

## مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

### تمهيد

أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، إلى زيادة الحاجة للمعلومات المالية المعبرة عن حالة وأداء المؤسسات المستخدمة لأموال المستثمرين، ولكي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، لكن هذا التطور صاحبه وجود مشاكل محاسبية ناتجة عن اختلاف التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، مما تطلب وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية و تأمين إمكانية مقارنتها، لذلك كان لابد من توحيد الأنظمة المحاسبية و التفكير في نظام محاسبي عالمي فظهرت المعايير الدولية المحاسبية والتي تشكل مرجعية محاسبية. ويرجع الفضل للهيئات التي قامت بإعداد هذه المعايير .

### 1- تعريف المعيار المحاسبي

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية أو نموذج يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإبصال المعلومات إلى المستفيدين ، والمعيار يتعلق عادةً بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

### 2- خصائص معايير المحاسبة الدولية: تتمثل أهم الخصائص التي تتميز بها معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- للمعايير القدرة على تحقيق الإجماع، وخاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة عند إعداد المعايير، أي دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين تباين الممارسات المحاسبية الوطنية للمواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة؛

- تتميز المعايير بالمرونة نتيجة ما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، وأهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

### 3- أهداف معايير المحاسبة الدولية: يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- إصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية.
- ضمان درجة عالية من الشفافية.
- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية في الزمان و المكان، فليس هنالك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة.
- العمل على التحسين و التنسيق بين الانظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.
- تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة.
- فهم افضل للمحاسبة و تسهيل مراجعتها.
- تسهل توحيد الحسابات.

### 4- ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها: يمكن تقسيم تطور معايير المحاسبة الدولية إلى ثلاث مراحل وهي:

#### 1.4- مرحلة ما قبل ظهور معايير المحاسبة الدولية : (من سنة 1900 م - إلى سنة 1972 م )

كانت تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بها في هذه المرحلة تتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات بين دول الإقليم، ولم تكن هناك أي جهود تذكر فيما يتعل بنقل هوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، فقد بدأت هذه المؤتمرات مع بدايات القرن الماضي، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري بالولايات المتحدة، برعاية الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة التي سميت فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

## 2.4-مرحلة إصدار معايير المحاسبة الدولية IAS : (من سنة 1973 م - إلى سنة 2000 م)

تعتبر فترة ما بعد سنة 1972 م هي الفترة المهمة نتيجة للتطورات والاتصالات السابقة بين المحاسبين المهنيين، حيث دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها وأصبحت هناك جهود عملية تبذل للتقليل من الاختلافات المحاسبية على مستوى الدولي، وتبلورت فكرة المعايير المحاسبية الدولية وتجسدت على أرض الواقع من خلال أهم المحطات التاريخية التالية:

- **1973:** كان الاتفاق من أجل إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) من طرف ممثلي المنظمات المحاسبية المهنية في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة؛ على أن يكون مقرها في لندن؛
  - **1975:** نشر أول طبعة نهائية لمعايير المحاسبة الدولية : IAS 1 الإفصاح عن السياسات المحاسبية، IAS 2 تقييم وتمثيل المخزون في حالة التقييم بالتكلفة التاريخية؛
  - **1982:** ارتفع أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى 17 عضو، يضم 13 دولة معينة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و 4 أعضاء للمنظمات المهتمة بالتقارير المالية؛
  - **1994:** تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، بمسؤوليات الرقابة والمالية؛
  - **1998:** ارتفعت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى 140 هيئة محاسبية في 101 دولة .
  - **1999:** الانتهاء من مجموعة معايير المحاسبة الدولية IASB ؛
  - **2000:** صادق أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) على إعادة هيكلة هذه الأخيرة وعلى قانونها الجديد؛
- في هذه المرحلة أصدرت اللجنة عددا لا بأس به من المعايير، ولقد ركزت اللجنة على تطوير المعايير بالدرجة الأولى دون الاهتمام باعتمادها من طرف الدول، وهذا ما أثر على عمل اللجنة ومصداقيتها وأدى إلى إعادة هيكلتها.

