جـامعة يحـي فـارس بالمـديـة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم
التجارية و علوم التسيير

مـطبوعة مـقدمة من طـرف:

الدكـــــــتور:
يوسف السعيدي أحمد

محاضرات في

المعايير المحاسبية الدولية

IAS/IFRS

مقدمة لطلبة السنة الثانية ليسانس تخصص مالية ومحاسبة

السنة الدراسة: 2021/2020

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات II

فهرس الجداول والأشكال VIII

مقدمة ..... أ

المحور الأول: مدخل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS [01– 21]

تمهيد 02

أولا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 03

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 04

ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 07

رابعا: عرض المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 08

خامسا: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 10

سادسا: العوامل المؤثرة في تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 22

سابعا: صعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 24

خلاصة المحور الأول..... 25

قائمة مراجع المحور الأول..... 26

المحور الثاني: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS [27–42]

تمهيد 28

أولا: الحاجة إلى وجود المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 29
ثانيا: تدويل علم المحاسبة 33
ثالثا: الحاجة إلى توفير المعلومات المالية لترشيد القرارات المالية 34
رابعا: اسهامات الهيئات والمؤسسات المالية الدولية في تبني المعايير المحاسبية الدولية 36
خامسا: دور التطورات الدولية في بيئة المال والأعمال في تبني المعايير المحاسبية الدولية 38
سادسا: الحاجة إلى تأهيل دولي في الممارسات المحاسبية 39
خلاصة المحور الثاني..... 41
قائمة مراجع المحور الثاني..... 42

المحور الثالث: كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS [43–60]

تمهيد 44
أولا: الهيئات الدولية لإعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 45
ثانيا: الهيئات الدولية الداعمة لإعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 50
ثالثا: مسار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB..... 52
رابعا: مسار إعداد تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية..... 53
خامسا: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 54
سادسا: مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS..... 55
خلاصة المحور الثالث..... 59
قائمة مراجع المحور الثالث..... 60

المحور الرابع: أسباب الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS [74-61]

تمهيد..... 62

أولا: الحاجة إلى إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC..... 63

ثانيا: مشروع الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية نحو المعايير الدولية للتقارير المالية..... 64

ثالثا: الأخذ بمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS..... 65

رابعا: أسباب التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS..... 66

خامسا: الفوائد الناتجة عن التحول نحو اعتماد المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS..... 67

سادسا: مزايا إضافة أو تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS..... 69

سابعا: أعباء التعديل المستمر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS..... 71

ثامنا: تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS..... 71

خلاصة المحور الرابع..... 73

قائمة مراجع المحور الرابع..... 74

المحور الخامس: الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS [96-75]

تمهيد..... 76

أولا: الحاجة إلى وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية..... 77

ثانيا: أهمية وجود الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية..... 78

ثالثا: الغرض من وضع الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية..... 78

رابعا: مراحل تطور الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية..... 79

خامسا: الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية 1989..... 81

سادسا: الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية 2010..... 82

سابعا: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية 2018..... 84

خلاصة المحور الخامس..... 95

قائمة مراجع المحور الخامس..... 96

المحور السادس: عرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS01 [97–118]

تمهيد..... 98

أولا: اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بعرض القوائم المالية..... 99

ثانيا: مفهوم القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS01..... 99

ثالثا: الاعتبارات اللازمة لعرض القوائم المالية..... 100

رابعا: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية..... 103

خامسا: عرض القوائم المالية..... 103

خلاصة المحور السادس..... 117

قائمة مراجع المحور السادس..... 118

المحور السابع: عرض قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS07 [119–135]

تمهيد..... 120

أولا: مفهوم قائمة التدفقات النقدية..... 121

ثانيا: أهداف قائمة التدفقات النقدية..... 122

ثالثا: تصنيف التدفقات النقدية..... 123
رابعا: عرض قائمة التدفقات النقدية..... 124
خامسا: مراحل إعداد قائمة التدفقات النقدية..... 127
سادسا: مزايا قائمة التدفقات النقدية..... 132
خلاصة الفصل السابع..... 134
قائمة مراجع الفصل السابع..... 135

المحور الثامن: النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

[136– 163]

تمهيد..... 137
أولا: أسباب توجه الجزائر نحو تبني نظام محاسبي مالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية 138
ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي SCF..... 138
ثالثا: أهداف تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 138
رابعا: الاطار التصوري والمفاهيمي للمحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF..... 140
خامسا: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF..... 143
سادسا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF..... 159
سابعا: توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي SCF..... 160
خلاصة المحور الثامن..... 162
قائمة مراجع المحور الثامن..... 163

المحور التاسع: تمارين تطبيقية [164– 189]

قائمة المراجع..... 190

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى غاية تاريخ جويلية 2020.	08
(1-2)	معايير التقارير المالية IFRS إلى غاية تاريخ جويلية 2020	09
(1-3)	تصنيف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS حسب موضوعها	21
(1-4)	تصنيف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS حسب درجة ارتباطها	22
(1-5)	المقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال	94
(1-6)	قائمة المركز المالي (الميزانية) بتاريخ : 2019/12/31	106
(6-2)	تبويب قائمة الدخل (النتيجة) حسب الطبيعة	108
(6-3)	تبويب قائمة الدخل (النتيجة) حسب الوظيفة	109
(6-4)	تبويب قائمة الدخل الشامل (جدول النتيجة الشاملة)	109
(6-5)	تبويب قائمة الدخل الشامل (جدول النتيجة الشاملة)	110
(6-6)	قائمة الدخل (النتيجة) حسب الطبيعة بتاريخ : 2019/12/31	112
(6-7)	قائمة الدخل الشامل حسب الوظيفة بتاريخ : 2019/12/31	113
(6-8)	قائمة تغيرات حقوق الملكية بتاريخ : 12/31/ن	115
(6-9)	قائمة تغيرات حقوق الملكية بتاريخ : 2019/12/31	115
(7-1)	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة	125
(7-2)	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة	126
(7-3)	كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة بالعملة الأجنبية	129
(7-4)	عرض البنود الغير العادية ضمن قائمة التدفقات النقدية التشغيلية	129
(7-5)	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 2019/12/31	130
(7-6)	قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 2019/12/31	131
(8-1)	قائمة الميزانية جانب الأصول	144
(8-2)	قائمة الميزانية جانب الخصوم	145
(8-3)	قائمة الميزانية بتاريخ 2019/12/31	146
(8-4)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	147

(5-8)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة بتاريخ 2019 /12/31	148
(6-8)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	149
(7-8)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة بتاريخ 2019 /12/31	150
(8-8)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	152
(9-8)	جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 2019 /12/31	153
(10-8)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	154
(11-8)	جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 2019 /12/31	155
(12-8)	جدول تغيرات الأموال الخاصة	157
(13-8)	جدول تغيرات الأموال الخاصة بتاريخ : 2019/12/31	158

مقـــدمـــة

في ظل التزايد المستمر للمعاملات المالية في الأسواق المالية الدولية، وزيادة حجم وحركة انتقال رؤوس الأموال، و الاهتمام الكبير من طرف الدول للتوجه نحو الاستثمار الدولي في المجلات الاقتصادية والمالية، مما ساهم في انتشار وتوسع حجم الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات والتي كان لها دور كبير في تحريك عجلة الاقتصاد العالمي، وقد نتج عن هذه التطورات الدولية ظهور عدة مشاكل في الممارسات المحاسبية الدولية لهذه الشركات، حيث عجزت المؤسسات المهنية والهيئات المحاسبية على إيجاد حلول لها في الأنظمة المحاسبية التقليدية.

وقد بذلت المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية مجهودات كبيرة من خلال القيام بمجموعة من البحوث والدراسات، بهدف البحث في معالجة القضايا والمشاكل المحاسبية التي تعاني منها المؤسسات نتيجة هذه التطورات المحاسبية الدولية، قصد توفير المعلومات المالية المفيدة والضرورية وتوسيعها لشريحة واسعة من المستفيدين من أجل اتخاذ قرارات مناسبة، وهذا ما تجلى في قيام هذه المنظمات بعقد عدة ندوات ومؤتمرات دولية ضمت العديد من الهيئات المحاسبية المهنية والخبراء المحاسبين الدوليين، من أجل مسايرة هذه التحولات ومحاولة إيجاد آليات وحلول فعالة تسمح بالعمل على إيجاد توافق في الممارسات المحاسبية الدولية بما يتماشى مع بيئة كل دولة.

ويعتبر ظهور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ثمرة هذه المجهودات الدولية التي سمحت بالعمل على إيجاد توافق محاسبي ولغة محاسبية موحدة يفهما الجميع، حيث تعتمد عليها دول العالم لمعالجة الأحداث الاقتصادية ومعالجة الأحداث والمعاملات المالية في الأسواق المالية، والعمل على تشجيع الاستثمارات الأجنبية، وتوسيع وتسريع حركة تدفق رؤوس الأموال، وبالتالي تسهيل فهم وعرض التقارير المالية للمؤسسة من أجل تسهيل الحصول عليها بمصداقية وشفافية وإيصالها لمستخدميها لمساعدتهم في تقييم كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية والمحافظة عليها.

وتقدم هذه المطبوعة أهم المفاهيم الأساسية لمقياس معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وفق المقرر الخاص بالسنة الثانية مالية ومحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، حيث تم تناول محتوى هذا المقرر وفق محاور تركز على إعطاء شرح مفصل للجانب النظري مدعما ببعض الأمثلة التطبيقية، نحاول من خلالها إزالة الغموض وتبسيط المفهوم وإعطاء شروحات باستخدام أساليب سهلة وواضحة، حتى يتسنى للطالب الفهم الجيد والإحاطة بكل جوانب المقياس، كون هذا المقياس سوف يدرس في السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة بشكل

معمق وسنوي، وبالتالي ارتأينا التركيز بالدرجة الأولى على الجانب الفكري و المفاهيمي والمعرفي للمقياس.

كما أنه يساعد الطالب في فهم المقاييس التي لها علاقة بمعايير المحاسبة الدولية و التي سوف يدرسها خلال مراحل الدراسة سواء الليسانس أو الماستر.

أهداف المقياس :

سنحاول من خلال هذه المطبوعة الوصول الى الاهداف التالية:

- التعرف على التطور الفكري والتاريخي لنشأة المعايير من خلال التغيرات التي عرفتها الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ، بغية مسايرة التحولات الاقتصادية والمعاملات المالية الدولية ، الناتجة عن التطور والانتشار الكبيرين للأنشطة الاقتصادية في العالم عبر الشركات المتعددة الجنسيات؛
- التعرف على أهم الأسباب والمشاكل التي واجهت الممارسات المحاسبية الدولية، وكذا المجهودات التي قامت بها الهيئات والمنظمات الدولية لمعالجة القضايا المحاسبية الدولية من خلال القيام بالبحوث والدراسات والندوات الدولية من أجل إيجاد توافق محاسبي دولي يستجيب للتغيرات والعوامل البيئية المحاسبية لكل دولة؛
- التعرف على تطور المعايير المحاسبية الدولية منذ نشأتها وكيفية تكييفها مع القضايا المحاسبية المطروحة وكيفية الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- إبراز أهمية وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية والذي يسمح بحماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة، من خلال إظهار الطرق التي يجب اتباعها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة الهادفة لتحقيق الربح ونتائج أعمالها، وتوصيل هذه المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين منها، و تحديد الأسس والطرق السليمة للقياس والعرض والافصاح عنها في التقارير المالية؛
- معرفة الاسس التي تعتمدها المعايير في إعداد و عرض التقارير المالية، بهدف توفير معلومات مالية مفيدة في اتخاذ القرارات المالية، وكذا ضمان قابلية مقارنتها مع تقارير مالية أخرى للمؤسسة لفترات سابقة من أجل المساهمة في تقييم أدائها؛
- العمل على معرفة كيفية الحصول على معلومات مالية حول التغيرات التاريخية في النقدية و ما يعادلها للمؤسسة من خلال قائمة التدفقات لفترة زمنية معين، وإبراز مختلف التدفقات النقدية التي يمكن أن

تفيد في اتخاذ القرار، و الذي يصنف التدفقات إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية و التمويلية؛

- دراسة أسباب وواقع تطبيق الجزائر لنظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولي، وكذا المجهودات المبذولة لتقييم مدى ملائمة هذا النظام للتغيرات السريعة والمستمرة للمعايير الدولية بعد أكثر من 10 سنوات من تطبيقه، وكيفية مسايرة هذه التحولات من أجل الوصول إلى نظام محاسبي مالي يستجيب للتطورات الدولية ويقدم معلومات مالية أكثر شفافة وذات مصداقية.

أهمية المقياس:

يستمد المقياس أهميته من خلال الاعتبارات التالية:

- الاهتمام الكبير والمتزايد من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية والمهنية، بالإضافة إلى العديد من المؤسسات الدولية والمحلية، بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، نظرا لما تتميز به سواء في كيفية استخدام أساليب القياس الملائمة، أو من ناحية اختيار الطرق المناسبة للعرض والافصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية؛
- انتشار الشركات متعددة الجنسيات وصعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين نظرا لاختلاف الممارسات المحاسبية التي تعالج العمليات والأحداث الاقتصادية والمالية، تطلب ذلك وجود معايير محاسبية دولية تتماشى مع التطورات في الممارسات المالية والاقتصادية؛
- التوجه الدولي المتزايد نحو البحث عن الانسجام والتوافق المحاسبي الدولي من جهة ، ورغبة الدول في تشجيع الاستثمار الأجنبي وولوجها في الأسواق المالية الدولية من جهة أخرى، الأمر الذي يحتم على هذه الدول تبني المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة تكييف أنظمتها المحاسبية من أجل ضمان الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية، والقراءة الموحدة للتقارير المالية.
- التطورات المتسارعة والمستمرة للمعايير المحاسبية الدولية خاصة مع انتقالها التدريجي نحو تبني المعايير الدولية للتقارير المالية، الأمر الذي حتم على الجزائر مواكبة هذه التغيرات من خلال القيام بعملية التقييم لنظامها المحاسبي المالي بعد أكثر من 10 سنوات من تطبيقه، والعمل على تحديد ما يمكن إصلاحه حتى يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

محتويات المقياس:

يتضمن هذا المقياس مجموعة من المحاضرات على شكل محاور والتي تأخذ بعين الاعتبار محتوى المقرر الدراسي الوزاري الخاص بالسنة الثانية مالية ومحاسبة، وكذا فترة دراسة المقياس والمحددة بسداسي واحد، مع طبيعة السنة التي يدرس فيها.

ومن أجل محاولة الاحاطة والالمام بكل ما يتعلق بالجوانب الأساسية للمقياس تم التركيز على دراسة المحاور التالية:

المحور الأول: مدخل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

المحور الثاني: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

المحور الثالث: كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ؛

المحور الرابع: أسباب الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS؛

المحور الخامس: الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

المحور السادس: عرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS01؛

المحور السابع: عرض قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS07؛

المحور الثامن: النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

المحور التاسع: تمارين تطبيقية

المحور الأول:

مدخل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد:

إن النمو الذي شهده قطاع التجارة الدولية والمعاملات المالية الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية والهيئات والمنظمات الدولية في الميدان المحاسبي، وما ترتب عليه من ازدياد في الجهات المستفيدة من المعلومات المالية ؛ بالإضافة إلى تنوع جنسياتهم أظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة للمستخدمين، وحتى يتحقق ذلك لا بد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي الاحتياجات.

وحتى تفي هذه البيانات بمتطلبات مستخدميها، لا بد من اعتماد مجموعة من المعايير المحاسبية المتفق عليها عند القيام بنشر هذه البيانات في القوائم المالية، حيث أصبحت الحاجة ملحة على ضرورة توحيد المعايير المحاسبية وجعلها عالمية التطبيق، نظرا للمشاكل الكبيرة التي تعاني منها المؤسسات في معالجة الأحداث الاقتصادية والمالية والتي لا تتوافق مع طبيعة الأنظمة المحاسبية التقليدية.

أولا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

بدأ الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال جهود المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية بمعالجة القضايا المحاسبية التي تواجهها الشركات الدولية بمختلف أشكالها في ممارسة مهنة المحاسبة بغية توفير المعلومات الضرورية لمستخدميها، من خلال عقد مجموعة من المؤتمرات المحاسبية الدولية والتي تعالج فيها أبرز المشاكل التي تعاني منها المؤسسات والشركات الدولية في مجال المحاسبة، حيث تمثلت هذه المؤتمرات فيما يلي:[1]

تم عقد أول مؤتمر محاسبي دولي سنة 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1917، وقد بلغ عدد المسجلين 83 عضوا، أما الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضوا منهم 350 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية. وسبعة من كندا واثنان من إنجلترا وواحد من هولندا، حيث ركز هذا المؤتمر على امكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، كما تم انعقاد مؤتمر ثاني بأمستردام ستة 1926 وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأمريكا اللاتينية.

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد تم عقده في نيويورك سنة 1929 حيث ركزت أبحاثه في الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقييم بالإضافة إلى السنة التجارية أو الطبيعية.

وانعقد المؤتمر الرابع في لندن سنة 1933 وقد شارك فيه 49 منظمة محاسبية عين 9à مندوب بالإضافة إلى حضور 79 زائر من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت المؤتمر 22 دولة منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الافريقية.

وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك عبر أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر في عاصمتها برلين سنة 1938.

وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر السادس سنة 1952 حيث سجل المؤتمر حضور 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي 22 دولة أخرى.

وبعد المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام سنة 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة، وحضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.

وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن سنة 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد تم فيه 45 بحثا.

أما المؤتمر التاسع فكان مكان انعقاده بباريس سنة 1967، وتلاه المؤتمر العاشر سنة 1972 وحضره 4347 مندوبا من 59 دولة؛

كما تم عقد المؤتمر الحادي عشر بألمانية سنة 1977 وقد حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة في العالم، وتلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك سنة 1982، والمؤتمر الثالث عشر في طوكيو 1987.

وكان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر حول دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد سنة 1992 وشارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 منوبا من مختلف أنحاء العالم، حيث كانت المشاركة العربية بحضور وفود لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافة ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية (AICPA)، وجمعية المحاسبين الاداريين (IMA)، وجمعية المراجعين الداخليين (IIA)، أما المؤتمر الخامس عشر فقد تم عقد في باريس سنة 1997.

وقد تم عقد المؤتمر السادس عشر سنة 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا حول الشمولية وأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

كما تم عقد المؤتمر السابع عشر في اسطنبول بتركيا في نوفمبر 2006، تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات.

وقد اسفرت هذه الجهود المبذولة من طرف المنظمات الدولية بعقدها عدة مؤتمرات دولية التي كانت نتيجة الضغوطات المتزايدة من طرف مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير المحاسبية الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات منظمة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS :

تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم معيار على أنه يمثل نموذج يوضع لقياس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية: أما في المعيار في المحاسبة فيعتبر بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها نع إيصال المعلومات للمستفيدين منها؛ وقد يقصد بالمعيار كذلك المقياس والقاعدة أو القانون الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله في المؤسسة، حيث يتعين وجود قياسات محددة حتى يقوم المحاسبون بإنجاز عملهم على ضوئها؛ والمعيار المحاسبي يشير إلى القواعد المحاسبية الارشادية التي يرجع إليها المحاسبون المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام أحكامهم، وقد يشار للمعيار أيضا بأنه وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة عموما بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين للتعبير أو الممارسة في ظل الظروف المتشابهة، كما يعتبر المعيار بمثابة إطار عام يعتمد عليه لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، وتحديد طبعة وعمق المسؤولية المهنية.[2]

كما يمكن تعريف المعيار المحاسبي على أنه المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين، وبهذا المعني فإن المعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو بنوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية، أو من خلال العمليات والأحداث المحاسبية، كما يعني المعيار بأنه قاعدة محددة بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمؤسسة بهدف ايصال المعلومات المالية من أجل مساعدة المستخدمين الداخليين والخارجيين في اتخاذ القرارات المناسبة.[3]

ويمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية على أنها تقوم بتحديد المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم وعرض المعلومات المالية، بحيث يجب أن تعرف من قبل الأطراف الآخذة في سلسلة المعلومات المالية (معدو الحسابات، المدققون، المحللون الماليون، المستخدمون)[4]

إن التعريفات المقدمة حول المعيار المحاسبي توضح لنا أن المعيار المحاسبي يتميز بـ:

- أنه نموذج ينبع أساسا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويحظى بالقبول العام؛
- أنه مقياس ووسيلة لتحديد الأداء وقياس البيانات المحاسبية؛
- أنه وسيلة لتوفير نتائج وبيانات مالية عادلة صحيحة ويعتمد عليها في اتخاذ القرار؛
- أنه أداة اتصال وتوضيح ما يقدمه من إرشادات لمتطلبات العمل في المجال المحاسبي؛
- هو نموذج يرجع إليه المحاسب عند قيامه بممارسة مهنته من أجل التوصل إلى معلومات وبيانات تتلاءم مع احتياجات المستفيدين.

2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية: لقد لاقت معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية قبولاً واسعاً على المستوى الدولي، وباعتبارها تستند إلى النموذج المحاسبي الأنجلو كسوني فإنها تعكس خصائص

تتماشى مع هذا النموذج، سيتم التطرق لأهم خصائصها من خلال العناصر التالية:

2-1 أولوية مقدمي رأس المال: تعطي معايير المحاسبة الدولية امتيازا خاصا لممولي المؤسسة، حيث يتم التركيز على احتياجاتهم من المعلومات وليس للأغراض الضريبية، حيث تهدف إلى توفير معلومات يحتاجها المستثمرون الحاليون والمحتملون ومقدمي رؤوس الأموال الآخرين، لاتخاذ قرارات لتخصيص رؤوس أموالهم.

2-2 محاسبة القيمة العادلة: تركيز المعايير المحاسبية الدولية في مضمونها على القيمة العادلة في تقييم ممتلكاتها، باعتبارها تعتمد على مسائل محاسبية مثل قياس خسائر الانخفاض، وإعادة تقييم التثبيات، فضلا عن تقييم العقارات الاستثمارية، الأدوات المالية، والأصول البيولوجية.

القيمة العادلة: المبلغ الذي سيتم استلامه من بيع أصل، أو الذي سيتم تسديده لتحويل التزام، في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"

2-3 معايير تعتمد على المبادئ: إن السمة المميزة لمعايير المحاسبة الدولية أنها تقوم على المبادئ باعتبارها تعتمد على مجموعة من المفاهيم القائمة على أساس مجموعة من التعريفات الاقتصادية العامة، والتي تتيح للممارس الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها، وبالتالي يتصف هذا النوع من المعايير على قدر عال من البساطة والوضوح، وقلة الاعتماد على الارشادات اللازمة لتطبيق مثل هذه المعايير.

3- أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

إن وضع معايير للمحاسبة يحقق جملة من الأغراض كالآتي :[5]

- توفير مرجعية محاسبية يستند إليها المحاسبون عند أداء مهامهم بما يحقق حدّاً أدنى من التوحيد في مجالات التطبيق العملي، بغية زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية، وبالتالي زيادة فاعلية التقارير المالية في تقييم واتخاذ القرارات؛
- تحقيق عرض صادق والحد من لجوء الإدارة، عند اختيار السياسة المحاسبية، إلى بعض الوسائل التي تمارس عن طريقها تأثيراً على كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وذلك خدمة لأغراضها الذاتية؛
- يهدف وضع المعايير، في ظل عدم توافر نظرية متكاملة للمحاسبة، إلى رفع مستوى وجودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية باعتبارها تحدد مدى، كمية، ونوعية المعلومات المفصح عنها؛

- تقليص عدم تماثل المعلومات، فعدالة الاستفادة من المعلومات المالية تتطلب أن يكون الإفصاح المحاسبي متوازناً لكافة الأطراف، وبحيث يحول دون استفادة البعض دون البعض الآخر، وبالتالي وجود معايير تنظم المهنة المحاسبية سوف يقضي على الطرق غير الرسمية للحصول على المعلومات؛
- تحقيق عدالة في توزيع الثروات وفرص الاستثمار فيما بين الأفراد والقطاعات من خلال عدالة توزيع المعلومات المحاسبية، نتيجة وجود معايير تضبط الممارسة المحاسبية ما يُثبّط محاولات الإدارة التحكّم في كمية المعلومات المفصح عنها في قوائمها المالية باعتبارها منتجة لها؛
- توفير للمحاسبين القانونيين دليل عمل يمكنهم من تعزيز استقلاليتهم عند تدقيق تقارير الوحدة الاقتصادية وتقديم شهادتهم بصدق هذه التقارير؛
- توفير قواعد بيانات للحكومة بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه الوحدات الاقتصادية وتخطيط وتوجيه الاقتصاد.

ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS :

يواجه المحاسب صعوبة كبيرة في القيام بعمله في ظل غياب معايير تنظم الممارسة المحاسبية، كما يصعب عليه إيجاد حلول لمشاكل التطبيق العملي للمحاسبة التي قد تواجهه، فبدون وجود هذه المعايير ستكون هناك فجوة الاختلاف كبيرة بين المحاسبين عند معالجة نفس المعاملة، ولا شك في أن وجود اختلاف في المعالجة المحاسبية للمعاملة نفسها سيؤدي إلى حالة من الفوضى المحاسبية فضلا عن اتاحة الفرصة لارتكاب الغش والتلاعب في الحسابات الأمر الذي يفقدها المصداقية، وفي سبيل تلافي هذه المشكلة سعت المنظمات المهنية في معظم دول العالم لوضع إطار يحكم الممارسة المحاسبية رغبة منها في تحقيق المنافع والمزايا التالية:[6]

- تحديد وقياس المعاملات والأحداث المالية بموضوعية؛
- تحديد الطرق المحاسبية المسموح باتباعها للقياس؛
- تحديد الظروف التي تبرر استخدام طريقة معينة في حالة تعدد الطرق؛
- التغلب على سوء استخدام الحكم الشخصي في القياس؛
- تسهيل إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

رابعا: عرض المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

منذ أن تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973، فقد أصدرت الهيئة 41 معيار محاسبي دولي منها ما تم إلغاؤه ومنها ما تم سحبه ومنها ما تم تعديله، إلى غاية 2001 أين تم استبدال هذه اللجنة بمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي تم إصدار 17 معيار دولي لإعداد التقارير المالية، حيث سيتم عرض المعايير السارية المفعول إلى غاية جويلية 2020.

1- عرض المعايير المحاسبية الدولية (IAS):

المعايير المحاسبية الدولية (IAS) التي مازال العمل بها في إطار العمل المحاسبي على المستوى الدولي والتي تم تعديلها من أجل مواكبة التطورات الدولية وتلبية احتياجات مستخدمي المعلومة المالية يمكن توضيحها وفق الجدول التالي:[7]

الجدول رقم (1-1): المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى غاية تاريخ جويلية 2020.

رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض القوائم المالية
02	المخزون
07	قائمة التدفقات النقدية
08	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية
12	ضرائب على الدخل
16	الممتلكات والمباني والمعدات
19	منافع الموظفين
20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية
21	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
23	تكاليف الاقتراض
24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
27	القوائم المالية المنفصلة
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

32	الأدوات المالية: العرض
33	ربحية السهم
34	التقارير المالية المرحلة
36	الانخفاض في قيمة الأصول
37	المخصصات والاصول والالتزامات المحتملة
38	الأصول غير الملموسة
40	الاستثمارات العقارية
41	الزراعة

2- عرض معايير التقارير المالية الدولية (IFRS):

معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) هي المعايير التي يصدرها المجلس بعد 2001، والتي بلغت لحد الآن 17 معيار دولي والتي يمكن توضيحها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): معايير التقارير المالية IFRS إلى غاية تاريخ جويلية 2020.

رقم المعيار	اسم المعيار
01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
02	المدفوعات على أساس الأسهم
03	دمج الأعمال
04	عقود التأمين (سيتم إلغاءه في جانفي 2023 ويحل محله المعيار IFRS17)
05	الأصول الغير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
06	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
07	الأدوات المالية: الافصاح
08	القطاعات التشغيلية
09	الأدوات المالية
10	القوائم المالية الموحدة
11	الترتيبات المشتركة
12	الافصاح عن الحقوق في المؤسسات الأخرى
13	قياس القيمة العادلة
14	الحسابات المؤجلة المنتظمة

15	الايراد من العقود مع العملاء
16	عقود الايجار
17	عقود التأمين (سيتم تطبيقه في جانفي 2023 والذي سيحل محل المعيار IFRS4)

خامسا: تصنيف المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS :

لقد قامت لجنة و مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية حسب الحاجة إليها، غير أن كثرتها وعدم تصنيفها يصعب من الالمام بمختلف جوانبها واتجاهاتها ، لهذا عملت بعض الاجتهادات و الدراسات إلى تجميعها و تبويبها في أصناف تتعلق باتجاه وموضوع معين من أجل إمكانية تناول الجوانب المختلفة لهذه المعايير.

1- تصنيف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS حسب الأهداف: يمكن تقسيم المعايير المحاسبية الدولية حسب الأهداف الموضوعة وفق ما يلي:[8]

1- 1- المعايير التأطيرية: تحتوي المعايير التأطيرية على معايير مرتبطة بكيفية عرض القوائم المالية، ومعايير توضح لنا كيفية معالجة وتقييم الأحداث والسياسات المحاسبية للمؤسسة، كما تحتوي أيضا على معايير متعلقة بالمعلومة المالية، بالإضافة إلى مجموعة من المعايير المتعلقة بالاندماج أو التوحيد.

أ- معايير خاصة بعرض القوائم المالية: تشمل على:

- **المعيار المحاسبي رقم 01 لعرض القوائم المالية:** يهدف هذا المعيار إلى توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، بحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة واسعة من مستخدمي القوائم المالية، كما يهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات رشيدة.
- **المعيار المحاسبي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية:** يهتم هذا المعيار بتقديم معلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، كما يوفر معلومات عن سيولة المؤسسة وقدرتها على سداد التزاماتها ودفع توزيعات الأرباح، وكذا درجة المرونة المالية للمؤسسة، كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المؤسسات

لأنها تعزل الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية باعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.

كما تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي، وتبين أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- **المعيار الدولي رقم 01 لإعداد التقارير المالية لأول مرة:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولى (القوائم المالية السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس (IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:
  - تحقق الشفافية والوضوح لمستخدميها وقابلية المقارنة خلال كافة الفترات المعروضة؛
  - توفر نقطة بداية ملائمة للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
  - يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

ب- معايير خاصة بتقييم الأحداث والسياسات المحاسبية: وتشمل على خمس معايير وهي:

- **المعيار المحاسبي رقم 08: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء:** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة والتغير في التقديرات المحاسبية، مع وضع معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها وذلك لتعزيز ملائمة وموثوقية القوائم المالية من فترة لأخرى لنفس المؤسسة ومقارنة القوائم المالية لمؤسسة ما مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى، كما يغطي نطاق هذا المعيار اختيار وتطبيق والمحاسبة عن السياسات المحاسبية، وكذلك المحاسبة عن التغير في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترات سابقة.
- **المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية** : يهدف هذا المعيار إلى وصف متى يجب أن تعدل المؤسسة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية، بالإضافة إلى الافصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية تشير إلى أن افتراض استمرارية المؤسسة لم يعد قائما؛ كما يتضمن الإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

- **المعيار المحاسبي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير، حيث أن عملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية، كما يهدف بشكل أساسي إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

ويشمل هذا المعيار المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، وترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المتضمنة في القوائم المالية للمؤسسة من خلال القوائم المالية الموحدة، بالإضافة إلى ترجمة نتائج أعمال المؤسسة وميزانيتها إلى العملة التي تعرض بها المؤسسة قوائمها المالية.

- **معيار الإبلاغ المالي رقم 14: الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية :** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التقرير المالي لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عندما تقدم المؤسسة سلعا أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع لتنظيم الأسعار.

ج- **المعايير الخاصة بالمعلومة المالية الاضافية:** يحتوي هذا الصنف على المعايير التالية:

- **معيار الإبلاغ المالي رقم 8: القطاعات التشغيلية:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد الافصاحات المطلوبة من مؤسسات الأعمال والتي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة، وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.
- **المعيار المحاسبي رقم 24 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمؤسسة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

ويطبق هذا المعيار في تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وبيان الأرصدة المعلقة بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة.

- **المعيار المحاسبي رقم 29: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع :** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لمؤسسة تعمل في ظل اقتصاد مفرط التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية

تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك المؤسسات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة؛ كما يحدد هذا المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع.

- **المعيار المحاسبي رقم 33: عائد السهم:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية احتساب ربحية السهم الواحد، وتحديد مكونات ربحية السهم الواحد، حيث تشمل تحديد الأرباح المخصصة لحملة الأسهم العادية وكذلك مكونات الأسهم العادية الحالية والمحتملة التي تستخدم لاحتساب ربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة، كما يهدف كذلك تحديد متطلبات عرض ربحية السهم في القوائم المالية.
- **المعيار المحاسبي رقم 34 التقارير المالية المرحلية:** يهدف هذا المعيار إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز استخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- **معيار الابلاغ المالي رقم 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة** : يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة، كما يعالج نتائج العمليات غير المستمرة والتي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من قطاع عمل، أو خط إنتاجي أو ماشابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة، وهذا ما يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة والتدفقات المستقبلية بشكل أفضل.

د- المعايير الخاصة بالاندماج: تحتوي المعايير الخاصة بالاندماج على المعايير التالية:

- **المعيار المحاسبي رقم 27: القوائم المالية المنفصلة:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمؤسسات الزميلة عندما تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية منفصلة، حيث تشمل القوائم المالية المنفصلة القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة الأم أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على جهة مستثمر بها والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 09 الأدوات المالية.
- **المعيار المحاسبي 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ويطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات التي يكون للمستثمر تأثير هام على مؤسسة أخرى وتسمى مؤسسة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى مؤسسات خاضعة للسيطرة المشتركة.

- **معيار الابلاغ المالي 03 اندماج الأعمال:** يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية، كما يهدف أيضا إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج مؤسسات الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والسالبة، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة، بالإضافة إلى تبيين الافصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.
- **معيار الابلاغ المالي رقم 10 القوائم المالية الموحدة:** يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المؤسسة على واحدة أو أكثر من المؤسسات الأخرى، وبالتالي فإن القوائم المالية الموحدة تعتبر أن المؤسسة التابعة هي جزء من المؤسسة القابضة وكأنها أحد فروعها.

ولتحقيق الهدف السابق يتطلب الطلب من المؤسسة الأم وهي المؤسسة التي تملك السيطرة على قرارات مؤسسة أو أكثر (مؤسسة تابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة، ووضع الأساس لتحدد السيطرة واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم المالية الموحدة. بالإضافة إلى توضيح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان للمستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، ووضع الأسس والمتطلبات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

- **معيار الابلاغ المالي رقم 11 الترتيبات المشتركة:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المؤسسات التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة مشتركة أي الترتيبات المشتركة، كما يتطلب هذا المعيار من المؤسسة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات وفقا لنوع الترتيب المشترك.
- **معيار الابلاغ المالي رقم 12 الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى:** يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على المؤسسة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي قوائمها

المالية تقييم طبيعة حصصها في المؤسسات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها، بالإضافة إلى تقييم تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

1-2- المعايير الخاصة: تشمل المعايير الخاصة على معايير خاصة مرتبطة بعناصر الأصول، ومعايير خاصة مرتبطة بعناصر الخصوم، بالإضافة إلى معايير أخرى متنوعة مثل الايرادات من العقود مع العملاء، والأدوات المالية.

وتشمل المعايير الخاصة ما يلي:

أ- المعايير الخاصة بالأصول:

- **المعيار المحاسبي رقم 02 المخزون:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون من خلال توفره على الإرشادات والقواعد التي تبين كيفية تحديد تكلفة المخزون، كما يبين كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا، بالإضافة إلى بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وتوضيح أسباب قياس تكلفة المخزون، حيث يعرف المعيار المخزون بأنه مجموع السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمؤسسة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع بغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛ أما صافي القيمة القابلة للتحقق فهي سعر البيع المقدر في السياق العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.
- **المعيار المحاسبي رقم 16 الممتلكات، المباني ، والمعدات:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمباني والمعدات، كما يشمل ذلك توقيت الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة، وتحديد أعباء الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة الواجب الاعتراف بها وكذا بيان متطلبات الإفصاح.

  كما يبين كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الاقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الاستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية اهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول
- **معيار الابلاغ المالي رقم 16 عقود الإيجار:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، من أجل ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون

معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات، ونوفر هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

- **المعيار المحاسبي رقم 23 تكاليف الاقتراض:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تعني مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال، حيث تعتبر تكاليف الاقتراض التي تفرض مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل، حيث يتم الاعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروف.
- **المعيار المحاسبي 36 الانخفاض في قيمة الأصول:** يهدف هذا المعيار إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة انخفاض القيمة، كما يوضح الحالات التي يمكن فيها للمؤسسة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها.
- **المعيار المحاسبي رقم 38 الأصول غير الملموسة:** يهدف هذا المعيار إلى وصف معايير الاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، ويمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم استثمارات المؤسسة في الأصول غير الملموسة، كما يبين كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصل غير الملموس وتوضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدني إن وجدت، كما يحدد الافصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول.
- **المعيار المحاسبي رقم 40 الاستثمارات العقارية:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف والقياس اللاحق بها ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

وينطبق هذا المعيار على العقارات المملوكة من قبل المؤسسة والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي، كما ينطبق أيضا على العقارات المحتفظ بها من قبل المؤسسة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي، بالإضافة إلى العقارات المملوكة من قبل المؤسسة القابضة والمؤجرة للمؤسسة التابعة بموجب عقد إيجار تشغيلي.

ب– المعايير الخاصة بالخصوم:

المعيار المحاسبي رقم 12: ضرائب الدخل: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، وبالتحديد كيفية المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة للاسترجاع (السداد)

المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول (التزامات) والمعترف بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى كيفية المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة للعمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المعترف بها في القوائم المالية للمؤسسة؛ كما يبين هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

ويطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة الأم.

