



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور - الجلفة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

## محاضرات في مقياس: المعايير المحاسبية الدولية

موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر

شعبة علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة



الاعداد:

الدكتور: جرد نورالدين

أستاذ محاضر - أ -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة الجلفة - الجزائر -

2023/2022

## قائمة المحتويات :

المحور الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

المحور الثاني : الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

المحور الثالث : استعراض مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية IAS

- المعيار المحاسبي رقم 01 عرض القوائم المالية

- المعيار المحاسبي رقم 02 المخزونات

- المعيار المحاسبي رقم 07 جدول تدفقات الخزينة

- المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة للميزانية

- المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل

المحور الرابع : استعراض مجموعة من معايير الإبلاغ المالي الدولية

- معيار الإبلاغ المالي IFRS1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

- معيار الإبلاغ المالي IFRS2 الدفع على أساس الأسهم

- معيار الإبلاغ المالي IFRS3 اندماج الأعمال

- معيار الإبلاغ المالي IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

- معيار الإبلاغ المالي IFRS6 استكشاف و تقييم الموارد المعدنية

- معيار الإبلاغ المالي IFRS7 الأدوات المالية ، الإفصاحات

- معيار الإبلاغ المالي IFRS9 الأدوات المالية

## تمهيد :

تشير العديد من الدلائل إلى نجاح مسار التوافق المحاسبي الدولي، بفضل جهود المنظمات العالمية الفاعلة في تعزيز تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بين مختلف دول العالم، والتي تعتبر أن هذا المسار مثير للإعجاب ويتماشى مع طلبات المستثمرين الدوليين و مختلف مستخدمي القوائم المالية، بعدما لاحظت هذه المنظمات أن اختلاف الممارسات المحاسبية لنفس الأحداث والعمليات يؤثر على قابلية مقارنة المعلومات ومن ثمة قرارات الاستثمار وهو ما يحد من عمليات الاندماج في الاقتصاد العالمي.

تم انشاء لجنة المعايير الدولية للمحاسبة سنة 1973 من طرف هيئات ومنظمات مهنية لعشرة دول بهدف إعداد ونشر معايير محاسبية تلقى القبول الدولي، وتتميز بالجودة وسهولة الفهم والتطبيق. وأصدرت هذه اللجنة إلى غاية حلها 41 معيارا محاسبيا دوليا (IAS) ألغى منها 13 معيارا ، وفي سنة 2001 حل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) محل اللجنة لتصدر المعايير الجديدة باسم معايير المعايير الدولية للتقارير المالية، (IFRS)، حيث أصدر المجلس 17 معيارا دوليا ألغى منها معيار وحيد IFRS4، وتعتبر هذه المعايير مكتملة للمعايير السابقة كما أنها تتميز بطابعها المالي والمحاسبي .

تتطرق هذه المطبوعة إلى سلسلة محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية وفقا للبرنامج الوزاري المقترح، وهي موجهة لطلبة السنة ثانية ماستر شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية معمقة. حيث تتناول في البداية مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية، ثم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ثم تستعرض مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الهامة وعلى رأسها :

IAS1- IAS2 - IAS7- IAS10 - IAS12

ثم تستعرض مجموعة معايير التقارير المالية الدولية التالية :

IFRS9- IFRS7- IFRS6- IFRS5- IFRS3- IFRS2-IFRS1

## المحور الأول : مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

### 1. عوامل وأسباب اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول :

سنحاول من خلال هذه المحاضرة طرح مجموعة من العوامل التي أثرت وتؤثر على شكل وتطور الأنظمة المحاسبية في أي دولة، وهي بذلك تبرر اختلاف الممارسات والمعايير المحاسبية بين الدول:

#### 1.1. العوامل الاقتصادية:

تم اختيار هذه العوامل الاقتصادية المؤثرة على تطور المحاسبية في أي بلد كما يلي :

##### أ . السوق المالية:

يعتمد المستثمرون الحاليون والمرقبون في جانب كبير من قراراتهم الاستثمارية على المعلومات المالية، وان نضوج وتطور السوق المالية يتطلب توفر أنظمة كفؤة للإفصاح المالي وعلى درجة عالية من الشفافية، وقادرة على توفير المعلومات المالية الكافية لعموم المستثمرين لاستخدامها في تقييم أداء الشركات العاملة في الاقتصاد الوطني.