## 3.4-مرحلة إصدار المعايير الدولية للتقرير المالية IFRS : (من سنة 2001 م - إلى الوقت الحالي )

شهدت هذه الفترة تغيرات هامة من خلال ما يلي:

- **2001:** تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ، وقد تخصص هذا المجلس الجديدة كمطور للمعايير، وقد تبنى المعايير الموجودة IAS والتفسيرات SIC ، وكانت مهمته هي تطوير المعايير الدولية للتقرير المالية
- **2002:** إعلان الاتحاد الأوروبي رسميا بأن الدول الأعضاء ستقوم بمطالبة الشركات المدرجة بتطبيق، المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية الموحدة بداية من سنة 2005 م ، ليصبح أول سوق رأس مال رئيسي يتطلب المعايير المحاسبية الدولية.
- **2003:** أول معيار IFRS وأول مسودة تفسير IFRIC تم نشرها.
- **2004:** نقاش حاد حول معيار "IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" في أوروبا، أدى باللجنة الأوروبية إلى الاعتراف بصعوبة العمل بهذا المعيار واعتماد قسمين فقط منه، وحذف جزء من هذا المعيار، وظهر ما يعرف بالنسخة الأوروبية للمعايير المحاسبية الدولية .
- تم في نفس السنة نشر المعايير التالية من IFRS 2 إلى IFRS 6 و التفسيرات من IFRIC 1 إلى IFRIC 5.
- **2005:** حوالي 7000 شركة أوروبية مدرجة في السوق المالي تبنت المعايير الدولية؛ وبالتالي بداية تطبيقها رسميا في الاتحاد الأوروبي.
- **2009:** أنهى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) المهلة الإضافية والتي بدأت منذ 2005 ، في التطبيق المطلوب للمعايير الجديدة والتحسينات الكبرى على المعايير الموجودة. وفي نفس السنة قررت اليابان البدء بخطة ابتداء 2012 من أجل تبني المعايير الدولية، مع تاريخ تبني مقترح في 2015 أو 2016.
- **2011:** الشركات الكندية والهندية بدأت باستعمال معايير المحاسبية الدولية، واليابان اختارت إلغاء الاختلافات الكبرى بين المعايير اليابانية والمعايير المحاسبية الدولية.
- **2012:** وضعت المكسيك جدولاً زمنياً من أجل تبني المعايير الدولية لكل الشركات المدرجة.

في هذه المرحلة الثالثة، شهدت المحاسبة الدولية تطورات مهمة وأقدمت العديد من الدول سواء كانت نامية أو متطورة على تبني المعايير المحاسبية الدولية، كما تغيرت تسمية المعايير الصادرة ومواضيعها حيث تغير الاهتمام والتركيز أكثر من المعلومة المحاسبية إلى المعلومة المالية .

**ملخص معيار المحاسبة الدولية رقم 1 عرض القوائم المالية (IAS1)**

**تمهيد**

إن هذا المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل يبطل المعيار المحاسبي الدولي الأول والذي يتناول "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس وموضوعه "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية"، والمعيار الدولي الثالث عشر والذي يتناول "عرض الموجودات المتداولة وعرض المطلوبات المتداولة".

**هدف المعيار:** إن الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص فيما يلي:

- تحديد الاسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية؛
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال؛
- تحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية؛

**نطاق المعيار**

- يغطي هذا المعيار المحتويات والشكل الذي يجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام؛
- إن القوائم المالية ذات الغرض العام هي تلك القوائم التي تلبى احتياجات المستخدمين الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم لاتخاذ قراراتهم؛
- ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- القوائم المالية ذات الغرض الخاص مثل القوائم المالية المرحلية المختصرة؛
- القوائم المالية للمنشآت التي ليس لها حقوق الملكية مثل التعاونيات؛
- القوائم المالية للمنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح.

