المعالجة المحاسبية لهذه الضريبة ويحدد فيه متطلبات الاعتراف بها، تقييمها والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، ويدخل في نطاق تطبيق هذا المعيار كل الضرائب المحلية أو الأجنبية المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة التي تحققها المؤسسة بما فيها الاقتطاع من المصدر الذي تدفعه المؤسسة التابعة أو الفرع أو مؤسسة خاضعة لسيطرة مشتركة على توزيع الأرباح.

---

[1] - Code IFRS Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 223.

[2] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p : 419.

[3] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون (IAS23): تكاليف الاقتراض، 2009، الفقرة 17.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 12

استخدمت المصطلحات الموالية في معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر بالمعاني المحددة لها كما يلي:[1]

– **الربح المحاسبي** هو نتيجة الفترة قبل خصم عبء الضريبة.

– **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبة)** هو ربح أو خسارة الفترة والمحدد وفق القواعد التي تحددها الإدارة الضريبة والقواعد التي ستدفع على أساسها الضريبة على النتيجة.

– **العبء الضريبي أو الناتج الضريبي** هو المبلغ الإجمالي للناتج أو للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة التي تدخل ضمن تحديد نتيجة الفترة.

– **الضريبة المستحقة** هي مبلغ الضريبة على الأرباح المستحق أو الواجب الدفع على الربح الخاضع للضريبة أو الاسترجاع على الخسارة الضريبية

– **أصول الضرائب المؤجلة** هي مبالغ الضرائب على الأرباح القابلة للاسترجاع في فترات مستقبلية وتعود إلى الفروق المؤقتة في اقتطاع الضريبة أو إلى خسائر ضريبة غير مستخدمة أو دين ضريبي غير مستخدم.

– **خصوم الضرائب المؤجلة** هي مبالغ الضريبة على الأرباح المستحقة الدفع مستقبلا بسبب الفروق المؤقتة في الخضوع للضريبة.

– **الفروق المؤقتة** هي فروق بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم في الميزانية وقاعدته الضريبية، ويمكن أن تحدث كما يلي:[2]

- فرق مؤقت في الخضوع للضريبة أي فروق مؤقتة ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد الأرباح الخاضعة أو الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية عندما يتم تحصيل أو دفع القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم.
- فروق مؤقتة في اقتطاع الضريبة، أي فروق مؤقتة ينتج عنها مبالغ مقتطعة عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة أو الخسارة الضريبية، هذه المبالغ المقتطعة تعود لفترات مستقبلية عندما يتم تحصيل أو دفع القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم.

2. التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم الضريبية المستحقة

يتم تسجيل الضريبة على الأرباح المستحقة للفترة المحاسبية والفترات التي تسبقها ضمن الخصوم إذا لم يتم دفعها، أما إذا كان المبلغ المدفوع برسم الفترة الحالية والفترات السابقة يفوق المبلغ المستحق فيتم تسجيل الزيادة

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 90.

[2] - Barry J.ESPSTEIN - Eva K. JERMAKOWICZ, Op.cit, 2010, p : 716.

ضمن الأصول. أما المنافع المرتبطة بخسارة ضريبية فيمكن ترحيلها واستخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة مستحقة لفترة سابقة ويتم ضمن الأصول في الفترة التي نتجت فيها الخسارة الضريبية.[1]

3. التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة

تكون الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة ناتجة عن الفروق المؤقتة في الخضوع للضريبة أو الفروق المؤقتة في اقتطاع الضريبة.

1.3. الفروق المؤقتة في الخضوع للضريبة

تقوم المؤسسة بالاعتراف ضمن خصومها بخصم ضريبي مؤجل عن كل فرق مؤقت في الخضوع للضريبة إلا في الحالات الآتية:

- التسجيل الأولي للشهرة.
- التسجيل المحاسبي لأصل أو خصم في عملية ليست عبارة عن اندماج مؤسستين ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الخاضع للضريبة عند تاريخ حدوثها.

من الأمور المتضمنة في الاعتراف بأصل أن مبلغ الأصل المسجل سوف يعود بمنافع اقتصادية مستقبلية على المؤسسة، فعندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أكبر من قاعدته الضريبية حاليا فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح باقتطاعه للأغراض الضريبية، هذا الفرق هو فرق مؤقت في الخضوع للضريبة وتكون المؤسسة ملزمة بدفع الضريبة على النتيجة في الفترات المستقبلية وهذا المبلغ يمثل خصم ضريبي مؤجل.

وتنشأ بعض الفروق المؤقتة في الخضوع للضريبة عندما يدخل مصروف أو ناتج في احتساب الربح المحاسبي لفترة معينة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي لفترة مختلفة توصف مثل هذه الفروق بفروق التوقيت وينتج عنها خصوم ضريبية مؤجلة،كأمثلة على هذه الفروق ما يلي:

- نواتج الفائدة على القروض الممنوحة، يدخل ضمن تحديد الربح المحاسبي ولكن في بعض الأنظمة الجبائية لا تدخل في تحديد الربح الضريبي إلا بعد تحصيلها.
- الاهتلاك المستخدم في تحديد الربح الضريبي قد يختلف عن الاهتلاك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي.
- عند التسجيل المحاسبي لتكلفة دمج المؤسسات وهذا عند تسجيل الأصول والخصوم الذي يتم وفق قيمتها العادلة دون القيام بأي تعديل ضريبي.
- عند التقييم أو إعادة التقييم بالقيمة العادلة لبعض الأصول، فهذه العملية تؤثر على الربح الخاضع للضريبة للفترة.

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (IAS12): الضريبة على النتيجة، 2009، الفقرة 12.

2.3. الفروق المؤقتة في اقتطاع الضريبة

يجب على المؤسسة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة في اقتطاع الضريبة إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي المحتمل توفره كافي لطرح الفروق المؤقتة منه إلا في الحالات الآتية:

- الأصل الضريبي المؤجل ناتج عن عملية دمج مؤسسات.
- العملية لا تؤثر في وقت حدوثها على الربح الضريبي.

يتضمن الاعتراف بخصم أن المبلغ المسجل سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المؤسسة في شكل منافع اقتصادية، وعند تدفق الموارد الخارجة من المؤسسة فإن جزء منها أو كامل مبلغها قد يكون قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الاعتراف بالخصم فيها، في مثل هذه الحالات تنتج فروق مؤقتة بين البالغ المسجلة للخصم وقاعدته الضريبية، وعليه ينشأ أصل ضريبي مؤجل بخصوص الضريبة على النتيجة التي سوف يتم تحصيلها في فترات مستقبلية عندما يسمح باقتطاع جزء أو كل الخصم عند تحديد الربح الضريبي، وفيما يلي أمثلة عن فروق في الاقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:

- تكاليف مخصصات التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي خلال سنوات خدمة العامل، ولكن تقتطع عند تحديد الربح الضريبي عندما تدفعها المؤسسة إلى صندوق تقاعد أو تدفعها إلى العامل عند التقاعد.
- يتم الاعتراف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي للفترة التي يتم فيها تحملها ولكن قد لا يسمح باقتطاعها في تحديد الربح الضريبي إلا بعد فترة معينة.
- عند التقييم أو إعادة التقييم لبعض الأصول بالقيمة العادلة دون تعديل القاعدة الضريبة فإنه ينشأ فروق ضريبية مؤقتة في الاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل أكبر من قيمته المحاسبية.

4. التقييم

يتم قياس الأصول والخصوم الضريبية المستحقة الدفع للفترة الحالية أو الفترات اللاحقة بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده للإدارة الضريبية باستخدام معدلات الضريبية السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية، في حين يتم قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة وفق معدلات الضرائب المتوقع أن تطبق في الفترات التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بالخصم بناء على القوانين والمعدلات الضريبية السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية.[1]

وفي بعض الحالات يتم تطبيق معدلات مختلفة للضريبة عند مستويات مختلفة من النتيجة الخاضعة للضريبة، فإن الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يتم تقييمها وفق المعدل المتوسط الذي تتوقع المؤسسة تطبيقه على الربح الخاضع.

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (IAS12)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 46.

في حين تقيم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتم فيها تحقيق الأصل أو تسوية الخصم، كما يؤخذ بعين الاعتبار التبعات الضريبية التي يمكن أن تنتج عن الطريقة التي تحصل بها المؤسسة الأصل أو تسوي بها الخصم، ففي بعض الأنظمة الضريبية الطريقة تتبعها المؤسسة في هذا الشأن قد يكون لها تأثير على معدل الضريبية المطلق أو على القاعدة الضريبية للأصل أو الخصم في مثل هذه الحالات تقيم المؤسسة الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بالمعدلات الضريبية وباستخدام القاعدة الضريبية المتوافقة مع الطريقة المتوقعة للاسترداد أو السداد.[1]

وفي نهاية كل سنة مالية وعند إعداد الميزانية يجب على المؤسسة إعادة النظر في القيمة المحاسبة للأصل الضريبي المؤجل، وتقوم بتخفيضها إذا ثبت أنة المحتمل عدم توفير ربح ضريبي كافي من أجل استخدام المنافع الاقتصادية للأصل الضريبي المؤجل، وتقوم المؤسسة بتخفيض القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل إلى القدر الذي يتناسب مع الربح الضريبي المتوقع تحقيقه.

المبحث الثالث: تقييم عناصر أخرى

في هذا المبحث سيتم التطرق لكيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية لباقي عناصر القوائم المالية والتي لم يرد ذكرها في المباحث السابقة وهي عقود الإيجار بنوعيها عقود إيجار التمويل وعقود الإيجار العادية أو التشغيلية، بالإضافة آثار تغيرات أيعار صرف العملات الأجنبية على معاملات المؤسسة وكيفية عرض القوائم المالية بعملة غير العملة الأساسية للمؤسسة، كما يتم من خلال هذا المبحث دراسة كيفية المحاسبة عن الإعانات الحكومية والامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

المطلب الأول: عقود الإيجار (IAS17)

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي السابع عشر من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل إيضاح المبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها فيما يخص عقود الإيجار بالنسبة للمؤخر والمستأجر، ويدخل في نطاق تطبيق هذا المعيار كل عقود الإيجار ماعدا اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن، واتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 17

تستخدم المصطلحات الآتية في معيار المحاسبة الدولي السابع عشر وفق المعاني المحددة لها كما يلي:[2]

---

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (IAS12)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 47 و49.

[2] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 133-134.

– **عقد الإيجار** هو اتفاقية يعطي بموجبها المؤجر إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

– **عقد الإيجار التمويلي** هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية العقد.

– **عقد الإيجار التشغيلي** أو العادي هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.

2. تصنيف عقود الإيجار

تصنف عقود الإيجار وفق هذا المعيار على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية إلى المستأجر، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل.

وكون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي لا يتعلق بشكل العقد بل يعتمد على جوهر العملية، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:

– العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.

– عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق.

– عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.

– عند بدء عقد الإيجار إذا بلغت القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.

– إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

3. عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر

وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي السابع عشر تتم معالجة عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر كما يلي:

1.3. الاعتراف والتقييم الأولى لعقد الإيجار التمويلي في البيانات المالية للمستأجر

على المستأجر الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها أصول وخصوم في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأملاك المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عمليا، وإذا لم يكن ذلك ممكنا يجب استخدام سعر الاقتراض التفاضلي.[1]

تعبر طريقة محاسبة وعرض العمليات والأحداث المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي كما حددها معيار المحاسبة الدولي السابع عشر تغليب لجوهر العقد وحقيقته المالية على حساب الشكل القانوني، فبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريبا للقيمة العادلة للأصل ومصاريف التمويل المتعلقة به.

عادة ما يتم تحمل تكاليف أولية مباشرة عندما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كالتفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدد على أنها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار.

2.3. التقييم اللاحق لعقد الإيجار التمويلي في البيانات المالية للمستأجر

بعد الاعتراف والتسجيل المحاسبي الأولي لعقد الإيجار التمويلي يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتسديد مبلغ الإيجار المستحق كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على مدة عقد الإيجار للوصول إلى سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المبلغ المستحق لكل فترة.[2]

ينشأ من عقد الإيجار التمويلي أقساط اهتلاك للأصل وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الاهتلاك للأصول المؤجرة متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة القابلة للاهتلاك، ويجب حساب الاهتلاك المعترف به بناء على الأساس المبين في المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر: الممتلكات

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع عشر (IAS17): عقود الإيجار، 2009، الفقرة 20.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 25.

والمصانع والمعدات، وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بأن ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فإنه يجب اهتلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر.

يتم توزيع مبلغ الأصل المؤجر القابل للاهتلاك على فترة الاستعمال المتوقعة وعلى أساس منتظم يتفق مع سياسة الاهتلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالموجودات المملوكة القابلة للاهتلاك، وإذا كان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الاستعمال المتوقعة هي العمر الإنتاجي للأصل، وخلافا لذلك يتم اهتلاك الأصل على مدة عقد الإيجار.

3.3. عقد الإيجار التشغيلي في البيانات المالية للمستأجر

إذا كان عقد الإيجار تشغيلي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة كمصروف ضمن حساب النتيجة على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس.[1]

4. عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر

وفق معيار المحاسبة الدولي السابع عشر تتم معالجة عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر كما يلي:

1.4. الاعتراف والتقييم الأولي لعقد الإيجار التمويلي في البيانات المالية للمؤجر

في إطار عقود إيجار التمويل على المؤجرين الاعتراف بالأصول التي يحوزونها بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كحقوق بمقدار مبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار،[2] وبموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته.

عادة ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي التي لا تنطوي على مؤجر صانع أو موزع تعتبر التكاليف الأولية المباشرة جزء من قيمة الدين المتعلق بعقد الإيجار التمويلي وتخفض مبلغ إيراد العقد المعترف به خلال مدة الإيجار. أما إذا كان المؤجر في حد ذاته صانعا أو موزعا تستثنى مصاريف التفاوض وتوقيع العقد من التكاليف الأولية المباشرة وكنتيجة لهذا تستبعد من الاستثمار الصافي في عقد الإيجار ويتم الاعتراف بها ضمن حساب النتيجة عند الاعتراف بالربح المحقق من وراء عملية البيع.

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع عشر (IAS17)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 33.

[2]- المرجع نفسه، الفقرة 36.

2.4. التقييم اللاحق لعقد الإيجار التمويلي في البيانات المالية للمؤجر

يجب أن يكون الاعتراف بالدخل التمويلي على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر بهدف توزيع الدخل التمويلي على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، وبالنسبة لدفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية باستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأساسي ودخل التمويل غير المكتسب.[1]

ويقوم المؤجر بشكل منتظم بمراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار، وإذا كان هناك انخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فإنه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم الاعتراف في الحال بأي انخفاض في المبالغ التي استحقت.

كثيرا ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الاختيار بين بيع الأصل أو استئجاره ،وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل:

- الربح أو الخسارة المعادلة للربح أو الخسارة الناتجتين من بيع مباشر للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق.
- دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الاعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي تتبعها المؤسسة للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري ويجب الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصاريف في حساب النتيجة عند بدء عقد الإيجار.

تتمثل إيرادات البيع المعترف بها من طرف المؤجر المصنع أو الموزع في بداية مدة الإيجار في القيمة العادلة للأصل أو القيمة الحالية للدفعات التي سوف يتحصل عليها المؤجر إذا كانت أقل من القيمة العادلة للأصل، وتتمثل تكاليف عقد الإيجار المعترف بها في بداية مدة الإيجار في تكلفة الأصل المؤجر أو قيمته المحاسبية إذا كانت مختلفة ناقص القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل بعد انقضاء مدة الإيجار، الفرق بين إيرادات البيع وتكاليف البيع هو ربح البيع في إطار عقد الإيجار.

3.4. عقد الإيجار التشغيلي في البيانات المالية للمؤجر

يقوم المؤجر بعرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في الميزانية حسب طبيعة الأصل، ويجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي ضمن الإيرادات على أساس القسط الثابت على مدة عقد

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي السابع عشر (IAS17)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 40.

الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلا للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

يتم الاعتراف بالتكاليف بما في ذلك الاهتلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الاعتراف بإيراد الإيجار باستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة ضمن الإيرادات على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار حتى لو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلا للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر.

يجب أن يكون اهتلاك الأصول المؤجرة على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة باهتلاك الموجودات المماثلة، ويجب حساب تكلفة الاهتلاك بناء على الأساس المبين في المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر: الممتلكات والمصانع والمعدات.

التكاليف الأولية المباشرة المحتملة من طرف المؤجر في إطار التفاوض وإبرام عقد الإيجار العادي يتم إضافتها إلى القيمة المحاسبية للأصل المؤجر يتم الاعتراف بها كتكاليف على مدى مدة الإيجار وفق نفس قواعد الاعتراف بإيراد الإيجار.

المطلب الثاني: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS21)

يمكن أن تقوم المؤسسة بأنشطة أجنبية بطرقتين، الأولى في شكل معاملات أجنبية أو يمكن أن يكون لها أنشطة بالخارج، في هذا الإطار تم إصدار معيار المحاسبة الدولي الواحد والعشرون من طرف مجلس معاير المحاسبة الدولية لإبراز كيفية إدماج العمليات بالعملات الأجنبية والأنشطة في الخارج في القوائم المالية للمؤسسة، المسألة الأساسية في المحاسبة عن مثل هذه المعاملات تكمن في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 21

استخدمت المصطلحات الموالية في معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر بالمعاني المحددة لها كما يلي:[1]

– **سعر صرف الإغلاق** هو سعر الصرف اليومي في نهاية الفترة المحاسبية عند إعداد الميزانية.

– **فرق سعر الصرف** هو الفرق الناتج عن تحويل نفس عدد وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى باستخدام أسعار صرف مختلفة.

– **عملة التقرير** هي العملة المستخدم من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية.

– **العملة الأجنبية** هي أي عملة مختلفة عن عملة التقرير.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 209.

– **البنود النقدية** هي أموال محتفظ بها وأصول وخصوم سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

– **العملة الوظيفية** هي عملة المحيط الاقتصادي الأساسي الذي تنشط فيه المؤسسة.

