المحاضرة الاولى : مدخل الى المعايير المحاسبية الدولية :

1-تعريف المعايير المحاسبية الدولية :

1-1 تعريف المعايير:

المعيار بصورة عامة هو أي مقياس يحكم من خلاله على شيء ما لأنه حقيقي (اي اصلي) او جيد او مناسب، علما ان هذا المعني يمكن ان ينطبق على اي قاعدة او مبدأ او اجراء موثوق فيه، ويستخدم لتحديد الكمية او الوزن او المدى، وخصوصا لتحديد قيمة او درجة شيء معين او مستوى جودته .

المعيار باختصار هو مرجع موحد للتقييم او المقارنة او هو نظام للقياس والمقارنة .

المعيار وثيقة ام اعدادها بتوافق للاراء وبموافقة هيئة معترف بها، توفر هذه الوثيقة ارشادات او خصائص للانشطة او نتائج هذه الانشطة، وذلك في اطار الاستخدام المشترك والمتكرر لمضمون الوثيقة، بحيث تهدف الى تحقيق الدرجة المثلى للنظام المعتمد (او الترتيبات) في سياق معين .

2-1 تعريف المعايير المحاسبية الدولية :

تعرف : بأنها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق او مراجعة الحسابات .

تعرفها **Kathleen MOKTAN** بأنها : اطار مشترك يتيح عرض وتحليل تفسير المعلومات المالية بين الكيانات او البلدان او المناطق .

كما تعرف **مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية** (IFRS Fondation)المعايير المحاسبية بأنها" :مجموعة من المبادئ التي تتبعها الشركات عندما تكون بصدد إعداد وعرض قوائمها المالية، مما يوفر طريقة موحدة لوصف الأداء المالي للشركة .

عرفت **لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية** بأنها: "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

2- اسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية :

عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر .

تطور الاسواق المالية العالمية .

تغيرات في انظمة النقد الدولية .

تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات، سواء كان ذلك عن طريق انشاء فروع لها في الاقاليم والدول او السيطرة على شركات تابعة .

3- أهداف المعايير المحاسبية الدولية : من بين أهم الأهداف و الدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

. -اعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا

-العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية، إن هذه المعايير توفر الجهد والتكاليف التي تصرف في سبيل توحيد القوائم المالية التي تكون غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

-العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، وكذلك فان الاندماج الدولي للاسواق والعمل ورأس المال وتقدم تكنولوجيا المعلومات سوف يساهم في جعل المحاسبة لغة عالمية، بالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت و المال وسوف يؤثر بشكل كبير على زيادة سرعة حركة رؤوس الاموال بين الاسواق العالمية وتزداد الروابط والصلات الوثيقة بينها.

-تسهل العمليات الدولية و التسعير، و كذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصا بعد زيادة و نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، و كذلك زيادة اعتماد الدول بعضها على بعض فيما يتعلق بالتجارة الدولية و تدفق الاستثمارات.

-تسهل على الشركات عملية الحصول على الاموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس اموال او قروض،

- رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث ان الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الاجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الانظمة المحاسبية الدولية .

4-التوحيد او التوافق : بسبب الصعوبات التي واجهتها الدول اثناء التطبيق هذه المعايير في البلدان، فالممارسة العملية قدمت مدخلين : اما التوافق مع المعايير او تبني المعايير ذاتها وتطبيقها .

التماثل او التوحيد المحاسبي : عرف على انه الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس او غير متباين، فهي تحتوي التماثل الذي يعني ان تكون المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة . يشير مفهوم التوحيد ايضا الى فرض اسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة اخرى، ويمكن القول ان التوحيد المحاسبي تكمن مهامه الاساسية في اعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الانظمة المحاسبية .

ومن اهداف التوحيد المحاسبي تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية والتي عادة ما تسعى المؤسسات المعنية (مؤسسات متعددة الجنسيات) بلوغها، اضافة الى اهداف اخرى مرتبطة بطبيعة الاطراف المهتمة بعملية التوحيد واهمها :

-المؤسسات المعدة للقوائم المالية .

-الاطراف المستعملة لهذه القوائم .

-الهيئات الاخرى المهتمة .

التوافق المحاسبي : التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع انظمة المحاسبة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة .فهي تشمل على اختيار ومقارنة الانظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الانظمة المختلفة مع بعضها.

لاشك ان التجربة التناغم او التوافق حققت نتائج مهمة على الصعيد التقريب نحو المعايير الدولية، لكن دولا اخرى الاستفادة من التجربة المتقدمة للمعايير الدولية واراحة اجهزتها المهنية من عناء التوفيق لتتبنى تطبيق المعايير الدولية مباشرة، وقد سار على هذا الطريق بعض الدول العبية الاكثر التصاقا بالاسواق الدولية كالاردن ولبنان وغيرها على الصعيد دول العالم، مهما تكن المعايير المحلية على طريق التوافق فانها بلا شك مرحلية وستلغى لدى الاستعداد لتطبيق المعايير الدولية . سواء تم تبني التناغم او التوحيد فان ذلك يلقي على المهنة المحلية عبئا كبيرا يتجلى في متابعة المعايير الدولية او المحلية وشرحها وتدريب اعضاء المهنة على تطبيقها وازالة العقبات أمام ذلك التطبيق .

عقبات تطبيق المعايير :

اختلاف درجة التطور المهني بين دول العالم (اتساع السوق، توفر اسواق الاوراق المالية، تعدد الشركات الاموال...عوامل قانونية وادارية سياسية تختلف من دولة الى اخرى)

اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة واخرى .