**الغرض من القوائم المالية:** تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات التي تم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية بصورة دورية منتظمة، والغرض منها يتمثل فيما يلي:

- تحديد المركز المالي بدقة للمنشآت؛
- تحديد ربحية النشاط للحكم على كفاءة الإدارة في التشغيل واستغلال موارد المنشأة.

**مكونات القوائم المالية:** تتضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية من ما يلي:

**1. قائمة المركز المالي ( الميزانية العمومية):** لكل مشروع، مهما كان نوعه، مركز مالي، في تاريخ معين، يتمثل صافي المركز المالي في الفرق بين الأصول والالتزامات (الخصوم) ، ويعبر عن حقوق أصحاب المشروع، وتختلف العناصر المكونة للمركز المالي من مشروع إلى آخر. وتشتمل قائمة المركز المالي أو الميزانية، جانبين:

- الأصول والتي تمثل أوجه الاستثمار، سواء كانت أصولاً ثابتة أو أصولاً متداولة.
  - الخصوم ويتمثل في مصادر الأموال، سواء كانت من أصحاب المشروع أو من غيرهم.
- والهدف من إعداد الميزانية هو تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد.

تستخدم المحاسبة اصطلاح "الأصول"، للتعبير عن الممتلكات، و"الخصوم" للتعبير عن حقوق الآخرين. كما يُستخدم اصطلاح "حقوق الملكية"، للتعبير عن حقوق أصحاب المنشأة.

**2. قائمة الدخل:** وهي قائمة مالية تهدف إلى بيان نتيجة أعمال المشروع من الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية معينة، و توفر قائمة الدخل للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة، كما تساعد نقابات العمال للمفاوضة حول الأجور و يوجد نموذجين لقائمة الدخل حسب الطبيعة و حسب الوظيفة. ويتم توزيع عناصر قائمة الدخل إلى ثلاث مجموعات وهي:

- **الإيرادات:** وهي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، مما يؤدي إلى حدوث تدفقات داخلة تزيد من قيمة الأصول.

• **المصاريف:** وهي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة من الأصول أو تحمل للالتزامات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية.

• **النتائج:** وهي عبارة عن الفرق بين الإيرادات (تدفقات داخلية) الناتجة عن مختلف نشاطات وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء (تدفقات خارجة) التي تحملتها هذه العمليات، أي هي عبارة عن الربح أو الخسارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة.

3. **قائمة التدفقات النقدية:** هي قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلية أو تدفقات نقدية خارجة. حيث تحقق بعض المؤسسات أرباحاً كبيرة، لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من عسر مالي، بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات فهناك مبيعات ومشتريات تتم بالأجل، كذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها، ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات. لتسيير هذا الخطر وعواقبه يجب الاعتماد على جدول أساسي فرضته لجنة المعايير المحاسبية الدولية يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة التدفقات النقدية.

4. **قائمة تغيرات حقوق الملكية:** تتضمن هذه القائمة تسوية لحقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة، بالإضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل. وتحقق هذه القائمة المزايا التالية:

التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛

التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الأصول.

5. **الإيضاحات الملحق:** يعتبر ملحق القوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم وقراءة القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، وبدون هذا الملحق تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية، ويمكن عرض هذه الإيضاحات والملاحظات بأحد الأساليب التالية:

- التفسيرات بين الأقواس؛ - الجداول الإضافية؛ - الملاحظات الهامشية؛ - الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة؛

- حسابات التقييم مثل حساب الأصل غير المتداول ومجمع اهتلاكه كحساب مقابل؛

- السياسات المحاسبية والتي تعتبر هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها.

## ملخص معيار المحاسبة الدولية رقم 2 المخزون (IAS2)

تمهيد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في 1975

**هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى:

- عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية.
- تحديد التكلفة التي سيظهر بها المخزون كأصل في الميزانية العمومية.
- يعرض إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف.
- معادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عنه.