- **المعيار المحاسبي رقم 19 منافع الموظفين:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها، حيث يتطلب المعيار من المؤسسة الاعتراف بالتزام معين عندما يقدم الموظف الخدمة مقابل منافع الموظفين التي ستدفع مستقبلا بالإضافة إلى الاعتراف بمصروف معين عندما تستهلك المؤسسة المنافع الاقتصادية الناجمة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.
- **المعيار رقم 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي لا يتم نقل أصولها إلى المؤسسة والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل الموارد مقابل الالتزام، سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المؤسسة.
- **المعيار رقم 37 المخصصات، والأصول والالتزامات المحتملة:** يهدف إلى تحديد مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، بالإضافة إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.
- **معيار الابلاغ المالي رقم 02: الدفعات المرتكزة على أساس الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف التقرير المالي عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص

يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للعاملين.

ويطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم على أساس مدفوعات الأسهم والخاصة بتسويات حقوق الملكية، تسويات نقدية على أساس سعر السهم، بالإضافة إلى العمليات التي تحصل عليها المؤسسة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تكون طريقة التسديد نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية.

ج- معايير الإفصاح وعرض الأدوات المالية:

- **المعيار المحاسبي رقم 32 الأدوات المالية العرض:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق الملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، كما يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية إلى أصول مالية، مطلوبات مالية، أدوات حقوق الملكية، وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها، كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.
- **معيار الإبلاغ المالي رقم 07 الأدوات المالية الافصاحات:** يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمؤسسة، بالإضافة إلى طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية وكيفية إدارة المؤسسة لهذه المخاطر.
- **معيار الإبلاغ المالي رقم 09 الأدوات المالية (الاعتراف والقياس):** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية القياس والاعتراف بالأدوات المالية، حيث يقصد بالاعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المؤسسة بشكل أولي أصلا أو التزاما في قائمة الميزانية، وهذا باختيار تاريخ التعامل الذي تلتزم فيه المؤسسة بشراء أو بيع أصل مالي، وتاريخ التسوية الذي سيتم به تحويل الأصل للمؤسسة أو الذي ستحول المؤسسة به أصل معين للغير.

أما من حيث القياس فيتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة وفقا لتصنيف الأصل، كما يتم قياس الخصوم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو بالتكلفة المطفأة بالنسبة للمطلوبات المالية باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

- **معيار الإبلاغ المالي رقم 13: القيمة العادلة**: يهدف هذا المعيار إلى تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، حيث يعرفها على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وظروف السوق الحالية؛ ويجب على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.
- **معيار الإبلاغ المالي رقم 15: الإيراد من العقود المبرمة مع العملاء:** يهدف هذا المعيار وضع المبادئ التي يجب على المؤسسة تطبيقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات الناشئة عن عقد مع عميل.

1-3- المعايير المهنية أو القطاعية: وهي المعايير المرتبطة بقطاع الفلاحة التأمين وقطاع التنقيب.

وتشمل المعايير القطاعية ما يلي:

- **المعيار المحاسبي رقم 26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:** يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة، حيث يوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد وينطبق المعيار على خطط المساهمات المحددة حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الاستثمار فيها، بالإضافة إلى خطط المنافع المحددة حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبنية على أساس أرباح الموظفين أو سنوات الخدمة.
- **المعيار المحاسبي 41 الزراعة**: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط، ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المؤسسة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا وكما.
- **معيار الابلاغ المالي رقم 04 عقود التأمين:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل المؤسسة المصدرة لهذه العقود، حيث يتطلب إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل مؤسسات التامين فيما يتعلق بعقود التامين، بالإضافة إلى الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه

القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

–معيار الابلاغ المالي رقم 06 الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها: يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية، وهذا من خلال إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم، وتحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم بحيث يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف، كما يهدف المعيار إلى بيان الافصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وتقييم المصادر الطبيعية ومساعدة مستخدمي القوام المالية من فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بالاستكشاف والتقييم.

2– تصنيف المعايير المحاسبية الدولية حسب موضوعها: تقسم المعايير حسب موضوعها إلى:

- معايير تتعلق بكيفية إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة
- معايير مرتبطة بكيفية الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة
- معايير مرتبطة باندماج الأعمال
- معايير تتعلق بالأدوات المالية (الافصاح، العرض، الاعتراف والقياس)
- معايير تشمل القطاعات المتخصصة (المهنية، الزراعية)
- معايير توضح كيفية الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية
- معايير تتعلق بطريقة الافصاح عن البيانات المالية

ويوضح الجدول التالي المعايير المرتبطة بكل نوع من أنواع هذه المعايير كما يلي:[9]

الجدول رقم (1-3): تصنيف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS حسب موضوعها

الصنف	المعايير
إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة	IAS01, IAS07, IAS08, IAS10, IAS34, IAS37
الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	IAS16 , IAS23 , IAS36 , IAS38, IAS40, IFRS05
دمج الأعمال	IFRS03, IFRS10, IAS27, IAS28, IAS21
الأدوات المالية	IAS32, IFRS07 , IFRS09
القطاعات المتخصصة	IAS41, IFRS04, IFRS06
الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية	IAS02, IAS12, IAS19, IAS26, IAS20, IAS29, IFRS01, IFRS02, IFRS16, IFRS15
الافصاح في البيانات المالية	IAS24, IAS33, IFRS08, IFRS11, IFRS12,IFRS13

3- **تصنيف المعايير المحاسبية الدولية حسب درجة ارتباطها:** يمكن تقسيم المعايير المحاسبية الدولية حسب درجة ارتباطها إلى ما يلي:

- المعايير الدولية الخاصة بالعرض والتبني؛
- المعايير الدولية للأصول والتدفق النقدي؛
- المعايير الدولية الخاصة بالاستحواذ والترتيبات؛
- المعايير الدولية المتعلقة بالمخصصات والقيمة العادلة؛
- المعايير الدولية الغير مشتركة.

ويوضح الجدول التالي المعايير المرتبطة بكل نوع من أنواع هذه المعايير كما يلي:[10]

الجدول رقم (1–4): تصنيف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS حسب درجة ارتباطها

الصنف	المعايير
المعايير الدولية الخاصة بالعرض والتبني	IAS01, IAS08, IAS10, IAS34, IFRS01
المعايير الدولية للأصول والتدفق النقدي	IAS02 , IAS07 , IAS16 , IAS36, IAS38
المعايير الدولية الخاصة بالاستحواذ والترتيبات	IAS24, IAS27, IAS28, IFRS10, IFRS03
المعايير الدولية المتعلقة بالمخصصات والقيمة العادلة	IAS37, IAS23 , IFRS12, IFRS13, IFRS15
المعايير الدولية الغير المشتركة	IAS19, IAS20, IAS21, IAS29, IAS32, IAS33, IAS40, IAS41, IFRS02, IFRS04, IFRS05, IFRS05, IFRS06 , IFRS08, IFRS14, IFRS16,

سادسا: العوامل المؤثرة في تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

لا تختلف العوامل المؤثرة في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، وأن الاختلاف بينهما ينحصر فقط في اختلاف درجة تأثير تلك العوامل في قرار التبني، وفيما يلي أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار تبني وتطبيق تلك المعايير:[11]

1– البيئة الثقافية :تؤثر البيئة الثقافية بشكل واضح على الممارسات المحاسبية فالدول التي تتأثر بنفس القيم الثقافية غالباً ما تتبنى نفس المعايير المحاسبية مثلا المجتمعات ذات الثقافة الانجلوساكسونية سوف تكون أكثر ميلا وأسرع نجاحاً عند تبني المعايير نظراً لان غالبية أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية ينتمون لتلك الثقافة؛ لذلك فان الدول المتقدمة التي تتواجد فيها تلك الثقافة كانت هي الأكثر نجاحاً في تبني المعايير بينما العوامل

الثقافية الموجودة في الدول النامية تجعل عملية تبني تلك المعايير أكثر صعوبة، وتحتاج لبذل مجهود أكبر لإتمام عملية التبني.

2- العامل الاقتصادي :مستوى النمو الاقتصادي الذى تتمتع به دولة ما له تأثير إيجابي في تطوير النظام والممارسات المحاسبية بها، وكلما نما اقتصاد دولة ما كلما ظهرت الحاجة إلى وجود نظام محاسبي قوي ومتطور، وهذا ما يدفع الدول النامية إلى الاتجاه لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فكلما ارتفع النمو الاقتصادي للدولة زادت حاجتها إلى معايير محاسبية ذات جودة مرتفعة تنعكس فى جودة التقارير المالية، وذلك لاحتياجها إلى معلومات أكثر موثوقية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية.

3- توافر أسواق رأس المال :وجود أسواق المال في أية دولة مؤشر على مدى تقدمها اقتصادياً، ويرتبط نمو أسواق رأس المال بنمو الدولة، وأهم تحد يواجه تبني المعايير هو مدى قدرة تلك المعايير على تسهيل العمليات التي تتم داخل أسواق رأس المال، بالشكل الذي يوفر الحماية لمصالح المستثمرين المتعاملين في تلك الأسواق في جميع أنحاء العالم.

4- مستوى التعليم :تبني الدول للمعايير الدولية يتطلب أن يكون لديها نظام تعليمي يوفر خريجين مؤهلين، وقادرين على فهم وتفسير وتطبيق تلك المعايير بالإضافة إلى توافر مؤسسات تدريب متخصصة، لديها البرامج التدريبية الحديثة.

5- النظام القانوني :تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتطلب وجود بنية قانونية توفر غطاء يضمن إلزام الشركات بتبني تلك المعايير، فأي دولة ترغب في تبني المعايير ينبغي عليها تهيئة نظامها القانوني لجعله قادراً على فرض الالتزام بتبني تلك المعايير.

6- العوامل السياسية :تعد المعايير المحاسبية نتاجا للعوامل السياسية حيث تعكس حالة التوزان بين المنطق العلمي والممارسة العملية، والمستوى الاقتصادي والحريات السياسية تعد من العوامل الأساسية لتطور الممارسات المحاسبية؛ وتأتي أهمية العوامل السياسية أيضاً من أن قرار تبني يصدر من الحكومة أو من الهيئات السيادية في الدولة، أو في المنطقة مثل حالة الاتحاد الأوروبي، وبالتالي فكلما كان النظام السياسي في الدولة يميل نحو الديمقراطية كلما زاد الاتجاه نحو تبني المعايير

7- الانفتاح على العالم الخارجي: كلما زاد انفتاح اقتصاد الدولة على العالم الخارجي، كلما زادت الضغوط الخارجية التي يتعرض لها الاقتصاد، وزاد مستوى نمو هذا الاقتصاد، ويعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من

أهم الوسائل لمواجهة تلك الضغوط، حيث إنه يسهل من عملية الوصول إلى الأسواق العالمية للشركات التي تستخدم تلك المعايير في إعداد تقاريرها المالية المنشورة.

سابعا: صعوبات تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS :

هناك مجموعة من الصعوبات أو المعوقات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية، يمكن إيجاز بعضها فيما يلي:[12]

- اختلاف البيئة و الثقافة المأخوذة بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية (تأثرها بوجهة النظر الأمريكية و البريطانية(، حيث أن هذه الأخيرة وجهت أساسا لتنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة؛
- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع المعايير المحاسبية الدولية في بعض الدول؛
- ضعف اقتصاديات بعض الدول و بالتالي انصرافها عن الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية؛
- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول عند إعداد تقاريرها المالية؛
- ارتباط تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية مع ضرورة تعديل القوانين و التشريعات المحلية المطبقة في الدول، الأمر الذي يطرح سيادة الدولة في وضع القوانين المطبقة على أراضيها؛
- صعوبة الالتزام بمعايير دولية تتميز بتعقدها و ارتفاع تكلفتها التي تضاف إلى كافة الضغوطات البيئية المحلية التي تواجهها المؤسسات؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير (صعوبة فهم المعايير في الدول النامية)؛
- اختلاف اللغة، و هذا بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير نحو تنافي جانبا من مشكلات اللغة، كأن تعد المؤسسات الصناعية و التجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها أغلب سكان العالم؛
- اختلاف درجات النمو الاقتصادي، فكلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادة درجة نمو مؤسساتها، و بالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات، و تكون أقل بالنسبة للدول النامية.

خلاصة المحور الأول:

يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية كآلية عمل جديدة لمعالجة القضايا المحاسبية الدولية والمحلية، وتلبية الاحتياجات اللازمة لمستخدميها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، قد ساهم في إزالة الاختلافات في معالجة الأحداث الاقتصادية من الناحية المحاسبية، وتوحيد المبادئ والممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم من أجل الحصول على معلومات مالية موحدة والتي توفرها مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية.

إن المجهودات التي تم القيام بها من طرف الهيئات والمنظمات الدولية المحاسبية والخبراء المحاسبين وكل الفاعلين في العمل المحاسبي قد ساهمت بشكل كبير في توفير معايير محاسبية دولية سمحت بتسهيل حركة انتقال رؤوس الاموال، وتوسيع الاستثمارات الدولية، وتطوير المعاملات المالية الدولية، بالإضافة إلى مرافقة هذه التطورات العلمية والتكنولوجية في تسيير المؤسسات الدولية من خلال تكييف المعايير وتعديلها و البحث عن معايير جديدة تواكب هذه التغيرات وتحسين شفافية الممارسات المحاسبية.

قائمة مراجع المحور الأول:

[1] حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2011، ص ص(23-26).

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة " منظور التوافق الدولي"**، ج1، دار النشر القاهرة، 2005، ص 365.

[3] سعود جايد مشكور، **المحاسبة الدولية " بالإنجليزية والعربية"**، ط2، دار النشر الميزان، العراق، 2014، ص ص(35-36)

[4] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص23.

[5] بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية " دراسة تطبيقية"**، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012-2013، ص ص(4-5).

[6] محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2013، ص63.

[7] IFRS FOUNDATION ,[on line], Available to: https://www.ifrs.org/issued-standards-of-standars/, consult to: 06/08/2020

[8] فتيحة بكطاش، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة "حالة الجزائر"** ، أطروحة دكتوراه علوم، شعبة علوم التسيير، جامعة الجزائر(3)، 2010-2011، ص ص (101-110).

[9] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.

[10] أمجد فاروق محمود، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS** ،الرياض، السعودية، 2018، ص11.

[11] مُحَمَّد أبو القاسم زكريا، سعاد عياش علي امعرف، **أثر تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على تعزيز خصائص المعلومات المحاسبية** ، مجلة علمية محكمة، العدد الأول، مجلة دراسات محاسبية، ليبيا، 2018، ص ص(332-334).

[12] آيت مُحَمَّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة (2010-2013)**، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2014/2013، ص ص (131-132).

المحور الثاني:

أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد:

لا شك أن الممارسات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسات تؤثر وتتأثر بصفة كبيرة وباستمرارية على البيئة المحيطة بها، وبالتالي فإن فهناك توجه كبير من قبل الهيئات الدولية في المجال بالعمل على إعداد وصياغة معايير محاسبية دولية تساهم في تنظيم العمل المحاسبي للمؤسسات.

وبما أن التطورات التي شهدها العالم في مختلف النواحي الاقتصادية والمالية والتكنولوجية فقد أدت بمستخدمي القوائم المالية إلى الحاجة إلى معلومات شفافة واضحة، وتساعد على اتخاذ قرارات رشيدة، ف من خلال العمليات المختلفة والأنشطة الدولية ، أصبح من الضروري للشركات الدولية استخدام لغة موحدة بهدف تسهيل إعداد القوائم المالية من أجل حماية ومراقبة أموال المساهمين في مختلف الشركات والفروع الدولية.

وبالتالي فاستخدام المعايير المحاسبية الدولية جاء نتيجة ضغوطات دولية وهيئات مهنية لمساعدة المحاسبة المالية من أجل تطويرها وجعلها آلية جيدة في تلبية مختلف الاحتياجات التي تسهم في توفير معلومات مالية للأطراف المستفيدة والتي تمتاز بجودة وشفافية مخرجاتها المالية والمتمثلة في التقارير المالية الدولية التي تصدرها المؤسسات الدولية.

أولا: الحاجة إلى وجود المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

من العوامل التي ساعدت على وجود معايير محاسبية دولية، نجد منها ما تعلق بالفكر المحاسبي:

1- الحاجة إلى وجود اطار فكري متكامل للمحاسبة : إن عجز الاطار الفكري للمحاسبة عن تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات من المعلومات الضرورية والتي تقدم اجابات قاطعة بالنسبة لكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب، وخلوه من توجيهات يمكن الاعتماد عليها في مواجهة أي مستجدات أو تطورات في العمل المحاسبي، يمكن أن يفتح المجال بصورة أوسع للاجتهاد الشخصي من جانب المحاسب، فمثلا لا نجد في الاطار الفكري للمحاسبة اجابات محددة لأسئلة كثيرة مثل:[1]

- مشكلة التغير في مستويات الأسعار
- قياس العمليات الغير الملموسة
- قياس الموارد البشرية
- قياس درجة عدم التأكد في القياسات المحاسبية
- تحديد درجة الخطأ في القياس المحاسبي
- قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي

حيث أن عدم اكتمال الاطار الفكري للمحاسبة له آثار سلبية على القوائم المالية، ولعل أهم اثر سلبي هو أن هذه القوائم المالية ليس لديها القدرة على التنبؤ ومعلوماتها تكون مضللة في كثير من الأحيان.

وبالتالي يمكن القول أن الاطار الفكري للمحاسبة يمتاز بأوجه القصور التالية:

- يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والاعراف والتقاليد التي لا تستند إلى تأصيل علمي
- يفتقر إلى الاتساق المنطقي وذلك نظرا للتعارض القائم بين كثير من العناصر
- يفتقر إلى الاكتمال الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة

2- الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية: يثير الخلاف حول مدى الحاجة إلى التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، إلا أن الرأي الغالب في هذا الاتجاه يعتمد على نقطة جوهرية مفادها أن ادارة المؤسسات لديها دائما الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة لاختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلائمها دون تدخل خارجي، في حين هناك من يرى أن التدخل الخارجي بالنسبة

لإدارة المؤسسات في مجال تنظيم السياسات المحاسبية هو ضمان حد أدنى من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع بهدف زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة.

ومن أجل محاولة إزالة هذا الخلاف حول تنظيم السياسة المحاسبية للمؤسسة تطلب الوقوف على بعض القضايا الأساسية والمتمثلة فيما يلي:[2]

- مراعاة اصدار معايير محاسبية لا تؤدي إلى المبالغة في انتاج معلومات محاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية لمستخدميها، وذلك في ضوء تحديد حجم الطلب الحقيقي على هذه المعلومات
- مراعاة عدم استفادة بعض فئات المجتمع على حساب البعض الآخر، وذلك في ظل المساواة وتحقيق العدالة في الافصاح لجميع الفئات المستفيدة منه
- مراعاة الآثار الاقتصادية التي يمكن أن يخلفها التنظيم من حيث حسن توزيع وادارة الموارد الاقتصادية للمجتمع
- دراسة البعد الاقتصادي المناوئ الذي يمكن أن يحدث نتيجة اندفاع البعض الى اتباع هذا السلوك كرد فعل عندما يتم وضع معيار معين

بالإضافة إلى وجود أبعاد أخرى للتنظيم المحاسبي غير الابعاد الاقتصادية وهي أبعاد تتعلق بالأطراف التي تتأثر بعملية التنظيم المحاسبي وهما:

- المؤسسة ممثلة بإدارتها حيث تقع عليه مسؤولية قانونية إلى جانب المسؤولية المهنية المتعلقة بإعداد وتوصيل التقارير المالية؛
- المراجع الخارجي حيث تقع عليه مسؤولية مهنية تتعلق بالتحقق من مدى اتفاق التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحليل وفحص كافة الأمور وتحليل المخاطر التي تنطوي عليها تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وباستخدام طرق ومعايير مسموح بها بديلة؛
- المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية حيث يتوجب عليهم تحليل هذه التقارير المالية والوقوف على ما تنطوي عليه من مؤشرات ودلالات تدعم قراراتهم وتقدم لهم التغذية العكسية اللازمة.

3- المشاكل المتعلقة ببناء النظرية المحاسبية: تواجه عملية بناء نظرية المحاسبة مشكلات متنوعة أهمها:[3]

- مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة .فكل يعرفها حسب رؤيته الخاصة لها، وفهمها لدورها . وهذا يعني غلبة الطابع الذاتي لمفهوم المحاسبة على مفهومها العلمي .ولعل أكبر دليل على ذلك الخلط الكبير بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي.
- مشكلة تحديد المدخل المناسب لبناء النظرية .المدخل يتمثل بالفكرة الأولية التي يتم تبنيها قبل بدء عملية البحث عن الحقائق، والتي تضبط العمل في كافة مراحله وتوجهه خدمة لها .فالمدخل بذلك يطبع النتائج بطابعه .يعبر المدخل عن تصورات أولية ورؤى خاصة بالباحث حول دور النظرية ووظائفها ومكوناتها الخ .والمداخل التي تم تبنيها حتى الآن تتسم بالبساطة وأحادية الرؤية بدلا من شموليتها.
- مشكلة تحديد المنهجية العلمية المناسبة لبناء نظرية المحاسبة .المنهج العلمي يستوجب تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة لكل معرفة علمية .وهو يتناول مسألة كيف يمكن الوصول إلى الحقائق التي تشكل محتويات النظرية، أو كيف يمكن كشفها .أنه يمثل الخطوات والمراحل والأعمال الواجب انجازها للوصول إلى تلك الحقائق؟ إن النتائج المرجوة من عملية بناء النظرية تختلف باختلاف تلك الخطوات والمراحل أي باختلاف المنهج المستخدم .فإذا رسمت تلك الخطوات والمراحل في تسلسلها والأدوات المستخدمة فيها بشكل غير منطقي، أي حسب رغبات الباحث والفلسفة التي يتبناها مسبقا لكشف الحقائق، فإن النتائج التي هي مكونات النظرية لن تكون علمية.

4- المشاكل المتعلقة بتطبيق المحاسبة الدولية:

واجهت العديد من الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات العديد من المشاكل عند استخدامها المحاسبة الدولية منها تعدد المبادئ المحاسبية المحلية والاقليمية، حيث لا تستطيع أن تخطط وتراقب أو تعد قوائمها المالية في ظل عشرات المبادئ المحاسبية وفي ظل عشرات العملات النقدية والاجنبية التي تسجل بها عملاتها.

ويمكن تقسيم المشاكل التي تعاني منها المحاسبة الدولية فيما يلي:[4]

4 1 المشاكل الداخلية: تواجه الشركات الدولية العديد من المشاكل المحاسبية الداخلية ومنها:

أ- أسعار التحويل بين الفروع الدولية: ان عدم اعتماد معيار أو مؤشر مقبول لتسعير التحويلات بين الفروع من شأنه أن يؤدي إلى مشاكل محاسبية تنعكس سلبا على المحاسبة الدولية مثل صعوبة التنسيق الكامل للموارد المتاحة بأسعار تحويل على المستوى الدولي، بالإضافة إلى علاقة مشكلة النقد بسعر التحويل خاصة في

الشركات التي لا توجد فيها علاقة بين مدخلات ومخرجات النقد.

ب- إدارة مخاطر أسعار الصرف: تتعرض معظم الشركات الدولية إلى مخاطرة أسعار الصرف التي تتجسد في الخسائر المرتبطة بتغيرات أسعار صرف العملات النقدية سواء المحلية منها أو الاجنبية، لذلك تجد هذه الشركات باستخدام المحاسبة الدولية صعوبة في تحديد مصادر الخطر وتقييم حالة الخطر ومدى تأثيرها على استراتيجيتها المالية، نظرا لعدم وجود معايير محاسبية دولية تعتمد عليها هذه الشركات من أجل تغطية مخاطرة أسعار الصرف.

ج- التخطيط المالي: يتميز التخطيط المالي في الشركات الدولية بالصعوبة من حيث التخطيط والتنفيذ نظرا لاختلاف أهداف واتساع نطاق الشركات الدولية عن الشركات المحلية، بالإضافة إلى اختلاف طبيعة البيئة الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية، علاوة على ذلك هناك أسباب أخرى مثل عدم القدرة على تكوين رأس مال ثابت في الشركات المحلية.

لذلك فإن هذه الاسباب الخاصة بالتخطيط المالي يمكن أن تنعكس على المحاسبة الدولية التي تعنى هي الأخرى بعملية التخطيط المالي لهذه الشركات.

د- تقييم الاداء: يقصد بتقييم الأداء المقاييس أو المعايير التي يتمكن المدقق بواسطتها من أن يقيم العمل الذي قام به من خلال المؤشرات المالية ومؤشرات الربحية والمؤشرات الاقتصادية وغيرها، وقد يصعب تقييم الأداء في الشركات الدولية بسب المشاكل العديدة والتي من أبرزها المشاكل الادارية، ومشكلة الاستثمار، ومشكلة أسعار التحويل، ومشكلة الضرائب وغيرها.

إن هذه المشاكل تنعكس على تقييم الأداء وصعوب قياسه، ولو أخذت العوامل المحلية بعين الاعتبار لأصبحت عملية مقارنة الاداء صعبة للغاية ولابد من توفر من معايير محاسبية دولية كفؤة لحل هذه المشكلة.

4 2 **المشاكل الخارجية:** تواجه الشركات الدولية العديد من المشاكل المحاسبية الداخلية ومنها:

أ- ترجمة العملات النقدية الأجنبية: تواجه المحاسبة الدولية مشاكل عديدة منه نوع وحدة القياس المستخدمة حيث أن الوحدات النقدية بالعالم كثيرة ومتنوعة ومتغيرة القيم، لذلك تعترض الشركة مشكلتين رئيسيتين الأولى كيفية الاتفاق على العملة النقدية الاساسية، فالمشكلة هنا تظهر في كيفية اختيار العملة النقدية في عملية التقييم، والثانية في كيفية ترجمة التقارير المالية في ظل العملة النقدية الأساسية، حيث أن ترجمة التقارير المالية يقصد بها عملية التحويل على الورق فقط دون حدوث استبدال فعلي، فالمشكلة هنا تظهر في كيفية اختيار

سعر التحويل الواجب استخدامه في عملية الترجمة ؛ وبذلك فإن هذه المشكلة تأثير كبير على المحاسبة الدولية، وتحتاج إلى مناقشة واصدار معيار محاسبي دولي مناسب لمعالجة هذه المشاكل المحاسبية.

ب- نظم الضرائب المختلفة: ان اختلاف النظم الضريبية للدول له تأثير كبير على محاسبة الشركات الدولية من حيث مكان الاستثمار وكيفية التسويق وأسعار التحويل بين الفروع، بالإضافة إلى أسعار التحويل المستخدمة في ترجمة القوائم المالية.

وتعد مشكلة الضرائب من المشاكل الكبيرة والمؤثرة على الشركات المتعددة الجنسيات خاصة فيما يتعلق بالمشاكل الدولية في مجال الضرائب والقوانين الدولية التي تتسبب في ظهور مشاكل أخرى.

ج- التضخم الاقتصادي: عند اعداد القوائم المالية الموحدة تواجه مشكلة المحاسبة عن تغير القدرة الشرائية للنقود، فمثلا هل يجب استخدام الرقم القياسي للأسعار المستخدمة في بلد الشركة القابضة أو الرقم القياسي المستخدم في البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة وذلك عند ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة؛ وهناك مشكلة أخرى ناجمة عن التغير في الأسعار وهي هل يتم اعداد القوائم المالية بشكل يعكس التغير بالأسعار أولا ثم تترجم القوائم المالية من عملة الشركة التابعة إلى عملة الشركة القابضة، أو أنه تتم عملية ترجمة القوائم المالية أولا ثم يعاد اعداد القوائم المالية بشكل يعكس التغير في الأسعار .

إن النتائج المترتبة عن اختيار البديل الأول تختلف عن نتائج تطبيق البديل الثاني خاصة مع اختلاف المعايير والطرق المحاسبية المستخدمة في كل بلد واختلاف معدلات التضخم الاقتصادي في بلدان العالم.

د- نظم المعلومات والاتصال: يعد نظام المعلومات من المشاكل الرئيسية بسبب حاجة الشركات الدولية لعدد كبير من البيانات المطلوبة، وقد تتجلى الأهمية البالغة لنظم المعلومات حال اندماج الشركات مع بعضها البعض، وهنا لابد من وجود أسس وطرق لكي يتم دمج الشركات مثل تجميع القوائم المالية ومحتواها، مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية في معالجة البيانات.

ثانيا: تدويل علم المحاسبة:

إن الطبيعة الدولية التي اكتسبها علم المحاسبة أدى إلى ضرورة الحاجة إلى وجود معايير محاسبية دولية، حيث أن العوامل التي ساهمت بشكل كبير إلى تدويل علم المحاسبة هي كالتالي:[5]

1- اكتساب المحاسبة صفة التخصص العلمي: أضحت المحاسبة تخصصا علميا كالطب أو القانون .....الخ بعد أن كانت مجرد قواعد عامة، إذ يتطلب الحصول على شهادة في المحاسبة أو مزاولة المهنة اجتياز امتحانات محددة كامتحانات الحصول على شهادة جامعية في المحاسبة أو امتحانات الترخيص

للمحاسبين القانونيين، ومن المعروف أن العلوم دولية بطبيعتها حيث تنتشر في معظم دول العالم، وبذلك أصبح للمحاسبة كعلم صفة الدولية.

2- الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية: بما أن التجارة الدولية وعمليات الشركات الدولية والاستثمارات الاجنبية وعمليات أسواق المال الدولية تشتمل على استخدام عملات أجنبية، مما ينجم عنه مشاكل تحويل العملات الأجنبية وتغير أسعار صرف هذه العملات، ومشاكل اعداد القوائم المالية المجمعة للشركات الزميلة والتابعة وغيرها من المشاكل الأخرى مما يدفع إلى تدويل المحاسبة.

3- طبيعة الماضي التاريخي لنشأة المحاسبة: يعتبر التطور التاريخي للمحاسبة هو تاريخ دولي كون أن ظهور القيد المزدوج وانتقاله من المدن الايطالية في القرنين الرابع عشر والخامس عشر نحو ألمانيا وفرنسا وهولندا، ومنها إلى بريطانيا التي كان لها تأثير كبير على المحاسبة في القرنين السابع عشر والثامن عشر لهيمنتها على الاقتصاد العالمي في تلك الفترة، وانتقل هذا التأثير إلى شمال أمريكا ودول الكومنولث، كما انتقل تأثير الأنظمة المحاسبية الامريكية إلى ألمانيا واليابان وبعض الدول النامية، وبالتالي فالإرث المحاسبي هو ارث دولي.

ثالثا: الحاجة إلى توفير المعلومات المالية لترشيد القرارات المالية:

ظهرت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية دولية في إعداد التقارير المالية، نتيجة التطورات الدولية التي شهدها العالم، خاصة عولمة الاقتصاد العالمي، وتدويل عالم المال والأعمال، ليتماشى مع استراتيجيات الدول في استقطاب الاستثمارات الخارجية، من خلال العمل على توحيد العمل المحاسبي وتقليل الفروقات المحاسبية بين الدول، وبالتالي ضرورة توفير المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي القوائم المالية، والتي يكون لها أثر كبير في اتخاذ وترشيد القرارات المالية للمؤسسة، سواء من الناحية الاستثمارية أو التشغيلية أو التمويلية.

1- الحاجة إلى لتلبية احتياجات مستخدمو القوائم المالية

لأن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها، فإن هناك اهتماما كبيرا بصياغة المعايير المحاسبية المنظمة للممارسة المحاسبية؛ ولما كان لدى مستخدمي القوائم المالية العديد من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من المعلومات التي تحتويها تلك القوائم؛ ولمواجهة هذه الاحتياجات وللوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكولة لهم ، قام المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وبحيث تصور هذه القوائم بصورة عادلة وواضحة وكاملة المركز المالي ونتائج عمليات المؤسسة، وعند إعدادهم للقوائم المالية ، يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز وأخطاء التفسير وعدم الدقة والغموض ، ومن أجل تقليل هذه المخاطر ، حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظري يحظى بالقبول العام وتتم ممارسته على

نطاق واسع ، فبدون هذا الهيكل النظري سيقوم كل محاسب أو مؤسسة بوضع الهيكل النظري الخاص بها واستخدامه في المتبعه، على أن يقوم مستخدمو القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة والتقرير المالي لكل مؤسسة على حدى، وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والاجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، وهي تلك المبادئ التي تحظى بتأييد رسمي ظاهر من المنظمات المهنية العالمية المسئولة عن مهنة المحاسبة حيث يشير مصطلح" المتعارف عليها "إما إلى قيام جهة تنظيم محاسبي عالمي-أو أكثر من جهة -ذات سلطة بوضع هذه المبادئ والمعايير والتفسيرات، أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع؛ و رغم أن هذه المبادئ والممارسات قد أثارت كثيرا من الجدل والانتقاد، فإن أغلب المحاسبين وأعضاء مجتمع المال والأعمال ينظرون إليها باعتبارها المعايير والاجراءات التي ثبتت فائدتها على مدار الزمن.[6]

2- **ترشيد القرارات المالية:** يهدف تطبيق كل الشركات في العالم مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية، وتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة والملائمة والتي تحقق الثقة من قبل المستثمرين، وترشد قراراتهم الاستثمارية والتمويلية للمستثمرين الحاليين والمحتملين من خلال توفير ما يلي:[7]

- توفير المعلومات المحاسبية التي تبين التوقعات المستقبلية لأرباح الشركة، وتساعد في تقييم أداء هذه الشركة خلال الفترة المعدة عنها التقارير والقوائم المالية، وبما يساعد متخذي القرارات الاستثمارية على إجراء التعديلات اللازمة على توقعاتهم وتقدير درجة المخاطرة وعدم التأكد؛
- توفير المعلومات المحاسبية التي تبين حجم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، حيث يعتبر صافي هذه التدفقات مؤشرا على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخارجية وعلى تمويل احتياجاتها التشغيلية مما يؤدي إلى تحقيق الأرباح وبث الثقة لدى المستثمرين على مصير استثماراتهم؛
- توفير المعلومات المالية المفيدة التي تسمح بتقدير تحصيل الديون وإيرادات المبيعات، والمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية التي تؤثر في السير المالي بالإضافة إلى توفير معلومات حول تسيير الادارة؛

وبالتالي فتبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تجعل من القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة وموثوق فيها لاتخاذ أفضل القرارات سواء التمويلية أو الاستثمارية أو التشغيلية، والتي تسمح بحماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة، بالإضافة إلى حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية.

إن تبني هذه المعايير يعتبر كأسلوب لحل التضارب المحتمل في المصالح بين مختلف مجموعات المستخدمين التي لديهم إمكانية الوصول إلى حسابات أو تقارير الشركة المختلفة وتقلل من تباين في المعلومات بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة وفي الوقت المناسب، حيث تعتبر وسيلة لزيادة الشفافية المالية والقابلة للمقارنة وزيادة التدفقات الاجنبية والاستثمار بين الدول.

رابعا: اسهامات الهيئات والمؤسسات المالية الدولية في تبني المعايير المحاسبية الدولية:

إن ظهور الهيئات والمؤسسات الدولية والهيئات بحكم الغرض من وجودها وآليات عملها عبر مختلف دول العالم ساهمت بشكل كبير في الحاجة إلى البحث عن آليات حديثة في ميدان المحاسبة من أجل التسيير الأمثل لمصالحها وتشمل هذه الهيئات فيما يلي:

1- صندوق النقد الدولي (FMI): تبلورت فكرة إنشاء صندوق النقد الدولي أثناء مؤتمر عقدته الأمم المتحدة في يوليو 1944 في بريتون وودز بولاية نيوهامبشير الأمريكية. وكانت البلدان الأربعة والأربعين الحاضرة في المؤتمر تسعى إلى وضع إطار للتعاون الاقتصادي الدولي وتجنب تكرار التخفيضات التنافسية لأسعار العملات التي ساهمت في حدوث الكساد الكبير في ثلاثينات القرن الماضي. وتتمثل رسالة الصندوق الأساسية في ضمان استقرار النظام النقدي الدولي – أي نظام أسعار الصرف والمدفوعات الدولية الذي يمَكِّن البلدان ومواطنيها من إجراء المعاملات فيما بينها.

يعمل صندوق النقد الدولي على تعزيز الاستقرار المالي والتعاون في المجال النقدي على مستوى العالم. وفي هذا السياق، يعمل على تيسير التجارة الدولية، وزيادة توظيف العمالة والنمو الاقتصادي القابل للاستمرار، ويساعد في جهود الحد من الفقر على مستوى العالم. والصندوق تديره البلدان الأعضاء وعددها 189 بلدا، وهو في موضع المسؤولية أمامها.

ويتجلى دور الصندوق النقد الدولي في تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال جهود الصندوق المبذولة على غرار بنك التسويات الدولية والبنك الدولي وغيرها من الهيئات المعنية بوضع المعايير الدولية في مجالات مثل المحاسبة ومراجعة الحسابات، والإفلاس، والتنظيم والإدارة في قطاع الشركات، وتنظيم أسواق الأوراق المالية، ونظم الدفع والتسوية.

ولمساعدة الدول في تقدير مدى امتثالها للمعايير الدولية، بدأ خبراء الصندوق سنة 1999، بالتعاون مع حكومات البلدان المعنية، في إعداد تقارير قطرية تجريبية حول موضوع مراعاة البلدان للمعايير والمواثيق، مع التركيز أساساً على المجالات التشغيلية التي تهم الصندوق بشكل مباشر. وقد قامت بلدان عديدة بنشر هذه

التقارير على أساس طوعي.[8]

2- البنك الدولي (WB): تأسس البنك الدولي للإنشاء والتعمير في 1944 ثم أُطلق عليه فيما بعد البنك الدولي، واتسع نطاق عمله ليضم ضمن مجموعة من خمس مؤسسات إنمائية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً.. واستهدفت القروض التي كان يقدمها البنك الدولي في بدايته إعادة بناء البلدان التي دمرتها الحرب العالمية الثانية. وبمرور الوقت، تحول محور تركيز البنك الدولي من إعادة الإعمار إلى التنمية، مع التركيز على البنية التحتية مثل السدود وشبكات الكهرباء وشبكات الري والطرق. ومع إنشاء مؤسسة التمويل الدولية في 1956، أصبحت مجموعة البنك الدولي قادرة على تقديم القروض لشركات القطاع الخاص والمؤسسات المالية في البلدان النامية. وجاء مع إنشاء المؤسسة الدولية للتنمية في 1960 المزيد من التركيز على البلدان الأشد فقراً، في إطار التحول المطرد نحو استئصال شأفة الفقر، وهو ما أصبح الهدف الرئيسي لمجموعة البنك. وجاء إطلاق المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار، والوكالة الدولية لضمان الاستثمار بعد ذلك بمثابة إثراء لقدرة مجموعة البنك على ربط الموارد المالية العالمية باحتياجات البلدان النامية.