الطبيعة التوافقية للمعايير (مراعاة مصالح المنظمات المختلفة)

سرعة التوصيل : عدم معرفة بعض مزاولي المهنة للغة الانجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير بالسرعة اللازمة

تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي .

اختلاف الظروف التاريخية : الذي اثر على مهنة المحاسبة

5-اللجان المكلفة بإعداد المعايير

اولا لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : هي منظمة مستقلة تهدف الى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى اعداد القوائم المالية في جميع انحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين منظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا فرنسا المانيا واليابان المكسيك هولندا المملكة المتحدة ايرلندا الولايات المتحدة، ومنذ عام 1983 شملت العضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبية IFAC وابتداء من جانفي 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من 1999 اصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلدا يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات او الدول التي لم تنظم الى عضوية اللجنة بعد .

تهدف اللجنة الى :

1- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقييد بها في جميع انحاء العالم .

2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والاجراءات المحاسبية والانظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية .

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير ، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة .والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASBوالذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، تشكل المجلس عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية

ثانيا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون اكثر من(2.5) مليونين ونصف مليون محاسب .

يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسب في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مخلف دول العالم وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :

-المعايير الدولية للمراجعة و خدمات التأكيد.

-معايير دولية لرقابة الجودة.

-قواعد دولية لأخلاقيات المهنة .

-معايير التأهيل الدولية .

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل : البحرين ومصر والعراق و لبنان والمغرب والسعودية و تونس .

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية :

1-لجنة التعليم :وتضع معايير التعليم والتدريب التاهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالاضافة الى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على ان تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس .

2-لجنة السلوك المهني :وتضع معايير السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل منظمات الاعضاء بموافقة مجلس الاتحاد .

3-لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية في ايجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الاداريين في المجتمع بصورة عامة لها ان تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد .

4-لجنة القطاع العام : وتضع معايير والبرامج الهادفة لتحسين الادارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية .

ثالثا لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC :

و قد اعطيت هذه اللجنة صلاحيات لاصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على ان تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير او البيانات و تعزيزها .

و يتم تعيين اعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات اعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك للحصول على اكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة

ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط .

و تتضمن IAPC ابتداء من 1994 اعضاء من 13 دولة و هي ;استراليا , البرازيل , كندا , مصر المانيا, فرنسا, المكسيك ,هولندا ,اليابان ,الهند ,السويد ,المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الامريكية .

اللجنة الدائمة لتفسير المعايير :SIC

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك.

و قد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها ما يلي:

ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار قائم ضمن سياق.IASC.

ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.

أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.

لجنة تفسير التقارير المالية :IFRIC

استمر SIC الذي تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد، و في جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SICإلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه و تمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 و تضم 12 عضوا لهم حق التصويت، و تشارك اللجنة الأوربية و IOSCO كمراقبين، و تتناول اللجنة موضوعات و قضايا ذات أهمية واسعة و تغطي التفسيرات كل من:

قضايا تقارير مالية مثارة حديثا و لم تبحثها.IFRS.

قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.

6-إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية :

1. **يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة دولية توجيهية،** يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
2. **تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا** وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، **وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية** بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، **وبعد تلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.**
3. بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، **تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض** وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.
4. **تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة،** كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.
5. **تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة** من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.
6. **تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات** وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

المحاضرة الثانية : المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية :

تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 IAS1 "الافصاح عن السياسات المحاسبية "شهر جانفي من السنة 1975 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وعدل بشكل جوهري شهر سبتمبر 1997 ليصبح تحت عنوان "عرض القوائم المالية ".

1-هدف المعيار :

- يهدف الى تحديد الاسس التي على ضوئها يتم عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض اجراء المقارنة سواء تعلق الامر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة عن فترات مالية مختلفة، او مقارنة تلك القوائم مع مؤسسات اخرى .
- يرسم الاطار العام، ويوضح مسؤولية عرض القوائم المالية ويقدم الارشادات حول شكلها او هيكلها، ويشير الى أدنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية أما معايير الاعتراف والقياس والافصاح عن بعض العمليات فانه قد تناولها في شروحات اخرى.

2-نطاق المعيار : يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض تلبية احتياجات مستخدميها (الغرض العام)،ويطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح، وحتى التي لا تستهدف الربح يمكن أن تطبق هذا المعيار مع إجراء تعديلات على بعض مسميات بنود القوائم المالية. كافة المنشآت بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية المشابهة، منشآت قطاع الاعمال العام التي تهدف الى تحقيق الربح، بعض المنشآت الحكومية التي لا تهدف للربح .

3-اهداف القوائم المالية :

توفير المعلومات عن : المركز المالي، نتيجة النشاط، التدفقات النقدية، لأغراض تقييم الاداء في الماضي والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

4-الفرضيات الاساسية:

- **اساس الاستحقاق** : لأجل تحقيق اهداف القوائم المالية تعد على اساس الاستحقاق المحاسبي (باستثناء قائمة التدفقات النقدية)، تحت هذا الاساس فانه يعترف بآثار العمليات المالية والاحداث الاخرى **عندما تحدث (**وليس عندما تقبض او تدفع النقدية او ما يعادلها) ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها . ان القوائم المالية المعدة على اساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل تعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن موارد التي تمثل النقدية سيجرى استلامها في المستقبل .
- **الاستمرارية** : بجرى اعداد القوائم المالية بافتراض ان المنشأة ستبقى عاملة في المستقبل .
- المقاصة : يمنع اجراء المقاصة بين الاصول والخصوم، والإيرادات والمصاريف، الا اذا كان ذلك مسموحا او مطالبا بها من قبل معيار او تفسير اخر .