2. المعاملات بالعملات الأجنبية

تتم معالجة المعاملات بالعملات الأجنبية حسب ما جاء بهم معيار المحاسبة الدولي الواحد والعشرون كما يلي:

1.2. الاعتراف والتقييم الأولي

المعاملات بالعملة الأجنبية هي معاملات محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المؤسسة بشراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية، إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية، أو عندما تصبح طرفا في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز أو تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.[1] وتاريخ المعاملة هو التاريخ الذي أصبحت فيه المعاملة تتوفر لأول مرة على شروط تسجيلها محاسبيا حسب المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

2.2. التقييم اللاحق عند عرض القوائم المالية

في تاريخ كل ميزانية يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال، ويجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة، أما البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية فيتم التقرير عنها باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة.[2]

تتحدد البنود القيمة المسجلة في الميزانية بموجب المعايير الدولية ذات العلاقة، وسواء تم تحديد القيمة المسجلة بناء على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن قيمة المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون.

في بعض الحالات تتحدد القيمة المحاسبية لبعض العناصر من خلال المقارنة بين قيمتين أو أكثر مثل قيمة المخزون التي تتمثل في أقل قيمة بين تكلفته والقيمة القابلة للتحقيق، في مثل هذه الحالات إذا كان الأصل غير نقدي وكانت قيمته بعملة أجنبية تحدد قيمته المحاسبية بالمقارنة بين:

---

[1]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون (IAS21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، 2009، الفقرة 21.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 23.

– التكلفة أو القيمة المحاسبية حسب الحالة والمحمولة بسعر الصرف بتاريخ تحديد هذه القيمة، أي بسعر صرف تاريخ المعاملة بالنسبة لعنصر مقيم بتكلفته التاريخية.

– صافي القيمة القابلة للتحقيق والقيمة التحصيلية حسب الحالة المحمولة بسعر الصرف بتاريخ تحديد هذه القيمة.

3. الاعتراف بفروقات سعر الصرف

تقوم المؤسسة بالاعتراف بفروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمؤسسة بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أوليا خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في قوائم مالية سابقة كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها، وهذا باستثناء فروقات الصرف التي تنتج عن صافي استثمار المؤسسة في مؤسسة أجنبية.

وينتج فرق سعر الصرف عن التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية، وعندما يتم تسوية العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم الاعتراف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة. ولكن عندما يتم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجري تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغيير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.

4. عرض القوائم المالية بعملة غير العملة الوظيفية

يمكن للمؤسسة أن تعرض بياناتها المالية بأية عملة أو عملات أرادت، وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمؤسسة فإنها تقوم بتحويل حسابات النتيجة وميزانيتها إلى عملة العرض باستخدام الإجراءات الآتية في حالة ما إذا كان الاقتصاد الذي تنشط فيه المؤسسة ليس اقتصادا عالي التضخم:[1]

– تحويل الأصول والخصوم لكل ميزانية معروضة بما في ذلك المعروضة بهدف المقارنة باستخدام سعر صرف الإغلاق بالنسبة لكل ميزانية.

– عرض إيرادات وتكاليف كل حساب نتيجة بما في ذلك المعروضة للمقارنة بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات.

– الاعتراف بكل فروقات سعر الصرف ضمن حقوق الملكية في حساب منفصل حتى توقف النشاط.

المطلب الثالث: الإعانات الحكومية (IAS20)

يعد حصول المؤسسة على إعانات حكومية مهما عند إعداد القوائم المالية كون الإعانات الحكومية هي موارد حصلت عليها المؤسسة يجب إيجاد طريقة للمحاسبة عنها، ومن الواجب تقديم معلومات حول هذه الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل مقارنة أفضل بين القوائم المالية.

[1] - Barry J.ESPSTEIN - Eva K. JERMAKOWICZ, Op.cit, 2010, p : 971.

تأخذ الإعانات الحكومية عدة أشكال تختلف حسب طبيعة الإعانة وحسب الشروط المرتبطة بها، وتهدف مثل هذه الإعانات إلى تشجيع المؤسسات على القيام بأفعال أو الدخول في أنشطة لم تكن لتفعل لو لم تحصل على إعانة، وفي هذا الإطار صدر معيار المحاسبة الدولي العشرون: الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات العمومية من أجل إيضاح وإبراز هذا الجانب من العمليات الذي قد تقوم به المؤسسة.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 20

تستخدم المصطلحات الآتية في معيار المحاسبة الدولي العشرون وفق المعاني المحددة لها كما يلي:[1]

– **الإعانات الحكومية** هي مساعدات حكومية تأخذ شكل تحويل موارد للمؤسسة مقابل التزام سابق أو مستقبلي من قبلها متعلق بنشاطها التشغيلي.

– **المساعدات الحكومية المرتبطة بالأصول** هي مساعدات حكومية يكون التزامها الأساسي أن تستجيب المؤسسة لشرط شراء أو إنشاء أو تملك بأي شكل من الأشكال أصول طويلة الأجل.

– **المساعدات الحكومية المرتبطة بالنتيجة** هي المنح الحكومية غير تلك المتعلقة بالأصول.

2. الاعتراف بالإعانات الحكومية

لا يتم تسجيل الإعانات الحكومية ضمن المحاسبة بما فيها الإعانات غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة إلا إذا توافرت للمؤسسة مؤشرات منطقية ومعقولة على أنها قادرة على الاستجابة للشروط المرتبطة بهذه الإعانة وأن الإعانة قد تم استلامها، كما لا يعتبر استلامها لوحده مؤشرا على أن شروط الإعانة قد تم الاستجابة لها.

كما يعد الشكل أو الطريقة التي استلام الإعانات الحكومية بها لا يؤثر على طريقة المحاسبة عنها وعليه تتم المحاسبة عن الإعانة المستلمة في شكل نقدية بنفس الشكل مع إعانة في شكل تخفيض لالتزامات اتجاه الحكومة، ويتم اعتبار قرض غير مطلوب السداد إعانة حكومية.

ويتم الاعتراف بالإعانات الحكومية كما يلي:[2]

– الاعتراف بالإعانات الحكومية المرتبطة بالأصول يكون إما ضمن الميزانية أو في شكل إيراد مؤجل ضمن حساب النتيجة، أو يتم تخفيض الإعانة من قيمة الأصل للوصول إلى قيمته المحاسبية.

– الاعتراف بالإعانات المرتبطة بالنتيجة يتم إما في شكل رصيد دائن ضمن الحساب العام للنتيجة، أو كبند مستقل مثل "إيرادات أخرى"، كما يمكن الاعتراف بها كتخفيض من التكاليف المرتبطة بها.

---

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p : 220.

[2] - Robert OBERT, Op.cit, 2006, p p : 407-408.

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

المطلب الرابع: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (IAS19)

وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر تقوم المؤسسة بالاعتراف بالتزام عليها عند قيام موظف بتقديم خدمة لها مقابل منافع الموظفين التي ستقوم بدفعها لهم في المستقبل، وقد حدد هذا المعيار خمس فئات لمنافع الموظفين:

– منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت إذا كانت مستحقة خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة للموظفين الحاليين.

– منافع لما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة.

– منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة.

– منافع وتعويضات نهاية الخدمة.

– منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية.

وينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين بما في ذلك تلك المنصوص عليها بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية بين المؤسسة وموظفين فرديين أو مجموعات موظفين أو ممثليهم، أو بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات اقتصادية حيث يطلب من المنشآت المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة.

1. تعاريف مقدمة في إطار معيار المحاسبة الدولي 19

تستخدم المصطلحات الآتية في معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر وفق المعاني المحددة لها كما يلي:[1]

– **منافع الموظفين** هي كافة أشكال العوض الذي تعطيه المؤسسة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.

[1] - Code IFRS – Normes et Interprétations, Op.cit, 2009, p p : 160-162.

– **منافع الموظفين قصيرة الأجل** هي منافع الموظفين عدا عن منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة.

– **المنافع لما بعد انتهاء الخدمة** هي منافع الموظفين عدا عن منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.

– **خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة** هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المؤسسة بموجبها بتقديم منافع بعد انتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو أكثر.

– **خطط المساهمات المحددة** هي خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة تقوم المؤسسة بموجبها بدفع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بموجودات كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.

– **خطط المنافع المحددة** هي خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة عدا عن خطط المساهمات المحددة.

– **خطط أصحاب العمل المتعددين** هي خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة عدا عن خطط الدولة التي تجمع الموجودات التي تساهم فيها مختلف المنشآت التي ليست تحت السيطرة المشتركة، وتستخدم تلك الموجودات لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات المساهمات والمنافع بدون اعتبار لهوية المؤسسة التي تستخدم الموظفين المعنيين.

– **منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل** هي منافع الموظفين عدا عن منافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم.

– **منافع نهاية الخدمة** هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة لقرار المؤسسة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي، أو لقرار الموظف بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المنافع.

– **منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية** هي منافع للموظفين تستحق للاستلام في شكل أدوات مالية أو في صورة حقوق ملكية تصدرها المؤسسة، أو يعتمد مبلغ التزام المؤسسة للموظفين على السعر المستقبلي للأدوات المالية في صورة حقوق ملكية الصادرة عن المؤسسة.

– **الافتراضات الأكتوارية** هي أفضل تقديرات للمؤسسة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة ويجب أن تكون الافتراضات غير متحيزة ومتسقة مع بعضها وتشمل ما يلي:

- الافتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين ومن يعيلونهم المستحقين للمنافع، وتتناول الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد انتهائها، معدل تغير الموظفين والعجز والتقاعد المبكر، نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين يستحقون المنافع ومعدلات المطالبات بموجب الخطط الطبية.
- الافتراضات المالية التي تتناول بنودا مثل سعر الخصم، الراتب المستقبلي ومستويات المنافع، التكاليف المستقبلية في حالة المنافع الطبية بما في ذلك تكلفة إدارة المطالبات ودفعات المنفعة إذا كان ذلك ماديا ونسبة العائد المتوقع على موجودات الخطة.

2. الاعتراف والقياس لمنافع الموظفين قصيرة الأجل

تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنودا مثل:

- الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الجماعي.

- حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم.
- المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة.
- المنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والانتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.

عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل الذي تتوقع أن تدفعه مقابل تلك الخدمة كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي.[1]

كما يمكن للمؤسسة الاعتراف بها كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المنافع في تكلفة الأصل كمعيار المحاسبة الدولي الثاني: المخزونات ومعيار المحاسبة الدولي السادس عشر: الممتلكات والمصانع والمعدات.

قد تقوم المؤسسة بتعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية، ويقسم استحقاق الغيابات المعوضة إلى فئتين، استحقاق غيابات معوضة تراكمية وغير تراكمية.

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (IAS19): الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، 2009، الفقرة 10.

الغياب المعوض المتراكم هو ذلك الغياب المرحل الذي يمكن استخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله. وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات أخرى يستحق الموظفون لدفعة نقدية للاستحقاق غير المستخدم عند تركهم المؤسسة)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية للاستحقاق غير المستخدم عند تركهم المؤسسة. وينشأ الالتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم خدمة تزيد من استحقاقهم للغياب المعوض المستقبلي، ويكون الالتزام قائما ويتم الاعتراف به حتى ولو كان الغياب المعوضة غير مستحق بالرغم من أن احتمال ترك الموظفين قبل استخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر على ذلك الالتزام. وتقوم المؤسسة بقياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تدفعه المؤسسة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية.

أما الغياب المعوض غير التراكمي فلا يرحل، أي أنها تنقضي إذا لم يتم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله، وهي لا تعطي استحقاقاً للموظفين لدفعة نقدية عن الاستحقاق غير المستخدم عند ترك المؤسسة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لراتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الاستحقاق السابق غير المستخدم عن الاستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة والغياب المعوض لخدمة المكلفين أو الخدمة العسكرية، ولا تعترف المؤسسة بمطلوب أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد مبلغ المنفعة.

3. الاعتراف والقياس لمنافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة

تشمل منافع ما بعد انتهاء الخدمة على سبيل المثال ما يلي:

- منافع التقاعد مثل الرواتب التقاعدية.
- المنافع الأخرى بعد انتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة.

تصنف خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة على أنها إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، وذلك يعتمد على الماهية الاقتصادية للخطة كما هي مأخوذة من أحكامها وشروطها الرئيسية، وبموجب خطط المساهمة المحددة يقتصر الالتزام القانوني أو الضمني للمؤسسة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المنافع لما بعد انتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمقدار مبلغ المساهمات التي تدفعها المؤسسة (ومن المحتمل كذلك الموظف) لخطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين، بالإضافة إلى عائدات الاستثمارات الناجمة من المساهمات.

ويمكن للمؤسسة دفع أقساط تأمين لتمويل خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة، ويجب على المؤسسة معاملة هذه الخطة على أنها خطة مساهمات محددة إلا إذا كانت المؤسسة ستتحمل التزاما قانونيا أو ضمنيا بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة إما بدفع منافع الموظفين مباشرة عندما تصبح مستحقة أو بدفع مساهمات

أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة، إذا أبقت المؤسسة على هذا الالتزام القانوني أو الضمني فإنه يجب على المؤسسة معاملة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن التزام المؤسسة المقدمة للتقارير لكل فترة يتم تحديده حسب المبالغ التي ستتم المساهمة بها لتلك الفترة، عندما يقدم الموظف خدمة لمنشأة خلال فترة يجب على المؤسسة الاعتراف بالمساهمة المستحقة الدفع لخطة مساهمات محددة مقابل تلك الخدمة على أنها التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية مساهمات تم دفعها في السابق وإذا زادت المساهمات التي تم دفعها عن المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي به الدفعة المقدمة إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي.[1]

علاوة على هذا، يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصوم فيما عدا عندما لا تستحق بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم.

أما إذا لم تستحق المساهمات في خطة مساهمة محددة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركات ذات النوعية العالية، وفي البلدان التي لا يوجد فيها سوق لمثل هذه السندات يجب استخدام عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على السندات الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقدرة لالتزامات المنافع لما بعد انتهاء الخدمة.

أما محاسبة خطط المنافع المحددة فهي معقدة لأنها تتطلب افتراضات لقياس الالتزام والمصروف، وهناك احتمال بمكاسب وخسائر وعلاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصوم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات بعد قيام الموظفين بتقديم خدماتهم.

ومن الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المؤسسة، وفي بعض الأحيان من موظفيها وتدفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونيا عن المؤسسة المقدمة للتقارير وتدفع منافع الموظفين منه، ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الاستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المؤسسة ورغبتها لتعويض أي عجز في موجودات الصندوق، وعلى ذلك فإن المؤسسة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الاستثمارية المرتبطة

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (IAS19)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 43.

بالخطة، وتبعاً لذلك لا يكون المصروف المعترف به لخطة منافع محددة مساوياً بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق للفترة.

وتشمل محاسبة المؤسسة لخطط المنافع المحددة الخطوات الآتية:[1]

– استخدام الأساليب الأكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المؤسسة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة وعمل تقديرات بشأن المتغيرات الديموغرافية مثل نسبة تغير الموظفين والوفيات والمتغيرات المالية مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية التي ستؤثر على تكلفة المنفعة.

– خصم تلك المنفعة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية.

– تحديد القيمة العادلة لأية موجودات للخطة.

– تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الأكتوارية ومبلغ المكاسب والخسائر الأكتوارية التي يجب الاعتراف بها.

– تحديد التكلفة الناجمة للخدمة السابقة إذا تم إدخال خطة أو تغييرها.

– تحديد المكاسب أو الخسائر الناجمة إذا تم تقليص أو تسوية خطة.

– تقوم المؤسسة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مادية بشكل منفصل إذا كانت للمؤسسة أكثر من خطة منافع محددة واحدة.

4. منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل على سبيل المثال ما يلي:

– حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ.

– منافع الاحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

– منافع العجز طويل الأجل.

– المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظف بتقديم الخدمة.

– التعويض المؤجل المدفوع بعد ثلاثة شهور أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول عليها فيها.

لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قلما يتسبب إدخال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

[1] – مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (IAS19)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 50.

أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبا مبسطا لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل.

ويكون المبلغ المعترف به كالتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية بعد خصم القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لموجودات الخطة إن وجدت التي سيتم منها تسوية الالتزامات مباشرة.[1]

[1] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (IAS19)، مرجع سبق ذكره، 2009، الفقرة 128.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال الفصل الثالث تم دراسة المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول المتداولة، عناصر الخصوم وعناصر حساب النتيجة، بالإضافة إلى معايير لها صلة بالأصول والخصوم وعناصر حساب النتيجة، ويمكن أن نلخص قواعد التقييم التي جاءت بها هذه المعايير كما يلي:

- يتم تقييم المخزون بأقل قيمة بين تكلفته وصافي القيمة القابلة للتحصيل.
- الأصول والخصوم المالية المتداولة يتم تقييمها عند الاعتراف الأولي بمقدار التكلفة وهي القيمة العادلة للمقابل المدفوع في حالة أصل أو المستلم في حالة خصم مضاف إليها تكاليف العملية. في حين تقيم لاحقا الأصول المالية بما فيها المشتقات بقيمتها العادلة دون أي تخفيض لتكاليف البيع مع بعض الاستثناءات عن هذه القاعدة، وتقيم الخصوم المالية بعد التسجيل الأولي بالتكلفة المهلكة باستعمال طريقة سعر الفائدة الحقيقي مع وجود استثناءات أيضا.
- المؤونات تقيم بأفضل تقدير للمقابل الواجب دفعه من أجل تسوية الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية.
- الأصول والخصوم الضريبية المستحقة الدفع خلال السنة الحالية تخضع في تقييمها لمعدلات الضريبة السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية. في حين تحسب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة وفق معدلات الضرائب المتوقع أن تطبق في الفترات التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الخصم.
- لا تخضع إيرادات الأنشطة العادية إلى عملية تقييم وإنما قواعد الاعتراف بها يكون لها دور في تحديد القيمة الإجمالية للإيرادات في حساب النتيجة.
- يتم تحديد قيمة إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه أو القابل للاستلام.
- تقوم المؤسسة بالاعتراف ضمن أصولها بتكاليف الاقتراض المرتبطة مباشرة بالأصول ضمن تكلفته، باقي تكاليف الاقتراض يتم تسجيلها ضمن حساب النتيجة كمصاريف خلال الفترة التي حدثت فيها وفق معدلات الفائدة المعمول بها.
- يختلف تقييم العناصر المرتبطة بعقود الإيجار في القوائم المالية حسب طبيعة العقد والطرف المعد للقوائم المالية.
- تسجل المعاملات بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير وبسعر الصرف السائد بين العملتين بتاريخ المعاملة، فيما يتم التقرير في تاريخ إعداد الميزانية عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال والبنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة، أما البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية فيتم التقرير عنها باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة.