**نطاق المعيار:** يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون بإستثناء:

- عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاءات كإقامة جسر أو سفينة أوسد، والتي خصص لها المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء.
- الأدوات المالية، والتي خصص لها معيار المحاسبة الدولي رقم 32 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض والمعيار رقم 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

- المخزون من الدواجن و المواشي والدواب، المنتجات الزراعية، والمعادن الخام والتي خصص لها معيار المحاسبة الدولي رقم 41 الزراعة.
- تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، والتتزيلات والبنود المشابهة الأخرى.

ويمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية.

**طرق تقييم المخرجات من المخزون:**

يتم تقييم المنصرف من المخزون إما باستخدام طريقة تكلفة التمييز المحددة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا fifo أو طريقة المتوسط المرجح ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم 2 باستخدام طريقة الوارد أخيرًا صادر أولا lifo على اعتبار أنها تقدم افتراض غير واقعي لتدفق تكاليف المخزون.

**تطبيق:** بتاريخ 02 مارس 2018 بدأت الشركة الوطنية بإنتاج طلبية رقم 102 وقد بلغت تكلفة المواد المباشرة 5000 و.ن وساعات العمل

المستخدمة لإتمامه 10000 ساعة عمل مباشرة، ويتم تحميل تكاليف الصنع على أساس ساعات العمل وكانت تكاليف الإنتاج لسنة 2018

عند مستوى الطاقة الإنتاجية العادية البالغة 100000 ساعة عمل كما يلي:

- أجور مباشرة ( قسم الإنتاج ) : 40000 و.ن
- تكاليف صنع إضافية متغيرة : 10000 و.ن
- تكاليف صنع إضافية ثابتة: 30000 و.ن

**المطلوب:** أحسب إجمالي التكاليف لإنتاج الطلبية 102 بإفتراض:

- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعلية 125000 و.ن
- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعلية 80000 و.ن

## معايير المحاسبة الدولية رقم 7 قائمة التدفقات النقدية (IAS7)

### 1. الهدف من المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وحاجة المنشأة في استخدام هذه التدفقات النقدية، وإلزام المنشآت بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وتصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

### 2. النطاق

- \* على المنشأة إعداد قائمة التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار وتقديمها كجزء مكمل لقوائمها المالية.
- \* يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي السابع، قائمة التغيرات في المركز المالي .
- \* يهتم مستخدمو القوائم المالية بالكيفية التي تولد منها المنشأة النقدية والكيفية التي تستخدم فيها هذه النقدية، فالمنشآت تحتاج إلى نقدية لتسيير عملياتها ودفع التزاماتها، رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد . وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت تقديم قائمة التدفق النقدي.

### 3. تعاريف: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار :

\* **النقدية** : وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب

\* **النقدية المعادلة** : وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معروفة من النقد لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في القيمة.

\* **التدفقات النقدية** : وهي عبارة عن التدفقات الداخلية والخارجية من النقدية وما يعادلها.

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

\* **النشاطات الاستثمارية** : وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها.

\* **النشاطات التمويلية** : وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

### 4. عرض قائمة التدفق النقدي

\* يجب أن تظهر قائمة التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملائمة لطبيعة أعمالها .فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي، كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

\* قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة .على سبيل المثال :عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن الفائدة وأصل القرض، فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

**مسألة:** فيما يلي قائمة الدخل لسنة 2017 والميزانيتين لسنة 2016 و 2017 كالتالي:

المبالغ	البيان
1800000	صافي المبيعات
1000000	تكلفة البضاعة المباعة
800000	مجمل الربح
680000	المصروفات الإدارية والتشغيلية
120000	الدخل من العمليات التشغيلية
40000	مكاسب بيع الأراضي
160000	صافي الدخل قبل ضريبة الدخل