ويتجلى دور البنك الدولي في تبني معايير المحاسبة الدولية يقدم البنك الدولي من خلال المساندة للبلدان النامية من خلال برامج للمشورة بشأن السياسات، والبحوث والدراسات التحليلية، والمساعدة الفنية، كما يساعد في استنارة عمليات الاستثمار التي تقوم بها البلدان النامية نفسها. علاوة على ذلك، يدعم البنك بناء القدرات في البلدان التي يقدم لها الخدمات. ويقوم برعاية واستضافة أو المشاركة في العديد من المؤتمرات والمنتديات بشأن قضايا التنمية.[9]

3- منظمة التجارة العالمية (OMC):

تأسست منظمة التجارة العالمية عقب اتفاقية مراكش، في جانفي 1995م، خلفاً للاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة وأمانتها. وتتمتع المنظمة بعضوية دولية ويرأسها مؤتمر وزاري لجميع الأعضاء.

وفقاً لاتفاقية مراكش، يتمثل تفويض منظمة التجارة العالمية في ما يلي:

- توفير منتدى للمفاوضات؛
- تسهيل تنفيذ وتشغيل الاتفاقيات التجارية متعددة الأطراف؛
- إدارة آليات تسوية المنازعات؛
- الرقابة متعددة الأطراف للسياسات التجارية؛ و
- التعاون مع صندوق النقد والبنك الدوليين لتحقيق مزيد من الاتساق في وضع السياسات الاقتصادية

العالمية.

وقد أصدرت منظمة العالمية للتجارة في اجتماعها عام 1996 في سنغافورة بيانا أبدت فيه جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في اصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق وطالبت الدول الأعضاء في المنظمة بتبني تلك المعايير.

يعتبر كل من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التجارة العالمية بالإضافة إلى الوكالات التابعة للأمم المتحدة من أكبر المؤسسات التي كان لها دورا كبير في عولمة الاقتصاد في العالم والهادفة إلى تحويل الاقتصاد العالمي من نموذج التخطيط الموجه داخليا إلى نموذج التخطيط العالمي المبني على المصلحة المتبادلة بين الدول، كما اسهم ذلك في عولمة المحاسبة كأداة للتعبير عن الأحداث الاقتصادية بين الدول.[10]

وبالتالي ساهمت هذه الهيئات في التفكير لإيجاد آلية جديدة لتطوير العمل المحاسبي على المستوى الدولي من خلال معايير محاسبية دولية تحظى بالقبول العام وتساهم في تلبية احتياجات هذه المنظمات من المعلومات الضرورية عن الدول الأعضاء، والتحكم في مراقبة وحماية أموالها.

خامسا: دور التطورات الدولية في بيئة المال والأعمال في تبني المعايير المحاسبية الدولية:

إن التطورات الدولية في مجال المال والأعمال كان لها أثر مباشر في البحث عن آليات عمل محاسبية دولية تلبي رغبات الشركات المالية والاقتصادية في بيئة الاستثمار الأجنبي، ويمكن توضيح ذلك في العناصر التالية:[11]

1- الاستثمارات الأجنبية المباشرة: يتم الاستثمار الأجنبي عن طريق الشركات الدولية، وذلك بتحويل رؤوس الأموال من البلد الأم إلى دولة أخرى، وهذا بهدف توسيع أسواق هذه الشركات في بلدان مختلفة، وحتى يتم ترجمة هذه المعاملات ينبغي الاعتماد على محاسبة دولية، وبالتالي يكون لهذه الاستثمارات تأثير على تطوير المحاسبة الدولية بالبحث عن معايير دولية من أجل معالجة عمليات الصرف، وترجمة العملة الأجنبية، بهدف المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم الدولية.

2- الشركات الدولية: هي الشركات التي تباشر نشاطها في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات، أو الشركات المستثمرة فيها، أو الشركات التابعة ، وهي عادة تنتشر في أكثر من دولة ، بحث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، ولاشك أن انتشار هذا النوع من الشركات يتطلب وجود أنظمة محاسبية، ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين.

3- الاقتصاد الدولي: إن التقدم الموجود في الأسواق العالمية نتيجة التكتلات الاقتصادية الدولية، ووجود شركات عالمية متضامنة فيما بينها، بحيث تجمع شركاء مختلفين في الجنسية، بغية الوصول إلى تعظيم الأرباح،

وبالتالي هذه المعاملات بين مختلف الشركاء الاقتصاديين على المستوى الدولي يكون لها أثر على مجريات وطبيعة المحاسبة المستخدمة على المستوى الدولي.

4- **نظام النقد الدولي** : من خلال نظام أسعار الصرف وتدفق رؤوس الأموال والتعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات، ونتيجة لهذا النظام النقدي الدولي تحدث مشكلات أسعار الصرف وبالتالي فحل مثل هذه المشكلات يتطلب البحث عن معايير محاسبية دولية تقوم بمعالجة العمليات التي يفرضها النظام النقدي الدولي.

سادسا: الحاجة إلى تأهيل دولي في الممارسات المحاسبة:

إن توجه أغلب دول العالم نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والانفتاح على الاقتصاد العالمي، وتقديم التسهيلات المختلفة لجذب رؤوس الأموال عن طريق الشركات متعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية؛ الأمر الذي جعل هناك طلبا كبيرا على الخبراء الدوليين من حملة الشهادات وذوي الخبرة المهنية الدولية في المحاسبة والتحليل المالي والمراجعة وتدقيق الحسابات وإدارة المشاريع وغيرها.

وبالطبع فإن عدم توفر هذه الخبرات من حملة الشهادات يجعل هذه الشركات المتعددة الجنسيات، والمنظمات المالية الدولية وغيرها تستقبل الخبراء الدوليين من خارج الدول التي تعمل فيها الأمر الذي يفقد أبناء البلد التميز والحصول على أجور مرتفعة مقارنة باليد العاملة الأجنبية، وهذا بسبب عدم توفر وانتشار الوعي الكافي بأهمية التأهيل المهني الدولي.

ويعد التأهيل المهني الدولي في المحاسبة مكملا للجانب الأكاديمي، حيث يركز على تأهيل الفرد لاستخدام المفاهيم والقواعد في حياته العلمية لتكون ممارساته المهنية ترجمة سريعة لتلك القواعد والمفاهيم.

كما أن التأهيل العلمي في المحاسبة يعد ترجمة للمفهوم الحديث للإدارة وهو مفهوم الجودة الشاملة على مستوى الموظفين المتخصصين، بمعنى أن يكون الفرد قادرا على عمل ما هـ و مطلوب، ليتميز بقدرته على اتخاذ القرارات وتقديم النصائح في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة.

وبالتالي فإن التأهيل المهني الدولي يمنح الاطار العامل ليكون ملما بقواعد الاقتصاد والتسويق الدوليين والمعايير المحاسبية الدولية وقانون الأعمال الدولي فيما يخص العمل التجاري، كما يجعل الدارس خبيرا دوليا ملما بكل تفاصيل العمل الدولي والوطني في التخصص الذي يختاره، مع إلمامه بالقواعد الأساسية للتخصصات الأخرى والتي تمس عمله بشكل غير مباشر مثل دراسة بعض القضايا التي لم تكن المحاسبة التقليدية تهتم بها كعملية التوحيد المحاسبي العالمي، المعاملات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مشكلة الضرائب على المستوى الدولي.

كما أن التأهيل الدولي يمنح المتخصص جرعة مهنية تصل إلى الاحتراف الدولي ، بالإضافة إلى نشر في المجتمع ثقافة الادارة الحديثة، الأمر الذي يجعل المؤسسات الصغيرة والكبيرة أكثر خبرة في التعامل مع المعطيات الاقتصادية وإعداد خطط وموازنات المشاريع، وتجعل المجتمع قادرا على استيعاب أثر البعد الاقتصادي الدولي على المتغيرات الاقتصادية المحلية.

ومن جهة أخرى فإن التأهيل الدولي يشكل استثمار ا وطنيا هاما لما يحققه من عوائد مالية مختلفة تتمثل في تخفيض تكاليف استقدام خبراء أجانب وتوفير فرص عمل أكثر داخليا وخارجيا، وهذا ما يسمى بتحويل القوى العاملة البشرية إلى رأس مال أو استثمار اجتماعي قابل للتصدير.[12]

خلاصة المحور الثاني:

إن المجهودات الدولية المبذولة في معالجة القضايا المحاسبية وما نتج عنها من إيجاد وسيلة للتقليل من المشاكل المحاسبية التي تعاني منها الشركات الدولية في إطار عملها المحاسبي، من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي ساهمت بشكل كبير في تطوير الاطار الفكري للمحاسبة وتحسين تنظيم السياسات المحاسبية، وحل المشاكل المرتبطة المعاملات الدولية بين المؤسسات الدولية، بالإضافة إلى تقليل المخاطر المتعلقة بالتحيز وأخطاء التفسير وعدم الدقة والغموض.

كما أن أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية والحاجة إليها ساهم بشكل كبير في توفير المعلومات المالية الضرورية والمفيدة لأصحاب المصالح و العمل على توسيع شريحة واسعة من المستفيدين، بالإضافة إلى توفير معلومات تمتاز بالتنوع والشفافية والتي يتم عرضها في شكل قوائم وتقارير مالية في فترة معينة.

قائمة مراجع المحور الثاني:

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت،1990، ص (34-38).

[2] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية " اطار فكري وتحليلي وتطبيقي"**، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص67.

[3] سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، ط1، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص168.

[4] سعود جايد مشكور العامري، **المحاسبة الدولية " المشاكل المحاسبية ومعالجتها العملية"** ، ط 1، دار الكتب الوطنية، صنعاء، 2009، ص ص(37-46).

[5] عبد الحميد مانع الصبح، **المحاسبة الدولية " الاطار النظري والتطبيق العملي**، ط2، دار الكتاب، صنعاء، 2009، ص ص(35-36)

[6] سمية أمين علي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة** ، الجزء الأول، كلية التجارة، القاهرة، 2020، ص ص(4-5)

[7] ميمون إيمان، **دور تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد" دراسة حالة"** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016، ص ص(65-67).

[8] صندوق النقد الدولي، **لمحة عن صندوق النقد الدولي**، متاح على: https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance، تاريخ التحميل: 2020/08/03.

[9] البنك الدولي، **لمحة عن البنك الدولي** ، متاح على: https://www.albankaldawli.org/ar/about/what-we-do، تاريخ التحميل: 2020/08/06.

[10] رأفت حسين مطير، **المحاسبة الدولية**، ط1، جامعة غزة، غزة، 2008، ص 32

[11] شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي " حالة BP EXPLORATION LIMITED"**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص ص (21-22).

[12] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص ص (8-10).

المحور الثالث:

كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد:

تركز المعايير المحاسبية الدولية في بنائها وإعدادها على النظرية المحاسبية باعتبارها المصدر الرئيسي والدائم لها، أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصيغة العملية وجعل المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، أما الأعراف والمصطلحات المحاسبية فلها تأثير واضح بالنسبة لنوع من المعايير، حيث تتمثل إجراءات إصدار المعايير في تحديد الهيئات المهنية الدولية التي تشرف على مهمة تنظيم وبناء وإصدار المعايير، بالإضافة إلى توضيح الآليات التي يمكن تطبيقها من أجل متابعة المراحل التي يمر بها كل معيار قبل عملية الاصدار، كما يجب إظهار الاسس العلمية المستخدمة في تكوين وبناء المعايير من خلال تحديد المناهج العلمية التي تم الاعتماد عليها في كل مراحل إصدار هذه المعايير.

أولا: الهيئات الدولية لإعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

اهتمت عدة هيئات دولية بالمعايير المحاسبية الدولية، حيث نجد هيئات تساهم بإعطاء اقتراحات وحلول لمعالجة قضايا محاسبية معينة، ومنها من تقوم بإعداد هذه المعايير وتفسيرها وإعطاء فرص للمهتمين بالميدان المحاسبي من أجل المشورة وتوسيع النقاش والقيام بالبحوث والندوات والاجتماعات الدولية بغية الحصول على معلومات على أساسها يتم طرح معايير محاسبية تكون لها القدرة على إيجاد حلول محاسبية لمعالجة الأحداث الاقتصادية بمختلف أشكالها.

1 – لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC : International Accounting Standard Committee: تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في سنة 1973، من خلال اتفاقية وضعتها 10 هيئات محاسبية دولية، كندا، أمريكا، المكسيك، ايرلندا، بريطانيا، ألمانيا، هولندا، فرنسا، استراليا، واليابان، وارتفع عدد هذه الدول حيث كان مقر هذه اللجنة العاصمة البريطانية لندن، وفي سنة 1982 تكونت عضويتها من جميع هيئات المحاسبة المهنية تلك التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين. حيث ارتفع عدد هذه الدول إلى أكثر من 100 دولة سنة 2001.[1]

1–1 أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC: إن تأسيس هذه اللجنة جاء لتحقيق الأهداف التالية المندرجة في دستورها الداخلي من خلال ما يلي:[2]

- صياغة ونشر معايير محاسبية دولية للصالح العام يتم تطبيقها عند عرض القوائم المالية من أجل الترويج لها وقبولها ومتابعة تطبيقها على المستوى الدولي.
- العمل بشكل عام من أجل تحسين وتوافق التعليمات والمعايير والاجراءات المحاسبية ذات العلاقة بعرض القوائم المالية.

بالتالي يمكن أن يترجم على أنه هدف لتطوير مدخل عالمي عام لوضع المعايير المحاسبية غايته تحقيق توافق وتحسين المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي، والمستخدمة في إعداد القوائم المالية خدمة للصالح العام.

1–2 المراحل التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية : مرت معايير المحاسبة الدولية بخمس مراحل، و ذلك على النحو التالي[3]:

أ– مرحلة التأسيس :امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى 1989 و تم من خلالها واع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة و السياسات المحاسبية و الإفصاح المالي و غيرها .و في هذه

المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، و لم يكن هناك لجنة لتفسيرها، و تبعا لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها.

ب– مرحلة التطوير :استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 و فيها تم انجاز مشروع تطوير المعايير و اخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة للتقارير المالية، و هذا تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، و قد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل الممكنة لدى التطبيق.

ج– مرحلة المعايير الأساسية الشاملة :و قد انتهت هذه المرحلة في عام 1999 ، و فيها تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها و قبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي و يندرج تحت هذه المعايير، معايير تعالج مشكلة الأدوات المالية، اريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، و تدني قيمة الموجودات المحاسبية و معايير حول الزراعة و غيرها؛ و تم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير معايير المحاسبة الدولية.

د– مرحلة إعادة الهيكلة :و قد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 و جرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها و النهوض بمستوى الانجاز فيها.

ت– مرحلة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :بدأت هذه المرحلة في عام 2002 إلى الآن، وفيها تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و لكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال.

2– مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCB : تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من أربع هيئات، كل هيئة لها مهام تقوم بها سواء من حيث إعداد المعايير أو تفسيرها وشرحها، أو حتى من حيث تقديم النصح والارشادات والقيام بالمشاورات عند إعداد أو إلغاء أو تعديل معيار معين.

2– 1 مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB: International Accounting Standard Board: منذ أفريل 2001، تم إجراء تغييرات أساسية من أجل تعزيز استقلالية ومصداقية وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية، و تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية واستبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث نتج عنه انتقال إصدار معايير أخرى أطلق عليها اسم المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS بدلا من المعايير المحاسبية IAS التي سبق وأن أصدرتها وهي سارية المفعول.

كما تميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO)، في عام 2000

على قبول البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

يتمثل أهداف المجلس:

- العمل على تحقيق الجودة العالية، وزيادة شفافية المعايير وزيادة قبولها عالميا خصوصا من قبل المنظمة الدولية المشرفة على الأسواق المالية؛
- قابلية مقارنة المعلومات المالية؛
- مساعدة مستعملي المعلومات المالية في أسواق رأس المال في عملية اتخاذ القرار؛
- تعزيز وتشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- العمل بفاعلية مع مختلف هيئات المعايير الوطنية في العالم من أجل تطوير المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بموجب دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المسؤولية الكاملة عن جميع المسائل الفنية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما في ذلك:[4]

- السلطة التقديرية الكاملة في تطوير ومتابعة جدول أعمالها الفني، مع مراعاة بعض متطلبات التشاور مع الأمناء والجمهور؛
- إعداد وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بخلاف التفسيرات) ومسودات العرض ، باتباع الإجراءات القانونية المنصوص عليها في الدستور؛
- اعتماد وإصدار التفسيرات المعدة من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية.

2-2 مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSF: IFRS Foundation : تمت الموافقة على دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل أعضاء الهيئة السابقة لمؤسسة المعايير الدولية IFRS ، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، في اجتماع في أدنبره في 24 مايو 2000.

وفي اجتماعها في ديسمبر 1999 ، عينت اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات لجنة ترشيح لاختيار أول أمناء المنظمة. تولى الأمناء مناصبهم في مايو 2000 نتيجة للموافقة على الدستور.

وتم تشكيل الأمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) في 6 فيفري 2001. والتي تم تغيير اسمها سنة 2010 ، والتي أصبح تسمى مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IASCF ، حيث تتم مراجعة الدستور من طرف الأمناء كل خمس سنوات وهذا حفاظا على ضمان بقاء واستمرارية مؤسسة

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية صالحة للغرض.

في الآونة الأخيرة ، في أكتوبر 2018 ، وافق الأمناء على تعديل ضيق النطاق لدستور المؤسسة لتمديد ولاية رئيس مجلس الأمناء ونواب الرئيس حتى تسع سنوات كحد أقصى، مع الأخذ في الاعتبار أي فترة سابقة تم شغلها بالفعل كوصي ، نائب الرئيس أو الرئيس ، حسب مقتضى الحال ؛ كما وافق الأمناء على هذا التعديل للسماح بتعيين رئيس القيّم من بين الأمناء أو تعيينه خارجيًا. علما أن هذا التعديل على هذا الدستور دخل حيز التنفيذ في 1 ديسمبر 2018.[5]

وتتمثل مهام هذه اللجنة في تعيين أعضاء مجلس المعايير، والمجلس الاستشاري، ولجنة تفسيرات المعايير، ومتابعة فاعلية المجلس، حيث يتمثل دورها في ما يلي:

- تستعرض سنويا استراتيجية المجلس وتقييم فعاليتها؛
- الموافقة على ميزانية المجلس وضمان التمويل؛
- معالجة قضايا السياسة العامة بشأن المجلس، وتعزيز عمله دون التدخل في العمل الفني؛
- تنظيم وتحديد الاجراءات التنفيذية للمجلس ولجنة تفسير المعايير والمجلس الاستشاري للتوحيد.
- الموافقة على إدخال تعديلا على الدستور التي يقترحها المجلس الاستشاري للتوحيد.

وتسعى هذه اللجنة انطلاقا من دورها الرقابي بتطوير مجموعة المعايير المحاسبية موحد عالية الجودة، سهلة الفهم، قابلة للمقارنة عند إعداد القوائم المالية، كما أنها تهدف إلى تشجيع استعمال هذه المعايير وإحداث تقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية لنزع الفروقات الموجودة بين الدول.

2-3 لجنة تفسير التقارير المالية الدولية IFRIC : International Financial Reporting Interpretation Committee: جاءت هذه اللجنة في شهر مارس 2002، لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة SIC **standard interpretation committee**، حيث يتلخص عمل هذه اللجنة إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول المعايير المحاسبية، وحول معايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتولى مهمة IASB مهمة المصادقة على تفسيرات هذه الهيئة.

تتكون لجنة التفسيرات من أربعة عشر عضوًا لهم حق التصويت، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يجب على الأمناء اختيار أعضاء لجنة التفسيرات بحيث تضم مجموعة من الأشخاص يمثلون ، ضمن تلك المجموعة ، أفضل مزيج متاح من الخبرة الفنية وتنوع الأعمال الدولية وخبرات السوق في

التطبيق العملي لمعايير IFRS وتحليل البيانات المالية التي أعدت وفقا لمعايير IFRS. بالاضافة أن الاعباء المتعلقة بالتنقلات تتحملها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعمل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل دعم تطبيق معايير IFRS، حيث تبدأ مشاريع لجنة التفسيرات عادةً كتقديم. تم تصميم هذه العملية من أجل:

- تعمل اللجنة على السماح لأصحاب المصالح بتقديم المسائل المرتبطة بالعمل المحاسبي بغية دراستها والنظر فيها ؛
- أن تكون شفافة؛
- يتم النظر في جميع عمليات الإرسال المؤهلة في اجتماع عام.

بعد عرض المشاريع تقرر هذه اللجنة إذا ما كانت ستوصي بوضع المعايير لمعالجة المسألة محل الطلب؛ أو يتم رفضها وعدم القيام بذلك في الحالات التالية:

- غير ضروري عادةً لأنه من وجهة نظر لجنة التفسيرات، أن هذه المعايير توفر أساسًا مناسبًا للشركة لتحديد محاسبتها
- عدم وجود دليل على وجود مشكلة محاسبية واسعة النطاق؛ أو ليست ضيقة النطاق بدرجة كافية
- يمكن حل السؤال فقط كجزء من مشروع مجلس إدارة أكبر (وليس مشروعًا ضيق النطاق). بسبب إعطاء شرح مفصل عدم التوصية بوضع المعايير ،

كما أن كيفية معالجة هذه القضايا والمسائل المحاسبية يتم نشرها من قبل اللجنة في شكل قرارًا بجدول الأعمال للإبلاغ عن قرارها ، والذي قد يتضمن مواد توضيحية.[6]

2-4 المجلس الاستشاري IFRS Advisory Council:حل في مارس 2010 المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، محل المجلس الاستشاري للمعايير Standards Advisory Council، حيث يهدف هذا المجلس إلى تقديم النصح فيما يخص الأولويات ورزنامة العمل فيما يخص برامج وضع وتطوير المعايير، كما يوفر المجلس ملتقى للمؤسسات والمنظمات والأفراد المهتمين بإعداد التقارير المالية قصد تبادل الآراء وتوفير النصح حول القرارات ومقترحات جدول أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه مخول بإعلامه على انعكاسات المعايير المقترحة على مستخدمي القوائم المالية.

يقدم المجلس الاستشاري مشورة استراتيجية واسعة بشأن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الفنية جدول الأعمال وأولويات المشروع وقضايا المشروع المتعلقة بالتطبيق و تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والفوائد والتكاليف المحتملة لمقترحات معينة.

يعمل المجلس الاستشاري أيضًا بمثابة مجلس صوتي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ويمكن أن يكون كذلك تستخدم لجمع الآراء التي تكمل العملية التشاورية العادية. متي يفكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في إضافة مشاريع إما لمعايير جديدة أو رئيسية تعديلات على المعايير لبرنامج وضع المعايير ، فإنه يعرض مقترحات لهذه المشاريع لمجلس الشورى. كما يعرض المجلس الدولي لمعايير المحاسبة تحديثات للمجلس الاستشاري بشأن أبحاثه وأعماله الخاصة بوضع المعايير برامج.[7]

ثانيا: الهيئات الدولية الداعمة لإعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

1- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB): Financial Accounting Standards Board: يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عموما (GAAP).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

- هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية (SEC)؛
- معهد المحاسبين القانونيين والأمريكيين (AICPA)؛
- مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)؛
- مؤسسات أخرى مثل الجهات الاشرافية ودوائر الضريبة وغيرها

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): International Federation of Accountants: يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين المؤسسة العالمية لمهنة المحاسبة. تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) في عام 1977 ، ولديه أكثر من 175 عضوًا وشريكًا في أكثر من 130 دولة ومنطقة اختصاص ، يمثلون أكثر من 3 ملايين محاسب يعملون في الممارسة العامة والصناعة والتجارة والحكومة والأكاديميات.

حيث يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تدعيم تطوير واعتماد وتنفيذ معايير دولية عالية الجودة في الميداني المحاسبي، بالإضافة إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى الدولي وهذا بإعداد واصدار معايير دولية عالية الجودة في ميدان التدقيق ، مع تشجيع تطوير الممارسات المحاسبية ومرافقتها.[8]

3- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO): International Organization of Securities Commissions: تأسست المنظمة سنة 1983 والذي مقرها بالعاصمة مدريد بإسبانيا، حيث بلغ عدد أعضائها 226، وتنظم عضويتها أكثر من 95٪ من أسواق الأوراق المالية العالمية في أكثر من 115 ولاية قضائية. يشكل منظمو الأوراق المالية في الأسواق الناشئة 75٪ من عضويتها العادية.

هي المنظمة الدولية التي تنظم الجهات المنظمة لعمل الأسواق المالية الدولية، ومعترف بها كمحدد للمعايير الدولية لقطاع الأوراق المالية. كما تقوم هذه المنظمة بتطوير وتنفيذ وتعزيز الالتزام بالمعايير المعترف بها دوليًا لتنظيم الأوراق المالية. وهي تعمل بشكل مكثف مع G20 ومجلس الاستقرار المالي (FSB) على جدول أعمال الإصلاح التنظيمي العالمي.

وتهدف هذه المنظمة إلى التعاون في تطوير وتنفيذ وتعزيز الالتزام بمعايير التنظيم والإشراف والإنفاذ المعترف بها دوليًا والمتسقة من أجل حماية المستثمرين والحفاظ على أسواق عادلة وفعالة وشفافة والسعي لمعالجة المخاطر النظامية ؛

كما تهدف المنظمة تعزيز حماية المستثمرين وتعزيز ثقة المستثمرين في نزاهة أسواق الأوراق المالية ، من خلال تعزيز تبادل المعلومات والتعاون في الإنفاذ ضد سوء السلوك والإشراف على الأسواق ووسطاء السوق؛

و تبادل المعلومات على المستويين العالمي والإقليمي حول تجارب كل منهم من أجل المساعدة في تطوير الأسواق ، وتعزيز البنية التحتية للسوق وتنفيذ اللوائح المناسبة.[9]

وبالتالي فإن المنظمة تقوم بالتنسيق مع مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال تشجيع وتعزيز جودة المعايير وهذا بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية لكل الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.

4- منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي: Organization for Economic (OECD) Co-operation and Development: تأسست هذه المنظمة سنة 1961 والذي مقرها بباريس حيث توفر في الميدان الاقتصادي إطارًا للتفكير والمناقشة ، استنادًا إلى أبحاث السياسات والتحليلات التي تساعد الحكومات على صياغة السياسة التي قد تؤدي إلى اتفاق رسمي بين الحكومات الأعضاء أو يتم التصرف فيها في المنتديات المحلية أو غيرها من المحافل الدولية.

تتكون طريقة عمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من عملية فعالة للغاية تبدأ بجمع البيانات وتحليلها وتنتقل إلى المناقشة الجماعية للسياسة ، ثم اتخاذ القرار والتنفيذ.

وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية كما وتقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية . ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية .كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية[10].

ثالثا: مسار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

يتم تطوير المعايير الدولية من خلال نظام رسمي لأسلوب وإجراءات العمل والتشاور الدولي على نطاق واسع، ويقع على عاتق مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولية كاملة عن جميع الأمور الفنية للمجلس، بما في ذلك إعداد وإصدار المعايير الدولية ومسودات العرض والموافقة النهائية على التفسيرات التي تطورها لجنة تفسيرات المعايير الدولية، كما أن للمجلس حرية التصرف الكاملة في تطوير وإتباع جدول أعماله الفني.

وتشمل الإجراءات المناسبة عادة الخطوات التالية:[11]

- يطلب من موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية تحديد ومراجعة وإثارة مواضيع قد تحتاج إلى انتباه المجلس ، وتتم مناقشات المجلس للمشاريع الممكنة وقراراتها الخاصة بتبني مشاريع جديدة في اجتماعات عامة للمجلس، وقبل التوصل إلى هذه القرارات يقوم المجلس بالتشاور مع اللجنة الاستشارية للمعايير بشأن بنود جدول الأعمال المقترحة وتحديد الأولويات.
- عند إضافة بند إلى جدول أعماله يقرر المجلس ما إذا كان سيقوم بالمشروع لوحده أو بالاشتراك مع جهة أخرى واضعة للمعايير.
- عند النظر في طبيعة المشاريع ومستوى الاهتمام بين المشاركين من الممكن أن ينشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة عمل.
- بالرغم من أن ورقة النقاش ليست خطوة إجبارية في أسلوب وإجراءات المجلس فإن المجلس ينشر عادة ورقة نقاش على أنها أول نشرة له حول أي مشروع جديد، وتشمل عادة ورقة النقاش نظرة عامة شاملة للموضوع والأساليب الممكنة لتناول الموضوع والآراء الأولية لأصحاب الموضوع أو المجلس ودعوة لإبداء الملاحظات ، وإذا قرر المجلس حذف هذه الخطوة فإن عليه بيان أسباب ذلك.

- يقوم المجلس بمراجعة كتب الملاحظات التي يتم استلامها ونتائج المشاورات الأخرى ، وكوسيلة لإجراء المزيد من الاستكشاف للمواضيع وطلب مزيد من الملاحظات والاقتراحات يمكن للمجلس إجراء زيارات ميدانية أو الإعداد لجلسات استماع عامة واجتماعات مائدة مستديرة.
- يتم تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية أثناء اجتماعات المجلس التي تتم علنا ، وبعد حل المواضيع الناجمة من مسودة العرض ينظر المجلس فيما إذا كان عليه عرض آية مقترحات معدلة من أجل ملاحظات الجمهور ، وعندما يقتنع المجلس أنه توصل إلى استنتاج بشأن المواضيع الناجمة من مسودة العرض فإنه يصدر تعليمات للموظفين لصياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ، ويجب أن يوافق على هذا المعيار على الأقل تسعة من أعضاء المجلس ، ويرافق المعيار أساس الاستنتاجات، وهو يشمل آية آراء معارضة يبديها أعضاء المجلس الذين صوتوا على هذا المعيار.

إن نشر مسودة عرض خطوة إجبارية في أسلوب العمل ، ويتم تطوير مسودة عرض أثناء اجتماعات المجلس التي تكون علنية ، وهي تتضمن إنجاز المجلس وتوصله إلى قرارات بشأن المواضيع على أساس أبحاث وتوصيات الموظفين، وكذلك الملاحظات من آية ورقة نقاش والاقتراحات المقدمة من اللجنة الاستشارية للمعايير ومجموعات العمل وواضعي الأنظمة والناجمة من جلسات التعليم العام التي يعقدها المجلس ، ويجب أن يوافق على مسودة العرض على الأقل تسعة أعضاء من المجلس، ويرافق مسودة العرض أساس الاستنتاجات وهو يشمل آية آراء بديلة يبديها الأعضاء المعارضون في المجلس.

رابعا: مسار إعداد تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

تمر تفسيرات التي تعدها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بستة مراحل نوجزها فيما يأتي:[12]

1- تحديد القضايا: تقع مسؤولية تحديد القضايا أولا على عاتق لجنة التفسيرات من خلال أعضاءها والملاحظين التابعين لها، كما يشجع كل من معدي التقارير المالية والمدققين وأي أطراف أخرى لها اهتمام بإعداد التقارير المالية في تحديد القضايا الواجب إعطاء تفسيرات حولها، خصوصا عندما يلاحظون أن هناك اختلاف في المعالجات المحاسبية لنفس الظواهر الاقتصادية ، أو إذا رأوا أن هناك شكوك حول ملاءمة معالجة محاسبية وكذلك إذا أصدر معيار دولي ذا أهمية كبيرة.

2- وضع الرزنامة: بعد المناقشات المتعددة حول تحديد القضايا التي من الممكن أن تدرج ضمن جدول عمل لجنة التفسيرات، تقرر هذه الأخيرة عقد اجتماع عام يحددون فيه بالتفصيل جدول أعمالهم عبر التحاور

وأخذهم بعين الاعتبار التوقيت اللازم وكذا الإطار العام الذي يعملون فيه كهيئة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

3- اجتماع لجنة التفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتصويت: تقوم اللجنة بالتصويت على مختلف القضايا الواجب إعداد تفسيرات حولها، ويتم التصويت بالحضور الشخصي ولا يقبل أن التصويت بالوكالة عن الأعضاء الذين تعذر عليهم الحضور بعد

4- تطوير مسودة التفسير: بعد تحديد القضايا الواجب إعداد تفسيرات لها تقوم لجنة التفسيرات بإعداد مسودة تفسير التي تمثل خطوة متقدمة من إعداد وتطوير التفسيرات.

5- فترة التعليقات والتدويلات: قبل الانتهاء من تطوير التفسير الأخير تعطى مدة لا تزيد عن 60 يوما للجمهور من أجل تقديم أي مقترحات حول أي بند من بنود التفسير.

6- دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في إصدار التفسير قبل اصدار التفسيرات : يجب أن تمر عن مجلس المعايير لإبداء الرأي، حيث يعتبر التفسير صادرا أو قابل للإصدار إذا تم الموافقة عليه من قبل تسعة أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس والبالغ عددهم 15 عضو، كما يقوم المجلس في الأخير بإصدار التفسير المعتمد من قبل لجنة التفسيرات.

خامسا: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

تتباين مداخل إصدار المعايير بين مختلف الدول، نظراً لاختلاف الجهات التي أوكلت لها هذه المهمة من دولة لأخرى، ويمكن حصر أهم مداخل إصدار المعايير المحاسبية في العالم فيما يلي[13] :

1- المدخل السياسي : يعتمد هذا المدخل في الأساس على التشريع في تأسيس القوانين المحاسبية، حيث يعتمد هذا المدخل في دول أمريكا اللاتينية وفرنسا ومن بين أهم الانتقادات الموجهة لعملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق التشريعات ما يلي:

- عملية إصدار القوانين في بيئة كثيرة التغيرات يتطلب وقتاً كبيراً؛
- هدف جعل هذه المعايير أكثر توافقاً يتطلب ضرورة تغيير هذه القوانين بشكل مستمر وهذا لا يتماشى وإجراءات صدورها؛
- في غالب الأحيان تعتبر القوانين أقل استجابة للمتطلبات والاحتياجات المتغيرة من وقت لآخر باعتبار أنه يتسم بالبطء؛
- عادة ما تحتاج القوانين إلى تفسيرات باعتبار أنها تكون ذات صبغة عمومية؛

– عادة ما تتأثر مختلف التشريعات ومنها المحاسبية، بالاعتبارات السياسية.

2– المدخل المهني: وفقاً لهذا المدخل تعتبر الطبقة المهنية هي المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية ومن بين أهم البلدان الآخذة هذا المدخل الولايات المتحدة الأمريكية، والدول التي تنتهج المنهج الإنجليزي، حيث يتميز باستجابته للتغيرات في بيئة الأعمال نتيجة لمرونته وسهولة تعديله من فترة لأخرى باعتبار أن هناك متخصصين يتعاملون مباشرة مع القضايا والمشاكل المطروحة أمامهم.

3– المدخل المختلط بين القطاع العمومي والخاص: وفقاً لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة خاصة تعمل على تنظيم عملية التقييس المحاسبي حيث تقوم الحكومة بدعهما والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من معايير، وفقاً لهذا المدخل تقوم بإصدار المعايير المحاسبية كلاً من المؤسسات في القطاع العام والخاص، حيث تقوم الحكومة بإنشاء مجالس استشارية تتكون من مجموعة من الخبراء سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين، ومن بين الدول المعتمدة لهذا المدخل اليابان.

سادسا: مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

تمر عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية على عدة خطوات منهجية مدروسة من أجل الوصول إلى الهدف المرجو من هذه المعايير مع ضرورة احترام ما يلي:

1– مراحل تطوير المعايير: تمتاز عملية تطوير المعايير بالشفافية العالية، وتتضمن كل مرحلة منها استشارة العامة، ويمكن للعامة أيضًا الحصول على جميع وثائق المجلس ومتابعة جميع اجتماعات المجلس عن طريق الموقع الإلكتروني الخاص بالمعايير الدولية للتقرير المالية أو عن طريق حضور الاجتماعات.

وتشمل عملية تطوير المعايير المراحل التالية:[14]

1–1 وضع جدول الأعمال: يقوم المجلس باستشارة العامة فيما يخص خطة العمل الفنية الخاصة به كل خمس سنوات؛ كذلك فإن عمل لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ومراجعات ما بعد التطبيق للمعايير، قد يضيفان موضوعات إلى خطة العمل.

1–2 مشروعات البحث: يتم إجراءات الأبحاث لتقييم مشكلات المحاسبة المحتملة، وتطوير حلول محتملة وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لوضع المعايير، وعادة ما يتم السعي لمعرفة وجهات نظر العامة عن طريق ورقة مناقشة.

1–3 مشروعات وضع المعايير: بناءً على الأبحاث، يتم تطوير مقترحات معينة ويتم استشارة العامة فيما يخصها عن طريق مسودة عرض، تتم دارسة الملاحظات من قِبل المجلس قبل إنهاء المعايير أو تعديلها.

4-1 مراجعة المعايير: يتم إجراء مراجعات للمعايير الجديدة واقتراح تعديلات والاستشارة بشأنها إن لزم الأمر، قد تقرر لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي أيضًا أن تُنشئ تفسيرا للمعيار.

2- أساليب تطوير المعايير المحاسبية الدولية: لا يمكن للمحاسبة مواكبة التغييرات والتطورات والمتطلبات الدولية الحديثة دون وجود معايير محاسبية دولية ضمن إطار موحد ليصبح بمقدورها مواكبة هذه التغييرات والمتطلبات، ويأخذ هذا التطور المستمر في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية أشكالاً عديدة يمكن إدراجها في الآتي:

2- 1 تعديل المعايير :حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفق ا رت في معيار معين، ويأتي التعديل، لتوضيح جوانب معينة من المعيار، وقد تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005 كما ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك ويأخذ التعديل أشكال مختلفة منها:

2-2 إلغاء بعض البدائل المحاسبية :يعتبر تعدد البدائل المحاسبية من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية ولهذا يسعى واضعوا المعايير إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى،

2-3 الأخذ بمسميات أدق وأوضح لبعض المصطلحات وتعديل التعريفات :أي الأخذ بمسميات أدق وأوضح لبعض المصطلحات مثل قائمة المركز المالي بدلاً من الميزانية، التحكم بدلاً من السيطرة، الحصص غير المسيطرة بدلاً من حقوق الأقلية، والأخذ بمفهوم الدخل الشامل واعداد قائمة الدخل الشامل ويأتي هذا الأمر في ضوء التقارب مع المعايير الأمريكية.