- الإعانات الحكومية يتم تحمليها ضمن حساب النتيجة على أساس منتظم على الفترات التي تقوم المؤسسة فيها بالاعتراف بالتكاليف المرتبطة بالإعانة، أو ضمن الميزانية باعتبارها شكل من أشكال التمويل.
- منافع الموظفين قصيرة الأجل تقيم بالمبلغ المتوقع دفعه مقابل الخدمة ضمن حسابات النتيجة، أما مبلغ المنافع لما بعد انتهاء الخدمة فهو مبلغ المساهمات التي تدفعها المؤسسة والموظف لخطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين بالإضافة إلى عائدات الاستثمارات الناتجة من هذه المساهمات. ويكون المبلغ المعترف به كمنافع الموظفين الطويلة الأجل صافي القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية بعد خصم القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لموجودات الخطة.

من خلال ما سبق يظهر أن هناك تنوع في استخدام طرق التقييم للعناصر التي تم التطرق لها في هذا الفصل حسب نوع وطبيعة العنصر الخاضع للتقييم، كما نجد في بعض الأحيان بديلين لتقييم نفس العنصر مما يعطي الانطباع بالمرونة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة حتى يتاح للمؤسسة إتباع الطريقة الأكثر ملائمة لها والتي تعطي أكثر مصداقية وموثوقية لقوائمها المالية.

الفصل الرابع

تقييم عناصر القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي

الفصل الرابع: تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

شكل اختلاف التطبيقات المحاسبية بين دول العالم عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات وأفرز صعوبات أمام المؤسسات والمستثمرين الدوليين عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، من أجل ذلك جاء البحث عن توافق محاسبي دولي أدى إلى إنشاء لجنة ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة للقيام بمهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي متمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، تهدف هذه المعايير إلى توفير معلومة مالية موثوق بها حول الوضعية المالية والأداء للمؤسسات في أي مكان بالعالم، بما يلبي الحاجة من المعلومات للمستثمرين الدوليين.

وقد شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولي وتتكيف مع خصوصياتها. من أجل هذا قامت الجزائر بإصدار قانون من أجل تثبيت النظام المحاسبي المالي المتوافق مع هذه المعايير، والذي يعتمد بشكل كبير عليها من حيث الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والقوائم المالية.

اعتمد النظام المحاسبي المالي الجزائري عند معالجة مختلف العناصر المكونة للقوائم المالية على قواعد ومعايير مستمدة من نصوص المعايير المحاسبية الدولية التي تم عرضها في الفصلين السابقين من حيث الاعتراف والتقييم، ومن خلال هذا الفصل سيتم دراسة النظام المحاسبي المالي للتعرف على إطاره التصوري، القوائم المالية، المبادئ والقواعد المحاسبية للتسجيل التي نص عليها، كما سيتم التركيز على جانب التقييم لعناصر القوائم المالية وهذا من خلال المباحث الآتية:

- النظام المحاسبي المالي والقواعد العامة للتقييم والتسجيل.
- تقييم الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي.
- تقييم الأصول الجارية وباقي عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بمهمة التوحيد المحاسبي باختيار بإعداد نظام محاسبي مالي جديد والذي يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة، من حيث تعريف الإطار التصوري، القواعد العامة والخصوصية للتسجيل المحاسبي والتقييم، وكذلك من حيث تقديم وعرض القوائم المالية وتوجه المعلومة المالية نحو عدة مستعملين، وينتظر منه أن يعمل على تجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة من جهة، ومن جهة أخرى مسايرة البيئة الدولية للمحاسبة والإصلاحات والتحولات الاقتصادية في الجزائر، وكان من المقرر أن يشرع في تطبيقه بداية من جانفي 2009، قبل أن يتم تأجيل ذلك إلى غاية جانفي 2010.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وأهدافه

قبل التطرق للنظام المحاسبي المالي سيتم من خلال هذا الفصل التطرق لمراحل تطور التشريع المحاسبي في الجزائر.

1. مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري

بعد الاستقلال اعتمدت الجزائر على المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية واستمر العمل بها في مجال المحاسبة والمتمثلة في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، وكان هذا النظام كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان استمرار تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية إلى الإدارة الوطنية وإدارة الضرائب.

وفي 29 أفريل 1975 قامت الجزائر بإصدار الأمر 35/75 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة وكان الهدف من إصدار هذا القانون هو ضرورة التأقلم ومسايرة التوجه الاقتصادي الاشتراكي المتبع من طرف الجزائر، واستمر العمل بهذا النظام إلى غاية أواخر الثمانينات أين بدأت الجزائر في تغيير النهج الاقتصادي المتبع تدرجيا من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه قوى السوق بشكل أكبر، هنا بدأت تظهر محدودية المخطط الوطني المحاسبي للتكفل بمتطلبات المحيط الاقتصادي الجديد وقد مست النقائص عدة جوانب منه كغياب إطار مفاهيمي يحدد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها قواعد النظام المحاسبي مما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية كثيرا ما لا تكون متماثلة وهذا ما يتعارض مع أسس المحاسبة.

ومما يعاب أيضا على المخطط الوطني المحاسبي هو عدم تحديده لمستخدمي القوائم المالية ومحتواها وإن كان الاستنتاج من خلال طريقة التسجيل المحاسبي للأحداث الاقتصادية أنها تركز على الجانب الاقتصادي الكلي وأن المستخدم الأساسي والأكثر أهمية هو الدولة ومحتوى القوائم المالية موجه لتلبية احتياجاتها من المعلومات لغرض اتخاذ القرارات.

وفي سنة 2007 تم إصدار نظام محاسبي جديد والمتمثل في النظام المحاسبي المالي ومن خلاله اعتمدت الجزائر توجه جديد في مجال التوحيد المحاسبي يوافق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية ويهدف هذا التوجه لوضع نظام يتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة التي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

2. ماهية النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ودخل حيز التنفيذ وبدأ العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010، وطبقا لهذا القانون فإن "المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

من خلال هذا التعريف نستخلص خصائص النظام المحاسبي المالي الآتية:

- نظام للمعلومة المالية يركز على المفهوم المالي.
- يقدم النظام المحاسبي المالي كشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن المركز المالي.
- من خلال الكشوف المالية التي يقدمها يمكن قياس أداء ونجاعة الكيان.
- يتعامل النظام المحاسبي المالي مع معلومات قابلة للقياس.
- يقوم بتصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية.
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية.

3. الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي ما يلي:

- القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام لمحاسبي المالي وشروط وكيفيات تطبيقه.
- المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام تطبيق القانون 11/07.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بهدف مسك محاسبة مالية مبسطة.

[1] – القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 2007/11/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2007/11/25، العدد 74، المادة 3.

– المرسوم التنفيذي 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

4. مجال تطبيق النظام للمحاسبي المالي

وقد حدد القانون 11/07 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، ويستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ووفق نفس القانون المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية هي:[1]

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

– التعاونيات.

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

– كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

واستثنى النظام المحاسبي المالي من مجال تطبيقه المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين قانونيا حيث يمكن لهذه المؤسسات مسك محاسبة مبسطة، وتم تحديد الحد القانوني بموجب المادة 2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 25 مارس 2009.

5. هيكل النظام للمحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من:

– إطار تصوري للمحاسبة المالية.

– معايير محاسبية.

– ومدونة حسابات.

6. أهداف النظام للمحاسبي المالي

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:[2]

– توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.

---

[1] - القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2007/11/25، المادة 4.

[2]- Samir MEROUANI, Op-cit, 2007, p: 92.

– إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات خاصة مع استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي تدفقات الخزينة وتغيرات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة.

– جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

– نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتستجيب لاحتياجاتهم من المعلومات مما يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

– تسهيل عملية المراقبة للحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح وتبسيط مسك المحاسبة للمؤسسات الصغيرة.

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وتنظيم المحاسبة

يعتبر الإطار التصوري للمحاسبة المالية من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما يعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، يحدد هذا الإطار المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

1. الإطار التصوري

تم اقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وتم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 6 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، أما محتواه ورد في المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26.

ويعرف ويوضح الإطار التصوري للمحاسبة المالية مختلف المفاهيم والفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها عند مسك المحاسبة والتي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كما يعطي تعريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة في عناصر الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، ويوضح أيضا الخصائص النوعية للمعلومة المالية ويحدد مجال التطبيق.

إضافة إلى هذا يسهل الإطار التصوري للمحاسبة المالية تفسير المعايير المحاسبية ويشكل مرجعا لإعداد ووضع المعايير المحاسبية الجديدة كما يعرف الإطار التصوري ما يلي:

– مجال التطبيق.

- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- الأصول ، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.
- طريقة تنظيم المحاسبة.

1.1. هدف الإطار التصوري

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى تحقيق ما يلي:

- تطوير المعايير المحاسبية.
- تحضير الكشوف المالية (القوائم المالية).
- تفسير (تحديد) مستعملي المعلومة المالية المتضمنة في الكشوف المالية والمعدة وفق المعايير المحاسبية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.

2.1. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وخصائص المعلومة المالية وفق الإطار التصوري

حدد وأشار الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي صراحة إلى المبادئ والاتفاقيات المحاسبية الآتية:[1]

– **محاسبة التعهد:** وفق ما جاء في الإطار التصوري تتم محاسبة المعاملات على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي تحدث فيها.

– **استمرارية الاستغلال:** وفق هذا المبدأ تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية استغلال الكيان (المؤسسة) بافتراض متابعته لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

– **قابلية الفهم:** من الخصائص الأساسية للمعلومة المالية المقدمة في الكشوف المالية هي قابلية الفهم من طرف مستخدمين لهم الاطلاع الكافي والمعقول على النشاط الاقتصادي والمحاسبي.

– **الدلالة:** حتى تكون المعلومة المالية ذات منفعة في عملية اتخاذ القرار يجب تتمتع بالدلالة وتتوفر هذه الخاصية في المعلومة المالية عندما يكون لها تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوف المالية.

– **المصداقية:** تتوفر هذه الخاصية في المعلومة المالية عندما تكون خالية من الأخطاء ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون كونها تقدم صورة صادقة عن المؤسسة.

– **قابلية المقارنة:** يجب أن يتم تقييم وعرض المعاملات والأحداث الاقتصادية بشكل متجانس وثابت بالنسبة لنفس المؤسسة، تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى معلومة مالية قابلة للمقارنة.

---

[1] - القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2007/11/25، المادة 6.

– **التكلفة التاريخية:** تقيد عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بالتكلفة التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن المعايير المحاسبية استثنت بعض عناصر الأصول والخصوم من هذا المبدأ.

– **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يتم تسجيل العمليات المحاسبية وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي دون التركيز على الشكل القانوني فقط.

كما تطرق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ضمنيا إلى المبادئ المحاسبية الأخرى الموالية:[1]

– **وحدة الكيان،** حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه.

– **الأهمية النسبية،** ومقتضى هذا المبدأ يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المهمة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة كما يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

– **استقلالية السنوات المالية،** حيث يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ومن أجل الوصول إلى هذا يتعين أن تنسب لكل سنة مالية الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

– **الحيطة،** بحيث ينبغي أن تستجيب المحاسبة المالية لمبدأ الحيطة الذي يستوجب تقدير معقول للوقائع حيث لا يجب أن يبالغ في تقدير الأصول والمنتوجات ولا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

– **دوام الطرق المحاسبية،** فمن أجل تحقيق انسجام المعلومة المالية وتحقيق مبدأ قابلية المقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب على المؤسسة الالتزام بدوام الطرق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

– **مطابقة الميزانية الختامية للميزانية الافتتاحية،** ووفق هذا المبدأ يجب أن تكون الميزانية للافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

– **عدم المقاصة،** بحيث لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم أو بين عنصر من المنتوجات وعنصر من الأعباء إلا إذا تمت هذه المقاصة في إطار قانوني أو تعاقدي.

2. تنظيم المحاسبة في النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ والقواعد ينبغي على المؤسسات التي تطبق هذا النظام أن تلتزم بها عند مسك محاسبتها، تتمثل هذه القواعد في النقاط الآتية:[2]

---

[1] - المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ 2007/11/25، المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 2008/05/28، العدد 27، المادة 9 إلى 17.

[2] - القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2007/11/25، المادة 10 إلى 24.

– يتحمل الكيان مسؤولية وضع الإجراءات اللازمة لتنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، كما يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية في معالجة وعرض وتبليغ المعلومة المالية.

– تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وتحول العمليات بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية وفق الشروط والكيفيات المحدد في المعايير المحاسبية.

– ينبغي أن تخضع عناصر الأصول والخصوم للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة من حيث الكمية والقيمة وعلى أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم.

– يخضع كل تسجيل محاسبي إلى مبدأ القيد المزدوج مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل وتحديد مصدر كل معلومة مالية ومضمونها ومرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.

– حدد النظام المحاسبي المالي الدفاتر المحاسبية التي يمسكه الكيان بدفتر يومي، دفتر كبير ودفتر جرد ويجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة ومؤشرة من طرف رئيس محكمة مقر الكيان، ويتفرع الدفتر الكبير والدفتر اليومي إلى مجموعة من الدفاتر والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، ويسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والمنتجات والأعباء. ويتم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.

– تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة ضبط يومي للإيرادات والنفقات وتلتزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي وحدد شروط مسكها عن طريق الإعلام الآلي بموجب المرسوم التنفيذي 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009.

3. استحداثات النظام المحاسبي المالي

تظهر الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني بتخليه عن العديد من الممارسات المحاسبية السابقة واستحداث أخرى.

1.3. الاستحداثات من ناحية الحسابات والمعالجة المحاسبية

تتمثل التطورات الأساسية في محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي فيما يلي:[1]

– اللجوء إلى القيمة الحقيقية من أجل تقييم بعض الأدوات المالية (قيمتها مكتسبة نتيجة تبادل أو بيع).

– اللجوء إلى مفهوم التحديث (التحيين) من أجل تقييم القروض والديون المقدمة من طرف المؤسسة.

[1]– Samir MEROUANI, Op-cit, 2007, p : 93.

- غياب مؤونات الأعباء والتكاليف والأخذ بعين الاعتبار معايير لمعاينتها.
- اختلاف تكاليف الأصول الثابتة (مثل عدم استعمال أعباء التأسيس).
- منع إعادة تقييم الأصول الثابتة في فترات غير محددة (أي تتم في نهاية كل دورة).
- الأخذ بعين الاعتبار معايير التسجيل المحاسبي وتقييم الأصول الثابتة العينية.
- إثبات خسارة القيمة على الأصول، وزيادة القيمة أو نقصها على مبيعات الأصول غير المتداولة.
- إدراج فرق التقدير والأرباح الأخرى أو الخسائر السنوية (في حساب الأموال الخاصة).
- اعتماد مصطلح الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم.

ويلاحظ أن العمل المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي يتميز عن العمل المحاسبي في ظل المخطط الوطني للمحاسبة بالطرق والنماذج الجديدة للمعالجة المحاسبية والتقييم، يضاف إلى ذلك العرض الجديد للحسابات وطبيعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

2.3. الاستحداثات من ناحية القوائم المالية

تظهر هذه الاستحداثات من خلال النقاط الموالية:[1]

- تحديد المفاهيم لمختلف المصطلحات التي تشكل أساس القوائم المالية منها الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف.
- إنشاء إطار للمحاسبة المالية يكون مرجعا لإعداد القوائم المالية.
- إدخال فكرة حسابات التجميع، وتطوير عرض القوائم المالية.
- إعتماد مبادئ محاسبية جديدة مثل فكرة الصورة الوفية وتغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني في إعداد القوائم المالية.
- إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة بالنسبة للميزانية وقائمة الدخل.
- تقليص عدد القوائم المالية إلى خمس قوائم من أصل سبعة عشر قائمة مع إعطاء الأولوية للميزانية مقارنة بقائمة الدخل (حساب النتائج).
- إلزامية إعداد قائمتين جديدتين هما قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة) وقائمة تغيرات الأموال الخاصة، أما الإيضاحات المتممة فقد أصبحت أكثر تعبيرا عن نشاط المؤسسة ولها الدور الأساسي في الإفصاح المحاسبي.

[1] – فتيحة صافو، مدى توافق مرجعية إعداد القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية للعرض والإفصاح، مذكرة ماجستير مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير – تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2011، ص: 167.

المطلب الثالث: القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي وعناصرها

القوائم المالية أو الكشوف المالية كما وردت في النظام المحاسبي المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية، تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة للمؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية، وتكون كل مؤسسة تدخل ضمن إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي مجبرة على أن تعد هذه القوائم مرة على الأقل كل سنة.

وحدد النظام المحاسبي المالي الكشوف المالية التي تعدها وتعرضها المؤسسة بأربع قوائم مالية وملحق وهي نفس القوائم المالية التي يفرضها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمشكلة من الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج وباقي القوائم المالية،[1] ومن أجل إعداد هذه القوائم تم وضع مدونة حسابات تشمل على كل حسابات الوضعية المالية وحسابات التسيير، والتي تستخدم لتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة استنادا إلى طريقة عمل كل حساب.

