جامعة يحي فارس بالمدية.

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع:

الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFSR وأثره على القوائم المالية.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبين:

بلال نفاي

حدة جلاخ

تحت إشراف الأستاذ:

د/يوسف سعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة:

جبارة بن ناصر	أستاذ محاضر	جامعة المدية	رئيسا
الأستاذ يوسف سعيدي أحمد	أستاذ محاضر	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
باصور رضوان	أستاذ مساعد "أ "	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017م

إهداء

إلى من قال فيهم الله عز وجل " وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" الوالدين الكريمين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل من ساعدني على إتمام هذا العمل

وإلى كل من ذكره القلب ونسيه اللسان

إلى عمال مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز وبالأخص عمال مديرية المالية والمحاسبة

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

بلال

إهداء

لك الحمد ربي كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى من تعجز الكلمات أن توفي في حقهم

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

أمّي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من علمني أن أرقي سلم الحياة بحكمة وصبر، وجعل مشواري العلمي ممكنا

أبي العزيز الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى...

الشموع التي أضاءت لي مشواري أخواتي العزيزات

إلى...

جميع الأصدقاء والأحباء

إلى...

كل من علمني حرف أساتذتي الكرام حفظهم الله ورعاهم.

حدة

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن دعا بدعوته إلى يوم الدين وبعد

في البداية وللعرفان بالجميل نبتدئ بتقديم جزيل الشكر والعرفان إلى من لم يبخل عنا بخبرته العلمية وأعطانا من وقته الثمين، أفادنا بجهده الصادق وعطائه وإشرافه الأستاذ" يوسف سعيدي أحمد "بارك الله له في عمله وسدد خطاه

كما نشكر كل أستاذ ساعدنا وأعاننا

إلى جامعة يحيى فارس كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير وبالأخص قسم العلوم التجارية.

و أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا و تحملوا عناء قراءة و تفحص

ومناقشة هذه المذكرة

كما أتقدم بخالص تقديري و امتناني لكل طالب علم

وفي الختام اللهم نسألك السداد والفلاح راجين منك أن يكون عملنا هذا خاصا لوجهك الكريم وفي ميزان حسناتنا يوم القيامة.

الطالبين

خاتمة :

تطرقنا في هذه الدراسة إلى موضوع مهم في مجال المحاسبة المالية، الذي أدى إلى زيادة أهمية القوائم المالية المنجزة من طرف المؤسسات الاقتصادية للاعتراف و القياس المحاسبي و درجة التزامها باختيار أحسن طريقة لقياس عناصر القوائم المالية التي يمكن أن توفر لمستخدميها المصداقية و الشفافية من خلال إتباع قوا عد و سياسات محاسبية ،ومن هنا نجد أن الاعتراف والقياس من أهم المعايير المحاسبية التي أولت لها لجنة المعايير المحاسبية الدولية أهمية بالغة ، فهما يساعدان على توفير معلومات محاسبية ذات دلالة قابلة للتداول من دولة إلى أخرى، و من ثم المصداقية في المعلومات و الاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

تم الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في تحديد بعض معايير الاعتراف و القياس المحاسبي التي تحتويها كل من معايير المحاسبة الدولية IAS و معايير إعداد التقارير المالية IFRS المنشورة كمصدر موثوق للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

فالاعتراف والقياس وفق المعايير المحاسبية الدولية سيحسن من معلومات القوائم المالية ويضفي عليها الشفافية والمصداقية، هذا ما يساهم في استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية على حد سواء ، حيث يوفر الاعتراف والقياس المحاسبي في حال توفر الثقة بين المتعاملين ويساعدهم على محاربة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين وغيرهم من أصحاب القرارات.

كما أن الاعتراف والقياس بموجب القيمة العادلة التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية أضفى على المعلومات المحاسبية صبغة الموثوقية والملائمة لأصحاب القرارات.

وعند القيام بدراسة حالة لمؤسسة نفطال – وحدة المدية –، و مؤسسة سونلغاز– وحدة المدية –، تبين من دراسة القوائم المالية لكل واحدة أن كلا المؤسستين تستعمل التكلفة التاريخية لتقييم ممتلكاتها، وقائمة حساب النتيجة وقائمة تدفقات الخزينةالأخرى يتم قياسها حسب النتائج المحققة، وفيما يخص قائمة تغيرات الأموال الخاصة فإن – وحدة المدية – لا تعده بل من اختصاص ومهام المديرية العامة لكل مؤسسة.

1 –نتائج اختبار صحة الفرضيات :

– بخصوص الفرضية الأولى تحققت، والتي نصت على أن تحقيق عناصر القوائم المالية للمنافع الاقتصادية وموثوقية قياس تكلفة هذه العناصر شرطان وجب توفرهما للاعتراف بتلك العناصر، فمن خلال الدراسة تأكدنا على ضرورة توفر كلا الشرط للاعتراف، وذلك حسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، والتي على أساسها يمكن ضمان مصداقية معلومات القوائم المالية، وبالتالي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات السليمة.

ب –أما بخصوص الفرضية الثانية تحققت، والتي تنص على أن الاعتراف والقياس وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه زيادة مصداقية معلومات القوائم المالية، فقد تبين أن الاعتراف والقياس وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية نتيجة لما جاءت به هذه المعايير من طرق إعداد وعرض سهلة وواضحة تجعل من المعلومة مفهومة وقابلة للمقارنة لإتاحتها لمن يرغب فيها.

ج– بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على أن مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز، في قوائمها المالية تعتمد على الاعتراف والقياس اللازمة.

2- نتائج الدراسة :

- ضرورة العمل وفق المعايير المحاسبية الدولية لما تتسم به من مصداقية وقبول عام لإعداد وقياس عناصر القوائم المالية .

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية يزيد من ثقة المستثمرين والأطراف الفاعلة لأن القوائم المالية تظهر الصورة الصادقة والحقيقية للمؤسسة .

- إن الاعتراف والقياس وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على معلومات القوائم المالية نظرا لما سيوفره من خصائص نوعية لمعلومات المحاسبية المصداقية والشفافية والموثوقية.

- إن الالتزام بمتطلبات الاعتراف والقياس وفق معايير المحاسبة الدولية وكذا طريقة القيمة العادلة من شأنه تعزيز واقعية المعلومات المحاسبية و قابليتها للتحقق، و بالتالي بعث ثقة المستثمرين فيها .

- الاعتماد في إعداد القوائم المالية على معلومات محاسبية ملائمة التي تتأثر بمعايير المحاسبة الدولية منها مبدأ التكلفة التاريخية و القيمة العادلة التي تأخذ بالحسبان أثر التضخم و التغير في الأسعار مزيدا من الاهتمام لتحل محل محل التكلفة التاريخية.

-يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى حد بعيد مع معايير المحاسبة الدولية و بالأخص في إطاره التصويري، قوائم التسجيل و التقييم و القوائم المالية و طرق إعدادها.

- إن تطبيق معايير الاعتراف والقياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية يمكن من نشر معلومات مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم المالية على مستوى كل مؤسسة اقتصادية.

3- توصيات الدراسة :

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح مايلي :

- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية ينسبها مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح بمقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد قوائم مالية وفقا للأسس والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وهي قائمة الميزانية وقائمة حساب النتيجة وقائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة والملحق وكل ما يتعلق بالملاحظات و الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

– تكثيف البرامج التعليمية والتدريبية للعاملين للتعريف بمفاهيم الاعتراف والقياس و معايير المحاسبة الدولية، وكذا مفاهيم المحاسبة و أهدافها، و هذا سيؤدي إلى زيادة المحاسبين المؤهلين القادرين على التطبيق الأمثل للمبادئ و المتطلبات المحاسبية.

– إلزام المؤسسات الاقتصادية بالاعتراف والقياس المحاسبي لبنود القوائم المالية وكل المعلومات المحاسبية و أي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الاطمئنان لدى المساهمين على أموالهم و كيفية إدارتها داخل المؤسسات.

– العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم القوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات.

– قيام الجهات المعنية بتفعيل دور المؤسسات الرقابية وتذكير المؤسسات بالمتطلبات الإلزامية للاعتراف و القياس المحاسبي وفرض عقوبات في حالة ثبوت عدم التزامها.

– يجب الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق تلك المعايير ومعرفة السلبيات ومحاولة تفاديها.

– يجب الاطلاع على التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية.

4– آفاق الدراسة :

تناولنا في هذه الدراسة موضوع الاعتراف و القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية وأثره على القوائم المالية مع دراسة حالة، وتعتبر هذه الدراسة مساهمة بسيطة من الطالبان و خطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فقد تبين لنا من خلال فصول الدراسة أن هذا الميدان خصب للبحث العلمي، ويمكن من خلاله فتح الباب أمام بحوث مستقبلية نذكر منها مايلي :

–مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الاعتراف والقياس في ظل معايير المحاسبة الدولية.

– مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التأقلم مع آليات الاعتراف والقياس المحاسبي المتعلقة بالقيمة العادلة.

– دراسة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر وإمكانية التوافق معها.

– دور الاعتراف والقياس المحاسبي في تنشيط سوق المال في الجزائر، وأثره على الاستثمار.

تمهيد:

صدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية بيان تحت عنوان الاعتراف والقياس المحاسبي، وتستخدم مفاهيم الاعتراف والقياس باعتبارها افتراضات ومبادئ ومعدات أساسية، حيث يتم تعريف وإدراج العناصر المتعلقة بالقوائم المالية في قائمة الميزانية وقائمة الدخل للبند أو العنصر الذي يحقق ويفي بمعايير الاعتراف، حيث أن الإخفاق بالاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بالإيضاحات، بينما يتم قياس وتحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية.

كما أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية قام بإصدار معايير الاعتراف والقياس الخاصة بالأصول والخصوم بكل أنواعها، وطرق التقييم وكيفية وشروط الاعتراف بها لكي تسهل على المحاسبين قياس الأصول والخصوم عن طريق استعمال مرجع يكون هو الأساس للتقييم والإدراج في الميزانية.

هذا وقد وضع المجلس معايير يمكن من خلالها تقييم الأدوات المالية، وفي صلب هذه المعايير بينت كيفية الاعتراف وطرق القياس.

ومن أجل معرفة المعايير الخاصة بالاعتراف والقياس المحاسبي للأصول والخصوم وللأدوات المالية ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: الإطار النظري للاعتراف والقياس المحاسبي.
- **المبحث الثاني** : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول وفق المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS.
- **المبحث الثالث** : الاعتراف والقياس المحاسبي للخصوم وفق المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS.
- **المبحث الرابع** : الاعتراف والقياس المحاسبي للأدوات المالية المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS.

المبحث الأول: الإطار النظري للاعتراف و القياس المحاسبي.

تضمن البيان المفاهيمي رقم 5 الذي أصدره مجلس المعايير المحاسبية الدولية تحت عنوان الاعتراف والقياس المحاسبي، مفاهيم وشروط الاعتراف بالإضافة إلى مفاهيم خاصة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم الاعتراف والقياس المحاسبي.

وفقا لما جاء في البيان الخامس يتم توضيح مفهوم الاعتراف والقياس المحاسبي وفق مايلي :

أولا: مفهوم الاعتراف:

1- تعريف الاعتراف : يتوافق تعريف الاعتراف كالآتي :

- **يشير تعريف الاعتراف** في معايير الاعتراف إلى درجة عدم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالبند سوف تتدفق إلى أو من المنشأة ، ويتماشى ذلك المفهوم مع عدم التأكد التي تتصف بها البيئة التي تعمل بها المنشأة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد البيانات المالية.[1]
- **الاعتراف** هو عملية إدراج في الميزانية أو قائمة حساب النتائج للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف، وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وشمول المبلغ في مجاميع الميزانية أو قائمة حساب النتائج، والإخفاق بالاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الإيضاحات.
- **الاعتراف** هو إمكانية قياس ما ينطوي عليه من تكلفة أو قيمة بشكل موثوق به، وفي كثير من الحالات يتطلب الأمر تقدير التكلفة أو القيمة، إذ أن استخدام تقديرات معقولة يعتبر جزءاً أساسياً من إعداد البيانات المالية ولا يقلل من إمكانية الاعتماد عليها، ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنه لا يتم الاعتراف بالبند في الميزانية أو قائمة الدخل.[2]
- **يقصد بالاعتراف،** عملية التسجيل الرسمي لبند ما تم التقرير عنه كأحد العناصر في القوائم المالية، فالاعتراف المحاسبي يعني بدأ من تسجيل عنصر ما ثم التغييرات التي حدثت فيه بعد ذلك ولكي يكون عنصر ما مؤهلاً للتسجيل المحاسبي جب أن يتوفر فيه أربعة معايير هي: القابلية للتحديد، القابلية للقياس، الملائمة.[3]

---

[1]- محمد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات القياس، العرض، الإفصاح المهنية المحاسبية**" ،ط1، دار وائل ، عمان، الأردن، 2004، ص 235.

[2]- **مجلس معايير المحاسبية الدولية IAS، الإطار التصويري لإعداد وعرض القوائم المالية (Frame work)**"، الفقرة 99، 2001.

[3]- بولفة سهام،"**تطبيق القياس المحاسبي على عناصر القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص تدقيق ومحاسبة، البليدة، الجزائر، 2010/2009، ص74.

- **وبالتالي فالاعتراف هو**: عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما، وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر.[1]

2- معايير الاعتراف : البند المحاسبي يجب أن يكون معترفا به تحت واحد من التعاريف التي سبق ذكرها لبنود القوائم المالية.

ولتسجيل بند ما كأصل ثابت يجب أن يتوفر فيه تعريف الأصل ونفس الشيء للبنود الأخرى، كالالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات وغيرها.

ويتوفر في بند ما تعريف الأصل ولكن لا يمكن قياسه بمقياس نقدي (شهرة محل شركة ما أو منتجات)حيث أنه أصل سيدر منافع مستقبلية للشركة، إلا أنه لا يمكن الاعتراف بهده المنافع كأصل في الميزانية نظراً لعدم إمكانية قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

أما معيار الملائمة فهو مرتبط بمعيار الاعتمادية عند الاعتراف ببند وتسجيله محاسبياً والتقرير عنه، فمثلاً إذا كان هناك التزام مشكوك في قيمته وفي تحققه في المستقبل، فإن هذا يتوفر فيه عنصر الملائمة بشأن الإفصاح عنه، غير أنه لا يتم الاعتراف به إلاّ في حين تحققه بالفعل، وتكون قيمته قد تحددت بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية. وتعتبر المعايير الأربعة بمثابة معايير أساسية تنطبق على بنود القوائم المالية.[2]

ويجب إعطاء اهتمام خاص نحو معايير الاعتراف بالمصروفات والإيرادات لأن أحد المهام الرئيسية للمحاسب هي القياس والتقرير عن صافي الدخل أو صافي الخسائر لهذا فإنه يوجد مبدأ هام يتعلق بالاعتراف بالإيراد والذي يقضي بضرورة شرطين هما:[3]

- اكتمال دورة العملية الإيرادية.
- استلام نقدية أو أصل شبيه للنقدية.

وهذان الشرطان يؤديان إلى الاعتراف بتحقيق الإيراد عند نقطة البيع.

وأما بالنسبة للاعتراف بالمصروفات فيوجد مبدأ آخر وهو مبدأ المقابلة والذي يقضي بالاعتراف بالمصروفات التي ترتبط بالإيراد المتحقق في نفس الفترة.

---

[1] - شاوي كهينة، "**إطار مقترح لأثر طبيق معايير المحاسبة الدوليةفي الحد من الممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**"، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015-2016 ، ص50.

[2] - **مجلس معايير المحاسبية الدولية IAS**، الفقرة 99.

[3] - بولفة سهام، نفس المرجع، ص76.

ثانيا: مفهوم القياس المحاسبي.

1- تعريف القياس المحاسبي:

القياس المحاسبي : "يتمثل القياس بشكل عام قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

القياس المحاسبي عند إضافة بعداً رياضياً لتعريف عملية القياس حيث عرف كمايلي: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[1]

وتعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) ما نصه تقرير 1996: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على الملاحظات ماضية أو جارية".[2]

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية عرف القياس على أنه: "عملية تحديد المبلغ الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".[3]

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج تعريفاً ملخصاً لعملية القياس المحاسبي: "ترجمة كمية لأحداث اقتصادية وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية".[4]

2- أركان عملية القياس: تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي:[5]

- **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وإذا اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن خاصية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلاً، وقد تنصب على خاصية أخرى كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.
- **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلاً فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً.

---

[1]- كمال عبد العزيز النقيب، **"مقدمة في نظرية المحاسبة"، ط2**، دار وائل، عمان، الأردن، 2004، ص115.

[2]- محمد مطر،**"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس، العرض، الإفصاح"**،مرجع سابق، ص115.

[3]- **"مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS"**، الفقرة 99.

[4]- زين عبد المالك، **"القياس والإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"**، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير تخصص، جامعة بومرداس، 2014، ص 49.

[5]- محمد مطر، موسى السيوطي، **"الممارسات المهنية في مجال القياس والإفصاح"**، ط2، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص131.

– **المقياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذٍ لا يكفي تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار...

– **الشخص القائم بعملية القياس:** الشخص القائم بعملية القياس هو المحاسب وله دور أساسي ليس فقط في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي بل في تحديد نتائجها أيضاً.[1]

ويتضمن البيان المفاهيمي[2] رقم (5)* المداخل المقترحة للاستخدام في عملية القياس المحاسبي وتتمثل في:[3]

1. **التكلفة التاريخية:** هي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي تم دفعه فعلاً للحصول على السلع والخدمات في تاريخ الحصول عليها.
2. **تكلفة الإحلال الجارية:** وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن دفعه فيما لو تم استبدال أو شراء سلع وخدمات حالياً.
3. **القيمة السوقية الجارية:** وهي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالاً لو تم بيع أصل ما.
4. **القيمة القابلة للتحقق:** وهي القيمة المتوقع استلامها نتيجة تحويل أصل ما من شكل الى آخر في مجرى العمل العادي للأعمال، وهي تعادل ثمن البيع مخصوماً منه المصروفات البيعية العادلة في حالة تقويم البضائع.
5. **القيمة الحالية:** وهي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم إلى قيمتها الحالية، وهذه الطريقة تستخدم لتقييم أرصدة المدينين طويلة الأجل.

ويمكن أن تتماثل بعض هذه القيم في نقطة زمنية معينة، فمثلاً تتفق التكلفة التاريخية مع تكلفة الإحلال الجارية ومع القيمة السوقية الجارية لأصل ثابت في نقطة الشراء.

ويعتبر مدخل التكلفة التاريخية هو المدخل الشائع للاستخدام في الممارسة المحاسبية والمبرر الأساسي الذي يستند عليه هذا المدخل هو أنه يتسم بالموضوعية، إذ يعتمد هذا المدخل على حقيقة أنه يوجد تعامل حدث بالفعل بين أطراف مستقلة (البائع والمشتري)، وأن التكلفة التاريخية هي في الواقع سعر السوق العادل للشيء أو الخدمة موضوع هذا التعامل في تاريخ حدوثه، كما أنه يمكن استخدام بيانات التكلفة التاريخية كأساس للتنبؤ

---

[1] – محمد مطر، موسى السيوطي، "**الممارسات المهنية في مجال القياس والإفصاح**"، ط2، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص131.

[2] . IFRS foundation, The Conceptual Framework for Financial Reporting, take from the official web site of IFRS foundation: www.IFRS.org the link :www.eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf at 26/06/2018 .

* الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعتبر معيار محاسبي كبقية المعايير، فهو مجموعة من المبادئ والفرضيات الأساسية الذي يبنى عليه الإطار العام والمسار والحدود لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

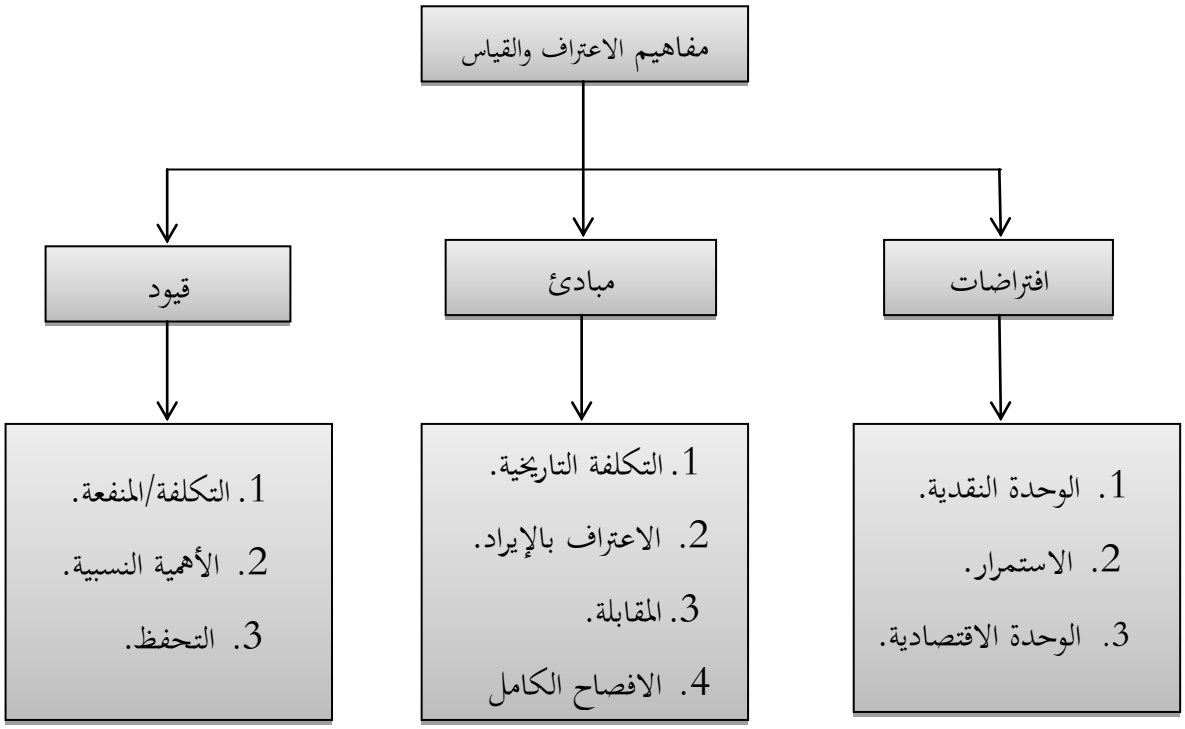
[3] – شنوف شعيب، "**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)**"، الطبعة الأولى، دار الجزائر، 2008، ص36.

ورغم أن الكثير من المحاسبين يشعرون بأن تكلفة الإحلال الجارية أو القيمة السوقية الجارية هي أكثر القيم ملائمة لأغراض القرارات المستقبلية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية، إلاّ أن كلاهما يفتقد معيار "الثقة والاعتمادية".[1]

وتكثر التساؤلات حول التكلفة التاريخية ومدى ملائمتها وموضوعيتها في حالة حدوث تغيرات في المستوى العام للأسعار، وإنه لمن المتفق عليه أن يتم استخدام أرقام التكلفة التاريخية بقيمتها الاسمية (أي دون تعديل، إذا كانت التغيرات في المستوى العام للأسعار طفيفة أو معدومة، أما إذا كانت التغيرات في المستوى العام للأسعار محسوسة، فإن هذا يعني وجود تقلبات في القوة الشرائية لوحدة النقود، وبالتالي فقد يكون من المستحيل تعديل بيانات التكلفة التاريخية.[2]

ويمكن تلخيص مفاهيم الاعتراف والقياس من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-1): تلخيص مفاهيم الاعتراف والقياس المحاسبي.



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على :

- بولفة سهام، مرجع سابق، ص83.(بتصرف)

[1] – شنوف شعيب، "**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)**"، مرجع سابق، ص38.

[2] – بولفة سهام، مرجع سابق، ص ص، 80، 81.

المطلب الثاني: شروط الاعتراف والقياس المحاسبي.

أولا: شروط الاعتراف.

- إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:[1]

1 – احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية: يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للإشارة لعدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة، إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة، ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً الى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية، على سبيل المثال: عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة، فإن المبرر من الاعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك، إلاّ أنّه عند تعدد الذمم المدينة يكون هناك عادةً احتمال بعدم تحصيل البعض منها وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

2– موثوقية القياس: إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية وفي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمالية للاعتراف، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل.

وعند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به في القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية.

إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعياري التعريف والاعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.[2]

ثانيا: أسس القياس المحاسبي.

يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:[3]

[1] – عابد محمد نواف حمدان، "**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية"– دراسة تطبيقية**، رسالة لنيل شهادة ماجستير العلوم التجارية ،تخصص المحاسبة،كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006، ص41.

[2] – طارق عبد العال حماد، "**التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 110.

[3] - بولفة سهام، مرجع سابق، ص ص (84، 85).

1- التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجيل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل التعهد أو في بعض الظروف بمبلغ النقدية (مثل ضرائب الدخل) أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أو يدفع لسداد الالتزام في المسار العادي للعمل.

2- التكلفة الجارية: تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

3- القيمة المتحققة: تحمل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتحمل الالتزامات بقيم السداد، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات في المسار العملي.

4- القيمة الحالية: تحمل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أو يولدها الأصل في المسيرة العادية للعمل، وتحمل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات في المسيرة العادية للعمل.

التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية ويستخدم عادةً مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال: تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة المتحققة أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية القابلة للتسويق بالقيمة السوقية وتدرج التزامات التعاقد بقيمتها الحالية، وإضافةً إلى ذلك تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.[1]

المطلب الثالث: معايير و قواعد القياس المحاسبي.

أولا: معايير القياس المحاسبي.

1 - الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات،

[1] – طارق عبد العال حماد، "**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص99.

وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.[1]

2- القابلية للتحقق منها:

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية، استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادةً في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة معينة ومحددة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.[2]

3- الالتزام بالموضوعية:

يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي يؤدي إلى تعرض منافع مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العنصرين:[3]

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، ثم يكونون قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج؛
- اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية (تقاس بدرجة التشتت).

4- القابلية للقياس الكمي:

عادةً ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار

---

[1]- شادو عبد اللطيف، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير(دراسة حالة)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص دراسة جبائية ومحاسبية معمقة، جامعة ورقلة، 7012 ، ص ص 8-10.

[2] - شادو عبد اللطيف، مرجع سابق، ص10.

[3]- دحماني فتيحة، "**أثر القياس المحاسبي على صدق القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**"، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2016، ص23.

الزمن، انخفاض في حالة التضخم وارتفاع في حالة الانكماش، مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود.[1]

ثانيا: قواعد القياس.

تتمثل قواعد القياس في الاعتراف والقياس الأولي للأصول المالية والالتزامات المالية، القياس اللاحق بالتكلفة المستهلكة وبالقيمة العادلة.

1- الاعتراف والقياس الأولي للأصول والالتزامات المالية:

- أي شركة تقوم على الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح فقط طرفا في العملية التعاقدية للأدوات المالية.
- الأصول المالية والالتزامات يكون الاعتراف الأولي لها بالقيمة العادلة مضاف إليها أو مطروحا منها تكاليف المعاملة* المنسوبة مباشرة إلى امتلاك أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي محدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.[2]

2- القياس اللاحق بالتكلفة المستهلكة.

الأصول المالية التي تستوفي معايير التكلفة المستهلكة ولم يتم تطبيق القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو الالتزامات المالية التي لا تقاس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل ويتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

- الاعتراف بالمبلغ الأولي (التكلفة + تكاليف المعاملة).
- مطروحا منها مدفوعات لأصل الدين.
- مطروحا منها أو مضافا إليها الاستهلاك المتراكم (الفرق بين المبلغ الأولي ومبلغ الاستحقاق).
- مطروحا منها أي خسائر.

طريقة التكلفة الفعلية: هي طريقة في حساب التكلفة المستهلكة لأصل أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات المالية) وتوزيع مصروف الفوائد أو إيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام.

معدل الفائدة الفعلي: سعر الفائدة الذي يستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية على مدى العمر المتوقع للأداة لتحديد القيمة الحالية لأصل أو التزام مالي.[3]

---

[1]- دحماني فتيحة، مرجع سابق، ص 24.

[2] – عدنان أحمد يوسف – **المعيار الدولي رقم – 09 الموقع** http://www.alhayat.com، تاريخ الاطلاع 2018/04/15م.

[3]– حامد داود الطحلة،"**معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS النشأة و المفهوم**"،http://www.geocities.com/tahla1/acc8.html ، اطلع عليه في 2017/11/06،ص ص 09، 07.

* يقصد بتكاليف المعاملة: هي التكاليف الضافية المرتبطة مباشرة باقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي.

3- القياس اللاحق بالقيمة العادلة.

- الأصول المالية لا تستوفي معايير التكلفة المستهلكة، فإن الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة والالتزامات والأصول المالية التي تم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو الأصول المالية التي لا تصنف بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وتقاس بالقيمة العادلة، كما يعدّ الإفصاح عنها أمر ضروري لكل الأدوات المالية.

- الأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل كإيرادات الفوائد وأرباح وخسائر أسعار الصرف وأرباح وخسائر الاضمحلال يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل وأي أرباح وخسائر متراكمة في قائمة الدخل يعاد تصنيفها في الربح أو الخسارة في حالة إلغاء الاعتراف.[1]

3-1- مقياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13:

يجسد المعيار IFRS13 التوجه الحديث لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة.

ويهدف هذا المعيار إلى إعطاء تعريف واضح و مفصل للقيمة العادلة، و تحديد إطار واحد لقياس القيمة العادلة. كما يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة.[2]

ويعرف المعيار IFRS13 القيمة العادلة: على أنها السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصل، أو دفعه لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس.[3]

ويتطلب من المؤسسة عند قياسها للقيمة العادلة أن تحدد العناصر التالية:

- الأصل أو الالتزام المعني بموضوع القياس.
- تقييم الأساس الملائم للقياس، و هذا فيما يخص الأصول غير المالية.
- السوق الأساسي للأصل أو الالتزام.
- تقييم التقنيات الملائمة للقياس، مع الأخذ بعين الاعتبار مدى توفر المعلومات اللازمة في السوق الأساسي.[4]

---

[1]- حازم الخطيب و ظاهر القشي، **"توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد"**، http://www.alqashi.jeeran.com ، اطلع عليه في 2017/11/06، ص ص،23،24.

[2]- شعيب شنوف، زاوي أسماء، **"دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية"**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة والاقتصادية الدولية المالية والحوكمة المالية، جامعة سطيف، 20/21 أكتوبر، 2009 .

[3]-IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014 .

[4]- حازم الخطيب و طاهر القشي، مرجع سابق، ص 27.

3-2- طرق تحديد القيمة العادلة :

يقدم هذا المعيار IFRS13ثلاث طرق مستعملة في تحديد القيمة العادلة من بينها:[1]

1. **طريقة السوق:** تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار و المعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات الذي يشمل أصول و التزامات مشابهة أو مماثلة للأصول و الالتزامات محل القياس.
2. **طريقة التكلفة:** تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستقبال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية.
3. **طريقة التدفق النقدي:** و تقوم هذه الطريقة على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، و هذا باستخدام طريقة الاستحداث.

[1] - حامد داود الطحلة، مرجع سابق، **ص 12**.

المبحث الثاني : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول وفق معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS.

حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية، لابد أن يتم قياس الأصول والاعتراف بها وفق المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن مشكل العقار يعتبر عقبة هامة في هذا المجال، وعليه سنحاول توضيح كيفية قياس عناصر الأصول كما هو موضح في المطالب الآتية الذكر.

المطلب الأول : الاعتراف و القياس المحاسبي للأصول غير المتداولة.

يتم تسجيل الأصول غير المتداولة ضمن الأصول عند احتمال كون المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل ستستفيد منه الوحدة، والأصول التي لا تساهم في خلق المنافع لا تظهر بالميزانية.

أولا : الاعتراف وقياس الأصول غير الملموسة.

1- الاعتراف والقياس حسب المعيار الدولي IAS38.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر، وينص المعيار 38 على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه، وينص أيضا على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة و لإفصاح عنها.

1- 1- تعريف الأصل غير الملموس : يعرف على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض الإدارية.[1]

1- 2- الاعتراف بالأصل غير الملموس: يتطلب المعيار"IAS38" من المؤسسة أن تعترف بالأصل غير الملموس إذا وافق مجموعة من الشروط وهي [2]:

- أن يكون هناك احتمال تدفق منافع اقتصادية إلى المؤسسة من هذا التثبيت مستقبلا.
- أن تكون المؤسسة متحكمة في التثبيت اقتصاديا.
- استوفى الأصل تعريف الأصل غير الملموس و بشكل خاص يجب أن يكون هناك أصل قابل للتحديد و خاضع لسيطرة المنشأة و يمكن تمييزه بوضوح عن الشهرة.
- كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

[1]-البصري مراد،"**تكوين المعايير المحاسبية الدولية**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص32.

[2]-Abbes Ali Mirza, Mangoes' orell, Graham J.Holt,"**IFRS Practical Implementation Guide and workbook**", 2end edition , Jhon wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008,p62.

1- قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة:

لدينا ثلاث مستويات لتحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة:[1]

- المستوى الأول: عندما تكون الأسعار السائدة للعمليات السوقية للأصول و الالتزامات المطابقة في تاريخ القياس أو قريبا من ذلك متوفرة، فيتم تقدير القيمة العادلة بالاستناد إلى هذه الأسعار.
- المستوى الثاني: عندما تكون الأسعار السائدة للعمليات السوقية للأصول و الالتزامات المماثلة في تاريخ القياس أو قريبا من ذلك متوفرة، فيتم تقدير القيمة بالاستناد إلى هذه الأسعار مع إجراء التعديلات اللازمة عند الضرورة.
- المستوى الثالث: عند عدم إمكانية تطبيق المستوى الأول و الثاني فيتم استخدام أساليب أخرى و هذه الأساليب على النحو التالي:

- الأساليب السوقية: يتم تقييم الأصول غير الملموسة بالاستناد إلى الأسعار التي يمكن الحصول عليها للأصول المماثلة التي تظهر في ذات الوقت في أسواق مماثلة، و بذلك ينظر إلى الأساليب السوقية على أنها تتمتع بالمصداقية و الموضوعية و الملائمة و تحدد بالقيمة العادلة.
- أساليب الدخل: يتم تقييم الأصول غير الملموسة على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن الحصول عليها بسبب ملكية الأصل.
- الأساليب النشطة: يتم تقييم الأصول غير الملموسة باستخدام أكثر من أسلوب من الأساليب السابقة.

2- الاعتراف بمصاريف البحث و التطوير :

حسب المعيار 38 يتم تطوير الأصل غير الملموس عبر مرحلتين كالتالي:[2]

– **البحث**: هو استقصاء عام يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة و إدراك علمي أو فني.

– **التطوير**: هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أوالمعرفة الأخرى لخطة أونموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

يتم اعتبار كل تكاليف ومصاريف البحث و التطوير أعباء، و بالنسبة لتكاليف التطوير فيتم رسملتها فقط بعد ملائمة الأصول التقنية و التجارية، إما للبيع أو الاستخدام، و هذا يعني أن المنشأة يجب أن تقصد إتمام

[1] – بولفة سهام، مرجع سابق، ص ص 102- 104.

[2] - Amar kadouri, Ahmed mimiche,"**cours de la comptabilité financière selon les normes**, IAS/IFRS et le SCF", ENAG edition, Alger, 2009, p152.

الأصل غير الملموس مع قدرتها على القيام بذلك سواء استخدمته أو قامت ببيعه و كذلك إمكانية قيامها ببيان كيفية توليد الأصل للمنافع الاقتصادية المستقبلية.

و إذا لم تستطع المنشأة التفريق بين مرحلة البحث للمشروع الداخلي للبناء و مرحلة التطوير، فيتم معاملة نفقات المشروع كأنها تم تحملها في مرحلة البحث فقط.[1]

1-3- قياس الأصل غير الملموس.

1- القياس المبدئي: يتم قياس الأصول غير الملموسة مبدئياً بالتكلفة.

2- القياس اللاحق لعملية الاقتناء: أسلوب التكلفة ونماذج إعادة التقييم التي يجوز استخدامها، يجب على المنشأة أن تختار بين أسلوب التكلفة ونموذج إعادة التقييم لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة.