2017	2016	الخصوم	2017	2016	الأصول
		رأس المال الخاص			أصول غير جارية
200000	120000	راس المال الأسهم العادية	600000	400000	أراضي
310000	200000	علاوة الإصدار	900000	800000	معدات وأدوات
440000	420000	الأرباح المحتجزة	385000	250000	مجموع الاهتلاكات
290000	180000	أوراق دفع مصرفية			أصول جارية
320000	80000	أوراق دفع أخرى	400000	240000	بضاعة
200000	370000	سندات طويلة الأجل	210000	170000	زبائن
		خصوم جارية	50000	24000	م مدفوعة مسبقا
45000	84000	الموردين	30000	70000	التقديرات
1805000	1454000	المجموع	1805000	1454000	المجموع

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة:

- تم إصدار أسهم جديدة عددها 1000 سهم سعر إصدار السهم هو 260 دج.
- تم بيع أراضي تكلفتها 100000 دج بمبلغ 140000 دج.
- جرى إطفاء سندات قيمتها 200000 دج.
- تم شراء معدات بمبلغ 480000 دج منها 180000 دج سددت نقدا والباقي يسدد بعد سنة.
- تم توزيع أرباح نقدا قيمتها 80000 دج.

**المطلوب:** إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة كما هي موضحة في الشكل التالي:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
تدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية المتحصلات النقدية نتيجة التنازل عن التثبيتات النقدية المدفوعة نتيجة شراء التثبيتات
صافي تدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
تدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية النقد المحصل من إصدار الأسهم النقد المحصل من أوراق دفع مصرفية النقد المدفوع من الإطفاء السندات توزيعات الأرباح النقدية
صافي تدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
صافي الزيادة في الصندوق (النقدية)
قيمة التقديرات في بداية السنة
قيمة التقديرات في نهاية السنة



**مقياس المحاسبة الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء (IAS 8)**

**تمهيد:** لقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ليغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية.

1. **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى ما يلي:

- ☞ تحديد الأسس والمعايير لاجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية؛
- ☞ توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
- ☞ بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترات الحالية.

2. **نطاق المعيار:**

☞ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الأرباح والخسائر من الأنشطة العادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل وفي المحاسبة عن التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية؛

☞ من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض عناصر صافي الربح أو الخسارة للفترة.

☞ تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الرئيسية والتغييرات في السياسات المحاسبية.

3. **التغيير في السياسات المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي:**

**تطبيق:** في 01/01/2015\_ اشترت شركة القدس ااث بقيمة 20000 دج وقدر العمر الإنتاجي لها 5 سنوات والقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي قدرت بقيمة 5000 دج وقررت الشركة استخدام طريقة الإهلاك الثابت. وفي 31/12/2016 قررت الشركة تغيير طريقة الإهلاك واستخدام طريقة الإهلاك المتناقص.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة لسنة 2015 و 2016 كما يلي:

2016	2015	البيان
240000	150000	صافي المبيعات
110000	90000	تكلفة البضاعة المباعة
130000	60000	مجمل الربح
80000	35000	المصروفات الإدارية والتشغيلية
	3000	مصروف اهلاك الأثاث
	22000	الربح قبل ضريبة الدخل
	4400	ضريبة الدخل 20%
	17600	صافي الدخل بعد الضريبة

**المطلوب:** توضيح أثر التغيير في السياسات المحاسبية على القوائم المالية بأثر رجعي ( قائمة الدخل) لسنة 2015 و 2016.

4. **التغيير في التقديرات المحاسبية:**

**تطبيق:** في 01/11/2020 تم شراء آلة قدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات، وتتهلك بطريقة الإهلاك الثابت، وبتاريخ 31/12/2021 وبعد حساب الإهلاك لسنة 2020 و 2021، تم الحصول على معلومات جديدة تتعلق بالآلة، فقدر العمر الإنتاجي للآلة 6 سنوات بدلا من 5 سنوات فقررت المؤسسة إعادة حساب الإهلاك لسنة 2020 و 2021.

2021/12/31	2020/12/31	البيان
18000	.....	قسط الإهلاك السنوي قبل تغيير التقديرات المحاسبية
.....	.....	قسط الإهلاك السنوي بعد تغيير التقديرات المحاسبية
.....	.....	فرق الإهلاك
.....	.....	أثر الضريبة نتيجة تغيير مدة الإهلاك (معدل الضريبة 20%)
.....	.....	صافي أثر التغيير في التقديرات المحاسبية

**المطلوب:** إتمام الجدول مع توضيح أثر التغيير في التقديرات المحاسبية الخاصة بالآلة على الإهلاك والربح الصافي لسنة 2020 و 2021.

حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء (IAS8)

5. تصحيح الأخطاء:

تطبيق: في 2021/11/1 اكتشف محاسب الشركة بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات بقيمة 20000 دج تمت خلال عام 2020 ولم يدفع المبلغ عند تاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

2021/12/31	2020/12/31	البيان
330000	250000	مجمّل الربح
(170000)	(120000)	مصاريّف التشغيل
160000	130000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(39000)	ضريبة الدخل 30 %
112000	91000	صافي الربح بعد الضريبة

المطلوب: القيام بالمعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

**ملخص معيار المحاسبة الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS10)**

**هدف هذا المعيار هو:**

- متى يجب على المؤسسة تعديل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل اصدار تلك القوائم.
  - الإفصاحات التي يجب على المؤسسة عرضها عن تاريخ المصادقة على القوائم المالية وعن الأحداث بعد تاريخ الميزانية.
- أولاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية:**

**تطبيق:** في 16/03/2014 أعدت القوائم المالية من طرف الإدارة وأقرها مجلس الإدارة، وتم إصدارها للهيئة الإشرافية والتي تتكون من المديرين غير التنفيذيين ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين من ذوي المصالح.

في 28/03/2014 أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية.

في 01/04/2014 تم توفير القوائم المالية للمساهمين والفئات الأخرى ذات العلاقة.

في 15/05/2014 صادقت الهيئة العامة في اجتماعها السنوي على القوائم المالية للشركة.

**المطلوب:** تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية للشركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 10 ؟

**ثانياً: الإعراف والقياس:** يوجد نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية حسب المعيار رقم 10، الأحداث المعدلة الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية.

**1. الأحداث المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية:** هي تلك الأحداث التي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية الا أنها لم تكن معروفة للإدارة عند إعداد القوائم المالية مثل - تسوية قضية - إفلاس زبون بعد تاريخ الميزانية - بيع بضاعة بعد تاريخ الميزانية بسعر أقل من تكلفتها. - اكتشاف احتيال أو أخطاء بعد تاريخ الميزانية.

**تطبيق 1:** خلال سنة 2014 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النعيم بمبلغ 6 مليون دينار لانتهاكها علامة تجارية معينة، 31/12/2014. وفي 12/02/2015 وبعد تاريخ الميزانية أصدرت المحكمة العليا حكماً بأن تدفع شركة النعيم 5 مليون دينار لصالح المدعي، وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 31/01/2015 وأقرها مجلس الإدارة في 18/02/2015.

وبناءً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد اقتطعت الشركة مبلغ 3 مليون دينار كمخصص للقضية، وظهر المخصص في ميزانية **المطلوب:** ما هو الإجراء المتوقع من قبل شركة النعيم في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم 10.

**تطبيق 2:** بلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بمبلغ 250000 دج وهي القيمة التي أدرجت في الميزانية بتاريخ 31/12/2014 باعتبار أن التكلفة كانت أقل من القيمة القابلة للتحقق، ونظراً للكساد الكبير والاتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون، إلا بتاريخ 07/02/2015 تعاقدت شركة الوفاء مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 180000 دج، وبافتراض إنه تم التصريح بإصدار القوائم المالية وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة بتاريخ 25/02/2015.

**المطلوب:** ماهي المعالجة المناسبة للانخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 10؟

**2. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية:** هي تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ الميزانية (31/12) ولا تعبر عن ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية مثل - انخفاض القيمة السوقية العادلة للاستثمارات بين تاريخ الميزانية وتاريخ اصدار القوائم المالية.