1. الترتيبات الخاصة بالكشوف المالية

نص النظام المحاسبي المالي على عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها كما يلي:[2]

– تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتُعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية كما يجب أن تعرض بالعملة الوطنية.

– يجب أن تعكس الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، كما ينبغي أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

– يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة من أجل السماح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء المقارنة.

– عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة. وإذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية، فإنه يتم إعادة ترتيب أو تعديل المعلومات العددية للسنة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع الشرح الوافي لذلك في الملحق.

---

[1] - القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2007/11/25، المادة 25.

[2] – المرجع نفسه، المواد من 26 إلى 29.

2. محتوى القوائم المالية

تتشكل القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي من الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق.

1.2. الميزانية

تحدد الميزانية[1] بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويتم عرض كل منها في الميزانية على أساس الفصل بين العناصر الجارية التي تتحقق قيمها خلال دورة واحدة والعناصر غير الجارية التي تتحقق خلال أكثر من دورة واحدة.[2]

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها أو يراقبها الكيان بفعل أحداث سابقة والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية،[3] والمقصود بمراقبة الأصل هنا هي قدرة الكيان على الحصول منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل دون الأخذ بملكية الأصل.

تتشكل أصول الكيان من أصول غير جارية وهي تلك الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة ولفترة تفوق السنة المالية، أما الأصول التي لا تتمتع بهذه الصفة فتعد أصولا غير جارية.

وعلى العموم، تتكون الأصول الجارية من:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية.
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة من المتوقع تحقيقها خلال اثني عشر شهرا.
- السيولة أو شبه السيولة التي لا يخضع استعمالها لقيود.

أما الأصول غير الجارية فتحتوي على:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لتحقيقها خلال اثني عشر شهرا ابتدءا من تاريخ الإقفال.

وتتشكل الخصوم من الالتزامات الراهنة أو الحالية للكيان والناتجة عن أحداث ماضية يتطلب انقضاؤها أو تسويتها خروج موارد ممثلة في منافع اقتصادية بالنسبة للكيان،[4] وتصنف الخصوم كذلك إلى خصوم جارية وغير جارية.

---

[1] - أنظر الملحق 1.

[2] - المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2008/05/26، المادة 33.

[3] - المرجع نفسه، المادة 20.

[4] - المرجع نفسه، المادة 22.

تتضمن الخصوم الجارية العناصر التي يتوقع تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، في حين تصنف باقي العناصر كخصوم غير جارية. وتمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة فائض مجموع أصول الكيان عن مجموع خصومه.

2.2. حساب النتائج

حساب النتائج[1] هو جدول تلخيصي للأعباء والمنتوجات التي حققها الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والمنتوجات، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال.[2]

يعرف النظام المحاسبي المالي العناصر المكونة لحساب النتائج كما يلي:[3]

– تتمثل المنتوجات في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تدخل ضمن المنتوجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة.

– أما الأعباء فتتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها الكيان خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك والاحتياطات وخسائر القيمة.

– النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء للسنة المالية وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات.

3.2. جدول تدفقات الخزينة

يهدف جدول تدفقات الخزينة[4] إلى تقديم معلومات لمستعملي القوائم المالية عن قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة) وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات،[5] بحيث يوفر تفصيل وافي حول المدخلات والمخرجات خلال الدورة حسب مصدرها كالآتي:

– تدفقات أنشطة الاستغلال (الأنشطة العملياتية).

– تدفقات الأنشطة الاستثمارية.

– تدفقات الأنشطة التمويلية.

---

[1] - أنظر الملحق 2.

[2] - المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2008/05/26، المادة 34.

[3] - المرجع نفسه، المواد من 25 إلى 28.

[4] - أنظر الملحق 3 و4.

[5] - المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2008/05/26، المادة 35.

4.2. جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

يقدم جدول تغيرات رؤوس الأموال[1] الخاصة تحليلا للتغيرات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال الدورة، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:[2]

- النتيجة الصافية للدورة.
- أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي تم تسجيل آثارها في رؤوس الأموال الخاصة.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة.
- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).
- توزيعات النتيجة الصافية.

5.2. الملحق

يتكون ملحق القوائم المالية كل المعلومات ذات الأهمية والتي تفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى وتكون مكمّلة لها، من بين المعلومات التي يمكن عرضها ضمن الملحق عل سبيل المثال ما يلي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

المطلب الرابع: القواعد العامة للتقييم والتسجيل في النظام المحاسبي المالي

نص النظام المحاسبي المالي على أن المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو استبدال التسجيل المحاسبي ضمن الحسابات بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في ملحق.

1. الاعتراف بعناصر القوائم المالية

تدرج عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما تحقق الشرطين الآتيين:[3]

---

[1] - أنظر الملحق 5.

[2] - المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المؤرخ في 2008/05/26، المادة 36.

[3] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25 /2009/03، العدد 19، الفقرة 1.111.

- من المحتمل أن تعود المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر إلى الكيان.
- يمكن تحديد تكلفة العنصر أو قيمته بطريقة صادقة.

2. القواعد العامة للتقييم

حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه لعناصر تتمثل في:[1]

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة).
- قيمة الإنجاز.
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

تضم التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات وبعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة ما يلي:

- كلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل باهظ.
- قيمة المساهمة بالنسبة السلع المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا في تاريخ دخولها.
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.
- تكاليف الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي ينتجها الكيان.

3. تدني قيمة الأصول

عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات يقوم الكيان بتقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية فقد قيمته وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

وتحدد القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث إن ثمن بيع الأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع الأصل ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتقوم بإبرام الصفقة بالتراضي مع طرح تكاليف خروج الأصل من مبلغ البيع.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.112.

أما القيمة النفعية للأصل فهي القيمة المحينة أو المستحدثة لسيولة الأموال المستقبلية المنتظرة أو تدفقات الخزينة المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، أما إذا كان الأصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

وإذا تم تحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصل وكانت أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب تخفيضها وإرجاعها إلى القيمة القابلة للتحصيل، ويمثل مبلغ فائض القيمة المحاسبية عن القيمة القابلة للتحصيل خسارة في قيمة الأصل تثبت بانخفاض في قيمته وتسجيل عبء ضمن حسابات الأعباء.

عند كل إقفال للحسابات، يقوم الكيان بتقدير ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل ما خلال سنوات مالية سابقة لم تعد موجودة أو مبررة أو أن قيمتها انخفضت، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر يقوم الكيان بإعادة تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل، فإذا أصبحت أكبر من قيمته المحاسبية الصافية تثبت خسارة القيمة المسجلة خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج، ويقوم الكيان بزيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يساوي قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

المبحث الثاني: تقييم الأصول غير المتداولة وفق النظام المحاسبي المالي

الأصول غير المتداولة (غير الجارية) هي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة وهي تحتوي على الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأصول الثابتة المادية والمعنوية، كما تحتوي على الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال مثل الأصول الثابتة المالية.

من خلال هذا المبحث، سيتم التطرق للمعالجة المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي من خلال أربع مطالب لكل من التثبيتات العينية والمعنوية وعقارات التوظيف والأصول البيولوجية بالإضافة إلى التثبيتات المالية والسندات والديون.

المطلب الأول: التثبيتات العينية والمعنوية

استخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح التثبيت للإشارة إلى الاستثمارات التي تحوزها المؤسسة وقد تطرق إلى نوعين من التثبيتات، التثبيتات العينية (الاستثمارات المادية) والتثبيتات المعنوية (الاستثمارات المعنوية أو غير الملموسة).

1. تعريف التثبيتات العينية والمعنوية

يعرف النظام المحاسبي المالي التثبيت العيني أنه أصل عيني مراقب من طرف الكيان يحوزه من أجل استخدامه في عملية الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، وتكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية واحدة، أما التثبيت المعنوي فيعرفه النظام المحاسبي المالي أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب من طرف الكيان ويستخدمه في إطار أنشطته العادية.[1]

2. الاعتراف بالتثبيتات العينية والمعنوية

وفق القاعدة العامة لتسجيل الأصول يقوم الكيان بإدراج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات كأصل إذا توفرت فيها الشروط الآتية:[2]

- إذا كان من المحتمل أن تؤول المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالتثبيت العيني إلى الكيان.
- إذا كان من الممكن تحديد تكلفته بصورة صادقة.

3. تقييم التثبيتات العينية والمعنوية

وفق النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الاقتناء وتجهيزها في أماكنها، والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى،[3] أما المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط فلا يتم إدراجها ضمن تكلفة التثبيتات، وتعتبر تكلفة التثبيت الذي قام الكيان بإنتاجه لنفسه مجموع تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

تدرج تكلفة تفكيك التثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع به أو كلفة تحديد وتهيئة موقع التثبيت إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التهيئة تشكل إلزاما للكيان.

كما تدرج ضمن حسابات الأعباء النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإن النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.

ونصت المادة 5 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على إمكانية اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة (أقل من 30000 دج) عناصر مستهلكة مباشرة في السنة المالية التي يتم استخدامها فيها ولا تدرج في الحسابات

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.121 و 2.121.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 3.121.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 5.121.

في شكل تثبيتات، أما قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات فتدرج ضمن الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، كما تتم معالجة مكونات الأصول كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

يتم اعتبار الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

4. نفقات التنمية والتطوير

تعتبر نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي يقوم به الكيان تثبيتا معنويا إذا توفرت الشروط الآتية:[1]

- النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث في مشروع داخلي فتعتبر أعباء عادية تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يتم إدراجها كتثبيت.

5. معالجة أخرى مرخص بها للتثبيتات العينية والمعنوية

يرخص النظام المحاسبي المالي للكيان بعد الإدراج الأولي للتثبيت ضمن الأصول بتكلفته أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه. وفي إطار هذه المعالجة الخاصة المرخص بها، يدرج التثبيت في الحسابات بمبلغه المعاد تقييمه وهو القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الاهتلاك وخسائر القيمة اللاحقة.[2]

ويشترط النظام المحاسبي المالي أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام كاف حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال، وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيتات العينية من غير الأراضي والمباني مثل منشآت الإنتاج في غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فيتم تقييمها بتكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 14.121.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 21.121.

إذا نتج عن إعادة تقييم أصل ما ارتفاع في قيمته المحاسبية، فإن الزيادة تقيد مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة كفارق إعادة تقييم، أما إذا كانت إعادة التقييم الإيجابية تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل خلال فترات سابقة وتم إدراجها كعبء فتدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج.

عند إعادة تقييم تثبيت عيني فإن مجموع الاهتلاك في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

إذا نتج عن عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة تسجل أولا في فارق إعادة تقييم إذا سبق إدراجه في الحسابات ضمن رؤوس الأموال الخاصة لهذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد الفائض (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء ضمن حسابات الأعباء، ويعتبر استرجاع الخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

ويسمح النظام المحاسبي المالي بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية المطبقة على التثبيتات العينية فيما يخص إعادة التقييم بعد الإدراج الأولي ضمن الحسابات على التثبيتات المعنوية إذا كانت قيمتها الحقيقية يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

6. مثال تطبيقي حول إعادة تقييم التثبيتات العينية

في 2010/12/31 قامت المؤسسة أ بإعادة تقييم تثبيتاتها، التي من بينها مبنى تمت حيازته في 2001/01/01 بقيمة 950.000 وحدة نقدية من بينها 200.000 خاصة بالأرض وقابل للاهتلاك على 25 سنة. حددت القيمة النفعية للتثبيت ككل بـ 700.000 منها 220.000 للأرض (كل المبالغ في هذا المثال مشار إليها بالوحدة النقدية).

الجدول الآتي يقدم توضيح حول إعادة تقييم التثبيت:

العناصر محل التقييم	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
المبنى	750.000	800.000	50.000
- اهتلاك المبنى	300.000	320.000	-20.000
القيمة المحاسبية الصافية للمبنى	450.000	480.000	30.000
الأرض	200.000	220.000	20.000
القيمة الإجمالية	490.000	700.000	50.000

وتتم عملية التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم كما يلي:

		2010/12/31		
211		الأراضي	20.000	
213		المباني	50.000	
	2813	اهتلاك المباني		20.000
	105	فارق إعادة التقييم		50.000

بداية من 2011 يقوم الكيان بتسجيل الاهتلاك السنوي للمبنى بقيمة 32.000 والتي تمثل مبلغ المبنى بعد إعادة التقييم مهتلك على 15 سنة المتبقية.

نفترض أنه في 2011 تمت إعادة قياس القيمة النفعية للتثبيت وكانت 603.000 منها 200.000 متعلقة بالأرض، وعليه، تكون إعادة التقييم حسب الجدول الآتي:

العناصر محل التقييم	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
المبنى	800.000	720.000	-80.000
- اهتلاك المبنى	352.000	316.800	35.200
القيمة المحاسبية الصافية للمبنى	448.000	403.200	-44.800
الأرض	220.000	200.000	-20.000
القيمة الإجمالية	468.000	603.200	-64.800

وبما أن فارق إعادة التقييم المسجل لهذا التثبيت في السنوات المالية السابقة هو 50.000 يجب أن يتم تسجيل 14.800 المتمثلة في الفرق بين إعادة التقييم السلبية وفارق إعادة التقييم (50.000-64.800). ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2011/12/31		
105		فارق إعادة التقييم	50.000	
68		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	14.800	
2813		اهتلاك المباني	35.200	
	211	الأراضي		20.000
	213	المباني		80.000

وبداية من 2012 يقوم الكيان بتسجيل الاهتلاك السنوي للمبنى بقيمة 28.800 والتي تمثل مبلغ المبنى بعد إعادة التقييم مهتلك على 14 سنة المتبقية.

نفترض الآن أن 2012/12/31، أصبحت القيمة النفعية للكيان 620.000 منها 208.160 خاصة بالأرض.

العناصر محل التقييم	القيمة قبل إعادة التقييم	القيمة بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
المبنى	720.000	792.000	72.000
- اهتلاك المبنى	345.600	380.160	-34.560
القيمة المحاسبية الصافية للمبنى	374.400	411.840	37.440
الأرض	200.000	208.160	8.160
القيمة الإجمالية	574.600	620.000	45.600

يجب أولا استرجاع فارق إعادة التقييم السلبي الذي تم تسجيله في السنة الماضية ضمن الأعباء كناتج عن استرجاع خسائر القيمة. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2012/12/31		
211		الأراضي	8.160	
213		المباني	72.000	
	2813	اهتلاك المباني		34.560
	105	فارق إعادة التقييم		30.800
	78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات		14.800

7. فارق الإدماج

وفق النظام المحاسبي المالي يحدد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.[1]

ويتكون فارق الإدماج الأولي الايجابي من عنصرين اثنين، فارق تقييم وهو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصول، وقيمتها الحقيقية في تاريخ اقتناء السندات، وفارق اقتناء

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13.132.

(Good will) الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصول.

8. الاهتلاك

يعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي خلال فترة منفعة،[1] ويتم تسجيله كتكلفة ضمن حسابات الأعباء إلا إذا تم دمجه في القيمة المحاسبية لأصل آخر يقوم الكيان بإنتاجه لنفسه.

يقوم الكيان بتوزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة تناسبية على فترة منفعة الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية فترة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، وهي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من وراء التنازل عن الأصل عند انقضاء مدة منفعته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.

ويجب أن تعكس طريقة اهتلاك الأصل تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، ويمكن أن يتبع الكيان عدة طرق هي الطريقة الخطية وتؤدي إلى عبء اهتلاك ثابت على المدة النفعية للأصل، الطريقة المتناقصة وتؤدي إلى عبء متناقص أو الطريقة المتزايدة والتي ينتج عنها عبء متزايد أما طريقة وحدات الإنتاج فيترتب عنها عبء يتناسب مع معدل استعمال الأصل أو الإنتاج المنتظر، ويختار الكيان بين هذه الطرق من أجل اهتلاك أصوله في حين تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور في نمط استهلاك المنافع الاقتصادية بصورة صادقة.[2]

إذا طرأ تغير مهم قي وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية لأصل قابل للاهتلاك يقوم الكيان بإعادة تقدير طريقة الاهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية للتثبيت بعد نهاية فترة المنفعة ويتم تعديل هذه العناصر لعكس التغيرات الحاصلة في استهلاك المنافع الاقتصادية.

9. تدني قيمة التثبيتات

إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته الصافية المحاسبية بعد خصم الاهتلاك، فإن هذه الأخيرة يتم تخفيضها إلى القيمة القابلة للتحصيل، بالمقابل يتم الاعتراف بخسارة في قيمة التثبيت وتدرج ضمن الأعباء، ويقوم الكيان عند إقفال الحسابات بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، وإذا ثبت هذا يسجل الكيان استرجاع في خسارة القيمة يسجل ضمن المنتوجات.[3]

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7.121.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 7.121.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة من 8.121 إلى 10.121.

10. مثال عددي حول تدني قيمة التثبيتات

قام كيان بحيازة تثبيت في 2007/01/01 بـ 20.000 وحدة نقدية يهتلك على 10 سنوات وفق طريقة الاهتلاك الخطي (كل المبالغ في هذا المثال مشار إليها بالوحدة النقدية)، في 2008/12/31 كانت القيمة القابلة للتحصيل لهذا الكيان 15.000، أما في 2012 فالقيمة القابلة للتحصيل أصبحت 8.500.

وفق المعطيات السابقة يقوم الكيان بالمعالجة الآتية قبل التسجيل المحاسبي:

- في 2007/12/31، يسجل الكيان قسط اهتلاك خاص بالتثبيت محل المعالجة بقيمة 2.000 تتمثل في القيمة المحاسبية للتثبيت 20.000 مهلكة على 10 سنوات (20.000/10)، وعليه تكون القيمة المحاسبية الصافية لهذا التثبيت في نهاية 2007 مساوية لـ 20.000-2.000= 18.000.