3- نموذج التكلفة: بعد الاعتراف الأولي فإن المعاملة الأصلية هي وجوب تسجيل الأصل غير الملموس بالتكلفة ناقصا مصاريف الإطفاء و خسائر الانخفاض، ويجب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر إلا إذا كان هناك التزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو أن هناك سوق نشط لمثل هذا الأصل و يمكن تحديد هذه القيمة المتبقية استنادا لهذا السوق الذي يفترض وجوده عند نهاية عمر الأصل.[2]

4- نموذج إعادة التقييم: يمكن تسجيل الأصول غير الملموسة بالقيمة المعاد تقديرها (بالاستناد إلى القيمة العادلة)، ناقصا الإطفاء اللاحق و خسائر الانخفاض فقط عندما يمكن تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشط و يتوقع لمثل هذا السوق النشط أن يكون مناسب للأصول غير الملموسة.

وبموجب نموذج إعادة التقييم، يتم إقفال الزيادات التي تظهر بسبب إعادة التقييم مباشرة في احتياطي إعادة التقييم في حقوق الملكية ما عدا ما يتعلق منها بخسائر انخفاض القيمة تم الاعتراف بها سابقا بسبب إعادة تقدير عمر محدد يتم إطفاءه على مداره فإنه عندئذٍ يتم إطفاء القيمة المعاد تقديرها على مدار هذا العمر، ويجب إعادة تقييم فترة الإطفاء وطريقته في نهاية كل سنة مالية.[3]

2- الاعتراف و قياس الشهرة حسب IFRS3.

2-1- الاعتراف بالشهرة وقياسها: يتم الاعتراف بالشهرة من قبل المقتنى كأصل منذ تاريخ الاقتناء ويقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة اندماج الأعمال عن حصة المقتنى بصافي القيمة العادلة من الأصول

[1] - http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm, 08/04/2018.

[2] - شناي عبد الكريم، ،ص89.

[3] - نفس المرجع، ص91.

والالتزامات المحددة والالتزامات الطارئة و في أي تاريخ تقاس قيمة الشهرة بالتكلفة مطروح منها خسائر الانخفاض المتجمعة المعترف بها وفقا للمعيارIFRS3 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.[1]

- **عدم الإطفاء:** ويهتم المعيار IFRS3إطفاء الشهرة وبدلا من ذلك يتم فحصها سنوياً من أجل تحديد الانخفاض في قيمتها بالاستناد إلى المعيارIFRS3، المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول سنوياً على الأقل أو عندما توجد مؤشرات دالة على انخفاض قيمتها.[2]
- **الشهرة المالية:** إذا كانت حقوق المقتني في صافي القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة المقتناة تزيد عن تكلفة اندماج الأعمال، فإن تلك الزيادة يطلق عليها الخصم عند الاقتناء و تعود لوجود شهرة سالبة و يجب الاعتراف بها فوراً في قائمة الدخل كمكسب و قبل التوصل إلى وجود الشهرة السالبة يتطلب المعيار IFRS3 أن يقوم المقتني بإعادة تقييم و قياس أصول المنشأة المقتناة التي تحملها و قياس تكلفتها بالقيمة العادلة، أما إذا كانت هناك شهرة سالبة قد تم الاعتراف بها في N/03/31، فيجب التوقف عن الاعتراف بها في الفترة المالية الأولى بعد هذا التاريخ، عند ظهور الشهرة في عملية اندماج الأعمال فيجب تخصيصها لوحدات توليد بمراعاة العوامل التالية:[3]
  - يتم تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد التي تتعلق بها في تاريخ الاقتناء.
  - يراعي أخذ وحدات توليد النقد المتواجدة لدى المقتضي بعين الاعتبار عند تخصيص الشهرة.
  - اذا كان الاقتناء جزئي فإن ذلك يدل على وجود حقوق أقلية، ويجب عند اجراء فحص للقيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد ذات العلاقة والتي تم تخصيص شهرة لها، بأن تأخذ بعين الاعتبار نصيب حقوق الأقلية المتعلقة بالشهرة غير المعترف بها، ويتطلب المعيار أن يتم إدراج الجزء غير المعترف به من الشهرة المتعلقة بحقوق الأقلية في القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد ذات العلاقة عند مقارنتها بالقيمة القابلة للاسترداد من أجل تحديد المكسب أو الخسارة في الانخفاض.

ثانيا : الاعتراف وقياس الأصول الملموسة.

1- **الاعتراف وقياس الممتلكات و المصانع وفقق IAS16:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المتمثلة في الممتلكات و المصانع و المعدات و الاعتراف بها.

تعرف الممتلكات والمصانع والمعدات على أنها:"أصول ملموسة يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع و الخدمات أو إيجارها للغير أو استغلالها لأغراض إدارية.[4]

[1] - حامد داود الطحلة، مرجع سابق، ص15.

[2] - حازم الخطيب و ظاهر القشي، مرجع سابق، ص29.

[3] - بولفة سهام، مرجع سابق، ص ص 12-127.

[4] **Le journal officiel de l'Union Européenne, IAS16, immobilisations corporelles, 29/11/2008, p L320/75.**

ويتوقع أن يتم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، و يجب الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات عندما يتحقق الشرطين التاليين:[1]

- هناك منافع اقتصادية مستقبلية من المحتمل تدفقها للمشروع.
- يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

كما يستخدم المعيار أسلوبين في قياس الممتلكات والمصانع والمعدات، أسلوب التكلفة وأسلوب إعادة التقييم المعتمد على القيمة السوقية العادلة، كما يجب تطبيق إحدى الأسلوبين على كافة الممتلكات والمصانع والمعدات، وتخضع الممتلكات والمصانع والمعدات للاهتلاك الذي يقيد سنوياً على أنه قيمة نقص المنفعة للأصل، والاهتلاك محاسبياً هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للاهتلاك على مدى عمره الإنتاجي.

وقيمة الأصل القابلة للاهتلاك=تكلفة الأصل-قيمة الأصل المتبقية عند نهاية العمر الإنتاجي.[2]

1-1- الاعتراف: إن الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات يتطلب وجوي توافر مجموعة من القواعد على النحو التالي:[3]

1- يجب الاعتراف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصول عندما يكون محتملاً:

- أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن الأصول الى المنشأة.
- أن يتم قياس تكلفة الأصول بموثوقية.

2 - ويتم الاعتراف بجميع التكاليف الممتلكات والمنشآت والمعدات في الوقت الذي يتم تحملها وتشمل هذه التكاليف ما يلي:

- التكاليف التي يتم تكبدها عند اقتناء الأصل، وهي التكاليف التي تنفق على الأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام، ويطلق عليها التكلفة التاريخية(ثمن الشراء، وتكاليف النقل، وتكاليف تجهيز الموقع ومصاريف المناولة والرسوم الجمركية ورسوم التسجيل والضرائب) وأي تكاليف أخرى (تكلفة تحسين الأرض أو الضرائب المدفوعة عن الأتاوى)

- تكاليف بناء الممتلكات، المنشآت والمعدات، ويجب أن تأخذ بعين الاعتبار الفوائد التي تمثل تكاليف التمويل الخارجي عند وجود حاجة له لإتمام بناء الأصل التي يتم التعامل معها وفق لما ورد في العيار IAS32 المتعلق بتكاليف الاقتراض، وتحدد التكاليف وفقا لنظرية التكاليف المناسبة والتي تتوافق مع تحديد تكلفة البناء بموثوقية.

[1] -جودي إيمان، "**أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US.GAAP) وآثار التقارب بينهما**"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة سطيف، 2013/2012، ص104.

[2] - بولفة سهام، مرجع سابق،ص 134.

[3] - جودي إيمان، ،ص106.

ويقر المعيار IAS16 أن بعض أجزاء بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات قد تتطلب استبدالاً في فترات زمنية منتظمة، وتشمل القيمة الدفترية لبند الممتلكات والمنشآت والمعدات تكلفة الجزء الذي تم استبداله عند تحمل التكلفة إذا توفرت شروط الاعتراف، ولا يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية لهذه الأجزاء التي تم استبدالها بناء على شروط عدم الاعتراف التي تضمنها المعيار IAS17.[1]

1-2- قياس تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات.

يتم تحديد تكاليف الأصول عند اقتنائها، حيث يتم ذلك وفق ما يلي:[2]

- يجب أن يتم تسجيل الممتلكات، المنشآت والمعدات بالتكلفة، وتشمل التكلفة كل التكاليف الضرورية لإحضار الأصل، والتكلفة التقديرية لفك وإزالة الأصل وترميم الموقع في نهاية عمر الأصل الإنتاجي والتي يتم تقديرها وفقا لما ورد في المعيار IAS37 المتعلق بالمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة.
- إذا تم اقتناء أصل بالتبادل مع أصل آخر، فإن التكلفة يتم قياسها بالقيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المستغنى عنه لا يمكن قياسها بموثوقية، وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تكون القيمة الدفترية المستغنى عنه.
- وإذا تم شراء الأصل مقابل إصدار أسهم أو سندات فيتم تسجيل الأصول بالقيمة العادلة للأسهم والسندات التي أصدرت مقابلها. مع الأخذ بعين الاعتبار علاوة أو خصم إصدار.
- وإذا تم شراء أصل كمجموعة واحدة، فيتم توزيع التكلفة التي دفعت مقابلها حسب القيم التقديرية التي يقدرها الخبراء.

يجيز المعيار IAS16 استخدام نماذج محاسبية في التعامل مع كيفية قياس تكلفة الأصل بعد الاقتناء وهي كمايلي:[3]

- **نموذج التكلفة:** يتم تسجيل الأصل بالتكلفة ناقصا الاهتلاكات المتراكمة وخسائر الانخفاض المتراكم، ويطلق على القيمة الناتجة عن ذلك بالقيمة الدفترية للأصل.
- **نموذج إعادة التقدير:** يتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقديرها وهي قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقدير ناقص الاهتلاك اللاحق حيث يزود هذا النموذج بقيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية تتحقق المعادلات السابقة بالإضافة إلى المعادلة التالية:[4]

التكلفة التاريخية الجديدة للأصل = القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقدير.

[1] - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "**معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008،ص256.

[2] - نفس المرجع ، ص260.

[3] - خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 362.

[4] - نفس المرجع، ص ص363-365.

و القيمة العادلة للأصل: هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية، وتحدد بالقيمة البيعية للأصل ناقصا تكاليف التخلص منه أو بيعه.

و يخضع نموذج إعادة التقدير لمجموعة من القواعد على النحو التالي:[1]

- أن تتم عملية إعادة التقدير بانتظام، الأمر الذي أدى إلى عدم اختلاف القيمة الدفترية للأصل كثيرا عن قيمته العادلة في تاريخ إعداد الميزانية.
- أن تتم إعادة التقدير للفئة الكاملة للأصول عندما يتم إعادة تقدير أصل معين ينتمي إلى هذه الفئة.
- أن يتم الاهتلاك للأصول التي تمت إعادة تقديرها بذات الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة.
- وإذا ترتب على عملية إعادة التقدير زيادة في القيمة فيجب جعل حقوق الملكية دائنا بها تحت مسمى فائض إعادة التقدير إلا إذا كانت الزيادة تمثل عكسا لنقص إعادة التقدير سابق لذات الأصل تم الاعتراف بها كمصروف، ففي هذه الحالة يجب اللاعتراف بالزيادة كدخل في قائمة الدخل.
- ويجب الاعتراف بالنقص في عملية إعادة التقدير كمصروف إلى المدى الذي تزيد عن أي قيمة جعلت بها حقوق الملكية دائنة في الماضي من خلال فائض إعادة التقدير الذي يتعلق بالأصل.
- وعند التخلص من الأصل الذي تم إعادة تقديره فإن أي فائض يتم تحويله مباشرة إلى الأرباح المحتجزة أو يمكن أن يتم إبقاءه في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقدير ويجب أن لا يتم إجراء تحويل لهذا الفائض إلى الأرباح المحتجزة من خلال قائمة الدخل.

- **نموذج القيمة العادلة أو التقييم كتكلفة مقدرة:**

قد تختار المؤسسة قياس بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في تاريخ تحولها الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية واستخدام القيمة العادلة في تاريخ تحولها الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية واستخدام القيمة العادلة كتكلفتها المفترضة في ذلك التاريخ، وبعبارة أخرى قد تختار المؤسسة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول الى المعايير الدولية أو قبل ذلك كتكلفة مفترضة في تاريخ إعادة التقييم إذا كان مبلغ إعادة التقييم قابلا للمقارنة على نطاق واسع إما مع قيمته العادلة أو التكلفة (أو التكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتشمل التغيرات في مؤشر الأسعار العام أو المحدد).[2]

[1] – نفسه، ص367.

[2] حازم الخطيب و ظاهر القشي، مرجع سابق، ص32.

2- التوقف عن الاعتراف بالأصل: يجب التوقف عن الاعتراف بالأصل في الميزانية عند التخلص منه أو عند سحبه من الخدمة ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة عند التخلص منه، ويمثل المكسب أو الخسارة من التخلص منه الفارق بين العوائد والقيمة الدفترية ويجب الاعتراف بها في قائمة الدخل.[1]

قياس تكلفة حيازة الأصول الثابتة:[2]

تقاس تكلفة الأصول الثابتة عند امتلاكها بالقيمة السوقية، وقد تختلف الوسائل التي يتم الحصول بها على الأصول الثابتة، مما يعيق من قياس القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول، كما في حالة شراء مجموعة من الأصول بعقد واحد أو الحصول على الخصم النقدي، أو الأصول التي نحصل عليها عن طريق الهيئات أو الشراء بالتقسيط.

الاعتراف بالأصول الثابتة:

القاعدة أن يتم الاعتراف بالأصول الثابتة وتسجيليها في الدفاتر المحاسبية إذا توفر شرطان:[3]

- **الشرط الأول:** أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية للمنشأة.
- **الشرط الثاني:** أن يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء الأصول بدرجة عالية من الدقة.

2- الاعتراف وقياس عقود الإيجار IAS17.

يتضمن المعيار IAS17 تعريف واضحا لعقد الايجار ولأنواعه، التمويلي والتشغيلي وكذا عقد الايجار غير القابل للإلغاء. ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق معالجتها عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجر والمؤجر، وفيما يلي بعض التعاريف الواردة في المعيار.

عقد الإيجار: هو اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة واحدة أو سلسلة دفعات، ويميز المعيار بين نوعين أساسيين من عقود الإيجار :

عقد الإيجار التمويلي: هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر. ومن أهمك تبعاته أن يقوم المستأجر بمعالجة الأصل محل عقد الإيجار التمويلي كأصل خاضع لسيطرته، فيقوم مثلا باحتساب قسط اهتلاكه السنوي ويسجله في دفاتره.

عقد الإيجار التشغيلي: هو أي عقد إيجار آخر لا يلبي شروط عقد الإيجار التمويلي.

---

[1] - محمد أبو نصار، جمعية حميدات، مرجع سابق، ص263.

[2] - عابد محمد نواف حمدان، "**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية"- دراسة تطبيقية**، رسالة لنيل شهادة ماجستير العلوم التجارية ،تخصص المحاسبة،كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006، ص124.

[3] - عون وردية، "**دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة**"، رسالة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند ولحاج، سنة 2015/2014، ص74.

2-1- الاعتراف بعمليات البيع وإعادة الإيجار:[1]

- يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة مباشرة من بيع وإعادة الإيجار عندما يكون إعادة الإيجار تشغيلي، يخضع للتعديل إذا كان سعر البيع يختلف عن القيمة العادلة حيث:[2]
- إذا كان سعر البيع بالقيمة العادلة، يعترف بالربح أو الخسارة فورا.
- إذا كان سعر البيع اقل من القيمة العادلة، يعترف بالربح أو الخسارة فورا، إلا إذا كان يتم تعويض الخسارة من دفعات الإيجار المستقبلية، فيتم تأجيل الخسارة واهتلاكها على مدى عمر الأصول المتوقع استخدامها خلاله.
- إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، يجب أن تؤجل الزيادة عن القيمة العادلة وتهتلك على مدى الفترة المتوقع فيها استخدام الأصول.

2-2- **عقود الإيجار التي تنطوي على الأراضي والمباني** :يجب تصنيف عناصر الأرض والمبنى في عقد الايجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي بشكل منفصل وفقا لمتطلبات IAS17. أحد الاعتبارات الهامة في تحديد ما إذا كان عنصر الأرض هو عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي هو أن الأرض عاد لها عمر اقتصادي غير محدود. ويمكن التعامل مع مكونات الأرض والمبنى في عقد الإيجار كوحدة واحدة لأغراض تصنيف عقد الإيجار إذا كان عنصر الأرض غير مهم.

- تخصص دفعات الإيجار بين الأرض والمباني بما يتناسب مع قيمتها العادلة في بداية عقد الإيجار، وإذا كان لا يمكن تخصيص دفعات الإيجار بشكل موثوق فيجب أن يعامل عقد الإيجار بأكمله كإيجار تمويلي، إلا إذا كان واضحا أن كلا العنصرين هما عقود إيجار تشغيلية.
- لا يوجد اختيار 25% لتحديد ما إذا كان يتم اعتبار الأراضي والمباني منفصلين عند تقييم بعض المؤشرات.
- إذا تم تصنيف حقوق المستأجر في الأراضي والمباني كاستثمار عقاري وفقا لـ IAS40 وسجلت تحت نموذج القيمة العادلة، فإنه ليس من الضروري تقسيم الأرض والمباني.[3]

---

[1] -خليل عبد الرزاق، عبدي نعيمة، **قرض الإيجار في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي الأول حول **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية** (تجارب، تطبيقات وآفاق)، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

[2] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق** ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص **تسيير المنظمات**، جامعة بومرداس، 2012-2013، ص 86.

[3] حمزة العرابي، مرجع سابق،ص ص 88-89.

3-الاعتراف وقياس الممتلكات الاستثمارية والزراعية حسب المعيار IAS40 وIAS41 :

3-1- الاعتراف وقياس الاستثمارات العقارية حسب المعيار IAS40.

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 40 الممتلكات الاستثمارية إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح عنها، ويشمل المعيار كل الممتلكات الاستثمارية المحتفظ بها من كافة المؤسسات التي نشاطها الرئيسي في هذا المجال.

ويقصد بالممتلكات الاستثمارية: أنها تلك الممتلكات (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) محتفظ بها لغرض من قبل المالك أو المستأجر ضمن عقد إيجاري تمويلي لاكتساب إيرادات ايجارية أو إيرادات ناتجة من ارتفاع في قيمتها الرأسمالية أو لكلا الغرضين.[1]

الأمثلة التالية تعتبر استثمارية عقارية:[2]

- أرض محتفظ بها بانتظار ارتفاع أسعارها على الأمد الطويل وليس للبيع القصير الأجل ضمن العمل الاعتيادي للمؤسسة.
- مباني تملكها المؤسسة أو تحتفظ بها تحت عقد إيجاري تمويلي وموجزة بموجب عقد إيجار تشغيلي.
- مباني فارغة محتفظ بها لأغراض تأجيرها بعقد تأجير تشغيلي في المستقبل.

لا تشمل الممتلكات الاستثمارية على ما يلي:[3]

- الممتلكات المحتفظ بها لغرض استخدامها في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية.
- الممتلكات المحتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط التجاري الاعتيادي قصير الأمد.
- الممتلكات يجري إنشاؤها أو تطويرها لاستخدامها في المستقبل كممتلكات استثمارية التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 حتى انتهاء الإنشاء أو التطوير عندئذٍ تصبح هذه الممتلكات ممتلكات استثمارية وينطبق عليها هذا المعيار كما ينطبق على الممتلكات الاستثمارية التي يجري إعادة تطويرها بهدف الاستخدام المستمر في المستقبل كممتلكات استثمارية.

3-1-1- الاعتراف: يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشأة كأصول عند توفر لشرطين معاً:

- من المحتمل أن تتدفع المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمارات إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الاستثمارات بموثوقية.

---

[1] - مقدم خالد، 2009 ، **تبني المعايير المحاسبة الدولية – حالة الجزائر–**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، ص211 .

[2] - شناي عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 210.

[3] - بن شويطة عيسى، مرجع سابق، ص57.

3-1-2- القياس:

- القياس الأولي للاستثمارات العقارية: يتم القياس الأولي للاستثمارات بالتكلفة والتي تشمل كافة التكاليف المتعلقة باقتناء تلك الاستثمارات والتي تتضمن سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية.

- القياس اللاحق بعد الاعتراف: خلال فترات التملك، وعند إعداد القوائم المالية للمنشأة عليها قياس الاستثمارات بأحد النموذجين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة [1]:

- **نموذج التكلفة:** نموذج التكلفة للاستثمارات العقارية هو نفس التكلفة المستخدم في معيار المحاسبة الدولي IAS16 والذي يتم بموجبه اظهار الممتلكات في الميزانية بالتكلفة مطروحا منها مجموع الأملاك ومتراكم خسائر الانخفاض في قيمة الأصول.

- نموذج القيمة العادلة

في حالة اختيار نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية:[2]

- أن يتم تحديد القيمة من خلال عملية بيع وشراء حقيقية بين طرفين مطلعين وراغبين بطبيعة الاستثمار العقاري وخصائصه، وهذا الأسلوب هو أفضل دليل للقيمة العادلة.
- أن المشتري لديه الحافز على الشراء وغير مرغم على ذلك، وأن البائع لديه الرغبة في البيع وغير مرغم على البيع بسعر يختلف عن السعر الحقيقي للأصل في السوق لوجود ظروف خاصة به.
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل متفصل فمثلا لا يقيم المصعد بشكل منفصل.
- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.

وبغض النظر عم النموذج المستخدم من قبل المنشأة يتوجب عليها استخدام نموذج واحد لجميع الاستثمارات العقارية، ففي حالة اختيار المنشأة لنموذج القيمة العادلة يتوجب أن يتم قياس جميع الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، يستثنى من ذلك حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للعقارات بموثوقية على أساس مستمر، عندها يجب قياس العقار باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي IAS16، وفي حالة استخدام نموذج التكلفة يتم افتراض أن القيمة المتبقية للعقار تساوي الصفر، وبناء على ما سبق الممكن أن تحتفظ المنشأة باستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة محمود، مرجع سابق، ص 677.

[2] - عابد محمد نواف حمدان، مرجع سابق، ص ص109-112.

3-2- الاعتراف وقياس الأصول البيولوجية حسب معيار المحاسبة الدولي IAS41:

يهدف المعيار الدولي رقم 41 إلى تبيان المعالجة المحاسبية المتعلقة بالأنشطة الزراعية، وعرض القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها، بحيث تتمثل الأنشطة الزراعية ف الموجودات البيولوجية كالخرفان أو الأبقار..، وكذا المحاصيل الزراعية وحسب هذا المعيار يجب قياس كل الموجودات البيولوجية والمحاصيل الزراعية بالقيمة السوقية العادلة مخصوماً منها المصاريف المقدرة حتى نقطة البيع، ويتم إعادة تقييم الموجودات البيولوجية والمحاصيل الزراعية سنوياً.

3-2-1- الاعتراف.

يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي (المحصول الزراعي) إذا توفر جميع الشروط التالية:[1]

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل الى المنشأة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي وتكلفته بشكل موثوق به.
- إن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للأصول البيولوجية بالقيمة العادلة ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة للأصل البيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.
- إن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب إدخالها في الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

3-2-2- القياس عند الاعتراف المبدئي:

- يجب قياس الأصل البيولوجي (ماشية، أشجار) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

[1] - جودي إيمان، مرجع سابق، ص 96.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية، وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب المعيار 16، أما الأشجار هي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

يجب قياس المنتجات الزراعية (حليب، صوف، ثمار) بالقيمة العادلة مطروح منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع حسب معيار المحاسبة الدولي IAS2.[1]

وتشمل من التكاليف المقدرة عند نقطة البيع:[2]

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي الى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة للنقل.

يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو المنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية في فئات وفق صفات مشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقا.

- في حالة وجود سوق نشط لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة:[3]

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك الصفقة وتاريخ الميزانية.
- الأسعار السوقية لأصول متشابهة مع إجراء تعديل يخص الاختلاف في الأصل.
- يتم إظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي بالأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغييرات ضمن قائمة الدخل للفترة المرتبطة بها.

3-3- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع حسب معيارIFRS5

يهدف هذا المعيار أساسا لمعالجة الأصول المحتفظ بها لغرض البيع، وكذا يهتم الإفصاح عن العمليات غير المستمرة وكيفية عرضها في التقارير المالية، وعليه يعالج المعيار:[4]

- يتم قياس الأصول التي تلبي المعايير الأصول المحتفظ بها لغرض البيع، إما بالقيمة الدفترية أو بالقيمة العادلة منقوصا منها تكاليف البيع، أيهما أقل.

[1] – بولفة سهام،مرجع سابق،ص98.
[2] – حازم الخطيب و ظاهر القشي، مرجع سابق، ص 49-51.
[3] – حازم الخطيب و ظاهر القشي، مرجع سابق، ص 53.
[4] – جودي إيمان، مرجع سابق، ص 112-114.

- يتم عرض الأصول التي تلبي المعايير الأصول المحتفظ بها لغرض البيع بصفة منفصلة في الميزانية وضمن نتائج العمليات غير المستمرة في قائمة الدخل الشامل.

ويعرف المعيار العمليات غير المستمرة على أنه أي جزء من المؤسسة، إما قد قامت بالتخلص منه أو قد تم تصنيفه كأصل معد للبيع.

أهم الشروط التي يجب توفرها لتصنيف أصل على أنه أصل غير متداول محتفظ به لغرض البيع:[1]

- أن يتم إدراج الأصل ضمن خطة عامة تهدف لأن يتم التوقف عن استغلال ذلك الأصل في العمليات التشغيلية وكذا الالتزام ببيع الأصل.
- أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري.
- من المحتمل بيع الأصل المحتفظ لغرض البيع خلال فترة لا تتجاوز السنة من تاريخ تصنيفه على أنه أصل محتفظ به لغرض البيع.
- أن يكون للأصل المعني سوق نشطة ويمكن بيعه بالقيمة العادلة.

3-3-1- الاعتراف وقياس الأصول المحتفظ بها لغرض البيع:

عند قياس والاعتراف بالأصل المحتفظ به لغرض البيع، يجب الأخذ بعين الاعتبار الأسس التالية:[2]

- يجب إخضاع الأصل إلى اختبار تدني القيمة، عند تصنيفه وبشكل دوري وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 36.
- اعتبار أي زيادة في القيمة العادلة كمكاسب يعترف بها في قائمة الدخل الشامل، بحيث لا تتجاوز هذه المكاسب الانخفاض المتراكم لتدني القيمة التي سبق الاعتراف بها.
- لا تخضع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع للاهتلاك.
- يجب أن تظهر الأصول المحتفظ بها لغرض البيع وكذلك الالتزامات الناتجة عنها ببند منفصل في الميزانية ويمنع قيام بعملية المقاصة.
- يجب إظهار المكاسب والخسائر عن بيع الأصول المحتفظ بها لغرض البيع بعد خضوعها للضريبة ببند منفصل في قائمة الدخل الشامل.

[1] – حمزة العرابي، مرجع سابق، ص 96.

[2] – حامد داود الطحلة،مرجع سابق، ص 49-50.

المطلب الثاني: الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول المتداولة.

أولا : الاعتراف وقياس المخزون حسب المعيارIAS2 .

إن الهدف من المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ، حيث تعتبر قيمة المخزون التي سيتم تسجيلها في القوائم المالية أهم المسائل التي يعالجها هذا المعيار، فيقدم هذا لمعيار مجموعة من الإرشادات التي تساعد في عملية تحديد قيمة المخزون الواجب الاعتراف، فحسب المعيار يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهام أقل، كما يوضح طريقة احتساب التكلفة من خلال تحديد للعناصر الداخلة في احتسابها، وكذا يوضح لنا كيفية احتساب صافي القيمة القابلة للتحقق.

ومن الجانب الآخر يقدم لنا المعيار حلولا فيما يتعلق بقياس المخرجات من المخزون أي مبلغ المصروف الذي سيرحل فيما بعد لاحتساب الدخل.[1]

1) قياس المخزون والاعتراف به.

- **يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل** : تتمثل القيمة القابلة للتحقق بأنها عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون، والتكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع في التكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع.

في حالة انخفاض أسعار بيع المخزون أو وجود تقادم أو تلف في المخزون فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، وفي هذه الحالة يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقق، والاعتراف بالفرق كمصروف وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض، ويعتبر هذا الإجراء تماشياً مع مبدأ عدم إظهار الأصل بأكثر من قيمته المتوقع الصول عليها عند بيعه أو استخدامه.

- يتم تطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق بناء على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة.
- في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق لنهاية الفترة المالية التالية،يتم إعادة تقييم المخزون، وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق الجديدة.[2]
- تقييم المخزونات مرتين، مرة عند إدخالها للمخازن، ومرة عند خروجها وفي نهاية الدورة كما يلي:[3]

[1] – حازم الخطيب و ظاهر القشي، مرجع سابق، ص48.
[2] – بولفة سهام، مرجع سابق، ص 198، 199.
[3] – دحماني فتيحة، مرجع سابق، ص 86.

1 – القياس الأولي(عند الإدخال): تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من أجل إيصالها إلى أماكن التخزين وتتمثل هذه التكاليف في:

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويلية + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده

–تكلفة الشراء: وتشمل ثمن الشراء وجميع المصاريف الملحقة بالشراء (مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، رسوم غير قابلة للاسترجاع) مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

–تكلفة الإنتاج (الانجاز): وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

2 –القياس اللاحق (تكلفة المخرجات): إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول على المخزون يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن، سواء للتحويل أو البيع، ويتطلب هذا تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة (حالة الجرد الدوري) بما يخدم قياس النتيجة، وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة CUMP لتكلفة الشراء و الإنتاج.[1]

2– أسس قياس تكلفة المخزون: ترتبط عملية تقدير المخزون بأسس تقوم على افتراض كيفية تدفق المخزون ومدى الدقة في تحديد تكلفته التي تم تحملها في سبيل اقتناءه، وطرق تقدير المخزون مهما اختلفت، تؤدي في النهاية لتحميل ذات القدر من تكلفة المخزون على مدى عمر المنشأة، ولكن قد يتم تعجيل الاعتراف بتكلفة المخزون أو تأخيرها في الفترة المالية وفقا لطريقة التسعير المستخدمة.

ويبذل مجلس معايير المحاسبة الدولية جهوداً للتقليل من البدائل المحاسبية كما تم بالنسبة لبديل الوارد أولا الصادر أولا بالتوقف عن استخدامه وفيما يلي عرض لأسس قياس تكلفة المخزون:[2]

2–1–التشخيص المحدد أو التكلفة المحددة: يقوم هذا الأساس على تحديد تكلفة المخزون للتكلفة الفعلية التي تم تحملها في سبيل الحصول على المخزون، وتناسب هذه الطريقة بنود البضاعة غير المنقولة كالأراضي والسيارات والمباني والتي تتميز بكبر حجم الإنفاق عليها وقلة مفردات المخزون، وإمكانية تحديد تكلفة البند الفعلية بسهولة، حيث يتم تحديد تكاليفها بإجمالي تكاليف بنود البضاعة المنفردة المحددة.

[1] – نفس المرجع، ص 89.

[2] – بولفة سهام، مرجع سابق، ص 201.

ولعل هذه الطريقة هي الطريقة الأصلية أو البديل المرجعي في المحاسبة عن المخزون، حيث تعتبر الطريق الأكثر منطقية والتي ترتبط بالواقع وأكثر دقة في تحديد تكلفة المخزون.

2-2- المتوسط المرجح: وتعني هذه الطريقة أنه يتم تسعير المخزون على مقادير الكميات المشتراه مرجحة بأسعارها، وتقوم هذه الطريقة على الافتراضات التالية:[1]

- أنه لا يمكن تحديد تكلفة مفردات المخزون كل مفردة على حدا.
- أنه لا يوجد جدوى من تحمل التكاليف والجهد وإضافة الوقت لتحديد تكلفة المفردات على حدا.
- أن مفردات البضاعة تكون كفيلة العدد وقليلة القيمة.
- أن الانسياب المنصرف بين المخزون يكون بخليط من المفردات الصادرة والواردة في فترات مختلفة.
- أن المنصرف من المخزون ومخزون آخر مدة يتم تقديرها بذات الأسلوب وهو المتوسط المرجح كما تم تعريفه مسبقاً.

3- الاعتراف بالمخزون كمصروف: عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف، وبالمقابل يتم الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لعكس أي تخفيض، والذي ينشأ عن الزيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق فيجب الاعتراف به كتحقيق لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف أي تكلفة المبيعات) في الفترة التي حصل فيها العكس (استعادة التخفيض) ، أي تعالج زيادة قيمة المخزون والقيمة القابلة للتحقق في فترة لاحقة سوف ينشأ عنها مكاسب كتخفيض لتكلفة البضاعة المباعة.[2]

بعض أنواع المخزون يمكن أن تحمل لحساب أصول أخرى على سبيل المثال، للمخزون المستخدم في تشييد الأصول طويلة الأجل من قبل المنشأة وعليه يرسمل المخزون محمل لأصل آخر بهذه الطريقة ثم يعترف به كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.[3]

ثانيا : محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية وفق المعيار IAS 20.

يهدف المعيار إلى تقديم تعريف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وتبيان شروط الاعتراف والإفصاح عنها:

ويعرف المعيار المنح الحكومية على أنها مساعدات حكومية على شكل عمليات نقل موارد لوحدة اقتصادية مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالأنشطة التشغيلية لدى تلك الوحدة الاقتصادية. لا تشمل

[1]- حامد داود الطحلة،مرجع سابق، ص63.

[2] - شناي عبد الكريم، مرجع سابق، ص102-104.

[3]- بولفة سهام، مرجع سابق، ص 203.

المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والتعاملات مع الحكومة اليت لا يمكن تميزها من عمليات التجارة العادية.[1]

1- الاعتراف بالمنح الحكومية IAS20:

1-1- شروط الاعتراف: يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية وفق الشرطين التاليين:[2]

1. أن المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة.

2. وجود تأكيد معقود بالاستلام الفعلي للمنحة.

وتجدر الإشارة أن الاستلام الفعلي للمنحة لا يعني بالضرورة أن المنشأة ستفي بالشروط الخاصة بالمنحة كما أن معالجة المنح لا تتأثر بكيفية استلام قيمة المنحة، حيث لا تختلف المعالجة سواء استلام قيمة المنحة نقد أم تم خصم قيمتها من التزامات حكومية مستحقة على المنشأة.

1-2- مدة أو فترة الاعتراف: يتم الاعتراف بالمنح الحكومية تدخل خلال المدة اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم ويجب أن تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.

1-3- أسلوب الاعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول غير قابلة للاهتلاك : في حالة كون المنح لا تنطوي على تقديم أصول غير قابلة للاهتلاك، فيتم الاعتراف بالمنحة كدخل عن طريق توزيع قيمة المنحة عن الفترات الزمنية للوفاء، وتستخدم تكاليف الوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات اللازمة للتنفيذ.

1-4- أسلوب الاعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك : وفي هذه لحالة يتم الاعتراف بالمنحة على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي تستهلك بها تلك الأصول وينسب قيمة اهتلاك الأصل في كل فترة.

1-5- أسلوب الاعتراف بداخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط: تتضمن بعض المنح وجود أكثر من شرط يتوجب على المنشأة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقتضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة إلى أجزاء وربط الاعتراف بكل جزء من التكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشرط.

[1] - حمزة العرابي، مرجع سابق، ص ص 102-104.

[2] - خالد جمال الجعارات، **"معايير التقارير المالية الدولية"**، ، مرجع سابق، ص 72.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل وذلك فقط عندم تصبح المنحة الحكومية مستحقة.[1]

ثالثا : الاعتراف وقياس الاستثمارات في المنشآت الزميلة وفق IAS 28.

يعرف المعيار المؤسسة الزميلة بأنها مؤسسة يوجد لمؤسسة أخرى تأثير هام عليها والمؤسسة الزميلة ليست مؤسسة تابعة أو مشروع مشترك مع المؤسسة الأخرى، ويقصد التأثير الهام: هو سلطة المشاركة في القرارات الهامة المالية والتشغيلية للمؤسسة لتحقيق منافع من نشاطاتها. ويفترض أن التأثير الهام الموجود في حالة أن كانت نسبة الاستثمار في المؤسسة الزميلة أو أكثر.

1- الاعتراف بالاستثمارات في المنشآت الزميلة وفق IAS 28.

ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتين حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتها:[2]

1-1- طريقة حقوق الملكية: هي طريقة محاسبية تسجل بموجبها الاستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغيير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر من صافي أصول المؤسسة بها، كما تظهر قائمة الدخل الشامل نصيب المستثمر من نتائج أعمال المؤسسة المطالب بها.

1-2- طريقة التكلفة: طريقة محاسبية يتم اثبات الاستثمار بالتكلفة وتعكس قائمة الدخل الشامل الربح من الاستثمار فقط بمقدار ما يستلمه المستثمر من توزيعات من صافي الأرباح المتراكمة للمؤسسة المستثمر بها الناشئة بعد التملك.

1-3- الاعتراف بخسائر الشركات الزميلة: ينبغي على المستثمر في شركة زميلة أن يعترف بنصيبه في خسائر الشركة الزميلة إلى أن يساوي نصيبه في الخسائر أو يتجاوز حصته في الشركة الزميلة، وعندها يتوقف المستثمر عن الاعتراف بنصيبه في خسائر أخرى.

عند تكبد الشركة الزميلة لخسائر وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر أكبر من قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة فإنه يتم إلغاء رصيد الاستثمار في الشركة ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر، وفي حالة وجود قرض أو التزام لصالح الشركة المستثمرة فإنه يتم إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة، ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية، وفي حالة وجود

[1] - شاوشي كهينة،مرجع، ص125.

[2] - طارق حماد عبد العالي، "**موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج5، 2003، ص96.

قرض أو التزام لصالح الشركة المستثمرة عن الشركة الزميلة فيتم الاعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد القرض.

1-4- الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة عند وجود مؤشرات انخفاض في قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة يتم تطبيق المؤشرات الواردة في المعيار الدولي IAS39ونظراً لأن الشهرة مشمولة وجزء من المبلغ المسجل في حساب الاستثمار في حساب الشركة الزميلة ولا يعترف بها بشكل منفصل، ولا يمكن اختبار تدني في قيمتها بشكل منفصل بموجب المعيار IAS36 وبناء عليه يتم إجراء اختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة بموجب المعيارIAS36 المتعلق بتدني قيمة الموجودات وذلك بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد والقيمة الدفترية . وفي حالة وجود استثمار في أكثر من شركة زميلة، يجب تقييم كل شركة زميلة على حدى فيما يخص المبلغ القابل للاسترداد ما لم تكن الشركة الزميلة غير قادرة على تحديد تدفقات بشكل مستقل عن شركة أو شركات زميلة أخرى.[1]

2- قياس الاستثمارات في الشركات الزميلة.

إن قواعد القياس في IFRS 9 معقدة ومحل نقاش تفصيلي ومع ذلك يشترط التسجيل بالتكلفة (التي تعتبر مبلغها المرحل في التاريخ التي يتوقف فيه على أن تكون شركة زميلة) ثم تصنف بأنها أصل مالي بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة أو أصل مالي متاح للبيع، وفي أي الحالتين سوف يقاس الاستثمار بالقيمة العادلة وما يختلف هو اذا كانت المكاسب والخسائر على إعداد التقييم تحاسب في قائمة الدخل أم في حقوق الملكية، وقد قرر IASB مبدئياً تعديل IAS28 اشتراط قياس استثمار في شركة زميلة سابقة بالقيمة العادلة.[2]

التكامل بين IFRS9و IFRS5و .IAS28

- تقوم المنشأة بحساب الاستثمار في مشروع مشترك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 28.
- عندما يتم اقتناء استثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك بغرض التخلص منه في غضون 12 شهراً من تاريخ الشراء، يتم تصنيف هذا الاستثمار على أنه أصل غير متداول محتفظ به بغرض البيع وتتم المحاسبة عنه وفقا للمعيار الدولي IFRS5.
- كما يتم تصنيف الاستثمار في شركة زميلة كأصول غير متداولة بغرض البيع عندما تستلزم الإدارة بيعها وتسويقها ومن المتوقع أن يتم البيع خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف.
- عند إعداد بيانات مالية مفصلة يمكن للمحاسبة عن الاستثمارات في شركة زميلة أو مشروع مشترك استخدام التكلفة بالمعيارIFRS9 استخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار IAS28.

[1] – طارق حماد عبد العالي، مرجع سابق، ص72.

[2] – طلال أبو غزالة، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجموعة طلال، عمان، الأردن، 2008، ص 127.

- إذا كان الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك يعالج وفقا لـ IFRS9 ومن ثم فهو خارج نطاق IFRS5، فيتم تصنيفه على أساس البيع وفقا لـ IFRS9.[1]

المطلب الثالث : انخفاض قيمة الأصول حسب المعيار IAS36.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها، حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات، بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد.

ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى، كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض.[2]

تناول معيار الدولي36 بشكل رئيسي المحاسبة عن الانخفاض في قيمة جميع الأصول عدا المخزون وعقود الإنشاء، والأدوات المالية والمشاريع الاستثمارية، ومتطلبات المعيار رقم 41 الخاص بالزراعة، ويحتوي المعيار على متطلبات لتحديد الأصول التي انخفضت قيمتها وقياس المبلغ القابل للاسترداد للأصول والاعتراف بالخسائر الناجم عن الانخفاض في قيمة الأصول والإفصاح عن معلومات حول الخسائر أو عكسها.[3]

يبين معيار المحاسبة الدولي IAS 36 كيفية اختبار انخفاض القيمة للأصول وهي:[4]

- الإجراءات التي تطبقها المؤسسة للتأكد من أن أصولها الظاهرة في تقاريرها المالية تعكس قيمتها الحقيقة.
- طريقة تقدير المؤسسة للمبلغ القابل للاسترداد من الأصول.
- تحديد التوقيت المناسب لقيام المؤسسة بمعالجة الخسائر التي تم تحديدها من انخفاض قيمة الأصول.

أولا : الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول : يجب على المؤسسة أن تقوم في نهاية كل سنة مالية بتقييم ما إذا كان هناك أدلة على احتمال انخفاض قيمة الأصول، وإذا وجدت يجب على المؤسسة تقدير مبلغ الاسترداد لأصل عن قيمته الدفترية، كما يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة كمصروف في بيان الدخل بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة أو يتم الاعتراف بها كتخفيض لفائض إعادة التقييم بالنسبة للأصول المسجلة بمبالغ إعادة التقييم، كما يتم تعديل مبلغ الاهتلاك للسنوات القادمة على أساس قاعدة الاهتلاك الجديدة

[1] – شاوشي كهينة ، مرجع سابق، ص 128.

[2] – أبو نصار محمد، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**،دار وائل لنشر، 1112 ،ص512 .

[3] – سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة** دكتوراه في العلوم . الاقتصادية، جامعة الجزائر،2010، ص ص 99-100.

[4] – نفس المرجع، ص 103.

عند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة المسجلة للأصل يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الانخفاض في قيمة الأصل، ويتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة انخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

إذا تعرض أصل مُعادٌ تقييمه بموجب المعالجة البديلة في المعيار الدولي IAS16 إلى الانخفاض، وكان هناك فائض إعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة تدني في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم، وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

ج. إذا زادت خسارة انخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنّه يجب على المنشأة الاعتراف بالالتزام إذا تطّلب معيار دولي آخر ذلك، وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف البيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل.

د. إذا تم الاعتراف بخسارة تدني الأصل في فترة أو فترات مالية سابقة، وظهر في الفترة أو الفترات المالية اللاحقة زيادة القيمة العادلة للأصل عن قيمته الدفترية المسجلة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل وذلك في حدود رصيد خسارة التدني، وبناءً على هذه المعالجة يتم زيادة القيمة المسجلة للأصل ليظهر بالتالي بالقيمة العادلة له.[1]

[1] - سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق، ص ص 106-108.

المبحث الثالث: الاعتراف وقياس الخصوم وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

تتمثل الخصوم في التزامات وتعهدات حالية للمؤسسة نابّجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية.5 ويتم قياسها والاعتراف بها وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفاهيم في محاسبة الخصوم.

أولا: مفهوم الخصوم.

- **تعريف الالتزام:** عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية الالتزام بأنّه تعهد مالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة من المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والمحتوية على منافع اقتصادية.[1]
- **تعريف حق الملكية:**ورد في الإطار الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية تعريف لحق الملكية على أنه حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح جميع الالتزامات.

ويعتمد قياس حق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المالي على قياس الأصول والالتزامات، وبالتالي فإن إعادة صياغة الأصول والالتزامات تؤدي إلى زيادة أو نقصى في حق الملكية.

ثانيا: الاعتراف بالالتزام و إلغاؤه.

1- الاعتراف بالالتزام:

ورد في إطار إعداد التقارير المالية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية أنه يتم الاعتراف بالالتزام في قائمة المركز المالي عندما يكون من المتوقع أن ينتج عن تسديد تعهد مالي تدفقات خارجية من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية، يشترط إمكانية قياس مبلغ التسديد تقدر كاف من الموثوقية.

كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على أنه يجب على المنشأة الاعتراف بالمطلوبات المالية في ميزانيتها العمومية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

وقد عرض المعيار نص الأمثلة على تطبيق هذا الشرط:[2]

1. يتم الاعتراف بالذم الدائنة غير المشروطة عندما تصبح للمنشأة طرفا في العقد وعليها التزام قانوني للتسديد.

[1] – طارق عبد العال حماد، "**التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**"، مرجع سابق، ص148.

[2] – جودي إيمان، مرجع سابق، ص78.

2. الالتزامات الناتجة عن التزام ثابت بشراء بضائع أو خدمات لا يتم الاعتراف بها إلا إذا قامت المنشأة بتنفيذها بموجب الاتفاقية.

فلا يتم الاعتراف بالالتزام لمجرد حصول وقت الالتزام بموجب الاتفاقية بأن يجب تأخير الاعتراف إلى أن يتم تسليمك أو تقديم البضاعة أو الخدمات المطلوبة.[1]

2- إلغاء الاعتراف بالالتزام: نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على أنه يجب على المنشأة استبعاد المطلوب المالي من ميزانيتها عندما يتم تنفيذ الالتزام المحدد في العقد أو إلغائه أو انتهاء مدته.

كما نص المعيار نفسه على أنه في حالة تحويل سيطرة المنشأة على أصل مالي ونتيجة لذلك تحملت المنشأة مطلوبا ماليا جديدا، عندما يجب الاعتراف بالمطلوب المالي الجديد بمقدار العادلة، ويجب الاعتراف بنتائج هذه العملية من ربح أو خسارة ناتجة عن الفرق بين العوائد وبين القيمة العادلة للمطالب.[2]

ثالثا: قياس الالتزام. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على قياس الالتزامات بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للمقابل المستلم ونص المعيار نفسه على أنه بعد الاعتراف الأولي بالالتزام يجب على المنشأة أن تقيس الالتزامات بقيمتها المطفأة.[3]

1- قياس الالتزامات طويلة الأجل:

إن القاعدة العامة في قياس الالتزامات –سواء قصيرة أو طويلة الأجل- هي تقويمها وفق القيمة الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية.

ولأغراض تقويم الالتزامات قصير الأجل يمكن –لأسباب عملية وتطبيقا لقيد الأهمية النسبية- استثناءات الالتزامات قصيرة الأجل (المتداولة) من مراعاة قيمتها الحالية والاكتفاء بالقيمة الاسمية (القيمة المستقبلية الواجب سدادها في تاريخ الالتزام لتلك الالتزامات) كأساس لعملية التقويم، حيث أن الفترة الزمنية لتلك الالتزامات قصيرة نسبيا، وبالتالي يكون أثر عامل الفائدة (الضمني أو الصريح) ضئيلا نسبيا، بحيث يمكن تجاهله لأغراض إعداد القوائم المالية.[4]

أما بالنسبة للالتزامات طويلة الأجل (غير متداولة) فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تتطلب القياس وفق القيمة الحالية، أي القيمة الآنية في تاريخ إعداد القوائم المالية لتلك الالتزامات،[5] فتقاس بنود قائمة المركز المالي وفق القيمة الحالية ينتج معلومات ملائمة ومفيدة وبالتالي اتخاذ القرارات لأنها تعكس القيم

---

[1]- بولفة سهام، مرجع سابق، ص 215، 216.

[2]- نفس المرجع، ص217.

[3]- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري، ط2، دار وائل، عمان، الأردن، 2009، ص332.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، "**نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص455.

[5]- يوسف محمود، **نظرية المحاسبة: القروض، المبادئ، المعايير**، مرجع سابق، ص1.

السائدة "العادلة" في تاريخ إعداد القائمة المالية، حيث أنها تعكس قيمة الالتزامات ليس على أساس قيمتها الاسمية المستقبلية، وإنما على أساس قيمتها الحالية، أي بعد أخذ أثر عامل الزمن والفائدة المرتبطة به في الحسبان.[1]

المطلب الثاني: الاعتراف وقياس الخصوم وفق IAS وIFRS.

أولا : الاعتراف وقياس حقوق الملكية.

1- قياس ربحية السهم حسب معيار المحاسبة الدولي IAS33.

قبل أن نتناول كيفية قياس نصيب السهم من الأرباح يجب التفرقة بين هيكل رأسمالي بسيط و هيكل رأسمالي معقد بحيث أن :

- **الهيكل البسيط لرأس المال:** هو الهيكل الذي يقتصر على أسهم عادية حالية، وهو ما يعني عدم وجود أسهم عادية محتملة والتي تنتج عن وجود أوراق مالية أو ديون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو عقود مستقبلية مثل الخيارات والضمانات، ويلاحظ أن جميع الشركات ملزمة بتحديد والإفصاح عن نصيب السهم من الأرباح تقع في هذه الفئة، ولذلك ننصح القارئ بالتركيز على الهيكل البسيط لرأس المال في ظل الظروف الحالية.
- **الهيكل المعقد لرأس المال:**هو الهيكل الذي ينشأ عنه أسهم عادية حالية ومحتملة، والأسهم العادية المحتملة تنتج من وجود أوراق مالية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو خيارات أو ضمانات ينتج عنها احتمال إصدار أسهم عادية في المستقبل، والأسهم العادية المحتملة تعني احتمال زيادة عدد الأسهم العادية (المقام) وبالتالي ينعكس أثرها في خفيض صافي الربح.[2]

1-1- قياس ربحية السهم الواحد في ظل هيكل رأسمالي بسيط:

تحسب ربحية السهم الواحد الأساسية من خلال قسمة صافي أرباح أو خسائر الفترة المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة، ويوضح هذا الأمر أن الغرض من حساب ربحية السهم الواحد، هو أن يحدد مقدار العوائد المتاحة لكل سهم من الأسهم العادية، وينشأ التعقيد لأن صافي الربح لا يمثل بالضرورة العوائد المتاحة لحملة الأسهم العادية (فقد يكون هناك أسهم ممتازة أو مشاركة للعاملين وأعضاء مجلس الإدارة في الأرباح) كذلك تطرأ تغيرات خلال الفترة على عدد الأسهم العادية المتداولة.

[1] – رضوان حلوة حنان، "**مدخل النظرية المحاسبية، الاطار الفكري**"، مرجع سابق، ص 330.

[2] – طارق عبد العال حماد، "**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية/ ج4**"، مرجع سابق، ص330.

1-2- قياس ربحية السهم الواحد في ظل هيكل رأسمالي معقد:

إن حساب ربحية السهم الواحد في ظل هيكل رأسمالي معقد يشتمل على كل الأمور المعقدة التي سبق مناقشتها في ظل الهيكل البسيط لرأس المال مع بنود جديدة إضافية، وكما سبق وأن قمنا بتعريف الهيكل البسيط لرأس المال بأنه الهيكل الذي يكون فيه أسهم عادية حالية فقط، ومن ثم فإن الهيكل الرأسمالي المعقد هو ذلك الهيكل الذي يتضمن أوراق مالية محتملة التحويل إلى أسهم عادية إن تم ممارسة هذا الأمر وهو ما يحمل في طياته احتمالات زيادة عدد الأسهم العادية المحتملة وبالتبعية تخفيض ربحية السهم الواحد ويطلق عليها الأوراق المالية الخافضة، أما اذا كان تأثير أي أوراق مالية محتملة هو رفع ربحية السهم الواجد فإنه يتم اهمالها أو عدم أخذها في الاعتبار عند حساب ربحية السهم الواح المخفضة في ظل الهيكل الرأسمالي المعقد هو الإفصاح عن مخاطر تخفيض صافي الربح ولو تم تنفيذ وممارسة حقوق تحول الأوراق المالية الأخرى إلى أسهم عادية.[1]

2- الاعتراف وقياس المدفوعات على أساس الأسهم حسب IFRS2:

2-1- الاعتراف: يتطلب إصدار الأسهم أو حقوق على الأسهم في زيادة مكونات حقوق الملكية، ويتطلب المعيار IFRS2 اعتباراً طرف المقاصة المدين مصروفا عندما تكون الدفعة للحصول على سعة وخدمة لا تمثل أصلا، وجب الاعتراف بالمصروف عند استهلاك السلع أو الخدمات، فعلى سبيل المثال يتم عرض الأسهم أو الحقوق على الأسهم المصدرة عند شراء بضاعة كأصول، وتعتبر المشتريات ومصروفات عند بيع البضاعة أو انخفاض قيمتها.[2]

ويتطلب إصدار أسهم أو الحقوق على الأسهم المكتسبة بالكامل والمتعلقة بخدمة سابقة، اعتبار المقدار الكامل للقيم العادلة للمنحة المقدمة مباشرة كمصروف، أما إصدار أسهم للموظفين مع ثلاث سنوات لاكتساب على سبيل المثال فتعامل على أنها تتعلق بالخدمات خلال فترة الاكتساب، وبذلك فإن القيمة العادلة للدفعة المرتكزة على الأسهم التي تتحدد وكمبدأ في تاريخ المنح، يجب اعتبارها مصروفا على مدى سنوات الاكتساب.

وكمبدأ عام، فإن إجمالي المصروفات التي تتعلق بالدفعات المرتكزة على الأسهم لإطفاء حقوق الملكية تساوي ناتج ضرب إجمالي عدد الأدوات المالية المكتسبة بالقيمة لعادلة لهذه الأدوات في تاريخ المنح، حيث يكون هناك سعي لعكس حقيقة ما قد حصل خلال فترة الاكتساب، ومع ذلك إذا كان للدفعات المرتكزة على الأسهم لإطفاء حقوق الملكية سوف يتعلق بعوامل الأداء فإن المصروف سيستمر الاعتراف به إذا توفرت كافة عوامل الاكتساب الأخرى.

[1]- بولفة سهام، ص ص 221- 222.

[2] - رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 332.

2-2- القياس: يتطلب المعيار IFRS2 أن تقاس المعاملات بتسوية حقوق الملكية مع العاملين بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح ويؤكد المعيار IFRS2 أن هذا الأسلوب ضروري لأن الأسهم وخيارات الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى هي أساسا فقط جزء واحد من حزمة المكافآت والحوافز بحيث أنه لن يكون عمليا تحديد قيمة العمل الذي أداه العامل في مقابل العنصر النقدي لمجموعة الحزمة وعنصر المنافع العينية وعنصر خيار الأسهم.

2-3- تاريخ القياس: التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض المعيار IFRS2، وبالنسبة للموظفين والأطراف الأخرى التي تقوم بتزويد خدمات مماثلة في تاريخ القياس هو تاريخ المنح، وللعمليات الأخرى التي تنم مع أطراف أخرى غير الموظفين 'والأطراف الأخرى التي تقوم بتزويد معلومات مماثلة) فيكون تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على بضائع أو تزويد الطرف المتعاقد للخدمات.[1]

ثانيا: الاعتراف وقياس عناصر الخصوم.

1- الاعتراف وقياس الضرائب المؤجلة حسب المعيار IAS12:

1-1- الاعتراف بالضرائب المؤجلة حسب المعيار IAS12

يجب الاعتراف بالضرائب المؤجلة عن الفروقات المؤقتة التي تنشأ عندما يتم قياس الربح الخاضع للضريبة للكيان أو الخسارة الضريبية (وبالتالي الأساس الضريبي للأصول والخصوم النقدية) بعملة تختلف عن العملة الوظيفية. التغيرات في معدل الصرف التي تنتج عنها الضريبة المؤجلة تحمل للربح أو الخسارة.[2]

1-2- قياس الضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي IAS12.

يجب قياس الضريبة الحالية خصوم وأصول للفترات الحالية والسابقة بالمبالغ المتوقع دفعها الى (استرجاعها من) السلطات الضريبية على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) والمطبقة أو التي سيتم تطبيقها عند نهاية فترة التقرير

يجب أن تعكس الضريبة المؤجلة أصول وخصوم الآثار الضريبية من الطريقة التي يتوقع بها الكيان في نهاية فترة التقرير استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لأصولها وخصومها.

يجب قياس الضرائب المؤجلة على أساس معدلات الضريبة التي من المتوقع تطبيقها عند انجاز الأصل أو تسوية الخصم على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) المطبقة أو التي ستطبق في نهاية فترة التقرير.

[1] - يوسف محمود،مرجع سابق، ص91.

[2] - طارق عبد العال حماد، "**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية/ ج4**"، مرجع سابق،334.

إذا نشأت ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم من أصل غير قابل للاهتلاك تم قياسه في إطار نموذج إعادة التقييم حسب IAS16، يجب أن يعكس قياس الضرائب المؤجلة الآثار الضريبية لاسترداد القيمة الدفترية لتلك الأصول من خلال البيع. إذا حدد قانون الضرائب معدل ضريبة مطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المتأتي من بيع أحد الأصول يختلف عن معدل الضريبة المطبق على المبلغ الخاضع للضريبة المتأتي من استخدام الأصول يتم تطبيق المعدل المطبق في بيع الأصل.

أساس الضريبة: يستند أساس الضريبة على الطريقة المتوقعة للاسترداد. الأصول والخصوم يمكن أن تملك طريقة مزدوجة للاسترداد (على سبيل المثال، من خلال الاستخدام ومن خلال البيع) في هذه الحالة تتم قسمة القيمة الدفترية للأصل أو الخصم، مما يؤدي الى أكثر من فرق مؤقت واحد يتعلق بهذا العنصر.[1]

ثانيا : الاعتراف وقياس الخصوم حسب IFRS3

1. الاعتراف وقياس الخصوم المحددة حسب IFRS3:

1-1-الاعتراف : يعترف المقتني في تاريخ الاقتناء وبشكل منفصل بالخصوم المحددة التي تم تحملها، والتزاماتها الطارئة التي توافق طريقة الاعتراف في ذلك التاريخ بغض النظر عن الاعتراف بها سابقا في القوائم المالية للمنشأة المقتناة:[2]

- يتم الاعتراف بالأصل إلا إذا كان أصلاً غير ملموس، إذا كان من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية مشتركة مع الأصل إلى المقتني ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.
- يتم الاعتراف بالالتزام إلا إذا كان طارئاً إذا كان من المحتمل أن يتطلب تدفق موارد لسداد الالتزام ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.
- يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس أو الالتزام الطارئ إذا كانت قيمته العادلة يمكن قياسها بموثوقية.

1-2- قياس الخصوم المقتناة : يتم قياس الخصوم المحددة والطارئة مبدئياً بواسطة المقتنى بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء بغض النظر عن مدى وجود حقوق الأقلية، وبعبارة أخرى يجب قياس الخصوم المحددة والطارئة التي تم تحملها بقيمتها العادلة كاملة متضمنة أي حقوق الأقلية في البند المقتنى.

2- الاعتراف وقياس عقود التأمين حسب IFRS4.

يعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS4، أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حول عقود التأمين، وقد تم تقديم المعيار للسماح لشركات التأمين بالامتثال لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير

[1]-http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm, 03/05/2018.

[2] - طارق عبد العال حماد، "**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية/ ج4**"، مرجع سابق،ص 334.

المالية وذلك لإضفاء تحسينات محدودة على الممارسة المحاسبية السائدة وفهم الجوانب البارزة التي ترتبط محاسبة التأمين.

ويعرف المعيار عقد التأمين على أنه العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) تحمل خطر تأميني هام من طرف آخر (حامل الوثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد الوقوع (الحدث المؤمن منه) يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة.[1]

يسعى المعيار الدولي IFRS4 إلى إضفاء تحسينات محدودة على السياسات المحاسبية لعقود التأمين، وذلك حتى تكون أكثر انسجاماً مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أن هذا المعيار يحدد بعض المتطلبات اللازمة لمعالجة عقود التأمين، ونوجز أهمها:[2]

- عدم إنشاء مخصصات للمطالبات المحتملة بموجب عقود لا تكون قائمة في تاريخ الميزانية العمومية، ويشمل هذا مخصصات الكوارث والتعويضات الموازية المحظورة فعلياً في الوقت الحالي.
- يوضح اختبار كفاية الحد الأدنى من الالتزام الذي يطلب من شركات التأمين مقارنة بالتزاماتها التأمينية المعترف بها مع تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، إضافة لذلك يجب القيام باختبار انخفاض القيمة للأصول التأمينية المتمثلة في عقود إعادة التأمين.
- يتطلب هذا المعيار من شركة التأمين أن تحتفظ بالتزامات التأمين في الميزانية العامة إلى أن يتم الوفاء بها، كما يمنع هذا المعيار المقاصة بين التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

2-1- الاعتراف بعقود التأمين IFRS4 :

لقد نص المعيار IFRS4 إعفاءً مؤقتاً من تطبيق بعض معايير التقارير المالية الدولية ،ولكن المعيار في أحيان أخرى لا يعفى المؤمن من تأثيرات الأسلوب المنوه عنه سابقاً في الحالات التالية:[3]

- لا يجوز الاعتراف بأي مخصصات تتعلق بمطالبات مستقبلية ممكنة كالتزامات إذا ظهرت بموجب عقود تأمين غير قائمة في تاريخ إبلاغ المالي.
- إلغاء التزام التأمين من الميزانية عند إطفاءه ولا يجوز مقاصة بين أصول إعادة التأمين مع المصروفات والدخل من عقود التأمين ذات العلاقة.
- يجب أن تكون قيمة التزام التأمين الذي يتم الاعتراف به كافياً في تاريخ الإبلاغ المالي لمقابلة الالتزام ذي العلاقة، ويتم إجراء كفاية الالتزام للتأكد من ذلك ويتم التعرف على كفاية الالتزام من واقع التقديرات

[1]- شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 73.

[2]- شناي عبد الكريم، مرجع سابق، ص 167.

[3]- خالد الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية**"، مرجع سابق، ص81.

المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقد التأمين، وعند عدم كفايته فيجب تعديل التزام التأمين والاعتراف بالفروقات في قائمة الدخل من خلال الربح أو الخسارة.

- يجيز المعيار استخدام ذات السياسة المحاسبية المتعلقة بإعادة قياس التزامات التأمين المحددة في كل فترة لعكس معدلات الفائدة السوقية الجارة (وكذلك تقديرات وافتراضات جارية أخرى عند اختيارها من قبل المؤمن) وبدون ذلك يجب على المؤمن تطبيق ذات التغييرات في السياسات المحاسبية لجميع الالتزامات المماثلة.
- يجب على المؤمن الاعتراف بتعديل الالتزام في حقوق الملكية فقط عندما يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة في حقوق الملكية.
- يجب الاعتراف بالتزامات التأمين المقتناة في اندماج الأعمال بالقيمة العادلة إلى جزأين: الأول يرتبط بالالتزامات الذي تم قياسه بالاستناد إلى سياسات المؤمن المحاسبية والثاني الأصل الطارئ.
- تتضمن بعض عقود التأمين عامل مشارك تقديري معين وعنصر مكفول، ويكون على مصدر مثل هذه العقود ما يلي:

أ. يمكن دونما حاجة بالعنصر المكفول بمعزل عن عامل المشاركة التقديرية عند عدم الاعتراف بهذا العنصر تصنيف عقد التأمين بكامله كالتزام، واذا تم تصنيفها بشكل منفرد من قبل المصدر فإن العنصر المكفول يجب تصنيفه كالتزام.

ب. عند الاعتراف بعامل المشاركة التقديرية بشكل منفصل عن العنصر الكفول، فإنه يجب تصنف هذا العامل كالتزام أو كجزء منفصل من حقوق الملكية.

ج. يمكن الاعتراف بالعلاوات التي تم استلامها كإيراد دون فصل النسبة التي تتعلق بجزء حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بالتغييرات في العنصر المكفول وعامل المشاركة التقديرية كالتزام في قائمة الدخل من خلال الربح أو الخسارة.

د. بالرغم من كون هذه العقود المالية، فإنه يمكن للمصدر الاستمرار بالاعتراف بالعلاوات كإيراد ، والاعتراف بالالتزام بقيمته الدفترية كمصروف.

3-الاعتراف وقياس المخصصات، الخصوم والأصول الطارئة حسب المعيار الدولي IAS37.[1]

يهدف هذا لمعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية بالمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة.

ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين يتم الاعتراف به محاسبيا.

[1]- http://www.iasplus.com/sandard/ias37/htm.، اطلع عليه بتاريخ 2018/05/06.

تعرف المؤونة على أنها التزام يخص توقيتها أو مبلغها غير مؤكدين.[1]

الالتزامات الطارئة: هي مخصصات بالأصل تتميز باحتمالية ضعيفة لحدوثها في المستقبل ويصعب قياسها بموثوقية والالتزامات الطارئة لا يتم الاعتراف بها ضمن القوائم المالية، بل يكتفي بالإشارة إليها في الملاحق مع تبيان طبيعتها.

الأصل الطارئ: هو أصل محتمل* يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر وغير مؤكد وليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.

3-1- الاعتراف بالمخصصات الخصوم والأصول الطارئة:

الالتزامات المحتملة تصبح مؤونة ويتم الاعتراف بها عند تحقق ثلاثة الشروط الآتية:

- يتم الاعتراف بالأصول المحتملة اعتبارا من تاريخ الشراء إذا كان هناك التزام حالي نشأ من أحداث سابقة ويمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- من المحتمل أنه سيتطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع اقتصادية لتسوية الالتزام.
- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.
- لا يتم الاعتراف بالأصل الطارئ فقط بل يتم الإشارة إليه من الملاحق مع تبيان طبيعتها ومبلغها إذا تم تقديره بموثوقية.

إذا لم يتم تلبية هذه الشروط يجب عدم الاعتراف بالمخصص.

3-2- قياس المخصصات الخصوم والأصول الطارئة:

الخصوم التي تخضع للأحداث المحتملة يتم قياسها لاحقاً بالقيمة الأعلى من بين: المبلغ الذي سوف يتم الاعتراف به وفق IAS3، أو المبلغ المعترف به مبدئيا. [2]

يجب قياس المؤونة بأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير. أفضل تقدير هو المبلغ الذي سيدفعه كيان بعقلانية لتسوية الالتزام أو نقله إلى طرف ثالث. ويجب أن يعتمد عدم التأكد بشأن المبلغ الذي سيتم الاعتراف به على الظروف، على سبيل المثال:

- بالنسبة لعدد كبير من العناصر، تقدر المؤونة باستخدام طريقة القيمة المتوقعة.

---

[1]- جودي ايمان، مرجع سابق، 123.

* مصطلح "المحتمل" يستخدم لوصف الحالة التي يكون فيها حدوث النتيجة أكثر احتمالاً من عدم حدوثها عموماً، عبارة "محتمل" يدل على أي فرصة أكبر من 50%

[2]- جودي إيمان، مرجع سابق، ص ص 127-128.

- عندما يكون هناك مجموعة مستمرة من النتائج المحتملة وكل نقطة في المجموعة مرجحة مثل الأخرى، يتم استخدام نقطة الوسط للمجموعة.
- لعنصر واحد يتم قياسه، قد يكون أفضل تقدير هو النتيجة المرجحة أكثر، لكن ينبغي النظر في النتائج المحتملة الأخرى.

خصم المؤونات أو المخصصات. المؤونات يجب أن تسجل بالمبلغ المقدر لتسوية أو تحويل الالتزام بالأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مهما. معدل الخصم المستعمل فيجب أن يكون "المعدل قبل الضريبة الذي يعكس تقييم السوق الحالي للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بهذا الخصم".

المطلب الثالث: الاعتراف والقياس المحاسبي لمواضيع محاسبية أخرى.

أولا : الاعتراف وقياس عقود الإنشاء حسب المعيار IAS11 والإيراد حسب المعيار IAS18.

1- الاعتراف وقياس عقود الإنشاء IAS11.

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في إعداد التقارير المالية للمقاولين، ويعرض المعالجة المحاسبية للتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء التي يتطلب إنجازها أكثر من سنة مالية واحدة.

ويعرف المعيار عقد الإنشاء على أنه عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من مجموعة أصول متكاملة ومترابطة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة، أو من حيث الغرض منها أو الاستخدام النهائي لها.[1]

كما يحدد كذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغيرات في التقديرات، حيث يشترط هذا المعيار استخدام طريقة نسبة الانجاز كطريقة وحيدة مقبولة لحساب الإيرادات ومنه حساب الربح الصافي للمشروع.

1-1- الاعتراف بعقود الإنشاء.

يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن سعر وتكلفة عقود الإنشاء للأصل الواحد (مثل مبنى، جسر، سفينة أو نفق) أو مزيج من الأصول المرتبطة (مثل بناء المصافي والقطع المعقدة الأخرى للمصانع أو المعدات) في القوائم المالية للمتعاقدين، وفقاً لIAS11:

- إذا كان يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بشكل موثوق، يجب الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز، إذا كان لا يمكن تقدير نتيجة العقد بشكل موثوق، يتم احتساب إيرادات العقد إلى حد تكاليف العقد القابلة للاسترداد.

[1] - العربي حمزة،مرجع سابق، ص84.

- يجب الاعتراف بالخسائر المحتملة كمصاريف على الفور.[1]

2- الاعتراف وقياس الإيراد حسب المعيار IAS18.

يهتم هذا المعيار بالدرجة الأولى بموضوع توقيت الاعتراف بالإيراد، فحسب المعيار يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية ومن الممكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق منه.

2-1- الاعتراف بالإيراد من بيع السلع:

يجب الاعتراف بالإيراد من بيع السلع عند استيفاء كافة الشوط التالية:[2]

- يتم نقل المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية السلع إلى المشتري.
- لا يحتفظ البائع لا بالتدخل الإداري المستمر الذي يرتبط عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعلية على السلع المباعة.
- يمكن أن يقاس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق.
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة سوف تتدفق إلى البائع.
- يمكن قياس التكاليف المحتملة أو التي سيتم تحملها بكل موثوق.

2-2- الاعتراف بالإيراد من الخدمات: يتم الاعتراف بالإيرادات من الخدمات بالرجوع إلى مرحلة الانجاز في نهاية فترة التقرير عندما يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق. ويمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عند استيفاء كافة الشروط التالية:[3]

- يمكن أن يقاس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق.
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق إلى الكيان.
- يمكن أن تقاس مرحلة الانجاز بموثوقية.
- ويمكن قياس التكاليف المحتملة لهذه الصفقة والتكاليف لإتمام الصفقة بشكل موثوق.
- عندما لا يمكن تقدير نتائج الصفقة التي تنطوي على تقديم خدمات بشكل موثوق فيتم إثبات الإيراد فقط بقدر النفقات المعترف بها والقابلة للاسترداد.[4]

[1] - جودي ايمان، مرجع سابق، ص 124.
[2] - جودي إيمان، مرجع سابق، ص123.
[3] - نفس المرجع، ص ص 123، 124.

2-3- توقيت الاعتراف بالإيراد :يمكن أن يكون مختلفا في العديد من الحالات، وخصوصا عندما يتم إدماج احتمالات السعر .فمن الممكن الاعتراف بالإيرادات بسعر لم يتم تحديده بعد في وقت أبكر في المعايير المحاسبة الدولية، وتتطلب الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة سوف تتدفق إلى الكيان ويمكن قياس الإيرادات بصورة موثوقة، وهو ما يعني أن يتم الاعتراف بالإيرادات المحتملة(عدم التأكد من المبلغ)عندما يتم الوفاء بالشرطين معا[1].

ثانيا : الاعتراف وقياس اندماج المشاريع (الأعمال) IFRS3.

يهدف هذا المعيار إلى تغطية جميع العمليات المتعلقة باندماج الأعمال بين المؤسسة الأم مع مختلف فروعها، وتعرف عملية تجميع أو اندماج الأعمال: انها عملية تجميع لتقارير مالية لمجموعة من المؤسسات أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين تقرير مالي لمؤسسة واحدة معدة للقوائم المالية، وينتج عنها سيطرة المؤسسة المقتنية على المؤسسات الأخرى، وتنفذ عملية الاندماج من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية أو سدادا نقدي أو نقدية معادلة أو أصول أخرى.