2-4 إلغاء بعض الممارسات المحاسبية :كما حدث في تعديل المعيار IAS32 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2-5 دمج التفسيرات في المعايير: هناك تفسيرات تم دمجها في معايير التقارير المالية الدولية مثل تفسير SIC18 في المعيار IAS01

2-6 دمج بعض المعايير ببعضها البعض: لوجود عوامل مشتركة بينها مثل دمج المعيار IAS04 في المعيار IAS01، و المعيار IAS31 في المعيار IAS28.

2-7 سحب بعض المعايير :ويتم ذلك لعدم الاتفاق على صيغة عالمية موحدة، يمكن تطبيقها كما حصل مع المعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس أثار تغيرات الأسعار الذي تم سحبه في 2015/01/01

2-8 إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة :أي إدخال تحسينات جوهرية على بعض المعايير المحاسبية واستبدالها بمعايير جديدة والغاء المعايير القديمة المناظرة وأهمها المعيار IFRS03 المتعلق باندماج الأعمال، حيث حل محل المعيار IAS22 بنفس الاسم.

2-9 فصل المعيار إلى أكثر من معيار :أي تجزئة بعض المعايير المعقدة والمطولة إلى معيارين أو أكثر مثل المعيار المحاسبي IAS32 القديم الذي كان يسمى الأدوات المالية (العرض، الافصاح) والذي تم تجزئته إلى IAS32 الادوات المالية العرض، و IFRS07 الادوات المالية الافصاح.

2-10 إصدار معايير جديدة :أي إصدار معايير محاسبية جديدة تهدف إلى تحسين أساليب القياس والعرض والإفصاح المحاسبي وتعالج قضايا مستجدة ومن أهمها (IFRS 12, 13, 14).

3- مبادئ وضع المعايير المحاسبية الدولية : من الضروري على واضعي المعايير احترام بعض المبادئ الرئيسية عند القيام بمهامهم كالآتي:[15]

- ضرورة تناسق معايير المحاسبة المصاغة مع الاطار المفاهيمي وأهداف المعلومة المالية؛
- ينبغي أن تتم عملية وضع المعايير من قبل هيئة تتمتع بسلطة و استق لالية كافيتين لتجنب أي تأثير سياسي؛
- تهيئة الكفاءات والموارد المالية الضرورية لإنتاج معايير محاسبية ذات جودة عالية؛
- ينبغي أن تعمل الهيئة المصدرة للمعايير على حماية المصالح العامة وذلك ما ينعكس على المعايير التي تقوم بإصدارها، وأن تكون إجراءات إصدار المعايير مفتوحة وشفافة لضمان مشاركة كل الأطراف المهتمة؛
- يجب تفسير بشكل واضح ومفصل للأسباب التي أدت إلى قبول أو رفض معيار محاسبي معين، وفي حالة كان المعيار معقد أو يتضمن إجراءات غير مألوفة يصبح من الضروري تقديم أمثلة تطبيقية وأحيانا تقديم حصص إرشادية أو دورات تكوينية.

4- مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية: تعد معايير المحاسبة الدولية من خلال عملية استشارية دولية والتي تشمل جميع المنظمات المعنية من مختلف جهات العالم وتتمثل مراحل وضع المعايير المحاسبية الدولية في الخطوات التالية:[16]

4-1 وضع جدول الأعمال: في هذه المرحلة يتم تحديد مزايا اضافة معيار جديد ، وتنبع الحاجة لإعداد معيار أو تعديله (أي متى يصدر معيارا) أساسا من مدى احتياجات المستثمرين ومدى حاجة مستخدمي المعلومات للمعلومات التي يمكن تقديمها، كما يتم في هذه المرحلة تحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع من طرف فرقة تقنية تابعة للمجلس.

4-2 التخطيط للمشروع: بعد ادراج المشروع في جدول أعمال المجلس، يقرر فيما اذا كان عملية اعداد المعيار تتم من قبل المجلس بمفرده او بالاستعانة مع هيئات أخرى المهتمة بإعداد المعايير، كما يمكن في هذه المرحلة اختيار هيئات استشارية فقط من أجل تبادل الآراء حول المشروع ودراسته.

4-3 **اعداد ونشر ورقة المناقشة** : يتمثل اعداد ونشر ورقة المناقشة أول اصدار لأي موضوع أو مشروع جديد من أجل شرح جميع القضايا واعلام الجمهور ذوي العلاقة بموضوع المعيار من أجل الأخذ بعين الاعتبار التعليقات وردود الأفعال حول المعيار، وتتضمن ورقة النقاش العناصر التالية:

- نظرة شاملة حول المعيار.
- الجوانب المختلفة الممكنة لمعالجة الموضوع.
- الآراء الاولية لمجلس المعايير
- دعوة للتعليق حول المعيار.

4-4 اعداد واصدار مسودة المعيار: تحدد مسودة المعيار اقتراحات محددة في شكل معيار مقترح أو في شكل تعديل لمعيار قائم) و يتم الأخذ بعين الاعتبار في اعداد مسودة المعيار العناصر التالية:

- القضايا الناجمة عن الابحاث المقدمة والتوصيات.
- التعليقات الناجمة عن ورقة النقاش.
- الاقتراحات الصادرة من المجلس الاستشاري والهيئات الاستشارية من مختلف واضع المعايير.

4-5 اعداد واصدار المعيار: بعد الاخذ بعين الاعتبار القضايا الناجمة عن الملاحظات والمقترحات المقدمة بشأن مسودة المعيار يصدر المعيار في شكله النهائي.

4-6 اجراءات ما بعد اصدار المعيار: بعد اصدار المعيار يقوم المجلس بعقد اجتماعات منتظمة مع الأطراف المعنية، بما فيها الهيئات الاخرى لإدارة المعايير، للمساعدة على تقديم شروحات المتعلقة بالتنفيذ العملي للمعيار وكذا مناقشة المشاكل الناجمة عن ذلك كما يقوم المجلس بتعزيز وتقديم انشطة تعليمية لضمان التطبيق الصحيح لمعايير التقارير المالية الدولية.

خلاصة المحور الثالث:

من خلال عرض كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية، نجد أن هناك إهتمام كبير من طرف الهيئة المشرفة على إعداد المعايير، حيث أن المعايير عند إعدادها يتم وضع هيئة أخرى لتفسيرها وهذا ما يسهل من فهم المعايير وبالتالي انجاح تطبيقها كما يشجع الدول والمؤسسات الدولية إلى تبنيها، بالإضافة إلى وجود هيئة أخرى دورها استشاري تعمل على معالجة النقائص عند تطبيق المعايير والبحث عن المشاكل المحاسبية من أجل إيجاد حلول مناسبة في الوقت المناسب تمهد للعمل على إدخال معايير جدية، وهذا ما جعل من مميزات المعايير على أنها متغيرة وليست ثابتة تتغير كلما دعت الحاجة لذلك.

كما أن مراحل إصدار المعايير تبين لنا أن المعيار قبل أن يكون في شكله النهائي يجب أن نحدد المزايا التي يمكن أن يقدمها إلى المستفيدين، وحجم الامكانيات المتاحة لتحضير وإعداد المعيار ، بالإضافة إلى عرضه إلى المشورة والمناقشة والمصادقة عليه، وهذا ما يعطي للمعايير ميزة إيجابية تسمح له بالمصداقية وملائمته للتطبيق في ظل الظروف الراهنة.

إن مسار إصدار المعايير أكسبها القبول العام من طرف مستخدميها، وهذا ما يسمح للمؤسسات والشركات الدولية من عرض قوائمها المالية بشكل يعطيها الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية، وبالتالي إمكانية قياس أدائها المالي بشكل موثوق وملائم.

قائمة مراجع المحور الثالث:

[1] DELOITTE ,[on line], Available to, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25, consult to: 05/08/2020.

[2] أحمد رياح بلكاو، تعريب رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري، الاردن، 2009، 474.

[3] أمال تخنوني، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019/2018، ص ص (27-28).

[4] DELOITTE, ,[on line], Available to, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb, consult to: 08/08/2020.

[5]IFRS FOUNDATION, ,[on line], Available to, https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#constitution , consult to: 07/08/2020.

[6]IFRS FOUNDATION, ,[on line], Available to, https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-the-ifrs-interpretations-committee-helps-implementation/, consult to: 07/08/2020.

[7]IFRS Foundation, **DUE process handbook**, IFRS Foundation Publications Department , London, 2016 ,p16.

[8] IFAC, ,[on line], Available to, https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose, consult to: 03/08/2020.

[9] IOSCO, ,[on line], Available to, https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco, , consult to: 03/08/2020

[10]OECD, ,[on line], Available to, https://usoecd.usmission.gov/our-relationship/about-the-oecd/what-is-the-oecd/, , consult to: 03/08/2020

[11] مُحَّد البيطار، **مدى ملائمة منهجية إعداد معايير المحاسبة الدولية للأسواق المالية الناشئة " دراسة تحليلية مقارنة"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص(75-76).

[12] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة امحَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص ص(76-77).

[13] عزوز مخلوفي، **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية " حالة الأصول المادية** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2016/2015، ص ص (25-26).

[14]IFRS FOUNDATION, [on line], Available to, https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/, consult to: 11/08/2020.

[15] سليم بن رحمون، **أثر الافصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية " دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018، ص ص(82-83).

[16] أمال تخنوني، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019/2018، ص ص (113-116).

المحور الرابع:

أسباب الانتقال من المعايير المحاسبة الدولية IAS إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS

تمهيد:

لقد شكل ظهور معايير المحاسبة الدولية IAS ، سنة 1973 منعرجا حاسما في ميدان العمل المحاسبي، من خلال العمل على توحيد العمل المحاسبي على المستوى العالمي، بغية الحصول على قوائم مالية موحدة ويفهما الجميع، حيث ساعد الشركات الدولية على معالجة المشاكل المحاسبية نتيجة المعاملات الدولية مما ساهمت في تشجيع الاستثمار الأجنبي وتوسيع حركة تنقل رؤوس الأموال من وإلى الخارج.

وبما أن المعايير المحاسبية تتغير نتيجة ظهور معاملات جيدة، فإنها مع مرور الزمن أصبحت لا تستجيب لهذه التغيرات، خاصة مع ظهور الأسواق المالية، والمؤسسات المالية التي تنشط في سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى كما أن محدودية نشاط لجنة المعايير المحاسبية الدولية وعدم مسايرتها لهذه التغيرات وانتقالها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذه الاسباب سمحت بظهور معايير جديدة تسمى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، والتي تهتم بالمعلومة المالية التي تستند بصفة رئيسية على المعاملات المالية التي تتم في سوق الأوراق المالية، حيث أن معايير المحاسبة الدولية (IAS) ستختفي مع مرور الزمن ليفسح المجال فقط لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

أولا: الحاجة إلى إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC:

واجهت معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة صعوبات خصوصا فيما يتعلق بالمصداقية والشفافية وكذا مستوى القبول العالمي لها، هذا ما أدى إلى الحاجة لوجود تنظيم جديد للجنة، وتتمثل أهم العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد للجنة المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:[1]

- سرعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية؛
- المجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة.....) والاقليمية (الاتحاد الاوربي....) في القضاء على العوائق التي تواجه التجارة العالمية؛
- التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال؛
- زيادة تأثر معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية؛
- تسارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة؛
- زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق منها.

وكنتيجة لزيادة الطلب على معايير محاسبية ذات جودة عالية تمكن من توفير الشفافية وقابلية المقارنة، أصبح من الضروري إعادة تنظيم وهيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتحقيق أهداف أكثر دقة التي تتمثل فيما يلي:

- يتعين أن تتوفر في المعايير المحاسبية الجديدة الجودة العالية، الشفافية، قابلية مقارنة المعلومات المالية، بالإضافة إلى مساعدة مستخدمي المعلومات المالية في أسواق رأس المال في عملية اتخاذ القرار؛
- تعزيز وتشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم للمعايير الجديدة؛
- العمل بفاعلية مع مختلف هيئات المعايير الوطنية في العالم من أجل تطوير المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي:

- التمثيل في اللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي؛
- يعمل الأعضاء في اللجان بتفرغ كامل وليس جزئي؛
- إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الادارة والأمناء؛
- تشكيل مجلس استشاري للمعايير
- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح

– وضع دستور جديد ينظم عمل المجلس الذي يتبنى اعداد المعايير الجديدة.

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في سنة 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، حيث تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا: مشروع الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية نحو المعايير الدولية للتقارير المالية:

توسعت عضوية لجنة المعايير المحاسبية الدولية خلال فترة التسعينيات، لكنها ظلت في الأساس منظمة صغيرة إلى حد ما قياسا إلى التزايد المستمر والمتواصل في عدد مشروعات إعداد وتطوير المعايير المطلوب التعامل معها، من خلال المعايير التي تم اصدارها إضافة إلى العديد من الوثائق والتفسيرات والمبادئ والمفاهيم المنظمة لإطار العمل وغيرها من الارشادات والتوجيهات؛ وقد كان هناك اعتقادا بأنه ليس من الممكن واقعيا تطوير معايير عالية الجودة لمقابلة احتياجات الأطراف المعنية في ظل الهيكل القائم للجنة المعايير المحاسبية الدولية، وبصفة خاصة كان هناك نداءات تطالب بالمزيد من المساهمات من مناطق جغرافية واسعة النطاق بالإضافة إلى المزيد من التفاعل المباشر من واضعي المعايير المحليين، وأيضا من هؤلاء المتخصصين في دراسة وإصدار القرارات التي تفيد بأن معايير التقارير المالية قد استندت عند اعدادها على خبرات فنية ملائمة، وفي ماي 2002 وافقت الكيانات المنظمة لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 143 عضوا على تكوين مجلس المعايير المحاسبة الدولية، حيث تم تكليف بعض الأعضاء بالتواصل مع واضعي المعايير الوطنية على أن يختص مجلس المعايير المحاسبة الدولية بإصدار المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، مع تبنيه المعايير المحاسبية الدولية (IAS) السابق إصدارها بمعرفة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.[2]

كما أن سبب هذا الانتقال والتطور نحو تبني معايير دولية للتقارير المالية كان نتيجة لاختلاف بيئة التطبيق في دول الاتحاد الأوربي عن بيئة التطبيق في الولايات المتحدة الامريكية وحدوث مشكلات نتيجة اتباع الشركات لمعايير المحاسبة بالدولة التي تعمل بها والتي قد تخالف المعايير المطبقة في بلد الشركة الام ، فقد حدث ثمة تعاون بين مجلسي معايير المحاسبة الدولي والأمريكي لإزالة أوجه الخلاف بينهما وقد نتج عن ذلك التعاون تعديل فقرات ومعايير أمريكية وإصدار معايير دولية جديدة سميت بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتي يتم من خلالها اصدار معايير جديدة لموضوعات جديدة في المهنة او موضوعات تحتاج لمزيد من التركيز والايضاح

مع اصدار معايير تحل محل معايير المحاسبة الدولية القديمة (IAS) وهذا التعديل مستمر حتى انتهاء مجلس المعايير من تعديلات المعايير .

حيث أن الوضع الحالي لإطار معايير المحاسبة الدولية حتى الان تم اصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS) تم إلغاء منها لغاية الآن 17 معيار، بالإضافة إلى صدور 17 معيار دولي للتقارير المالية (IFRS)، على أن يتم تطبيق كافة هذه المعايير القديمة التي لم تلغى والجديدة حتى الانتهاء من إصدار باقي المعايير الدولية للتقارير المالية، ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنويا إصدار جديد به معايير المحاسبة الدولية التي لم تلغى ومعايير الدولية للتقارير المالية التي تم إصدارها حديثا.[3]

ثالثا: الأخذ بمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS:

من بين الأحداث المهمة التي ساهمت في الانتقال من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الابلاغ المالي تلك التي كانت في سنة 2002 حيث قام الاتحاد الأوربي بوضع تشريع يتطلب من الشركات المدرجة في البورصة بأوروبا باستخدام المعايير الدولية للتقارير المالية في قوائمها المالية المبرمجة، وقد بدأ سريان هذا التشريع في سنة 2005 حيث طبق في أكثر من 7000 شركة في 28 دولة تتضمن جولا مثل فرنسا وألمانيا واسبانيا والمملكة المتحدة، والأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية في أوروبا معناه أن هذه الدول تضع المعايير الدولية لل محاسبة ومتطلباتها كأساس لإعداد وتقديم مجموعة من القوائم المالية للشركة المدرجة بالبورصة في أوروبا وخارج أوروبا فإن دولا كثيرة أخذت تتحرك نحو العمل بالمعايير الدولية للتقارير المالية، وفي سنة 2005 أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية إلزامية في دول كثيرة في جنوب شرق آسيا ووسط آسيا وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط والكاريبي، كذلك وفي تقدير وإحصاء دولي فإن أكثر من 70 دولة طلبت من شركاتها المقيدة في البورصات أن تطبق هذه المعايير في إعداد وعرض القوائم المالية في سنة 2005.

والأخذ بهذه المعايير التي تتطلب معايير عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة من الأمور المطلوبة من المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين؛ فبدون معايير مشتركة يكون من الصعب مقارنة المعلومات المالية المعدة بمعرفة مؤسسات تقع في مناطق مختلفة حول العالم، وفي اقتصاد متشابك بشكل متزايد فإن استخدام مجموعة مفردة من تسهيلات معايير محاسبية عالية الجودة يزيد من فعالية القرارات الاقتصادية والاستثمارية عبر الحدود ويزيد من كفاءة الأسواق ويقلل من تكلفة انتقال رأس المال.[4]

رابعا: أسباب التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS:

إن الحاجة الى التجانس في جودة إعداد وعرض التقارير المالية كان السبب الأهم وراء ولادة معايير التقارير المالية الدولية حيث أن المزايا الاستراتيجية والجوهرية لتبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) هي كالآتي:[5]

- تدعيم قدرة الإدارة على اتخاذ القرار: اذ تسهم تلك المعايير في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية بالتوقيت والجودة والموثوقية العالية الإسهام الفعال في تقدير مستوى المخاطرة وعدم التأكد في القرارات الاستثمارية وقرارات التمويل والإقراض
- التعريف بمتانة المركز المالي وهو ما يسهم في تحسين قدرة الشركات على إدارة مستويات الأداء والتغيير في المركز المالي الدخول الى الأسواق المالية العالمية إذ سمح تبني المعايير المالية الدولية الشركات الأوربية بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية وتحديدا بورصة (Wall Street) كما بدأت بوادر التداول البيني في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج كمنها تعتمد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية ومخرجاته الأمر الذي يحسن من أداء المنظومة المحاسبية في مجال جودة التقارير المالية وسهولة فهمها وامكانية المقارنة في دعم القرار
- إن تأسيس معايير التقارير المالية الدولية يلقى قبولا عاما على المستوى الدولي الأمر الذي يسهم في تأهيل وتطوير مهنة المحاسبة والمحاسبين ليكونوا أكثر قدرة ومهنية للعمل في الأسواق المحلية والعالمية.
- تبني معايير التقارير المالية الدولية يسهم في إعداد قوائم مالية موحدة على مستوى الشركات المتعددة الجنسية والشركات العالمية وهو ما يشجع على انفتاح أسواق المال المحلية وتشجيع الاستثمارات المالية محليا ودوليا.
- السعي الى تبني النظم المهنية العالمية ومنها معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)، ستشجع الاستثمار بكافة أنواعه ولا سيما الاستثمار الأجنبي من خلال الاعتماد عليها ؛ يضاف لذلك تنامي عدد ٍ في القياس والاعتراف المحاسبي وحساب الأرباح واعداد التقارير المالية الشركات المساهمة وسعيها لاستقطاب المساهمين الأجانب عبر إقناعهم باعتماد أفضل المعايير والاجراءات العالمية.

خامسا: الفوائد الناتجة عن التحول نحو اعتماد المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS:

هناك العديد من الفوائد التي يمكن أن يمنحها التوجه نحو استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمتمثلة فيما يلي:[6]

1- تعزيز قابلية المقارنة للمعلومات المالية: إن استخدام هذه المعايير يسمح للقوائم المالية في الشركات بإنتاجها في إطار يتصف بالثبات والاتساق ووفقا لمجوعة من المتطلبات المحددة مما يزيد بالتأكيد من القابلية للمقارنة، وهذا ما يسمح للمستثمرين الحاليين والمحتملين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية بإجراء عملية مقارنة النتائج المعلنة والمركز المالي بطريقة أكثر سهولة وهذا بدوره يشجع على الاستثمار حيث أن المستثمرين في بيئة معلوماتية جيدة تكون استثماراتهم أقل في المخاطرة وبالتالي أكثر أمنا، مما يزيد من فرص الشركات في الحصول على التمويل من مجموعات واسعة من المستثمرين في شتى أنحاء العالم، والتخفيض من تكاليف رأس المال؛ وبالتالي فإنه من الاسهل إجراء مقارنات بين مجموعتين من القوائم المالية المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عن تلك المعدة وفقا لمعايير محاسبية مختلفة تماما، مما يعزز من عملية المقارنة حتى لولم يكن لها تأثير ملحوظ على أسواق رأس المال.

2- الوفورات في التكاليف: إن الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يؤدي إلى الوفورات في التكاليف الفعلية في المدى الطويل فمثلا لم يعد هناك حاجة لتسوية القوائم المالية المعدة في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لدولة ما مع تلك المعدة في دولة أخرى كما كان يحدث في حالة الشركات المسجلة في البورصات المتعددة ، كما قد تنتهز بعض الشركات مشروع التحول في إجراء تغييرات داخلية أخرى تعود بالنفع على نشاطها التجاري مثل تحسين نظم معلوماتها أو تعزيز الرقابة على تقاريرها المالية، وعندها يصعب التفرقة بين الفوائد المباشرة المترتبة على التحول إلى المعايير الدولية وفوائد القيمة المضافة الأخرى، أما بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات فإن هناك فوائد تتمثل في تبسيط عمليات توحيد ودمج القوائم المالية، كما ستحدث سلاسة في حركة وانتقال العمالة وتحقيق وفورات الحجم من حزمة إعداد التقارير المالية القياسية عند اتقان جميع موظفي المحاسبة للمعايير الدولية.

3- الانتقال من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة: لقد شكل القياس المحاسبي مجال جدل نظري في الفكر المحاسبي، كان أساسها القياس على أساس التكلفة التاريخية ،الذي يتطلب المحاسبة عن أغلب الموجودات و المطلوبات وحتى التقرير عنها على أساس سعر الاقتناء وهو ما يمثل الكلفة التاريخية، و "لكن

جملة تغييرات شهدها العالم والأسواق المالية أدت إلى قصور القياس وفق الكلفة التاريخية عن اعطاء الدلالة المناسبة والاعتماد عليها في بناء القرارات وذلك للأسباب التالية:[7]

- التغييرات الكبيرة التي شهدتها أسواق المال والاستثمار.
- التقلبات الشديدة في أسعار الفائدة.
- ارتفاع معدلات التضخم.
- الارتفاعات السعرية التي شهدتها أسواق السلع الرئيسة العالمية خصوصا أسعار النفط.
- الأزمات المالية وكان آخرها الأزمة المالية التي عصفت باقتصادات دول العالم.

كل هذه العوامل دفع الفكر المحاسبي المعاصر إلى طرح مفهوم القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، ولقد رافق الاتجاهات المتنامية نحو محاسبة القيمة العادلة صدور العديد من معايير المحاسبة الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة، حيث صدر معيار خاص بالقيمة العادلة (IFRS13) والذي يوضح كيفية تقييم أصول وخصوم المؤسسة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى إصدار معايير التقارير المالية الدولية أخرى تهتم بكيفية تقييم الأدوات المالية والافصاح عنها ضمن القوائم المالية مثل (IFRS07,IFRS09).

وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية التقييم بالقيمة العادلة المزايا يحقق التالية:[8]

- أنها عين السوق على الاقتصاد، فهي تعكس العوامل المتواجدة في السوق والتي تجتمع مع بعضها البعض لتشكيل القيمة العادلة؛
- أنه لا علاقة للقيمة العادلة بالظروف الاستثنائية، فهي أساس قياس يعتمد على ما هو متواجد في السوق؛
- كذلك ينظر الى القيمة العادلة بأنها توفر معلومات موثوقة بعكسها ظروف السوق، وتزيد من الشفافية؛
- يؤدي الأخذ بالقيمة العادلة إلى زيادة الرفع المالي في أوقات الرخاء، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة فاعلية الأسواق؛
- تطبيق محاسبة القيمة العادلة بأخذها مؤشرات السوق بعين الاعتبار تؤدي الى تخفيف حدة وتداعيات الأزمة المالية، كذلك هناك اهتمامات تشريعية بإسناد قيم الأصول الى الأسعار السوقية في أوقات الأزمات؛

– لم يتم طرح بديل مناسب للقيمة العادلة حيث أن التكلفة التاريخية تعاني كثيرا من المشاكل العملية، اونه ليس من المعقول وضع محاسبة القيمة العادلة في قفص الاتهام مع عدم طرح بديل مناسب.

سادسا: مزايا إضافة أو تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS:

في هذا الاطار حدد المجلس مزايا بند محتمل إلى برنامج عمله وذلك بناءا على حاجات مستخدمي التقارير المالية بشكل رئيسي، مع الأخذ بعين الاعتبار أيضاً تكاليف إعداد المعلومات في التقارير المالية، وعند تحديد ما إذا كان بند مقترح على جدول الأعمال يلبي حاجات المستخدمين يبحث المجلس في الأمور التالية:[9]

– ما إذا كان هناك قصور معين في طريقة الإبلاغ عن أنواع محددة من المعاملات أو النشاطات في التقارير المالية؛

– أهمية وموثوقية الموضوع بالنسبة للأشخاص الذين يستخدمون التقارير المالية؛

– أنواع الجهات التي من المحتمل أن تتأثر بأي مقترحات، بما في ذلك ما إذا كان موضوع معين منتشرا في بعض الاختصاصات أكثر من غيرها؛

– كيف يمكن لموضوع معين في إعداد التقارير المالية أن يكون شائعاً أو ا رسخاً بالنسبة للمؤسسات؛

– زيادة التقارب الدولي.

حيث يقوم المجلس بدراسة فيما سيتناول المشروع احتياجات المستخدمين عبر مختلف المناطق، أخذاً بعين الاعتبار العوامل التالية:

– التغييرات في إعداد التقارير المالية والبيئة التنظيمية، إذا كانت القضية ذات صلة على الصعيد الدولي وظهرت نتيجة التغييرات في بيئة إعداد التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية عبر المناطق المختلفة؛

– الانتشار، إذا كانت المعلومات المعنية التي يمكن تقديمها ملائمة وموثوقة بالنسبة للمستخدمين، تؤثر على عدد كبير من المؤسسات والمناطق، وتتسبب الإرشادات القائمة المتاحة في حدوث مشكلات متكررة وهامة، تجعل من عدم إمكانية زيادة التقارب تستمر في حال عدم حلها؛

– الإلحاحية، إذا تم استلام مطالب من الهيئات المعنية مع إعطاء مبر ا رت معقولة تفيد بضرورة أن يتناول المجلس القضية كأمر له الأولوية؛

– النتائج، إذا كان غياب معيار دولي لإعداد التقارير المالية قد يؤدي إلى أن يتخذ المستخدمون قرارات غير مثالية.

وبعد تقييم أهمية قضية معينة، يأخذ المجلس بعين الاعتبار فيما إذا كان سيتناول المشروع مجالاً تكون فيه الإرشادات القائمة غير كافية، وتأخذ النواحي التالية بعين الاعتبار:

- عدم وجود إرشادات؛
- وجود تنوع في المعايير الوطنية، الأمر الذي يؤدي إلى نقص قابلية المقارنة في إعداد التقارير المالية؛
- وجود تنوع في الممارسة أو أنه من الصعب تطبيق المعايير

ويدرس المجلس أيضاً الجوانب النوعية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقترح وضعها ويتم أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار:

- ما إذا تم التطرق إلى الموضوع أو كان هناك حلول بديلة لتحسين الأهمية والتمثيل الصادق وتطبيق الخصائص النوعية الأساسية وامكانية المقارنة والقدرة على التحقق وتوقيت وامكانية فهم التقارير المالية؛
- فيما إذا كان من المحتمل أن تفوق المنافع المتوقعة لمستخدمي التقارير المالية المحسنة تكاليف التنفيذ؛
- فيما إذا كان من المجدي وضع حل سليم من الناحية الفنية خلال فترة معقولة من الزمن دون انتظار استكمال المشاريع الأخرى.

كما يدرس المجلس فيما إذا كانت توجد موارد كافية لتنفيذ مشروع معين ضمن أجندته، وتأخذ العوامل التالية بعين الاعتبار:

- توفر الخبرة خارج مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- إذا كانت هناك خبرة متاحة على المستوى المحلي يمكن أن يوظفها لتناول هذه القضية، أو أن جهات معنية بوضع المعايير قامت مسبقاً بتخصيص موارد للمشروع أو أجرت بحوثاً من أجل تناول القضية؛
- مقدار البحث الإضافي المطلوب إذا كان هناك بحث كاف حول الموضوع لتشكيل أساس من أجل بدء المشروع على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة إلى المزيد؛
- وفرة الموارد إذا كانت هنالك موارد خب ا رت كافية للمجلس وموظفيه من أجل استكمال المشروع وإجراءات نشاطات أسلوب العمل اللازمة.

سابعا: أعباء التعديل المستمر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS:

إن ضرورة التحسينات والتحديثات المرتبطة بالمعايير تعتبر كوسيلة فعالة للمحافظة على جودة المعايير المحاسبية في تلبية الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية، إلا أن هذه العملية قد تخلق مشكلة ما يعرف بعبء المعايير، حيث يرجع المختصين هذه المشكلة إلى الانشطار الهائل للمعايير المحاسبية، ويتم تحديد المشاكل التالية كمسببات لعبء المعايير:[10]

- الكم الهائل من التفاصيل التي تتطلبها المعايير؛
- غياب معايير محددة تجعل عملية اختيار معايير معنية لأجل التطبيق مسألة بالغة الصعوبة .
- فشل المعايير ذات الغرض العام بإعطاء فروق بين احتياجات المعدين والمستخدمين المحاسبين القانونين؛
- إفصاح مفرط من التفاصيل والقياس المعقدة أو كليهما وتظهر هذه المشكلة جلياً على مستوى المؤسسات الصغيرة والمت وسطة الحجم.

وهنا يمكن القول أن التحدي الكبير الذي تواجهه أكبر المؤسسات العالمية والدول التي تبنت هذا النظام هو مدى قدرتها على الاستجابة لهذا التغيير، حيث قد تختلف الإمكانية ومستويات التأثر بين أصحاب المصالح المرتبطين بهذا التغيير إلا أن الهدف المشترك هو تحسين جودة التقارير المالية.

كما أن أبرز سلبيات عولمة معايير التقارير المالية الدولية تكمن في زيادة الفروقات بين معايير IFRS والمعايير المحلية نتيجة التغيرات العامة التي تطرأ على المعايير من خلال التعديل أو التطوير استجابة للتطورات الاقتصادية وما تفرضه العملية من أعباء إضافية لإنجاح عملية التغيير.

ثامنا: تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS:

يجب على المؤسسة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن أجل الالتزام بهذا الشرط ينبغي أن تتضمن البيانات المالية ما يلي:[11]

- تسويات حقوق الملكية نتيجة التحول من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التاريخين: تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتاريخ نهاية آخر فترة معروضة في أحداث البيانات المالية السنوية للمؤسسة بموجب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

– تسوية الارباح أو الخسائر المعدة بموجب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لآخر فترة في أحداث البيانات السنوية للمؤسسة مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة.

إن هذه التسويات يجب أن تغطي تفصيلات كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على قائمة الميزانية و قائمة جدول النتائج، وإذا عرضت المؤسسة بيان التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب أن توضح التعديلات المادية الخاصة بهذا البيان.

وهناك إفصاحات أخرى من الممكن أن بتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " انخفاض قيمة الاصول" إذا عرفت المؤسسة بخسائر انخفاض القيمة أو منعكسة في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك عند إعداد قائمة الميزانية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وكذا إذا علمت المؤسسة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب أن تميز التسويات بين تصحيح الأخطاء وبين التغيرات في السياسات المحاسبية

خلاصة المحور الرابع:

إن الانتقال إلى إصدار معايير التقارير المالية الدولية IFRS والاستغناء مع مرور الزمن عن معايير المحاسبة الدولية IAS قد ساهم بشكل كبير في توفير المعلومات المالية المفيدة التي تعتمد في تقييمها على السوق المالي، مما أكسبها الجودة العالية وإضفاء الشفافية في الافصاح و عرض التقارير المالية ذات الغرض العام، والعمل على توسيع شرائحها المختلفة والمتنوعة من المستفيدين بغية تلبية الاحتياجات اللازمة والفعالة بدقة وفي الوقت المناسب مما يسهل ويضمن للأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات بشكل فعال وكفؤ.

كما أن قبولها العام على المستوى الدولي يسهم في تأهيل وتطوير مهنة المحاسبة والمحاسبين ليكونوا أكثر قدرة ومهنية للعمل في الأسواق المحلية والعالمية، بالإضافة إلى كونها تشجع على انفتاح أسواق المال المحلية وتشجيع الاستثمارات المالية محليا ودوليا من خلال تقديمها لقوائم مالية موحدة على مستوى الشركات المتعددة الجنسية والشركات العالمية.

قائمة مراجع المحور الرابع:

[1] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة المُحَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص ص(41-42).

[2] ليزا ويفر، ترجمة مُحَّد عرفة، **إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS** ، دار حميثرا للنشر، القاهرة، 2016، ص ص (33-34).

[3] أحمد سليم، **قضايا محاسبية معاصرة**، بدون دار نشر، القاهرة، 2016، ص ص (19-20).

[4] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، ج1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016، ص ص (12-13).

[5] انعام محسن، غدير الموسوي، **تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من منظور مستخدمي المعلومات :دراسة تحليلية للمصارف الأهلية العاملة في محافظة النجف الاشرف**، المجلد الثالث، العدد السادس والثلاثون، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، 2015، ص ص (402-403).

[6] ليزا ويفر، ترجمة مُحَّد عرفة، **مرجع سابق**، ص ص (55-56).

[7] مُحَّد البيطار، **مدى ملائمة منهجية إعداد معايير المحاسبة الدولية للأسواق المالية الناشئة " دراسة تحليلية مقارنة"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 89.

[8] رضوان باصور، **دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات " حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018/2017، ص 25.

[9] أمال تخنوني، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019/2018، ص ص (128-130).

[10] **نفس المرجع**، ص ص(131-133).

[11] فتيحة بكطاش، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة "حالة الجزائر"** ، أطروحة دكتوراه علوم، شعبة علوم التسيير، جامعة الجزائر(3)، 2010-2011، ص ص (196-197).

المحور الخامس:

الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد:

تم إصدار أول إطار مفاهيمي سنة 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، ليكون الاطار العام والقاعدة الأساسية التي ينطلق منها واضعو المعايير في عملية تطوير المعايير المحاسبية، وفي سنة 2001 تم تبني هذا الاطار من قبل مجلس المعايير، وفي سبتمبر 2010 تم تعديله بإصدار إطار مفاهيمي جديد لإعداد التقارير المالية والذي يعمل على تطوير المعايير بأعلى جودة من سابقاتها، ويهتم بجميع مكونات التقرير المالي ؛ كما تم إصدار نسخة جديدة سنة 2018 لتعدل نسخة 2010، حيث تضمنت تغييرات جوهرية تشكل مرجعية جديدة للعمل المحاسبي للعديد من دول العالم

يشكل الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الاطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الاحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية

يعالج الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية، التقارير المالية ذات الغرض العام، وهي التقارير التي تعدها مؤسسات القطاع الخاص بالإضافة إلى المؤسسات الاقتصادية المملوكة من طرف الدولة، ويتم إعداد هذه التقارير بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين.

فبالإضافة إلى ما سبق فإن الاطار المفاهيمي تم وضعه لمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها.

أولا: الحاجة إلى وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، ولا تقتصر الحاجة إلى المعلومات المالية على ملاك المؤسسة الحاليين فقط، وانما تمتد لتشمل غيرهم من المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، إذ تسعى المؤسسات المعاصرة إلى اجتذاب أموال جديدة بصورة مستمرة من مصادر متعددة داخل الدولة أو خارجها.

ومن الطبيعي أن يحتاج مقدمو هذه الأموال إلى المعلومات المالية التي تمكنهم من اتخاذ قرارات تتعلق بالاستثمار في المؤسسات المعنية أو إقراضها، وذلك بعد تقييم ما قد يترتب على هذه القرارات من احتمالات لنجاح أو فشل هذه المؤسسات، ومقدار العائد المتوقع على استثماراتهم فيها أو قروضهم لها.

وبالتالي فإن المستفيدين الرئيسيين من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية يشملون المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين، وهناك مستفيدون آخرون ممن تكون لهم مصالح في المؤسسة مثل الموردين والعملاء والموظفين، وكذلك الجهات الرقابية والبنك المركزي.

ولقد اتفق المحاسبين ومديري الشركات على الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية يساعد في تحديد شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية، وهذا الإطار يجب أن يكون مرشدا في تحديد التقارير المحاسبية المناسبة في ظل ظروف معينة، ويجب أن يساعد هذا الإطار المفاهيمي المحاسبين في الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية تلك التي تعكس وضعية المؤسسة الحقيقية وبالتالي تقديم معلومات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

وبالتالي فوجود إطار مفاهيمي متكامل من الأهداف والمفاهيم والمبادئ سيساعد الجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية في وضع معايير مفيدة وأكثر اتساقًا، بمعنى أن وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يؤدي إلى وجود مجموعة متكاملة ومتسقة من معايير المحاسبة نظرا لأنها تستند إلى نفس الأساس المفاهيمي، ويؤدي وجود إطار مفاهيمي أيضًا إلى زيادة قدرة مستخدمي التقارير المالية على تفهمها والثقة في ما تحتويه من معلومات، بجانب تحقيق إمكانية المقارنة بين التقارير المالية للمؤسسات المختلف، ومن ناحية أخرى، فإن وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يؤدي إلى توفير مرجع يمكن الاستناد إليه في حل المشكلات العملية التي قد تنشأ في التطبيق المحاسب.[1]

وبدون شك فان وجود ذلك الإطار المفاهيمي يعتبر ضروريا نتيجة للعوامل التالية:

- وجود إطار مفاهيمي واضح من المفاهيم والأهداف يكون مفيدا في وضع معايير ترتبط مع جملة المفاهيم والأهداف الموضوعة، هذا سيشجع المنظمات الدولية المشرفة على عملية وضع معايير محاسبة دولية لإصدار المزيد من المعايير المتناسقة في المستقبل، وبالتالي سيكون هناك معايير وقواعد مت ا ربطة لأنها ستبنى على نفس الأسس؛
- وجود إطار مفاهيمي سيكون السبيل لإيجاد حل ول للمشاكل التطبيقية الجديدة والطارئة من خلال الرجوع لهذا الإطار المفاهيمي؛
- وجود إطار مفاهيمي يشجع على الثقة والفهم لدى مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية المعدة وفق هذا الإطار؛
- وجوده يشجع على إجراء مقارنات بين القوائم المالية لمختلف الشركات من حيث أن الأحداث والظواهر المتشابهة يمكن إيجاد لها معالجة محاسبية متشابهة.