- في 2008/12/31، يسجل الكيان ما يلي:

- قسط اهتلاك السنة بقيمة 2.000.
- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2007: 18.000-2.000= 16.000.
- وعليه يكون لدينا: القيمة المحاسبية الصافية (16.000) أكبر من القيمة القابلة للتحصيل (15.000).
- بما أن القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية يتوجب على الكيان تسجيل خسارة في قيمة التثبيت بقيمة الفرق (16.000-15.000).
- بداية من 2008 يصبح قسط الاهتلاك 1.875 متمثلا في القيمة المحاسبية الصافية الجديدة (15.000) مهتلكة على عدد السنوات المتبقية للتثبيت وهي 8 سنوات (15.000/8=1.875).

- في 2012/12/31، تقوم المؤسسة بما يلي:

- الاهتلاك المجمع: (2.000×2) + (1.875×4) = 11.500.
- القيمة المحاسبية الصافية: 20.000-11.500= 7.500.
- القيمة القابلة للتحصيل 8.500.
- بما أن القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية يقوم الكيان بتسجيل استرجاع في خسارة القيمة، على أن لا تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع القيمة المحاسبية الصافية في حالة لم تسجل أي خسارة قيمة خلال السنوات السابقة.
- القيمة المحاسبية الصافية دون خسائر القيمة المسجلة: 20.000- (2.000×6) = 8.000.
- بما أن القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية دون خسائر القيمة، لا يسمح للكيان باسترجاع إلا المبلغ يعيد القيمة المحاسبية الحالية إلى القيمة المحاسبية دون خسائر القيمة.

- القيمة القابلة للاسترجاع: 8.000-7.500= 500.

- يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2007/12/31		
68		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	2.000	
	28	اهتلاك التثبيتات		2.000
		2008/12/31		
68		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	2.000	
	28	اهتلاك التثبيتات		2.000
		2008/12/31		
68		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	1.000	
	29	خسائر القيمة على التثبيتات		1.000
		في نهاية السنوات 2009، 2010، 2011 و2012		
68		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	1.875	
	28	اهتلاك التثبيتات		1.875
		2012/12/31		
29		خسائر القيمة على التثبيتات	500	
	78	استرجاع خسائر القيمة		500

11. تحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصول التي لا يتولد عنها تدفقات الخزينة بشكل مباشر

قد يصعب على المؤسسة تحديد القيمة القابلة للتحصيل لبعض الأصول كونها مرتبطة بأصول أخرى أو كونها لا تولد تدفقات خزينة بشكل مباشر، من أجل هذا تتبع المؤسسة طريقة الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة.

والوحدة المنتجة لسيولة الخزينة هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تنتج مداخيل خزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف أصول أو مجموعات أصول أخرى.[1] وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها بالاعتماد التقديرات والحسابات.

12. خروج التثبيت

عند خروج التثبيت من الكيان أو عندما يصبح خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا يتم استبعاده من الميزانية.

[1] - رشيد سفاحلو، مرجع سبق ذكره، 2011، ص : 165.

أما إذا تم التنازل عن التثبيت بقابل تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من ذلك عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء ضمن حساب النتائج.

13. مقارنة قواعد النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية

بمقارنة القواعد التي جاء عليها النظام المحاسبي المالي لمعالجة التثبيتات العينية والمعنوية مع ما نصت عليه المعايير الدولية للمحاسبة تبرز مجموعة نقاط التوافق ونقاط أخرى مختلف فيها.

1.13. الاهتلاك

تشير المعايير المحاسبي الدولية من خلال المعيار السادس عشر إلى وجوب اهتلاك كل عنصر من التثبيت تكون له تكلفة معتبرة بالنسبة إلى قيمة التثبيت بشكل منفصل على عكس النظام المحاسبي الذي لم يشر إلى هذا، كما أن معيار المحاسبة الدولية يعتمد ثلاث طرق لاهتلاك التثبيتات وهي الاهتلاك الخطي والمتناقص والاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، غير أن النظام المحاسبي المالي يضيف طريقة الاهتلاك المتزايد، كما أن معيار المحاسبة الدولي السادس عشر يلزم المؤسسة بإعادة النظر في طريقة الاهتلاك المتبعة مرة على الأقل في نهاية كل فترة. أما النظام المحاسبي المالي، فقد أشار إلى إلزامية إعادة النظر في طريقة الاهتلاك دوريا دون تحديد الفترة.

2.13. تكلفة التفكيك

حسب ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي السادس عشر يتم الاعتراف بتكلفة التفكيك ضمن تكلفة الاستثمار إذا شكلت التزاما بالنسبة للمؤسسة عليها تسديده في نهاية فترة منفعة الأصل، ونص المعيار السابع والثلاثون على أن يتم تقييم تكلفة التفكيك بالقيمة المحينة للمبلغ المقدر دفعه في حين أن التفسير (IFRIC1) نص على إدراج التغيير في القيمة الناتج عن مرور الزمن كمصاريف مالية، وهنا يبرز الاختلاف مع النظام المحاسبي المالي الذي نص على إدراج تكلفة التفكيك ضمن تكلفة التثبيت بالقيمة المقدر دفعها في نهاية مدة منفعة الأصل.

3.13. نفقات الصيانة الكبرى

نصت معايير المحاسبية الدولية على تثبيت تكاليف الصيانة الكبرى واستبدال القطع الأساسية للأصل في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يشر إلى تثبيت هذه التكاليف مباشرة واشترط أن تؤدي عملية الاستبدال إلى زيادة نجاعة الأصل والرفع من المنافع الاقتصادية المتأتية عن الأصل إلى مستوى يفوق المستوى الأصلي، أما إذا كانت تكاليف الصيانة تؤدي فقط إلى استرجاع المستوى الأصلي للمنافع الاقتصادية فيتم تسجيلها كتكاليف جارية للدورة المحاسبية.

4.13. العناصر ذات القيمة الضعيفة

وفيما يخص الاستثمارات ذات القيمة الضعيفة نص معيار المحاسبة الدولي السادس عشر على إمكانية تجميعها ومعالجتها كاستثمار واحد على عكس النظام المحاسبي المالي الذي سمح بمعالجتها كعناصر مستهلكة.

5.13. اهتلاك فارق الاقتناء

ينص النظام المحاسبي المالي على اهتلاك فارق الاقتناء الناتج عن اندماج المؤسسات والمسجل في المحاسبة كتثبيت معنوي عكس ما هو معمول به في معايير المحاسبة الدولية وما جاء في معيار إعداد التقارير المالية الثالث حيث لا يخضع فارق الاقتناء للاهتلاك وإنما يخضع لتدني القيمة.

6.13. مؤشرات تدني قيمة الأصول

وبالرغم من أن النظام المحاسبي المالي تحدث عن مؤشرات تدني قيمة الأصول التي تعدم عليها المؤسسة لتحديد ما إذا كان قد حدث أي انخفاض فيها إلا أنه لم يقدم أي شرح لهذه المؤشرات ولم يحددها، على عكس المعايير الدولية للمحاسبة التي ذكرت مجموعة من المعايير وأن كانت على سبيل الذكر وليس الحصر، إلا أنها تقدم رؤية عن طبيعة المؤشرات التي تعتمدها المؤسسة.

المطلب الثاني: عقارات التوظيف

حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي عقارات التوظيف هي ممتلكات عقارية يحوزها الكيان مثل الأراضي، البنايات أو جزء من بناية لتقاضي عليه إيجار أو تثمين رأس المال، فهو بذلك غير موجه للاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية ولا للبيع في إطار النشاط العادي للكيان.

1. التقييم الأولي للعقارات الموظفة

يتم تقييم العقارات الموظفة ضمن الحسابات وفق نفس قواعد محاسبة التثبيتات العينية أي بتكلفتها.

2. التقييم اللاحق للعقارات الموظفة

بعد إدراج عقارات التوظيف في الحسابات بتكلفتها يمكن للمؤسسة تقييمها إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الاهتلاك ومجموع خسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية وهي طريقة التكلفة، كما يمكن للمؤسسة تقييمها بقيمتها الحقيقية وهي طريقة القيمة الحقيقية.[1] وتدرج الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها. أما إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الحقيقية لعقار توظيف يحوزه كيان بمصداقية واختار هذا الكيان طريقة

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 17.121.

القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يتم إدراجه في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق عن الأسباب التي جعلت تحديد القيمة الحقيقية غير ممكن.

ويجب على الكيان تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة التي يحوزها الكيان إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى تغيير وجهة تخصيصها من عقار توظيف إلى تخصيص آخر.

ومن خلال ما سبق يظهر أن النظام المحاسبي المالي لخص محتوى معيار المحاسبة الدولي الأربعون في عدد محدود من الفقرات. وبالرغم من ذلك، فقد احتوت هذه الفقرات معظم القواعد الأساسية المعتمد من طرف معايير المحاسبة الدولي في معالجة عقارات التوظيف، باستثناء الحالات التي يمكن أن تنتج عن تغيير استخدام المؤسسة لعقاراتها من عقارات تشغلها أو تحوزها من أجل استخدامها في عملية الإنتاج إلى عقارات موظفة أو العكس، فمعيار المحاسبة الدولي قد حدد كيفية التعامل مع هذه الحالات عكس النظام المحاسبي المالي.

3. مثال عددي حول تقييم عقارات التوظيف

قام كيان في 2011 بحيازة مبنى بقيمة 1.200.000 وحدة نقدية (كل المبالغ في هذا المثال مشار إليها بالوحدة النقدية) وقابل للاهتلاك على 20 سنة، تم تصنيف هذا المبنى ضمن عقارات التوظيف. في 2011/12/31 قام خبير عقاري بتقييم المبنى بقيمة 1.300.000. ما هو المبلغ الذي يظهر به المبنى في الميزانية إذا كان الكيان يتبع طريقة القيمة العادلة لتقييم عقاراته، وفي الحالة الثانية إذا كان يعتمد طريقة التكلفة التاريخية.

في حالة كان الكيان يتبع طريقة القيمة العادلة يظهر المبنى في الميزانية بقيمته العادلة (الحقيقية) 1.300.000، ويسجل الارتفاع في القيمة في حساب النتيجة، كما لا يقوم الكيان باهتلاك المبنى.

وفي حالة اتبع الكيان طريقة التكلفة التاريخية، يظهر المبنى في أصول الكيان بقيمة محاسبية صافية تساوي 1.140.000 تتمثل في القيمة المحاسبية الإجمالية مطروحا منها قسط الاهتلاك بقيمة 60.000 (20/1.200.000). كما يقوم الكيان بالإشارة في الملاحق إلى أن القيمة الحقيقية (العادلة) للمبنى هي 1.300.000.

المطلب الثالث: الأصول البيولوجية

يعرف النظام المحاسبي المالي الأصول البيولوجية أنها الحيوانات أو النباتات الحية التي تحوزها المؤسسة لاستخدامها في نشاطها، وهو نفس التعريف الذي تعتمده معايير المحاسبة الدولية في إطار المعيار الواحد والأربعون.

عند حيازة أصل بيولوجي وإدراجه في الحسابات للمرة الأولى أوفي تاريخ كل إقفال للحسابات يتم تقييمه بقيمته الحقيقية (العادلة) يطرح منها المصاريف المقدرة لعملية البيع إلا إذا لم يكن من الممكن تقدير قيمته الحقيقية

بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاك وخسائر القيمة،[1] ويتم تسجيل الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس طرق وقواعد تقييم الأصول البيولوجية المعتمدة من طرف معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار الواحد والأربعون، إلا أنه لم يقدم بالتفصيل شرح لطبيعة النشاط الزراعي وخصوصية المؤسسات الناشطة في هذا القطاع بالقدر الذي قدمه معيار المحاسبة الدولي المذكور سابقا، كما لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى الحالة التي تبيع فيها المؤسسة منتوجاتها في إطار عقود مستقبلية حددة السعر مسبقا، حيث أن هذه الأسعار قد لا تمثل القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية.

المطلب الرابع: الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية) السندات والديون

يحدد النظام المحاسبي المالي أربعة فئات للأصول المالية غير الجارية المملوكة لأي كيان من الكيانات تبعا لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو حيازتها إذا تم تغيير وجهتها وهي:

– سندات المساهمة والديون الملحقة يحتفظ بها الكيان لأن ذلك يكون مفيدا لنشاطه حيث تسمح له بأن يمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات مثل المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو الزميلة والمؤسسات المشتركة أو تحت الرقابة المشتركة.

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة يحوزها الكيان على المدى طويل من أجل الحصول على مردودية لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.

– السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل ينوي الكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو يتعين عليه ذلك.

– القروض والديون التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير، وهي ديون لدى الزبائن أو غيرها من ديون الاستغلال والقروض المقدمة لأطراف أخرى لأكثر من اثني عشر شهرا.

1. تقييم الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية) السندات والديون

عند الإدراج الأولي للأصول المالية غير الجارية ضمن الحسابات كأصول يتم تقييمها بتكلفتها وهي القيمة الحقيقية للمقابل المدفوع بما في ذلك مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة ومصاريف البنك دون احتساب الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.[2]

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 19.121.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 2.122.

فيما يخص المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم يكن الهدف من حيازتها هو التنازل عنها في مستقبل قريب بالإضافة إلى الديون المرتبطة بهذه المشاركات، فتسجل في الحسابات بتكلفتها المهتلكة،[1] وهي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا من تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل، كما تخضع هذه المشاركات عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص القيمة طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

أما المساهمات والديون المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة فتعتبر أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها بعد الإدراج الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية،[2] وهي السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية بالنسبة للسندات المدرجة أما السندات غير المدرجة فقيمتها الحقيقية هي القيمة التفاوضية المحتملة التي يمكن تحديدها انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم، وتسجل فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

تقيم التوظيفات المالية التي يحتفظ بها الكيان حتى حلول استحقاقها والقروض التي يصدرها الكيان والديون بتكلفتها المهتلكة،[3] وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص القيمة طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

يظهر من خلال هذا المطلب أن النظام المحاسبي المالي اعتمد فيما يخص معالجة الأصول المالية والخصوم المالية على معايير المحاسبة الدولية الصادرة سنة 2004 بالتحديد معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون والتاسع والثلاثون، لكن مع إصدار معيار إعداد التقارير المالية الدولي التاسع أدخلت تعديلات على معالجة هذه العناصر خاصة فيما يخص التقييم، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ هذه التعديلات الأخيرة في الحسبان وما زال يعتمد على الأحكام السابقة.

2. الحسابات المدمجة

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة من الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

وحسب النظام المحاسبي المالي كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في التراب الجزائري ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المؤلفة من جميع تلك الكيانات.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.122.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 5.122.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 6.122.

كما ينص النظام المحاسبي المالي على إعفاء كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان في حد ذاته يحوزه بصورة شبه كلية كيان أخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية بعدم إعداد حسابات مدمجة،[1] والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت.

أما المراقبة فهي سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية للكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، يفترض وجودها في الحالات الآتية:[2]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر عن طريق وسيط لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر.
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

وتستثنى من عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، بالإضافة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص لغرض وحيد هو التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب، ويتم في ملحق الحسابات المدمجة تبرير كل إقصاء لدمج الكيانات.

1.2. دمج الكيانات الفرعية (المؤسسات الفرعية)

في إطار إعداد الحسابات المدمجة لكيان ما وحسب النظام المحاسبي المالي تدمج الكيانات الخاضعة لرقابته أو الكيانات الفرعية تبعا لطريقة التكامل الشامل،[3] وتتمثل هذه الطريقة في الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان الذي يقوم بالإدماج ضمن ميزانيته فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للكيانات المدمجة، أما على مستوى حساب النتائج فيتم إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من المجموع المدمج.

كما يقوم الكيان أيضا بإظهار مصالح الغير أو مصالح أصحاب الأقلية في الأموال الخاصة للكيان المدمج ضمن الكشوف المالية المدمجة تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4.132.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 5.132.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 7.132.

وحسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج بأكثر من ثلاثة أشهر، فإن الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج.

بمقارنة طريقة معالجة المساهمات في الكيانات الفرعية أو المؤسسات التابعة وفق النظام المحاسبي المالي مع الأحكام التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية سواء من خلال معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون لسنة 2009، أو المعدل سنة 2011 والمتمم بمعيار إعداد التقارير المالية العاشر الصادر سنة 2011، يظهر أن هناك توافق في طريقة إدماج هذا النوع من المساهمات وعرضها.

2.2. شركات المساهمة (المؤسسات تحت الرقابة المشتركة)

المؤسسات تحت الرقابة المشتركة أو العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة كما وردت في النظام المحاسبي المالي هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة.

يتوقف تسجيل العمليات والمعالجة المحاسبية لهذه المشروعات أو المؤسسات في كثير من الأحيان لدى كل مساهم من المساهمين على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين،[1] وإذا كانت العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير ويكون هو الممثل القانوني للمشروع أمام الغير، تدرج أعباء ومنتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء.

أما إذا كانت العمليات المنجزة بصورة مشتركة تنطوي على المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء.

وفي الحالة التي تتم فيها العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

لم يشر النظام المحاسبي المالي مباشرة للمساهمات في الكيانات التي تخضع للرقابة المشتركة أو شركات المساهمة كما اصطلح على تسميتها وكيفية إدماجها في البيانات المالية الموحدة، غير أن القواعد التي نص عليها ضمنيا لمعالجة هذا النوع من المساهمات تتشابه كثيرا مع طريقة التوحيد التناسبي التي جاءت في معيار المحاسبة

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.131.

الدولي الواحد والثلاثون لسنة 2009، والذي يسمح أيضا باستخدام طريقة المعادلة في هذه الحالة غير أنه يفضل التوحيد التناسبي.

لكن بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون المعدل سنة 2011 نص على أن المؤسسة تقوم بإدماج المساهمات في المؤسسات التي تخضع للرقابة المشتركة وفق طريقة المعادلة ولم يشر إلى استخدام طريقة التوحيد التناسبي، وهذا يؤدي إلى اختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في معالجة المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة.