يمكن أن ينتج عن الاندماج علاقة بين المؤسسة الأم والمؤسسة التابعة تكون فيها المؤسسة المشترية هي الأم والمشتراه هي التابعة، وتطبق المؤسسة المشترية هذا المعيار في تقاريرها المالية الموحدة، كما تظهر حصتها في التقارير المالية لمؤسستها التابعة بشكل منفصل.

كما ينصّ المعيار على تطبيق طريقة الشراء في محاسبة الاندماج وفق خطوات التطبيق التالية:[2]

- تحديد المؤسسة المشترية.
- قياس تكلفة الاندماج.
- توزيع تكلفة الاندماج على الأصول المشتراه والخصوم.

والمؤسسة المشترية: هي المؤسسة موضوع الاندماج التي تحصل على السيطرة على مؤسسة أو مؤسسات أعمال أخرى موضوع الاندماج، ويقصد بالسيطرة: سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة من أجل الحصول على مزايا من أنشطتها، ويتم الحصول على السيطرة عند شراء أكثر من نصف حقوق التصويت.

1- شروط الاعتراف بالأصول والالتزامات من عملية الاندماج:

- وجود منفعة اقتصادية مستقبلية من الأصل.
- تقاس الأصول بقيمتها العادلة.
- إمكانية قياس قيمة الأصول بموثوقية.

[1] - بولفة سهام، مرجع سابق، ص125.

[2] - طارق حماد عبد العالي، "**موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**"، مرجع سابق، ص 215.

- قياس الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة.
- يتم بيان حقوق الأقلية في المؤسسة المشتراه من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

2- قياس تكلفة الاندماج:

يتم قياس تكاليف الاندماج بالقيمة العادلة للأصول الممنوحة والخصوم التي تقدمها المؤسسة المشترية، مقابل السيطرة على المؤسسة المشتراة، إضافة إلى التكاليف المباشرة لعملية الاندماج و رسوم مهنية للمحاسبين والمستشارين القانونيين والمستشارين الآخرين لتنفيذ الاندماج.

وتحدد طريقة الشراء وفق مايلي:[1]

- تحديد تكلفة الاندماج.
- تحديد القيمة العادلة للأصول المقتناة.
- تحديد القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة.
- القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة المشتراه تعادل الفرق بين القيمة العادلة لأصول المؤسسة المشتراه وبين الخصوم.
- شهرة المحل الناشئة عن الشراء هي الفرق بين سعر الشراء وبين القيمة العادلة السوقية لصافي الأصول والخصوم المحتملة المقتناة.
- يتم جمع القيمة الدفترية لأصول المؤسسة المشترية والتزاماتها مع القيمة العادلة لأصول والتزامات المؤسسة المشتراة.
- يتم الاعتراف بأية شهرة كأصل في ميزانية المؤسسة المشترية.

ثالثا : منافع الموظفين حسب المعيار الدولي IAS19.

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين ويحدد المعيار خطط المساهمات المحددة المرتبطة بالمنافع ما بعد التوظيف بما فيها منافع التقاعد، ويعرف المعيار عدة مصطلحات نوجزه فيما يأتي:[2]

خطط المساهمات المحددة: هي خطط المنافع بعد انتهاء الخدمة التي تقوم الوحدة الاقتصادية بموجبها بدفع مساهمات ثابتة في صندوق منفصل ولا يكون عليه التزام قانوني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بموجودات كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.[3]

---

[1] – طارق حماد عبد العالي، "**موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، ص 214**.

[2] – نفس المرجع، ص 216.

[3] - http://www.iasplus.com/sandard/ias19/htm.، اطلع عليه بتاريخ 2018/05/07.

1- نطاق منافع الموظفين:

المعيار IAS19 ينطبق على منافع الموظفين التي تتوفر من خلال:

- خطط رسمية أو اتفاقات رسمية أخرى بين الكيان والعاملين الأفراد، مجموعات من الموظفين، أو من ينوب عنهم.
- المتطلبات التشريعية أو الاتفاقيات الصناعية التي تلزم الكيانات بالمساهمة في المخططات الوطنية، الصناعية، وغيرها من خطط التوظيف المتعدد.
- الممارسات غير الرسمية التي تخلق التزاماً منشئاً.

وتشمل منافع الموظفين مايلي: [1]

- منافع الموظفين النقدية قصيرة الأجل، مثل الأجور واشتراكات الضمان الاجتماعي، وإجازة سنوية مدفوعة الأجر، إجازة مرضية مدفوعة الأجر، تقاسم الأرباح، المكافآت، والتعويضات المؤجلة (إذا كان دفعها خلال 12 شهرا ممن نهاية الفترة).
- المنافع غير النقدية قصيرة الأجل، مثل الرعاية الطبية، الإسكان والسيارات.
- منافع ما بعد التوظيف، مثل المعاشات التقاعدية، منافع التقاعد الأخر، والرعاية الطبية ما بعد العمل.
- منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ، مثل إجازة التفرغ العلمي ومنافع العجز على مدى الطويل.
- المشاركة في الربح على المدى الطويل، المكافآت، والتعويضات المؤجلة.
- منافع نهاية الخدمة.

رابعا : الاعتراف وقياس التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية حسب المعيار IAS21.

يعالج هذا المعيار مختلف العملات الأجنبية بأنواعها، ويمكن أن تكون إما معاملات بالعملة الأجنبية أو يكون للوحدة الاقتصادية عمليات أجنبية إضافة إلى ذلك، ويعالج هذا المعيار ترجمة التقارير المالية إلى عملة أجنبية.

يقتضي معيار المحاسبة الدولي IAS21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية بأن تصنف المؤسسة بعض فروقات ترجمة العملات المتراكمة المتعلقة بصافي الاستثمار في عملية أجنبية كعنصر منفصل في حقوق الملكية. [2]

[1]- جودي إيمان، مرجع سابق، ص ص126-127.

1- الاعتراف بفروقات أسعار الصرف:

- يتم الاعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية وبيان الدخل باستثناء فروق الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءا من الاستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية (الاستثمار في شركة تابعة) يتم الاعتراف بها في القوائم المالية الموحدة ضمن عنصر منفصل في حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالاستثمار الصافي (التخلص منه).

- يتم الاعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءا من الاستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة في المنشأة.

- إذا تم الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب المعيار IAS16، يتم الاعتراف أيضا بربح أو خسارة الصرف الأجنبي في حقوق الملكية.

2- الاعتراف بخسائر ومكاسب الترجمة:

الاعتراف بمكاسب وخسائر الترجمة في قائمة الدخل فورا، وأن تأجيل أي منهما يعتبر مضللا كما تهاجم معايير تأجيل الاعتراف بأنها متناقضة، ولا يمكن تنفيذها ومع ذلك يمثل الاعتراف بمكاسب أو خسائر الترجمة في قائمة الدخل عاملا عشوائيا للأرباح التي يمكن أن تؤدي إلى تحولات مهمة متى حدث تغيير في سعر الصرف، علاوة على ذلك فإن إدراج مثل هذه المكاسب أو الخسائر ضمن الأرباح المقرر عنها قد يضلل قارئ القوائم المالية، حيث أن هذه التسويات لا تعطي المعلومات المتوافقة مع الآثار الاقتصادية المتوقعة لتغيرات السعر على التدفقات النقدية للمنشأة.[1]

3- تحويل العملات الأجنبية.

يمكن للكيان أن يمارس الأنشطة الخارجية بطريقتين، قد يكون لديه معاملات بالعملات الأجنبية أو قد تكون لديه عمليات أجنبية، بالإضافة إلى ذلك يمكن للكيان تقديم قوائمه المالية بعملة أجنبية. والهدف من IAS21 هو وصف كيفية إدراج العملات والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة، وكيفية تحويل القوائم المالية إلى عملة العرض.

وعملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية، وهي أساساً مسألة اختيار عملة العرض لتقرير الكيان قد تكون أي عملة (أو عملات).

[1] - فريديريك، تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، "**المحاسبة الدولية**"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004، ص256.

يجب إعداد القوائم المالية بالعملة الوظيفية للمنشأة ولكن قد يتم تقديمها بعد ذلك بأي عملة.

والعملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية حيث يعمل الكيان، ويتم التعامل مع جميع العملات الأخرى على أنها عملات أجنبية.

البيئة الاقتصادية الرئيسية حيث يعمل الكيان هي عادة البيئة التي أساسا ينشأ فيها الكيان، ويقوم بالعمليات النقدية وهناك توجيهات واسعة النطاق (بما في ذلك المؤشرات الأولية والثانوية) بشأن تحديد العملة الوظيفية لا يمكن تغييرها ما لم يكن هناك تغيير في العملات الأساسية، الأحداث، الظروف.[1]

[1]- جودي إيمان، مرجع سابق، ص ص129، 130.

المبحث الرابع : الاعتراف والقياس المحاسبي للأدوات المالية حسب IFRS9 و IAS39.

تقوم المنشأة بالاعتراف بأصولها وخصومها المالية من خلال قائمة الميزانية، ويعتبر IFRS9 و IAS39 من أهم المعايير المحاسبية الدولية التي أحدث تغيرا جذريا فيما يتعلق بالاعتراف والقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة والاستثمارات المتاحة للبيع.

المطلب الأول: مضمون المعيار الدولي IFRS9 و IAS39.

أولا : عرض خلفية عن المعيار IAS39 وتحديد نطاقه.

1- مضمون المعيارIAS39 .

يكتب المعيار أهميته بأنه أحدث ثورة في القياس المحاسبي بتبنيه للقيمة العادلة، وتطرق المعيار الى الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها، وجاء في المعيار ما يلي:[1]

- كيفية الاعتراف بالأدوات المالية في قائمة المركز المالي وطرق قياسها وكذلك التوقف عن الاعتراف بها.
- كيفية قياس الأدوات المالية سواء القياس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في قائمة المركز المالي، إضافة إلى قياس الانخفاض المتعلق بها.
- كيفية تصنيف الأدوات المالية سواء كانت أصولا أو مطلوبات ضمن فئة من الفئات التي تضمنها المعيار.
- كيفية التحوط المتعلق بالأصول والمطلوبات المالية، ومبررات استخدامه وأساليب تطبيقه.
- التعرف على كيفية الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المترتبة على قياس الأصول والمطلوبات المالية سواء في قائمة الأرباح أو الخسائر أو في قائمة الدخل.

1- تحديد نطاق المعيارIAS39.

- ينطبق المعيار على الأدوات المالية سواء كانت أصول مالية مثل: النقدية والودائع والاستثمارات، أو كانت مطلوبات مالية مثل الحسابات الدائنة وأدوات الدين الصادرة من المنشأة، أو مشتقات كالخيارات والعقود الآجلة والمستقبلية، وكذلك العقود الأخرى كعقود شراء وبيع الذهب والبترول والغاز الطبيعي.
- ينطبق المعيار على أدوات الملكية التي تصدرها المنشأة، أو الحقوق أو المطلوبات التي تنشأ بموجب عقود التأمين، وهناك بنود ينطبق عليها المعيار بشروط معينة مثل مطلوبات القروض، عقود شراء وبيع البنود المالية وغير المالية.

[1]- خالد جمال الجعارات، "**مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015**"، ص 107.

- يهدف إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول المالية والالتزامات المالية من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت ومدى التأكد من التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول المالية.[1]

ثانيا: مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9 وتحديد نطاقه.

1- مضمون المعيارIFRS9 .

تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9* من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية، ليكون بديلا لأكثر المعايير جدلا وهو المعيار المحاسبي الدولي IAS39.

نطاقه:

يعرض المعيار IFRS9 ثلاث متطلبات جديدة هي:[2]

- تصنيف وقياس الأصول المالي والالتزامات المالية.
- انخفاض قيمة الأصول المالية المقاصة بالتكلفة.
- التحوّط المحاسبي.

المطلب الثاني: الاعتراف وقياس الأدوات المالية حسب IFRS9 و IAS39.

تعتبر الأداة المالية عقد يمنح ارتفاعا لأصل مالي لمنشأة معينة أو التزام مالي أو أداة حقوق الملكية للمنشأة، ويتم الاعتراف والقياس المحاسبي للأدوات المالية وفق المعيار IAS32 وIAS39وIFRS9 .

أولا: الاعتراف وقياس الأصول المالية.

1- تصنيف الأصول المالية وفقا للمعيار IAS32 وIAS39وIFRS9.

يتم تقسيم الأصول المالية إلى الفئات التالية:[3]

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- القروض والذمم المالية.
- استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: محددة بدقة وبشروط صارمة، تغطي فقط أصول بدفعات ثابتة أو محددة تاريخ استحقاق ثابت حيث أن الكيان لديه النية والقدرة على الاحتفاظ بها

[1]- خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص ص 267-269.

* حل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9 محل المعيار المحاسبيIAS39 الأدوات المالية :الاعتراف والقياس، ويتم العمل به ابتداء من 2018/01/01م.

[2]- عدنان أحمد يوسف - المعيار الدولي رقم - 09 الموقع http://www.alhayat.com، تاريخ الاطلاع 2018/04/15م.

[3]- جودي ايمان، مرجع سابق، ص ص 117-118.

حتى تاريخ الاستحقاق، الأصول الأخرى غير القروض والذمم المدينة التي أنشأها الكيان، الأصول المالية الجاهزة للبيع أو تلك المصممة في البداية كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

- الأصول المالية الجاهزة للبيع: كل الأصول المالية التي لا تندرج تحت فئة أخرى (أي أصل مالي آخر غير محتفظ به للمتاجرة يمكن تصنيفه ضمن هذه الفئة عند الاعتراف الأولي).

2- الاعتراف بالأصول المالية وقياسها.

2-1- الاعتراف: تقاس جميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة على أن يتم إدراج ما ينتج عن المعاملات في الربح أو الخسارة، وعلى المنشأة أن تثبت الأصل أو الالتزام المالي في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة المالية.

- عندما يتم إثبات أصل مالي، الكيان يقيسه بالقيمة العادلة بالإضافة إلى تكاليف المعاملات التي يمكن أن تحمل مباشرة إلى شراء الأصول المالية.[1]

2-2- القياس: يعاد قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسارة في قائمة الدخل.

- تسجل الأصول المالية المحتفظ بها إلى تاريخ استحقاقها والقروض والذمم المدينة بالتكلفة المهتلكة (لا توجد قواعد مماثلة خاصة حسب المعايير الدولية لتدهور نوعية الائتمان).
- يعاد قياس الأصول المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة وتحويل الأرباح أو الخسائر إلى الأموال الخاصة (الدخل الشامل) حتى نقطة البيع (عندما يعاد تدويرها في قائمة الدخل).[2]

ثانيا: الاعتراف وقياس الخصوم المالية.

1-تصنيف الخصوم المالية حسب IAS32 وIAS39 وIFRS9.

أي أداة مالية تتطلب من المصدر تسليم النقدية أو أصول مالية أخرى أو تبادل أدوات تصنف كخصوم مالية. وتصنف أداة مع هذه الخصائص كخصم بغض النظر عن طبيعتها القانونية (مثل الأسهم الممتازة مع الالتزام بدفع الأرباح أو الأسهم القابلة للاسترداد عادة ما تصنف في الخصوم)[3].

يتم تصنيف العقود التي يتم إدراجها ويتحمل تسويتها في الأسهم الخاصة بالكيان كأموال خاصة إذا كان يمكن تسويته فقط من خلال تقديم عدد محدد من الأسهم مقابل مبلغ ثابت من المال.

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص31.

[2] -خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص ص177-178.

[3] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص38.

عندما تعطي الأداة المالية المشتقة لطرف واحد الخيار على كيفية تسويتها (مثال، مصدرها أو حاملها يمكن أن يختار التسوية بصافي النقدية أو عن طريق تبادل الأسهم بالنقد)، فهي أصل مالي أو خصم مالي إلا إذا كانت كل بدائل التسوية تؤدي إلى كونها أداة أموال خاصة.[1]

2- الاعتراف وقياس الخصوم المالية :

بموجب IAS39، تنقسم الخصوم المالية الى فئتين رئيسيتين:[2]

- بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والتي تشمل: الخصوم المالية المحتفظ بها للمتاجرة (بما في ذلك جميع الخصوم المالية المشتقة)، والخصوم المالية المصممة بشكل لا رجعة فيه في هذه الفئة عند الاعتراف المبدئي.
- الخصوم المالية الأخرى (بالتكلفة المهتلكة) : ينبغي أن تصنف المنشأة جميع الخصوم المالية وفقا للمعيار IFRS9 لاحقا بالتكلفة المهتلكة المحسوبة بطريقة الفائدة الفعلية، باستثناء ما يلي:

1- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وهي تحتوي على فئتين:

الفئة الأولى: تحتوي على الخصوم المالية المحتفظ بها بغرض المتاجرة إذا كانت:

- أن يكون الغرض منها للبيع أو إعادة الشراء في الأجل القصير.
- عند الاعتراف المبدئي بجزء من المحفظة للأدوات المالية، ويكون هناك دليل فعلي على الحصول على الأرباح في الأجل القصير.

الفئة الثانية: تضم كافة الالتزامات المالية التي تم تبويبها بمعرفة المنشأة عند الاعتراف الأولي على أنها مقاسة بالقيم العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إلا أن التغيرات التي تحدث للقيمة العادلة والناتجة عن التغير في مخاطر الائتمان فيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل.

2. الالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل أصل مالي مؤهلة لإلغاء الاعتراف أو يتم احتسابه باستخدام طريقة المشاركة المستمرة.

3- الاعتراف بالأرباح أو الخسائر:

- بالنسبة للالتزامات المالية بغرض المتاجرة، فإن التغيرات في القيمة العادلة تسجل في الربح أو الخسارة للفترة التي حدث بها التغييرات.

1- جودي ايمان، مرجع سابق، ص 119.

2- المرجع نفسه، 120.

- بالنسبة للتغييرات في القيمة العادلة للالتزامات المالية المتعلقة بالتغيير في مخاطر الائتمان* لهذه الالتزامات تسجل في قائمة الدخل الشامل، أما القيمة المتبقية للتغير في القيمة العادلة للالتزامات تعرض في الربح أو الخسارة للفترة.[1]

4- إعادة تصنيف الأدوات المالية:

- لا يجوز إعادة تصنيف المطلوبات المالية والمشتقات والأصول المالية ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والتي تم تصنيفها عند الاعتراف المبدئي بموجب خيار القيمة العادلة.
- يجوز إعادة تصنيف الأصول المالية غير المشتقة خارج فئة القيمة العادلة.[2]

المطلب الثالث: وصف الأدوات المالية والإفصاح عنها وفق المعيار IFRS 7 وIFRS9 :

في المعايير الدولية يوجد معياريين يتعاملان مع الأصول المالية IFRS7 وIFRS9 ، أول شيء يتم فعله مع أي أصل مالي هو التصنيف وفقIFRS9، المعيار الذي يتناول تصنيف الأصول المالية إلى عدة فئات، ويصنف الأصول استنادا على طبيعة الأداة المالية، ويمكن قياس هذه الأصول والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر في قائمة الدخل أو الأموال الخاصة، لذلك التصنيف لنفس الأصل يمكن أن يؤدي إلى اختلافات كبيرة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية.[3]

أولا: وصف الأدوات المالية المعترف بها وفق معيار المحاسبة الدولي IFRS9:

يجب أن تحدد المؤسسة مسبقاً عند الاعتراف الأولي أن الأداة المالية متوفرة للبيع أو أنها أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.[4]

الأدوات المالية المركبة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS32"الأدوات المالية" من المؤسسة تقسيم في البداية الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الخصوم وحقوق الملكية، فإذا لم يعد عنصر الخصم قائما، فإن التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار ينطوي على فصل جزأين من حقوق الملكية، فالجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المتزايدة على عنصر الالتزام والجزء الآخر عنصر حق الملكية الأصلي للأداة المالية.[5]

---

*خطر الائتمان: هو الخطر المحقق نتيجة حدوث خسارة ناتجة عن فشل أحد أطراف الأدوات المالية في عدم الوفاء بالتزاماته المنصوص عليها وفقا للتعاقد.

[1]- http://www.iasplus.com/sandard/ias39/htm.، اطلع عليه بتاريخ 2017/12/04.

[2]- جودي إيمان، مرجع سابق، ص 123.

[3]- خالد جمال الجعارات، مرجع سابق،301.

[4] -Journal officiel de l'union européenne, N^0 707,2004, p111.

[5]- طلال بو غزالة، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص 127.

ثانيا: الإفصاح عن الأدوات المالية حسب IFRS7.

يهدف هذا المعيار إلى ضرورة قيام المؤسسات بتوفير الإفصاحات اللازمة في تقاريرها المالية، والتي تسمح للمستخدمين بتقييم:[1]

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها.
- طبيعة الأدوات المالية والمخاطر الناجمة عنها، والتي تظهر خلال السنة أو في نهاية السنة، وكيف تعاملت المؤسسة مع تلك المخاطر.

يطبق هذا المعيار على جميع المؤسسات التي لها أدوات مالية قليلة، ويتطلب الإفصاح عن:

- طبيعة الأدوات المالية.
- وصف يتمثل في تقديم معلومات نوعية وكمية حول التعرض للمخاطر عن الأدوات المالية، بما فيها مخاطر الائتمان والسيولة ومخاطر السوق.

– جدول رقم(1–1) :نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبية الدولية.

المعيار الدولي	نطاق استخدام القيمة العادلة
IAS16 : الأصول الثابتة.	يترك المعيار الحرية للمؤسسة في الاختيار بين بديلين :التكلفة المهتلكة والقيمة العادلة، وحسب البديل الثاني تظهر الأصول بقيمتها العادلة ناقص مجمع الإهتلاك اللاحق ناقص خسائر انخفاض القيمة
IAS 17: عقود الإيجار.	الاعتراف المبدئي يكون بالقيمة العادلة لعقود الإيجار لدى المستأجر والتي تساوي القيمة العادلة للملكية المؤجرة.
IAS18 : الاعتراف بالإيراد.	يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض، و الفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الاسمي للمقابل يعترف به بشكل منفصل
IAS 20: المحاسبة عن المنح الحكومية.	يجب الاعتراف بالمنح الحكومية شاملة المنح غير النقدية بالقيمة العادلة فقط في الحالات التي يوجد فيها تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تلتزم بالشروط المتعلقة بالمنحة و أن المنحة سوف يتم تسليمها للمؤسسة.
IAS21 :آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	يتم التقرير عن المعاملات بعملة أجنبية عند الاعتراف المبدئي بعملة التعامل بالتطبيق على مبالغ العملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري بين عملة التعامل و العملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.

[1] بونعجة سحنوف، **أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف، 2010-2011 ، ص55.

IAS 28: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.	يجب على المؤسسة تقديم إفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة و التي قد تم الإعلان عن عمليات تسعيرها
IAS 38: الأصول غير الملموسة.	تظهر بتكلفتها عند الاعتراف المبدئي، أما القياس اللاحق فيمكن أن يتم باستخدام القيمة العادلة فقط إذا أمكن الرجوع إلى سوق نشطة.
IAS 39: الأدوات المالية الاعتراف والقياس	تقاس كل الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة و كل المشتقات التي تمثل التزامات بالقيمة العادلة و كذلك الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة شاملة جميع المشتقات و كدا الأصول المالية المتاحة للبيع.
IAS 41: الزراعة.	تظهر الأصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي وعند كل قياس لاحق بقيمتها العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
IFRS 03: اندماج الأعمال	في تاريخ الاندماج، يقوم الدامج المستحوذ بتسجيل الأصول، الخصوم المحتملة للكيان الدامج المستحوذ عليه بالقيمة العادلة، وكذلك أي شهرة مكتسبة.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصة.

من خلال ما سبق توصلنا إلى أن معايير المحاسبة الدولية حددت مفاهيم الاعتراف والقياس المحاسبي وأهم الشروط والمعايير التي تعتمد عليها.

حيث نصت معايير المحاسبة الدولية على شرطين للاعتراف بالأصول عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و أن تكلفة الأصل أو قيمته يمكن قياسها بموثوقية، ولا يعترف بالأصل عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن تتدفق عنها منافع للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية، و درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف بالأصل.

كما يتم الاعتراف بالخصوم عندما يكون من المحتمل تدفقا خارجا من المواد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعمد حالي و أن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية، وفي الواقع العملي لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة كالخصوم في القوائم المالية، ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف عناصر الخصوم، و يمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط أن تحقق معايير الاعتراف في الظروف المحددة، وفي مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالخصوم يستلزم الاعتراف بالأصول والمصروفات المتعلقة بها.

كما اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالأدوات المالية من خلال إصدار معايير لتصنيف وقياس الأدوات المالية من خلال قائمة المركز المالي في جانبي الأصول الخصوم المالية وتوضيح طرق التقييم والاعتراف حسب ما ورد في المعيار IAS32، IAS39، IFRS7 وIFRS9، وللقياس والاعتراف تستخدم عدد من الأسس مثل التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة حسب المعيارIFRS13 والتي تعتبر البديل الأمثل للتكلفة التاريخية.

تمهيد:

تعتبر مؤسسة نفطال و مؤسسة سونلغاز– وحدة المدية –، وحدات اقتصادية ذات طابع تجاري، بحيث يكمن عملهما في مجال النقل و التوزيع، إضافة إلى التدفقات النقدية الكبيرة التي تولدها كل مؤسسة، و لتسجيل أي حدث اقتصادي لكل من نفطال و سونلغاز ضمن القوائم المالية نعتمد على الاعتراف و قياس بنود كل قائمة مالية، و تختلف هذه القوائم من مؤسسة لأخرى من حيث المضمون، أما الشكل فهو محدد في الجريدة الرسمية، على هذا الأساس، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة لكل من مؤسسة نفطال و مؤسسة سونلغاز كل على حدى، و سنقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث و هي كالآتي :

- **الاعتراف و قياس القوائم المالية لمؤسسة نفطال – وحدة المدية–** .
- **الاعتراف و قياس القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز – وحدة المدية –.**

المبحث الأول : الاعتراف والقياس المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة نفطال.

تعد الجزائر من بين الدول التي تسعى جاهدة إلى تطوير وتنمية اقتصادها، ومن أجل هذا تجدها تعتمد بقوة على قطاع المحروقات، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة هي متأتية من قطاع المحروقات كونه قطاع استراتيجي وحيوي، ومن بين أهم المؤسسات التي تساهم بقدر كبير في دفع عجلة هذا القطاع هي مؤسسة نفطال، حيث ينقسم هذا المبحث إلى الإطار العام لنفطال وقياس أهم قوائمها المالية .

المطلب الأول: الإطار العام لنفطال.

أولا:مفهوم نفطال

1. تعريف نفطال:

أصل كلمة نفطال يشمل قسمين، القسم الأول منه " NAft" ويعني النفط،أما القسم الثاني من"Al" ويرمزان إلى الحرفين الأولين من كلمة الجزائر، ومن نستنتج أن كلمة نفطال تعني نفط الجزائر

وتستمر مؤسسة نفطال إلى يومنا هذا في نشاطها والمتمثل في نقل وتوزيع المواد البترولية ، تحت شعار "نفطال، علاقة ثقة" تحت رأس مال يقدر ب40.000.000.000,00

2 . مهام نفطال :

إن المهام الأساسية لمؤسسة نفطال تتجلى في تسويق وتوزيع المواد البترولية، بما في ذلك تلك الخاصة بالطيران، الملاحة، غاز البترول المميع، الوقود،الزفت، مواد التشحيم، وإطارات السيارات، وهذا التسويق يكون من خلال تنظيم وإدارة شبكة التوزيع في التراب الوطني، بالإضافة إلى مهام أخرى تسعى لتحقيقها وتتمثل في:[1]

- ✓ متابعة تطبيق المخططات التي تتجاوز السنة التي تهدف إلى تغطية حاجيات السوق الوطنية بالمنتجات البترولية.
- ✓ تخزين ونقل المنتجات البترولية وتوزيعها عبر كافة التراب الوطني.

[1]- http://www.naftal.dz ،مجة عن المؤسسة نفطال ، متوفرة على الموقع الالكتروني لمؤسسة نفطال.

- ✓ تطوير هياكل التخزين والتوزيع لضمان تغطية أحسن لكامل التراب الوطني.
- ✓ الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- ✓ تنظيم وظيفة التسويق للمنتجات البترولية ومشتقاتها.
- ✓ ضمان صيانة كل التجهيزات التي بحوزتها.
- ✓ الحرص على التطوير واستعمال أجهزة الإعلام الآلي في مهامها.
- ✓ تطوير قدرات العمال عن طريق التربصات والتكوين المستمر.

3. إمكانيات نفطال: لمؤسسة نفطال هياكل وعمال يساهمون في توزيع المنتجات البترولية، وهذا من اجل رفع أداء المؤسسة وإتمام المهام المسندة لها بطريقة جيدة و سريعة .

3-1. اليد العاملة : تتكون مؤسسة نفطال من30000 عامل بين دائمين ومؤقتين ، مقسمون على النحو التالي:

- ❖ 3000 إطار
- ❖ 9000 تقني
- ❖ 18000 منفذ {يد عاملة}

حيث أن في فصل الشتاء تكون هناك زيادة في اليد العاملة، وهذا راجع إلي زيادة الطلب على المنتجات البترولية لاسيما الغاز المميع .

3-2- حظيرة السيارات لنقل المنتجات: تتكون حظيرة السيارات من6850 سيارة مجهزة لنقل الوقود، كما تتضمن تمويل الطائرات والبواخر. ومن اجل نقل وتوزيع المواد البترولية قامت مؤسسة نفطال بتجهيز67 مركز للتخزين بسعة:

- ➢ 600000 طن للبنزين.
- ➢ 79000 طن لزيوت التشحيم.
- ➢ 102000 طن لإطارات العجلات.
- ➢ 14000 طن للمنتجات الخاصة .

4 . محطة تعبئة، منها 19 مركز تقليدي و23 من النوع المتنقل،بطاقة إنتاجية تقدر ب:

- 106200 قارورة بوتان من حجم B13 قارورة بوتان 13كلغ.
- 4627 طن سنويا لقارورات البوتان صغيرة الحجم.
- 36 مركز وقود لطائرات ، مرافق بحرية ومنافذ بيع بحرية.
- 496 مستودع لغاز البترول المميع.

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة نفطال .

حسب اخر تعديل قامت به مؤسسة نفطال عاى هيكلها التنظيمي في سنة 2014 بامر من الرئيس المدير العام لمؤسسة نفطال .

1- لجان مؤسسة نفطال : تتمثل لجان مؤسسة نفطال في:

– اللجنة التنفيذية: يرأس الرئيس المدير العام اللجنة التنفيذية لمؤسسة نفطال والتي تتكون من مدراء الأقسام والمدراء التنفيذيون ، والمهمة المسندة لهذه اللجنة هي تحديد المحاور الإستراتيجية الكبرى الخاصة بالمؤسسة ,خاصة الأمن والتسيير.

– اللجنة التوجيهية: يرأس الرئيس المدير العام هذه اللجنة، والتي تتكون من مدراء الأقسام، المدراء التنفيذيون ، والمهمة المسندة لهذه اللجنة هي مساعدة الرئيس المدير العام في تسيير ومراقبة العمل.

– لجنة المستشارين: المهمة المسندة لهذه الجنة هي مساعدة الرئيس المدير العام في الوظيفة التي يقوم بها وفي عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي فيما يخص الأنشطة الدولية علاقات الصحافة والإعلام .

– لجنة رؤساء المشاريع : المهمة المسندة لهذه الجنة هو الإشراف على إعداد خطط المشاريع و التأكد من الالتزام بالواصفات في المواد و المعدات و الإعمال، و عرضها على الرئيس المدير العام.

2. المديريات التنفيذية :تتمثل هذه المديريات في :

- . المديرية التنفيذية للإستراتجية، التخطيط والاقتصاد: تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:
  - التخطيط ووضع تنظيم خاص بالشركة.
  - القيام بدراسات اقتصادية.
  - تسيير ومتابعة تطورات المشاريع .
- المديرية التنفيذية المالية :تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:

تأمين السير الحسن لمحاسبة الشركة عن طريق التأكد من تسوية كل الحسابات .

- تأمين ومراجعة الحالة المالية للمؤسسة (الخزينة ، المحاسبة العامة،الضرائب، التأمين)
- تأمين تحقيق برامج تمويل الاستغلال والاستثمارات
- تحديد سياسة تمويل للمدى القصير، المتوسط، طويل الأجل، مع مراعاة أهداف المؤسسة .
- التسيير الجيد لخزينة الشركة، مع اقتراح توظيف الزيادات فيها.
- اقتراح تحسينات في الأنظمة وفق متطلبات السوق .
- المساهم في وضع إستراتجية مالية للمؤسسة .
- المديرية التنفيذية للموارد البشرية: تتمثل المهام المسند لهذه المديرية في :
  - وضع سياسات لتسيير الموارد البشرية .
  - تقييم احتياجات الشركة للموارد البشرية بشكل عام .
  - وضع أنظمة للتحفيز كترقية العامل وتقديم المكافآت .
  - إعداد برنامج لتكوين الإطارات لمختلف المديريات حسب احتياجات المؤسسة .

3. المدريات المركزية: تتمثل المديريات المركزية لمؤسسة نفطال في:

- المديرية المركزية لتقنيات التطوير: تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:
  - القيام بعمليات البحث والتطوير في المجال التكنولوجي .

- تأمين تسيير المختبر المركزي .
- القيام بدراسات أولية لمردودية مشاريع الشركة في ميدان النقل،الصيانة التوزيع ....الخ .
- تسيير مشاريع الصيانة.

- المديرية المركزية لصحة، الوقاية، المحيط، والجودة:تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في :
  - وضع قوانين وتعليمات خاصة بالأمن الصناعي في مجال تخزين وتوزيع المنتجات البترولية, بالإضافة إلى تحديد إجراءات لحماية البيئة .
  - إعداد مخطط الوقاية والتحكم في المخاط المرتبطة بتخزين ونقل المنتجات الباعة.
  - إعداد سياسة تكوينية في الميدان، مع انجاز ملتقيات .
- المديرية المركزية لأنظمة المعلومات: تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في :
  - وضع أنظمة للمعلومات،واستعمال الإعلام الآلي لتحسين وتطوير الشركة .
  - القيام بإجراءات التسيير.
- المديرية المركزية للتدقيق : تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:
  - مراجعك الحسابات ومراقبة جميع هياكل المؤسسة .
  - المساهمة فى تحسين وتطوير أنظمة الإجراءات والنماذج .
- المديرية المركزية للشؤون الاجتماعية والثقافية:تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:
  - المشاركة في وضع سياسات المؤسسة في مجال الشؤون الاجتماعية والثقافية .
  - التطوير المستمر لوظائف الصحة، الرياضة والثقافة في المؤسسة .
  - تنمية السياسات الاجتماعية لتحسين الوضع الاجتماعي للعمال .
  - الحرص على الصورة الجيدة للشركة .
- المديرية المركزية للاتصال والعلاقات العامة:تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في :
  - إعداد وتنفيذ إستراتيجية الاتصالات التي تشمل العلاقات العامة .
  - ضمان تنفيذ الإستراتجية سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.
  - تطوير العلاقات العامة للمؤسسة في المعارض، المؤتمرات، الجمعيات... الخ.

- مراجعة السلوك الداخلي للشركة (أخبار مؤسسة نفطال .)
- تطوير وتحسين صورة الشركة داخليا وخارجيا.

- المديرية المركزية للشؤون القانونية:تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في :
  - وضع قوانين تنظيمية ومراقبة تنفيذها .
  - مراقبة قانونية.
  - تصميم مواصفات ومعيار العقود في النشر مع الهياكل التنفيذية .
- المديرية المركزية للأمن الداخلي والمرافق : تتمثل المهام المسندة لهذه المديرية في:
  - تسيير ومراقبة جميع الممتلكات التي بحوزة الشركة .
  - تطوير نشاط الأمن الداخلي للمؤسسة، إضافة إلى التكفل بالأشخاص والسلع التي تدخل في إطار أنشطة الشركات الوطنية والأجنبية

و تتمثل مديريات الدعامة لمؤسسة نفطال في

-مديرية الإدارة العامة وتتمثل المهام المسندة لها في

التسيير الجيد لليد العاملة و للوسائل و تنميتها

وضع كل الوسائل والإمكانيات الضرورية لكافة المديريات لتحقيق الأهداف المسطرة.