ثانيا: أهمية وجود الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

يساعد وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية على حماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة، ولتحقيق هذه الغاية يتعين وجود معايير محاسبية دولية تحدد الطرق التي يجب اتباعها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة الهادفة لتحقيق الربح ونتائج أعمالها، وتوصيل هذه المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين منها، أي أن المعايير المحاسبية تحدد الأسس والطرق السليمة للقياس والعرض والافصاح عن عناصر التقارير المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي ونتائج أعمالها.

ولكي تحقق المعايير المحاسبية الغرض منها، فإنه يجب أن يتم إعدادها في ضوء إطار مفاهيمي واضح ومتكامل يربط الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تعد على أساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف، ويعتبر هذا الاطار المفاهيمي بمثابة نظام متكامل من الأهداف والمفاهيم يمكن من تحقيق الاتساق بين المعايير، كما يحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والتقارير المالية.[2]

ثالثا: الغرض من وضع الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

يحدد الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المفاهيم التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين، حيث أن الغرض من هذا الاطار المفاهيمي هو[3]:

- أن يساعد المجلس في تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي، وفي مراجعة المعايير الدولية الحالية للتقرير المالي؛
- أن يساعد المجلس في تعزيز مواءمة اللوائح، ومعايير وإجراءات المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتخفيض عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي؛
- أن يساعد هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛
- أن يساعد معدَّي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، وفي التعامل مع الموضوعات التي لم تشكل بعد مادة لمعيار دولي للتقرير المالي؛
- أن يساعد المراجعين في تكوين رأي عما إذا كانت القوائم المالية تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛
- أن يساعد مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات المضمنة في القوائم المالية المعدة على أساس الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛
- أن يزود أولئك المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن منهجه في صياغة المعايير الدولية للتقرير المالي.

ولا يعتبر هذا الاطار المفاهيمي معيارا دوليا للتقرير المالي، وبالتالي لا يحدد معايير لأي مسالة قياس أو إفصاح معينة، ولا شيء في الاطار المفاهيمي يلغي أياً من المعايير الدولية للتقرير المالي.

يدرك المجلس أنه في عدد محدود من الحالات قد يوجد تعارض بين الاطار المفاهيمي وأي من المعابير الدولية للتقرير المالي، في تلك الحالات التي يوجد فيها تعارض، تكون لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي الأولوية على متطلبات الاطار المفاهيمي بالرغم من ذلك، طالما أن المجلس سوف يسترشد بالاطار المفاهيمي في تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي، وفي مراجعته للمعايير الدولية الحالية للتقرير المالي، فإن عدد حالات التعارض بين الاطار المفاهيمي والمعايير الدولية للتقرير المالي سوف يتم تقليصها مع مرور الزمن.

رابعا: مراحل تطور الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

ترجع جذور الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية إلى شهر أفريل 1989، عندما صادقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على أول نسخة منه بعنوان " إطار وعرض القوائم المالية"، وفي أفريل 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني هذا الاطار، وفي 2004 بدأ المجلس مشروعا مشتركا مع مجلس معايير المحاسبة

المالية الأمريكي (FASB) من أجل متابعة الاطار المفاهيمي لكل منهما، وتم إنهاء المرحلة الأولى منه بعنوان " الاطار المفاهيمي للتقرير المالي" في سبتمبر 2010، والتي تضمنت فصلين جديدين، الفصل الأول " هدف التقرير المالي للأغراض العامة"، والفصل الثالث" الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة"، واستمر العمل بباقي عناصر الاطار المفاهيمي لسنة 1989.

وفي سنة 2012 تم استئناف العمل على المشروع، لكن هذه المرة من دون اشراك مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي، حيث كشفت الاستشارة لعام 2012، حول برنامج عمل المجلس عن الحاجة إلى مراجعة الاطار المفاهيمي 2010، نظرا لغياب التوجيهات في بعض جوانبه، وعدم وضوح وقدم الارشادات الحالية، ومن أجل ذلك تم إضافة المشروع إلى برنامج العمل، ليحصل بعدها المجلس على تعليقات من خلال ورقة العمل الصادرة عام 2013، ومسودة العرض المنشورة عام 2015، وفي مارس 2018 تم الانتهاء من المشروع وإصدار الاطار المفاهيمي المعدل، الذي تضمن خمس فصول جديدة وثلاث فصول من الاطار المفاهيمي 2010، إضافة إلى الوضع والهدف، وقد حاول المجلس من خلال الاطار المفاهيمي 2018 تحقيق التوازن بين توفير مفاهيم متناسقة وتوفير تفاصيل كافية من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- مساعدة المجلس على تطوير المعايير والاعتماد على مفاهيم متسقة؛
- مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة، عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها أو حدث آخر، أو عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير معايير التقارير المالية الدولية.

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية في استخدام الاطار المفاهيمي 2018 عند صدوره، دون أن يؤدي ذلك إلى تعديلات آلية على المعايير الحالية أو إحلال معايير محلها فورا، ومع بداية تطبيقه من طرف معدو القوائم المالية بتاريخ جانفي 2020، سوف يتم وضع أو اختيار السياسات المحاسبية المناسبة للتطبيق.

ورغم أن الاصدار السابق للاطار المفاهيمي تضمن جزء خاص بالهدف والوضع، إلا أن الاطار المفاهيمي 2018 تضمن بعض التحديثات على هذا الجزء، وذلك فيما يخص أثر طبيعة أنشطة الأعمال للمؤسسة في أهمية بعض أنواع المعلومات المالية، لكن دون مناقشة ذلك، وترك الأمر لعملية وضع المعايير أو مراجعتها، كما ناقش الاطار المفاهيمي 2018 متطلبات الاستثمار طويل الأجل، دون الاشارة إلى نشاط الأعمال

للاستثمار طويل الأجل، وأكد على عدم وجود أي أفضلية للمستثمرين في الأجل القصير على المستثمرين في الأجل الطويل، أو المستثمرين الحاليين على المستثمرين المحتملين.[4]

إلى جانب الوضع والهدف تضمن الاطار المفاهيمي 2018 ثمانية أجزاء أخرى في شكل فصول، من بينها خمس فصول جديدة، تعتبر بعض أجزائها إعادة هيكلة للاطار المفاهيمي 2010، مع إعادة صياغة العديد من التوجيهات والاحتفاظ ببعضها كما هي، في حين تضمنت الأجزاء الأخرى مفاهيم وتوجيهات جديدة، هناك فصلين تم إصدارهما عام 2010، غير أنهما تضمنا بعض التعديلات في 2018، أما الفصل الثمن والأخير الخاص بمفاهيم رأس المال والمحافظة عليه فلم يتضمن أي تعديلات، وتم الاحتفاظ به كما ورد في نسختي 1989و 2010.

خامسا: الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية 1989:

1- محتوى الاطار المفاهيمي لسنة 1989: من أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي والذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وقد تضمن هذا الاطار تحديد الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية وتحديد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها وهي كالتالي:[5]

- يحدد المستعملين للقوائم المالية وكذا طبيعة وأهداف تلك القوائم المالية؛
- يحدد الفروض المحاسبية الاساسية؛
- يحدد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمبادئ المحاسبية الاساسية؛
- يضع تعريفات ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي وطرق التقييم؛
- يوضح مفهوم رأس المال وكيفية المحافظة عليه.

أما بالنسبة للغرض من الإطار المفاهيمي بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية يتمثل فيما يلي:

- بعد أن قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1986 أن يكون لديها إطارا مفاهيميا، والذي نشر في سنة 1989، كان الهدف من إطارها المفاهيمي هو ليس فقط مساعدة الاشخاص المشاركين في عملية التوحيد المحاسبي، ولكن أيضا من معدي القوائم المالية (من خلال تطبيق معايير الابلاغ والتعامل مع القضايا التي لم تصبح بعد موضوع التوحيد)؛

- بالنسبة لمراجعي الحسابات فالإطار المفاهيمي يساعدهم في تكوين رأيهم بشأن القوائم المالية، وكذلك بالنسبة للمستخدمين فهو يساعدهم في تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية.

2- الأسباب التي أدت إلى تعديل الاطار المفاهيمي لسنة 1989:

تتمثل الدواعي التي أدت إلى التفكير في تعديل الإطار المفاهيمي لسنة1989 في النقاط التالية:[6]

- التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، حيث أعلنو سنة 2002 على اتفاق بينهما بقصد توحيد الجهود في ما يخص المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة عالميا، وتجسد هذا الاتفاق بالقيام بعمل مشترك هدفه إعداد إطار مفاهيمي جديد؛
- آثار الأزمة المالية التي تضغط على مجلس معايير المحاسبة الدولية قصد توفير أدوات وحلول محاسبية للرفع من جودة وشمولية التقارير المالية؛
- يعد تكديس المعلومات وتراكمها بدرجة مفرطة أمر غير ضروري، لأنها تساهم في التشويش على مستخدمي المعلومات المالية وعليه يصبح من الأهمية تقليل حجم المعلومات التفصيلية المتضمنة في التقارير المالية؛
- إن إظهار المعلومات من منظور تاريخي في القوائم المالية يعتبر خللا في حد ذاته لأنه لا ينسجم مع المرونة في الأعمال وتسارعها؛
- لا يسمح الاطار المفاهيمي لسنة 1989 بالاعتراف ببعض الموجودات غير الملموسة، ويعد استبعادها سببا في زيادة الفجوة بين القيمة العادلة للمؤسسة وقيمتها الدفترية، وهذا ما يجعل عملية التحليل المالي والتنبؤ مبنية على معلومات لا تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة.

سادسا: الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية 2010:

من الوهلة الأولى يمكن الملاحظة أن التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي كانت معظمها شكلية ولا تمس بجوهر الإطار المفاهيمي، وفيما يلي أهم التعديلات[7]:

- تغيير التسمية من إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

- اتساع اهتمام الإطار المفاهيمي الجديد بجميع مكونات التقرير المالي على عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إطار إعداد وعرض القوائم المالية؛
- الإطار المفاهيمي المعدل يهتم بتوفير معلومات لشريحة واسعة من أصحاب المصالح، على عكس ما كان عليه الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يهتم وبالدرجة الأولى بالمستثمرين؛
- يحاول الإطار المفاهيمي المعدل تقليص حجم المعلومات المالية المتوفرة في التقارير المالية لذلك ركز على المعلومات المالية المفيدة فقط، في حين كان الإطار المفاهيمي السابق يتيح المجال للإفصاح عن جميع المعلومات المالية، والتي يرى فيها الخبراء أنها تشوش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيدهم؛
- الإطار المفاهيمي المعدل يتماشى مع هدف مجلس معايير المحاسبية الدولية الرامي إلى تطوير حزمة متكاملة من المعايير ذات جودة عالية وذلك من خلال تركيز على توفير المعلومات المالية المفيدة فقط ضمن التقرير السنوي؛
- تغيير مفهوم فرضية الاستمرارية التي يتضمنها الإطار المفاهيمي السابق من الاستمرارية في المنظور القصير المدى إلى الاستمرارية طويلة المدى؛
- تعديل الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، حيث أستبدل عنصر المصداقية أو الموثوقية بالتمثيل الصادق.

و يتكون الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من العناصر التالية:

- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة
- المؤسسة معدة التقرير
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
- الفروض الاساسية لإعداد القوائم المالية
- مفهوم القوائم المالية وأساليب قياسها.
- مفهوم رأس المال والمحافظة عليه.

سابعا: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية 2018:

يتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2018 من فصول أو أجزاء ثمانية هي[8]:

-الفصل الأول :هدف التقارير المالية؛

-الفصل الثاني :الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

-الفصل الثالث :القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير؛

-الفصل الرابع :عناصر القوائم المالية؛

-الفصل الخامس :الاعتراف والغاء الاعتراف؛

-الفصل السادس :القياس؛

-الفصل السابع :العرض والإفصاح؛

-الفصل الثامن :مفاهيم رأس المال والمحافظة على أ رس المال.

1- هدف التقارير المالية:

إن هدف التقارير المالية للأغراض العامة هو تزويد المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد المؤسسة، حيث أن المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية هم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين، وهم الذين توجه لهم التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن قد نجد بعض الأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية والمنافسين وغيرهم تستفيد من تلك التقارير، إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.

ويقوم مستخدمو المعلومات بالاستفادة من التقارير المالية لاتخاذ قرارات حول[9]:

- شراء أو بيع أو الاحتفاظ بالأدوات المالية(سواء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين)؛
- تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان؛
- ممارسة حقوق التصويت أو التأثير على عمل الإدارة والمتعلقة باستخدام موارد المؤسسة.

ولاتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم ما يلي:

- صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمؤسسة؛
- تقييم وصاية الادارة أي تقييم كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم عند استخدام موارد المؤسسة الحالية.

ولتقييم صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمؤسسة وتقييم وصاية الإدارة(تقييم كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة) فإن مستخدمي المعلومات المالية بحاجة إلى ما يلي:

- معلومات حول المواد الاقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة والتي توفرها قائمة المركز المالي؛
- معلومات حول التغيرات التي حدثت على تلك الموارد والمطالبات، وتمثل تلك التغيرات الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على معرفة وفهم العوائد التي حققتها المؤسسة من مواردها الاقتصادية مما يمكن من الحكم على وصاية الإدارة أي كفاءتها وفعاليتها في إدارة موارد المؤسسة والتي توفرها قائمة الدخل الشامل؛
- معلومات حول التغيرات الحاصلة على التدفقات النقدية، والتي توفرها قائمة التدفقات النقدية.
- معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الاقتصادية للمؤسسة والمطالبات عليها باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي التي تعرضها قائمة الدخل الشامل)، مثل إصدار أسهم أو توزيعات أرباح نقدية أو عينية للملاك والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت على موارد المؤسسة والمطالبات عليها خلال الفترة المالية؛ ويوفر ذلك قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ويبين الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأن التقارير المالية للأغراض العامة لا يمكن أن تزود مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجوها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر أخرى تتعلق بقراراتهم الاقتصادية.

2- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين، والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الاطار المفاهيمي الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة إلى مجموعتين:[10]

2-1 الخصائص النوعية الأساسية: وتشمل الخاصيتين التاليتين:

أ- الملاءمة: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما، ويكون

للمعلومات دو تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمؤسسة للفترات القادمة وبقدرة المؤسسة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة.

ب– التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها.

وحتى تصور المعلومات المالية للأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة، ومحايدة وخالية من الأخطاء:

- ويعني كاملة أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- وتعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم اعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات على حساب الأطراف الأخرى.
- أما خاصية الخلو من الأخطاء فيقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

2–2 الخصائص الداعمة للخصائص النوعية للمعلومات: وتشمل هذه الخصائص ما يلي:

أ– القابلة للمقارنة: يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية، إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، وهذا من أجل إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ قرارات متعلقة بقرارات الاستثمار أو التمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى.

وتقتضي عملية المقارنة ما يلي:

- الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات
- الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.

ب– القابلية للتحقق: وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس الأساليب، أي مدى وجود درجة عالية من الاجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق.

قد تكون قابلية التحقق مباشرة والتي تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة مثل جرد النقدية، **أما قابلية التحقق الغير مباشرة** فإنها تعني التأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب.

ج– التوقيت المناسب: تعني أن تكون المعلومات المتوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار.

د– القابلية للفهم: تعني أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، كما يجب أن تكون المعلومات المالية بعيدة عن التعقيد والصعوبة، أي يجب أن تكون المعلومات معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الاطار المفاهيمي تحقق الخصائص الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية السالفة الذكر.

2–3 القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات: القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات تتطلب الموازنة بين التكلفة والمنفعة، أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار التكلفة والمنفعة لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدى.

3– القوائم المالية والمؤسسة معدة التقرير: تهدف القوائم المالية إلى تزويد مستخدمي تلك القوائم بالمعلومات المالية حول أصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف المؤسسة حيث يتم تزويد تلك المعلومات من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي(قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر)، وأيضا من خلال القوائم الأخرى.

ويحدد الاطار المفاهيمي في هذا الفصل ما يلي:[11]

3–1 فترة التقرير: يتم إعداد القوائم المالية لفترة مالية محددة من الزمن تسمى(فترة التقرير)حيث تقدم تلك القوائم معلومات حول الأصول والالتزامات بما في ذلك الأصول والالتزامات غير المعترف بها مثل الأصول والالتزامات المحتملة أو الطارئة، وكذلك معلومات حول الدخل والمصاريف لفترة التقرير.

وعند عرض القوائم المالية يتم عرض معلومات مقارنة لفترة مالية واحدة سابقة على الأقل، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات وسلوك بنود القوائم المالية.

3-2 فرض الاستمرارية: يتم عادة إعداد القوائم المالية بافتراض بأن المؤسسة معدة التقرير مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، ويتم عند إعداد وعرض القوائم المالية بأنه لا يوجد نية أو حاجة في الدخول في عملية تصفية أو وقف نشاط المؤسسة.

وإذا كان هناك نية أو حاجة للتصفية أو وقف نشاط المنشأة، فإن القوائم المالية سيتم إعدادها على أساس مختلف مثل أساس التصفية مثلا ، وفي هذه الحالة يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأساس المستخدم لإعدادها، كما تتطلب المعايير الإفصاح عن الظروف المهددة لفرضية الاستمرارية والمتوقع حدوثها خلال 12 شهر من تاريخ القوائم المالية.

3-3 المؤسسة معدة التقرير: هي التي يطلب منها أو تختار إعداد القوائم المالية .وقد تكون مؤسسة فردية، و جزء من مؤسسة، أو قد تتضمن أكثر من مؤسسة، وليس بالضرورة أن تكون المؤسسة معدة التقرير لها كيان قانوني, إذا كانت المؤسسة الأم مسيطرة على مؤسسة تابعة أخرى فإن المؤسسة معدة التقرير تشمل المؤسسة الأم ومؤسساتها التابعة، وبالتالي تسمى القوائم المالية الموحدة.

وإذا كانت المؤسسة معدة التقرير تتضمن مؤسستان أو أكثر دون وجود علاقة بينهما فإن القوائم المالية للمؤسسة معدة التقرير تسمى بالقوائم المالية المجمعة.

أما إذا لم يكن هناك كيان قانوني قائم للمؤسسة معدة التقرير ولا تشمل مؤسسات مرتبطة، فإن هناك صعوبة في تحديد حدود المؤسسة معدة التقرير، وبالتالي يتم تحديد حدود المؤسسة معدة التقرير من خلال حاجة مستخدمي المعلومات الرئيسيين من القوائم المالية بحصولهم على معلومات ملائمة وتتصف بالتمثيل الصادق.

4- عناصر القوائم المالية: يصف الاطار المفاهيمي عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المؤسسة أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، المصاريف، والايرادات؛ وحتى يتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وتشمل العناصر التالية:[12]

4-1 الأصل: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، حيث يجب توفر شرطين أساسيين للاعتراف بالأصل:

أ- احتمالية الحصول على منافع اقتصادية من الأصل: يبين الإطار المفاهيمي بأنه ليس بالضرورة أن يكون من المؤكد أن يولد الحق منافع اقتصادية وإنما يكفي أن تكون تلك الحقوق موجودة ويوجد إمكانية للمؤسسة الحصول على تلك الحقوق دون المؤسسات الأخرى.

كما أنه قد يكون الحق يستوفي تعريف المورد الاقتصادي ويعتبر أصلا حتى ولو كانت احتمالية توليد منافع اقتصادية منخفضة، حيث تؤثر احتمالية تحقيق منافع اقتصادية للمؤسسة على كيفية معالجة الأصل سواء بالاعتراف به أو الافصاح عنه فقط بإيضاحات البيانات المالية.

ب– وجود السيطرة على المورد الاقتصادي: تسيطر المؤسسة على المورد الاقتصادي إذا كان لديها إمكانية حالية مباشرة لاستخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه، وتتضمن السيطرة قدرة المؤسسة على منع الأطراف (المؤسسات) الأخرى من توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه.

4–2 الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة لتحويل(نقل)مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة، ويبين الاطار المفاهيمي فيما يتعلق بالالتزامات ما يلي:

- الالتزام هو واجب أو مسؤولية ليس للمنشأة القدرة العملية على تجنبها، والالتزام يكون دائماً مستحقاً لطرف آخر سواء كان شخص طبيعي أو مؤسسة أخرى أو مجموعة أشخاص أو مجموعة مؤسسات أو المجتمع ككل، وليس من الضرورة أن يكون ذلك الطرف معروفاً أو محدداً بعينه؛
- قد ينشأ الالتزام عن عقد أو قانون أو ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، أو قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياساتها المعلنة وتسمى عندها الالتزامات الاستنتاجية؛
- نقل أو تحويل مورد اقتصادي.

4–3 حقوق الملكية: هي الحصة المتبقية في اصول المؤسسة بعد طرح كافة الالتزامات، وتنشأ حقوق الملكية إما بموجب عقد أو تشريع أو أية وسيلة أخرى ، ففي الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والاحتياطيات، والاحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أ والأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها.

4–4 الدخل: هي الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

ويتضمن الدخل كلا من الايرادات والمكاسب، حيث يتحقق الايراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز، والإيجار؛ وتمثل

المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

4-5 المصروفات: هي النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي إلى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين (لا تعتبر توزيعات الأرباح ضمن المصروفات).

5- الاعتراف وإلغاء الاعتراف: يوفر هذا الفصل توجيهات للاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم، حيث يمكن توضيح ذلك فيما يلي:[13]

1-5 الاعتراف: هو عملية إدراج ضمن قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي لبند يستوفي تعريف الأصل أو الخصم أو حق الملكية أو الدخل أو المصروف، حيث لا يتم الاعتراف بأصل أو التزام إلا إذا كان هذا الاعتراف يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة.

وتوفر الارشادات الداعمة لمعايير الاعتراف المنقحة أمثلة للعوامل التي تشير أن الاعتراف بالأصل أو الالتزام قد يفشل في توفير معلومات مالية ملائمة، وذلك في الحالات التي تتميز بما يلي:

- عدم التأكد من الوجود حيث يكون من غير المؤكد وجود أصل أو خصم؛
- احتمال منخفض لتدفق داخل أو تدفق خارج للمنافع الاقتصادية؛

2-5 إلغاء الاعتراف: هو إزالة أصل أو خصم أو جزء من أصل أو خصم من قائمة المركز المالي، وعادة ما تصطدم المناقشات بمدخلين لإلغاء الاعتراف:

- مدخل المنافع والمخاطر وهنا تستمر المؤسسة في الاعتراف بأصل أو خصم إلى المدى الذي تكون فيه معرضة لمعظم المخاطر والمنافع الناتجة عن هذا الأصل أو الخصم؛
- مدخل السيطرة وهنا يكون إلغاء الاعتراف صورة معكوسة للاعتراف.

يجب أن تهدف المتطلبات المحاسبية لإلغاء الاعتراف إلى تمثيل كلا الأمرين الآتيين بصدق:

- الأصول أو الخصوم المحتفظ بها بعد المعاملة أو حدث آخر أدى إلى إلغاء الاعتراف؛
- التغير في أصول وخصوم المؤسسة نتيجة لتلك المعاملة أو حدث آخر.

6- القياس: يحدد الاطار المفاهيمي في هذا الفصل أساليب القياس الممكن استخدامها في قياس عناصر القوائم المالية بالإضافة إلى العوامل التي تتحكم في اختيار بديل القياس المناسب ويمكن توضيح محتوى هذا الفصل كما يلي:[14]

6-1 أسس القياس: تتمثل أسس القياس فيما يلي:

أ- التكلفة التاريخية: توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة(على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه.

التكلفة التاريخية للأصول تنخفض إذا حدث تدني في قيمتها، والتكلفة التاريخية للالتزامات تزداد إذا أصبحت محملة بالأعباء.

ب- القيمة الجارية: القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس.

ويتضمن مقياس القيم الجارية ما يلي:

- **القيمة العادلة**: هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لنقل(تسديد) التزام في عملية اعتيادية بين المشاركين في السوق بتاريخ القياس.

  وتعكس القيمة العادلة التوقعات الحالية للمشاركين بالسوق حول مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية، ويمكن الحصول على القيمة العادلة مباشرة من سوق نشط و في حالات أخرى يتم تحديد القينة العادلة باستخدام أساليب قياس أخرى مثل الأساليب المعتمدة على التدفقات النقدية المتوقعة.

- **القيمة قيد الاستعمال للأصول وقيمة الوفاء للالتزامات**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الاقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه.

  وقيمة الوفاء هي القيمة الحالية للنقد والموارد الاقتصادية الأخرى والمتوقع أن تلتزم المؤسسة بها للوفاء بالالتزام.

ج- التكلفة الجارية: التكلفة الجارية للأصل هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية(مصاريف وعملات الشراء) للحصول على أصل مكافئ بتاريخ القياس، والتكلفة الجارية للالتزام هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على التزام مكافئ مطروحاً منها تكاليف العملية(مصاريف وعمولات الحصول على الالتزام) بتاريخ القياس.

6-2 العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب: إن اختيار الاسس المناسبة في تقييم ممتلكات المؤسسات يتحدد وفقا للعوامل المؤثرة التالية:

أ- الملاءمة: تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بالعوامل التالية:

- خصائص الأصل أو الالتزام والمتمثلة في تذبذب التدفقات النقدية، بالإضافة إلى حساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الاخرى؛
- المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية بحيث فيما إذا كانت هذه التدفقات ناتجة بشكل مباشر أو غير مباشر مع موارد اقتصادية أخرى، بالإضافة إلى طبيعة أنشطة أعمال المؤسسة.

ب– التمثيل الصادق: إن المدى الذي تقدم به أسس القياس معلومات تتصف بالتمثيل الصادق تتأثر بما يلي:

- عدم الاتساق بالقياس: ويعني إذا كانت القوائم المالية تتضمن قياسات غير متسقة أو ما يسمى عدم الاتساق في القياس المحاسبي فإنها قد لا تمثل بصدق الجوانب المتعلقة بالمركز المالي والاداء المالي، وإذا كانت أصول والتزامات معينة مرتبطة ببعضها البعض فإن استخدام أسس قياس مختلفة سيؤدي إلى عدم الاتساق في القياس المحاسبي.
- عدم التأكد عتد القياس: إن وجود حالات وظروف عدم التأكد لا تمنع بالضرورة من استخدام أسس قياس تقدم معلومات ملائمة .لكن إذا كانت حالة عدم التأكد مرتفعة للغاية قد يكون من الضروري اختيار أسس قياس مختلفة.

6–3 محدد التكلفة: عند اختيار أسس القياس المناسب لبنود القوائم المالية فإن لعامل أو محدد التكلفة دور في اختيار الأساس الذي لا تزيد تكاليفه عن منافعه.

7– العرض والافصاح: يؤدي الابلاغ الفعال للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى جعل المعلومات أكثر ملاءمة، ويسهم في التعبير بصدق عن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها، كما يعزز من قابلية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومن قابليتها للمقارنة، ويتطلب الابلاغ الفعال للمعلومات في القوائم المالية ما يلي:[15]

- التركيز على أهداف ومبادئ العرض والافصاح بدلا من التركيز على القواعد؛
- تصنيف المعلومات بطريقة تجمع بين البنود المتشابهة وتفصل بين البنود غير المتشابهة؛
- تجميع المعلومات بطريقة لا تؤدي إلى حجبها سواء بسبب التفصيل غير الضروري أو التجميع الزائد.

كما يتضمن مفاهيم العرض والافصاح وتوجيهات لإدراج الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وقد أدخل الاطار المفاهيمي مصطلح قائمة الأداء المالي بدلا من قائمة الدخل

الشامل للتعبير عن قائمة الربح أو الخسارة وقائمة الدخل الشامل الآخر معا. وحسبه فإن قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الاداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، ويمكن عرضها كجزء من قائمة واحدة عن الأداء المالي أو ضمن قائمة منفصلة، وفي كلتا الحالتين تتضمن قائمة الاداء المالي مجموع فرعي للربح أو الخسارة لملخص للأداء المالي للمؤسسة عن الفترة.

لم يحدد الاطار المفاهيمي خاصية واحدة أو مجموعة خصائص مشتركة بين جميع العناصر التي يتم تضمينها في قائمة الربح او الخسارة، غير أنه تبنى مبدأ إدراج جميع عناصر الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة، لذلك لا يمكن استبعاد أي عنصر من قائمة الربح أو الخسارة وإدراجه في الدخل الشامل الآخر إلا في ظروف استثنائية، وهي الظروف التي تسمح فيها قائمة الربح أو الخسارة بتوفير معلومات أكثر ملاءمة وأكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمؤسسة.[16]

8- **مفهوم رأس المال والمحافظة عليه:** يبين الاطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، وتتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند اعداد قوائمها المالية وبموجب المفهوم المالي لراس المال مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، فإن رأس المالي يعتبر مرادفا لصافي الاصول و حقوق الملكية في المؤسسة، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل الطاقة التشغيلية فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الانتاجية للمؤسسة المتعلقة بوحدات الانتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

وينشأ من تبني المؤسسة لأحد المفاهيم السابقة مفاهيم المحافظة على راس المال التالية:[17]

- **المفهوم المالي للمحافظة على راس المال** : يقصد به أن تتحقق الأرباح في حالة تجاوز المبلغ الصافي لصافي الأصول في نهاية الفترة عنه في بداية الفترة، وهذا بعد استثناء التوزيعات على المساهمين أو أي مساهمات منهم خلال الفترة،
- **المفهوم المادي للمحافظة على راس المال** : يتم تحقيق الارباح إذا تجاوزت القدرة الانتاجية (القدرة التشغيلية أو ما يقابلها)، في نهاية الفترة القدرة الانتاجية في بداية الفترة، وهذا بعد استثناء التوزيعات على المساهمين أو أية مساهمات منهم خلال الفترة.

ويمكن توضيح المفهوم المادي والمفهوم المالي لرأس المال وكيفية المحافظة عليه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5–1): المقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
اكتساب الربح	اذا كان المبلغ المالي لصافي الاصول في نهايةالفترة يزيد عن المبلغ الصافي للأصول فيبداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم	اذا كانت الطاقة الانتاجية المادية أو التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الانتاجية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين وأية مساهمات منهم
أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على راس المال المراد الحفاظ عليه)	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو في الوقت الحالي)
أثر التغير في الأسعار على الأصول والخصوم	تعتبر الزيادة في أسعار الاصول أرباحا مباشرة(مكتسب حيازة)، وعند اتباع التكلفة التاريخيةيعترف بها كأرباح عند التخلص من الاصل (بيع أو مبادلة)	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المؤسسة، وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الانتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا
رأس المال	يمثل صافي الاصول (حقوق الملكية)	الطاقة الانتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

خلاصة المحور الخامس:

من خلال دراستنا للاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، والمراحل التي مر بها بدءا من الاطار المفاهيمي لسنة 1989، إلى غاية الاطار المفاهيمي الجديد لسنة 2018، يتضح لنا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ركز بشكل أساسي لإيجاد التوازن بين توفير مفاهيم متناسقة وتوفير تفاصيل كافية من أجل مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة، والعمل على مساعدة كل الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية من أجل فهم وتفسير معايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة إلى أنه يساعد الجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية في وضع معايير مفيدة وأكثر اتساقًا، وبالتالي زيادة قدرة مستخدمي التقارير المالية على تفهمها والثقة في ما تحتويه من معلومات، بجانب تحقيق إمكانية المقارنة بين التقارير المالية للمؤسسات المختلف، ومن ناحية أخرى، يعتبر كمرجع يمكن الاستناد إليه في حل المشكلات العملية نتيجة الممارسات المحاسبية، كما أن وجوده يشجع على إجراء مقارنات بين القوائم المالية لمختلف الشركات من حيث أن الأحداث والظواهر المتشابهة يمكن إيجاد لها معالجة محاسبية متشابهة.

قائمة مراجع المحور الخامس:

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " دراسة عينة من المؤسسات"** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص (36-39)

[2] مُحَّد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لأحدث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية** ، ج1، الدار الجامعية للنشر. الاسكندرية، مصر،2019، ص ص(24-25).

[3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للتقرير المالي**، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2018/2017، ص 55.

[4] كيموش بلال، شرشافة إلياس، **مفاهيم التقرير المالي في ضوء الاطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية** ، مجلد2، العدد1، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2019، ص ص (120-122).

[5] سعيدي عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص ص (44-45).

[6] حمزة العرابي، خالد قاشي، **الاطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB**، المجلد3، العدد8، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 2012، ص58.

[7] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة المُحَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص ص(66-67).

[8] مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **إطار مفاهيم التقرير المالي** ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019، ص ص (2- 4) متاح على: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2019/framework.pdf، تاريخ الاطلاع: 2020/08/29.

[9] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2019، ص ص(6-7).

[10] مُحَّد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2014، ص ص (7-12)

[11] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(13-15).

[12] **نفس المرجع**، ص ص(16-21)

[13] كيموش بلال، شرشافة إلياس، **مرجع سابق**، ص ص (129-130).

[14] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص(23-25).

[15] مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **مرجع سابق**، ص65.

[16] كيموش بلال، شرشافة إلياس، **مرجع سابق**، ص133.

[17] أمال تخنوني، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019/2018، ص ص (69-70).

المحور السادس:

عرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي

IAS01

تمهيد:

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة، من خلال توفير المعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية بهدف توضيح وتحديد نتيجة العمليات والانشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة، بالإضافة إلى توضيح قدرة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة.[1]

وقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية من خلال اصدار معيار دولي مرتبط بالقوائم المالية ذات الغرض العام والذي يركز على محتويات القوائم المالية والأسس العامة التي يجب مراعاتها عند إعدادها وطريقة عرضها والافصاح عنها.

أولا: اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بعرض القوائم المالية:

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه حتى تكون لدى المستعمل متخذ القرارات الاقتصادية المعلومة المالية الكافية فإنه يجب على كل مؤسسة تطبق المعايير الدولية تقديم في نهاية كل دورة على الأقل خسة قوائم مالية (قائمة الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغيرات الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الملحق).

ويشجع المجلس من خلال الاطار المفاهيمي المؤسسات على تقديم تقدير حول التسيير يتناول فيه بالعرض والشرح دون أن يثقل كاهل المستخدم أو يضلله، مميزات الأداء المالي والوضعية المالية وكذا الأضرار الممكن أن تلحق بالمؤسسة، كما يشجع على إعداد تقارير إضافية أخرى إذا كانت مفيدة حول المحيط، محيط المؤسسة ومعلومات حول القيمة المضافة.

كما يحدد الاطار المفاهيمي أشكال القوائم المالية وترك الحرية في ذلك للمؤسسات، وهذا يساعد المؤسسة على تقديم إشكالات تتناسب ووضعيتها ونشاطها وتظهر أحسن المعلومات وأكثرها فائدة لمستخدمي القوائم المالية، كما أن هذه القوائم المالية يمكنها أن تقدم معلومات مالية حول الوضعية المالية، الأداء، تدفقات الخزينة، وتسمح بالقيام بمقارنة محتواها لعدة فترات للمؤسسة نفسها وكذا المقارنة بين المؤسسات، وتعد في نهاية كل فترة سواء على مستوى الحسابات الفردية أو الحسابات المجمعة (إذا كانت المؤسسة الشركة الأم).

وحتى تكون القوائم المالية مطابقة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المؤسسة احترام كل المعايير (IAS/IFRS) والشروحات والتفسيرات المقدمة من طرف (IFRIC/ SIC) الموالية لها.[2]

كما اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية حيث أفردت معيارا خاصا بهذا الموضوع وهو المعيار المحاسبي رقم 01 بعنوان عرض القوائم المالية، بالإضافة إلى أننا نجد في نهاية كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية فقرة مستقلة تتناول موضوع الافصاح عن السياسات أو الطرق المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية وآثار التغير فيها وتعليمات بشأن العرض في القوائم المالية.[3]

ثانيا: مفهوم القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS01:

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الخاص بعرض القوائم المالية سنة 1975 والذي حل محل التفسير SIC 18، خلال مراجعة المعيار المحاسبي سنة 2003، والذي تم تعديله سنة 2005، حيث يحتوي على كيفية عرض والافصاح عن القوائم المالية.

1- تعريف القوائم المالية حسب المعيار: هي القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل شريحة كبيرة من المستخدمين الخارجيين وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالاستناد إلى هذه المعلومات.[4]

2- **الهدف من إصدار المعيار:** يهدف هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمؤسسة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، كما يحدد هذا المعيار المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والارشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتواها.

3- نطاق تطبيق المعيار: يتمثل نطاق تطبيق هذا المعيار وفق العناصر التالية:[5]

- يجب على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- تحدد المعايير الدولية الأخرى للتقارير المالية متطلبات الاثبات والافصاح للمعاملات والأحداث الاقتصادية المختلفة؛
- لا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية المرحلية المختصرة والتي تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة (ذات الغرض الخاص).
- إذا أرادت المؤسسات الغير الهادفة للربح تطبيق هذا المعيار، فيجب عليها تكييف وتعديل بعض المفاهيم والبنود الواردة في هذا المعيار بما تتلاءم مع هذه المؤسسات؛
- لا ينطبق هذا المعيار على المؤسسات التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمؤسسات التي لا يعتبر رأس مالها حقو ملكية مثل المؤسسات التعاونية، والتي قد يلزمها تعديل وتكييف عرض حصص الأعضاء أو المشاركين في القوائم المالية.

4- الغرض من إعداد القوائم المالية: إن الهدف من إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات مالية عن المركز المالي للمؤسسة، ونتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، بحيث تكون هذه المعلومات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

ثالثا: الاعتبارات اللازمة لعرض القوائم المالية:

أورد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 ثمانية اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:[6]

1- العرض العادل والامتثال لمعايير الابلاغ المالي الدولية: يجب أن تعرض القوائم المالية، المركز المالي

والانجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمؤسسة بشكل عادل، حيث يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة، بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول وا لالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الاطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير الابلاغ المالي الدولية.