5-المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات : المستثمرون الحالين والمرتقبين، الموظفين المقرضين والموردين والدائنين التجاريين الاخرين، العملاء والحكومات ووكلائها والجمهور. ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم.

6-الخصائص النوعية للقوائم المالية:

- **القابلية الفهم** : قابلية الفهم المباشر من قبل المستخدمين.
- **الملائمة** : ملائمة لحاجات صناع القرارات، (تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين).
- **المادية والأهمية النسبية** : تتأثر ملائمة المعلومة بطبيعتها وبأهميتها النسبية قد تكون كبيعة المعلومة لوحدها كافية لتحديد ملائمتها، وتعتبر ذات اهمية نسبية اذا كان حدفها او تحريفها بمن ان يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها.
- **التمثيل الصادق** : يجب ان تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والاحداث الاخرى التي يفهم انها تمثلها اومن المتوقع ان تعبر عنها، رغم ذلك يمكن ان لا تتمكن المؤسسة من التمثيل الصادق للمعلومة وذاك بسبب الصعوبات الملازمة في التعرف على العمليات والاحداث الاخرى التي يجب قياسها مثل قياس الشهرة .
- **الجوهر فوق الشكل** : يجب ان تكون المعلومة تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس بمجرد شكلها القانوني .
- **الحياد** : اختيار وعرض المعلومات تؤثر على صنع القرار او الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا .
- **الحيطة والحذر** : تبني الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج تضخيم للأصول والدخل او تقليل للالتزامات والمصروفات .
- **الاكتمال** : يجب ان تكون المعلومات كاملة .
- **القابلية للمقارنة** : امكانية مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الاداء، و امكانية المقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة .

7-القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة :

- **التوقيت المناسب** : توفير المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب دون تأخير .
- **الموازنة بين التكلفة والمنفعة** : اى موازنة بين تكلفة الحصول على المعلومة ومنفعة منها
- **الموازنة بين الخصائص النوعية** : الهدف هو تحقيق توان مناسب بين الخصائص من اجل تحقيق هدف القوائم المالية .
- **التمثيل العادل** : توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة او تمثل بعدالة المركز المالي، والاداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة .

المقاصة : يمنع اجراء المقاصة بين الاصول والخصوم، الايرادات والمصاريف، الا اذا كان ذلك مسموحا او مطالبا بها من قبل معيار او تفسير اخر .

وتعني عملية التقاص اظهار او عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل اظهار العملات المدينة بـ 4000د والعمولات الدائنة بـ 6000 د برقم حد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000دج . حيث يؤدي التقاص في بعض الاحيان الى غموض المعلومة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية . في حين يسمح بعرض بعض الاصول مطورحا منها مخصصاتها الخاصة بها اجراء مقبول ولا يعتبر تقاص مثل عرض الاصول غير المتداولة مطروحا منها مجمع الاهتلاكات .

8-مكونات القوائم المالية : الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيير في حقوق الملكية قائمة التدفقات النقدية، الايضاحات .

الميزانية : قائمة المركز المالي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الاصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة. الفصل بين الاصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة . معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية او في الايضاحات .

الأصول المتداولة

هي الأصول النقدية، وشبه النقدية، والأصول المحتفظ بها بغرض التحصيل، البيع، الاستهلاك خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو الأصول المحتفظ بها والتي سيتم :تداولها خلال 12 شهر الموالية، وباقي الأصول الأخرى لا تعتبر متداولة [IAS 1.57] فمثلا، إذا خصصت النقدية لأغراض أخرى غير سداد الالتزامات المتداولة .والاستخدام في عمليات الاستغلال الحالية فإنها تستبعد من الأصول المتداولة يستخلص من التعريف السابق للأصول متداولة أنه إذا كان أصل معين سيتحول إلى نقدية أو سيستخدم في سداد التزام متداول خلال فترة سنة أو دورة استغلال أيهما أطول فإنه يصنف كأصل متداول.

الالتزامات المتداولة

هي التعهدات التي ينتظر تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو المستحقة خلال 12 شهر، أو تلك التي يتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة، أو تلك التي لا تملك المؤسسة الحق في تأجيل تسديدها إلى ما بعد 12 شهر 1.60 : IAS] التعهدات الأخرى لا تعتبر متداولة. الالتزامات المستحقة السداد في السنة الموالية لا تدرج ضمن الالتزامات المتداولة عندما يكون من المتوقع تسديد الدين عن طريق إصدار دين آخر طويل الأجل، أو عندما يسدد الدين من الأصول غير المتداولة1.64 : IAS].

يستخدم IASB هذا المدخل لأن عملية تسوية الدين لا تتم باستخدام أصول متداولة، أو خلق التزام متداول آخر3 .