ثالثا :فروع مؤسسة نفطال.

تتحكم مؤسسة نفطال في ثلاث فروع تتمثل في : [1]

1. فرع الوقود : من أهم المهام المسندة إليه:

- تغطية الاحتياجات الوطنية من الوقود في أحسن الظروف
- ضمان تموين وتسويق الوقود عبر كافة الوطن
- ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة، والتموين في أنحاء الوطن
- تامين التوزيع الحسن لمنتجات الوقود وزيوت التشحيم

1- معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المالية و المحاسبة لمؤسسة نفطال بالمدية.

- حماية وصيانة المعدات المتنقلة توزيع منتجات الوقود والزيوت

2. الفرع التجاري : من أهم المهام المسندة للفرع:[1]

- تسويق المنتجات البترولية وتقديم الخدمات عبر شبكات نقاط البيع.
- القيام بعملية مراقبة وتفتيش بصفة دورية و منتظمة للتأكد من نوعية الخدمات واحترام نوعية التسيير الأمن
- القيام بالدراسات الهادفة إلى تقوية مكانة المؤسسة من خلال تعظيم تدفقات التوزيع وتدنيه التكاليف
- السهر على المحافظة على سمعة الشركة عبر كافة نقاط البيع

3- فرع البترول والغاز المميع : ومن أهم المهام المسندة لهذا الفرع :

- ضمان وفرة الغاز وتوزيعه على كافة التراب الوطني خاصة في فصل الشتاء
- القيام بعملية مراقبة وتفتيش نقاط البيع وتطوير شبكة البترول والغاز المميع

رابعا : منتجات مؤسسة نفطال .

لمؤسسة نفطال دور مهم واستراتيجي في الاقتصاد الوطني كونها تزود ما يبلغ 51بالمائة من الاستهلاك النهائي للطاقة في البلاد وتتمثل منتجات مؤسسة نفطال فيما يلي :

1- الوقود بحيث تقدم هذا المنتج بأنواعه والمتمثلة في بنزين عادي وممتاز وبنزين بدون رصاص البترول و الغاز المميع إضافة إلى الكيروزان و غاز وال.

2- الزيوت تقدم مؤسسة نفطال منتج الزيوت بأنواعه و المتمثلة في زيت محرك الديزل والبنزين والزيت الاصطناعي وزيت أجهزة التحويل بالإضافة إلى الشحوم.

3- المطاط بحيث تقدم المؤسسة هذا المنتج بأنواعه و المتمثل في المطاط الصناعي والزراعي ومطاط الدراجات وشاحنات الوزن الثقيل والهندسة المدنية.

[1] - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة مالية و المحاسبة في مؤسسة نفطال بالمدية .

4- الغاز والبترول المميع ويتمثل في بوتان مشروط قارورات 35كلغ وبوتان مشروط 3,13 كلغ.

وتقدم مؤسسة نفطال منتجات خاصة متمثلة في :

Paraffine,Cire,Huiles Aromatique, Solvant 1.

المطلب الثاني :الاعتراف وقياس قائمة الميزانية لنفطال .

نظرا لتعدد واختلاف عناصر المركز المالي فان طرق القياس و الاعتراف تختلف من بند لأخر, وفي هذا المطلب سنقوم بقياس أهم بنود المركز المالي التي تستخدمها وحدة نفطال بالمدية والاعتراف بها .

أولا :قياس عناصر الأصول.

تهتم مؤسسة نفطال كغيرها من المؤسسات التجارية والهادفة إلى تحقيق الأرباح بالأصول الخاصة بمركزها المالي السنوي و خاصة أنها تمتلك أصول لا يستهان بها و هي أساس مزاولة نشاطها. و تشمل هذه الأصول كل العناصر المرتبة حسب درجة سيولتها، حيث ظهرت تحت قيمة إجمالية تقدر ب 9903344948.58دج، وقدرت الاهتلاكات و المؤونات بقيمة 4006914186.93 دج، و قدرت القيمة الصافية للأصول ب 5896430761.65دج، و تتلخص في الجدول التالي [1]:

جدول رقم (3-1) :عناصر الأصول لميزانية مؤسسة نفطال في 2017/12/31.

اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	اهتلاكات و مؤونات	المبلغ الصافي
الأصول غير الجارية			
فرق الإقتناء			
التثبيتات المعنوية			
التثبيتات العينية	8231945104.14	3964645547.55	4267299556.59
تثبيتات قيد الإنجاز	42253333.74		42253333.74
تثبيتات مالية	25806578.23		25806578.23
ضريبة مؤجلة			

[1] - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة مالية و المحاسبة في مؤسسة نفطال بالمدية.

إجمالي الأصول غير الجارية	**8300005016.11**	**3964645547.55**	**5066055726.36**
الأصول الجارية			
المخزونات و قيد التنفيذ	472269137.54	5669153.69	466599983.85
المدينون و الأصول المماثلة			
زبائن	268054148.18	27376765.23	240677382.95
مدينون آخرون	39842371.40	8098869.46	31743501.94
ضرائب و ما شابهها	27073691.23		27073691.23
أصول أخرى متداولة			
الموجودات			
توظيف الأموال			
الخزينة	796100584.12	1123851.00	794976733.12
إجمالي الأصول المتداولة	**1603339932.47**	**42268639.38**	**1561071293.09**
إجمالي الأصول	**9903344948.58**	**4006914186.93**	**5896430761.65**

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول و حسب (الملحق7) لأصول مؤسسة نفطال –وحدة المدية –، نتحصل على النتائج التالية [1]:

1-الأصول غير المتداولة: تحتوي الأصول غير المتداولة على استثمارات ذات قيمة كبيرة و خاصة الثابتة منها، حيث ظهرت تحت قيمة إجمالية تقدر ب 8300005016.11 دج، و قدرت قيمة الاهتلاكات و المؤونات ب 3964645547.55 دج، و ظهرت قيمتها الصافية ب 4335359468.56 دج، بحيث تنقسم الأصول غير المتداولة إلى تثبيتات معنوية و عينية و هي كالآتي :

1-1- التثبيتات المعنوية : لا تعتمد هذه الوحدة على تثبيتات معنوية فهي لا تصرح بها في ميزانيتها، بل تظهر في ميزانية المديرية المركزية لمجمع سونطراك بالجزائر العاصمة، كما انه لم يظهر لديها فارق اقتناء.

[1] - معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة مالية و المحاسبة في مؤسسة نفطال بالمدية.

1-2- التثبيتات العينية : تقوم هذه التثبيتات باستخدام طرق خاصة بالقياس و الاعتراف لكل بند من التثبيتات العينية، حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية، و الذي يظهر كل أصل على حدى، حيث تبين أن القيمة الإجمالية للتثنيتات العينية تقدر ب 8231945104.14 دج، و ظهرت الاهتلاكات و المؤونات بقيمة 3964645547.55 دج، وقيمتها الصافية تقدر ب 4267299556.59 دج، بحيث يضم ميزان المراجعة عناصر التثبيتات العينية وفق(الملحق) و ذلك كما يلي :

- الأراضي : قدرت قيمة الأراضي من ميزان المراجعة سنة 2017 ب دج.

- تهيئة الأراضي :قدرت تهيئة الأراضي التابعة لمؤسسة نفطال بقيمة دج.

- المباني :قدرت قيمة المباني ب دج.

- مباني صناعية و إدارية ومباني أخرى :قدرت قيمتها الإجمالية ب دج

- التثبيتات الأخرى : قدرت قيمة التثبيتات الأخرى بقيمة دج.

- تثبيتات قيد الإنجاز : قدرت قيمتها الإجمالية و الصافية ب 42253333.74 دج.

- التثبيتات المالية : مؤسسة نفطال تعتمد على الأصول المالية من أسهم وسندات وقروض حيث ظهرت بقيمة إجمالية و صافية قدرت ب 25806578.23 دج.

2- الأصول المتداولة :

تشمل الأصول المتداولة كل العناصر التي مدة بقائها اقل من سنة، مثل المخزون، حسب المعيار الدولي IAS2، بقيمة إجمالية تقدر ب 1603339932.47دج، مطروحا منها الاهتلاكات و المؤونات بقيمة 42268639.38 دج، حيث ظهرت قيمتها الصافية ب 1561071293.09 دج، و هي موزعة كالآتي:

2-1- المخزونات و المخزونات قيد التنفيذ : تتمثل القيمة الإجمالية للمخزونات و المخزونات قيد التنفيذ ب 472269137.54 دج، و يتم قياسها بالتكلفة التاريخية أو القيمة السوقية كما تستخدم المؤسسة التكلفة

الوسطية المرجحة لقياس المخزون عند إخراجه من المخازن، و تبلغ قيمة الاهتلاكات و المؤونات 5669153.69 دج، و للاعتراف بها يجب أن تحقق تعريف البند من اجل تنظيمها في الدفاتر المحاسبية لتحديد قيمتها بموثوقية، و قدرت قيمة المخزونات الصافية 466599983.85 دج.

2-2- الزبائن : بلغت القيمة الإجمالية لزبائن مؤسسة نفطال لسنة 2017 ب 268054148.18 دج، و تقدر قيمة الاهتلاكات و المؤونات ب 27376765.23 دج، و قدرت القيمة الصافية للزبائن ب 240677382.95 دج.

2-1- أصول أخرى : ظهرت قيمتها الإجمالية ب 39842371.40 دج، و قيمة الاهتلاكات و المؤونات قدرت ب 8098869.46 دج، و القيمة الصافية للأصول الأخرى تقدر ب 31743501.94 دج.

2-3- ضرائب و ما شابهها: ظهرت قيمتها الإجمالية و الصافية ب 27073691.23 دج.

2-4- الخزينة : ظهرت قيمتها الإجمالية ب 796100584.12 دج، و قيمة الاهتلاكات و المؤونات قدرت ب 1123851.00 دج، و القيمة الصافية للخزينة قدرت ب 794976733.12 دج.

ثانيا :قياس الخصوم .

تعتبر عناصر الخصوم الجهة المقابلة لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي لمؤسسة نفطال – وحدة المدية -، و تشمل هذه الخصوم كل العناصر المرتبة حسب درجة استحقاقها، حيث قدرت قيمتها ب 5 896 430 761 .65 دج، و نظرا لأن مؤسسة نفطال وحدة و ليست مديرية مركزية، فهي لا تحمل عناصر الخصوم كاملة لميزانية أي مؤسسة، و منه سنقوم بقياس و عرض عناصر الخصوم لميزانية -وحدة المدية-، و الاعتراف بها كل على حدى ،كما يظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم(3-2): بيان عناصر الخصوم لميزانية مؤسسة نفطال في 2017/12/31.

الخصوم	
اسم الحساب	المبالغ
##الأموال الخاصة ##	
رأس المال الخاص	
رأس المال المدفوع	
فرق التقييم	
النتيجة الصافية	-233110424.89
رؤوس الأموال الأخرى	
إجمالي الأموال الخاصة	**-233110424.89**
##خصوم غير متداولة ##	
ديون المساهمة	
ضرائب	
ديون أخرى غير متداولة	10672093.22
مؤونات و نواتج	2634157.39
إجمالي الخصوم غير المتداولة	**13306250.61**
## خصوم متداولة ##	
الموردون	288229617.95
ضرائب	
ديون أخرى	5828005317.98
خزينة سالبة	
إجمالي الخصوم المتداولة	**6116234935.93**
إجمالي الخصوم	**5896430761.65**

المصدر : من وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول و حسب (الملحق7) نجد أن عناصر الخصوم التي تحتويها قائمة المركز المالي لمؤسسة نفطال–وحدة المدية– يتم قياسها حسب التكلفة، و هي كما يلي :

1– الأموال الخاصة : تشمل على حساب نتيجة الدورة فقط، نظرا لأنها وحدة تابعة للمديرية المركزية، و يظهر هذا الحساب بمبلغ 233110424.89 –

– نتيجة الدورة : حققت المؤسسة نتيجة تقدر (233 110 424.89) دج، هذا ما تقدمه مديرية سونطراك لوحدة المدية، و لذلك تظهر بالسالب في جميع الدورات لأنها لا تغطي جميع أعباء كل دورة .

2– الخصوم غير المتداولة : تشمل معظم عناصر الخصوم، أي الديون طويلة الأجل و قدرت قيمتها ب 61. 13 306 250 دج، و تحتوي على العناصر الفرعية التالية :

2–1– ديون أخرى غير متداولة : تظهر تحت قيمة تقدر ب 10 672 093.22 دج، تعتبر كودائع و كفالات مقبوضة على المدى الطويل، و تعتبر ديون و التزامات المؤسسة لدى الغير واجب دفعها.

2–2– مؤونات و نواتج : تمت معالجة هذه المؤونات من طرف المديرية المركزية لسونطراك، و ذلك حسب نظام الخدمات، و حددت قيمته ب2 634 157.39 دج.

3–الخصوم المتداولة : تضم باقي الخصوم المدرجة في الميزانية، أي الديون قصيرة الأجل، حددت قيمتها ب 6 116 234 935.93 دج، و المتمثلة في مختلف الحسابات الفرعية التالية:

3–1– الموردون والحسابات المرتبطة بهم: يظهر هذا البند تحت قيمة تقدر ب288 229 617.95 دج، يضم مختلف الموردين المتعاملين مع المؤسسة.

3–2– ديون أخرى : تظهر تحت قيمة إجمالية تقدر ب5 828 005 317.98 دج.

المطلب الثالث : الاعتراف وقياس حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة.

أولا :قائمة حساب النتائج :

يتم إعداد قائمة أوجدول حساب النتيجة في مؤسسة نفطال–وحدة المدية– وفق الطبيعة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول(3–3) : قائمة الدخل لمؤسسة نفطال–وحدة المدية–.

رقم الحساب	البيان	أطراف خارجية	أطراف داخلية	الإجمالي
70	رقم الأعمال	2 882 428 138 .70	19178772.40	2901606911.10
72	تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ	-87 399 164 .54	2079716.72	-85319447.82
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
	1– إنتاج السنة المالية	**2 795 028 974 .16**	**21258489.12**	**2816287463.28**
60	مشتريات مستهلكة	744 185 127 .15	8030985.91	752216113.06
62/61	خدمات خارجية استهلاكات أخرى	370 311 372 .53	231791741.54	602103114.07
	2–استهلاكات السنة المالية	**1 114 496 499 .68**	**239822727.45**	**1354319227.13**
	3– القيمة المضافة (1–2)	**1 680 532 474 .48**	**-218564238.33**	**1461968236.15**
63	أعباء المستخدمين	808297215.01	138842850.68	947140065.69
64	ضرائب و رسوم، و المدفوعات المشابهة	61596587.96	3974569.63	65571157.59
	4– الفائض الإجمالي للاستغلال	**810638671.51**	**-361381658.64**	**449257012.87**
75	المنتجات العملياتية أخرى	14262265.90	15874125.81	30136391.71
65	الأعباء العملياتية الأخرى	2379675.62	187676.95	2567352.57

68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	**712977318.14**	13185061.33	726162379.47
78	استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات	**11549227.90**	314626.38	11863854.28
	5- النتيجة العملياتية	**121093171.55**	**-358565644.73**	**-237472473.18**
76	نواتج مالية	**615353.36**	6190527.32	6805880.68
66	أعباء مالية		2443832.39	2443832.39
	6- النتيجة المالية	**615353.36**	**3746694.93**	**4362048.29**
	7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**121708524.91**	**-354818949.80**	**-2331104244.89**
695/698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
692/693	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية			
	النتيجة الصافية للنشاطات العادية	**121708524.91**	**-354818949.80**	**-2331104244.89**

المصدر : من اعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

انطلاقا من الجدول و قائمة الدخل المقدمة من طرف -وحدة المدية-(الملحق8)، سنتطرق لقياس الإيرادات المحققة و الأعباء المحتملة لسنة 2017 كالآتي:

1- إنتاج السنة المالية : بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2017 ما قيمته 2816287463.28 دج، حيث أن هذه القيمة تشمل المبيعات و مخزون المنتجات التامة وقيد التنفيذ، و تشمل الإنتاج الموجه لأطراف خارجية بقيمة 2 795 028 974.16 دج، وإنتاج موجه لأطراف تابعين للوحدة بقيمة 21258489.12 دج، حيث تضم العناصر التالية :

1-1- المبيعات : تظهر المبيعات بجميع حساباتها تحت قيمة إجمالية تقدر ب 2901606911.10 حيث أن هذه القيمة متأتية من مبيعات لأطراف من خارج وحدة المدية بقيمة 2882428138.70 ومبيعات تمت مع أطراف داخليين تابعين للوحدة بقيمة19178772.40 وبأسعار خاصة ومنخفضة لهم.

1-2- **تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ** : يتمثل هذا العنصر في تغيرات مخزون المنتجات والذي ظهر برصيد مدين (سالب) يثبت أن المنتوج معروض للبيع ما بين أول و أخر سنة 2017، بقيمة(85319447.82) دج، القيمة الأكبر من مخزون المنتجات موجه لأطراف خارج الوحدة بقيمة (87399164.54) دج، و مخزون منتجات موجه لأطراف تابعين للوحدة بقيمة 2079716.72 دج.

2- استهلاكات السنة المالية : بلغ استهلاك السنة المالية لسنة 2017 ما بقيمة إجمالية تقدر ب 1354319227.13 دج، و يتبن أن استهلاك السنة المالية من أطراف خارج الوحدة يقدر ب 68. 499 496 114 1 دج، أما 239822727.45 دج، يخص أطراف تابعين للوحدة، و تشمل مشتريات مستهلكة و خدمات خارجية و استهلاكات أخرى، و هي موضحة كما يلي :

2-1- **مشتريات مستهلكة** : تتمثل في كل مشتريات البضائع المباعة ومشتريات المواد الأولية و اللوازم المستهلكة و تموينات أخرى، إضافة إلى مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد و اللوازم من ماء و كهرباء و غاز و غيرها، تحت قيمة إجمالية تقدر ب 113.06 216 752 دج، و يظهر لنا أن المشتريات المستهلكة من أطراف خارج الوحدة تقدر ب127.15 185 744 دج، أما الباقي 985.91 030 8 دج يخص أطراف تابعين للوحدة.

2-2- خدمات خارجية واستهلاكات أخرى : يحتوي هذا العنصر على حسابين إحداهما الخدمات الخارجية، تشمل كل من الإيجارات والصيانة والتصليحات وأقساط التأمين، وكذلك مصاريف الدراسات والتوثيق، إضافة إلى أجور الوسطاء والأتعاب ومصاريف الإشهار والخدمات المصرفية وما شابهها، واستهلاكات أخرى الكل بقيمة 114.07 103 602دج، تضمنت مصاريف خدمات خارجية واستهلاكات أخرى مقدمة من أطراف خارجية للوحدة بقيمة 1372.53 031 37 دج، وأخرى من أطراف داخلية تقدر بقيمة 741.54 791 231 دج.

3- القيمة المضافة (1-2) : تبلغ القيمة المضافة الإجمالية 1461968236.15 دج، منها ما قيمته 1 680 532 474.48 دج، ناتجة عن أطراف من الخارج، و الباقي 218564238.33- دج من أطراف تابعين للوحدة.

4- الفائض الإجمالي للاستغلال : يتمثل هذا العنصر في الأعباء التي لم تدخل بصفة مباشرة في عملية الاستغلال، حيث ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 449 257 012.87 دج، تنقسم إلى أعباء خارجية قدرت بقيمة 810 638 671.51 دج، و أخرى داخلية (361 381 658.64) دج، و تضم ما يلي :

4-1- أعباء المستخدمين : نسجل في هذا العنصر رواتب وأجور وساعات إضافية وعلاوات ومكافآت وعطل مدفوعة الأجر وكذلك الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية من اشتراكات الضمان الاجتماعي والتأمين عن التقاعد و أعباء أخرى للمستخدمين كلها بقيمة 947 140 065.69 دج، تنقسم إلى أعباء خارجية ب808297215.01 دج، و أعباء داخلية ب 138 842 850.68 دج.

4-2- الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة : نسجل في هذا العنصر كل الضرائب والأعباء المستحقة والتي تخص الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال من رسم على النشاط المهني وضرائب ورسوم أخرى كلها بقيمة 65 571 157.59 دج، تنقسم لأعباء خارجية بقيمة 61 596 587.96 دج، وأخرى داخلية بقيمة 3 974 569.63 دج.

5- النتيجة العملياتية : ظهرت النتيجة العملياتية لنشاطات المنشأة لسنة 2017، تحت قيمة إجمالية سالبة تقدر ب 237472473.18 – دج، حيث ينقسم هذا المبلغ إلى إيرادات خارجية بقيمة 121093171.55 دج، وأخرى داخلية بقيمة سالبة تقدر ب 358565644.73- دج، وتضم العناصر التالية :

5 -1- المنتجات العملياتية الأخرى : وتظهر بقيمة تقدر ب 30 136 391.71 تنقسم إلى إيرادات خارجية بقيمة 14 262 265.90 دج، وأخرى داخلية بقيمة 15 874 125.81دج.

5-2- الأعباء العملياتية الأخرى : تظهر تحت قيمة إجمالية تقدر ب 2567352.57 دج، وتنقسم إلى أعباء خارجية تقدر ب 2379675.62 دج، وأعباء داخلية بقيمة 187676.95 دج.

5-3- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيمة : يضم هذا العنصر كل مخصصات الاهتلاكات والخسائر في قيمة الأصول الجارية وغير الجارية، ومخصصات المؤونات والعناصر المالية، الكل بقيمة إجمالية تقدر ب726162379.47 دج، تنقسم إلى مخصصات من خارج الوحدة بقيمة 712977318.14 دج، ومخصصات من الداخل أي تابعة للوحدة خلال هذه السنة بقيمة 13185061.33 دج.

5-4- استرجاع خسائر القيمة والمؤونات : يظهر هذا العنصر استرجاع جزء من خسائر المؤونات والأصول الجارية بقيمة قدرها 11 863 854.28 دج، وتنقسم إلى إيرادات خارجية ب 11 549 227.90 دج، وأخرى داخلية بقيمة 314 626.38 دج.

6- النتيجة المالية : ظهرت النتيجة المالية لسنة 2017 تحت قيمة إجمالية تقدر ب 4362048.29 دج، تنقسم إلى نواتج من خارج الوحدة وتقدر بقيمة 615353.36 دج، ونواتج وأعباء من داخل الوحدة تقدر ب 3746694.93 دج، وهي موضحة كما يلي :

6-1- الإيرادات المالية : تتمثل في الفوارق الموجبة الناتجة عن سعر الصرف والمسجلة في حساب النتيجة، تقدر بقيمة 6 805 880.68 دج، تنقسم إلى قيمة ضئيلة عبارة عن إيرادات خارجية ب 615 353.36 دج، و أخرى داخلية بقيمة 6 190 527.32 دج.

6-2- الأعباء المالية : وتتمثل في الفوائد وخسائر سعر الصرف والمقدرة بقيمة إجمالية تقدر ب 2443 832.39 دج، وكلها تعتبر أعباء داخلية.

7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6) : ظهرت تحت قيمة إجمالية تقدر ب 2331104244.89- دج، وتضم النتيجة العملياتية والمالية من خارج الوحدة وتقدر ب 121708524.91 دج، بالإضافة إلى النتيجة العملياتية والمالية من داخل الوحدة وتقدر بقيمة 354818949.80- دج، وهي نفسها النتيجة الصافية للنشاطات العادية.

ثانيا :قائمة التدفقات النقدية.

يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة استنادا على المعلومات المتوفرة في قائمة المركز المالي بالإضافة لمعطيات أخرى تستخرج من دفاتر المؤسسة والخاصة بحركة الحسابات خلال الفترة المحصورة بين 01/01 /2017 و 2017/12/31، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-4) : جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نفطال في 2017/12/31.

رقم الحساب	البيان	المبالغ
A1	**تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية**	**56 707183.97**
000000	عمليات بين البنك و الخزينة	
100001	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	22298210 207.52
100002	المبالغ المدفوعة للموردين	-613 949 380.29
100003	الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة	-5 309 270.00
100004	الضرائب عن النتائج المدفوعة	
100005	طلب أموال مرسلة	
100006	طلب أموال مستلمة	1 386 727 484.00
100007	مبالغ مدفوعة المستخدمين	-579 905 381.68
100008	تحويلات الأموال	-22 410 668 336.40
100009	تحويلات الأموال المستلمة	
100010	مستحقات الأجهزة الحكومية	-5 286 703.75
100011	مقبوضات أخرى على الحساب	
100012	مدفوعات أخرى على الحساب	
100013	القيمة القابلة للتحصيل	-13 111 435.43
100014		
A2	**التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية**	
200001	العناصر غير العادية	
إجماليA	**صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية**	**56 707 183.97**

B1	**التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية**	**-9 389 067.30**
300000	مدفوعات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية < 30 000 دج.	-1 577 571.32
300001	مدفوعات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية	-7 811 495.98
300002	مقبوضات التنازل عن التثبيتات المادية أو غير المادية	
300003	مدفوعات التثبيتات المالية	
300004	مقبوضات التنازل عن التثبيتات المالية	
300005	فوائد توظيف الأموال	
300006	حصة المشاركة للنتيجة المحصلة	
إجماليB	**صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية**	**-9 389 067.30**
C1	**التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة المالية**	
400001	مقبوضات الأسهم	
400002		
400004	مقبوضات القروض	
400005		
إجماليC	**صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة المالية**	
T=A+B+C	تغيرات الخزينة	**47 318 116.67**
E	الخزينة و ما شابهها في بداية السنة المالية	**748 782 467.45**
F	الخزينة و ما شابهها في نهاية السنة المالية	**796 100 584.12**
V=F-E	التغير في الخزينة	**47 318 116.67**
R=V-T	التوسط مع النتيجة المحاسبية	

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

انطلاقا من جدول قائمة التدفقات النقدية المقدمة من طرف مؤسسة نفطال –وحدة المدية–، سندرس قياس المقبوضات والمدفوعات الفعلية والاعتراف بها خلال دورة 2017، وذلك حسب (الملحق9)كالآتي:

1- التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية : تتمثل في الأنشطة الأساسية المنشئة لنواتج مؤسسة نفطال وتدخل في تحديد صافي الدخل، مثل المتحصلات من الزبائن والفوائد، كذلك تسديد المصروفات للموردين والعاملين وسداد الفوائد، وتضم مختلف المقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال دورة الاستغلال، ولها علاقة مباشرة بنشاط مؤسسة نفطال، حيث قدرت قيمتها ب 56 707183.97 دج، وتنقسم إلى :

1-1 التحصيلات المقبوضة من الزبائن : يشمل هذا الحساب كل المقبوضات الفعلية التي دخلت للمؤسسة من جميع زبائنها سواء تابعين لوحدة نفطال أو الخواص، و يشمل كل حساب ترصد مع الصندوق أو البنك، و ليس للمؤسسة الحق في التصرف في هذه المقبوضات، حيث أن كل أسبوع تحول من البنك إلى المديرية المركزية سونطراك و ذلك بقيمة 22 298 210 207.52 دج.

1-2 - المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين : يحتوي هذا الحساب على كل المدفوعات الفعلية التي تمت خلال الدورة المحاسبية، و المتمثلة في حسابات السيولة (الصندوق، البنك، البريد)، حيث ظهرت تحت قيمة إجمالية تقدر ب - 613 949 380.29 دج، و تظهر بالسالب لأنها سيولة تخرج من خزينة المؤسسة و تعد مصاريف .

1-3- الفوائد و المصاريف الأخرى : تعبر عن كل الفوائد البنكية و مصاريف فتح الحسابات و إيداع المبالغ النقدية في البنك، و تسحب هذه الفوائد و المصاريف مباشرة و تلقائيا من الحساب البنكي لمؤسسة نفطال، حيث تظهر بقيمة إجمالية تقدر ب (5 309 270.00) دج، و تظهر قيمتها متضمنة الرسم (TTC) .

1-4- استدعاء الأموال الواردة : هي القيمة الإجمالية التي تمنحها المديرية المركزية إلى وحدة المدية، من أجل تغطية كل أعبائها و مصاريفها خلال الدورة المحاسبية و تقدر بقيمة 1 386 727 484.00 دج، و هي القيم التي تغطي جميع أعباء وحدة نفطال .

1-5 - المبلغ المدفوع للأفراد : تتمثل في أعباء المستخدمين و تظهر لدى أي مؤسسة، بحيث تعبر عن رواتب و أجور و الأتعاب لأفراد داخليين و خارجيين للمؤسسة كالموثق بقيمة (579 905 381.69) دج.

1-6 مستحقات الأجهزة الحكومية : تشمل جميع أنواع الضرائب و الرسوم المدفوعة جبرا للدولة و مصلحة الضرائب، و ذلك بقيمة (5 286 703.75) دج.

1-7- قيم التحصيل : هي القيم التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق حساباتها البنكية في مختلف البنوك التي تتعامل معها بقيمة (13 111 435.43) دج.

2- تدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية :

حيث تتمثل في الأنشطة الخاصة باقتناء و بيع الأصول، و كذا التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للخزينة ، مثل تقديم القروض للغير و تحصيلها و اقتناء الاستثمارات و التنازل عنها. و ظهرت تحت قيمة إجمالية سالبة قدرت ب (9 389 067.30) دج.

2-1 - مسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية الأقل من 30 000 دج : و تشمل عملية القيام بالأنشطة الاستثمارية التي لا تفوق قيمتها 30 000 دج، و لا يطبق عليها الاهتلاك و تقدر ب (1 577 571.32) دج.

2-2- مسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية : تشمل كل العمليات الخاصة بالخزينة التي قامت بها من أجل زيادة استثماراتها، و يطبق عليها الاهتلاك بقيمة (7 811 495.98) دج.

حيث قدرت قيمة التغير في الخزينة وما شابهها في بداية السنة المالية ب 748 782 467.45 **دج**، و في نهاية السنة المالية قدرت ب 796 100 584.12 دج، و منه قيمة التغير في الخزينة قدر ب 47 318 116.67 دج.

المبحث الثاني : الاعتراف وقياس القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز–وحدة المدية–.

في هذا المبحث سنحاول دراسة القوائم المالية لوحدة سونلغاز بالمدية، من خلال القياس و الاعتراف بقيمة كل بند من عناصر هذه القوائم، و تحديد تكلفته بموثوقية .

المطلب الأول : تقديم مؤسسة سونلغاز وحدة المدية .

خضعت مؤسسة سونلغاز لكثير من التطورات والتغيرات وفقا للظروف و المتطلبات البيئية و في هذا المطلب سنقدم تعريفا لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز–سونلغاز– وأهم أهدافها و عرض هيكلها التنظيمي كما يلي :

أولا : مفهوم مؤسسة سونلغاز.

تعتبر سونلغاز المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالمدية وممثل المؤسسة الام في ولاية المدية اي انها تقوم ببعض مهامها وفق الصلاحيات المخولة لها وتبعا للبرنامج العام التي تسير عليه, وقد تم انشائها عام 1971بعدما كانت ولاية المدية تندرج ضمن مديرية البليدة , و يقع مقر المديرية بمركز بلدية المدية و بالضبط مقابل مستشفى محمد بوضياف .

1- تعريفها :

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها نقل الطاقة و توزيعها قانونها الأساسي الجديد يسمح بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية النسبية إلى المؤسسة ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج .

2- خصائصها :

وفقا للقرار رقم 95-280المؤرخ في 7ديسمبر1995 يؤكد على أن :

– سونلغاز مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري تتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي (المادة04) .

– سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية (المادة02) كما تخضع لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة وتعرف كتاجر عند تعاملها مع الآخرين (المادة05).

3- مهامها :

يمكن تلخيصها فيما يلي :

– مهمة تسمح بممارسة احتكار إنتاج الطاقة الكهربائية و نقلها و توزيعها و كذا التوزيع العمومي للغاز.

– مهمة صيانة المنشئات و التجهيزات المرتبطة بهذه النشاطات و تجديدها.

– مهام الدراسات الهندسية و التطوير (في الجزائر و الخارج).

– مهام ذات طابع تجاري (مساعدة الزبون. بيع وتركيب الآلات , إنشاء فروع.....).

ثانيا : أهداف مؤسسة سونلغاز.

1- الأهداف الاقتصادية :تتمثل في:

- إيصال الكهرباء والغاز إلى كل الأفراد في اقل فترة ممكنة و ربط المناطق بشبكات الكهرباء و الغاز.
- زيادة المردودية .
- البحث والتطوير في جميع مجالات الخدمات وخاصة المجال الطاقوي.

2- الأهداف الاجتماعية : تتمثل في :

– تحسين المستوى المعيشي للأفراد .

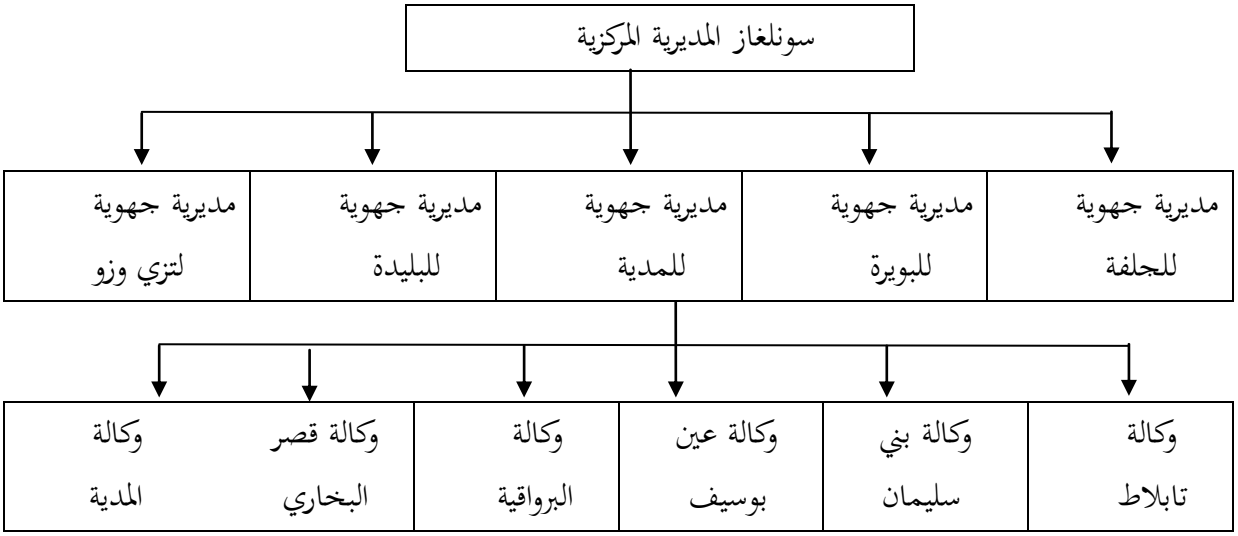
– توفير مناصب عمل العمل للأفراد .

– تحسين الرواتب حسب الوظائف .

– منح تحفيزات للعاملين.

ثالثا :الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز المدية .

الشكل(3-1) :الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز الوسط.



المصدر : الوثائق المقدمة من مؤسسة سونلغاز المدية

-تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية المدية :

تضم مؤسسة سونلغاز عدة مديريات فرعية وتضم ثمانية أقسام رئيسية بالإضافة إلى بعض المصالح المساعدة ونذكرها فيما يلي :

- مديرية المركز : يعتبر المؤول الأول على جميع العمليات المتعلقة بتسيير وتنظيم المديرية.

- الأمانة : تهتم بمتابعة جمع البريد بالإضافة إلى عملية التنسيق بين المديرالعام ومختلف رؤساء الأقسام.

- المكلف بالشؤون القانونية : يتابع الأمور القانونية للمؤسسة ويمثلها أمام الهيئات القانونية.

- مهندس السلامة : مكلف بالسلامة الوظيفية أي سلامة العمال عند أداء مهامهم.

-المكلف بالأمن الداخلي : يقوم بحفظ الأمن داخل المديرية وتنظيم الزوار والعاملين.

–قسم استغلال الشبكات : يقوم بتسيير شبكات التوزيع كما ونوعا مع احترام المعايير المعترف بها,

ومن مهامه :

- اكتشاف أي خلل على مستوى شبكة التوزيع للغاز قد يؤدي إلى تسربه .
- مراقبة المحولات الكهربائية,وتموين الوكالات بأجهزة القياس .
- إصلاح أي عطب في العدادات(الكهرباء و الغاز) .
- رسم الخرائط الهيكلية الغازية و الكهربائية,وتشمل عدة مصالح :

بالنسبة للكهرباء :

- المصلحة التقنية للمدية .
- المصلحة التقنية للبرواقية .
- المصلحة التقنية لقصر البخاري .
- المصلحة التقنية لبني سليمان.
- المصلحة التقنية لعين بوسيف .
- المصلحة التقنية لتابلاط .