كما أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الدولية للتقارير المالية إضافة إلى توفير الافصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

2- فرض استمرارية المؤسسة: إن اعداد القوائم المالية بموجب المعيار رقم 01 يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى المؤسسة يفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار لوجود نية لدى الادارة إما لتصفية المؤسسة أو التوقف على النشاط أو أية ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الافصاح عن تلك الظروف؛ كما يتوجب في هذه الحالة الافصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار المؤسسة مستمرة.

وعند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية يتوجب على الادارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهرا.

3- أساس الاستحقاق المحاسبي: يتطلب المعيار إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم دفعها، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم قبضها، بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

4- الاتساق في العرض: يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ويمكن الخروج عن الاتساق في الحالات التالية:

- عند حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض أو تصنيف بند معين؛
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمؤسسة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف أو عرض البند المعني، كما قد يحث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم البيانات الأكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5-الأهمية النسبية والتجميع: يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود

منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهما كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى، كما ينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال اعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقا لقيد التكلفة والمنفعة؛ إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبيا لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمؤسسة ولا يبرر احتساب مصروف الاهتلاك له بشكل دوري.

6-التقاص: وتعني عملية إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد بعد طرح الجانب الدائن من المدين، ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك فقد منع المعيار إجراء تقاص بين أي من الأصول و الالتزامات والمصاريف والايرادات ، مالم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية، حيث يسمح في بعض البنود مثل أرباح وخسائر فروقات العملات الأجنبية إظهارها بصافي الربح أو الخسارة.

إن عرض بعض الأصول مطروحا منها مخصصاتها الخاصة بها هو إجراء مقبول ولا يعتبر تقاص، مثل عرض الأصول الغير المتداولة مطروحا منها مجموع الاهتلاك.

7-المعلومات المقارنة: يتطلب هذا المعيار عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترات السابقة، مالم يتطلب معيار محاسبي خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الايضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة لقوائم مالية لمؤسسات أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المؤسسة من فترة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

8- تكرار إعداد التقارير: يجب على المؤسسة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنويا على الأقل؛ وعندما تغير المؤسسة نهاية فترة إعداد قوائمها المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فإن على المؤسسة الافصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

ولأسباب عملية قد تفضل بعض المؤسسات إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع ونظرا لعدم وجود

فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم المالية لسنة كاملة؛ فقد سمح المعيار بذلك.[7]

رابعا: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

تعرف السياسات المحاسبية على أنها مجموعة الأسس والقواعد والأعراف والأحكام التي تتبعها وتطبقها المؤسسة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية، حيث بموجب هذا المعيار فإن المؤسسة مسؤولة عن اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يلي:[8]

- أن تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية للمؤسسة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تقديم معلومات تتصف بالملائمة، قابلية الفهم، قابلية المقارنة ويعتمد عليها؛
- تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر للأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

وفي حالة عدم وجود معيار دولي أو تفسير من لجنة معايير المحاسبة الدولية، يجب على الادارة الاعتماد على الحكم الشخصي في وضع سياسة محاسبية بحيث تتفق مع القضايا المشابهة وذات العلاقة والتي صدر بشأنها معايير، وإن تتفق مع التعريفات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية.[9]

خامسا: عرض القوائم المالية:

يحدد المعيار المحاسبي الدولي خمس قوائم مالية من أجل توفير معلومات تسمح بتقييم أداء المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، مع إجراء مقارنات مع السنوات السابقة.

1- قائمة المركز المالي (الميزانية): تعبر قائمة المركز المالي عن الصورة المالية للمؤسسة من خلال ابراز أصول والتزامات المؤسسة وكذا حقوق ملاكها في فترة زمنية معينة.

1-1 أهداف قائمة المركز المالي: تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:[10]

أ- السيولة: وتتمثل في النقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية والمستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة ، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة لديها القدرة على تسديد التزاماتها.

ب– القدرة على سداد الديون طويلة الأجل: تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المؤسسة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المؤسسة التزامات طويلة الأجل أكثر، كلما كانت قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المؤسسة، كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الاعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

ج– المرونة العالية: يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة ؛ وهناك علاقة عكسية بين بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المؤسسة للفشل المالي.

د– تصور حجم نشاط المؤسسة: تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المؤسسة من خلال مجموع أصولها، وهيكل التزاماتها، وحقوق أصحاب المؤسسة مقارنة بطبيعة مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية.

1– 2 محددات قائمة المركز المالي:

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن بين هذه المحددات:

أ– التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية: بالرغم من تميز المعلومات بالموثوقية المرتفعة، إلا أنها محل انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة نظرا لعدم ادراجها بالقيمة العادلة، وبالتالي معظم الأصول تكون أقل من قيمتها.

ب– التقديرات والحكم الشخصي: تتضمن الميزانية العديد من العناصر المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي لها مثل الديون المشكوك في تحصيلها، والعمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل.

ج– عدم شمول الميزانية على العديد من البنود ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية: ومن الأمثلة الهامة على ذلك صعوبة قياس الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية، خاصة في الصناعات التكنولوجية.

1–3 تصنيف قائمة المركز المالي (الميزانية): يجب على المؤسسة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، حيث تنقسم الميزانية إلى جانبين هما:[11]

أ– جانب الأصول: ويتكون من أصول متداولة وغير متداولة حيث يصنفهما المعيار كما يلي:

– **الأصول المتداولة:** يتطلب المعيار المحاسبي رقم 01 تصنيف الأصل على انه متداول في الحالات التالية:

– عندما تحتفظ به المؤسسة لغاية بيعه أو استخدامه خلال دورة الاستغلال أو الدورة التشغيلية.

– عندما تكون الغاية الاساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغاية المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.

– في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو أصلا معادلا للنقد إلا إذا كان الاصل توجد قيود على استبداله أو استعماله، لتسوية التزام معين لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة إعداد التقارير.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط السابقة الذكر فتصنف على أنها أصول غير متداولة.

– **الأصول الغير المتداولة:** وهي تلك القيم المادية والغير المادية التي تخضع لرقابة المؤسسة وتحقق بها المؤسسة مزايا اقتصادية، تقتنيها أو تنجزها قصد استغلالها وتسيير أعمالها.

ب– جانب الخصوم: ويتكون من التزامات متداولة وغير متداولة، بالإضافة إلى حقوق الملكية حيث يصنفهما المعيار كما يلي:

– **الالتزامات المتداولة:** يتطلب المعيار المحاسبي رقم 01تصنيف الالتزام على انه متداول في الحالات التالية:

– يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية؛

– يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي بغرض المتاجرة؛

– يكون الالتزام واجب التسوية خلال فترة 12 شهر بعد فترة التقرير.

– ليس للمؤسسة الحق الغير المشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير.

أما الالتزامات الأخرى التي لا تنطبق عليها الشروط السابقة الذكر فتصنف على أنها التزامات غير متداولة.

– **الالتزامات الغير المتداولة:** تصنف الالتزامات على أنها غير متداولة اذا توفرت فيها الشروط التالية.

لا يتم تسديدها أو تسييلها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛

– تستحق التسديد خلال فترة أكثر من 12 شهر.

– التي لا يتم اقتناؤها لأغراض المتاجرة؛

– تلك التي يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهر.

ج–حقوق الملكية: تمثل حقوق الملكية ما يمتلكه المساهمين أو أصحاب المؤسسة من أصول المؤسسة وهي تشمل البنود التالية:

–رأس المال الأساسي: وهذا يشمل القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة.

–الارباح المحتجزة: وتمثل اجمالي الارباح المتراكمة منذ تأسيس المؤسسة مطروحا منها التوزيعات للمساهمين.

–الاحتياطي الاجباري: وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح بناءا على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول.

–أسهم الخزينة: تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية وهي تمثل شراء المؤسسة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

مثال توضيحي: فيما يلي الاطار العام لقائمة المركز المالي (الميزانية) وفق ما يتطلبه المعيار المحاسبي رقم 01، وهذا الشكل والمعطيات لا يعتبر الشكل الوحيد الذي يمكن اتباعه حيث يمكن عرضها بأشكال مختلفة.

الجدول رقم (6–1): قائمة المركز المالي (الميزانية) بتاريخ : 2019/12/31

الوحدة (ألف دج)

الأصول	2018	2019	الخصوم	2019	2018
مجموع الأصول الغير المتداولة	**412000**	**435000**	**حقوق الملكية**	**287000**	**436000**
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	245000	282000	رأس مال الأسهم	150000	250000
الشهرة	45000	45000	راس المال الأضافي	40000	75000
الأصول غير الملموسة الأخرى	25000	18000	فائض إعادة التقييم	25000	30000
الاستثمارات في الشركات الزميلة	85000	80000	إحتياطي قانوني	48000	54500
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	12000	2000	الأرباح المحتجزة	8000	9000
قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	6.000	6.000	حقوق غير مسيطر عليها (حقوق الاقلية)	16000	17500
مجموع الأصول المتداولة	**348000**	**368000**	**مجموع الالتزامات غير متداولة**	**128000**	**116000**
المخزون	250000	265000	قروض طويلة الاجل	120000	105000

الذمم التجارية المدينة	65000	62000	التزامات ضريبة مؤجلة	2000	3000
الذمم المدينة الأخرى	**15000**	**12000**	مخصصات طويلة الأجل	6000	8000
المصاريف المدفوعة مقدما	**5000**	**7000**	**مجموع الالتزامات المتداولة**	**345000**	**251000**
النقد والنقد المكافئ	13000	22000	الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	195000	105000
			قروض قصيرة الاجل	65000	68000
			الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	45000	37000
			ضريبة مستحقة الدفع (جارية)	28000	32000
			مصاريف مستحقة الدفع	12000	9000
مجموع الأصول	**760000**	**803000**	**مجموع الخصوم**	**760000**	**803000**

2– قائمة الدخل الشامل (النتيجة الشاملة) : تعمل قائمة الدخل الشامل على تحديد الخسائر أو الأرباح التي تحققها خلال فترة زمنية محددة بالإضافة إلى تحديد الدخل الشامل الآخر، حيث يجب أن تعرض كل مؤسسة ما يلي:[12]

- قائمة الدخل الذي يحدد قيمة الربح أو قيمة الخسارة السنوية؛
- قائمة الدخل الشامل الآخر؛
- قائمة الدخل الشامل لفترة معينة والتي تشمل مجموع الربح أو الخسارة التي تحددها قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الآخر.

وإذا قامت المؤسسة بإعداد قائمة الدخل منفصلة، فإنها لا تقوم بعرض تفصيلي لقائمة الدخل (الربح أو الخسارة) عند إعداد قائمة الدخل الشامل.

2–1 قائمة الدخل (قائمة النتيجة): تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة. وهي تتكون من :

أ– الدخل (الايرادات): ويمن تعريف الدخل من خلال الاطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل على انه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي الى زيادة الحقوق الملكية ما عدى

المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الاصول أو تخفيض في الالتزامات.

ب– المصاريف: تعرف المصاريف على أنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات ، وتؤدي المصاريف الى نقصان في حقوق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات الى المالكين.

و يستخدم المعيار المحاسبي عند إعداد قائمة الدخل (النتيجة) طريقتين لإعدادها حيث تتمثل الطريقة الأولى في عرض قائمة الدخل حسب الطبيعة(مواد، أجور، مصروفات)، والطريقة الثانية عرض قائمة الدخل حسب الوظيفة (تكلفة البضاعة المباعة، مصروفات بيع وتوزيع، أعباء إدارية، أعباء تمويلية) وذلك حسب التصنيف الذي يوفر معلومات أكثر مناسبة وملائمة.

حيث يمكن توضيح هذه الطريقتين وفق الجدولين التاليين الذين يوضحان محتوى ومضمون كل طريقة:[13]

الجدول رقم (6–2): تبويب قائمة الدخل (النتيجة) حسب الطبيعة

البيان	المبالغ	المبالغ
الايرادات		××
الايرادات الأخرى		××
التغير في المخزونات	×	
مصاريف المستخدمين	×	
مخصصات الاهتلاك والمؤونات	×	
مصاريف أخرى	×	
مجموع المصاريف		(×××)
صافي الربح قبل الضرائب		×

الجدول رقم (6–3): تبويب قائمة الدخل (النتيجة) حسب الوظيفة

البيان	المبالغ
الايرادات	×
تكلفة المبيعات	(×)
الهامش الاجمالي= (الايرادات – تكلفة المبيعات)	×
إيرادات أخرى	×
أعباء التوزيع	(×)
أعباء إدارية	(×)
أعباء أخرى	(×)
صافي الربح قبل الضرائب	×

2–2 قائمة الدخل الشامل (النتيجة الشاملة): جاء هذا الجدول ليحل محل حسابات النتيجة، حيث يتضمن كل من الايرادات والأعباء بغض النظر عن أنها سجلت في النتيجة أم لم تسجل.

إن هذه القائمة ليس لديها شكل إجباري معين، حيث أن المؤسسة لديها الخيار في أن تقدمه بطريقتين:

أ– الطريقة الأولى: يتم إعداد قائمة واحدة تحمل اسم قائمة جدول النتيجة الشاملة، والتي تتألف من جزئين؛ فالجزء الأول محتواه هو محتوى قائمة جدول الدخل(النتيجة) الذي يحدد نتيجة الدورة، أما الجزء الثاني فمحتواه يشمل الايرادات والأعباء التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة والذي يسمح بحساب النتيجة، ويمكن توضيح شكل ومحتوى هذه القائمة في الجدول التالي:[14]

الجدول رقم (6–4): تبويب قائمة الدخل الشامل (جدول النتيجة الشاملة)

البيان	ن	ن–1
الايرادات		
تكلفة المبيعات		
الهامش الاجمالي= (الايرادات – تكلفة المبيعات)		
إيرادات أخرى		
أعباء التوزيع		
أعباء إدارية		
أعباء أخرى		
النتيجة قبل الضرائب		

الضرائب على الارباح		
النتيجة بعد الضريبة		
عناصر النتيجة الشاملة الأخرى		
فوراق التحويل لنشاطات في الخارج		
تغطيات تدفقات الخزينة		
فرق إعادة التقييم		
فروق الاكتوراية		
المجموع		
النتيجة الشاملة		
نتيجة الدورة: – العائد للشركة الأم – العائد للاقلية		
النتيجة الشاملة للدورة: – العائد للشركة الأم – العائد للاقلية		
النتيجة على كل سهم		

ب– الطريقة الثانية: حسب هذه الطريقة يتم إعداد قائمتين مختلفتين واحدة تحمل اسم قائمة الدخل (جدول النتيجة)، أما القائمة الثانية فتحمل اسم قائمة الدخل الشامل الاخرى(جدول حساب النتيجة الشاملة الاخرى)، ويمكن توضيح شكل ومحتوى قائمة الدخل الشامل الاخرى في الجدول التالي:[15]

الجدول رقم (6–5): تبويب قائمة الدخل الشامل (جدول النتيجة الشاملة)

البيان	ن	ن–1
النتيجة بعد الضريبة		
عناصر النتيجة الشاملة الأخرى		
فوراق التحويل لنشاطات في الخارج		
تغطيات تدفقات الخزينة		
فرق إعادة التقييم		
فروق الاكتوراية		

المجموع		
النتيجة الشاملة		
نتيجة الدورة: – العائد للشركة الأم – العائد للأقلية		
النتيجة الشاملة للدورة: – العائد للشركة الأم – العائد للأقلية		
النتيجة على كل سهم		

تزود هذه القائمة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات، من أجل تحقيق الأهداف التالية:

– تزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.

– تقدم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الادارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الاساسي للمشروع (تعظيم القوة الايرادية).

– توفر المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الايرادية؛

– التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع؛

– تحديد مقدار الضريبة المستحقة للمؤسسة.

– معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة

مثال توضيحي: فيما يلي هيكل توضيحي لقائمة الدخل (النتيجة) ، حيث يتم عرض هذه القائمة حسب الطبيعة.

الجدول رقم (6-6): قائمة الدخل (النتيجة) حسب الطبيعة بتاريخ : 2019/12/31

الوحدة (ألف دج)

البيان	المبالغ	المبالغ
الايرادات من النشاط التشغيلي		125000
مكاسب وإيرادات أخرى		5000
مجموع الايرادات		**130000**
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الانجاز	(12000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(65000)	
تكاليف منافع الموظفين	(8000)	
مصاريف الاهتلاك والاطفاء	(15000)	
المصروفات الأخرى	(1000)	
مصاريف التمويل	(500)	
مجموع المصروفات		(**101500**)
حصة المؤسسة في أرباح المؤسسات التابعة والزميلة		1200
النتيجة قبل الضريبة		**29700**
الضرائب على الأرباح		(12500)
ربح الفترة (**17200**) يوزع بين: - مالكي المؤسسة القابضة - حصة الحقوق الغير المسيطر عليها (حقوق الاقلية)		**17200** **12900** **4300**

مثال توضيحي: كما يتم كذلك عرض هيكل توضيحي لقائمة الدخل الشامل (النتيجة) حسب الوظيفة.

الجدول رقم (6–7): قائمة الدخل الشامل حسب الوظيفة بتاريخ : 2019/12/31

الوحدة (ألف دج)

البيان	المبالغ
الايرادات من النشاط التشغيلي	125000
تكلفة المبيعات	(85000)
الهامش الاجمالي= (الايرادات – تكلفة المبيعات)	**40000**
مكاسب وإيرادات أخرى	5000
أعباء التوزيع	(3000)
أعباء إدارية	(12000)
أعباء أخرى	(1000)
أعباء التمويل	(500)
حصة المؤسسة في أرباح المؤسسات التابعة والزميلة	1200
النتيجة قبل الضريبة	**29700**
الضرائب على الارباح	(12500)
النتيجة بعد الضريبة	**17200**
عناصر النتيجة الشاملة الأخرى	
أرباح غير محققة لتقييم أصول مالية معدة للبيع	1000
فائض إعادة التقييم	2000
حصة المؤسسة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة	4000
النتيجة الشاملة الأخرى	**7000**
مجموع النتيجة الشاملة	**24200**
نتيجة الدورة (**17200**) توزع على: – العائد للشركة الأم – العائد للاقلية	 **15800** **1400**
النتيجة الشاملة الأخرى للدورة (**7000**) توزع على : – العائد للشركة الأم – العائد للاقلية	 **5750** **1250**

ملاحظة: عند قيام المؤسسة باتباع أسلوب قائمة الدخل حسب الوظيفة، يجب عليها الافصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصاريف بما في ذلك مصاريف الاهتلاك وتكاليف منافع الموظفين.

3- قائمة التدفقات النقدية: يمثل جدول قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة, أي حركة دخول و خروج النقود الفعلي، حيث تنقسم هذه التدفقات إلى:

3-1 تدفقات النشاطات التشغيلية: وهي الناتجة عن النشاطات الرئيسية لتوليد الايراد في المؤسسة، والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

3-2 تدفقات النشاطات الاستثمارية: وهي الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول الطويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

3-3 تدفقات النشاطات التمويلية: وهي الناتجة عن النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

كما سيتم التعمق بشكل مفصل هذه القائمة عند دراسة المعيار المحاسبي الدولي IAS07 الذي يوضح ويشرح هذه التدفقات وكيفية إدراجها في القائمة.

4- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تقدم لنا قائمة التغيرات في حقوق الملكية حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذه القائمة:[16]

- النتيجة الصافية
- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛
- نواتج واعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- التغيرات في السياسات والطرق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال.

ويمكن توضيح شكل قائمة التغيرات في حقوق الملكية في الجدول المبين كما يلي:[17]

الجدول رقم (6–8): قائمة تغيرات حقوق الملكية بتاريخ : 12/31/ن

البيان	رأس المال الأسهم	احتياطي قانوني	احتياطيات أخرى	الارباح المحتجزة	الدخل الشامل (غير المحقق)	مجموع حقوق الملكية
رصيد أول الفترة	××	××	××	××	××	××
تعديلات سنوات سابقة				××		××
الاثر التراكمي الناتج عن تغير الطرق المحاسبية				××		××
صافي الربح				××		××
عناصر الدخل الشامل الأخرى الصافي بعد الضريبة					××	××
احتياطي قانوني		××		(××)		–
احتياطات أخرى			××	(××)		–
توزيع الارباح				(××)		(××)
استثمارات إضافية من الملاك	××					××
رصيد آخر الفترة	××	××	××	××	××	

مثال توضيحي: توضح لنا هذه القائمة التغيرات المتعلقة بحقوق الملكية للمؤسسة، وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (6–9): قائمة تغيرات حقوق الملكية بتاريخ : 2019/12/31

البيان	رأس مال الأسهم	رأس مال إضافي	فائض إعادة التقييم	احتياطي قانوني	الارباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
رصيد أول الفترة	150000	40000	25000	48000	8000	16000	287000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
نتيجة الفترة					17200		17200
توزيع الأرباح					(9700)		(9700)
احتياطي قانوني				6500	(6500)		000
اصدار أسهم	100000	35000					135000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						1500	1500
رصيد آخر الفترة	250000	75000	30000	54500	9000	17500	436000

5-قائمة الملحق: يعتبر الملحق جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن له أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، حيث تهدف هذه القائمة في توضيح السياسات المحاسبية المستخدمة، كطريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، طريقة تصحيح الاخطاء المحاسبية؛ كما تهدف إلى الافصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها المعايير ولا تظهر في القوائم المالية والتي يعد نشرها ضروري لتوفير العرض العادل للمعلومات المالية، وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 فإن طبيعة المعلومات التي تعرض في الملحق تتصف بما يلي:

- معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
- معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

خلاصة المحور السادس:

إن تخصيص معيار محاسبي دولي يبين كيفية عرض القوائم المالية في المؤسسة، ساهم بشكل فعال في توفير المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات (المستخدمين الرئيسيين أو الثانويين) في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد المؤسسة، من خلال تقييم كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة، كما يمكن هذا المعيار من توفير معلومات حول المواد الاقتصادية للمؤسسة ومعلومات حول المطالبات على المؤسسة والتي توفرها قائمة المركز المالي، كما يسمح بتوفير معلومات حول تغيرات الأصول والخصوم من أجل الحكم على كفاءة وفعالية إدارة موارد المؤسسة في تسيير مواردها المالية.

كما أن وضع معيار محاسبي خاص بالقوائم المالية يرافق المؤسسات في توجيه وتسهيل عملية عرض عناصر القوائم المالية وكذا تسهيل فهمها من خلال التفسيرات التي يقدمها المجلس عند إعداد أي معيار، وهذا من أجل تحقيق قابلية مقارنة المعلومات المالية بين المؤسسات وبالتالي تسمح بتقييم الأداء للحكم على الوضعية المالية لكل مؤسسة.

قائمة مراجع المحور السادس:

[1] قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، دار النشر صيدا، بيروت، لبنان، 2011، ص25.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية " دروس وتطبيقات"**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص ص (66-68).

[3] حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2011، ص ص (358-359).

[4] خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص46.

[5]IFRS Foundation, **Presentation of Financial Statements**, **p5**, [on line], Available to: **http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf**, consult to: 14/08/2020.

[6] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2014، ص ص (24-28)

[7] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 28.

[8] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص103.

[9] أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي**، المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص33.

[10] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص (30-31).

[11] مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص ص (464-465)

[12] IFRS Foundation, **Presentation of Financial Statements**,**opcit**,p25.

[13] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، ج1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016، ص101.

[14] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص ص(76-77).

[15] **نفس المرجع**، ص77.

[16] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص 81.

[17] محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لأحدث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية** ، ج1، الدار الجامعية للنشر الاسكندرية، مصر،2019، ص110.

المحور السابع:

عرض قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS07

تمهيد

تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم 7 الخاص بالتدفقات النقدية في أفريل 2001، والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1992، وقد حل معيار المحاسبة الدولي رقم 7 التدفقات النقدية محل معيار المحاسبة الدولي 7 بيان التغييرات في المركز المالي (الصادر في أكتوبر 1977).

و نتيجة للتغييرات في المصطلحات المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الناتجة عن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية (الصادر في 2007) ، تم تغيير معيار المحاسبة الدولي 7 إلى بيان التدفقات النقدية.

وفي جانفي2016 ، تم تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 7 من خلال مبادرة الإفصاح (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 7). حيث تتطلب التعديلات في تقديم المؤسسات إفصاحات حول التغيرات في المطلوبات الناتجة من أنشطة التمويل.

كما تم إدخال تعديلات على معايير أخرى لها علاقة بمعيار المحاسبة الدولي رقم 7. وهي تشمل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 البيانات المالية الموحدة (الصادر في ماي 2011) ، المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة (الصادر في ما ي 2011) ، الكيانات الاستثمارية (تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 10 و 12 ومعيار المحاسبة الدولي 27) (تم إصداره في أكتوبر 2012) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 عقود الإيجار (الصادر في جانفي 2016) والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 17 (عقود التأمين الصادرة في ماي 2017).[1]

أولا: مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي المعلومات المالية من أجل تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجاتها في استخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الرشيدة والمناسبة التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية تتطلب معرفة مدى قدرة المؤسسة في توليد النقدية وما يعادلها، بالإضافة إلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية الحصول عليها.

1- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

يعرف المعيار المحاسبي التدفقات النقدية على أنها عبارة عن التدفقات الداخلية والخارجية من النقدية وما يعادلها، حيث تتمثل النقدية في الاموال الجاهزة والودائع تحت الطلب، أما النقدية المعادلة فهي عبارة عن الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحول إلى مبالغ معروفة من النقد لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في القيمة.

و يمكن تعريفها أيضا على أنها عبارة عن قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلية أو خارجية.[2]

2- الهدف من المعيار:

إن الهدف من المعيار هو الإلزام بتوفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية و ما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي خلال فترة زمنية معينة و الذي يصنف التدفقات في النقدية للفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية و التمويلية.[3]

3- نطاق المعيار:

-يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية و ذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة بإعداد بيانات مالية عنها.

-يهتم مستخدمو البيانات المالية للمؤسسة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد و استخدام النقدية و ما يعادلها و ذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسات المختلفة و عما إذا كان ينظر للنقدية على أنها ناتج للمؤسسة كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات المالية. فالمؤسسات رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات، فإنها تحتاج إلى النقدية و ذلك من أجل القيام بوظائفها التشغيلية و تسديد التزاماتها و لتوفير عائد للمستثمرين و بناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام جميع المؤسسات بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

4- أهمية إعداد قائمة التدفقات النقدية:

تأتي أهمية إعداد قائمة التدفقات النقدية من أهمية ما تقدمه هذه القائمة من معلومات ذات فائدة وموثوق بها، ويمكن تلخيص هذه الأهمية كالآتي:[4]

-تساعد الادارة والمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين الآخرين في الحكم على مقدرة الوحدة الاقتصادية على توليد الأموال المستقبلية، وتساعد على التخطيط المالي والرقابة على العمليات المالية، وتعطي مؤشر على العلاقة بين الربحية والقدرة على توليد الأموال والذي يعني نوعية الأرباح المحققة؛

-تساعد قائمة التدفقات النقدية مع الميزانية على توفير معلومات عن السيولة والاستمرارية، فعلى الرغم من استعمال معلومات الميزانية إلا أنها غير كافية لهذا الغرض وذلك لأنها تصور واقع الوحدة الاقتصادية المالي في فترة زمنية معينة؛

-تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات للمستفيدين عن حجم الأموال التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية وهل هي كافية لتسديد ديونها الحالية عند تاريخ استحقاقها، إذ يعتمد تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالالتزامات غير المتوقعة ومتابعة فرص الأعمال غير المتوقعة والاستفادة منها؛

-تزود قائمة التدفق النقدي معلومات مفيدة عن الأنشطة الاستثمارية، فهي تعكس سياسة أداء الوحدة الاقتصادية سواء أكانت توسعية أم انكماشية، فكلما زادت التدفقات النقدية الخارجية للأنشطة الاستثمارية عن التدفقات الداخلة من بيع الأصول المنتجة فإن ذلك يعد مؤشرا جيدا على سياسة توسعية ونمو متزايد في الأنشطة الاستثمارية؛

-توفر قائمة التدفقات النقدية أساسا موثوقا به يمكن الاعتماد عليه أكثر من بقية القوائم المالية بسبب صعوبة التلاعب بهذه القائمة قياسا ببقية القوائم.

وتنبع أهمية هذه القائمة من المعلومات الضرورية على الأساس النقدي التي تفصح عنها هذه القائمة، فهذه معلومات مكملة ومترابطة مع معلومات القوائم المالية الأخرى وليست بديلا عنها، فهي تمكن مستعملي القوائم المالية من الحصول على معلومات يمكن عن طريقها تقييم التغييرات التي تطرا على صافي أصول الوحدة الاقتصادية والهيكل المالي وتوفر النقدية اللازمة للسداد وقدرة الوحدة على توليد النقدية من الأنشطة المختلفة واختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية.

ثانيا: أهداف قائمة التدفقات النقدية : إن استخدام قائمة التدفقات النقدية في عرض المعلومات المالية للمؤسسة يمكن أن تحقق مجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:[5]

-تسمح بقياس مستوى السيولة على المدى القصير .

-تسمح بالتخطيط للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

-إيجاد معيار محدد للحكم على مدى كفاءة الأداء النقدي.

-تساعد في التعرف على أوقت حدوث العجز والفائض النقدي.

-وضع برنامج زمني للتحصيل والتسديد النقدي المناسب.

-تحديد كمية ونوعية الاحتياجات النقدية التي تتزامن مع موعد الدورة التجارية.

-لفت نظر الإدارة العليا للانحرافات النقدية المتوقعة.

-المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالشراء والبيع.

-المساهمة في الاقتصاد باستعمال النقد المتاح.

ثالثا: تصنيف التدفقات النقدية:

تتضمن قائمة التدفقات النقدية تقريرا مفصلا حول التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب نوع التدفقات من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، ويمكن عرض محتوى هذه التدفقات كما يلي:[6]

1- التدفقات النقدية التشغيلية: تستمد التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية بشكل رئيسي من أنشطة المؤسسة الرئيسية المنتجة للإيراد، وبناء عليه فهي تنتج بشكل عام من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة، ومن أمثلة هذه التدفقات ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية من عوائد حقوق الملكية الفكرية والاتعاب والعمولات والايرادات الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات
- المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم؛
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المحتفظ بها لأغراض التعامل والمتاجرة.

2- التدفقات النقدية الاستثمارية: يعد الافصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهما لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم إنفاقه على الموارد بقصد توليد إيراد وتدفقات نقدية مستقبلية، والنفقات التي ينتج عنها أصل مثبت في قائمة المركز المالي، و ومن أمثلة هذه التدفقات ما يلي:

- المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمؤسسات الأخرى والحصص في مشروعات مشتركة؛
- المقبوضات النقدية لاقتناء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمؤسسات الأخرى والحصص في مشروعات مشتركة؛
- السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى؛
- المقبوضات النقدية من سداد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛
- المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة، وعقود الخيار، وعقود المبادلة؛
- المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة، وعقود الخيار، وعقود المبادلة؛

3- التدفقات النقدية التمويلية:

يعد الافصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الانشطة التمويلية مهما لأنه يفيد في التنبؤ بالمطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي راس المال للمؤسسة، ومن أمثله هذه التدفقات ما يلي:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة؛
- المتحصلات النقدية من إصدار وثائق المديونية غير مغطاة برهن والقروض والأوراق التجارية والسندات والرهونات العقارية وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛
- التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد إيجار.

رابعا: عرض قائمة التدفقات النقدية: يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب الغير المباشر، ويكمن الفرق بينهما في كيفية احتساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين:

1- الطريقة المباشرة: يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الاجمالية المستلمة والنقدية الاجمالية المدفوعة، وهو الأسلوب الذي يوصي به مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة دخل المؤسسة المعد على أساس الاستحقاق وفقا مع صافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي.[7]

وتأخذ قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة الشكل التالي:[8]

الجدول رقم (7-1): قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة.

الشركة:..... قائمة التدفقات النقدية للفترة المنتهية في N/12/31 (الطريقة المباشرة)		
البيان	N	N-1
تدفقات الخزينة للأنشطة العملياتية		
(+) التحصيلات المقبوضة من الزبائن وحقوق أخرى		
(-) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين ومدفوعات تشغيلية أخرى		
(+) تحصيلات عملياتية أخرى		
(-) مدفوعات عملياتية أخرى		
(-) الفوائد المدفوعة		
(-) الضرائب على الدخل المدفوعة		
(-) التغير في المخزونات		
= صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة العملياتية (A)		
تدفقات الخزينة للأنشطة الاستثمارية		
المسحوبات عن اقتناء المنشآت التابعة		
التحصيلات عن بيع المنشآت التابعة		
(-) المسحوبات عن اقتناء تثبيتات		
(+) التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		
(+) الفوائد التي تم تحصيلها		
الحصص والأقساط المقبوضة		
= صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة الاستثمارية (B)		
تدفقات الخزينة للأنشطة التمويلية		
(+) التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
المدفوعات النقدية للمساهمين جراء إعادة شراء أسهم المؤسسة		
(-) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
(+) التحصيلات المتأتية من القروض		
(-) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
= صافي تدفقات الخزينة من الأنشطة التمويلية (C)		
صافي التغيرات في الخزينة ومايعادلها = A + B + C = I		
الخزينة ومايعادلها في بداية الفترة : II		
الخزينة ومايعادلها في نهاية الفترة : III = I + II		

2- الطريقة الغير المباشر: يتضمن تعديلا للربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، ويعتبر الاسلوب الأكثر شيوعا لسهولته مقارنة بالأسلوب المباشر، غير أنه يعتريه بعض الانتقادات مثل صعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، وعدم إمكانية معرفة الأنشطة التي أدت إلى توليد النقدية، كذلك قائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أول المدة للأصول والمطلوبات المتداولة بأرصدة آخر المدة وتحديد التغيرات فيها.[9]

وتأخذ قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة الشكل التالي:[10]

الشكل رقم (7-2): قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة.

الشركة:.....

قائمة التدفقات النقدية للفترة المنتهية في N/12/31 (الطريقة غير المباشرة)

البيان	N	N-1
تدفقات الخزينة للأنشطة العملياتية		
نتيجة السنة الصافية قبل التوزيع:		
التسويات لـ:		
(+) مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة والمؤونات		
- استرجاع الاهتلاك وخسائر القيمة والمؤونات		
التسويات للتغيرات في:		
- الضرائب المؤجلة:		
(-) المخزونات		
(-) الزبائن والحسابات المرتبطة		
(-) أصول متداولة أخرى		
(+) موردو الاستغلال والحسابات المرتبطة والمطلوبات المتداولة الأخرى		
التسويات لـلإيرادات والمصروفات غير المرتبطة بأنشطة الاستغلال:		
(-) فائض القيمة عن التنازل بالبيع عن تثبيتات		
(-) القسط المحول من إعانات الاستثمار إلى نتيجة الدورة		
- مصروفات الفوائد		
- ايرادات الاستثمارات :		
= صافي التدفقات النقدية من الأنشطة العملياتية (A)		

ملاحظة: بالنسبة للتدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة الاستثمارية والتمويلية فتعرض بنفس الكيفية التي تم عرضها في قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة.

خامسا: مراحل إعداد قائمة التدفقات النقدية.

تمر مراحل إعداد قائمة التدفقات النقدية باتباع الخطوات التالية:[11]

1- تحديد صافي الزيادة أو النقص في النقدية كفرق بين رصيد النقدية أول واخر الفترة: هذه الخطوة مباشرة، لأنه يمكن احتساب الفرق من خلال تفحص قائمة المركز المالي المقارنة.

2- تحديد صافي النقدية المتأتية أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية: وتحسب هذه التدفقات حسب الطريقة المستخدمة في إعداد القائمة، سواء كانت الطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتتطلب هذه المرحلة ما يلي:

- تحليل قائمة دخل السنة الجارية لتحويلها من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي؛
- مقارنة الميزانيتين المتتاليتين لتحديد المتغيرات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية بالزيادة أو النقصان في الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة؛
- بيانات إضافية أخرى من دفتر الأستاذ العام.

3- تحديد صافي النقدية المتأتية أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتتطلب هذه المرحلة ما يلي:

- تحليل بيانات الميزانيتين لتحديد التغيرات بالزيادة أو النقصان في الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الاجل وفي حق الملكية؛
- بيانات إضافية أخرى من دفتر الأستاذ العام.

4- استخراج صافي التدفقات النقدية :حيث يتم جمع صافي التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها حيث يجمع الرصيد إلى النقدية وما يعادلها في أول المدة ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في اخر المدة.

5- الحالات الاستثنائية الخاصة بقائمة التدفقات النقدية:

ويشمل هذا النوع من التدفقات على التدفقات التي أجريت بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية غير العادية، حيث تتمثل هذه التدفقات كما يلي:[12]

5-1 التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

قد تقوم المؤسسة بتنفيذ أنشطة أجنبية عن طريقين فمن الممكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لديها عمليات أجنبية كما يلي:

أ– العمليات الأجنبية: هي مؤسسة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع أجنبي المؤسسة التي تعرض قوائمها المالية والتي تقع أو تباشر أنشطتها في بلد آخر بخلاف بلد المؤسسة التي تعرض قوائمها المالية.

ب– المعاملات بعملات أجنبية :هي معاملات تكون قد أبرمت بعملة أجنبية أو تتطلب السداد بعملة أجنبية وهي تتضمن المعاملات الناشئة من قيام المؤسسة بالأنشطة التالية:

– شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

– اقتراض أو إقراض أموال بحيث تكون المبالغ المدفوعة أو المحصلة محددة بعملة أجنبية.

– أن تصبح طرفا في تعاقد بعملة أجنبية لم ينفذ بعد.

– أن تقوم باقتناء أو استبعاد أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزامات محددة بعملة أجنبية.

وقد أوجب المعيار المحاسبي الدولي الخاص بقوائم التدفقات النقدية تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التي تحدث بعملة أجنبية بنفس العملة (العملة المحلية) التي تستخدمها المؤسسة في عرض قوائمها المالية وذلك باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي أي بحساب أسعار تحويلها في تاريخ التدفق النقدي.