- توزيعات الأرباح إذا تم اقتراح أو إعلان عن توزيع الأرباح بعد تاريخ الميزانية - اندماج أعمال رئيسية بعد تاريخ الميزانية أو استبعاد شركة تابعة. - إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة - تغيرات في معدلات ضريبية - تعرض إنتاج لحريق بعد تاريخ الميزانية.

## معايير المحاسبة الدولية رقم 7 قائمة التدفقات النقدية (IAS7)

### 1. الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وحاجة المنشأة في استخدام هذه التدفقات النقدية، وإلزام المنشآت بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وتصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

### 2. النطاق

\* على المنشأة إعداد قائمة التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار وتقديمها كجزء مكمل لقوائمها المالية.  
\* يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي السابع، قائمة التغيرات في المركز المالي .  
\* يهتم مستخدمو القوائم المالية بالكيفية التي تولد منها المنشأة النقدية والكيفية التي تستخدم فيها هذه النقدية، فالمنشآت تحتاج إلى نقدية لتسيير عملياتها ودفع التزاماتها، رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد . وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت تقديم قائمة التدفق النقدي.

### 3. تعاريف: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار:

\* **النقدية** : وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب

\* **النقدية المعادلة** : وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معروفة من النقد لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في القيمة.

\* **التدفقات النقدية** : وهي عبارة عن التدفقات الداخلية والخارجية من النقدية وما يعادلها.

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

\* **النشاطات الاستثمارية** : وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها.

\* **النشاطات التمويلية** : وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

### 4. عرض قائمة التدفق النقدي

\* يجب أن تظهر قائمة التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملائمة لطبيعة أعمالها .فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي، كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

\* قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة .على سبيل المثال :عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن الفائدة وأصل القرض، فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

**مسألة:** فيما يلي قائمة الدخل لسنة 2017 والميزانيتين لسنة 2016 و 2017 كالتالي:

المبالغ	البيان
1800000	صافي المبيعات
1000000	تكلفة البضاعة المباعة
800000	مجمل الربح
680000	المصروفات الإدارية والتشغيلية
120000	الدخل من العمليات التشغيلية
40000	مكاسب بيع الأراضي
160000	صافي الدخل قبل ضريبة الدخل

2017	2016	الخصوم	2017	2016	الأصول
		رأس المال الخاص			أصول غير جارية
200000	120000	راس المال الأسهم العادية	600000	400000	أراضي
310000	200000	علاوة الإصدار	900000	800000	معدات وأدوات
440000	420000	الأرباح المحتجزة	385000	250000	مجموع الاهتلاكات
290000	180000	أوراق دفع مصرفية			أصول جارية
320000	80000	أوراق دفع أخرى	400000	240000	بضاعة
200000	370000	سندات طويلة الأجل	210000	170000	زبائن
		خصوم جارية	50000	24000	م مدفوعة مسبقا
45000	84000	الموردين	30000	70000	التقديرات
1805000	1454000	المجموع	1805000	1454000	المجموع

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة:

- تم إصدار أسهم جديدة عددها 1000 سهم سعر إصدار السهم هو 260 دج.
- تم بيع أراضي تكلفتها 100000 دج بمبلغ 140000 دج.
- جرى إطفاء سندات قيمتها 200000 دج.
- تم شراء معدات بمبلغ 480000 دج منها 180000 دج سددت نقدا والباقي يسدد بعد سنة.
- تم توزيع أرباح نقدا قيمتها 80000 دج.

**المطلوب:** إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة كما هي موضحة في الشكل التالي:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
المبالغ المدفوعة للموردين
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
تدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
المتحصلات النقدية نتيجة التنازل عن التثبيتات
النقدية المدفوعة نتيجة شراء التثبيتات
صافي تدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
تدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
النقد المحصل من إصدار الأسهم
النقد المحصل من أوراق دفع مصرفية
النقد المدفوع من الإطفاء السندات
توزيعات الأرباح النقدية
صافي تدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
صافي الزيادة في الصندوق (النقدية)
قيمة التقديرات في بداية السنة
قيمة التقديرات في نهاية السنة