بالنسبة للغاز :

- المصلحة التقنية للمدية .
- المصلحة التقنية للبرواقية .
- المصلحة التقنية لقصر البخاري .
- المصلحة التقنية لبني سليمان .

– **قسم المالية والمحاسبة** : يعتبر هذا القسم من المصالح الهامة في المؤسسة ومن مهامه متابعة كل الشؤون المالية للمديرية من ديون ومصاريف .

– **قسم الموارد البشرية:** يهتم بتسيير شؤون الموظفين وكل ما يتعلق بحياتهم المهنية منذ توظيفهم في المؤسسة الى غاية خروجهم منها.

– **قسم العلاقات التجارية** : يهتم بتسيير طلبات الزبائن ,وهي نقطة الوصل بين الزبون والمنظمة وتضم06مصالح موزعة عبر تراب الولاية وهي :

- المصلحة التجارية للمدية .
- المصلحة التجارية للبرواقية .
- المصلحة التجارية لقصر البخاري .
- المصلحة التجارية لبني سليمان .
- المصلحة التجارية لعين بوسيف .
- المصلحة التجارية لتابلاط .

– **قسم الدراسات والأشغال** : تتكفل هذه المصلحة بالدراسة الميدانية لكافة أشغال توصيل الكهرباء والغاز للزبون من حيث الكمية والتكلفة وتحديد المسافة بين الزبون والشبكة .

– **قسم الإمكانيات العامة** : يتم توفير كل الأجهزة المستعملة داخل الوحدة والوكالات التابعة لها فهو يوفر : – المكاتب .

- سيارات تستعمل لمختلف التنقلات .
- أجهزة الإعلام الآلي,تجهيزات البناء والترميمات,معدات العمل.....

– قسم تسيير أنظمة المعلوماتية :

بعد إنشاء هذا المركز ضمن إدخال المعلوماتية إلى جميع التعاملات داخل المؤسسة ومن مهامه تجميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وزبائنها وتبويبها مناجل حفظها وسهولة الاطلاع عليها .

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس قائمة الميزانية.

نظرا لتعدد بنود قائمة المريزانية فإن طرق قياسها والاعتراف بها تختلف من بند لأخر فهناك بنود جارية وأخرى غير جارية، حيث سنقوم في هذا المطلب بقياس أهم بنود الميزانية التي تستخدمها وحدة سونلغاز بالمدية والاعتراف بها .

أولا :قياس عناصر الأصول.

تهتم مؤسسة سونلغاز – وحدة المدية–، بإعداد و قياس قائمة الموجودات أو الأصول الخاصة بها، خلال كل دورة تشغيلية، و خاصة أنها تمتلك أصول هي أساس مزاولة نشاطها التجاري. حيث قدرت قيمتها الإجمالية ب 32 678 352 745,65 دج، و قيمة الاهتلاك تقدر ب 13 583 257 219,36 دج، وظهرت القيمة الصافية بقيمة 19 095 095 526,29دج، و تتمثل هذه الأصول في عناصر الجدول التالي :

الجدول رقم (3–5) : جدول لعناصر الأصول لميزانية مؤسسة سونلغاز.

الأصول	النتيجة الإجمالية 2017	اهتلاك 2017	النتيجة الصافية 2017
الأصول غير الجارية			
تثبيتات معنوية			
فارق الإقتناء			
مصاريف البحث و التطوير			
تثبيتات معنوية أخرى			
تثبيتات عينية			
الأراضي	10 034 098,58		10 034 098,58
تهيئة أراضي	64 247 002,37	45 294 554,19	18 952 448,18

المباني	519 898 533,88	132 983 668,13	386 914 865,75
آلات و معدات	23 160 683 149,68	12 278 477 386,64	10 882 205 763,04
التثبيتات العينية الأخرى	1 830 666 949,01	814 654 509,04	1 016 012 439,97
تثبيتات قيد الإنجاز	3 152 120 270,34		3 152 120 270,34
تثبيتات مالية			
سندات تحت المعادلة و حصص الشركاء المالية			
سندات المساهمة و مدينون			
سندات أخرى ثابتة			
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية			
ارتباط بين الوحدات			
إجمالي الأصول غير الجارية	**28 737 650 003,86**	**13 271 410 118,00**	**15 466 239 885,86**
الأصول الجارية			
المدينون والاستخدامات المماثلة			
زبائن	3 683 823 400,32	297 069 547,26	3 386 753 853,06
المخزونات و قيد التنفيذ	1 140 450,99		1 140 450,99
حقوق على الشركاء و المجمعات	0,00		0,00
مدينون آخرون	13 543 125,37		13 543 125,37
الضرائب	32 267 090,40		32 267 090,40
الأصول الأخرى الجارية	0,00		0,00
الموجودات و المتاحات			
التوظيفات و الأصول المالية الجارية الأخرى			
الخزينة	209 928 674,71	14 777 554,10	195 151 120,61
إجمالي الأصول الجارية	**3 940 702 741,79**	**311 847 101,36**	**3 628 855 640,43**

الإجمالي العام الأصول	**32 678 352 745,65**	**13 583 257 219,36**	**19 095 095 526,29**

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال تحليل الجدول أعلاه و بالاعتماد على (الملحق10)، و عند قياس عناصر الأصول لمؤسسة سونلغاز و الاعتراف بأهم بنودها وفق ما جاء في معايير المحاسبة الدولية تحصلنا على النتائج التالية :

1-الأصول غير المتداولة:

تحتوي مؤسسة سونلغاز في جانب الأصول الغير الجارية حسب معايير المحاسبة الدولية على أصول معنوية (IAS38)، وأخرى عينية (IFRS5،IFRS3،IFRS2، IAS41، IAS40، IAS36، IAS17،IAS16) ذات قيمة كبيرة و خاصة الثابتة منها، حيث قدرت قيمتها الإجمالية ب 15 466 239 885,86 دج، تتمثل في :

1-1- التثبيتات المعنوية : مؤسسة سونلغاز –وحدة المدية–، لا تعتمد على تثبيتات معنوية، فهي لا تصرح بها في ميزانيتها، بل تظهر في ميزانية المديرية المركزية للمؤسسة الأم بالجزائر العاصمة، كما انه لم يظهر لديها فارق اقتناء.

1-2- التثبيتات العينية: تقوم هذه الأصول باستخدام طرق خاصة للقياس و الاعتراف بالاستثمارات حسب معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والذي يظهر في كل استثمار على حدى، حيث تبين أن القيمة الإجمالية للأصول العينية تقدر بحس ب 28 737 650 003,86 دج، (الملحق -4-)، بحيث تضم قائمة المركز المالي البنود المتعلقة بالاعتراف و قياس هذه الأصول وفق ما يلي :

- الأراضي : قدرت قيمة الأراضي من ميزان المراجعة سنة 2017 ب 10034098,58 دج.

-تهيئة الأراضي :قدرت تهيئة الأراضي التابعة لمؤسسة سونلغاز، بقيمة 8 952 448,18 دج.

- المباني :قدرت قيمة المباني ب 386 914 865,75 دج.

-آلات و معدات :قدرت الآلات و المعدات التي تستخدمها مؤسسة سونلغاز في نشاطها التجاري والخدماتي تحت قيمة إجمالية 10 882 205 763,04 دج.

-التثبيتات الأخرى : قدرت قيمة التثبيتات الاخرى بقيمة 439,97 012 016 1 دج.

- التثبيتات قيد الانجاز : ظهرت بقيمة إجمالية قدرت ب 270,34 120 152 3 دج.

- التثبيتات المالية : مؤسسة سونلغاز لا تعتمد على الأصول المالية من أسهم وسندات وقروض فهي لا تصرح بها في الميزانية بل تظهر في قائمة المركز المالي للمديرية المركزية لسونلغاز.

2-الأصول المتداولة .

تشمل بنود الأصول المتداولة لكل العناصر التي مدة بقائها اقل من سنة مثل المخزون و الزبائن، بحيث ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 640,43 855 628 3 دج، و قيمة الاهتلاك للسنة المالية يقدر ب 101,36 847 311 دج، و القيمة الصافية بقيمة 640,43 855 628 3 دج، وهي موزعة كالآتي :

2-1-الزبائن : بلغت القيمة الإجمالية لزبائن مؤسسة سونلغاز لسنة 2017، بقيمة 853,06 753 386 3 دج، و قدرت قيمة الاهتلاك لهذه السنة ب 547,26 069 297 دج، حيث قدرت القيمة الصافية ب 853,06 753 386 3 دج.

2-2- المخزونات : تتمثل القيمة الإجمالية للمخزونات ب 450,99 140 1 دج، و يتم قياسها بالتكلفة التاريخية و القيمة السوقية كما تستخدم المؤسسة التكلفة الوسطية المرجحة عند إخراج المخزون من المخازن، و للاعتراف بها يجب أن تحقق تعريف البند من خلال القيمة و الفواتير، لأجل تنظيمها في الدفاتر المحاسبية لتحديد قيمتها بموثوقية.

-حقوق على الشركاء والمجمعات : لكون مؤسسة سونلغاز شركة تجارية يظهر هذا البند بقيمة 00.00

-الضرائب : و يضم هذا البند قيمة إجمالية للضرائب و تقدر ب 090,40 267 32 دج.

- مدينون آخرون : يظهر هذا البند بقيمة إجمالية تقدر ب 125,37 543 13 دج.

- الخزينة : تظهر قيمة الخزينة لمؤسسة سونلغاز قبل الاهتلاك بقيمة إجمالية تقدر ب 674,71 928 209 دج، و قيمة الاهتلاك قدرت بقيمة 554,10 777 14 دج، لنتحصل على قيمة صافية تقدر ب 120,61 151 195 دج.

ثانيا :قياس الخصوم .

تعتبر عناصر الخصوم في قائمة الميزانية الجهة المقابلة لعناصر الأصول لمؤسسة سونلغاز، وتشمل هذه الخصوم كل العناصر المرتبة حسب درجة استحقاقها، ونظرا لأن مؤسسة سونلغاز وحدة وليست مديرية مركزية، فهي لا تحمل عناصر الخصوم كاملة كميزانية أي مؤسسة، حيث قدرت قيمتها الإجمالية وذلك حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم(3–6) : بيان عناصر الخصوم لميزانية مؤسسة سونلغاز.

الخصوم	المبالغ
الأموال الخاصة	
رأس المال غير المطلوب	
رأس المال المدفوع	
فارق إعادة التقييم	609 178 902,10
النتيجة الصافية	- 1 299 757 983,59
الأموال الخاصة الأخرى – الترحيل من جديد	0,00
حسابات بين الوحدات	11 865 200 794,27
إجمالي الأموال الخاصة	**11 174 621 712,78**
خصوم غير متداولة	0,00
القروض و الديون المالية	87 885 576,56
ديون أخرى غير متداولة	0,00
مؤونات و نواتج مسجلة سلفا	3 275 312 692,52
مجموع الخصوم غير المتداولة	**3 363 198 269,08**
الخصوم المتداولة	
الموردون و الحسابات الملحقة	1 196 785 654,52
الضرائب	51 003 669,04
ديون الشركات و المجمعات	0,00
ديون أخرى	3 309 486 220,87

خزينة الخصوم	0,00
مجموع الخصوم المتداولة	**4 557 275 544,43**
المجموع العام للخصوم	**19 095 095 526,29**

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بالاعتماد على الجدول ومن خلال الملحق رقم (-11-) ، وعند الاعتراف وقياس عناصر الخصوم لمؤسسة سونلغاز بالمدية، تبين أن القيمة الإجمالية للخصوم قدرت ب 526,29 095 095 19دج، وتنقسم إلى :

1- الأموال الخاصة :

وتشمل على حساب نتيجة الدورة وفارق إعادة التقييم وحسابات بين الوحدات، ويظهر تحت قيمة إجمالية تقدر ب 712,78 621 174 11 دج، مقسمة كما يلي :

- النتيجة الصافية : ظهرت بالسالب بقيمة 983,59 757 299 1 - دج.
- فارق إعادة التقييم :حققت المؤسسة فارق إعادة التقييم، تحت قيمة إجمالية ب 902,10 178 609 دج.
- حسابات بين الوحدات : ظهرت تحت قيمة إجمالية قدرت ب 794,27 200 865 11 دج.
- الأموال الخاصة الأخرى: ظهرت تحت قيمة إجمالية قدرت ب 0,00

2- الخصوم غير المتداولة :

تشمل معظم الديون طويلة الأجل القروض والمؤونات، بقيمة إجمالية تقدر ب 269,08 198 363 3 دج، وذلك حسب الملحق رقم -5- متضمنة العناصر الفرعية التالية :

2-1-القروض والديون المالية : تظهر تحت قيمة إجمالية تقدر ب 576,56 885 87 دج، تعتبر كديون والتزامات لدى الغير واجب دفعها.

2-2- المؤونات ونواتج مسجلة سلفا : تمت معالجة هذه المؤونات من طرف المديرية المركزية لسونلغاز، وحددت قيمتها ب 692,52 312 275 3 دج.

3-الخصوم المتداولة :

تضم باقي الخصوم المدرجة في الميزانية حسب الملحق-5-، والمتمثلة في مختلف الحسابات أو الديون قصيرة الأجل، حيث ظهرت بقيمة إجمالية قدرت ب 544,43 275 557 4 دج، متضمنة العناصر الفرعية التالية:

3-1- الموردون والحسابات المرتبطة بهم : يضم هذا البند مختلف الموردين المتعاملين مع المؤسسة، ويظهر تحت قيمة إجمالية تقدر ب 654,52 785 196 1 دج.

3-2- الضرائب : ظهرت الضرائب على سونلغاز تحت قيمة إجمالية تقدر ب 669,04 003 51 دج.

3-3- ديون أخرى : ظهرت تحت قيمة إجمالية قدرت ب 220,87 486 309 3 دج.

المطلب الثالث : الاعتراف وقياس قائمة حساب النتائج وتدفقات الخزينة.

أولا :قائمة حساب النتائج.

انطلاقا من قائمة الدخل المقدمة من طرف وحدة المدية سنتطرق لقياس الإيرادات المحققة والأعباء المحتملة لسنة 2017 وذلك حسب الملحق -5-، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم(3-7) : جدول يبين عناصر حساب النتائج لمؤسسة سونلغاز.

العناصر	المبالغ
رقم الأعمال	4 389 603 115,27
إعانات الاستغلال	0,00
تغير مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ	0,00
الإنتاج المثبت	- 2 598 437 973,60
1- إنتاج السنة المالية	**1 791 165 141,67**
مشتريات مستهلكة	- 33 831 956,42
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	- 507 101 338,60
2- استهلاك السنة المالية	**- 1 429 061 831,70**

3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	362 103 309,97
أعباء المستخدمين	- 969 571 190,28
ضرائب و رسوم، والمدفوعات المشابهة	- 82 680 364,43
4- الفائض الإجمالي للاستغلال	**- 690 148 244,74**
المنتجات العملياتية أخرى	168 699 050,42
الأعباء العملياتية الأخرى	- 159 459,43
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	- 868 343 714,45
مصاريف الاهتلاكات والمؤونات	- 82 583 546,31
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	184 290 678,79
5- النتيجة العملياتية	**- 1 288 245 235,72**
نواتج مالية	- 9 863 845,99
أعباء مالية	- 1 648 901,88
6-النتيجة المالية	**- 11 512 747,87**
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**- 1 299 757 983,59**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	
مجموع نواتج النشاطات العادية	**4 742 592 844,48**
مجموع أعباء النشاطات العادية	- 6 042 350 828,07
8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	**- 1 299 757 983,59**
9- النتيجة غير العادية	**- 82 583 546,31**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**- 1 299 757 983,59**

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

بالاعتماد على الجدول و الملحق رقم-12-، نقوم بتحليل قيم التدفقات النقدية لأنشطة مؤسسة سونلغاز بالمدية ، كالآتي :

1- إنتاج السنة المالية :

1-1- المبيعات : تظهر المبيعات أو رقم الإعمال تحت قيمة إجمالية تقدر ب 4 389 603 115,27 حيث أن هذه القيمة متأتية من مبيعات لأطراف من خارج وحدة المدية و مبيعات تمت مع أطراف داخليين تابعين للوحدة و بأسعار خاصة و منخفضة لهم.

1-2- الإنتاج المثبت : 2 598 437 973,60 - دج،

2- إستهلاكات السنة المالية :

يتمثل هذا العنصر في المشتريات والخدمات والإستهلاكات حيث ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب متضمنة العناصر التالية :

- مشتريات مستهلكة : تتمثل في كل مشتريات البضائع المباعة و اللوازم المستهلكة و تموينات أخرى إضافة إلى مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد و اللوازم من ماء و كهرباء و غاز و غيرها بقيمة 33 831 956,42 - دج.

- خدمات خارجية إستهلاكات : يظهر هذا العنصر تحت قيمة إجمالية تقدر ب 507 101 338,60 - و تشمل الصيانة و التصليحات و مصاريف الدراسات وأجور الوسطاء ومصاريف الإشهار والخدمات المصرفية وما شابهها .

- إعادة الخدمات : يظهر هذا العنصر تحت قيمة إجمالية تقدر ب888 128 536,68 -

3- القيمة المضافة : من بعد إجراء عملية الطرح بين إنتاج واستهلاك السنة المالية تحصلنا على القيمة المضافة بقيمة362 103 309,97 دج،

4- **الزيادة الإجمالية للاستغلال** : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 690 148 244,74 - دج، وتضم العناصر التالية :

– مصاريف الموظفين : يحتوي هذا العنصر على رواتب وأجور العمال والساعات الإضافية ومكافآت وكذا الاشتراكات المدفوعة للضمان الاجتماعي والتأمين عن التقاعد، كلها بقيمة إجمالية تقدر ب 190,28 571 969 - دج.

– رسوم وضرائب : نسجل في هذا العنصر كل الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال من رسم على النشاط المهني وضرائب ورسوم أخرى كلها بقيمة 364,43 680 82 - دج.

5–**النتيجة العملياتية** : نسجل في هذا العنصر المنتوجات والمصاريف العملياتية الأخرى، وكذا الاهتلاكات والمؤونات وإعادة خسارة القيمة كلها بقيمة235,72 245 288 1 – دج، وتضم العناصر التالية :

– المنتوجات العملياتية الأخرى : وتضم إيرادات داخلية وخارجية تحت قيمة إجمالية تقدر ب 050,42 699 168 دج.

– المصاريف العملياتية الأخرى : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 459,43 159 - دج.

– مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 714,45 343 868 - دج.

– مصاريف الاهتلاكات و المؤونات : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 546,31 583 82 - دج.

– إعادة خسارة قيمة المؤونات : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 678,79 290 184 دج.

6– النتيجة المالية: ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 747,87 512 11 - دج.

7– النتيجة المالية قبل الضريبة : وهي القيمة الناتجة عن عملية الجمع بين النتيجة العملياتية والمالية وتظهر بقيمة إجمالية تقدر ب 983,59 757 299 1 - دج.

8– مجموع النتيجة الصافية: و هي القيمة الناتجة عن عملية الطرح بين مجموع المداخل و مجموع المصاريف وتظهر بقيمة إجمالية تقدر ب 983,59 757 299 1 - دج، وفق ما يلي:

* مجموع المداخل: ظهرت القيمة الإجمالية للمداخل ب 844,48 592 742 4 دج.

* مجموع المصاريف: ظهرت القيمة الإجمالية للمصاريف ب 6 042 350 828,07 - دج.

9- مجموع النتيجة الصافية: ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 1 299 757 983,59 - دج.

10- النتيجة خارج الاستغلال : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 82 583 546,31 - دج.

11- النتيجة الصافية : ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 1 299 757 983,59 - دج.

ثانيا :قائمة تدفقات الخزينة.

انطلاقا من قائمة التدفقات الخزينة المقدمة من طرف وحدة سونلغاز، سندرس قياس المقبوضات والمدفوعات الفعلية والاعتراف بها خلال دورة 2017، بالاعتماد على (الملحق13).

الجدول رقم (3-8) : عناصر تدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز.

البيان	الملاحظة	2017
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية		
مقبوضات واردة من الزبائن		6 032 068 953,79
مقبوضات أخرى		45 108 889,84
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		773 115 686,02
مدفوعات أخرى		27 890 877,23
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		579 863,18
ضرائب على الأرباح المدفوعة		
ضرائب أخرى مدفوعة		92 985 460,53
التدفق النقدي من العناصر غير العادية		**5 182 605 956,67**
صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية		**5 182 605 956,67**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية		
المدفوعات على التثبيتات المادية وغير المادية		2 261 007 357,19
المقبوضات من التنازل عن الأصول المادية وغير المادية		0,00

مدفوعات شراء الأصول المالية		
مقبوضات التنازل عن الأصول المالية		
إعانات استثمارية نقدية		
النتائج المالية المقبوضة الأخرى		
صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية		**– 2 261 007 357,19**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية		
مقبوضات ناتجة عن إصدار الأسهم		0,00
أرباح الأسهم والتوزيعات الأخرى		
المقبوضات الواردة عن الإقراض		59 799,04
سداد القروض والديون الأخرى المماثلة		0,00
إعانات الاستغلال المجمعة		
المقبوضات الواردة من الخزينة المجمعة		
استرداد الأموال إلى مجموع الخزينة		
المقبوضات داخل الوحدة		56 333 964 017,16
المدفوعات داخل الوحدة		59 240 110 708,15
صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية		**– 2 906 086 891,95**
الانحرافات نتيجة الأخطاء المحاسبية		0,00
تغيرات الخزينة خلال الدورة		**15 511 707,53**
الخزينة و الخزينة المتوازنة في أول الدورة		194 416 967,18
الخزينة و الخزينة المتوازنة في نهاية الدورة		209 928 674,71
تغيرات الخزينة خلال الدورة		**15 511 707,53**

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول والملحق رقم 13، تظهر عناصر قائمة التدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز في 2017/12/31، وفق ما يلي :

1- التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية : تضم مختلف المقبوضات و المدفوعات التي تمت خلال دورة الاستغلال ولها علاقة مباشرة بنشاط مؤسسة سونلغاز حيث ظهرت بقيمة تقدر ب 5 182 605 956,67 دج، و تنقسم إلى :

1-1- المقبوضات النقدية من الزبائن : يشمل هذا الحساب كل المقبوضات الفعلية التي دخلت للمؤسسة من جميع زبائنها سواء تابعين للمؤسسة أو الخواص ويشمل كل حساب ترصد مع الصندوق أو البنك و ليس للمؤسسة الحق في التصرف في هذه المقبوضات حيث أن كل أسبوع تحول من البنك إلى المديرية المركزية مبلغ بقيمة6 032 068 953,79 دج .

1-2- مقبوضات أخرى : بلغت قيمتها 45 108 889,84 دج

1-3- المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين : يحتوي هذا الحساب على كل المدفوعات الفعلية التي تمت خلال الدورة المحاسبية و المتمثلة في حسابات السيولة (الصندوق، البنك، البريد) تحت قيمة إجمالية تقدر ب 773 115 686,02 دج.

1-4- مدفوعات أخرى : بلغت قيمتها 27 890 877,23 دج

1-5- الفوائد والمصاريف الأخرى : تعبر عن كل الفوائد البنكية ومصاريف فتح الحسابات و إيداع المبالغ النقدية في البنك، و تسحب مباشرة و تلقائيا من الحساب البنكي لمؤسسة سونلغاز، حيث ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 579 863,18 دج.

1- 6 - الضرائب الأخرى المدفوعة: تشمل جميع أنواع الضرائب و الرسوم المدفوعة جبرا للدولة و مصلحة الضرائب، ظهرت بقيمة إجمالية تقدر ب 92 985 460,53 دج.

2- تدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية : قامت المؤسسة باقتناء بعض التثبيتات وظهرت تحت قيمة إجمالية قدرت ب 2 261 007 357,19 - دج.

2-1- اقتناء تثبيتات مادية أو معنوية : بلغت قيمتها 59 799,04 دج

في حين أن المؤسسة لم تقم بالتنازل عن الاستثمارات خلال سنة 2017.

المطلب الرابع : تحليل أساليب الاعتراف والقياس لكل من مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز– وحدة المدية –.

سنتطرق في هذا المبحث إلى تحليل أساليب القياس والاعتراف ببنود القوائم المالية لكل من مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز– وحدة المدية –، كالآتي:

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو الإنجاز لكل مؤسسة.

والتكلفة التاريخية هي" :مبلغ الخزينة أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ إقتنائها أو إنتاجها أو هي مبلغ المنتوجات المستلمة(المقبوفة) مقابل سند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثنا السير العادي للنشاط".

كما أنها لا تعكس الواقع لأن في حالة البيع مثلا يكون السعر المدفوع أقل أو أعلى من القيمة المسجل بها الاستثمار المعني.

التكلفة التاريخية لها مبرران هما : الموثوقية والموضوعية، حيث يوفر هذان الأخيران الثقة لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في اتخاذ القرارات الرشيدة، إضافة أنه هناك عدة مشاكل تواجه هذا الأخير وله أيضا مزايا وانتقادات.

من خلال المعطيات المذكورة سابقا والملحق المقدمة من طرف مؤسسة نفطال و مؤسسة سونلغاز –وحدة المدية–، تم تحليل أساليب الاعتراف و قياس الأصول و الخصوم لقائمة الميزانية لكل مؤسسة، وتتجلى فيما يلي :

تعتمد مؤسسة نفطال و مؤسسة سونلغاز في قياس أصول و خصوم قائمة الميزانية والاعتراف بها عن طريق مقابلة أو مقارنة ما لديها من أصول وما على تلك الأصول من التزامات سواء اتجاه الدائنين، أو اتجاه الملاك.

تركز كل مؤسسة في قياس عناصر القوائم المالية على التكلفة التاريخية عند اقتناء الموجودات، و تظهر كل العناصر بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها والقيمة السوقية، وما يحكم تقييم عناصر القوائم المالية هو أسس التقييم، فهي لا تعتمد على القيمة العادلة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية إضافة لأنها لا تعمد على القيمة القابلة للتحقق وتعتمد على التكلفة التاريخية لأنها تضمن الدقة والوضوح في القوائم المالية، وتحسين عرضها وهذا يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند عملية القياس اللاحق، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أّن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط؛ وإنما التعبير بوفاء عن الوضعية المالية في تاريخ محدد.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل وبعد إجراء دراسة حالة في مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز –وحدة المدية–، حاولنا إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على الواقع الفعلي والتطبيقي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية من خلال المؤسستين ، حيث لاحظنا أنه ليس هناك تغيير جذري في الممارسة المحاسبية فيما يخص عملية الاعتراف القياس حيث ما زالت تتم بالاعتماد على التكلفة التاريخية في إدراج كل العناصر، وفيما يخص الاهتلاكات فإن لكل مؤسسة محل الدراسة طريقة واحدة وهي الطريقة الخطية على كل الاستثمارات العينية، أما المخزونات فإن المؤسسة تستعمل الطريقة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي التكلفة الوسطية المرجحة، و في جانب الخصوم تم إدراج القروض والديون المستحقة وفق تكلفة كل بند، ولقد قامت كل مؤسسة كذلك بإدراج الإيرادات و الأعباء حسب قيمتها المحققة، بينما تم إعداد قائمة التدفقات النقدية أو الخزينة من تحصيلات وتسديدات التي تمت خلال السنة المالية ، بالاعتماد على قائمة الميزانية وتعد وفق طريقة إلكترونية ببرنامج إعلام ألي متخصص ، أما فيما يخص جدول تغيرات الأموال الخاصة فإن وحدة المدية لا تعده بل من اختصاص ومهام المديرية العامة.

تمهيد الفصل:

يعتبر الاعتراف والقياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال المحاسبية، حيث أنّه يؤثر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية وشفافية . ويرتكز الاعتراف والقياس المحاسبي على مجموعة من المعايير التي تسمح وتسهل عملية قياس عناصر القوائم المالية،

ولتحديد وإظهار الوضعية المالية والأداء المالي الحقيقي للمؤسسة يتطلب تحديد كل الأسس التي يتم بها الاعتراف وقياس كل عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتيجة وتدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة ومن إظهار الأثر على كل قائمة مالية، ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- **المبحث الأول : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على الميزانية.**
- **المبحث الثاني : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على حساب النتائج وتدفقات الخزينة.**
- **المبحث الثالث : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على تغيرات الأموال الخاصة والملحق.**

المبحث الأول: أثر الاعتراف و القياس المحاسبي على قائمة الميزانية.

يتم الاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الميزانية وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية، بحيث تقوم المنشأة بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الملاك، الموردين، البنوك، عن الوضعية المالية لها، وبصفة خاصة درجة سيولتها ودرجة مرونة الهيكل المالي، واحتمالات المستقبل من تدفق المنافع وقياسها بموثوقية.

المطلب الأول: مفهوم قائمة الميزانية وأهم عناصرها وفق المعيار الدولي IAS01 لعرض القوائم المالية.

يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في الفترات السابقة أو للمنشآت أخرى ويحدد المعيار كامل المتطلبات اللازمة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها كما يحدد الحد الأدنى من الإفصاح لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.

ويتم الاعتراف بالعناصر المكونة للقوائم المالية إذا تحقق الشرطين التاليين:

أ- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من أو إلى المنشأة.

ب -أنه له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

أولاً: مفهوم قائمة الميزانية.

1- تعريف قائمة الميزانية.

يمكن تعريف الميزانية بأنها كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل.[1]

أو هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية.[2]

عرف DELBEZ , LOUIS الميزانية على أنها: وثيقة محاسبية وقانونية ومالية.[3]

وتعرف أيضا: بيان يوضح الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة.

---

[1] خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاتة، **تطور الفكر المحاسبي**، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1985 ، ص 143.

[2]- محمد عبد اللطيف، حسين رمزي كاظم وآخرون،"الميزانية العامة للدولة والتشيع الضريبي"، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص28.

[3]- عصلية عبد الوهاب، "**الموازنة العامة للدولة**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996، ص364.

كما تعرف كذلك بأنها بيان يظهر فيها عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين،[1] وينص المعيار المحاسبي IAS1 على المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الميزانية.

2- أهمية قائمة المركز المالي:

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المنشأة، والتزاماتها لدائنيها وحق الملاك على صافي الأصول، ومساهمتها في عملية التقرير المالي من خلال:[2]

- حساب معدلات العائد.
- تقييم هيكل رأس المال.
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية.

ثانياً: عناصر قائمةالميزانية.

أ. **الأصول**: الأصل هو عبارة عن موارد يقع تحت سيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية في المستقبل للوحدة الاقتصادية، وهي تمثل الموجودات.[3]

ب. **الالتزامات**: الالتزام هو عبارة عن تعهد حالي للوحدة الاقتصادية نتج عن أحداث سابقة، والذي من المتوقع عند تسويته حدوث تدفق خارج المنافع الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية وهي تمثل المطلوبات.

ج. **حقوق الملكية**: أو ما تسمى بصافي الأصول، وهي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة التزاماتها.[4](الملحق1)

[1]- كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص111.

[2]- لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص37.

[3]- محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق، ص137.

[4]- شاوشي كهينة، مرجع سابق، ص49.

الميزانية يمكن إظهارها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول (الفقرة 53 من المعيار IAS01 لعرض وتقديم القوائم المالية)، ويتم عرض عناصر الميزانية من أصول وخصوم فيما يلي:

الجدول رقم (2–1): عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية.

	اسم العنصر	مكونات الميزانية		المعيار الذي يعتمد عليه	طريقة التقييم
		جارية	غير جارية		
الأصول	الأصول غير الملموسة		×	IAS38	نموذج التكلفة (تكلفة الشراء) أو نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة)
	الأصول الملموسة		×	IAS16	نموذج التكلفة (تكلفة الشراء) أو نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة)
	عقود الإيجار		×	IAS17	تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للممتلكات المؤجرة
	استثمار العقارات		×	IAS40	القيمة العادلة والتكاليف (بما فيها تكاليف المعاملات
	انخفاض قيمة الموجودات		×	IAS36	القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع
	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	×	×	IAS39	القيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة
	المخزون	×		IAS2	تكلفة الاقتناء أو بتكلفة التحويل
	عقود الإنشاء		×	IAS11	حساب النسبة المئوية لإنجاز الأعمال

	الإيراد من الأنشطة العادية	×		IAS18	القيمة العادلة (الإيرادات سواء المستلمة أو المستحقة)
	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	×		IAS32	القيمة العادلة بالنسبة للموجودات المالية والخصوم المالية بتكاليف منخفضة
	رؤوس الأموال الخاصة (عرض القوائم المالية)	-	-	IAS1	الأصول ناقص الخصوم
	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية		×	IAS10	مبلغ ربحية السهم يقترح أو يقرر توزيعه بعد تاريخ إقفال الميزانية
الخصوم	الدفع على أساس الأسهم		×	IFRS2	القيمة الحالية
	المخصصات		×	IAS37	القيمة الحالية
	تكاليف الاقتراض		×	IAS23	معدل الرسملة
	منافع العاملين		×	IAS19	القيمة الحالية
	ضرائب على الدخل	×		IAS12	معدل الضريبة مع مراعاة نوعية الضريبة

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على:

- Robert Obert, le petit iternation alfinancial reporting standard 2008, dunod Paris, France, pp 22, 42.

المطلب الثاني: الاعتراف وقياس قائمة الميزانية.

يتم الاعتراف وقياس كل بنود وعناصر قائمة الميزانية وفق قواعد ومبادئ ومعايير محاسبية لكي تحظى هذه القائمة بالقبول العام من قبل معظم الأطراف المستخدمة، فهذه القائمة تشمل مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضع المالي للمنشأة.

أولاً: الاعتراف بقائمة الميزانية.

ويتم الاعتراف بالعناصر المكونة للمركز المالي إذا تحقق الشرطين:[1]

- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من وإلى المنشأة.
- أنه له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.
- أن يحقق تعريف العنصر أو البند ويفي بمعايير الاعتراف (وصف البند بالكلمات والمبالغ وشمول المبلغ في الميزانية).

ثانياً: قياس قائمة المركز المالي.

يتم قياس عناصر المركز المالي التي أقرتها معايير المحاسبة الدولية IAS و IFRSبالتكلفة التاريخية، إضافةً إلى البدائل التالية:[2]

- **التكلفة المقدرة** :هي القيمة التي يتم استخدامها كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد ويستند الاستهلاك أو الإطفاء إلى تلك التكلفة المقدرة على افتراض أن المؤسسة قد اعترفت مبدئيا بالأصول أو الخصوم فيال تاريخ المحدد، وبأن تكلفته مساوية للتكلفة المقدرة.
- **القيمة العادلة** :هي تلك القيمة التي يمكن استبدال الأصل أو سداد الخصوم أو أداة حقوق المكية ممنوحة يجب استبدالها بين أطراف متوفرة على الدراية والرغبة في التعامل معاملة متكافئة

[1]- طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية، أسس العرض والتحليل"، مرجع سابق، ص111.
[2] - شاوشي كهينة، مرجع سابق، ص ص52-53.

بين الأطراف، وجاء هذا الأسلوب كبديل للتكلفة التاريخية لقياس الأصول والخصوم بقائمة الميزانية حسب المعيار IFRS13 و IAS36 و IAS37.

– القيمة السوقية أو البيعية : هي المبالغ الذي يمكن الحصول عليها من البيع، أو يستحق الدفع عند شراء أداة مالية في سوق نشط، وورد هذا الدليل في المعيار IAS36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، إضافة إلى القيمة القابلة للاسترداد.

– **التكلفة التاريخية** :تسجل الأصول بمقدار مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة في وقت امتلاكها، وتسجل المطلوبات بمقدار مبالغ العائدات المستلمة مقابل الالتزام، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال ضرائب الدخل) بمقدار مبالغ النقد أو معادلات النقد التي يتوقع استلامها للوفاء بالمطلوب أثناء سير العمل العادي.

– **صافي القيمة القابلة للتحقق** : وورد هذا الدليل في المعيار IAS2المتعلق بالمخزون.

الجدول رقم (2–2): إعداد الميزانية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.

النتائج المتعلقة بأثر تطبيق المعايير الدولية IFRS1	الأمثلة
1. ينبغي الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير التقارير المالية الدولية الاعتراف بها	– تمكين تكاليف التطوير. – تنشيط التأجير التمويلي (القرض الايجاري). – معالجة منافع الموظفين (المعاشات التقاعدية وغيرها من الفوائد على المدى الطويل). – معالجة لمشتقات الأدوات المالية.