قائمة المركز المالي : نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية كحد ادنى وهي ما يلي :

1الأراضي، المباني، التجهيزات
2الاستثمارات طويلة الأجل
3الأصول غير الملموسة
4الأصول المالية يستبعد منها المبالغ الواردة في النقطة 9.8.5.
5الاستثمارات الناتجة من استعمال طريقة الملكية
6الأصول البيولوجية
7المخزون
8الزبائن والحسابات المدينة الأخرى
9النقدية والمكافئ النقدي
10الحسابات الدائنة
11 المؤونات
12 الالتزامات المالية ما عدى(المبالغ المبينة في النقطة 10، 11)
13الالتزامات والأصول الضريبية كما عرفها IAS 12
14التعهدات الضريبية المؤجلة، والأصول الضريبية المؤجلة كما عرفها IAS 12
15حقوق الأقلية الواردة ضمن حقوق الملكية
16رأس المال المصدر والاحتياطات العائدة لملاك الشركة .

هذا بالاضافة الى معلومات اخرى يفصح عنها اما في صلب الميزانية العمومية او في الايضاحات .

قائمة الدخل : يقترح المعيار رقم 1 عرض بيان الدخل حسب الطبيعة او حسب الوظيفة (الانتاج، التوزيع، الادارة) ويجب اعتراف المنشأة بجميع بنود الدخل والمصاريف في فترة الربح او الخسارة الا اذا تطلب المعيار الدولي خلاف ذلك . لقد حدد المعيار الدولي الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن القائمة والمتمثلة فيما يلي

-إيرادات الأنشطة العادية؛
-الأعباء المالية؛
-الحصة ضمن النتيجة الصافية للشركات المرتبطة والمشاريع المشتركة المسجلة محاسبيا حسب طريقة المعادلة؛
-عبء الضريبة على الدخل؛
-حقوق الأقلية؛

-النتيجة الصافية للدورة.

قائمة التدفقات النقدية : نص المعيار رقم 7 على عرض قائمة التدفقات النقدية وذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفق الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وقد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية بأنها التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها. كما عرف انواع الانشطة كما يلي :

- الانشطة التشغيلية : هي الانشطة الرئيسية لتوليد الايراد في المنشاة والانشطة الاخرى التي لا تعتبر من الانشطة الاستثمارية او التمويلية .
- الانشطة الاستثمارية : وهي تلك المتمثلة في امتلاك الاصول طويلة الاجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل صمن البنود التي تعادل النقدية .
- الانشطة التمويلية : وهي الانشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة .

قائمة التغير في حقوق الملكية : في إطار معايير المحاسبة الدولية يمثل بيان التغير في حقوق الملكية مكونا كاملا وجزء لا يتجزأ من القوائم المالية .ولدى المجموعات الاختيار بين إدراج أو عدم إدراج التغيرات الناتجة عن المعاملات بشأن رأس المال والتوزيعات. يجب أن تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية العناصر التالية:

-النتيجة الصافية للدورة؛

-كل عنصر من الإيرادات أو الأعباء أو الأرباح أو الخسائر سجل مباشرة ضمن الأموال الخاصة وكذلك مجموع هذه العناصر؛

-إجمالي الإيرادات والمصروفات للفترة، والتي تبين بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لمساهمي الشركة الأم وحقوق الأقلية؛

-الأثر المتراكم للتغيير في الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المحاسبية.

البيان	راس المال	احتياطي قانوني	احتياطات تذكر تفضيلا	احتياطات اعادة التقييم	النتائج غير الموزعة	المجموع
الارصدة في N-2/12/31						
اثر تغييرات الطريقة المحاسبية						
الارصدة المعاد معالجتها						
زيادة متعلقة باعادة تقييم الاموال الثابتة						
نقص متعلق باعادة تقييم التوظيفات						
المبلغ الصافي للارباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
حصص الارباح						
زيادة رأس المال						
الرصيد في N-1/12/31						
نقص متعلق باعادة تقييم الاموال الثابتة						
زيادة متعلقة باعادة تقييم التوظيفات						
المبلغ الصافي للأرباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
حصص الارباح						
زيادة راس المال						
الارصدة في N/12/31						

ملاحظة:

يلزم معيار المحاسبة الدولي 1 المنشأة بعرض جميع تغييرات المالك في حقوق الملكية في بيان التغييرات، وعرض جميع التغييرات لغير المالك في حقوق الملكية في بيان واحد للدخل الشامل أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان الدخل الشامل) ولا يسمح عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغييرات في حقوق الملكية. الملاحظات على القوائم المالية) الملحق:

يجب أن تعرض الملاحظات بالملحق المعلومات المتعلقة بالمناهج المحاسبية وطرق التقييم، وأن تشير إلى المعلومات المطلوبة من طرف معايير المحاسبة الدولية، وتقدم كل معلومة غير محددة في المعايير .ولكنها ضرورية من أجل تقديم صورة صادقة ونشير بشكل أكثر تفصيلا إلى أن هذه الملاحظات تفصح أو تعرض ما يلي:

-تعرض معلومات عن الأساس في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛

-تفصح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية من أجل عرض البيانات المالية التي لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية؛

-تقدم معلومات لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية ولكنها متصلة بفهم أي منها.