وقد سمح المعيار بإمكانية استخدام سعر الصرف يقارب السعر الفعلي وهو ما يطلق عليه " متوسط سعر الصرف المرجح" وهو يعني متوسط سعر الصرف لعملة معينة خلال أسبوع أو شهر لجميع المعاملات التي تحدث بتلك العملة خلال تلك الفترة، وذلك سواء عند تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التي تحدث بعملة أجنبية أو عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية، ولكن لا يسمح باستخدام سعر الصرف الساري في تاريخ الميزانية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة لشركة أجنبية.

وقد يترتب على تقييم أرصدة الأصول و الالتزامات بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة النقدية في نهاية الفترة وفقا لسعر الصرف السائد في هذا التاريخ وجود أرباح أو خسائر نتيجة لفروق أسعار العملة تظهر بقائمة الدخل، وحيث أن هذه الفروق لا تعتبر تدفقات نقدية لأنها لا تتطلب تدفقات نقدية داخلة أو خارجة يتعين رد تلك الفروق إلى صافي الربح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.

وقد نص المعيار على عرض أثار تغيرات أسعار الصرف على النقدية وما في حكمها استثمارات قصير الأجل وعالية السيولة المحتفظ بها بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية كتسوية لأرصدة النقدية وما في حكمها في بداية ونهاية الفترة على أن يتم عرضها بصورة منفصلة ومستقلة و مستقلة على التدفقات النقدية لكل من

أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ذلك لأن الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن هذه التغيرات في أسعار تحويل العملات الأجنبية لا تعتبر بمثابة تدفقات نقدية وما في حكمها.

وتتضمن النقدية وما في حكمه التي تظهر في قائمة التدفق النقدي والموضحة في الشكل الآتي:

الجدول رقم (7–3): كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة بالعملة الأجنبية.

البيان	سنة N	سنة N+1
نقدية في الخزينة وأرصدة البنوك	x	x
استثمارات قصيرة الأجل	x	x
نقدية وما في حكمها قبل التغيرات في أسعار الصرف	x	x
اثر التغيرات في أسعار الصرف	x	x
النقدية وما في حكمها المعدلة	x	x

2–5 البنود الغير عادية قد تحقق الوحدة خلال الفترة المالية موارد أو تتحمل نفقات عرضية غير ناتجة عن ممارسة الوحدة لنشاطها العادي الذي قامت من أجله ولا تتصف بالانتظام وهو ما يطلق عليه" البنود الغير عادية " مثل التعويضات التي تحصل عليها الوحدة من شركات التأمين عن الكوارث التي أصابتها أو التعويضات التي تتكبدها الوحدة نتيجة نزاع مع إحدى المنشآت المجاورة .وقد أوجب المعيار على المنشآت الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار أو التمويل بشكل مفصل في قائمة التدفق النقدي وذلك حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من فهم طبيعة تلك البنود وأثرها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمؤسسة.

والمثال التالي يوضح كيفية الإفصاح عن البنود غير عادية بقائمة التدفقات النقدية:

الجدول رقم (7–4): عرض البنود الغير العادية ضمن قائمة التدفقات النقدية التشغيلية

البـــيان	الوحدة النقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
–مقبوضات نقدية من العملاء	500
–مدفوعات نقدية للموردين	400
تدفق نقدي قبل البنود الغير عادية	100
–مقبوضات من تسوية أضرار الزلزال (بنود غير عادية)	10
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	110

مثال توضيحي: يوضح هذا الجدول قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

الجدول رقم (7–5): قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 2019/12/31

البيان	المبالغ
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
النقدية المقبوضة من العملاء	121000
النقدية المدفوعة للموردين	(69000)
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(21000)
النقدية المدفوعة على مصاريف ضريبة الدخل	(7250)
النقدية المدفوعة على مصاريف الفوائد	(4500)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أ)	**19250**
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة	6000
النقدية المدفوعة لشراء تثبيتات	(10500)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	(**4500**)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين	(7750)
تسديد قروض بنكية	(7000)
زيادة رأس المال	10000
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (جـ)	(**4750**)
مجموع صافي التدفقات النقدية (أ+ب+جـ)	**10000**
النقدية وما يعادلها في بداية السنة (1)	(12000)
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة (2)	22000
تغير حركة الخزينة (2–1)	**10000**

مثال توضيحي: يوضح هذا الجدول قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

الجدول رقم (7–6): قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 2019/12/31

البيان	المبالغ
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	24500
مخصصات الاهتلاكات	7000
مكاسب بيع موجودات غير متداولة	(2500)
الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(4000)
النقص في المخزون	5000
الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	1000
النقدية المدفوعة على مصاريف الضريبة على الدخل	(7250)
النقدية المدفوعة على مصاريف الفوائد	(4500)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أ)	**19250**
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة	6000
النقدية المدفوعة لشراء تثبيتات	(10500)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	**(4500)**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين	(7750)
تسديد قروض بنكية	(7000)
زيادة رأس المال	10000
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (ج)	**(4750)**
مجموع صافي التدفقات النقدية (أ+ب+ج)	**10000**
النقدية وما يعادلها في بداية السنة (1)	(12000)
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة (2)	22000
تغير حركة الخزينة (2–1)	**10000**

ملاحظات:

- تم إضافة مخصصات الاهتلاك لأنها لا تتطلب دفع نقدية؛
- تم طرح مكاسب التنازل عن التثبيتات نظرا لكون متحصلات عملية التنازل عن التثبيتات تظهر ضمن الأنشطة الاستثمارية؛
- تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، أما الالتزامات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص؛

سادسا: مزايا قائمة التدفقات النقدية:

إن استخدام قائمة التدفقات النقدية تعطينا العديد من المزايا لمتخذي القرار من أجل اتخاذ قرارات مفيدة للمؤسسة، وتختلف هذه المزايا حسب كل طريقة في عرض قائمة التدفقات النقدية ويمكن توضيح هذه المزايا فيما يلي:[13]

1- مزيا الطريقة المباشرة:

تقدم لنا الطريقة المباشرة مزايا عديدة نذكر منها:

- توضح المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المتعلقة بالنشاط التشغيلي، لذلك فهي أكثر اتساقا مع الهدف من إعداد هذه القائمة والذي يتمثل في توفير وعرض معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية، وذلك على عكس الطريقة غير المباشرة التي لا توضح ذلك.
- إن عرض المعلومات عن مصادر معينة للمتحصلات النقدية من أنشطة التشغيل والأغراض التي سددت من أجلها المدفوعات النقدية للتشغيل في الفت ا رت السابقة يساعد على إعداد التنبؤات المستقبلية بتقديرات التدفقات النقدية.
- إن المعلومات المرتبطة بمقادير الأنواع الأساسية من المتحصلات والمدفوعات النقدية تعتبر أكثر فائدة من المعلومات الخاصة بالمجموع الجبري لصافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل والذي يوفره الطريقة غير المباشرة .حيث أن هذه المعلومات تساعد في الحكم على قدرة الشركة على توليد نقدية كافية من الأنشطة التشغيلية لسداد الديون، الاستثمار في عملياتها، بالإضافة إلى إجراءات توزيعات نقدية على الملاك.

2- مزايا الطريقة غير المباشرة:

يرى مؤيدوا هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية:

-تركز هذه الطريقة على الاختلافات بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .ويعني هذا أنها توفر أداة ربط مفيدة بين قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية؛

-تعتبر هذه الطريقة أقل تكلفة من الطريقة المباشرة، حيث أنه يتم تعديل صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وذلك بدلا من التقرير عن إجمالي المتحصلات والمدفوعات النقدية من التشغيل؛

-يرى مؤيدوا الطريقة غير المباشرة أن الطريقة الأخرى(المباشرة)قد تظهر بصورة خاطئة أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يساوي أو يفوق صافي الدخل كمقياس للأداء.

خلاصة الفصل السابع:

بالرغم من تناول قائمة التدفقات النقدية في المعيار المحاسبي الخاص بعرض القوائم المالية، إلا أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية خصص معيار آخر مستقل مرتبط بكيفية عرض التدفقات النقدية وهذا نظرا لما تقدمه هذه القائمة من معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، حيث تسمح بالتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطر التي تصاحب تدفقاتها، بالإضافة إلى أن تلك القائمة تمكن مستخدميها من الرقابة على أداء المؤسسة، وكذا تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة من حيث الربحية والسيولة.

إن استخدام هذه القائمة توفر لنا معرفة معلومات التدفق النقدي المفيدة في تقيم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة وتوقيت ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية.

قائمة مراجع المحور السابع:

[1] IFRS Foundation, **Statement of Cash Flows**, **p1**, , [on line], Available to: **http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS7.pdf**, consult to: 22/08/2020.

[2] أحمد محمّد العداسي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص 40.

[3] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء الأول، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص 642

[4] دعاء كريم كاضم الحسناوي ، **المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية ودوره في تقويم الأداء المالي** ، مذكرة ماجيستير، تخصص محاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2018، ص ص (26-27).

[5] فيصل محمّد الشواورة، **مبادئ الإدارة المالية**، الطبعة 01، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ،2013،ص 185.

[6] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعيار الدولي السابع " قائمة التدفقات النقدية** ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019، ص ص(2-3).

[7] خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 54.

[8] بومدين بروال، **محاضرات في مقياس التسيير المالي**، جامعة باتنة1، الجزائر، 2018/2017، ص 77

[9] خالد جمال الجعارات، **مرجع سابق**، ص55.

[10] بومدين بروال، **مرجع سابق**، ص78.

[11] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح الطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2011 ، ص ص (201-202).

[12] سالمي محمّد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية " دراسة حالة مؤسسة اقتصادية "**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، الجزائر، **2008/ 2009** ، ص ص (95-98).

[13] سمية أمين علي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة** ، الجزء الأول، كلية التجارة، القاهرة، 2020، ص ص(106-107).

المحور الثامن:

النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تمهيد:

تشكل التطورات التي شهدها العالم في المجال المحاسبي، منعرجا حاسما في تحسين جودة وشفافية المعلومات التي تفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات جيدة، وهو ما جعل الجزائر تتجه نحو تطوير إطارها المحاسبي ليتلائم مع هذه المستجدات، كون أن هذا الاطار المحاسبي لم يتم إصلاحه منذ 1975، حيث اصبح لا يستجيب لهذه التغيرات، فكانت بداية الاصلاح سنة 2001 وبتمويل من البنك الدولي، وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وتحت إشراف وزارة المالية، والذي أصبح مشروع النظام المحاسبي المالي في نهاية 2004، وبعد القيام بعملية المراجعة والتقييم والفحص من قبل الخبراء والمعنيين بهذه المهمة تمت المصادقة عليه في ماي 2007 من طرف البرلمان، كما حدد تاريخ 01 جانفي 2009 بداية التطبيق الفعلي لهذا النظام، غير أنه تم تأجيله ليتم تطبيقه في 01 جانفي 2010.

وبعد مرور أكثر من 10 سنوات من تطبيقه وما ميز عملية التطبيق من صعوبات ونقائص، بالإضافة إلى طبيعة المعايير الدولية التي تمتاز بتغيرها وعدم ثباتها، بدأ التفكير في إعادة تعديل هذا النظام حيث تم الانطلاق في عملية التوجه نحو تحيين هذا النظام في جانفي 2019، من خلال البحث عن آليات عمل جديدة تسمح بمسايرة وضعية العمل المحاسبي داخل المؤسسات من أجل تحسين نوعية وجودة المعلومات المالية المقدمة.

أولا: أسباب توجه الجزائر نحو تبني نظام محاسبي مالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية :

تبنت الجزائر نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية نتيجة عجز المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الاقتصادية الجددة، حيث أصبح لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها في جانبين وهما:[1]

1- الأسباب الخارجية:

يمكن عرض أهم الاسباب الخارجية التي أدت إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والموضحة كما يلي:

-يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

-ظهور عدة احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

-عند القيام بعملية البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛

-يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

-يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة من الاسواق المالية الدولية، الامتثال إلى المعايير المحاسبية الدولية؛

-يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات مالية صحيحة، موثوقة، وموحدة وعدة وفق معايير محاسبية دولية، من أجل تسهيل نقل المعلومات الاقتصادية، ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2- الأسباب الداخلية:

يمكن عرض أهم الاسباب الداخلية التي أدت إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والموضحة كما يلي:

-تحول دور الدولة في الميداني الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛

-عجز المخطط المحاسبي الوطني في أن يتماشى مع التوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛

-تركيز المخطط المحاسبي الوطني على النظرة القانونية مقارنة بالنظرة الاقتصادية؛

-البحث على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الافلاس، حيث أصبحت المؤسسات تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوض مبدأ الصورة الصادقة للقوائم المالية؛

-افتقار النظام المحاسبي الذي تم تطبيقه منذ 1975 للاطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الاشكالية أو التساؤل.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي SCF:

يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد عن الممارسات السابقة ما يلي:[2]

-أولوية تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية؛

-استخدام طرق جديدو لتقييم الأصول والخصوم مثل القيمة العادلة؛

-تبني مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو الايرادات مثل تغير طرق الاهتلاك والمؤونات؛

-إضفاء الصبغة القانونية عن المحاسبية وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في عرض القوائم المالية؛

-إدراجه للاستثمارات المالية ضمن التثبيتات، بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛

-التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

ثالثا: أهداف تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

إن السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية يتمثل في تطور الأسواق المالية العالمية وتداخلها وتبعيتها مما أدى إلى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي ، والجزائر كغيرها من الدول تبنت نظام محاسبي مالي يتوافق مع هذه المعايير حيث تسمح لها بإمكانية تحقيق الأهداف التالية:[3]

-الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات، خاصة تلك المقيمة في البورصة؛

-المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف دول العالم؛

-تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات؛

-الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛

-تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر لها.

رابعا: الاطار التصوري والمفاهيمي للمحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF:

يحتوى النظام المحاسبي المالي على مفهوم الإطار التصوري الذي ينظم إطار إعداد وعرض القوائم المالية، حيث يركز على مجال تطبيقه، المبادئ والقواعد المحاسبية، وتعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء.

1- مفهوم الاطار التصوري لنظام المحاسبة المالية

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر، حيث يقوم على:[4]

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصائص النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي

ويهدف الاطار التصوري إلى المساعدة على ما يلي:

- تطوير المعايير
- تحضير الكشوف المالية
- تفسير المستعملين للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفقا للمعايير
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير

2- تعريف المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي: تعرف على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات أي مؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

وبالتالي تركيز هذا النظام على كيفية عرض المعلومة المالية في القوائم المالية، بشكل يسمح بإعطاء الصورة الصادقة والشفافة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة النشاط، من أجل توفير كل المعلومات الضرورية لمستخدمي هذه القوائم المالية لاتخاذ قرارات مفيدة تساهم في زيادة المنافع الاقتصادية للمؤسسة.[5]

3- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي، ويستثنى منه الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة

العمومية، حيث نجد أن المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة مالية هي:

- 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 الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني خاص.

وبالتالي كل مؤسسة تدخل ضمن هذا الاطار ملزمة بعرض قوائمها المالية وفق الاجراءات والتنظيمات التي تحددها النصوص القانونية المرتبطة بهذا العمل المحاسبي، وهي كالتالي:

- القانون رقم 07 - 11 الصادر بتاريخ25/ 11/ 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي يحدد شروط وكيفيات تطبيقه؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 الصادر بتاريخ 26/05/ 2008 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بما فيها هيكل الإطار التصوري والتطرق إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية.
- المرسوم التنفيذي 09 - 110 الصادر بتاريخ 07/04/ 2009 المتضمن الإجراءات التنظيمية لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- القرار المؤرخ في 26/07/ 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة؛
- التعليمة رقم 02 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC بتاريخ 2009 / 10 / 29 المنظم لعملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

كل هذه النصوص التشريعية تعتبر بمثابة دليل يلزم المؤسسات على تطبيقه واتباعه من أجل القيام بالعمل والتنظيم المحاسبي الذي يسمح بعرض الكشوف المالية (القوائم المالية)، بحيث تعكس هذه القوائم المالية كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال النشاط ، وتزويد مستخدميها بالمعلومات اللازمة والشفافة والتي تعبر عن الصورة الصادقة لحسابات المؤسسة.

4- المبادئ المحاسبية: تعتمد المبادئ على مجموعة من المفاهيم القائمة على أساس مجموعة من التعريفات الاقتصادية العامة، والتي تتيح للممارس الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها، حيث تحتوي على العناصر التالية:[6]

4-1 مبدأ محاسبة التعهد: يعني أن تسجيل العمليات في دفاتر المؤسسة يكون عند تاريخ حدوثها وليس عند تاريخ التدفق النقدي؛

4-2 مبدأ استمرارية الاستغلال: بمعنى أن المؤسسة مستمرة في نشاط إلى أجل غير محدد وتقوم بإعداد قوائمها المالية بصفة مستمرة.

4-3 قابلية الفهم: أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالوضوح والدقة، وسهولة الفهم وغير معقدة، بحيث يستطيع فهمها كل من له علاقة بميدان المحاسبة؛

4-4 الدلالة: بعني يجب أن تحتوي القوائم المالية على معلومات هامة تؤثر في قرارات المستخدمين من أجل اتخاذ قرارات مفيدة؛

4-5 المصداقية: يجب أن تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية موثوقة، وكاملة وخالية من الأخطاء، بحيث يراها مستخدمو القوائم المالية أنها صحيحة.

5-6 قابلة للمقارنة: حتى تكون المعلومات الموجودة في القوائم المالية قابلة للمقارنة لا بد من الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية وأساليب التقييم وعرض هذه القوائم المالية؛

5-7 التكلفة التاريخية: تسجل العمليات التي تقوم بها المؤسسة على أساس قيمتها (تكلفتها) بذلك التاريخ؛

5-8 أسبقية (تغليب) الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يجب إظهار القوائم المالية لكل عناصر الاصول والتي تكون تحت رقابة المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا؛

5-9 استقلالية الذمة المالية: بمعنى أن محاسبة المؤسسة مستقلة عن محاسبة المساهمين المالكين لها؛

5-10 احترام الوحدة النقدية: بمعنى أن التسجيل المحاسبي للعمليات تكون مقيمة بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)

5-11 مبدأ الأهمية النسبية: بمعنى أن المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية لابد أن تعرض وفق أهميتها وتأثيرها حيث يتم تسجيل المعلومة المهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية والتي لا تأثر في قرارات المستخدمين؛

5-12 مبدأ الحيطة والحذر: يعني عند تسجيل العمليات يجب أن لا نبالغ في تقدير قيمة الأصول أو الايرادات، كما يجب أن لا نقلل من قيمة الخصوم والأعباء (بمعنى أن لا نسجل الاصول والايرادات أكبر من قيمتها وان لا نسجل الخصوم والاعباء اقل من قيمتها).

6- طرق تقييم حسابات النظام المحاسبي المالي:

ترتكز طريقة التقييم المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، كما يتم تقييم بعض العناصر حسب الشروط التي يحددها التنظيم بالاستناد على الطرق التقييم التالية:[7]

-القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة)

-قيمة الانجاز

-القيمة المحينة (قيمة المنفعة)

خامسا: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF:

تمثل القوائم المالية، مخرجات النظام المحاسبي والتي تعتبر بمثابة المرحلة النهائية للنظام والتي من خلالها يقدم معلومات مالية في شكل جداول من أجل تلبية احتياجات مستخدميها من أجل اتخاذ قرارات معينة.

وقد أوجب النظام المحاسبي المالي على كل المؤسسات ما عد المؤسسات الصغيرة، بعرض هذه القوائم بصفة إجبارية وبالعملة الوطنية للبلد عند نهاية كل سنة، على أن يتم إصدارها بصفة نهائية في أجل لا يتعدى 6 أشهر؛ وتتمثل هذه القوائم المالية في الكشوف المالية التالية:

1- قائمة الميزانية : تقدم الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصفة منفصلة، سواء في جدول واحد أو في جدولان منفصلان، حيث تتضمن هذه العناصر تقييم الوضعية المالية للمؤسسة، بصفتها توضح الصورة الصادقة لأصولها وخصومها، كما تعتبر المرآة العاكسة حيث تبين ما للمؤسسة من ممتلكات وما عليها من التزامات تجاه مساهميها والمتمثل في رأس المال و التزامات تجاه الغير والمتمثلة في الديون خلال فترة زمنية معينة، والتغيرات التي طرأت عليها من أجل تحديد نتيجة الدورة، وتضم الميزانية العناصر التالية:

1- 1 عناصر الأصول: وتشمل التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، التثبيتات المالية، المخزونات، وحقوق المؤسسة تجاه الغير المتمثلة في حساب الغير، وحقوق المؤسسة المالية المتمثلة في الحسابات المالية.

1-2 عناصر الخصوم : التزامات المؤسسة تجاه المساهمين والمتمثلة في رؤوس الأموال الخاصة والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى الخصوم غير الجارية والمتمثلة في التزامات المؤسسة تجاه الغير مثل الموردون والدائنون الآخرون خصوم الضريبة المؤونات للأعباء.

وتشمل عناصر الميزانية في النظام المحاسبي المالي ما يلي:

الجدول رقم (8–1): قائمة الميزانية جانب الأصول

الأصول المالية	ملاحظة	N إجمالي	N امتلاك	N صافي	1-N صافي
الأصول المثبتة(غير الجارية)					
فارق الشراء(ou goodwill)					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
التثبيتات الجاري إنجازها					
التثبيتات المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة– المؤسسات المشاركة					
المساهمات الأخرى و حسابات دائنة لملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير الجارية					
مجموع الأصول غير الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ					
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
أموال الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الجدول رقم (8–2): قائمة الميزانية جانب الخصوم:

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
راس المال تم اصداره			
راس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات			
فوارق اعادة التقييم			
فارقالمعادلة			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس اموال خاصة اخرى /ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الاقلية (1)			
المجموع (1)[1]			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية؛			
ضرائب مؤجلة ومرصود لها			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الموردون والحسابات الملحقة			
ضرائب؛			
ديون اخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

مثال توضيحي: تبين هذه القائمة شكل قائمة الميزانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية والتي تم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS01.

الجدول رقم (8–3): قائمة الميزانية بتاريخ : 2019/12/31

الأصول	م.إ	اهتلا. ومؤو	ق.م.ص	الخصوم	المبالغ
الأصول الغير الجارية	**342605**	**82490**	**260115**	**رؤوس الأموال الخاصة**	**235280**
التثبيتات الملموسة	**328285**		**245795**	رأس المال المدفوع	195000
أراضي	35600	–	35600	إحتياطات	15600
تركيبات تقنية	164960	33815	131145	نتيجة الدرة الصافية	24680
معدات وأدوات	70900	23750	47150	**الخصوم الغير الجارية**	**76327**
معدات النقل	50825	24925	25900	مؤونة الأعباء والخسائر	11812
قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز	6000	–	6000	قروض بنكية	37115
التثبيتات المالية	**14320**		**14320**	قروض بنكية أخرى	27400
سندات الفروع	9320	–	9320	**الخصوم الجارية**	**87418**
سندات أخرى للمساهمة	5000	–	5000	المورد والحسابات الملحقة	42950
الأصول الجارية	**143260**	**4350**	**138910**	أجور وضرائب واجبة الدفع	8038
المخزونات	**65690**		**63605**	ديون أخرى للاستغلال	3040
مواد أولية	28390	770	27620	موردو القيم الثابتة	17600
منتجات تامة الصنع	37300	1315	35985	الدولة: ضرائب على النتائج	9250
حسابات الغير	**65200**		**62935**	ديون أخرى	4900
الزبائن والحسابات الملحقة	38200	2265	35935	الاعتمادات الجارية للبنك	2000
حقوق التنازل عن التثبيتات	27000	–	27000		
الحسابات المالية	**12370**		**12370**		
البنك	10000	–	10000		
الصندوق	2370	–	2370		
المجموع	**485865**	**86840**	**399025**	**المجموع**	**399025**

2– جدول حساب النتائج: تضم عناصر قائمة حساب النتيجة على عمود وحيد يحتوي على عناصر تقيس أداء المؤسسة وهذا عن طريق حجم الأرباح أو الخسائر المحققة خلال الفترة المالية، حيث يظهر لنا ملخص لمجموع الأعباء والمنتوجات (النواتج) المنجزة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، دون مراعاة تاريخ تحصيلها

أو تاريخ دفعها، حيث يتم تحديد نتيجة السنة المالية بحساب الفرق بين مجموع النواتج والأعباء، فإذا كانت النواتج أكبر من الأعباء فإن الفرق يمثل النتيجة ربح، والعكس يمثل الفرق النتيجة خسارة.

2-1 جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يمكن حساب النتيجة باستخدام حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها أي حسب تصنيفها في المخطط المحاسبي المالي للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8-4) : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
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)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

مثال توضيحي: تبين هذه القائمة كيفية عرض حسابات الايرادات والمصاريف في شكل قائمة النتيجة حسب الطبيعة لإحدى المؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم (8–5): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة بتاريخ 12/31/ 2019

البيان	المبالغ
–ح70 المبيعات من المنتجات (رقم الأعمال الصافي)	107940
–ح72 تغير المخزون من المنتجات	6600
–ح73 الإنتاج المثبت	1200
–ح74 إعانات الاستغلال.	2400
1. **إنتاج السنة المالية**	**118140**
–ح60: المشتريات المستهلكة	47160
–ح61: الخدمات الخارجية	14400
–ح62: الاستهلاكات الخارجية الأخرى.	000
2. **إستهلاك السنة المالية**	**61560**
3. **القيمة المضافة للاستغلال**	**56580**
–ح 63: أعباء المستخدمين	24000
–ح64: الضرائب والرسوم.	6000
4. **إجمالي فائض الاستغلال**	**26580**
–ح 75: المنتجات العملياتية الأخرى	1440
–ح 78: استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	11100
–ح 65: الأعباء العملياتية الأخرى	720
–ح 68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	13500
5. **النتيجة العملياتية**	24900
–ح **76**: ايرادات المالية	3180
–ح 66: الأعباء المالية	3660
6. **النتيجة المالية**	(**480**)
7. **النتيجة العادية قبل الضرائب**	**24420**
–ح69: الضرائب على النتائج وما شابهها	7326
8. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**17094**
–ح77: إيرادات غير عادية	15600
–ح67: أعباء غير عادية	11640
9. **النتيجة غير العادية**	3960
10. **صافي نتيجة السنة المالية**	**21054**

2-2 جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:

يمكن حساب النتيجة باستخدام حسابات الأعباء والنواتج حسب وظيفتها أي حسب تصنيفها في المخطط المحاسبي المالي للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8-6) : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

	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 الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

إن النظام المحاسبي لم يجبر المؤسسات على استخدام طريقة معينة في حساب النتيجة وإنما ترك للمؤسسة الحرية في اختيار الطريقة التي تراها مناسبة لقياس الأداء والنتائج المحققة.

مثال توضيحي: تبين هذه القائمة كيفية عرض حسابات الايرادات والمصاريف في شكل قائمة النتيجة حسب الوظيفة لإحدى المؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم (8–7): جدول حساب النتائج حسب الوظيفة بتاريخ 12/31/ 2019

البيان	المبالغ
–رقم الأعمال	109140
–تكلفة المبيعات	75360
هامش الربح الاجمالي	**33.780**
–نواتج الاستغلال الأخرى	1440
–اعانات الاستغلال	2400
–استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	11100
–الأعباء التجارية	5120
–أعباء ادارية	9200
–ضرائب ورسوم	6000
–مخصصات المؤونات	3500
النتيجة العملياتية	**24900**
ح **76**: ايرادات المالية	3180
ح 66: الأعباء المالية	3660
النتيجة العادية قبل الضرائب	**24420**
–ح69: الضرائب على النتائج وما شابهها	7326
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**17094**
–ح77: إيرادات غير عادية	15600
–ح67: أعباء غير عادية	11640
النتيجة العادية للسنة المالية	**21054**

3- قائمة تدفقات الخزينة:

تحتوي قائمة التدفقات النقدية على مجموع الأموال الداخلة للمؤسسة، ومجموع الأموال الخارجة من المؤسسة، وهذا من أجل معرفة مدى قدرة المؤسسة على التحكم في تسيير السيولة المالية للخزينة.

3-1 تصنيف تدفقات الخزينة: تصنف التدفقات النقدية إلى ثلاث أصناف يمن عرضها فيما يلي:

أ- تدفقات الأنشطة التشغيلية: وتمثل مجموع المدفوعات والمقبوضات من الأموال المتأتية من دورة الاستغلال مثل المنتجات، الزبائن.....إلخ.

ب- تدفقات الأنشطة الاستثمارية: وتمثل مجموع المدفوعات والمقبوضات من الأموال المتأتية نتيجة أنشطة استثمارية مثل المشتريات والمبيعات المتعلقة بالتثبيتات.

ج- تدفقات الأنشطة التمويلية: وتمثل مجموع المدفوعات والمقبوضات من الأموال التي لها علاقة بحركة رأس المال والقروض، سواء بحصول المؤسسة بتمويل في شكل مساهمة الشركاء أو في شكل قروض .

3-2 طرق عرض قائمة التدفقات النقدية: يتم عرض قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي وفق طريقتين:

أ -**جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة:** تعتمد هذه الطريقة على تقديم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية، قصد إبراز التدفق المالي ثم تقريبه إلى النتيجة قبل الضريبة.

الجدول رقم (8-8): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات الناتجة من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

مثال توضيحي: تبين هذه القائمة شكل قائمة سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة لإحدى المؤسسات الاقتصادية والتي تم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS01.

الجدول رقم (8–9): جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 2019 /12/31

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	20000
–المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	(17300)
–الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	(500)
–الضرائب عن النتائج المدفوعة	(1500)
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير العادية	**700**
–تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية	–
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(2900)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	750
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(400)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	800
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	500
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	300
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	**(950)**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	
–التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	1000
–الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	(400)
–التحصيلات المتأتية من القروض	600
–تسديدات القروض أو الديون الاخرى	(700)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)	**500**
–تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات	
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**250**
–أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	(250)
–أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	1000
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**750**

ب– جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير مباشرة: تعتمد هذه الطريقة على إجراء تعديلات على الأرباح المحققة خلال السنة وهذا بإضافة العناصر التي تؤدي إلى تخفيض النتيجة مثل مصاريف الاهتلاك، وتخفيض العناصر التي تؤدي إلى زيادة النتيجة مثل الزيادة في المخزون إلى أن نصل إلى التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل.

الجدول رقم (8–10): جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة 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 (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقولات)			
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 (ا)			
تغير أموال الخزينة			

مثال توضيحي: تبين هذه القائمة شكل قائمة سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة لإحدى المؤسسات الاقتصادية والتي تم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS01.

الجدول رقم (8–11): جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 12/31/ 2019

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–النتيجة الصافية للسنة المالية	4515
–الاهتلاكات والمؤونات	3800
–تغير الضرائب المؤجلة	200
–تغير القيم المنقولة للتوظيف	(600)
–تغير المخزونات	(1000)
–تغير الزبائن	(8500)
–تغير الموردين	500
–تغير ديون المستخدمين	200
–تغير ديون ضريبية	2435
–فائض قيمة التنازل عن التثبيتات	(850)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(2900)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	750
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(400)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	800
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	500
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	300
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)	(**950**)
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	

-زيادة رأس المال النقدي	1000
-الحصص المدفوعة للمساهمين	(400)
-إصدار قروض	600
-تسديد قروض	(700)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)	**500**
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**750**
-أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	(250)
-أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	1.000
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**750**

4- جدول تغير الأموال الخاصة: يحتوي على التغير الموجود في الأموال الخاصة نتيجة للعمليات التي أثرت على العناصر التي يتشكل منها الاموال الخاصة خلال الدورة المالية، حيث يتشكل هذا الجدول من العناصر التالية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات في الطرق والأخطاء المحاسبية التي تؤثر على رأس المال؛
- المنتوجات والأعباء الاخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد.....إلخ)؛
- حركة رأس المال الزيادة والنقصان
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الجدول رقم (8-12): جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر 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 أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

مثال: تبين هذه القائمة شكل قائمة سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة لإحدى المؤسسات الاقتصادية والتي تم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS01.[8]

الجدول رقم (8–13) جدول تغيرات الأموال الخاصة بتاريخ : 2019/12/31

البيان	رأس مال المؤسسة	علاوة الاصدار	احتياطات	فارق التقييم	النتيجة	المجموع
أرصدة 01/01	**8500**	**2000**	**2800**	**000**	**600**	**13900**
فارق التقييم على أصول مقيمة				200		**200**
توزيع الأرباح			200		(200)	**000**
قسائم أرباح مدفوعة					(400)	(**400**)
رفع رأس المال	1000					**1000**
النتيجة الصافية للدورة					4515	**4515**
أرصدة 12/31/	**9500**	**2000**	**3000**	**200**	**4515**	**19215**

5– قائمة ملحق الكشوف المالية: يعتبر الملحق جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات ، إذ أن له أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، حيث تهدف هذه القائمة في توضيح السياسات المحاسبية المستخدمة، كطريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، طريقة تصحيح الاخطاء المحاسبية،

ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، كلما كانت هذه المعلومات مهمة أو مفيدة في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:[9]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- الشروحات الضرورية لفهم أحسن للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية
- المعلومات التي تتعلق بالمعاملات المتعلقة بالمؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم، وكذا المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيريها

- المعلومات ذات الطابع العام التي تخص بعض العمليات الخاصة
- معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
- معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

كما أن هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب عرضها في الملحق وهما:

- الطابع الملائم للإعلام
- أهميته النسبية

وبالتالي فالملحق لا يجب أن يحتوي إلا على المعلومات الهامة، والتي تأثر في الحكم على قرارات الجهات المستفيدة من هذه المعلومات التي ترسل إليها هذه الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية.

إن هذه القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري بما تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، يمكن أن تساهم في توفير المعلومات التي تلبي احتياجات كل الأطراف المستفيدة، وتمكينهم من اتخاذ قرارات تتوافق مع طبيعة الاستفادة لكل طرف.

سادسا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF:

هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التطبيق الجيد لمضامين النظام المحاسبي المالي، والتي يجب تسليط الضوء عليها والمتمثلة في:[10]

1- صعوبات ناتجة عن نقص التحضير : تمثلت هذه الصعوبات في عدم وجود نظرة استشرافية والتحضير الجيد وغياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي والتأخر الكبير في إصدار النصوص القانونية مما دفع المحاسبين إلى الاعتماد على الاجتهاد في معالجة الجوانب التي تأخرت وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في معالجتها، مما نتج عنه غياب شفافية المعلومات وعدم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات.

2- صعوبات ناتجة عن البيئة الاقتصادية: البيئة الاقتصادية الجزائرية تقف عائقا أما م تحقيق المزايا المراد تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يستند هذا الأخير على المرجعية المحاسبية الدولية التي تهدف إلى خدمة البنى اقتصادية التي تطورت فيها الأسواق المالية في حين أن الاقتصاد الجزائري يتميز ببنية مالية كلاسيكية تقوم على التمويل بالاستدانة وعلى محدودية وضعف القطاع الخاص الذي يفضل الاعتماد على المؤسسات الصغيرة والعائلية ذات هامش المساهمة الضيق، مع كل ما يتبعه ذلك من سوق مالي غير فاعل وغير متطور.

3- صعوبات ميدانية في تطبيق النظام المحاسبي المالي: تتمثل الصعوبات المالية في النقاط التالية:

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة خاصة أن هذا التطور المحاسبي كان نتيجة عولمة الأسواق المالية؛

- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراءات تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية؛
- وضعية المؤسسات الجزائرية الغير مسعرة في البورصة والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي؛
- ضوابط النظام المحاسبي خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق المحاسبي؛
- الأعباء الاضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية مقابل الأخبار بتأثر التغيير على النتيجة وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير؛
- يحتاج تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تأطير ذو خبرة عالية ليمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطابق الميداني لهذا النظام؛
- لا يمكن تحقيق أهداف النظام المالي المحاسبي إلا من خلال إصلاحات لقطاعات أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من خلال تكوين المورد البشري؛

سابعا: توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي SCF:

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ 2010، ونظرا كون أن النظام المحاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتي عرفت العديد من التغيرات والتعديلات بما يتماشى مع التطورات الدولية في الميدان المحاسبي، كان لا بد على الجزائر أن تقوم بتقييم ومراجعة نظامها المحاسبي حتى يواكب هذه التغيرات، حيث تم في جانفي 2019 بعقد ندوة وطنية بمشاركة وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، وممثلي عن القطاع الاقتصادي، ومحافظي الحسابات وأساتذة باحثين، حيث كان عنوان هذه الندوة انطلاق أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، حيث تم رسم خارطة طريق وفق ثلاث مراحل موضحة كالآتي:[11]

1- مرحلة التشخيص والتقييم وتحديد النقائص والمعوقات: في المرحلة الأولى يتم القيام بالأعمال التالية:

- تقييم وتشخيص وضعية النظام المالي المحاسبي ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المالي المحاسبي؛
- تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف القطاعات والأنشطة خلال المرحلة الأولى التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ؛
- تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تدرج في النظام المالي المحاسبي أو تلك التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى شروحات ؛

- الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ؛
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين مهنيين والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسسات من خلال تنظيم أيام دراسية حتى تكون المراجعة مبنية على أسس سليمة تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة وملائمة؛

2- مرحلة المعايرة وتحقيق التوافق: و في المرحلة الثانية يتم القيام بالأعمال التالية::

2-1 إحصاء المعايير الدولية الجديدة الملغاة والمعدلة: وهذا مقارنة مع تلك التي تبناها النظام المالي المحاسبي، من خلال ما يلي:

- إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تغييرها أو إلغاؤها وذلك من أجل تحيين النظام ومطابقته مع المعايير الجديدة؛
- إحصاء المعايير الدولية التي تم اعتمادها بعد إعداد النظام المالي المحاسبي منذ 2004 إلى يومنا الحالي باعتبار أن النظام المالي المحاسبي تم إعداده وفق المعايير الدولية التي كانت سائدة خلال 2004؛

2-2 تبني المعايير الدولية الجديدة وفق الواقع الجزائري: بشرط عدم مصادماتها مع المصالح الجزائرية وألا تكون عائق للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة وذلك بغية اجتناب كل تأثير سلبي.