2. عدم الاعتراف ببنود معينة مثل الأصول أو الالتزامات إذا كانت معايير التقارير المالية الدولية لا تسمح بهذا الاعتراف.	- اعتماد المخصص الترميم أو الإصلاحات الكبرى. - تكاليف البحوث التطبيقية. - حصة السوق أو التعرف على منفعة انتشار الرسوم المؤجلة والنفقات.
3. إعادة تصنيف البنود الميزانية (الأصول الالتزامات) التي تتطلب معايير التقارير المالية الدولية تصنيفها بشكل مختلف	- أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية. - دعم الاستثمار لرفع مستوى الدعم لتوزيع المنتجات أو نقصان في الأصول الممولة.
4. تقييم الأصول والخصوم وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية	- استخدام القيمة العادلة المطلوبة لأصول بيولوجية والإنتاج الزراعي وبعض الأدوات المالية. - إعادة صيغة لتكلفة المعالجة دخول بعض الموجودات الثابتة، الاهتلاك.

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على:

- Ian Wright, Adoption IFRS, ifrs1 ifrs 1-first-time adoption of international financial reporting standards, Paris, water house coopers, June 2004, p6.
- محمد أبو نصار، جمعية حميدات، مرجع سابق، ص 704.(بتصرف)

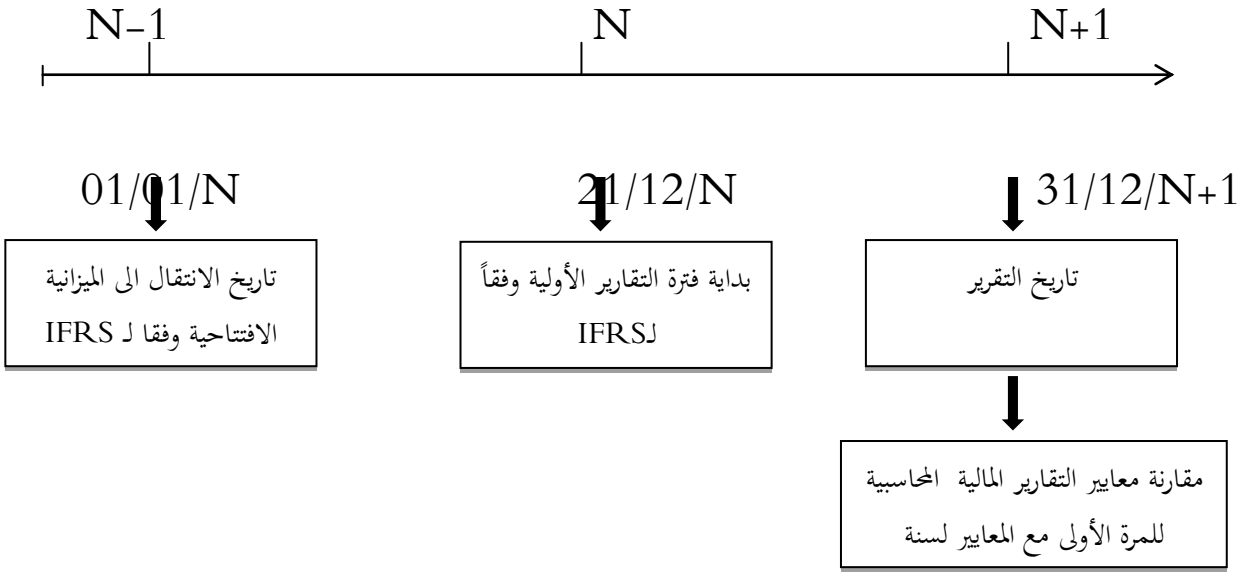
المطلب الثالث: أثر الاعتراف والقياس على الميزانية.

وفق لما ورد في المعايير المحاسبية الدولية IAS و IFRS قائمة المركز المالي (الميزانية) تسمح بضمان وتحقيق المصداقية والشفافية من خلال التقديم معلومات كاملة تلبي كل احتياجات المستخدمين، وتحضر هذه القائمة وفق فترة معينة ومنتظمة حتى تسمح بإنجاز المقارنات وتثمين تطور الوحدة، بالاعتماد على الاعتراف والقياس لتفصح عن المعلومات اللازمة لتقييم المركز المالي للمنشأة ومدى التقيد بمختلف المعايير المحاسبية، حيث يبرز أثرها في:[1]

- بيان المركز المالي للمنشأة (ربح أو خسارة).
- توفير المعلومات اللازمة للمستخدمين التي تمكنهم من تقييم وأخذ القرارات الخاصة بالوضعية المالية وإظهار ما لها من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية، والتي تعني مدى تغطية حقوق الملكية للمنشأة لالتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بالقيمة أو التكلفة.
- تقييم مدى قدرة المنشأة على القيام بوظائفها من خلال التعرف على مدى استمرارية واتجاه نموها.
- بيان مدى عمل التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية.

[1]- حميداتو صالح، زلاسي رياض وبوقفة علاء، "**دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية**"، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، في نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، تم الاطلاع عليه بتاريخ2017/11/23م، على http://www.univ- ouargla.dz/

الشكل رقم(2-1): الانتقال من المعايير الدولية IASإلى معايير إعداد التقارير المالية IFRS.



- http://www.iasplus.com/dttpubs/ifrs1guide.pdf.visite le 20/01/2018.

المبحث الثاني: أثر الاعتراف والقياس على قائمتي حساب النتائج وتدفقات الخزينة.

تعتبر قائمة حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة من القوائم المالية التي تساعد مستخدميها الداخليين والخارجيين من معرفة نتيجة أداء وأعمال المؤسسة، واستخدامها كأساس للتنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل.

المطلب الأول: مفهوم قائمتي حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة.

أولاً: مفهوم قائمة حساب النتائج.

1.تعريف قائمة حساب النتائج:

- عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة.[1]
- وتسمى بقائمة الربح وهي بيان يلخص إيرادات ومصاريف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه من تحقيق الأرباح أو الخسائر.[2]

وتهدف قائمة حساب النتائج إلى تزود المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.

وتوفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة.[3]

---

[1]- عبد الكريم شناي، مرجع ساق، ص50.

[2]- علي عباس، **"الإدارة المالية في منظمات الأعمال"**، مكتبة الرائد العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص39.

[3] - دونال كيسو، تعريب أحمد حامد حجاج،" **المحاسبة المتوسطة"**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، سنة1995 ،ص168 .

وعليه تتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة حساب النتيجة فيما يلي:[1]

- قياس التسيير الجيد للمؤسسة وكفاءة إدارتها وأداء الوحدة الاقتصادية.
- هي أساس قياس الضريبة.

بالإضافة أيضا إلى:[2]

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- تساعد في التقييم الفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغة نقدية.

2. عناصر قائمة الدخل:

تتضمن قائمة حساب النتيجة البنود التالية:

الدخل: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول ونقص في الالتزامات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع الإيرادات والمكاسب.[3]

المصاريف: وهي النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات صادرة أو انخفاض في الأصول أو تكبد الالتزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية مع استثناء العمليات بتوزيعات الأرباح على الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل، ويشمل كذلك مفهوم المصاريف كل أشكال الخسائر التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية عن أنشطة غير تشغيلية .[4]

المكاسب: وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية، مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.[5]

---

[1]- - عبد الكريم شناي، مرجع سابق، ص 50.

[2]- محمد سامي لزعر، مرجع سابق، ص 44.

[3]- خالد الجعارات، "**وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي IAS36 المتعلق بانخفاض قيمة الصول وأثر ذلك على تحسين لصفات النوعية والمعلومات المحاسبية**"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص147.

[4]- حمزة العرابي، مرجع سابق، ص73.

[5] -دونال كيسو، تعريب أحمد حامد حجاج ، مرجع سابق، ص .173

الخسائر: النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو غير العادية، مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث.[1]

- **بنود قائمة الدخل** :

يجب أن تشمل قائمة الدخل كحدّ أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية[2]:

الإيراد، نتائج الأنشطة التشغيلية، تكاليف التمويل، حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، المصروف الضريبي، الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية، البنود غير العادية، حصة الأقلية، صافي الربح أو الخسارة للفترة.

يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل، أن تعرض تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني على طبيعة المصروفات أو عملها ضمن المنشأة (الفقرة 77 من IAS01).

3- شكل قائمة الدخل: مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي IAS1 إما

- بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة: المعلومات والعناصر التي تحتويها هي:[3]

- نواتج الأنشطة العادية.
- النواتج المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

[1]- خالد الجعارات، نفس المرجع ، ص147.

[2] - بن شويطة عيسى، "**إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2012-2013، ص62.

[3] - عادل عاشور، **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، سنة2005، ص56.

- مخصصات الاهتلاكات وانخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية.
- مخصصات الاهتلاكات وانخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية.
- نتاج الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية للنواتج والأعباء.
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم.

وحسب المعيار المحاسبي (IAS1) فبعض المؤسسات تصنف الأعباء حسب الوظائف، بحيث تحتوي قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة على العناصر التالية:

- تحليل نواتج النشاطات العادية.
- بالنسبة لشركات الأسهم، مبلغ نصيب الأسهم من الأرباح المقترحة والنتيجة الصافية للسهم.
- النواتج والأعباء المتأتية عن النشاط العادي.

النتيجة الاستثنائية التي تنشأ عن النواتج والأعباء المتعلقة بالأحداث أو التعاقدات التي ترتبط بالنشاط العادي (مثل الحوادث غير المتوقعة).

أ. **الشكل العام لقائمة الدخل:** هو الشكل الذي يعرض الإيرادات العادية ويطرح منها المصروفات العادية للوصول إلى إجمالي الربح، ثم بعد ذلك يتم طرح المصروفات التشغيلية للوصول إلى صافي الربح التشغيلي ويتم إضافة الإيرادات الأخرى للوصول إلى صافي الربح.[1]

ب. **قائمة حساب النتيجة ذات المراحل المتعددة:** ويمكن عرض بنود قائمة حساب النتيجة وفق قائمة متعددة التي تقسم نشاطات المنشاة إلى خمسة أقسام على النحو التالي:

- النشاطات العادية.

[1] – عزة الأزهر، **مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية– دراسة حالة النظام المحاسبيSCF** أطروحة دكتورة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة،2012-2013، ص255.

- النشاطات غير العادية.
- ضريبة الدخل.
- العمليات غير المستمرة.
- عائد السهم.(الملحق-2-3)

ج. **حساب الأرباح والخسائر**: ويطبق هذا الشكل في الولايات المتحدة الأمريكية حيث يضم الحساب جانبين، الجانب المدين وتقفل فيه كافة البنود المدينة من الحسابات المؤقتة المتعلقة بالمصروفات والخسائر، والجانب الدائن وتقفل فيه كافة البنود الدائنة من الحسابات المؤقتة المتعلقة بالإيرادات والمكاسب.

وعند استخدام قائمة حساب النتيجة يجب إعداد ملخص حساب النتيجة لإقفال الحسابات المؤقتة المتعلقة بالإيرادات والمكاسب والمصروفات والخسائر وذلك لانتقاء مفهوم قائمة حساب النتيجة مع إقفال الحسابات، ويجب تحليل المصروفات وفق إحدى الطريقتين: بحسب طبيعتها أو بحسب وظيفتها.[1]

- **عرض قائمة الدخل**: يمكن عرض بنود قائمة حساب النتيجة بأحد الطرق التالية:[2]

1. **العرض وفق مفهوم حساب النتيجة** : ويتم بموجب هذا الأسلوب مقابلة الإيرادات والمكاسب الخاصة بفترة معينة مع المصروفات والخسائر الخاصة بذات الفترة، ويستثنى من مفهوم حساب النتيجة الشامل ما يتم عن طريق الملاك من استثمارات وتوزيعات، إضافة إلى التغيرات التي تطرأ على رأس المال والأرباح المحتجزة.
2. **العرض وفق دخل الفترة**: وفقا لهذا المفهوم يتم مقابلة الإيرادات المتعلقة بفترة معينة بالمصروفات المتعلقة بذات الفترة، ولا يتم تضمين دخل الفترة للمكاسب أو الخسائر، حيث يتم معالجتها في حقوق الملكية وذلك إضافة لاستثمارات الملاك والتوزيعات التي تتم لهم.

[1] -http://www.iasplus.com/standard/ias07.htm. .2018/03/12 اطلع عليه بتاريخ

2- عادل عاشور، مرجع سابق، ص58.

ثانيا: مفهوم قائمة التدفقات النقدية.

يهتم المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 بقائمة التدفقات النقدية، حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية* والنقدية المعادلة*[1] والتدفقات النقدية الناتجة خلال الفترة من ثلاثة أنواع أساسية من الأنشطة.

1. تعريف قائمة التدفقات النقدية:

- هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، يتم تصنيفها إلى أنشطة تشغيلية، استثمارية وتمويلية.[2]
- هي قائمة تعرض مصادر التدفقات النقدية الداخلية واستخدامات التدفقات النقدية الخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، وتظهر هذه القائمة الحالة المالية في الأجل القصير، وتقدم ملخص التدفقات النقدية للتشغيل، الاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توقيفها مع التغيير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة.[3]

2. أهمية قائمة التدفقات النقدية:

تبرز أهمية هذه القائمة من حيث:[4]

- أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتقدم معلومات على التدفقات الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلة، وتساعد في

*النقدية هي كل ما متوفر نقدا في الصندوق أو البنك أو أي شيء من أشكال التوفير.
*النقدية المعادلة هي الاستثمارات قصيرة الأجل وقابلة للتحول إلى سيولة نقدية في أي وقت وتكون على درجة ضعيفة من الخطورة من حيث التغير في قيمتها.

[1]- شعيب شنوف، **"التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS"**، ط1، زهران للنشر والتوزيع، 2014، ص166.

[2]- رزيقة خراج، **"اعداد قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية الدولية"**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة البليدة، 2012، ص23.

[3]- أحمد صابور، الوناس علوش، **"إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المالي والمحاسبي ومدى مطابقتها للمعيار المحاسبي السابع IAS7"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2016، ص04.

[4] عادل عاشور، مرجع سابق ، ص60 .

تحديد أسباب الاختلاف بين صافي حساب النتيجة وصافي التدفقات النقدية، وهكذا فإن قائمة التدفقات النقدية تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية:[1]

- من أين أتت النقدية خلال الفترة؟
- في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة؟
- ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة؟

3. مكونات قائمة التدفقات النقدية: نص المعيار المحاسبي رقم 07 على تصنيف التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة إلى الأنشطة التالية:[2]

- **الأنشطة التشغيلية:** هي تدفقات نقدية ناتجة عن العمليات الرئيسية للمشروع، أي كافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع، ومنها عملية بيع وشراء السلع.
- **الأنشطة الاستثمارية:** هي تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المنشأة من شراء وبيع الأصول الثابتة، وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات).
- **الأنشطة التمويلية:** هي تدفقات نقدية ناتجة عن النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على الموارد التمويلية سواء من قروض أو من إصدار أسهم، ويبين الملحق رقم (5) المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها التدفقات.

وتصنف هذه الأنشطة وفق طريقتين: [3]

- **الطريقة المباشرة:** ويتم تحديد فيها كل من المقبوضات والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهم هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، بحيث أنه

[1]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة**، ط1، الدار العلمية دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص345.

[2]-محمد أبو نصار، جمعة حميدات،" **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"**، ص94 .

[3]- فتيحة بكطاش، مرجع سابق، ص177.

هذه الطريقة المرغوبة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[1]، ويتم الإفصاح إما من خلال السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، أو عن طريق تعديل المبيعات، أو تكلفة المبيعات.

- **الطريقة غير المباشرة:** ويطلق عليها اسم طريقة التسويات، وتبدأ بصافي الربح أو الخسارة من واقع جدول حساب النتائج وتحوله إلى صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن هذه الطريقة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على صافي الربح أو الخسارة بالنسبة للعناصر التي أثرت عليه ولكنها لم تؤثر على النقدية.[2] (الملحق4-5)

4- مصادر إعداد جدول تدفقات الخزينة

خلافا للميزانية وجدول حساب النتيجة اللذان يتم إعدادهما استنادا إلى أساس الاستحقاق، يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة على أساس التدفق النقدي، وذلك من خلال ثلاثة مصادر هي : [3]

ميزانية مقارنة لسنتين متتاليتين، وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وآخرها.

جدول حساب النتيجة للسنة المالية الجارية، وذلك لتحديد مقدار صافي الربح وزيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية خلال الفترة.

معلومات تفصيلية إضافية أخرى، وذلك بهدف تحديد كيفية استخدام الخزينة خلال الفترة

5- الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية:

في عملية إعداد قائمة التدفقات النقدية يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:[4]

- يجب تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العاجية كتشغيلية أو استثمارية أو تمويلية حسب واقعها، ويجب الإفصاح والاعتراف وقياس بنودها بشكل منفرد.
- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة الأجنبية بأسعار الصرف السائدة عند نشوء عملية التدفق النقدي.

---

[1]- المعيار المحاسبي الدولي رقم 07، المادة 20، ص ص 8،9.

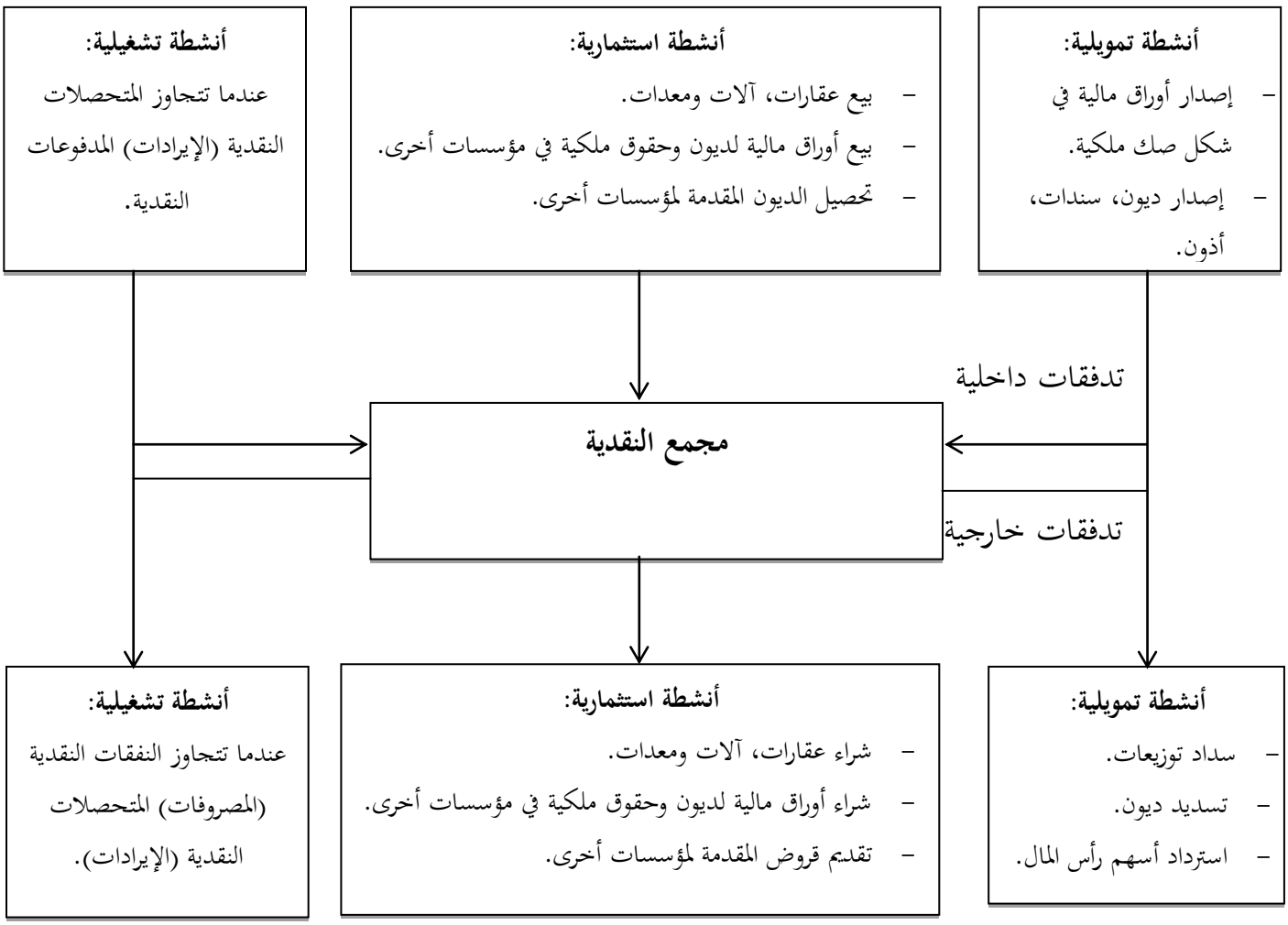
[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، ص 289.

[3] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص18 .

[4]- بولفة سهام، مرجع سابق، ص 196.

- بالنسبة للتدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة باقتناء المنشآت التابعة والتخلص منها ووحدات الأعمال الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل أي في قائمة التدفقات النقدية المنفصلة وتصنيفها كنشاطات استثمارية، إضافة إلى إجمالي التدفقات النقدية المستلمة أو المدفوعة بعد استبعاد النقدية والنقدية المعادلة.

الشكل رقم (2-2): التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة.



المصدر: لزعر محمد سامي، مرجع سابق ص 57.

د. حالات خاصة بقائمة التدفقات النقدية:

هناك عدة حالات خاصة بقائمة التدفقات النقدية نذكرها كالتالي:[1]

[1]- عبد الكريم شناي، مرجع سابق، ص ص54، 55.

– **تأثير تغيرات أسعار الصرف:** الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف لا تمثل تدفقات في الخزينة، لكن تأثير تغيرات أسعار الصرف على النقدية أو العناصر المعادلة للنقد المحتفظ بها تظهر في جدول التدفقات النقدية بطريقة تسمح بتقريب النقدية والعناصر المعادلة لنقدية عند فتح وغلق الفترة (الفقرة 28 من المعيار IAS7).

– **عناصر عادية:** تسجل هذه العناصر منفصلة ضمن قائمة التدفقات النقدية كأنها ناتجة من نشاطات تشغيلية واستثمارية (الفقرة 29 من معيار IAS7).

– **فوائد وحصص أرباح للدفع:** الفوائد المدفوعة وحصص الأرباح المستلمة تترتب عاديا ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية من طرف لجنة مالية، لكن لا يوجد أي اتفاق لترتيب هذه التدفقات في الخزينة لدى المؤسسات والفروع الأخرى للنشاط (الفقرة 33 من معيار IAS1).

– **الضرائب على الأرباح:** التدفقات المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها ارتباط بالاستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الخزينة التشغيلية (الفقرة 36 من معيار IAS7).[1]

المطلب الثاني: الاعتراف وقياس قائمتي حساب النتيجة والتدفقات النقدية.

أولاً: الاعتراف بقائمة حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة.

1. الاعتراف بقائمة حساب النتائج :

– الاعتراف بالإيراد:

يتم الاعتراف بالإيراد في قائمة حساب النتائج عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بحساب النتائج يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتج عن التنازل عن دين).

[1] .- http://www.mohfatehblogsportcom///blog-port-7829.htm/ ?m07/05/2018 .

إن الإجراءات المتبعة عمليا للاعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الاعتراف بحساب النتيجة على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية ودرجة عالية من التأكد.[1]

يتم عرض جميع بنود الإيرادات والنفقات المعترف بها في فترة ما إما:[2]

في قائمة واحدة للدخل الشامل أو في قائمتين:

- قائمة تعرض مكونات الأرباح والخسائر.
- قائمة تبدأ بعد الأرباح والخسائر وتعرض مكونات حساب النتائج.

وحسب المعيار المحاسبي IAS1 لا يتطلب شكلا معينا لعرض مكونات قائمة حساب النتيجة الشامل، مع ذلك يلزم بحد أدنى من البنود لعرضها في الفترة.

المصاريف المعترف بها يمكن عرضها على أساس طبيعتها أو وظيفتها داخل الكيان اعتمادا على ما هو أكثر ملائمة وموثوقية في القياس، وإذا كان الكيان يصنف المصاريف حسب الوظيفة يجب أن يفصح عن المعلومات الإضافية (حسب الطبيعة).[3]

كما يجب الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للاستثمار في قائمة الدخل.

يجب الاعتراف بالإيرادات من المبيعات عند استيفاء كافة الشروط التالية:[4]

- عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة سوف تتدفق للمنشأة ويمكن قياس الإيرادات بموثوقية، وهو ما يعني أيضا أن يتم الاعتراف بالإيرادات المحتملة (عدم التأكد من المبلغ) عندما يتم الوفاء بالشرطين معا
- يمكن أن يقاس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق.
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق إلى البائع.

[1]- طارق عبد العال حماد،**"التقارير المالية"**، مرجع سابق، ص113.

[2] . بكطاش فتيحة، مرجع سابق، ص89.

[3]- جودي إيمان، مرجع سابق، ص 104.

[4]- نفس المرجع، ص 106.

- يمكن قياس التكاليف المحتملة أو التي سيتم تحملها بشكل موثوق.

يتم الاعتراف في قائمة حساب النتيجة الشامل وفق لمعايير المحاسبة الدولية IAS1، ولا يتم الاعتراف في قائمة حساب النتيجة الشامل وفق لمعايير التقارير المالية IFRS.[1]

- **الاعتراف بالعبء :**

يتم الاعتراف بالأعباء في قائمة حساب النتائج عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروف يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات).

يتم الاعتراف بالأعباء في قائمة حساب النتائج على أساس أن هناك بنود ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، وهذا الإجراء الذي يشار إليه بمقابلة التكاليف مع الإيراد، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع مع الإيراد والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك مع نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، على سبيل المثال يعترف بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه حساب النتيجة الناتج عن بيع البضاعة ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.[2]

عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع حساب النتيجة يمكن تحديده بشكل مباشر أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة حساب النتيجة على أساس من التوزيع المنتظم، إن هذا غالبا ما يكون ضروري عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية، وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف

[1]- نفس المرجع ، ص 148.
[2]- شاوشي كهينة، مرجع سابق، ص 50.

باسم الاهتلاك أو الاستهلاك، إن المقصود من هذه الإجراءات هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستفيد فيها المنافع الاقتصادية والمرتبطة بهذه البنود.[1]

يعترف بالعبء حالا في قائمة حساب النتيجة عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما والى الحد الذي لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

ويتم كذلك الاعتراف بمصروف في قائمة حساب النتيجة في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل مثل الالتزام الناشئ عن كفالة السلع المباعة.[2]

يتم الاعتراف في قائمة حساب النتيجة الشامل وفق لمعايير المحاسبة الدولية IAS1، ولا يتم الاعتراف في قائمة حساب النتيجة الشامل وفق لمعايير التقارير المالية IFRS.

– الاعتراف بقائمة تدفقات الخزينة :

يتم الاعتراف ببنود هذه القائمة عندما يتم قياس بنودها بموثوقية واستعمال مختلف معايير الاعتراف والقياس المذكورة في بنود الميزانية و حساب النتائج.[3]

2– قياس قائمة حساب النتيجة والتدفقات النقدية.

أ. القياس بالتكلفة التاريخية:

من المعروف أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقتضي بضرورة القياس على أساس التكلفة التاريخية، ولعل السبب في تفضيل أساس التكلفة التاريخية يرجع إلىظز الاعتبارات التالية:

1. التكلفة التاريخية تمثل التكلفة الحقيقية للبند وقت الحصول عليه وتعكس غي نفس الوقت أفضل تقدير لقيمته السوقية في تاريخ اقتنائه.
2. التكلفة التاريخية تنتج عن عمليات وأنشطة تبادل حقيقية وليس افتراضية ولذا يمك الاعتماد عليها.

[1]- طارق عبد العال حماد، **"التقارير المالية"**، مرجع سابق، ص ص113، 114.
[2]- معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مرجع سابق، ص93.
[3] - عادل عاشور، مرجع سابق، ص 73.

ب. القياس بالتكلفة الجارية:

حسب هذه الطريقة يتم القياس من خلال النقود ولا يقصد بها تقييم النقود نفسها كما في طريقة التكلفة التاريخية. أي أن التعديل ينصب على أساس القياس في طريقة التكلفة التاريخية والتي يعرف عنها بالمستوى العام للأسعار، ويتم إعادة التقييم بالقيم الجارية باستخدام أسعار البيع (القيم البيعية) أو ما يسمى سعر الخروج أو بأسعار السوق أو حسب سعر الشراء (القيمة الاستبدالية) وهو الأكثر استعمالاً.

واستخدام القيم الجارية يعني الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة على طاقتها الإنتاجية في نهاية الفترة المالية كما كانت عليه في بداية الفترة المالية والمحافظة على الطاقة الإنتاجية في بداية الفترة لا تعني أن المنشأة تمتلك نفس العمليات والأنشطة في نهاية الفترة.[1]

ج. القياس بالقيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

وبشكل عام فاعتماد القياس والاعتراف على أساس القيمة العادلة يؤثر ايجابيا على قائمة حساب النتيجة والتدفقات النقدية حيث أن تبني أساس القيمة العادلة يجعل قائمة حساب النتيجة والتدفقات النقدية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية نظرا لوجود علاقة ايجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالي (الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية كما أن قياس الاستثمارات في الأوراق المالية على أساس القيمة العادلة يعتبر ملائما ومفيدا في اتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين.[2]

[1]- حيدر محمد علي بني عطا، **"مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"**، ط1 ، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان،2007 ، ص ص173، 174.

[2]- شاوشي كهينة، مرجع سابق، ص ص 115، 116.

المطلب الثالث: أثر الاعتراف والقياس على قائمتي حساب النتيجة والتدفقات النقدية.

تشكل القيمة العادلة أحد أهم مرتكزات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فمؤخراً أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS) للمعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS13) المتعلق بقياس القيمة العادلة.

وعلى الرغم من الانتقادات التي تواجه محاسبة القيمة العادلة، إلا أن هناك من يرى أن لتطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من المزايا تنعكس آثارها على عملية الإبلاغ المالي ما يعزز من موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل العادل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، فالمعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة تعد أكثر ملائمة لمتخذي القرارات وأكثر موثوقية رغم وجود بعض السلبيات التي من أبرزها اعتماد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في بعض الأحيان على الاجتهاد والتقديرات الشخصية.

وملائمة معلومات القيمة العادلة المبرر الأساسي الذي يتمسك به مؤيدو القيمة العادلة كأساس لإعداد القوائم المالية والمتطلب الأساسي لتحقيق الملائمة هو أن يقيس المحاسب الخصائص المطلوبة في الأصل أو الالتزام شرط أن ينطوي هذا القياس على أقل درجة ممكنة من الأخطاء.

أولاً: الأثر على حساب النتائج:

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أوخسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي حساب النتيجة بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية
- معرف إمكانية توزيع الأرباح للملاك.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل.

- التعرف على نشاطات المؤسسة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها.
- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناءً على استمرارية المنشأة أو بناءً على تصفيتها.[1]

ثانياً: أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على قائمة التدفقات النقدية.

تحقق قائمة التدفقات النقدية من خلال الاعتراف والقياس وفق المعيار المحاسبي السابع عدة مزايا نذكر منها:[2]

- مساعدة المستثمرين والمقرضين في تقييم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلة مستقبلاً والقدرة على مواجهة الالتزامات ودفع توزيعات الأرباح.
- الوقوف على الفرق نبين حساب النتيجة المحاسبي وصافي التدفقات النقدية.
- تبيان الأثر النقدي وغير النقدي لعمليات التمويل والاستثمار لدى الوحدة الاقتصادية

إضافةً إلى:[3]

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وكيفية قياس قيمتها.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة لاستخدامها في المنشأة.

[1]- عادل عاشور،مرجع سابق، ص85.

[2] - عادل عاشور، مرجع سابق، ص89.

[3]- نعيم دهش، **قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية**، المكتب الاستشاري، ط1، الأردن، 1996، ص32.

المبحث الثالث: الاعتراف و قياس قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق.

تعتبر قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملحق قوائم مكملة للقوائم المالية الأخرى لما تحتويه من ملاحظات وإيضاحات لفهم عناصر بنود القوائم المالية وبيان كيفية تسجيلها وتقييمها.

المطلب الأول: مفهوم قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وأهدافها.

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة بينما المعيار (IAS1 الفقرة 86) جعل من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، إضافةً لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من الأموال الخاصة ولا تظهر في قائمة الدخل.

أولاً:مفهوم قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

هي قائمة تمثل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة بين آخر الفترة وبداية الفترة، حيث تتضمن رأس المال المساهم والربح المتراكم، إعادة التقييم وهذا ما يبينه الملحق.[1]

وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية تعرف هذه القائمة بأنها: حلقة ربط بين قائمة حساب النتيجة الشامل وبين قائمة المركز المالي، ومع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

تنبع أهمية هذه القائمة من ربطها لقائمة حساب النتيجة والمركز المالي وتفصح عن التغير الناجم عن قائمة حساب النتيجة متمثلا في أرباح أو خسائر الدورة المالية تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولاً إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.[2]

[1]- بكطاش فتيحة، مرجع سابق، ص178.
[2]- لزعر محود سامي، مرجع سابق، ص 59.

ثانياً: الأهداف.

تهدف المعلومات المتعلقة بقائمة التغيرات في الأموال الخاصة إلى:[1]

- تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة خلال الفترة.
- تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين وهي:

- تغيرات رأس المال الاجتماعي مثل زيادة رأس المال النقدي عند إصدار السهم وتحويل الالتزامات لأسهم.
- علاوات الإصدار، الإدماج والمساهمات أي العلاوات الناتجة عن زيادة رأس المال النقدي، أو عن طريق تحويل الالتزامات.

- المعيار (IAS32 الفقرة 37) يبين أن تكاليف التعاقد الخاصة بالأموال الخاصة، يجب إنقاصها من الموال الخاصة إذا كانت هذه المصروفات مرتبطة مباشرة بالتعاقد وإذا كان بالإمكان تفاديها بدون هذا التعاقد، هذه المصروفات تحمل لعلاوة الإصدار، بينما تكاليف التعاقد تحمل على الأموال الخاصة.[2] (الملحق).

المطلب الثاني: الاعتراف وقياس قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

أولاً: الاعتراف ببنود قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

1. بنود قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

وتتضمن القائمة البنود التالية:

- رأس المال المؤسسة، علاوة الإصدار فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

وتتمثل أهم المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على بنود القائمة فيما يلي:

- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار IAS8 لكل بند، وتتمثل هذه التغيرات في تغير طريقة الاهتلاك التي تخص تغيرات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد التي تطبقها.

[1]- عبد الكريم شناي، مرجع سابق، ص56.
[2]- عبد الكريم شناي، مرجع سابق، ص 56.