كما تفصح المنشأة (في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو في الملاحظات الأخرى) عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة، والتي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

امثلة : فيما يلي معلومات حول القوائم المالية وفقا لما يتطلبه المعيار المحاسبي، المطلوب منك (ي) إعداد القوائم وفقا للأشكال المعتادة في SCF

التمرين الأول : في 12/31/ 2015 ظهر ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة الأرصدة التالية:المطلوب هو إعداد قائمة الميزانية حسب توصيات المعيار رقم 01؟

	إسم الحساب	الأرصدة	
		مدين	دائن
101	رأس مال الشركة		170000
106	إحتياطات		5000
11	ترحيل من جديد		10000
164	قرض بنكي		52000
204	برمجية المعلومات	10000	
2804	إهتلاك برمجية المعلومات		2000
211	أراضي	50000	
213	مباني	40000	
2813	إهتلاك مباني		2000
2913	خسائر القيمة عن المباني		1000
215	معدات وأدوات	30000	
2815	إهتلاك معدات		3000
218	معدات نقل	60000	
2818	إهتلاك معدات نقل		12000
261	سندات المساهمة	15000	
272	سندات قروض	20000	
273	سندات مثبتة التابعة لنشاط المحفظة	10000	
31	المواد الأولية واللوازم	30000	
3931	خسائر القيمة عن المواد		1000

	إسم الحساب	الأرصدة	
		مدين	دائن
351	المنتجات الوسيطية	5000	
355	المنتجات المصنعة	20000	
3955	خسائر المنتجات المصن		500
37	مخزون لدى الغير	2000	
401	موردو المخزونات والخ		10000
403	موردون -أوراق دفع		5000
409	الموردون المدينون	4500	
411	الزبائن	8000	
4911	خسائر القيمة عن العملاء		1500
413	الزبائن-أوراق قبض	5000	
421	المستخدمون(أجورمستحقة)		15000
431	الضمان الاجتماعي		3000
4457	ر.ق.م مستحق الدفع		1500
447	الرسم على النشاط المهني مستحق الدفع		1000
486	الأعباء المقيدة سلفا	4500	
487	الإيرادات المقيدة سلفا		2500
512	البنك	45000	
53	الصندوق	15000	

التمرين الثاني: في 2015/12/31 أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد أرصدة حسابات الأعباء والإيرادات كما يلي:

	إسم الحساب	مدين	دائن
600	مشتريات بضاعة مباعة	80000	
601	مواد أولية مستهلكة	100000	
607	مشتريات غير مخزنة من المواد واللوازم	4000	
613	إيجار	2000	
615	المقاولة بالباطن	1000	
616	صيانة وتصليحات	3000	

	إسم الحساب	مدين	دائن
661	أعباء الفوائد	1000	
681	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر	10000	
700	مبيعات البضائع		100000
701	مبيعات المنتجات التامة الصنع		200000
706	خدمات أخرى مقدمة		5000
709	التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة		1000
724	تغير المخزون من المنتجات		10000

627	الخدمات المصرفية	5000		732	الإنتاج المثبت للأصول المادية	20000
631	أجور المستخدمين	50000		752	فوائض قيم التنازل عن أصول مثبتة غير مالية	5000
635	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	13000		756	المدخولات عن الديون المهتلكة	1000
642	الرسم على النشاط المهني	6000		758	الإيرادات الأخرى للتسيير الجاري	2000
654	خسارة عن ديون قابلة للتحصيل	1000		768	نواتج مالية أخرى	3000
658	أعباء أخرى للتسيير الإيجاري	2500		781	إسترجاع خسائر قيمة الأصول	1500

ملاحظة : معدل الضريبة هو 25% .

التمرين الثالث : ليكن لديك المعلومات التالية :

1-جزء من قائمة المركز المالي في نهاية السنة N :

الاموال الخاصة	N/12/31	N-1/12/31	N-2/12/31
راس المال	900000	800000	800000
ارباح محتجزة	252200	170000	127400
اموال خاصة اخرى	15600	26800	* 4400
حقوق الملكية التي تعزى لحملة الاسهم الشركة الام	1167500	996800	931800
حصة الاقلية	56000	35000	14750
مجموع الاموال الخاصة	1223800	1031800	946550

*الارباح الناتجة عن اعادة التقييم الاصول المالية المتوفرة للبيع =3200 د .ربح الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية =1200 د .

قائمة الدخل في N /12/31

البيان	N/12/31	N-1/12/31
ربح الفترة	120000	70000
الدخل الشامل الاخر (صافي من الضريبة)		
+الارباح الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية	5000	10000
+/- الارباح الخسائر الناتجة عن اعادة تقييم الاصول المالية المتوفرة للبيع	(20000)	18000
-خسائر الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية	(500)	(2000)
-فائض اعادة التقييم التثبيتات العينية	900	2800
اعادة قياس خطط المنافع المحددة	(1000)	2000
حصة المنشأة في الدخل الشامل الاخر للمنشآت الزميلة (a)	600	(800)
الدخل الشامل الاخر صافي من الضريبة	(15000)	30000
اجمالي الدخل الشامل للفترة	105000	100000
ربح الفترة موزع الى : حصة اسهم الشركة الام	96000	56000
حصة الاقلية	24000	14000
الدخل الشامل موزع : حصة اسهم الشركة الام	84000	80000
حصة الافلية	21000	20000

(a) يتمثل في فائض اعاد تقييم التثبيتات العينية

معلومات اضافية :

ارباح موزعة تعود لحملة اسهم الشركة الام 13000 د لسنة N و 16000 د لسنة N-1

اثر (ربح) التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء 1250 د.

المطلوب : اعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية في N/12/31 .

الحل : تحليل المعطيات :

الارباح الناتجة عن اعادة التقييم الاصول المالية المتوفرة للبيع =3200 د .ربح الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية =1200 د .

اثر تغير الطرق المحاسبية 1250 توزع 250 للأقلية و 1000 حصة الشركة الام توضع في الارباح المحتجزة .