من أجل الإلمام أكثر بطريقة التوحيد التناسبي للقوائم المالية نفترض المثال العددي الموالي لميزانيتين لكيانين، الأول يحوز على جزء من رأس مال الثاني الذي يخضع لرقابة مشتركة. وفي نهاية السنة المالية ن كانت ميزانية كل من المؤسسة أ و ب كما يلي:

– **ميزانية المؤسسة أ** (كل المبالغ مشار إليها بالوحدة النقدية)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	800	رأس المال	5000
تثبيتات عينية	4000	احتياطات	2000
تثبيتات مالية (مؤسسة ب)	1000	نتيجة السنة	1000
تثبيتات مالية أخرى	400	قروض	1200
مخزونات	2400	موردون	800
حقوق	1000		
نقدية	400		
المجموع	10000	المجموع	10000

– **ميزانية المؤسسة ب** (كل المبالغ مشار إليها بالوحدة النقدية)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	400	رأس المال	2000
تثبيتات عينية	2000	احتياطات	1000
تثبيتات مالية	300	نتيجة السنة	200
مخزونات	500	قروض	500
حقوق	600	موردون	300
نقدية	200		
المجموع	4000	المجموع	4000

– مع العلم أن المؤسسة أ تسيطر على 50% من رأس مال المؤسسة ب مع وجود عقد مع الحائز على باقي رأس المال ينص على مراقبة المؤسسة ب رقابة مشتركة.

– وفق المعيار المحاسبي الدولي 31 يقوم المستثمر بعملية إدماج القوائم المالية وفق طريقة التكامل النسبي كما يلي:

الميزانية المدمجة لـ أ و ب

الأصول			المجوع	الخصوم			المجوع
	حصة أ	حصة أ في ب	المدمج		حصة أ	حصة أ في ب	المدمج
تثبيتات معنوية	800	400 *0.5	1000	رأس المال	5000	---	5000
تثبيتات عينية	4000	2000 *0.5	5000	احتياطات	2000	1000 *0.5	2500
تثبيتات مالية (مؤسسة ب)	---	---	---	نتيجة السنة	1000	200 *0.5	1100
تثبيتات مالية أخرى	400	300 *0.5	550	قروض	1200	500 *0.5	1450
مخزونات	2400	500 *0.5	2650	موردون	800	300 *0.5	950
حقوق	1000	600 *0.5	1300				
نقدية	400	200 *0.5	500				
المجموع			11000	المجموع			11000

3.2. إدماج الكيانات المتشاركة (المؤسسات الزميلة)

الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، ويفترض وجود النفوذ الملحوظ من خلال حيازة على الأقل 20% من حقوق التصويت أو من خلال التمثيل في أجهزة التسيير والمشاركة في إعداد السياسات الاستراتيجي، كما يعتبر وجود معاملات تجارية ذات أهمية بالغة بين الكيان المدمج والخاضع للإدماج من أشكال النفوذ الملحوظ.

وفق النظام المحاسبي المالي يتم إدراج المساهمات في الكيانات المشاركة في إطار إعداد الحسابات المدمجة حسب طريقة المعادلة التي تتم كما ما يلي:[1]

1.3.2. على مستوى الأصول للميزانية المدمجة

يقوم الكيان بما يلي:

– إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات،

– احتساب الفائض من حصة الكيان المشارك ضمن حساب النتيجة المدمجة والاحتياطات المدمجة.

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12.132.

وباعتماد نفس معطيات المثال العددي السابق مع تطبيق طريقة المعادلة وفق ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي 28 وقواعد النظام المحاسبي المالي، حيث يتم إعادة تقييم مساهمة أ في ب لتكون الميزانية المدمجة كما يلي:

- القيمة الأولية للمساهمة: 2000* 0.5 = 1000
- القيمة الحالية للمساهمة: (2000 + 1000 + 200) * 0.5 = 1600

الميزانية المدمجة لـ أ و ب

الأصول		الخصوم	
تثبيتات معنوية	800	رأس المال	5000
تثبيتات عينية	4000	احتياطات	2000
تثبيتات مالية (مؤسسة ب) معاد تقييمها	1600	احتياطات ب(0.5* 1000)	500
تثبيتات مالية أخرى	400	نتيجة السنة	1000
مخزونات	2400	نتيجة السنة ب(0.5* 200)	100
حقوق	1000	قروض	1200
نقدية	400	موردون	800
المجموع	10600	المجموع	10600

2.2.3. على مستوى حساب النتائج المدمج

يقوم الكيان بما يلي:

- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك.
- الأخذ في الحسبان عند حساب النتيجة المدمجة حصة المجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

ويفترض وجود النفوذ الملحوظ في الحالات الآتية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20 % أو أكثر من حقوق التصويت.
- التمثيل في أجهزة التسيير.
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية.
- وجود معاملات تجارية ذات أهمية بالغة، تبادل معلومات تقنية أساسية أو تبادل الإطارات والمسيرين.

وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون المعدل سنة 2009 والمعدل بعد ذلك سنة 2011 تتم المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة باستخدام طريقة المعادلة، وهي نفس الطريقة التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي للاعتراف بالمساهمات في الشركات الزميلة أو الكيانات المتشاركة ضمن البيانات المالي الموحدة.

المبحث الثالث: تقييم الأصول الجارية وباقي عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المبحث سيتم دراسة المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي للأصول الجارية كالمخزونات وعناصر الخصوم بالإضافة إلى عناصر حساب النتيجة.

المطلب الأول: الأصول الجارية وعناصر الخصوم

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق لكل من المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ، القروض والخصوم المالية الأخرى ومؤونات المخاطر والأعباء.

1. المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

وفق النظام المحاسبي المالي تمثل المخزونات أصولا يحوزها الكيان بهدف بيعها في إطار دورة الاستغلال العادي، أو تكون عبارة عن منتوجات قيد الإنتاج بقصد بيعها، كما يدخل ضمن تعريف المخزونات المواد الأولية واللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.[1]

1.1. التقييم الأولي للمخزون

تقيم المخزونات عند إدراجها الأولي بتكلفتها والمتمثلة في جميع التكاليف التي يتحملها الكيان لإيصال المخزونات إلى المكان الذي توجد فيه وفي الحالة التي توجد عليها، وتشمل كل من تكاليف الشراء، تكاليف التحويل مثل مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة، المصاريف العامة والمصاريف المالية بالإضافة إلى المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.[2]

يتم تحديد التكاليف التي تدخل ضمن تقييم المخزون بالتكاليف الحقيقية أو على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف القياسية) والتي تتم مراجعتها دوريا تبعا للتكاليف الحقيقية.

2.1. تدني قيمة المخزون

تطبيقا لمبدأ الحيطة، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحصيل الصافية، والقيمة القابلة للتحصيل الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء ضمن حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من قيمته القابلة للتحصيل الصافية.[3]

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.123.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 2.123.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 5.123.

3.1. الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية

تقيم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال للسنة المالية بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع، ويدرج أي ربح أو خسارة ناتجة عن تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لعملية البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

4.1. تقييم المخزون المستهلك

وفق النظام المحاسبي المالي تقيم المخزونات عند إخراجها من المخزن للاستهلاك أو عند الجرد إما وفق طريقة الوارد أولا يصرف أولا (First In First Out) أو عن طريق التكلفة الوسيطية المرجحة لتكلفة الشراء أو الإنتاج.[1]

وبمقارنة طرق تقييم ومحاسبة المخزون بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وبالتحديد المعيار الثاني، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على نفس الطرق والقواعد من حيث الاعتراف والتقييم الأولي والتقييم اللاحق ثم تقييم المخزون المستهلك والاعتراف به كمصروف.

2. القروض والخصوم المالية الأخرى

ينص النظام المحاسبي المالي على تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى عند حيازتها بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف الملحقة بالحصول على القرض، وبعد الحيازة على الخصوم المالية تقيم هذه الخصوم من غير تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، أما التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية.[2]

1.2. التكلفة المهتلكة

ويعرف النظام المحاسبي المالي التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي بالمبلغ الذي تم به تقييمه عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا من التسديدات من المبلغ الأصلي مضافا إليه أو منقوصا منه الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه. وهذا هو نفس التعريف الذي قدمته المعايير الدولية للمحاسبة ما عدا اختلاف بسيط في طريقة حساب مبلغ الاهتلاك المجمع الذي يضاف أو يخفض والذي يحسب وفق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سعر الفائدة الحقيقي. كما توزع التكاليف الملحقة بالحصول على القرض وعلاوات تسديد القرض أو إصداره بصورة تناسبية على مدة القرض.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 6.123.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 1.126.

2.2. الفوائد والنواتج المالية

تسجيل الأعباء والمنتوجات المالية تبعا للزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول فيها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

ويتم إدراج تكاليف القروض مثل الفوائد واهتلاك علاوات الإصدار وغيرها في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.

3.2. معالجة مرخص بها للفوائد المالية

يمكن للكيان تطبيق معالجة محاسبية أخرى مرخص بها للفوائد المالية والتي تنص على إدماج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، على أن يتوقف الكيان عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف نهائيا عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.[1]

3. مؤونات المخاطر والأعباء

تتم معالجة مؤونات المخاطر والأعباء وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1.3. الاعتراف بمؤونة المخاطر والأعباء

يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات المخاطر والأعباء كخصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكدين، يسجلها الكيان ويدرجها في الحسابات إذا كان له التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي، ومن المحتمل أن خروج موارد من الكيان أمر ضروري لإطفاء هذا الالتزام وكان من الممكن تقدير مبلغ هذا الالتزام بموثوقية.

2.3. التقييم الأولي واللاحق للمؤونات

بموجب قواعد النظام المحاسبي المالي يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى إطفاء الإلزام المعني،[2] وتكون المؤونات محل تقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.

3.3. استخدام المؤونة

لا تستعمل أي مؤونة للأعباء تم الاعتراف بها سابقا إلا في النفقات التي تم إدراجها من أجلها في الحسابات.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.126.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 3.125.

وبمقارنة القواعد والأحكام التي ينص عليها معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون المؤونات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي في هذا الموضوع نجد أن هذا الأخير يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص الاعتراف والتقييم الأولي للمؤونات (مؤونات المخاطر والأعباء)، كما أنه نص على أن المؤونات تكون محل إعادة تقييم عند إقفال كل سنة مالية، غير أنه لم يتطرق إلى أثر المخاطر المحتملة وأثر الزمن على قيمة الالتزام ومن ثم على قيمة المؤونة. كما لم يتحدث النظام المحاسبي المالي على الأصول المحتملة والخصوم المحتملة التي ورد ذكرها في المعيار السابع والثلاثون.

المطلب الثاني: تقييم عناصر حساب النتيجة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق لمعالجة عناصر حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي.

1. إيرادات الأنشطة العادية

يعرف النظام المحاسبي المالي منتوجات السنة المالية أو الإيرادات بتزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تدخل ضمن المنتوجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة، هذا التعريف لمنتوجات السنة المالية هو نفس التعريف الذي قدمته معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار الدولي الثامن عشر.

1.1. الاعتراف بالمنتوجات

وفق النظام المحاسبي المالي يتم إدراج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع أو مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط الآتية:[1]

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل أن تعود منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

وتتمثل المنتوجات الناتجة عن استعمال أطراف خارجية لأصول الكيان في الآتي:

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات تبعا لاكتسابها ووفقا للاتفاقات المبرمة.

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.111.

– حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين فيها.

2.1. تقييم المنتوجات

يتم تقييم المنتوجات التي يتحصل عليها الكيان من مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة،[1] ويتوافق النظام المحاسبي المالي في هذه النقطة مع معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر.

2. العقود طويلة الأمد (عقود الإنشاء)

وفق محتوى النظام المحاسبي المالي تتضمن العقود طويلة الأمد إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاق الأشغال بها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول أو محيط أو عقود تقديم خدمات.

1.2. الاعتراف بأعباء ومنتوجات العقود الطويلة الأجل

اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس الطريقة التي جاءت في معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر فيما يخص إدراج الأعباء والمنتوجات الناتجة عن عقد طويل الأمد في الحسابات وهي طريقة التقدم،[2] حسب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالتوافق مع وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية.

كما يسمح النظام المحاسبي المالي إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم في العملية، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة بإتباع طريقة الإتمام التي بموجبها يسجل الكيان كمنتوجات مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.[3]

2.2. تقييم منتوجات العقود الطويلة الأجل

بموجب معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو القابل للاستلام، غير أن النظام الحاسبي المالي لم يتطرق إلى تقييم إيرادات العقود الطويلة الأجل بالتحديد، إلا أنه يمكن أن تدخل ضمن الإطار العام لقياس المنتوجات وفق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على قياسها بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو القابل للاستلام في تاريخ إبرام المعاملة وهذا يتوافق معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.111.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 2.133.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 3.133.

3.2. مثال عددي حول الاعتراف بأعباء ومنتوجات العقود الطويلة الأجل

كيان ينشط ضمن قطاع الأشغال العمومية، وخلال سنتي 2010 و2011 كان مرتبطا بثلاث عقود طويلة الأجل مبينة في الجدول أدناه. كل العقود انطلقت الأشغال بها في 2010، وواحد منها (أ) انتهت به الأشغال في جوان 2011 وتم إرسال الفاتورة بقيمة 110.000 (كل المبالغ مشار إليها بالوحدة النقدية).

	العقد أ	العقد ب	العقد ج
الوضعية في 2010/12/31			
تكلفة الأشغال المنتهية	65.000	45.000	35.000
تكلفة الأشغال الباقية	50.000	80.000	100.000
رقم الأعمال المقدر	120.000	130.000	غير محدد
الوضعية في 2011/12/31			
تكلفة الأشغال المنتهية	105.000	100.000	80.000
تكلفة الأشغال الباقية	0	50.000	65.000
رقم الأعمال المحقق	110.000	–	–
رقم الأعمال المقدر	–	135.000	غي محدد

بالنسبة للعقد أ، يمكن تحديد إيراد العقد بمصداقية مما يسمح للكيان باتباع طريقة القدم في الأعمال، وتكون المعالجة المحاسبية وفق النقاط الآتية:

- في 2010/12/31، نسبة التقدم في الأعمال هي 65.000/(65.000+50.000)= 56,5%.
- رقم الأعمال المعترف به = 120.000×56,5%= 67.824.
- نتيجة السنة المالية = 67.824-65.000=2.824.
- في 2011، تنتهي الأشغال وتتحدد تكاليف وإيرادات العقد كما يلي:
  - إيرادات السنة المالية= 110.00-67.824=42.176.
  - تكاليف السنة المالية= 105.000-65.000=40.000.
  - نتيجة السنة المالية= 42.176-40.000=2.176.

بالنسبة للعقد ب، يمكن تحديد إيراد العقد بمصداقية مما يسمح للكيان باتباع طريقة القدم في الأعمال وتكون المعالجة كما يلي:

- في 2010/12/31، نسبة التقدم الأعمال = 45.000/(45.000+80.000)= 36%.
- إيرادات السنة المالية = 130.000× 36% = 46.800.
- نتيجة السنة المالية = 46.800-45.000=1.800.

- في 2011/12/31، نسبة التقدم في الأعمال = 100.000/(50.000+100.000)= 66,66%.

- إيرادات السنة المالية = (135.000× 66,66%) – 46.800 = 43.191.

- تكاليف السنة المالية = 100.000-45.000 = 55.000.

- نتيجة السنة المالية = 43.191-55.000 = (11.809-).

- النتيجة المجمعة = (11.809-)+1.800 = 10.009.

- النتيجة الإجمالية التقديرية للعقد = 135.000-(50.000+100.000) = (15.000-).

- بما النتيجة الإجمالية التقديرية للعقد هي خسارة بقيمة (15.000) منها (10.009-) قد تحققت وتم الاعتراف بها، فعلى الكيان الاعتراف بمؤونة أعباء تمثل الخسارة المستقبلية المتوقعة بقيمة الفرق = 4.991.

بالنسبة للعقد ج، لم يتمكن الكيان من تحديد إرادات العقد بمصداقية، مما يستوجب استخدام طريقة الإتمام كما يلي:

- في 2010/12/31، تعترف المؤسسة بأشغال جاري إنجازها بقيمة 35.000 متمثلة في تكلفة الأشغال المنجزة، وبالمقابل يعترف أيضا ضمن حسابات النتوجات بتغير في المخزونات الجارية بنفس القيمة.

- في 2011/12/31، يقوم الكيان برفع قيمة الأشغال الجاري إنجازها إلى 80.000 وهي تكلفة الأشغال المنجزة حتى هذا التاريخ.

3. تكاليف الاقتراض

رخص النظام المحاسبي المالي للكيان إدماج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، وهو ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون.

ويتوقف الكيان عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف نهائيا عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.

4. الضريبة على النتيجة

الضريبة المؤجلة هي مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع أي ضريبة مؤجلة خصوم أو قابل للتحصيل أي ضريبة مؤجلة أصول خلال سنوات مالية مستقبلية.

1.4. أسباب نشوء الضرائب المؤجلة

تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة التي تكون ناجمة عن اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان ضمن النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

وتنتج الضرائب المؤجلة أيضا عن الخسائر الجبائية أو قروض ضريبة القابلة للتأجيل إذا كان من الممكن تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية في مستقبل منظور، كما تنجم عن الترتيبات والإقصاء وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

2.4. تحديد الضرائب المؤجلة

يقوم الكيان بتحديد الضرائب المؤجلة ومراجعتها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون استخدام التحيين.[1]

يظهر من خلال معيار الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي أن هذا الأخير يتوافق مع أحكام معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر الخاص بالضرائب على النتيجة من حيث تقييم الضرائب المؤجلة وإعادة تقييمها في تاريخ الإقفال، غير أن النظام المحاسبي المالي اعتمد أحد السببين الواردين في معيار المحاسبة الدولي حول نشوء الضرائب المؤجلة والمتمثل في الاختلال الزمني في الخضوع للضريبة.

كما أن معيار المحاسبة الدولي كان أكثر شمولية من النظام المحاسبي المالي حيث قد المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة سواء كانت مستحقة أو مؤجلة.