- مكاسب وخسائر حسابات إعادة التقييم.[1]
- النتيجة الصافية من ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنته قائمة الدخل، بحيث تكون موجبة إلى كان الصافي ربح، وسالبة إذا كان الصافي خسارة.
- المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الموال الخاصة وتشمل:

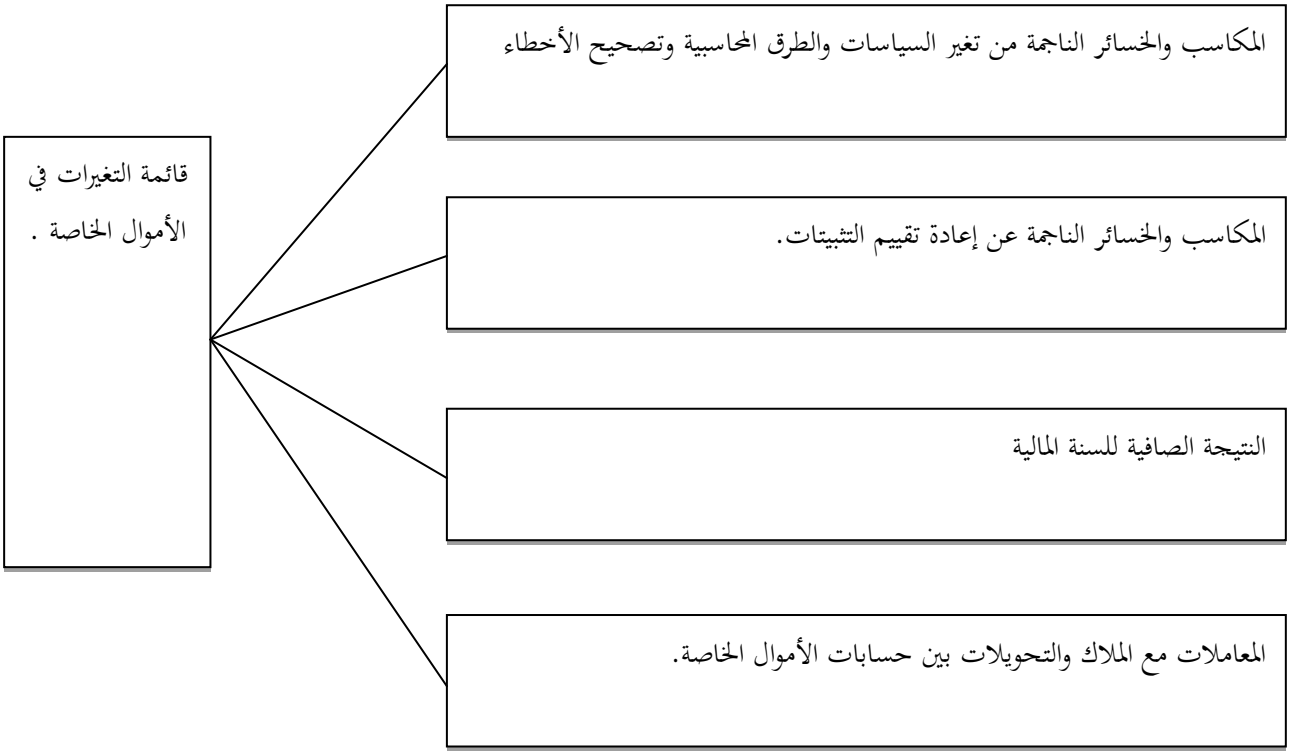
- زيادة رأس المال: من خلال إصدار أسهم جديدة) وتكون الزيادة بدون علاوة، فتظهر تحت عمود رأس المال وقد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر تحت عمود (علاوة الإصدار).
- الحصص المدفوعة: وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج.
- الأرباح أو الخسارة غير المدرجة في قائمة الدخل.[2](الملحق6)

والشكل التالي يوضح المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

[1]- خالد الجعارات، **"وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36..... لصفات النوعية للمعلومات المحاسبية"**، مرجع سابق، ص58.

[2]- طارق عبد العال حماد، **"تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، نظرة حالية ومستقبلية"**، مرجع سابق، ص 251.

الشكل رقم (2-3): المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على بنود قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.



المصدر: طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض .....، مرجع سابق، ص250.

2. الاعتراف ببنود القائمة.

تتضمن هذه القائمة المكاسب والخسائر التي لا يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل، ولكن يتم الاعتراف بها في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وتتضمن:[1]

- الاعتراف بربح أو خسارة الفترة أي الاعتراف بالنتيجة الصافية للفترة.
- الاعتراف بكل بند من بنود قائمة الأموال الخاصة من دخل أو مصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.
- الاعتراف بكل أعباء النواتج والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- الاعتراف بتغيرات الطرق وبكل الأخطاء على كل بند في القائمة.

[1]-http://www.IASB.ORG. اطلع عليه بتاريخ 2018/05/03

- الاعتراف بزيادة أو نقصان الأموال الخاصة.
- الاعتراف بالمخصصات المقررة خلال الفترة.

ثانياً: أثر الاعتراف والقياس على قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

تحقق قائمة التغيرات في الأموال الخاصة الآثار التالية:[1]

- التعرف على مقدار وقيمة التغير في الأموال الخاصة وبنودها وأي تفصيلات عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لقائمة الأموال الخاصة خلال الفترة.
- تقدير قيمة إجمالي حساب النتيجة والمصروفات.
- قياس بنود المكاسب والخسائر بموثوقية من خلال الاعتراف بها في قائمة حساب النتيجة والمركز المالي.
- الاعتراف بمكاسب وخسائر المبيعات.

المطلب الثالث: ملحق القوائم المالية.

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

أولاً: مفهوم قائمة الملاحق و أهم الجداول المستخدمة.

1. تعريف الملحق:

الملحق هي جداول ومعلومات وفيرة تسمح بتفسير قائمة المركز المالي وقائمة حساب النتيجة والتدفقات النقدية وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة، وتعتبر هذه المعلومات أساسية للمستخدمين لمعرف خصوصيات المؤسسة محل الدراسة.[2]

[1] -http://www.geocities.com/tehleh1 اطلع عليه في 2018/05/03

1- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص18.

وتتمثل أهداف الملاحق في:[1]

- شرح الطرق المحاسبية وطرق التقييم التي طبقت عند إعداد الحسابات.
- عرض المعلومات المكملة المطلوبة قانونياً.

2. أهم الجداول المستخدمة في فهم أفضل لبنود القوائم المالية.

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.
- جدول الاهتلاكات.
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- جدول المؤونات.
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة).
- بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية[2]

وتعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، لأنها ضرورية لفهم القوائم المالية، وتتمثل فيما يلي:[3]

- التفسيرات بين الأقواس: مثل قرض السندات (القيمة الاسمية للسند 50 دج بفائدة 9%، أو وحدة القياس القوائم المالية (بالألف دينار).
- الملاحظات الهامشية: بيان نوعية الاستثمارات قصيرة الأجل بأنها معدة للمتاجرة أو متاحة للبيع.
- الجداول الإضافية: مثل جدول الممتلكات، المنشآت والمعدات والذي يبين تكاليفها التاريخية ونسب اهتلاكها ومجمعات اهتلاكاتها وقيمها الدفترية، وكذلك جدول يوضح تحليل المصروفات العمومية والإدارية.
- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة: مثل الحسابات المدينة المرهونة لبنك على ذمة قرض منه.

[1]- فتيحة بكطاش، مرجع سابق، ص 178.
[2]- لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص63.
[3]- لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص 63.

- حسابات التقييم: مثل حساب الأصل غير المتداول ومجمع اهتلاكه كحساب مقابل.
- السياسات المحاسبية: حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد والمعالجات المحاسبية التي أعدت على أساسها القوائم المالية، وتعتبر السياسات المحاسبية هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها، وهذه السياسات مثل أسلوب مثل أسلوب الاهتلاك، وأسلوب تقدير تكلفة البضاعة وأسلوب تقدير الاستثمارات المالية.

ثانياً: محتوى ملحق القوائم المالية.

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير وأي نقص يجب أن يشرح ويبرر).[1]
- المعلومات الإضافية الضرورية لفهم قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، التدفقات النقدية، تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الوحدات في حالة الشراكة، المؤسسات المختلطة، المؤسسات الأم وفروعها، وكل التعاقدات التي تمت مع الوحدات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، لأنواع التعاقد، حجم وقيمة التعاقد، سياسة تحديد الأسعار المتعلقة بالتعاقدات.
- المعلومات ذات الصيغة العامة أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة وذلك للحصول على الصورة الصادقة.

يوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق:

- عنصر ملائمة المعلومة.
- أهميتها النسبية.

وعليه فالملحق يجب أن يحتوي فقط عل معلومات ذات دلالة تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة.[2]

[1] – شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص18

[2] – القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص38.

يحتوي الملحق على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي: اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية، كما يوضحه الجدول التالي: [1]

الجدول رقم (2-3): المعلومات الموجودة في الملحق.

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
- طرق التقييم - حساب الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف	- مبلغ الالتزامات المالية - هيكل رأس المال الاجتماعي للمؤسسة -القروض المضمونة	- توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية	- عدد العمال - مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة - المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية

المصدر: عون وردية، دور **النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان** البويرة، مرجع سابق، ص 44.

[1]- عون وردية، مرجع سابق، ص 44.

ثالثاً: تغيرات الطرائق والأحداث اللاحقة.

يعرف المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع في الفترة الممتدة من تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على نشر التقارير المالية. ويوضح المعيار نوعين أساسين من الأحداث اللاحقة التي يجب معالجتها وهي كالتالي:

الأحداث المعدلة :والتي يجب تعديل القوائم المالية بها، وهي الأحداث التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة

وتكون مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية العمومية، ويمكن قياسها بموثوقية اللازمة.

الأحداث غير المعدلة : هي الأحداث التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة وتكون غير مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية؛ وحسب هذا المعيار المحاسبي هناك نوعين من الأحداث غير المعدلة، أحداث يفصح عنها في التقرير المالي بحث تكون هذه الأحداث مهمة نسبيا وتجاهلها يؤثر على فهم مستخدمي التقارير المالية وعلى قراراتهم، وأحداث غير معدلة يتم تجاهلها نظر لكونا غير مهمة.

1. تغيرات الطرائق والأخطاء:

حسب المعيار IAS8 فإنه في حالة التغيرات في طريقة التقديم التي تؤدي الى تقديم جيد لتعاقدات أو الأحداث التي تؤثر في وضعية الأداء المالي للوحدة أو حدوث أخطاء (تطبيق خاطئ لقواعد المحاسبة) وفي كل حالة تكون فيها المعلومات ذات أهمية لا بد أن يقدم لها شرح في الملحق عن أسباب هذه التغيرات في الطريقة وطبيعة الخطأ والتعديلات والتصحيحات التي أنجزت خلال الفترات السابقة وكذلك التي حصلت في الفترة الحالية.[1]

2. الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال:

إذا كانت الأحداث الناتجة بعد تاريخ الإقفال لا تغير في حالة الأصول والخصوم للفترة السابقة للإقفال لا تجرى قيود تسوية.

[1]- عبد الكريم شناي، رجع سابق، ص57.

في الحالة العكسية لما يكون للأحداث أهمية ويكون لعملية نسيانها تأثير على القرارات لمستخدمي القوائم المالية فلا بد من التطرق لها في الملحق من حيث نوع الحدث وتقدير التأثير المالي.

حسب المعيار IAS10 هناك نوعين من الأحداث اللاحقة وهما الأحداث التي تولد أدلة إضافية فيما يتصل بالظروف التي وقعت في تاريخ الميزانية وتؤثر على التقديرات المالية عند إعداد القوائم المالية مما يستوجب إجراء تسويات للقوائم المالية مثل خسارة نتيجة إفلاس زبون مشكوك فيه تاريخ لاحق لإعداد الميزانية.

الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ لاحق، هنا لا يجري تسوية للقوائم المالية مثل الخسارة المحققة لزبون مشكوك أو حريق أو فيضان حدث في تاريخ لاحق لإعداد الميزانية ولم يكن لها إثبات على الظروف التي وقعت في تاريخ إعداد الميزانية الأمر الذي لا يتطلب إجراء تسوية للقوائم المالية قبل إصدارها ولكن الإفصاح عنه يكون مقبول.[1]

[1]- نفس المرجع، ص58.

خلاصة.

من خلال هذا الفصل نستنتج أن للمعايير المحاسبية الدولية أثر إيجابي على عناصر القوائم المالية من خلال معايير الاعتراف والقياس المحاسبي لكل بند محاسبي يوافق شروط الاعتراف وقواعد القياس المحاسبي، ويتجلى هذا الأثر من خلال المصداقية والشفافية على بنود عناصر كل القوائم المالية، فعند القياس نعتمد على نموذج التكلفة أو القيمة العادلة أو القيمة القابلة للتحقق أثناء عملية قياس كل القوائم المالية، ويتم الاعتراف بالعناصر المكونة للقوائم المالية إذا كان من المحتمل تحقق تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من أو إلى المنشأة، وأن لهذه العناصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

ولاستخدام أسلوب القيمة العادلة في قياس بنود القوائم المالية آثاره على عملية الإبلاغ المالي ما يعزز من موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل العادل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، فالمعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة تعد أكثر ملائمة لمتخذي القرارات وأكثر موثوقية رغم وجود بعض السلبيات التي من أبرزها اعتماد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في بعض الأحيان على الاجتهاد والتقديرات الشخصية.

وملائمة معلومات القيمة العادلة المبرر الأساسي الذي يتمسك به مؤيدو القيمة العادلة كأساس لإعداد القوائم المالية والمتطلب الأساسي لتحقيق الملائمة هو أن يقيس المحاسب الخصائص المطلوبة في الأصل أو الالتزام شرط أن ينطوي هذا القياس على أقل درجة ممكنة من الأخطاء، بينما يتم تحديد قيمة العناصر المكونة لقائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة من الميزانية وحساب النتائج .

قائمة المحتويات

التشكر

الإهداء

ملخص الدراسة ..... I .

فهرس المحتويات ..... III.

قائمة الأشكال ..... VII.

قائمة الجداول ..... VIII.

قائمة الملاحق ..... IX.

مقدمة عامة..... ...أ-و.

الفصل الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

تمهيد.

المبحث الأول :الإطار النظري للاعتراف والقياس المحاسبي.....02.

المطلب الأول :مفهوم الاعتراف و القياس المحاسبي.....02.

المطلب الثاني : شروط الاعتراف و القياس المحاسبي.....07.

المطلب الثالث : معايير و قواعد القياس المحاسبي.....08.

المبحث الثاني : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول وفق IAS/IFRS.....13.

المطلب الأول : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير المتداولة. .....13.

المطلب الثاني : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول المتداولة.....27.

المطلب الثالث : الاعتراف وقياس خسارة انخفاض قيمة الأصول.....33.

المبحث الثالث :الاعتراف و القياس المحاسبي للخصوم وفق IAS/IFRS.....35.

المطلب الأول : مفاهيم في محاسبة الخصوم.....35.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس الخصوم وفقIAS/IFRS.....37.

المطلب الثالث : الاعتراف والقياس المحاسبي لمواضيع محاسبية أخرى.....44.

المبحث الرابع: الاعتراف والقياس المحاسبي للأدوات المالية وفقIFRS 9/IAS39.....51.

المطلب الأول : مضمون معايير المحاسبة الدولية IFRS 9/IAS39.....51.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس الأدوات المالية وفقIFRS 9/IAS39.....52.

المطلب الثالث : وصف الأدوات المالية و الإفصاح عنها وفقIFRS7.....55.

خلاصة.....58.

الفصل الثاني : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على القوائم المالية.

تمهيد.....60.

المبحث الأول : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على الميزانية.....61.

المطلب الأول : مفهوم الميزانية ومكوناتها.....61.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس المحاسبي للميزانية.....65.

المطلب الثالث: أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على عناصر الميزانية.....68.

المبحث الثاني : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على حساب النتائج وتدفقات الخزينة.....70.

المطلب الأول : مفهوم قائمتي حساب النتائج وتدفقات الخزينة.....70.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس المحاسبي لحساب النتائج وقائمة التدفقات الخزينة.....79.

المطلب الثالث : أثر الاعتراف وقياس المحاسبي لحساب النتائج وقائمة التدفقات الخزينة.....84.

المبحث الثالث : أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على تغيرات الأموال الخاصة والملحق.....86.

المطلب الأول : مفهوم قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وأهدافها.....86.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.....87.

المطلب الثالث : ملحق القوائم المالية.....90.

خلاصة.....96.

الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز.

تمهيد.....98.

المبحث الأول : الاعتراف والقياس المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة نفطال.....99.

المطلب الأول : الإطار العام لمؤسسة نفطال.....99.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس قائمة الميزانية لنفطال .....106.

المطلب الثالث: الاعتراف وقياس حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة.....112.

المبحث الثاني : الاعتراف والقياس المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز.....121.

المطلب الأول : الإطار العام لمؤسسة سونلغاز.....121.

المطلب الثاني : الاعتراف وقياس قائمة الميزانية سونلغاز.....126.

المطلب الثالث : الاعتراف وقياس حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة.....132.

المطلب الرابع :تحليل أساليب الاعتراف والقياس لكل من مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز.....139.

خاتمة .....140.

خاتمة عامة.....141.

المراجع.....146.

الملاحق.....153.

المستخلص

تهدف الدراسة إلى بيان أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على القوائم المالية وفقا لما جاء في معايير المحاسبة الدولية ، حيث شملت الدراسة على مفهوم الاعتراف والقياس المحاسبي، والاعتراف قياس بنود الميزانية من أصول وخصوم وفق معايير الاعتراف والقياس، إضافة إلى الاعتراف وقياس الأدوات المالية وفق IFRS9/IAS39، وتبيان أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على قائمة الميزانية وحساب النتائج وتدفقات الخزينة بالإضافة إلى قائمة التغيرات في الأموال الخاصة و الملحق.

مع القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة نقطال ومؤسسة سونلغاز –وحدة المدية–، مع التطرق إلى الاعتراف ببنود القوائم المالية التي تستخدمها وبيان أهم طرق القياس المستخدمة في القياس منها التكلفة التاريخية و القيمة السوقية في كل مؤسسة اقتصادية.

وخلصت الدراسة إلى نتائج تمثلت في كون أن الاعتراف والقياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولي له تأثير على مصداقية وشفافية القوائم المالية ، بحيث تكون ملائمة للفهم وسهلة للتداول من طرف مستخدميها.

الكلمات الافتتاحية:

الاعتراف المحاسبي، القياس المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، القوائم المالية.

Abstract

The study aims to demonstrate the effect of accounting recognition and measurement on the financial statements in accordance with International Accounting Standards. The study included the concept of accounting recognition and measurement, recognition of the measurement of balance sheet items of assets and liabilities according to recognition and measurement standards, and the recognition and measurement of financial instruments in accordance with IAS39 , And the effect of accounting recognition and measurement on the balance sheet, results account and treasury flows, as well as the list of changes in special funds and the appendix

With an applied study in the Foundation of Batalal and Sunlagaz - Medea unit - with regard to the recognition of the items of the financial statements used by the statement and the most important measurement methods used in measuring the historical cost and market value in each economic institution

The study concluded that the recognition and measurement of accounting in accordance with International Accounting Standards has an impact on the credibility and transparency of the financial statements, so that they are suitable for understanding and easy to trade by their users

Opening Remarks:

Accounting Recognition, Accounting Measurement, International Accounting Standards (IFRS), International Financial Reporting Standards (IFRS).

مقدمة

شهدت المحاسبة تطورا عبر العصور كان نتيجة لتطور الأحداث الاقتصادية ، فهي في كل مرة تسعى إلى تلبية احتياجات أطراف داخلية وخارجية، وللوصول إلى تحقيق هذه الأهداف يجب توفر معايير دولية فعالة من شأنها توصيل معلومات صحيحة لمختلف الأطراف، إذ يعتبر الاعتراف والقياس الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمستفيدين لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجال الاستثمار والتمويل.

ونظرا لأهمية معايير الاعتراف والقياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية، اهتم المحاسبون بمهنة المحاسبة لكونها المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، حيث يمكن القول بأنه من الأسباب الهامة لحدوث انهيار لكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الاعتراف وعدم إظهار البيانات المالية التي تعبر عن الأوضاع لهذه الوحدات الاقتصادية، ولعل أهم أهداف مجلس المعايير هو تحسين مستوى الاعتراف والقياس لمعلومات القوائم المالية حتى تعكس الحقائق الاقتصادية للمؤسسة.

وبما أن القوائم المالية موجهة لشريحة واسعة من المستفيدين، فهذا يتطلب أن تصمم وتعد بشكل يعكس جميع الأحداث والحقائق المالية التي أثرت على المؤسسة، وهذا بالاعتماد على أهم معايير المحاسبة الدولية التي تشمل الاعتراف والقياس المحاسبي لكل بند من اجل توفير قاعدة متناسقة لقراءة وقياس القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، ويكمن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي في اختيار الطريقة المحاسبية من اجل إظهار المعلومات بشكل أفضل ودقيق، ونجد أن التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية والقيمة العادلة هي عمود القياس المحاسبي لتميزها بالموثوقية مما جعلها محل ثقة المستخدمين.

وللإلمام بالموضوع أكثر أجرينا دراسة حالة لتوضيح كيفية قياس عناصر القوائم المالية والاعتراف ببنودها في مؤسستي نفطال وسونلغاز، وتحليل أساليب الاعتراف والقياس لمختلف عناصر القوائم المالية. 1- **الإشكالية :**

مما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية :

"كيف يساهم الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدوليةIFRS/IAS في التأثير على محتوى القوائم المالية"؟.

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

أ-كيف يتم الاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية؟

ب- هل الاعتراف والقياس المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية يؤثر على مصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية؟.

ج- هل مؤسسة نفطال – وحدة المدية-، و مؤسسة سونلغاز – وحدة المدية-، تلتزم بالاعتراف والقياس المحاسبي في قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية؟ .

2- الفرضيات :

ا- يعتمد الاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية على احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من أو إلى المنشأة، وموثوقية قياس هذه العناصر.

ب- للاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية تأثير على مصداقية ووضوح المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

د- تعتمد مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز، في قوائمها المالية على معايير الاعتراف والقياس اللازمة.

3- أسباب اختيار الموضوع :

تبرز مبررات وأسباب اختيار الموضوع إلى مايلي :

أ- مبررات ذاتية :

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي في معالجة ودراسة موضوع الاعتراف والقياس المحاسبي.
- ارتباط الموضوع بتخصصي محاسبة.

ب_مبررات موضوعية :

- يعتبر هذا الموضوع من أهم المواضيع الحديثة والمطروحة على الساحة المهنية و الاقتصادية حاليا.

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمرجع جديد يساعد الطلبة على دراسة جديدة حول هذا الموضوع مستقبلا.

- قلة الدراسات التي تناولت الموضوع على مستوى الجامعة، وذلك بغية فتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

4– أهداف الدراسة :

لهذا البحث عدة أهداف وهي كما يلي :

– التطرق للمعايير الخاصة بالاعتراف والقياس المحاسبي التي جاءت في المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على القوائم المالية.

–التعرف على كيفية الاعتراف والقياس المحاسبي حسب المعيار الخاص بكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

– معرفة ودراسة القوائم المالية الواجب الاعتراف بها وقياس عناصرها حسب معايير المحاسبة الدولية.

– التعرف على أثر تطبيق الاعتراف والقياس المحاسبي على القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها .

– بيان كيفية تطبيق المؤسسات الاقتصادية للاعتراف والقياس المحاسبي المتعلق بالقوائم المالية.

5 – أهمية الدراسة :

لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي :

- تكمن أهمية موضوع الاعتراف والقياس المحاسبي، في توضيح كيفية قياس عناصر القوائم المالية وتبيان أثرها.
- كما تعتبر هذه الدراسة مهمة للمؤسسات الاقتصادية على اختلاف أشكالها، مما يساهم في تحقيق أهداف المحاسبة في إعطاء وضعية مالية صادقة للقوائم المالية، و لإثبات استمرارية وبقاء هذه المؤسسات .

6– حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

أ –الحدود المكانية : أجريت هذه الدراسة على مستوى مؤسسة نفطال –وحدة المدية– و مؤسسة سونلغاز – وحدة المدية – .

ب –الحدود الزمنية: استغرقت هذه الدراسة حوالي أربعة أشهر، و ذلك ابتداء من شهر جانفي 2018 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة.

7 – منهج الدراسة :

عند إجراء هذه الدراسة اعتمدنا على :

المنهج الوصفي : حيث نقوم بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالاعتراف والقياس المحاسبي والتي تؤثر على جودة ونوعية المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية.

ومن جهة أخرى نتطرق إلى دراسة حالة من خلال تطبيق الاعتراف والقياس المحاسبي في مؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز– وحدة المدية –.

8– صعوبات الدراسة:

عند إعدادنا لهذه المذكرة صادفتنا بعض الصعوبات نذكر منها ما يلي:

– نقص المراجع التي ترتبط بهذا الموضوع.
– الصعوبة في دراسة حالة وتطبيق الاعتراف على القوائم المالية للمؤسستين محل الدراسة.

– مشكلة نقص الثقة بسبب السرية التي تلتزم بها معظم المؤسسات، وهو ما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.

9– الدراسات السابقة :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على دراسات جامعية نذكر منها :

أ– دراسة شعيب شنوف : الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، – حالة "بريتش بتروليوم"– أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 2007، تطرق في هذه الدراسة إلى تحديد أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث سعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي، كما طرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي وخرج باستنتاجات وتوصيات نذكر منها :

– تعتمد الممارسة المحاسبية في الجزائر على المخطط الوطني للمحاسبة حيث أصبح لا يتماشى مع مستجدات الاقتصاد الجزائري.
– ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير المالي.

ب– شناي عبد الكريم : تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2009 .

عالجت هذه الدراسة أوجه التقارب الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، واستنتاج الرهانات و الآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية، و توضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبية الدولية، حيث توصل من خلالها للنتائج التالية :

- ❖ أن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي ستؤدي إلى تحسين ومقارنة المعلومة المالية التي ستكون كاملة وصادقة و واضحة،
- ❖ تشجيع المستثمرين على الاستثمار والاطمئنان على أموالهم وكذا إنتاج وثائق مالية تسهل قراءة وشرح الأرقام والنتائج، الأمر الذي يمكن الوحدة من اتخاذ القرارات الصحيحة، ورسم سياساتها، والإشراف ومتابعة التنفيذ وتقييم الأداء.

ج- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،سنة2004 .

حاول صاحبها إظهار، أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول والسبل الكفيلة بتفعيله ليتلاءم مع التحولات العميقة والواقع الاقتصادي للجزائر في ظل أعمال التوحيد الدولية والتوافق المحاسبي، كما ذكر التجربة الجزائرية ومتطلبات الإصلاح المحاسبي والتوحيد المحاسبي، ونتج عن هذه الدراسة على أن هناك إدراك قوي وإجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر ، وبالتالي أوصى بأن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يعد أمر ضروري لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات التي تعرفها الجزائر.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة من بين الدراسات القليلة التي تطرقت للجديد فيما يخص موضوع الاعتراف المحاسبي وفقا لما جاء في معايير المحاسبية الدولية، حيث ركزت الدراسات على القياس دون التطرق إلى الاعتراف، وسنبين في هذه الدراسة أثر الاعتراف والقياس على القوائم المالية نظريا وعمليا في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

10- هيكل الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المرتبطة بإشكالية الدراسة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول :

- الفصل الأول :"**الاعتراف والقياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**"، حاولنا من خلاله التطرق إلى الإطار النظري للاعتراف والقياس المحاسبي، بالإضافة إلى الاعتراف والقياس

المحاسبي للأصول والخصوم وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، كما يحتوي على الاعتراف والقياس المحاسبي للأدوات المالية وفقIAS39 و IFRS9.

- الفصل الثاني :"**أثر الاعتراف و القياس المحاسبي على القوائم المالية**"، حاولنا من خلال هذا الفصل ووفق معايير المحاسبة الدولية التطرق إلى أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على قائمة الميزانية، بالإضافة إلى أثر الاعتراف والقياس المحاسبي على قائمة حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة، مع ذكر قائمة التغير في الأموال الخاصة وقائمة الملحق.
- الفصل الثالث : "**دراسة حالة لمؤسسة نفطال ومؤسسة سونلغاز – وحدة المدية –**"، حاولنا في هذا الفصل دراسة الإطار العام والهيكل التنظيمي لكل مؤسسة، بالإضافة إلى قياس القوائم المالية لكل مؤسسة على حدى، وفي الأخير تحليل أساليب الاعتراف والقياس المحاسبي للقوائم المالية لكل مؤسسة.

الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الميزانية	154
2	حساب النتائج (حسب كل نوع)	155
3	حساب النتائج (التصنيف حسب الوظيفة)	156
4	جدول التدفقات النقدية (الطريقة غيرالمباشرة)	157
5	جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	158
6	قائمة تغيرات الأموال الخاصة	159
7	الميزانية في 2017/12/31 لمؤسسة نفطال بالمدية.	160
8	جدول حساب النتائج في 2017/12/31 لمؤسسة نفطال بالمدية.	161
9	جدول تدفقات الخزينة في 2017/12/31 لمؤسسة نفطال بالمدية.	162
10	الميزانية -جانب الأصول- لمؤسسة سونلغاز بالمدية في 2017/12/31.	163
11	الميزانية -جانب الخصوم- لمؤسسة سونلغاز بالمدية ل في 2017/12/31.	164
12	جدول حساب النتائج لمؤسسة سونلغاز بالمدية في 2017/12/31.	165
13	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز بالمدية في 2017/12/31.	166

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عناوين الأشكال	الصفحة
(1-1)	تلخيص مفاهيم الاعتراف والقياس المحاسبي.	06
(1-2)	الانتقال من المعايير الدولية IASإلى معايير إعداد التقارير المالية IFRS.	69
(2-2)	التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة.	78
(3-2)	المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على بنود قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.	89
(1-3)	للمديرية الفرعية لمؤسسة سونلغاز المدية.	123

قائمة الجداول

رقم الجداول	عناوين الجداول	الصفحة
(1-1)	نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبية الدولية.	56-57
(1-2)	عناصر الميزانية وفق معايير المحاسبة الدولية.	63
(2-2)	إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.	66
(2-3)	المعلومات الموجودة في الملحق.	93
(1-3)	عناصر الأصول لميزانية مؤسسة نفطال في 2017/12/31.	106-107
(2-3)	بيان عناصر الخصوم لميزانية مؤسسة نفطال في 2017/12/31.	110
(3-3)	قائمة الدخل لمؤسسة نفطال-وحدة المدية- في 2017/12/31.	112-113
(4-3)	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة نفطال في 2017/12/31.	117-118
(5-3)	جدول لعناصر الأصول لميزانية مؤسسة سونلغاز في 2017/12/31.	126-128
(6-3)	بيان عناصر الخصوم لميزانية مؤسسة سونلغاز في 2017/12/31.	130-131
(7-3)	جدول يبين عناصر حساب النتيجة لمؤسسة سونلغاز في 2017/12/31.	132-133
(8-3)	عناصر تدفقات الخزينة لمؤسسة سونلغاز في 2017/12/31.	136-137

قائمة المراجع :

أ- الكتب بالعربية :

1. البصري مراد،"**تكوين المعايير المحاسبية الدولية**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
2. أبو نصار محمد، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**،دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
3. أمين السيد أحمد لطفي، "**التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**"،
4. أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.
5. بونعجة سحنوف، أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف، 2010-2011.
6. حيدر محمد علي بني عطا، "**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**"، ط1 ، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان،2007 .
7. خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
8. خالد الجعارات، "**وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي IAS36 المتعلق بانخفاض قيمة الصول وأثر ذلك على تحسين لصفات النوعية والمعلومات المحاسبية**"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
9. خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015
10. خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاتة، **تطور الفكر المحاسبي**، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بيروت، سنة1985.
11. دونال كيسو، تعريب أحمد حامد حجاج،" **المحاسبة المتوسطة**"، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، سنة1995 .
12. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة**، ط1، الدار العلمية دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

13. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري**، ط2، دار وائل، عمان، الأردن، 2009.

14. شعيب شنوف، "**التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS**"، ط1، زهران للنشر والتوزيع، 2014.

15. شنوف شعيب، "**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)**"، الطبعة الأولى، دار زهر، االجزائر، 2008.

16. طارق عبد العال حماد، "**التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

17. طارق عبد العال حماد، "**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**"، نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2007.

18. طارق حماد عبد العالي، "**موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج2003،5 .

19. طارق عبد العال حماد، "**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**/ ج4، "، الدار لجامعية، الإسكندرية، مصر،2002.

20. طلال أبو غزالة، "**جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**"، مجموعة طلال، عمان، الأردن، 2008.

21. كمال الدين الدهراوي، "**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

22. كمال عبد العزيز النقيب، "**مقدمة في نظرية المحاسبة**"، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2004.

23. محمد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات القياس، العرض، الافصاح المهنية المحاسبية**" ، ط1، دار وائل ، عمان، الأردن، 2004.

24. محمد مطر، موسى السيوطي، "**الممارسات المهنية في مجال القياس والإفصاح**"، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2008.

25. محمد عبد اللطيف، حسين رمزي كاظم وآخرون،"**الميزانية العامة للدولة والتشييع الضريبي**"، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

26. محمد محمود عبد ربه محمد، "**دراسات في النظرية المحاسبية، المعايير المحاسبة المصرية ومشكلات التطبيق**"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2000.

27. نعيم دهمش، "**قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية**"، المكتب الاستشاري، ط1، الأردن، 1996.

28. علي عباس، "**الإدارة المالية في منظمات الأعمال**"، مكتبة الرائد العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

29. عصلية عبد الوهاب، "**الموازنة العامة للدولة**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996.

30. فريديريك، تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، "**المحاسبة الدولية**"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004.

31. يوسف محمود، **نظرية المحاسبة: القروض، المبادئ، المعايير الدولية**، دار وائل، الإسكندرية، مصر،2007.

2- الكتب الأجنبية :

1. Abbes Ali Mirza, Mangoes' orell, Graham J.Holt,"**IFRS Practical Implementation Guide and workbook**", 2end edition , Jhon wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008
2. Ian Wright, Adoption IFRS, ifrs1 ifrs 1-first-time adoption of international financial reporting standards, Paris, water house coopers, June 2004.
3. Amar kadouri, Ahmed mimiche,"**cours de la comptabilité financière selon les normes**, IAS/IFRS et le SCF", ENAG edition, Alger, 2009 .
4. Robert Obert, le petit iternation alfinancial reporting standard 2008, dunod Paris, France.
5. Le journal officiel de l'Union Européenne, IAS16, immobilisations corporelles, N^0 707, 29/11/2008.

3- المذكرات والرسائل والأطروحات:

1. أحمد صابور، الوناس علوش، "**إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المالي والمحاسبي ومدى مطابقتها للمعيار المحاسبي السابع IAS7**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2016.
2. بن شويطة عيسى، "**إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2012-2013.
3. بولفة سهام،"**تطبيق القياس المحاسبي على عناصر القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص تدقيق ومحاسبة، البليدة، الجزائر، 2010/2009.
4. جودي إيمان، "**أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US.GAAP) وآثار التقارب بينهما**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة سطيف، 2013/2012.
5. حمزة العرابي، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق** "، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2012-2013.
6. دحماني فتيحة، **أثر القياس المحاسبي على صدق القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماستر، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة المدية، 2016.
7. رزيقة خراج، "**إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة البليدة، 2012.
8. زين عبد المالك، "**القياس والإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2014.
9. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة**، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، سنة 2011-2012.
10. عابد محمد نواف حمدان، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية- دراسة تطبيقية**، رسالة لنيل شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة،كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006.

11. عادل عاشور، **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية،** رسالة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلجي بالأغواط، سنة2005

12. عبد الكريم شناي، "**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2008، 2009.

13. عزة الأزهر، **مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية– دراسة حالة النظام المحاسبيSCF** أطروحة دكتورة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة،2012-2013.

14. عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة،** رسالة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، سنة 2015/2014.

15. سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة** دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2010.

16. شاوشي كهينة، **إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من الممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية،** رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015-2016.

4- مجلات وملتقيات :

1. -خليل عبد الرزاق، عبدي نعيمة، "**قرض الإيجار في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**"، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)**، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

2. شعيب شنوف، زاوي أسماء، "**دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**"، **الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة والاقتصادية الدولية المالية والحوكمة المالية،** جامعة سطيف، 20/21 أكتوبر، 2009 .

3. "**مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS، الإطار التصويري لإعداد وعرض القوائم المالية (Frame work)**"، 2001.

5- القرارات :

1. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.

6- المواقع الإلكترونية:

1. حامد داود الطحلة،"**معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS النشأة والمفهوم**"، http://www.geocities.com/tahla1/acc8.html، اطلع عليه في 2017./11/06
2. حازم الخطيب و ظاهر القشي، "**توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد**"، http://www.alqashi.jeeran.com ، اطلع عليه في 2017/11/06.
3. عدنان أحمد يوسف – المعيار الدولي رقم – 09 الموقع http://www.alhayat.com، تاريخ الاطلاع 2018/04/15م.
4. حميداتو صالح، زلاسي رياض وبوقفة علاء، "**دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية**"، **الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"**، في نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، تم الاطلاع عليه بتاريخ2017/11/23م، علىhttp://www.univ ouargla.dz

5- IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.

6- http://www.iasplus.com/dttpubs/ifrs1guide.pdf.visit le 20/01/2018

7- http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm, 08/04/2018.

8- http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm, 03/05/2018.

9- http://www.iasplus.com/sandard/ias37/htm. –2018/05/06 .

10- http://www.iasplus.com/sandard/ias19/htm.2018/05/07 .

11- http://www.iasplus.com/sandard/ias39/htm..2017/12/04 .

12- http://www.iasplus.com/standard/ias07.htm. 2018/03/12