بالنسبة للسنة N-1 :

اجمالي الدخل الشامل :

حصة اسهم الشركة الام =(ربح موزع/ربح الفترة)=(70000/56000)100=80% .

حصة الاقلية =(70000/14000)100=20% .

الارباح المحتجزة = دخل الفترة +اعادة تقييم خطط منافع محددة = 56000+2000*0.8 =57600 دج .

الارباح والخسائر والناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات الاجنبية = 10000*0.8 =8000 دج .

خسائر الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية =(2000)0.8 = (1600 دج).
فائض اعادة التقييم +حصة المنشأة في دخل الشامل في الشركات الزميلة =(800-2800)0.8 =1600 دج .
ارباح وخسائر اعادة تقيم الاصول المالية المتوفرة للبيع = 18000*0.8 = 14400 دج
الزيادة في راس المال لا توجد .
بالنسبة للسنة N :
حصة اسهم الشركة الام =(ربح موزع/ربح الفترة)=(120000/96000)100=80% .
حصة الاقلية =(120000/24000)100=20% .
الارباح المحتجزة = دخل الفترة +اعادة تقييم خطط منافع محددة = 96000+(1000)0.8 =95200 دج .
الارباح والخسائر والناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات الاجنبية = 5000*0.8 =4000 دج .
خسائر الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية =(500)*0.8 = (400 دج) .
فائض اعادة التقييم +حصة المنشأة في دخل الشامل في الشركات الزميلة =(600+900)0.8 =1200 دج .
ارباح وخسائر اعادة تقيم الاصول المالية المتوفرة للبيع =(20000)0.8 = (16000).
الزيادة في راس المال = 800000-900000 =100000 دج .
قائمة التغييرات في حقوق الملكية 12/31/ N .

قائمة التغييرات في حقوق الملكية في N /12/31

البيان	راس المال	حقوق الملكية التي تعود الى حملة الاسهم الشركة الام					مجموع راس المال الشركه الام	حقوق الاقلية	مجموع الاموال الخاصة
		ارباح محتجزة	ارباح وخسائر ناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات اجنبية	ارباح وخسائر ناتجة عن اعادة تقييم الاصول المالية المتوفرة للبيع	الربح و الخسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية	فارق اعادة التقييم			
ارصدة بداية N-1	800000	127400	-	3200	1200	-	931800	14750	946550
اثر التغير في طرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء		1000					1000	250	250
ارصدة بداية N-1 معدلة	800000	128400	-	3200	1200	-	932800	15000	947800
اجمالي الدخل الشامل		57600	8000	14400	(1600)	1600	80000	20000	100000
ارباح موزعة		(16000)					(16000)		(16000)
الزيادة في راس المال	-								
ارصدة N-1/12/31	800000	170000	8000	17600	(400)	1600	99680	35000	1031800
اجمالي الدخل الشامل		95200	4000	(16000)	(400)	1200	84000	21000	105000
ارباح موزعة		(13000)					(13000)		(13000)
الزيادة في راس المال	100000								
ارصدة N-1/12/31	900000	252200	12000	1600	(800)	2800	1167800	56000	1223800

المحاضرة الثالثة : المعيار المحاسبي الثاني المخزون

صدر المعيار رقم 2 في ديسمبر 1993، من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 بعنوان : تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية، الصادر في اكتوبر 1975، وتم تعديله في عامي 1999، 2000،...في ديسمبر 2003 اصدر المجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم 2 بعد تعديله، كما تم تعديل في نوفمبر 2006 عند صدور المعيار المحاسبي الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 4 القطاعات التشغيلية.

1-هدف المعيار : يهدف الى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للمخزون ويمكن القول ان المعالجة المحاسبية للمخزون هي الهدف الاساسي والشغل الشاغل لهذا المعيار حيث ان تحديد مقدار التكلفة للمخزون والتي يتم اثباتها في الدفاتر كأصل من الاصول المتداولة ضمن بنود قائمة المركز المالي والتي يتم ترحيلها من فترة الى حتى يتم تحقيق الايراد المقابل .يقدم المعيار الارشاد العملي لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما في ذلك اي تخفيض في القيمة للوصول الى صافي القيمة البيعية، كما يقدم المعيار الارشادات المتعلقة بطرق حساب التكلفة التي تستخدم لتحميل التكاليف على المخزون.

2-نطاق المعيار : يعالج هذا المعيار جميع انواع المخزون التي تظهر ضمن الاصول والتي تشمل :

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المنشأة .
- المخزون المستحوذ بغرض الاستخدام في عمليات الانتاج لأغراض بيعه .
- المخزون في شكل خامات او توريدات تستهلك اثناء عملية الانتاج او المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات .
- وفي حالة تقديم الخدمة فان المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة بالإيرادات التي لم يعترف بها بعد (مثلا حسب تقدم العمل من جانب المهنين كالمراجعين والمهندسين المعماريين والمحامين) .
- ولا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على قياس المخزون لدى منتجي المنتجات الزراعية والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية الى مدى قياسها بالقيمة الصافية المحققة طبقا للممارسات المستقرة في هذه الصناعات، كذلك لا ينطبق المعيار على النباتات والحيوانات الحية والناتج الزراعي المشتق من تلك النباتات والحيوانات، والتي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي 41 المتعلق بالزراعة . الاعمال تحت التنفيذ المتعلقة بعقود المقاولات التي تخضع لمعيار عقود الانشاء

3-القياس : يقاس المخزون بالتكلفة او القيمة الصافية القابلة للتحقق ايهما اقل،

التكاليف المنسوبة للمخزون بمقتضى المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 تشمل كل تكاليف الشراء وتكاليف الحفظ والتكاليف الاخرى اللازمة لجعل المخزون في موقعه الحالي وحالته الراهنة، وتشمل هذه التكاليف رسوم الاستيراد والضرائب الاخرى غير المستردة وتكلفة النقل وغيرها الراجعة مباشرة الى المخزون ولكن يجب طرح الخصم التجاري والخصومات المماثلة من تكاليف المخزون . تشمل تكاليف التحويل المباشرة وغير المباشرة .