المطلب الثالث: تقييم عناصر أخرى

بعد رؤية كيفية معالجة النظام المحاسبي المالي لعناصر حساب النتيجة، سيتم في هذا المطلب تناول باقي عناصر القوائم المالية التي لم يسبق التطرق لها وهي عقود إيجار التمويل، العمليات بالعملات الأجنبية، الإعانات الحكومية والامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

1. عقود إيجار التمويل

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل مبلغ يدفع مرة واحدة أو على عدة دفعات، أما عقد إيجار التمويل فهو إيجار يتم بموجبه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، وقد يتضمن عقد إيجار التمويل تحويل لملكية الأصل محل العقد عند انتهاء مدة العقد وقد لا يتضمن العقد هذا البند.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.134.

1.1. تصنيف عقود الإيجار

يتوقف تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط على واقع المعاملة التجارية وليس على شكل العقد أو صيغته، وقدم النظام المحاسبي المالي أمثلة عن بعض الحالات التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل هي:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، مع احتمال معقول باستعمال هذا الحق من طرف الكيان.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية.
- في بداية عقد الإيجار تكون قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار تساوي على الأقل كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

2.1. الاعتراف بالأصل محل عقد إيجار التمويل

ويدرج الأصل الذي يكون محل عقد إيجار تمويل في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

1.2.1. عند المستأجر

يسجل المستأجِر الأصل المستأجَر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا، ويدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم بنفس المبلغ.[1]

2.2.1. عند المؤجر

إذا كان المؤجر غير صانع أو غير موزع للملك المؤجر، فإن الحقوق المتشكل من الاستثمار الصافي للملك المستأجر تسجل ضمن الأصول كقروض ممنوحة على عقود إيجار التمويل، وفي المقابل تسجل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك (تكلفة الاقتناء) التي تشتمل أيضا المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ.[2]

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.135.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 2.135.

وإذا كان المؤجر صانعا أو موزعا للملك المستأجر فيدرج الدين ضمن الحسابات بمبلغ يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة، أما الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات فتدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

وخلال مدة العقد يقوم كل من المؤجر والمستأجر بالاعتراف بالإيجارات ضمن الحسابات من خلال التمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات الرئيسية.

3.1. اهتلاك الأصل محل عقد إيجار التمويل

يخضع الأصل المستأجر للاهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة لاهتلاك التثبيتات، وإذا لم يكن هناك احتمال معقول بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهلك كلية على أقصر مدة بين مدة العقد ومدة منفعة الأصل المستأجر.[1]

من خلال ما سبق وبالمقارنة مع ما ورد في معيار المحاسبة الدولي السابع عشر يتبين أن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى درجة كبيرة من حيث المعالجة المحاسبية لعقود إيجار التمويل مع معايير المحاسبة الدولية سواء من جانب المستأجر أو المؤجر، حيث تم الاعتماد على نفس الطرق في الاعتراف الأولي والاعتراف لاحقا بدفعات الإيجار، كما نص كل من معيار المحاسبة الدولي والنظام المحاسبي المالي على خضوع الأصل المؤجر للاهتلاك ضمن البيانات المالية للمستأجر وفق القواعد المعمول بها مع الأصول المماثلة.

الاختلاف الذي يظهر هنا يكمن في أن المعيار المحاسبي الدولي لعقود الإيجار على عكس النظام المحاسبي المالي تطرق لكل من عقود إيجار التمويل وعقود الإيجار العادية.

2. العمليات بالعملات الأجنبية

المعاملات بالعملة الأجنبية هي معاملات يقوم بها الكيان وتكون محددة بعملات أجنبية أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية.

1.2. التقييم الأولي

حسب النظام المحاسبي المالي تحول الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة، ويحتفظ الكيان بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ اهتلاك الأصل أو التنازل عنه أو زواله.[1]

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3.135.

في حين تحول الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو بسعر الصرف السائد في تاريخ وضع مبلغ العملات الأجنبية تحت التصرف إذا تعلق الأمر بعمليات مالية.[2]

2.2. الاعتراف بفروقات سعر الصرف

عند نشوء وتسوية ديون وحقوق في السنة المالية نفسها فإن الفوارق المثبتة بالمقارنة مع القيم الأولية بسبب تقلبات سعر الصرف، تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات للسنة المالية.

3.2. التقييم اللاحق

إذا احتوت الميزانية في تاريخ إقفال السنة المالية على عناصر نقدية مثل الخزينة أو عناصر أصول وخصوم واجب استلامها أو دفعها بمبالغ محددة أو قابلة للتحديد ومحررة بالعملات الأجنبية، فإن تسجيلها الأولي يصحح باستخدام سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ وهو سعر صرف الإقفال.[3]

وبمقارنة ما سبق مع ما جاء به معيار المحاسبة الدولي الواحد والعشرون الخاص بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية نجد أن النظام المحاسبي يتوافق معه من حيث الإدراج والتقييم الأولي والتقييم اللاحق للأصول المقتناة بالعملة الأجنبية غير أن معيار المحاسبة الدولي أشار إلى إعادة حساب قيمة الأصول غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة بالاعتماد على سعر الصرف بتاريخ تحديدها وهو ما لم يشر إليه النظام المحاسبي المالي.

4.2. عرض القوائم المالية بعملة أجنبية

يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات وفق نفس الطريقة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي الواحد والعشرون كما يلي:[4]

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال.

- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء المعاملات، غير أنه، لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.

- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

---

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.137.

[2] - المرجع نفسه، الفقرة 2.137.

[3] - المرجع نفسه، الفقرة 4.137.

[4] - المرجع نفسه، الفقرة 8.132.

3. الإعانات الحكومية

يعرف النظام المحاسبي المالي الإعانات العمومية أنها عمليات تحويل لموارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته أو التزامه بالامتثال لهذه الشروط مستقبلا.

وفق النظام المحاسبي المالي تسجل الإعانات في حسابات النتائج ضمن حساب النتيجة للسنة المالية أو لعدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض أن تعوضها الإعانة، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك، تكون التكلفة هي الاهتلاك، أما الإعانات الموجهة لتمويل أصول قابلة للاهتلاك فيتم عرضها في القوائم المالية (الميزانية) كمنتوجات مؤجلة وتسجل ضمن حسابات النواتج في حدود الاهتلاك المسجل كل سنة.[1]

وإذا كان التثبيت الممول بالإعانة غير قابل للاهتلاك توزع الإعانة على المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام بشكل خطي.

ولا تسجل الإعانات العمومية في الحسابات ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان قادر على الامتثال للشروط الملحقة بالإعانات، وبأن الإعانات سيتم استلامها.

وبالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي العشرون، نجد النظام المحاسبي المالي اعتمد نفس الطرق لمعالجة الإعانات الحكومية فيما يخص إعانات الاستغلال والتي تسجل ضمن المنتوجات بنفس وتيرة تسجيل التكاليف التي ترتبط بها، وبالنسبة للإعانات المرتبط بالأصول فتسجل كمنتوجات مؤجلة على أن يتم الاعتراف بها كمنتوجات ضمن حساب النتائج بمبلغ الاهتلاك لكل سنة، غير أن معيار المحاسبة الدولي قدم طريقة ثانية لمعالجة هذا النوع من الإعانات لم يشر إليها النظام المحاسبي المالي تتمثل في الاعتراف بها كتخفيض من قيمة الأصل المرتبط بها.

4. الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

يقوم الكيان بتسجيل المنافع التي يمنحها لمستخدميه سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط ضمن الحسابات كأعباء عندما يقوم المستخدمون بالعمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، ومكملات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.124.

المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان اتجاه المستخدمين لديه باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة.[1]

إن كان معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر المتعلق بالمنافع المقدمة للمستخدمين قد استعرض عدة حالات لهذه المنافع وقسمها إلى منافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل ومنافع لما بعد انتهاء الخدمة، فإن النظام المحاسبي المالي قد ركز أكثر على منافع المستخدمين لما بعد انتهاء الخدمة والتي تتحدد بالقيمة الحالية (المخصومة) لالتزامات الكيان اتجاه مستخدميه.

[1] - القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 2.136.

خلاصة الفصل الرابع

من خلال هذا الفصل يظهر أن التغيرات التي شهدها الاقتصاد العالمي لاسيما على مستوى مهنة المحاسبة أجبر العديد من دول العالم على إدخال إصلاحات على أنظمتها المحاسبية، والجزائر كغيرها من الدول سارت على نفس النهج تلبية لمتطلبات واقعها ولمساير توجهها الاقتصادي.

ورغم أن الجزائر لم تعتمد معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر، إلا أنها استجابت للمستجدات الدولية في مجال مهنة المحاسبة وقامت بإصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية. وإن كان هذا النظام لا يتوافق تماما مع المعايير الدولية إلا أنه يتشابه في معظم قواعده وأحكامه معها سواء من حيث الإطار التصوري أو من ناحية التقييم المحاسبي، مع وجود بعض الاختلافات التي يمكن إرجاعها إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

غير أن تطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد سيكون صعبا بسبب تأخر الممارسات الاقتصادية والتجارية في الجزائر، واتسام الوضعية الاقتصادية بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة قي تقييم بعض عناصر القوائم المالية أمرا صعب التحقيق بسبب عدم تحكم المؤسسة في هذا العنصر، وعدم توفر أسواق ومصادر معلومات لتحديد القيمة العادلة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

أدى البعد الدولي لأنشطة المؤسسات لبروز إشكالية جوهرية تتمثل في مدى قدرة محاسبة المؤسسة على مسايرة هذا البعد، ذلك لأن النظام المحاسبي للمؤسسات يختلف في المحتوى وفي التطبيقات من دولة لأخرى، وقد كان لهذا الأمر الأثر البالغ على وظيفة القوائم المالية المتمثلة في الإفصاح عن المعلومات المالية والاقتصادية المرتبطة باتخاذ القرار. ولذلك، كان من الضروري إيجاد توافق محاسبي دولي يسمح بتوفير معلومة مالية موثوق بها وقابلة للمقارنة بين المؤسسات الاقتصادية من بلد إلى آخر ويعمل على تحقيق توحيد دولي للمحاسبة، فجاء الإجماع على لجنة معايير المحاسبة الدولية ومن بعدها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتكون المرجع لأعمال التوحيد المحاسبي الدولي.

ويعتبر التقييم المحاسبي أو القياس المحاسبي وظيفة مهمة ومرحلة أساسية في المسار المحاسبي، فإذا تمت عملية التقييم بالدقة اللازمة ووفقا لأسس وقواعد وطرق محاسبية صحيحة أمكن ذلك من إنتاج معلومة مالية موثوق بها، وتقديم قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن واقع المؤسسة وتلبي حاجات المستخدمين.

ولكن الظروف الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسة تتسم بالحركية وعدم الاستقرار مما أدى إلى ظهور مشاكل تتعلق بتقييم موجودات والتزامات المؤسسة والتي تحتاج إلى البحث والدراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، وقد أدى هذا إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب التقييم التقليدية التي تتبعها المؤسسة كالتكلفة التاريخية حتى تكون نتائج التقييم على قدر مقبول من الموضوعية وتعبر عن الواقع الفعلي.

وبالنظر إلى هذه الأهمية التي يكتسبها التقييم المحاسبي، سعت لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد إلى إعداد ووضع مجموعة من المعايير المحاسبية تحت تسمية المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) لمعالجة كل عنصر من عناصر القوائم المالية على حدا، حيث أخذ موضوع التقييم حيزا كبيرا منها، كما جاءت هذه المعايير ببدائل تقييم جديدة تعطي معلومة مالية أكثر تعبيرا عن الواقع الحقيقي للمؤسسة ولعل أهمها القيمة العادلة.

لم تكن الجزائر بدورها في منأى عن هذه التطورات الحاصلة في مجال مهنة المحاسبة على الساحة الدولية، حيث قامت بإصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، استجابة للتطورات الحاصلة في محيطها الاقتصادي وتلبية لحاجة داخلية بإصلاح نظامها، وحرصا منها على امتلاك نظام محاسبي يتوافق مع المرجعية الدولية من أجل الاستفادة من المزايا التي تقدمها.

وبالرغم من أن هذا النظام الجديد لم يتبنى نصوص المعايير الدولية صراحة غير أنه يتوافق بدرجة كبيرة معها من حيث الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والقوائم المالية المطلوبة،

كما أنه باعتماده للمعايير الدولية للمحاسبة كمرجعية تبنى طرق تقييم جديدة لم تكن معتمدة من النظام المحاسبي الجزائري القديم.

بناء على ما سبق كان الهدف من هذه الدراسة هو إبراز طرق التقييم المعتمدة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من خلال طرح الإشكالية الآتية ومحاولة الإجابة عنها: **ما هي طرق وقواعد التقييم المحاسبي التي تعتمدها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لتقييم عناصر القوائم المالية؟ وما هي الطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي؟**

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم التعرض له في سياق البحث بدء بالفصل الأول الذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري والدولي للمحاسبة والتقييم المحاسبي، ثم الفصل الثاني الذي تم تخصيصه لتقييم الأصول غير المتداولة وفق معايير المحاسبة الدولية، وبعد ذلك الفصل الثالث الذي تضمن تقييم الأصول المتداولة وفق المعايير الدولية للمحاسبة، وأخيرا الفصل الرابع حول طرق تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث كما يلي:

– فيما يخص الفرضية الأولى التي تنص على أن المعايير الدولية للمحاسبة حددت خمس قوائم مالية تهدف إلى تقديم المعلومة المالية للمستخدمين بشكل مفهوم ويسمح بالمقارنة فقد تم تأكيدها، حيث تتمثل هذه القوائم المالية في الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق. وتستطيع هذه القوائم مجتمعة أن توضح الصورة الحقيقية والصادقة للأوضاع المالية ونتائج المؤسسة بكل شفافية وأن توفر قدرا كبيرا من المعلومات المهمة لمختلف الأطراف، كما تمكن من إجراء المقارنة بين السنوات المالية لنفس المؤسسة وبين القوائم المالية لعدة مؤسسات.

– الفرضية الثانية تنص على اعتبار التقييم المحاسبي مرحلة أساسية في إعداد القوائم المالية ويلعب دورا مهما في تقديم صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، وتم التأكد من صحتها كون التقييم المحاسبي يعد من أهم مراحل المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية والأحداث الاقتصادية من خلال التقييم الأولي ثم التقييم اللاحق عند إعداد القوائم المالية، كما يعتمد التقييم المحاسبي على مبادئ وطرق تزيد من مصداقية نتائجه، وبالرغم من وجود انتقادات لبعضها غير أن هناك عدة بدائل متاحة أمام المؤسسة للتغلب عليها.

– الفرضية الثالثة تنص على أن المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية اعتمدت طرق تقييم مختلفة تهتم بالواقع الاقتصادي أكثر من الجانب القانوني بهدف تقديم الصورة الحقيقية عن العناصر موضوع التقييم. هذه الفرضية صحيحة كون التقييم وفق المعايير الدولية للمحاسبة يغلب عليه جانب الحيطة والحذر، سواء

في الظروف الاقتصادية الإيجابية والسلبية التي تمر بها المؤسسة بالتوجه إلى السوق من أجل تقييم أصولها وخصومها وهذا يعكس القيمة الحقيقية للعناصر التي تخضع للتقييم.

– وبالنسبة للفرضية الرابعة التي جاء فيها أن النظام المحاسبي المالي اعتمد نفس القوائم المالية التي تتبناها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية من حيث الشكل والمضمون، فقد تم التأكد من صحتها، حيث حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التي تعدها وتعرضها المؤسسة بأربع قوائم مالية هي نفس القوائم المالية التي يفرضها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمشكلة من الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملحق.

– الفرضية الخامسة تنص على أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس طرق التقييم المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة، وأن تطبيق هذه الطرق في عملية التقييم يزيد من مصداقية القوائم المالية ويعزز الثقة في المعلومة المالية لدى المستخدمين. هذه الفرضية مؤكدة نسبيا، فالتوافق بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص التقييم يتفاوت باختلاف العناصر محل التقييم. ففي بعض العناصر يظهر أن النظام المحاسبي المالي قد أخذ بكل متطلبات التقييم التي نصت عليها المعايير الدولية، وفي عناصر أخرى اكتفى بالمتطلبات التي تستجيب للواقع الاقتصادي المحلي من خلال تلخيص واضح لنصوص المعايير الدولية، كما يظهر في بعض الحالات أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد معايير محاسبية تم تعديلها لاحقا مما يؤدي إلى الاختلاف بينهما.

نتائج البحث

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الموالية:

التغيرات التي شهدها الاقتصاد العالمي لاسيما على مستوى مهنة المحاسبة أجبر العديد من دول العالم على إدخال إصلاحات على أنظمتها المحاسبية، والجزائر كغيرها من الدول سارت على نفس النهج تلبية لمتطلبات واقعها ولمسايرة توجهها الاقتصادي.

الجزائر لم تعتمد معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إلا أنها استجابت للمستجدات الدولية في مجال مهنة المحاسبة بإصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية ويتوافق بدرجة عالية معها من حيث الإطار التصوري ومن ناحية التقييم المحاسبي، مع وجود بعض الاختلافات التي يمكن إرجاعها إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

تمتاز المعايير الدولية بحركية دائمة وتغيير في محتواها بالنظر إلى الآلية التي يتم بها اعتمادها حتى تتماشى مع متطلبات إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. على العكس من ذلك، لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي آلية حول تحديث مضمونه مع محتوى المعايير الدولية مما يفسر بعض الاختلافات بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي

المالي والتي ترجع إلى التعديل الذي مس المعايير التي تم الاعتماد عليها عند إعداد النظام المحاسبي المالي وهي المعايير المعتمدة سنة 2004.

تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بطرح عدد من البدائل المتاحة للتقييم بحيث يوجد في أغلب الحالات بديلين لتقييم نفس العنصر من القوائم المالية مع التأكيد على إلزامية تطبيق نفس طريقة التقييم على العناصر المتشابهة لجعل المعلومة المالية قابلة للمقارنة.

تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بالحيطة والحذر وتحرص على رصد انخفاض قيمة الأصول بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية، وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.

تضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري ومبادئ ومعايير محاسبية تم اقتباسهما من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبية الدولية، وتم تعريفه بأنه دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

لم يعتمد النظام المحاسبي المالي بعض من معايير المحاسبة الدولية كما قام بتلخيص المعايير التي اعتمدها واقتبس الفقرات ذات الأهمية بالنسبة للواقع الاقتصادي المحلي فقط. وعليه، قد لا يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل غير أنه يبقى يستمد جزء كبيرا من أحكامه من المعايير الدولية ويحتاج إليها في تفسير أجزاء منه.

المعايير المحاسبية الدولية التي لم يتم ذكرها من طرف النظام المحاسبي المالي هي:

- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24): إفصاحات الأطراف ذوي العلاقة.
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 29): التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم العالي.
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34): التقارير المالية المرحلية.
- معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 2): المدفوعات المبنية على أسهم.
- معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 5): الأصول غير المتداولة المحازة بغرض البيع والعمليات المتوقفة.
- معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 6): التنقيب وتقييم الموارد المعدنية.

نصت معايير المحاسبة الدولية على تثبيت تكاليف الصيانة الكبرى واستبدال القطع الأساسية للأصل في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يشر إلى تثبيت هذه التكاليف مباشرة واشترط أن تؤدي عملية الاستبدال إلى زيادة إنتاجية الأصل والرفع من المنافع الاقتصادية المتأتية عنه إلى مستوى يفوق المستوى الأصلي لكي يتم تثبيتها.

هناك اختلاف في معالجة الاستثمارات ذات القيمة الضعيفة حيث اعتبرها النظام المحاسبي المالي كمعدات مستهلكة خلال الدورة المحاسبية التي تم استخدامها فيها، في حين أن المعايير الدولية نصت على تجميعها وتطبيق شروط الإدراج في الحسابات على المبلغ الإجمالي.

تشير المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار السادس عشر إلى وجوب اهتلاك كل عنصر من التثبيت تكون له تكلفة معتبرة بالنسبة إلى قيمة التثبيت بشكل منفصل على عكس النظام المحاسبي الذي لم يشر إلى هذا. كما أن معيار المحاسبة الدولية يعتمد ثلاث طرق لاهتلاك التثبيتات وهي الاهتلاك الخطي والمتناقص والاهتلاك حسب وحدات الإنتاج. غير أن النظام المحاسبي المالي يضيف طريقة الاهتلاك المتزايد. كما أن معيار المحاسبة الدولي السادس عشر يلزم المؤسسة بإعادة النظر في طريقة الاهتلاك المتبعة مرة على الأقل في نهاية كل فترة أما النظام المحاسبي المالي، فقد أشار إلى إلزامية إعادة النظر في طريقة الاهتلاك دوريا دون تحديد الفترة.

حسب معايير المحاسبة الدولية، يتم الاعتراف بتكلفة التفكيك ضمن تكلفة الاستثمار إذا شكلت التزاما بالنسبة للمؤسسة عليها تسديده في نهاية فترة منفعة الأصل، ويتم تقييمها بالقيمة المحينة للمبلغ المقدر دفعه، وهنا يبرز الاختلاف مع النظام المحاسبي المالي الذي نص على إدراج تكلفة التفكيك ضمن تكلفة التثبيت بالقيمة المقدر دفعها في نهاية مدة منفعة الأصل.

لم يحدد النظام المحاسبي المالي مؤشرات تدني قيمة التثبيتات العينية والمعنوية الموجبة لاختبار تدني القيمة ولم يقدم أي شرح لها. على العكس من هذا، قدم معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون بعض المؤشرات التي قد تدل على تدنى قيمة الأصول على سبيل الذكر وليس الحصر والتي تقدم رؤية عن طبيعة المؤشرات التي تعتمدها المؤسسة.

ينص النظام المحاسبي المالي على اهتلاك فارق الاقتناء الناتج عن اندماج المؤسسات والمسجل في المحاسبة كتثبيت معنوي عكس ما هو معمول به في معايير المحاسبة الدولية وما جاء في معيار إعداد التقارير المالية الثالث، حيث لا يخضع فارق الاقتناء للاهتلاك وإنما يخضع لتدني القيمة.

فيما يخص عقارات التوظيف، اعتمد النظام المحاسبي المالي معظم القواعد المتبعة من طرف معايير المحاسبة الدولي في معالجة عقارات التوظيف، باستثناء الحالات التي يمكن أن تنتج عن تغيير استخدام المؤسسة لعقاراتها من عقارات تشغلها أو تحوزها من أجل استخدامها في عملية الإنتاج إلى عقارات موظفة أو العكس. فمعيار المحاسبة الدولي قد حدد كيفية التعامل مع هذه الحالات عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يتطرق إليها.

كما اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس طرق وقواعد تقييم الأصول البيولوجية المعتمدة من طرف معايير المحاسبة الدولية.

بمقارنة طريقة معالجة المساهمات في الكيانات الفرعية أو المؤسسات التابعة وفق النظام المحاسبي المالي مع الأحكام التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية يظهر أن هناك توافق في طريقة إدماج هذا النوع من المساهمات وعرضها.

تتشابه القواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي لمعالجة المساهمات في المشاريع التي تخضع للرقابة المشتركة مع طريقة التوحيد التناسبي التي جاءت في معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون لسنة 2009، والذي يسمح أيضا باستخدام طريقة المعادلة. لكن بعد إصدار معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون المعدل سنة 2011، نص على أن المؤسسة تقوم بإدماج المساهمات في المؤسسات التي تخضع للرقابة المشتركة وفق طريقة المعادلة ولم يشر إلى استخدام طريقة التوحيد التناسبي، وهذا يؤدي إلى اختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في معالجة المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة.

اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة المعادلة للاعتراف بالمساهمات في الشركات الزميلة أو الكيانات المتشاركة ضمن القوائم المالية الموحدة، وهي نفس الطريقة المستخدمة في معايير المحاسبة الدولية.

لا يوجد اختلاف بين طريقة المعالجة المحاسبية للمخزون المتبعة في النظام المحاسبي المالي مع القواعد التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية.

بمقارنة طرق تقييم ومحاسبة المخزون بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وبالتحديد المعيار الثاني، يتبين أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على نفس الطرق والقواعد من حيث الاعتراف والتقييم الأولي والتقييم اللاحق ثم تقييم المخزون المستهلك والاعتراف به ضمن التكاليف.

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الاعتراف والتقييم الأولي للمؤونات (مؤونات المخاطر والأعباء). كما أنه نص على أن المؤونات تكون محل إعادة تقييم عند إقفال كل سنة مالية، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى أثر المخاطر المحتملة وأثر الزمن على قيمة الالتزام ومن ثم على قيمة المؤونة، كما لم يتحدث على الأصول المحتملة والخصوم المحتملة التي ورد ذكرها في المعيار السابع والثلاثين.

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في معالجة إيرادات الأنشطة العادية.

لم يتحدث النظام الحاسبي المالي عن تقييم إيرادات العقود الطويلة الأجل بالتحديد، إلا أنه يمكن أن تدخل ضمن الإطار العام لقياس المنتوجات وفق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على قياسها بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو القابل للاستلام في تاريخ إبرام المعاملة وهذا يتوافق معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر.

سمح النظام المحاسبي المالي للكيان بإدماج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، وهذا يوافق ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون.

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع أحكام معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر الخاص بالضرائب على النتيجة من حيث تقييم الضرائب المؤجلة وإعادة تقييمها في تاريخ الإقفال.

يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى درجة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقود إيجار التمويل، حيث تم الاعتماد على نفس الطرق في الاعتراف الأولي والاعتراف لاحقا بدفعات الإيجار واهتلاك الأصل المؤجر، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لعقود الإيجار العادية.

هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية من حيث الإدراج والتقييم الأولي والتقييم اللاحق للأصول المقتناة بالعملة الأجنبية غير أن معيار المحاسبة الدولي أشار إلى إعادة حساب قيمة الأصول غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة بالاعتماد على سعر الصرف بتاريخ تحديدها وهو ما لم يشر إليه النظام المحاسبي المالي.

اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس الطرق لمعالجة الإعانات الحكومية فيما يخص إعانات الاستغلال والتي تسجل ضمن المنتوجات بنفس وتيرة تسجيل التكاليف التي ترتبط بها، وبالنسبة للإعانات المرتبط بالأصول فتسجل كمنتوجات مؤجلة على أن يتم الاعتراف بها كمنتوجات ضمن حساب النتائج بمبلغ الاهتلاك لكل سنة. غير أن معيار المحاسبة الدولي قدم طريقة ثانية لمعالجة هذا النوع من الإعانات لم يشر إليها النظام المحاسبي المالي تتمثل في الاعتراف بها كتخفيض من قيمة الأصل المرتبط بها.

استعرض معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر المتعلق بالمنافع المقدمة للمستخدمين عدة حالات لهذه المنافع وقسمها إلى منافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل ومنافع لما بعد انتهاء الخدمة. غير أن النظام المحاسبي المالي ركز أكثر على منافع المستخدمين لما بعد انتهاء الخدمة والتي تتحدد بالقيمة الحالية (المخصومة) لالتزامات الكيان اتجاه مستخدميه.

الاقتراحات

على ضوء هذه النتائج يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

– تطوير أنظمة المعلومات الخاصة بالمؤسسات كي تصبح قادرة على رصد المعلومات الخارجية المهمة للمؤسسة والتي تساعدها في التقييم المحاسبي.

– العمل على شرح مضمون النظام المحاسبي المالي من طرف الهيآت المختصة من الجانب القانوني والمهني، وتفسير النقاط التي لا تزال غامضة أو موضع خلاف في النظام المحاسبي المالي من طرف الهيآت المخولة بذلك.

– إصدار تعليمات من طرف الهيآت المخولة قانونيا والمنظمات المهنية القادرة حول آليات ومتطلبات تطبيق طرق التقييم الجديدة المعتمد من طرف النظام المحاسبي المالي والتي تعتبر جديدة على مهنة المحاسبة في الجزائر.

– الاستفادة من تجارب الدول التي طبقت المعايير الدولية للمحاسبة في المجال التطبيقي ومجال التدريس والتكوين.

– العمل على تطوير برامج التكوين والمناهج الدراسية بما يتماشى مع التوجه الجديد في ميدان المحاسبة، والاستثمار في جانب تكوين الموارد البشرية حتى تكون قادرة على التعامل مع المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

– تشجيع البحث العلمي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي من أجل الوقوف على الإشكاليات التي لا تزال مطروحة ومحاولة الإجابة عنها.

– إيجاد الآليات التي تسمح بتحديث النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع التغيرات التي تطرأ على المعايير الدولية للمحاسبة حتى لا تتسع الهوة بينهما ويفقد الغاية التي وضع من أجلها.

– مراعاة البيئة الاقتصادية الداخلية عند وضع المعايير المحاسبية وتجنب الاقتباس المباشر من معايير المحاسبة الدولية مع العمل على تحديث النظام المحاسبي المالي كلما اقتضت الضرورة من أجل وضع نظام محاسبي يستجيب لحاجات المؤسسات الجزائرية ولا يعقد ممارساتها المحاسبية بحيث تصبح هي تستجيب لمتطلباته.

آفاق البحث

بعد دراسة هذا الموضوع تظهر إمكانية المواصلة بالبحث فيه من عدة جوانب كما يلي:

– يتعدى موضوع معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية التقييم المحاسبي إلى مواضيع فرعية أخرى، كالإفصاح الذي يعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومة المالية، وبالتالي يمكن أم يكون الإفصاح موضوعا لبحوث جديدة.

– وفي إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يخص جانب التقييم تحتاج المؤسسة إلى أنظمة معلومات تكون فعالة. وعليه، يمكن أن تكون أنظمة المعلومات ومدى علاقتها بتطبيق طرق التقييم منطلقا لإشكاليات أخرى.

– كما يلاحظ غياب أي نص أو تعليمة ضمن النظام المحاسبي المالي حول آليات ومتطلبات تطبيق طرق التقييم الجديدة مما يطرح هذه الإشكالية للبحث.

– كما أن هناك نقاشا يدور حول مدى تأثير التقييم وفق طرق التقييم الجديدة خاصة القيمة العادلة على قيمة المؤسسة، وبالتالي يمكن أن تكون هذه النقطة إشكالية لبحث جديد.

– ومن بين الإشكاليات التي يمكن طرحها كتتمة لهذا الموضوع هي مدى تأثير التعديلات التي مست ولا زالت تمس المعايير الدولية للمحاسبة على توافق النظام المحاسبي المالي معها خاصة في ظل غياب آلية تسمح بتحديث النظام المحاسبي المالي.

وفي الأخير يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيواجه صعوبات خاصة فيما يخص جانب التقييم المحاسبي بالطرق الجديدة بسبب تأخر الممارسات الاقتصادية والتجارية في الجزائر، واتسام الوضعية الاقتصادية بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية. كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة قي تقييم بعض عناصر القوائم المالية أمرا صعب التحقيق بسبب عدم تحكم المؤسسة في هذا العنصر، وعدم توفر أسواق نشطة ومصادر معلومات لتحديد القيمة العادلة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. الكتب

1.1. باللغة العربية

- حسين قاضي وتوفيق مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العليمة ودار الثقافة، عمان الأردن، 2004.

- أبو الحسن علي أحمد والصبان محمد سمير، المحاسبة المتوسطة – المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

- حماد طارق عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

- السيد سيد عطا الله، النظريات المحاسبية، دار ارياة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

- شرويد ريتشارد وآخرون، ترجمة كاجيجي خالد علي أحمد، نظرية المحاسبة، دار المريخ، الرياض، 2006.

- مرعي عبد الحي وعباس بدوي محمد، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2004.

- مطر محمد والسويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

- نور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

2.1. باللغات الأجنبية

- BACHY Bruno, SION Michel, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Dunod, Paris, 2e édition, 2009.

- BRUN Stéphan, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino Editeur, Paris, 2004.

- COLASSE Bernard, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, Economica, Paris, 2001.

- DES ROBERT Jean-François, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004.

- ESPSTEIN J. Barry et JERMAKOWICZ K. Eva, International Financial Reporting Standards, Wiley, New Jersey, 2010.

- International Accounting Standards Board, Code IFRS Normes et Interprétations, Textes consolidés à jour au 1er mai 2009, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2009.

- LASSÈGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, paris, 11ème édition, 1996.

- OBERT Robert, Pratiques des normes IFRS, Dunod, Paris, 2006.

- SACI Djelloul, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience Algérienne, O.P.U, Alger, 1991.

- TOURNIER Jean-claude, La révolution comptable – du coût historique à la juste valeur, Edition d'Organisation, Paris, 2000.

2. مذكرات ورسائل جامعية

1.2. باللغة العربية

– بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر –، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

– سفاحلو رشيد، النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعالجته للأصول غير الجارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، مذكرة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2011.

– صافو فتيحة ، مدى توافق مرجعية إعداد القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية للعرض والإفصاح، مذكرة ماجستير مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير – تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2011.

– قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) – دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2010.

– نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2008.

2.2. باللغات الأجنبية

- MEROUANI Samir, Le projet du nouveau système comptable Algérien : Anticiper et préparer le passage, Mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007.

- TABOUBI Sana, l'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la revolution : le cas tunisien, Mémoire de master professionnel en gestion et audit des risques, Ecole supérieure des sciences économique et commerciales de Tunis, Tunis, 2007.

3. النصوص التشريعية والتنظيمية

- القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

- المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ 2007/11/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/28، العدد 27.

- القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 /2009/03، العدد 19.

4. الملتقيات

صديقي مسعودي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام الحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

5. مراجع أخرى

1.5. باللغة العربية

- الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2001.

- معيار المحاسبة الدولي الثاني (IAS2) المخزونات، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية"، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، المعدل سنة 2007.

- معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر (IAS11): عقود الإنشاء، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (IAS12): الضريبة على النتيجة، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (IAS16) الممتلكات المصانع والمعدات، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي السابع عشر (IAS17): عقود الإيجار، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر (IAS18): إيرادات الأنشطة العادية، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (IAS19): الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون (IAS21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون (IAS23): تكاليف الاقتراض، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي السابع والعشرون (IAS27): المساهمات في الشركات التابعة، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الثامن والعشرون (IAS28)، المساهمات في الشركات الزميلة، 2009.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي الواحد والثلاثون (IAS31)، المساهمات في المؤسسات تحت الرقابة المشتركة، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (IAS36): تدني قيمة الأصول، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون (IAS37): المؤونات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (IAS38): الأصول غير الملموسة، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الأربعون (IAS40): عقارات التوظيف، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- معيار المحاسبة الدولي الواحد والأربعون (IAS41): الأنشطة الزراعية، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

- المعيار الدولي الخامس لإعداد التقارير المالية (IFRS5): الأصول غير الجارية المحازة بغرض البيع والأنشطة المتوقفة، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، 2009.

2.5. باللغات الأجنبية

- International Financial Reporting Standard 9: Instruments financiers, International Accounting Standards Board, 2009.

- International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement, International Accounting Standards Board, 2011.

الملاحق

الملحق 1: الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

ميزانية
السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N امتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أوالسلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وديون دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
ديون دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية
السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم		N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات (احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مدينة مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون مدينة أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون مدينة أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم كشوف مالية مدمجة.

الملحق 2: حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

حســاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+7)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع (1)			

(1) لاتستعمل **إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.**

الملحق 3: جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة وفق النظام المحاسبي المالي

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أوالديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق 4: جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة وفق النظام المحاسبي المالي

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات والأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
- تغير الزبائن والديون الدائنة الأخرى			
– تغير الموردين والديون الأخرى			
– نقص أوزيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

الملحق 5: جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N.2						
تغيير الطرية المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الآرباح أوالخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N.1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أوالخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						