3- مرحلة تحيين النصوص التشريعية وإصدار نظام محاسبي مالي جديد: أما المرحلة الأخيرة من خارطة الطريق فيتم القيام بالأعمال التالية:

- تحيين النصوص التشريعية من قانون ونصوص تطبيقية ؛
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ؛
- إصدار المشروع النهائي للنظام المالي المحاسبي.

خلاصة المحور الثامن:

إن تطبيق الجزائر نظام محاسبي مالي جديد في سنة 2010 قد ساهم في بشكل كبير في التكيف مع التطورات الاقتصادية والمالية وانتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، كما يسمح بتوفير معلومات واضحة ومتوافقة وقابلة للمقارنة بغية تلبية احتياجات مستخدميها من المعلومات اللازمة، وتغليب الحقيقة الاقتصادية على الحقيقة القانونية، بالإضافة إلى التركيز في عرض المعلومات على المعلومة المالية أكثر منها محاسبية.

كما واجهت نظام المحاسبي المالي عوائق عديدة والتي أثرت بشكل واضح على فعالية وكفاءة المعلومات التي يمكن أن يقدمها هذا النظام ومنها عدم قدرة النظام المحاسبي المالي على مواكبة التطورات الحالية والمرتبطة أساسا بالتغيرات المستمرة والعديدة التي تميزت بها معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة وبالتالي صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية؛ و غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية؛

وتسعى الجزائر منذ 2018 إلى مواكبة هذه التطورات بما يتماشى مع التغيرات والتعديلات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال التوجه نحو تقييم ومراجعة وتحيين نظام المحاسبة المالية من خلال تحديد النقائص و مراجعة المعايير التي تم الاعتماد عليها وإضافة معايير جديدة حسب البيئة الجزائرية.

قائمة مراجع المحور الثامن:

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد** ، مؤسسة الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر، 2010، ص ص (10-11)

[2] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، ج1، دار هومه للنشر، الجزائر، 2010، ص23.

[3] مُحَّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية " دروس وتطبيقات"**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص44.

[4] الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، ص 11.

[5] الجريدة الرسمية الجزائرية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي** ، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 03.

[6] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، ط2، 2011، ص ص (7-8).

[7] الجريدة الرسمية الجزائرية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد والتقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009،ص 06.

[8] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، ط1، ج2، دار هومه للنشر، الجزائر، 2013، ص467.

[9] **نفس المرجع السابق**، ص38.

[10] سيليني جمال الدين،وآخرون، **تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق**، مجلة دراسات جبائية، المجلد8، العدد2، جامعة البليدة2، 2019، ص ص (26-30).

[11] **نفس المرجع السابق**، ص ص(37-38).

المحور التاسع:

تمارين تطبيقية

التمرين رقم 01:

إليك عناصر حسابات الميزانية والموزعة في جدولين الأول يتعلق بالأصول والثاني يتعلق بالخصوم، والموضحة كما يلي:

جانب الأصول

اسم الحساب	أصول غير جارية	أصول جارية
مصاريف التنمية		
مواد أولية		
ضرائب مؤجلة أصول		
سندات المساهمة		
عملاء		
البنك		
تجهيزات الإنتاج		
قيم منقولة للتوظيف		
ودائع وكفالات مدفوعة		
مباني		
فارق الاقتناء		
هيئات مالية أخرى		
سندات الشركات التابعة		
فواتير قيد التحرير		
تثبيتات جاري إنجازها		
الصندوق		
منتجات		
تسبيقات الموردين		
حقوق التنازل عن التثبيتات		
حقوق المؤسسة تجاه الشركاء		
أغلفة متداولة		
أراضي		
قيم للتحصيل		

-تصنيف حسابات الميزانية في جانب الخصوم:

جانب الخصوم

اسم الحساب	الأموال الخاصة	الخصوم الغير جارية	الخصوم الجارية
احتياطات			
النتيجة الصافية			
فارق التقييم			
رأس المال			
قروض بنكية			
مساهمات بنكية			
علاوات مرتبطة برأس المال			
فرق إعادة التقييم			
ديون المستخدمين			
سلفات مصرفية			
قرض إيجاري تمويلي			
الترحيل من جديد			
ضرائب على الأرباح			
تسبيقات الزبائن			
أوراق الدفع			
إعانات الاستثمار			
فواتير قيد الاستلام			
ضرائب مؤجلة خصوم			
موردو المخزونات			
الشركاء أرباح واجب دفعها			
ودائع وكفالات مقبوضة			
مؤونات الأعباء			

المطلوب: – تصنيف الحسابات في المكان المناسب لها. حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS01؛

– إعداد قائمة الميزانية (المركز المالي).

حل التمرين رقم 01:

- تصنيف حسابات الميزانية جانب الأصول:

جانب الأصول

اسم الحساب	أصول غير جارية	أصول جارية
مصاريف التنمية	×	
مواد أولية		×
ضرائب مؤجلة أصول	×	
سندات المساهمة	×	
عملاء		×
البنك		×
تجهيزات الإنتاج	×	
قيم منقولة للتوظيف		×
ودائع وكفالات مدفوعة	×	
مباني	×	
فارق الاقتناء	×	
هيئات مالية أخرى		×
سندات الشركات التابعة	×	
فواتير قيد التحرير		×
تثبيتات جاري إنجازها	×	
الصندوق		×
منتجات		×
تسبيقات الموردين		×
حقوق التنازل عن التثبيتات		×
حقوق المؤسسة تجاه الشركاء		×
أغلفة متداولة	×	
أراضي	×	
قيم للتحصيل		×

-تصنيف حسابات الميزانية في جانب الخصوم:

جانب الخصوم

اسم الحساب	الأموال الخاصة	الخصوم الغير جارية	الخصوم الجارية
احتياطات	×		
النتيجة الصافية	×		
فارق التقييم	×		
رأس المال	×		
قروض بنكية		×	
مساهمات بنكية			×
علاوات مرتبطة برأس المال	×		
فرق إعادة التقييم	×		
ديون المستخدمين			×
سلفات مصرفية			×
قرض إيجاري تمويلي		×	
الترحيل من جديد	×		
ضرائب على الأرباح			×
تسبيقات الزبائن			×
أوراق الدفع			×
إعانات الاستثمار		×	
فواتير قيد الاستلام			×
ضرائب مؤجلة خصوم		×	
موردو المخزونات			×
الشركاء أرباح واجب دفعها			×
ودائع وكفالات مقبوضة		×	
مؤونات الأعباء		×	

- من خلال تصنيف الحسابات يمكن عرض قائمة الميزانية (المركز المالي) وفق الجدول التالي:

قائمة الميزانية (المركز المالي) بتاريخ 12/31/ن

البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
الأصول الغير الجارية		**الأموال الخاصة**	
مصاريف التنمية		رأس المال	
فارق الاقتناء		علاوات مرتبطة برأس المال	
أراضي		احتياطات	
مباني		فارق التقييم	
تجهيزات الإنتاج		فارق إعادة التقييم	
أغلفة متداولة		الترحيل من جديد	
ودائع وكفالات مدفوعة		النتيجة الصافية	
تثبيتات جاري إنجازها			
سندات المساهمة			
سندات الشركات التابعة			
ضرائب مؤجلة أصول			
مجموع الأصول الغير الجارية		**مجموع الأموال الخاصة**	
الأصول الجارية		**الخصوم الغير الجارية**	
مواد أولية		قروض بنكية	
منتجات		قرض إيجاري تمويلي	
عملاء		ودائع وكفالات مقبوضة	
فواتير قيد التحرير		إعانات الاستثمار	
تسبيقات الموردين		مؤونات الأعباء	
حقوق التنازل عن التثبيتات		ضرائب مؤجلة خصوم	
حقوق المؤسسة تجاه الشركاء		**مجموع الخصوم الغير الجارية**	
قيم منقولة للتوظيف		**الخصوم الجارية**	
قيم للتحصيل		موردو المخزونات	

البنك هيئات مالية أخرى الصندوق		أوراق الدفع فواتير قيد الاستلام تسبيقات الزبائن ديون المستخدمين الشركاء أرباح واجب دفعها ضرائب على الأرباح مساهمات بنكية سلفات مصرفية	
مجموع الأصول الجارية		**مجموع الخصوم الجارية**	
مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**	

التمرين رقم 02:

أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 12/31/ن، لإحدى المؤسسات، أرصدة حسابات الأصول والخصوم، والموضحة في الجدول التالي:

جدول ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 12/31/ن

اسم الحساب	مدين	دائن
راس المال	-	170000
احتياطات	-	5000
الترحيل من جديد	-	10000
قروض مصرفية	-	52000
برمجيات المعلوماتية	10000	-
اهتلاك مباني	-	2000
خسائر قيمة المباني	-	1000
معدات وادوات	30000	-
اهتلاك المعدات والادوات	-	3000
معدات نقل	60000	-
اهتلاك معدات نقل	-	12000
سندات مساهمة أخرى	15000	-

سندات إقراض	20000	-
سندات خاصة بنشاط المحفظة	10000	-
مواد اولية	30000	-
خسائر القيمة عن المواد الأولية	-	1000
منتجات وسيطة	5000	-
منتجات مصنعة	20000	-
خسائر القيمة عن منتجات مصنعة		500
مخزون لدى الغير	2000	-
موردو المخزون والخدمات	-	10000
موردو التثبيتات – أوراق دفع	-	5000
موردون مدينون	4500	-
عملاء	8000	-
خسائر القيمة عن حسابات العملاء	-	1500
عملاء أوراق قبض	5000	-
ديون المستخدمين	-	15000
ضمان اجتماعي	-	3000
رسم على القيمة المضافة مستحقة الدفع	-	1500
الرسم على النشاط المهني	-	1000
أعباء مقيدة سلفا	4500	-
نواتج مقيدة سلفا	-	2500
البنك	45000	-
الصندوق	15000	-

المطلوب: – إعداد قائمة الميزانية (المركز المالي).

حل التمرين رقم 02:

- تصنيف حسابات الميزانية جانب الأصول:

قائمة ميزانية المؤسسة (المركز المالي) بتاريخ 12/31/ن (جانب الأصول)

اسم الحساب	المبلغ الاجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية
أصول غير جارية			
تثبيتات معنوية			
برمجيات معلوماتية	10000	2000	8000
تثبيتات عينية			
أراضي	50000	-	50000
مباني	40000	3000	37000
معدات وأدوات	30000	3000	27000
معدات نقل	60000	12000	48000
تثبيتات مالية			
مساهمات أخرى	15000	-	15000
مساهمات القروض	20000	-	20000
سندات المحفظة	10000	-	10000
مجموع الأصول غير الجارية	**235000**	**20000**	**215000**
أصول جارية			
مواد أولية	30000	1000	29000
منتجات وسيطة	5000	-	5000
منتجات مصنعة	20000	500	19500
مخزون لدى الغير	2000	-	2000
موردون مدينون	4500	-	4500
العملاء	8000	1500	6500
أوراق قبض	5000	-	5000
أعباء مقيدة سلفا	4500	-	4500
البنك	45000	-	45000

الصندوق	15000	-	15000
مجموع الأصول الجارية	**139000**	**3000**	**136000**
مجموع الأصول	**374000**	**23000**	**351000**

- تصنيف حسابات الميزانية جانب الخصوم:

قائمة ميزانية المؤسسة (المركز المالي) بتاريخ 12/31/ن (جانب الخصوم)

اسم الحساب	المبلغ الاجمالي
رؤوس الأموال الخاصة	
راس المال المصدر	170000
علاوات	5000
نتيجة صافية	57000
الترحيل من جديد	10000
مجموع الأصول غير الجارية	**242000**
الخصوم غير الجارية	
قروض بنكية	52000
مجموع الخصوم غير الجارية	52000
الخصوم الجارية	
موردو المخزون	10000
أوراق الدفع	5000
ضرائب على النتيجة	19000
رسم على القيمة المضافة مستحقة الدفع	1500
الرسم على النشاط المهني	1000
ديون المستخدمين	15000
الضمان الاجتماعي	3000
نواتج مقيدة سلفا	2500
مجموع الخصوم غير الجارية	**57000**
مجموع الخصوم	**351000**

التمرين رقم 03:

إليك المعلومات المتعلقة بإحدى المؤسسات حول حركة تدفقات الخزينة للدورة ن كما يلي:

- الخزينة عند افتتاح السنة 1000دج،
- التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن: 23000دج
- المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين 16300دج،
- الضرائب عن النتائج المدفوعة 1500دج
- المسحوبات عن شراء قيم ثابتة مادية 2900دج؛
- الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة 500دج،
- التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مادية أو معنوية 750دج؛
- المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية 400دج؛
- التحصيلات من عمليات التنازل عن تثبيتات مالية 800دج؛
- الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية 500دج؛
- الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة 300دج؛
- التحصيلات في أعقاب اصدار أسهم 2000دج،
- الحصص وغيرها من التحصيلات التي تم القيام بها 1400دج
- التحصيلات المتأتية من القروض 1600دج؛
- تسديدات القروض 1700 دج؛

معلومات إضافية:

تغير الضرائب المؤجلة	700	تغير الزبائن	500
تغير الديون الضريبية	400	تغير الموردين	720
تغير المستخدمين	250	الاهتلاكات والمؤونات	2800
تغير المخزونات	900	النتيجة الصافية	3780
فائض التنازل عن التثبيتات	150	تغير القيم المنقولة للتوظيف	600

المطلوب:

- إعداد قائمة جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة والغير المباشرة

حل التمرين رقم 03:

قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 12/31/ن

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	23000
–المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	(16300)
–الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	(500)
–الضرائب عن النتائج المدفوعة	(1500)
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير العادية	**4700**
–تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية	–
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	**4700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(2900)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	750
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(450)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	800
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	500
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	300
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	**(950)**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	
–التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	2000
–الحصص وغيرها من التوزريعات التي تم القيام بها	(1400)
–التحصيلات المتأتية من القروض	1600
–تسديدات القروض أو الديون الاخرى	(1700)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	**500**
–تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات	
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**4250**
–أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	**1000**
–أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	**5250**
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**4250**

جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 12/31/ن

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–النتيجة الصافية للسنة المالية	3780
–الاهتلاكات والمؤونات	1800
–تغير الضرائب المؤجلة	700
–تغير القيم المنقولة للتوظيف	(600)
–تغير المخزونات	(900)
–تغير الزبائن	(500)
–تغير الموردين	720
–تغير المستخدمين	250
–تغير الديون الضريبية	400
–فائض قيمة التنازل عن التثبيتات	(150)
–النواتج عن التوظيفات المالية	(800)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	**4700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(2900)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	750
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(400)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	800
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	500
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	300
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	**–950**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	
–الزيادة النقدية لرأس المال	2000
–القسائم المدفوعة للمساهمين	(1400)
–إصدار قروض	1600
–تسديد قروض	(1700)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	**500**
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**4250**
–أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	**1000**
–أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	**5250**
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**4250**

التمرين رقم 04:

إليك المعلومات المتعلقة بإحدى المؤسسات حول حركة تدفقات الخزينة 2019 والموضحة في الجدول التالي:

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
مسحوبات عن اقتناء القيم الثابتة المادية	6000	الحصص المدفوعة للمساهمين	7000
مسحوبات عن اقتناء القيم الثابتة المالية	1350	زيادة رأس المال النقدي	15000
تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المالية	850	إصدار قروض	6500
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية	8600	تسديد قروض	1400
الحصص المقبوضة من النتائج المستلمة	700	التحصيلات المقبوضة من الزبائن	155600
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	125000	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	1200
الضرائب المدفوعة	10700	الخزينة عند اقفال السنة المالية	23800
الخزينة عندافتتاح السنة المالية	-11800	تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المادية	1000

معلومات إضافية:

البيان	2018	2019
المخزونات	43000	44200
الزبائن والحسابات الأخرى	34500	36500
الضرائب المؤجلة	19300	21600
الموردين والديون الأخرى	22750	26100

– الاهتلاكات والمؤونات 11000، النتيجة الصافية 13550، نواتج التوظيفات المالية 9300، خسارة قيمة التنازل عن التثبيتات المادية 1000،

المطلوب:

– إعداد قائمة جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة؛

– إعداد قائمة جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير المباشرة؛

حل التمرين رقم 04:

قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة بتاريخ 2019/12/31

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	155600
–المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	(125000)
–الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	(1200)
–الضرائب عن النتائج المدفوعة	(10700)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	**18700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(6000)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	1000
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(1350)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	850
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	8600
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	700
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	**3800**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	
–التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	15000
–الحصص وغيرها من التوزريعات التي تم القيام بها	(7000)
–التحصيلات المتأتية من القروض	6500
–تسديدات القروض أو الديون الاخرى	(1400)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	**13100**
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**35600**
–أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	**(11800–)**
–أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	**23800**
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**35600**

– شرح العمليات المتعلقة بكيفية حساب تغير عناصر الميزانية للسنتين (2018، 2019):

تغير المخزون= (44200-43000)= **1200**، تغير الزبائن=(36500-34500)= **2000**

تغير الضرائب المؤجلة=(21600-19300)=**2300**، تغير الموردين= (26100-22750)=**3350**

جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة بتاريخ 2019/12/31

البيان	المبالغ
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)	
–النتيجة الصافية	13550
–الاهتلاكات والمؤونات (+)	11000
–الضرائب المؤجلة (+)	2300
–تغير الزبائن (–)	(2000)
–تغير المخزونات(–)	(1200)
–تغير الموردين(+)	3350
–خسائر قيمة التنازل عن التثبيتات المادية(+)	1000
–نواتج التوظيفات المالية (–)	(9300)
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير العادية	**18700**
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية	**18700**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية	(6000)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أومعنوية	1000
–المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(1350)
–التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	850
–الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	8600
–الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	700
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	**3800**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	
–زيادة رأس المال النقدي	15000
–الحصص المدفوعة للمساهمين	(7000)
–اصدار قروض	6500
–تسديد قروض	(1400)
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية	**13100**
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)	**35600**
–أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	(11800-)
–أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية	23800
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (الاقفال – الافتتاح)	**35.600**

التمرين رقم 05:

أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 12/31/ن، لإحدى المؤسسات، أرصدة حسابات الأعباء والنواتج، والموضحة في الجدول التالي:

جدول ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 12/31/ن

اسم الحساب	مدين	دائن
مواد أولية مستهلكة	70000	-
تغير مخزون المواد المستهلكة	10000	
أعباء المستخدمين	110000	-
ضرائب ورسوم	20000	-
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	30000	-
أعباء مالية	2000	-
مبيعات	-	300000
إيرادات الاستغلال الأخرى	-	3500
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	-	1000
الايرادات المالية		11000

معلومات إضافية:

اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	المبالغ
أعباء الإنتاج	98000	مخصصات	9000
الأعباء التجارية	10000	أعباء إدارية	32000

المطلوب:

- إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة؛
- إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة.

حل التمرين رقم 04:

– إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة؛

قائمة جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة

البيان	المبالغ
–المبيعات من المنتجات (رقم الأعمال الصافي)	300000
–تغير المخزون من المنتجات	–
–الإنتاج المثبت	–
–إعانات الاستغلال.	–
1. **إنتاج السنة المالية**	**300000**
–المشتريات المستهلكة	70000
–تغير مخزون المواد المستهلكة	10000
–الاستهلاكات الخارجية الأخرى.	–
2. **إستهلاك السنة المالية**	**80000**
3. **القيمة المضافة للاستغلال**	**220000**
–أعباء المستخدمين	110000
–الضرائب والرسوم.	20000
4. **إجمالي فائض الاستغلال**	**90000**
–المنتجات العملياتية الأخرى	3500
–استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	1000
–الأعباء العملياتية الأخرى	–
–مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	39000
5. **النتيجة العملياتية**	**55500**
–الايرادات المالية	11000
–الأعباء المالية	2000
6. **النتيجة المالية**	**9000**
7. **النتيجة العادية قبل الضرائب**	**46500**
–الضرائب على النتائج وما شابهها	**13950**
8. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**32550**
–إيرادات غير عادية	–
–أعباء غير عادية	–
9. **النتيجة غير العادية**	–
10. **صافي نتيجة السنة المالية**	**32550**

- إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة؛

قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة

البيان	المبالغ
-رقم الأعمال	300000
-تكلفة المبيعات	(178000)
هامش الربح الاجمالي	**122000**
-انتاج مثبت	-
-نواتج الاستغلال الأخرى	3500
-اعانات الاستغلال	-
-استرجاعات	1000
-الأعباء التجارية	(10000)
-أعباء ادارية	(32000)
-ضرائب ورسوم	(20000)
-مخصصات المؤونات	(9000)
النتيجة العملياتية	**55500**
ح **76**: ايرادات المالية	11000
ح 66: الأعباء المالية	(2000)
النتيجة العادية قبل الضرائب	**9000**
-ح69: الضرائب على النتائج وما شابهها	**13950**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**32550**
-ح77: إيرادات غير عادية	-
-ح67: أعباء غير عادية	-
النتيجة العادية للسنة المالية	**32550**

شرح العمليات:

تكلفة المبيعات **=** مواد أولية مستهلكة + تغير مخزون المواد الأولية + أعباء الإنتاج

= 70000+ 10000+ 98000**=** 178000

التمرين رقم 06:

إليك حسابات الأعباء والنواتج لإحدى المؤسسات لسنة 2016 والمبينة في الجدول أدناه كما يلي:

الأعباء	القيمة	النواتج	القيمة
مشتريات البضائع	6840	مبيعات البضائع	11820
التغير في مخزون البضائع	- 240	انتاج مباع	96120
مشتريات المواد الأولية	39360	التغير في مخزون الإنتاج تام الصنع	6600
التغيير في مخزون المواد الأولية	1200	إنتاج المثبت	1200
أعباء خارجية	14400	إعانات الاستغلال	2400
ضرائب ورسوم واقتطاعات مماثلة	6000	نواتج الاستغلال الأخرى	1440
أعباء المستخدمين	24000	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	11100
أعباء الاستغلال الأخرى	720	نواتج مالية	540
أعباءالاهتلاك وخسائر القيمة والمؤونات	13500	أرباح التنازل عن أصول مالية	2640
أعباء مالية	3180	نواتج استثنائية	15600
خسائر التنازل عن أصول مالية	480		
أعباء استثنائية	11640		
الضرائب على الأرباح وماشابهها	7326		

معلومات إضافية:

- أعباء المستخدمين: 14000 (أعباء الانتاج)، 6000 (أعباء إدارية)، 4000 (أعباء تجارية)؛
- مخصصات الاهتلاكات: 6000 (أعباء الانتاج)، 3000 (أعباء إدارية)، 1000 (أعباء تجارية)؛
- مخصصات المؤونات: 3500؛
- أعباء الاستغلال الأخرى: 400 (أعباء الانتاج)، 200 (أعباء إدارية)، 120 (أعباء تجارية).

المطلوب:

- إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة؛
- إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة.

حل التمرين رقم 06:

– إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة

قائمة جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة بتاريخ 2016/12/31

البيان	المبالغ
–المبيعات من المنتجات (رقم الأعمال الصافي)	107940
–تغير المخزون من المنتجات	6600
–الإنتاج المثبت	1200
–إعانات الاستغلال.	2400
11. **إنتاج السنة المالية**	**118140**
–المشتريات المستهلكة	47160
–الخدمات الخارجية	14400
–الاستهلاكات الخارجية الأخرى.	000
12. **إستهلاك السنة المالية**	**61560**
13. **القيمة المضافة للاستغلال**	56580
–أعباء المستخدمين	(24000)
–الضرائب والرسوم.	(6000)
14. **إجمالي فائض الاستغلال**	**26580**
–المنتجات العملياتية الأخرى	1440
–استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	11100
–الأعباء العملياتية الأخرى	(720)
–مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	(13500)
15. **النتيجة العملياتية**	**24900**
–الايرادات المالية	3180
–الأعباء المالية	(3660)
16. **النتيجة المالية**	**–480**
17. **النتيجة العادية قبل الضرائب**	**24420**
–الضرائب على النتائج وما شابهها	7326
18. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**17094**
–إيرادات غير عادية	15600
–أعباء غير عادية	(11640)
19. **النتيجة غير العادية**	**3960**
20. **صافي نتيجة السنة المالية**	**21054**

– إعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة؛

قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة بتاريخ 2016/12/31

البيان	المبالغ
–رقم الأعمال	107940
–تكلفة المبيعات	(75360)
هامش الربح الاجمالي	**32580**
–انتاج مثبت	1200
–نواتج الاستغلال الأخرى	1440
–اعانات الاستغلال	2400
–استرجاعات	11100
–الأعباء التجارية	(5120)
–أعباء ادارية	(9200)
–ضرائب ورسوم	(6000)
–مخصصات المؤونات	(3500)
النتيجة العملياتية	**24900**
ح **76**: ايرادات المالية	3180
ح 66: الأعباء المالية	(3660)
النتيجة العادية قبل الضرائب	24420
–ح69: الضرائب على النتائج وما شابهها	(7326)
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	17094
–ح77: إيرادات غير عادية	15600
–ح67: أعباء غير عادية	(11640)
النتيجة العادية للسنة المالية	**21054**

شرح العمليات:

- تكلفة المبيعات = مواد أولية مستهلكة + تغير مخزون المواد الأولية + أعباء الإنتاج + أعباء خارجية

= 39360+ 1200 +20400 + 14400= 75360

- أعباء الإنتاج **=** (14000+ 6000 + 400) **= 20400**

– أعباء إدارية **=** (200+3000+6000) **= 9200**

– أعباء تجارية **=** (120+1000+4000) **= 5120**

التمرين رقم 07 :

قدمت لك المعلومات المالية لإحدى المؤسسات لسنة 2019 والمتمثلة فيما يلي :

- أظهرت قائمة الدخل الشامل (النتيجة) لسنة 2019 : النتيجة الصافية 725000، مكاسب غير محققة على تثبيتات متاحة للبيع 30000، خسائر ناتجة عن عمليات بالعملة الأجنبية 15000؛
- أعلنت المؤسسة عن توزيعات أرباح لسنة 2019 : 80000؛
- قامت المؤسسة بإصدار أسهم جديدة لسنة 2019 : 250000؛
- بعد القيام بعملية فحص دفاتر المؤسسة اتضح أن: مصاريف الإيجار لسنة 2018 مسجل بزيادة قدرها 20000، بالإضافة إلى وجود فاتورة مبيعات متعلقة بسنة 2018 لم يتم تسجيلها بقيمة 50000؛
- قامت المؤسسة بتغيير في سياسة الاعتراف باالايراد إلى سياسة أكثر تحفظا، حيث نتج عن ذلك انخفاض إيرادات السنوات السابقة بعد الضريبة 30000؛
- رصيد أول الفترة بتاريخ 2019/01/01 لحقوق الملكية : راس المال 3000000، إعادة التقييم 40000، أرباح غير موزعة 500000.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية، علما أن معدل الضريبة 30 **%**.

حل التمرين رقم 07:

جدول تغيرات حقوق الملكية (الأموال الخاصة) بتاريخ : 2019/12/31

البيان	رأس مال المؤسسة	النتيجة غير الموزعة	الدخل الشامل الآخر	المجموع
رصيد أول الفترة 2019/01/01	**3000000**	**500000**	**40000**	**3540000**
تعديل أخطاء السنوات السابقة				
مصاريف الإيجار مسجل		14000		**14000**
بالزيادة		35000		**35000**
مبيعات لم تسجل				
الأثر التراكمي للتغير في الطرق المحاسبية		(30000)		(**30000**)
النتيجة الصافية		725000		**725000**
عناصر الدخل الشامل الآخر				
مكاسب غير محققة			30000	**30000**
خسائر ناتجة عن العملة الأجنبية			(15000)	(**15000**)
الأرباح الموزعة		(80000)		(**80000**)
زيادة رأس المال	250000			**250000**
رصيد آخرة الفترة 12/31/ 2019	**3250000**	**1164000**	**55000**	**4469000**

شرح العمليات:

- بالنسبة للمصاريف التي لم يتم تسجيلها تخضع للضريبة وتضاف إلى النتيجة:

$(0,3 \times 20000) - 20000$ = **14000**؛

- بالنسبة للمبيعات التي لم يتم تسجيلها تخضع للضريبة وتطرح من النتيجة:

$(0,3 \times 50000) - 50000$ = **35000**؛

التمرين رقم 08 :

قدمت لك المعلومات المالية لإحدى المؤسسات لسنة 2019 والمتمثلة فيما يلي :

- أظهر جدول حساب النتيجة لسنة 2019 نتيجة قدرت بـ: 450000؛
- بعد القيام بعملية تقييم لأصولها نتج عنها فائض ناتج عن إعادة التقييم قدر بـ 44000؛
- تم توزيع جزء من أرباحها على المساهمين قدر بـ: 125000؛
- بعد القيام بعملية التنازل عن جزء من تثبيتاتها نتج عنها خسائر التنازل قدر بـ 19000
- انسحب أحد الشركاء من المؤسسة حيث بلغت قيمة مساهماته بـ: 750000؛
- تم توزيع جز من النتيجة نحو الاحتياطات بقيمة 29000؛
- بعد القيام بعملية فحص دفاتر المؤسسة اتضح أن: مصاريف الصيانة لسنة 2018 مسجل بزيادة قدرها 15000، بالإضافة إلى وجود فاتورة مبيعات متعلقة بسنة 2018 لم يتم تسجيلها بقيمة 40000؛
- قامت المؤسسة بتغيير في سياسة الاعتراف بالايراد إلى سياسة أكثر تحفظا، حيث نتج عن ذلك انخفاض إيرادات السنوات السابقة بعد الضريبة 25000؛
- رصيد أول الفترة بتاريخ 2019/01/01 لحقوق الملكية : رأس المال 5000000، إعادة التقييم 55000، أرباح غير موزعة 350000، إحتياطات 33000، حقوق الأقلية 120000دج.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية، علما أن معدل الضريبة 25 **%**.

حل التمرين رقم 08:

جدول تغيرات حقوق الملكية (الأموال الخاصة) بتاريخ : 2019/12/31

البيان	رأس مال المؤسسة	النتيجة غير الموزعة	الدخل الشامل الآخر	احتياطات	حقوق الأقلية	المجموع
رصيد أول الفترة 2019/01/01	**5000000**	**350000**	**55000**	**33000**	**120000**	**5558000**
تعديل أخطاء السنوات السابقة						
مصاريف الصيانة		11250				**11250**
مسجل بالزيادة						
مبيعات لم تسجل		30000				**30000**
انخفاض إيرادات سنوات السابقة		(25000)				(**25000**)
النتيجة الصافية		450000				**450000**
عناصر الدخل الشامل الآخر						
فائض إعادة التقييم			44000			**44000**
خسائر التنازل. ت			(19000)			(**19000**)
الأرباح الموزعة						
أرباح موزعة على المساهمين		(125000)				(**125000**)
أرباح موزعة نحو الاحتياطات		(29000)		29000		**0**
تخفيض رأس المال	(750000)					(**750000**)
رصيد آخر الفترة 2019 /12/31	**4250000**	**662250**	**80000**	**62000**	**120000**	**5174250**

شرح العمليات:

- بالنسبة للمصاريف التي لم يتم تسجيلها تخضع للضريبة وتضاف إلى النتيجة:

15000- (15000× 0,25) **=** 11250؛

- بالنسبة للمبيعات التي لم يتم تسجيلها تخضع للضريبة وتطرح من النتيجة:

40000- (40000× 0,25) **=** 30000.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1 أحمد رياح بلكاو، تعريب رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري، الاردن، 2009؛

2 أحمد سليم، **قضايا محاسبية معاصرة**، بدون دار نشر، القاهرة، 2016؛

3 أحمد مُحَّد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي** ، المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010؛

4 أحمد مُحَّد العداسي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009؛

5 أمجد فاروق محمود، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS** ،الرياض، السعودية، 2018؛

6 أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة " منظور التوافق الدولي"** ، ج 1، دار النشر القاهرة، 2005؛

7 جن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، ط1، ج2، دار هومه للنشر، الجزائر، 2013؛

8 جن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، ج1، دار هومه للنشر، الجزائر، 2010؛

9 جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد** ، مؤسسة الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر، 2010؛

10 جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.

11 جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2019؛

12 حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2011؛

13 خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية** ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015؛

14 رأفت حسين مطير، **المحاسبة الدولية**، ط1، جامعة غزة، غزة، 2008؛

15 سعود جايد مشكور العامري، **المحاسبة الدولية " المشاكل المحاسبية ومعالجتها العملية"** ، ط1، دار الكتب الوطنية، صنعاء، 2014؛

16 سعود جايد مشكور، **المحاسبة الدولية " بالإنجليزية والعربية"** ، ط2، دار النشر الميزان، العراق، 2014؛

17 سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، ط1، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016؛

18 سمية أمين علي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة** ، الجزء الأول، كلية التجارة، القاهرة، 2020؛

19 شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008؛

20 طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة** ، ج1، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016؛

21 عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت،1990؛

22 عبد الحميد مانع الصبح، **المحاسبة الدولية " الاطار النظري والتطبيق العملي** ، ط2، دار الكتاب، صنعاء، 2009؛

23 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، ط2، 2011؛

24 علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية " اطار فكري و تحليلي وتطبيقي"**، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، 2011؛

25 فيصل محمد الشواورة، **مبادئ الإدارة المالية**، الطبعة 01، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ،2013؛

26 قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية** ، دار النشر صيدا، بيروت، لبنان، 2011؛

27 ليزا ويفر، ترجمة محمد عرفة، **إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS** ، دار حميثرا للنشر، القاهرة، 2016؛

28 محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2013؛

29 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية** ، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2014؛

30 محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية " دروس وتطبيقات"**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010؛

31 محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لأحدث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية**، ج1، الدار الجامعية للنشر. الاسكندرية، مصر،2019؛

32 مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، الجزء الأول،

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014؛

33 مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، **المعيار الدولي السابع " قائمة التدفقات النقدية** ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019؛

34 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016؛

35 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح الطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2011؛

36 هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010؛

37 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للتقرير المالي** ، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2018/2017؛

2- المذكرات والرسائل الجامعية

1 أمال تخنوني، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019/2018؛

2 انعام محسن، غدير الموسوي، **تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من منظور مستخدمي المعلومات :دراسة تحليلية للمصارف الأهلية العاملة في محافظة النجف الاشرف**، المجلد الثالث، العدد السادس والثلاثون، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، 2015؛

3 آيت مُحَّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة (2010-2013)**، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2013؛

4 -بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية " دراسة تطبيقية"** ، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012-2013؛

5 حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق"** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة امُحَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2012؛

6 – دعاء كريم كاضم الحسناوي ، **المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية ودوره في تقويم الأداء المالي**، مذكرة ماجيستير، تخصص محاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2018؛

7 – رضوان باصور، **دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات " حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018/2017؛

8 – سالمي مُحَمَّد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية " دراسة حالة مؤسسة اقتصادية"**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، الجزائر، **2008/ 2009** ؛

9 – سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " دراسة عينة من المؤسسات"** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014؛

10 – سليم بن رحمون، **أثر الافصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية " دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018؛

11 – شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي " حالة BP EXPLORATION LIMITED**"، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007؛

12 – عزوز مخلوفي، **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية " حالة الأصول المادية** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2016/2015؛

13 – فتيحة بكطاش، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة "حالة الجزائر"** ، أطروحة دكتوراه علوم، شعبة علوم التسيير، جامعة الجزائر(3)، 2010-2011؛

14 – مُحَمَّد البيطار، **مدى ملائمة منهجية إعداد معايير المحاسبة الدولية للأسواق المالية الناشئة " دراسة تحليلية مقارنة"**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2015؛

15 – ميمون إيمان، **دور تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد" دراسة حالة"** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016؛

3- المقالات والمداخلات

1 -حمزة العرابي، خالد قاشي، **الاطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB**، المجلد3، العدد8، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 2012؛

2 -سيليني جمال الدين،وآخرون، **تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق** ، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد2، جامعة البليدة 2، 2019؛

3 -كيموش بلال، شرشافة إلياس، **مفاهيم التقرير المالي في ضوء الاطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية**، مجلد2، العدد1، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2019؛

4 -مُحَمَّد أبو القاسم زكريا، سعاد عياش علي امعرف، **أثر تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على تعزيز خصائص المعلومات المحاسبية**، مجلة علمية محكمة، العدد الأول، مجلة دراسات محاسبية، ليبيا، 2018؛

5 -بومدين بروال، **محاضرات في مقياس التسيير المالي**، جامعة باتنة1، الجزائر، 2018/2017.

4- القوانين والمراسيم

1 -الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008؛

2 -الجريدة الرسمية الجزائرية ، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007؛

3 -الجريدة الرسمية الجزائرية ، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد والتقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره** ا، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- IFRS Foundation, **DUE process handbook**, IFRS Foundation Publications Department , London, 2016 .

ثالثا: المراجع الالكترونية

1 -صندوق النقد الدولي، **لمحة عن صندوق النقد الدولي** ، متاح على: https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance، تاريخ التحميل: 2020/08/03؛

2 -البنك الدولي، **لمحة عن البنك الدولي** ، متاح على: https://www.albankaldawli.org/ar/about/what-we-do، تاريخ التحميل: 2020/08/06؛

3 -مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **إطار مفاهيم التقرير المالي** ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019، ص ص (2- 4) متاح على: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2019/framework.pdf، تاريخ الاطلاع: 2020/08/29؛

4- DELOITTE , [on line], Available to, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25, consult to: 05/08/2020 ;

5- DELOITTE, , [on line], Available to, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb, consult to: 08/08/2020;

6- IFAC, ,[on line], Available to, https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose, consult to: 03/08/2020;

7- IFRS FOUNDATION , [on line], Available to: https://www.ifrs.org/issued-standards-of-standars/, consult to: 06/08/2020

8- IFRS Foundation, **Statement of Cash Flows**, **p1**, ,[on line], Available to: **http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS7.pdf**, consult to: 22/08/2020;

9- IFRS FOUNDATION, , [on line], Available to,

https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#constitution , consult to: 07/08/2020;

10- IFRS FOUNDATION, , [on line], Available to, https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-the-ifrs-interpretations-committee-helps-implementation/, consult to: 07/08/2020;

11- IFRS FOUNDATION, [on line], Available to, https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/, consult to: 11/08/2020;

12- IFRS Foundation, **Presentation of Financial Statements**, **p5**, [on line], Available to: **http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf**, consult to: 14/08/2020;

13- IOSCO, , [on line], Available to, https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco, , consult to: 03/08/2020;

14- OECD, , [on line], Available to, https://usoecd.usmission.gov/our-relationship/about-the-oecd/what-is-the-oecd/, , consult to: 03/08/2020;