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على اساس الطاقة العادية للمنشآة، يمكن استخدام المستوى الفعلي للإنتاج اذا كان قريب من الطاقة العادية، وفي الفترات التي يقل فيها الانتاج عن الطاقة العادية فان الفرق يحمل للفترة كمصروف . اما في حالة الزيادة الطاقة الانتاجية الفعلية عن العادية الفرق يعامل كتخفيض لتلك الوحدات المنتجة لكي لا يتم قياس المخزون اكثر من تكلفته.

4-اساليب قياس التكلفة : يوجد اسلوبين لقياس التكلفة هما اسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب سعر التجزئة، اسلوب التكلفة المعيارية تأخذ في الحسبان المستوى العادي من المواد الاولية التوريدات والكفاءة والطاقة المستخدمة على ان يتم مراجعتها بشكل دوري منتظم مع ضرورة تعديلها تعديلها عندما يتطلب الامر ذلك في الظروف الحالية . اما اسلوب التجزئة فيمكن حسابه عن طريق المعادلة التالية : تكلفة المخزون = القيمة البيعية للمخزون – نسبة الربح الاجمالي .

5-التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف) :

- التلف غير طبيعي .
- تكاليف التخزين الا اذا تطلب الانتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الانتاج بعدة مراحل انتاجية .
- المصاريف الادارية غير المرتبطة بالإنتاج .
- تكاليف البيع والتسويق.
- فروقات العملة الاجنبية الناتجة عن التغير في شعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة المباعة او المواد الخام بعملة اجنبية وتسديد قيمتها لاحقا .

- تكاليف الاقراض او التمويل (يعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف قائدة يحمل لمدة تأجيل الدفع ، مع الاشارة الى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الاقراض في تكلفة المخزون الواردة في المعيار 23 تكاليف الاقراض .

مثال 1: تفوم شركة بشراء بضاعة وبيعها في عام 2013 تكبدت المصاريف التالية :

1-تكلفة المشتريات 2–الخصومات التجارية على المشتريات 3–رسوم الاستيراد –شحن وتامين المشتريات 4-تكاليف مناولة اخرى تتعلق بالواردات 6 –رواتب دائرة المحاسبة 7-عمولة السمسرة المستحقة مقابل ترتيب عملية الاستيراد. 8 –عمولة المبيعات مستحقة الدفع لوكلاء المبيعات . 9-تكاليف ضمانة البيع .

المطلوب : تطلب شركة شركة رايك حول التكاليف التي يسمح لموجب معيار المحاسبة الدولي 2 تضمينها في اكلفة المخزون .

الحل : بموجب المعيار 2 تتضمن تكلفة المخزون : 1 .2 . 3. 4 .5 . 7 . اما الباقي لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون .

مثال 2 :خلال شهر جوان 2014 بدأت شركة بانتاج امر انتاجي رقم 55 بلغت تكلفة المواد المباشرة له 5000 دينار وساعات العمل المستخدمة لإتمامه 10000 ساعة عمل مباشر، ويتم تحميل تكاليف الصنع على اساس ساعات العمل وكانت تكاليف التحويل لعام 2014 عمد مستوى الطاقة الانتاجية العادية بالغة 100000 ساعة عمل كما يلي : اجور مباشرة قسم الانتاج 40000 دج . تكاليف صنع اضافية متغيرة 10000 دينار . تكاليف صتع اضافية ثايتة 30000 دينار .

المطلوب : حساب اجمالي التكاليف للأمر الانتاجي رقم 55 بافتراض :

-مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 125000 ساعة عمل .- مستوى الطاقة الانتاجية الفعلية 80000 دينار .

حل المثال :

تكلفة الامر الانتاجي رقم 55 عند مستوى الطاقة العادية 100000 ساعة عمل		تكلفة الامر الانتاجي عند مستوى الطاقة الفعلية 125000 ساعة عمل		تكلفة الامر الانتاجي عند مستوى الطاقة الفعلية 80000 دج	
البيان	المبالغ	البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
مواد اولية	5000 دج	مواد اولية	5000	مواد	5000
اجور انتاج مباشرة (100000/40000)*10000	4000 دج	اجور انتاج مباشرة (125000/40000)*10000	3200	اجور انتاج مباشرة (80000/40000)*10000	5000
مصاريف الانتاج مباشرة (100000/10000)*10000	1000دج	مصاريف الانتاج مباشرة (125000/10000)*10000	800	مصاريف الانتاج مباشرة (80000/10000)*10000	1250
مصاريف انتاج ثابتة 10000(100000/30000)	3000	مصاريف انتاج ثابتة 10000(125000/30000)	2400	مصاريف انتاج ثابتة 10000(100000/30000)	3000
المجموع	13000	المجموع	11400دج	المجموع	14250دج

حسب المعيار اذا كان مستوى الطاقة الفعلية اقل من العادية يتم تحميل التكاليف الثابتة على اساس الطاقة العادية وليس الفعلية .

6-افتراضات تدفق التكلفة :

- **التمييز العيني او التكلفة الفعلية**: حينما يكون ممكنا وعمليا تحديد تكلفة كل بند من المخزون وتكاليف السلع المباعة
- **الوارد اولا يصرف اولا** .
- **طريقة المتوسط المرجح .**

مثال 3 : تستخدم شركة الكرامة نظام الجرد الدوري للمخزون وفيما يلي تفصيل المشتريات خلال عام 2013 :

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة	التكلفة الاجمالية
رصيد او المدة 2013/1/1	100	4	400
مشتريات 2013/4/1	400	5	2000
مشتريات 2013/8/24	600	7	4200
مشتريات 2013/10/18	500	8	4000
الوحدات المتاحة للبيع	1600		10600 دينار

فاذا علمت ان عدد الوحدات المباعة بلغت 1000 وحدة بسعر 14 دج للوحدة وبلغت مصروفات التشغيل 5000 دج .

المطلوب : تحديد عدد وحدات اخر المدة .

تحديد تكلفة بضاعة اخر المدة بإتباع :

- طريقة التمييز العيني : (حيث ان بضاعة اخر المدة كانت تتكون من 300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/18)
- طريقة الوارد اولا صادر اولا .
- طريقة المتوسط المرجح .
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد مجمل الربح .

حل المثال : حل المثال 3 : عدد وحدات آخر المدة = عدد الوحدات المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة =1600-1000=600 وحدة .

تحديد تكلفة بضاعة اخر المدة :

ا **طريقة التمييز العيني** : عدد الوحدات 600 وحدة يمكن تحديد تكلفة مخ اخر المدة بطريقة التمييز العيني على النحو التالي :

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الاجمالية
مشتريات 4/1	300	5	1500
مشتريات 10/18	300	8	2400
مخزون اخر المدة	600		3900

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع –تكلفة بضاعة اخر المدة = 10600-3900= 6700 دينار .

مجمل الربح = المبيعات – تكلفة البضاعة =1000*14-6700 -5000=2300 دينار .

-طريقة الوارد اولا صادر اولا :

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الاجمالية
مشتريات 8/24	100	7	700
مشتريات 10/18	500	8	4000
مخزون اخر المدة	600		4700

تكلفة البضاعة المباعة = 10600-4700 = 5900 دينار

الربح = 1000*14- 5900 -5000=3100 دينار .

طريقة المتوسط المرجح : هو معدل تكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة / عدد الوحدات =1600/10600=6.625 د للوحدة .

تكلفة مخ2 = 600*6.625= 3975 دينار .

تكلفة البضاعة المباعة = 10600-3975 = 6625 دينار . او تكلفة البضاعة المباعة = 1000*6.625= 6625 دينار

الربح الاجمالي = 1000*14-6625 -5000=2375 دينار .

مثال 4: فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة خلال شهر سبتمبر 2014 والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون :

- رصيد اول مدة 9/1 100 وحدة بـ 3 دينار .
- 9/5 مشتريات 80 وحدة بـ 4 دينار .
- 9/11 مبيعات 140 وحدة بـ 8 دينار .
- 9/23 مشتريات 70 وحدة بـ 7 دينار .

المطلوب : احسب عدد الوحدلت المتاحة للبيع وتكلفتها . احسب عدد وحدات اخر المدة وتكلفة تلك الوحدة ، احسب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام : طريقة الوارد اولا صادر اولا . طريقة المتوسط المرجع بعد كل وارد (المتوسط المتحرك) .

7-الاعتراف في قائمة الدخل (الاعتراف بالمخزون كمصروف) : يقضي المعيار بأنه عند بيع المخزون فانه يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة للمخزون المباع كمصروف خلال الفترة التي تم فيها الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، وكذلك يتم الاعتراف بمقدار الانخفاض في صافي القيمة البيعية وجميع الخسائر المتعلقة بالمخزون كمصروف في الفترة التي حدث خلالها انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون او تحققت تلك الخسائر المرتبطة به، واذا استخدم المخزون لصالح بعض الاصول الاخرى كالأصول الثابتة فانه يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف يحمل على الاصل خلال خلال العمر الانتاجي له . استعادة القيمة السابقة يجب الاعتراف بها كتخفيض في مصروف المخزون في الفترة التي حدث فيها هذا الانعكاس (زيادة في القيمة تالية لانخفاض في الفترة السابقة) .

7-الافصاح : يجب الافصاح في القوائم المالية عن :

- السياسات المحاسبية المأخوذ بها في قياس المخزون شاملا صيغة التكلفة المستخدمة .
- المبلغ الاجمالي الدفتري المرحل للمخزون والقيمة الدفترية المرحلة في تبويب مناسب للمنشأة.
- القيم الدفترية المرحلة للمخزون الظاهرة بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع .
- مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .
- مبلغ اي تخفيض في المخزون معترف به كمصروف خلال الفترة .
- مبلغ اي استعادة في القيمة تالية لأي انخفاض سبق الاعتراف به كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال فترة حدوثه .
- الظروف او الاحداث او الاحداث التي ادت الى استعادة قيمة المخزون لعكس الانخفاض سابق في المخزون
- القيمة الدفترية المرحلة للمخزون المرهون كتأمين عن التزامات .