##### ب . مصادر التمويل:

تتميز الدول التي تكون مصادر تمويلها معتمدة على الأسهم المملوكة من قبل الأفراد والشركات أو مؤسسات الاستثمار، بأن قواعدها ومعاييرها المحاسبية ستتجه لتكييف التقارير المالية نحو العدالة والمسؤولية العامة والإفصاح عن المعلومات، أما في دول أخرى حيث تعتمد أساس المديونية (الاقتراض) في تلبية رأس المال فإن الشركات تكون معتمدة بشكل كبير على البنوك والحكومة في توفير رأس المال، وسوف تتجه القواعد والمعايير هنا نحو متطلبات تلبية حاجة البنوك وتحمي الدائنين

##### ج . التضخم:

إن مبدأ الكلفة التاريخية يقوم على إثبات عمليات الشركة بسعر العملية ولا يجري عليها أي تعديل لاحقاً . إن بقاء الأصول مسعرة بكلفتها الأصلية وتجنب أي تسوية لهذه القيمة وفقاً لتغيرات

مستوى الأسعار سيفقد القوائم المالية مصداقيتها، حيث أن المعلومات المحاسبية الموضوعية هي أكثر معولية من تلك التي لا تتسم بالموضوعية .

## 2.1. العوامل السياسية والقانونية :

لم تكن العوامل السياسية والقانونية بمعزل عن البيئة المحيطة بالمحاسبة، ولذلك تم تسليط الضوء على أربعة عوامل هي : استقرار سياسة البلد وعلاقاته، والتشريعات والنظام القانوني ومهنة المحاسبة ومكانتها والروابط والعلاقات الدولية.

### أ . استقرار سياسة البلد وعلاقاته:

يمكن تمثيل السياسة بسقف المنزل الذي يظل كل ما دونه ويسيطر على كل ما دونه ويشرف على كل النشاطات التي تتم داخل ذلك المنزل. إن العلاقة بين المحاسبة والسياسة تلتقي من كون المحاسبة علم اجتماعي وان كل وظيفة اجتماعية لابد أن تكون ذات طبيعة سياسية أو لها أبعاد وانعكاسات سياسية على المجتمع، إذ أن وجود عقبات وحواجز سياسية تؤدي إلى عدم تمكين المحاسبة من مواكبة التطورات الجارية. ويرى بعض الباحثين أن المحاسبة وقواعدها ومعاييرها هي على الأغلب نتاج عمل سياسي أكثر من كونها تحمل المنطق الدقيق أو المستخلصات المجربة فهي تعد وتعمل في بيئة ذات طابع سياسي وتحقق رغبات وتطلعات مستخدميها بمختلف فصائلهم ، لذا فان المشاكل التي قد تظهر في التطبيقات المحاسبية تنشأ من عدم رضا الإدارة على المعالجات الواردة بالقواعد والمعايير المحاسبية، فالمشكلة إذن هي ليست مشكلة فنية محاسبية بل هي مشكلة سياسية .

### ب . النظام القانوني والجبائي:

#### - النظام القانوني:

ينبع الاختلاف المحاسبي أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة، وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين :

## دول القانون المكتوب (المدني) :

تتميز بتشريع مفصل لا يترك مكان واسع لتقدير القضاة أين تكون القوانين دقيقة جدا حيث تطرق لكل التفاصيل و لا تترك هامشا كبيرا للاجتهاد و التقدير و التأويل و على القاضي تطبيقها، و هذا النظام معمول به في الدول الأوروبية ( التنظيم القاري)، حيث تكون القواعد المحاسبية محتواة في القانون ( القانون التجاري مثلا في فرنسا)، و دور الهيئات و المنظمات المهنية يكون ثانوي، كإرساء القواعد، السلوك المهني، متابعة و مراقبة جودة الخدمات المهنية... إلخ.

## دول القانون العام (العرفي) :

اعتماد التشريع على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة. أين تكتفي القوانين بتقديم مبادئ عامة، و ترك هامش كبير للاجتهاد في حل النزاعات، و هذا النظام معمول به في الدول الأنجلوسكسونية، إذ تلعب فيها الهيئات المهنية الخاصة دورا فعالا في وضع القواعد و المعايير المحاسبية، و تنظيم مهنة المحاسبة و تكتفي الدولة بالإشراف و التأطير فقط. وفيما يلي نموذج لبعض دول المجموعتين

القانون المدني (دول فرنكفونية)	القانون العام (دول انجلوسكسونية)
-فرنسا-إيطاليا-ألمانيا-إسبانيا-هولندا-اليابان	-انجلترا وويلز-أيرلندا-الولايات المتحدة-كندا-أستراليا-نيوزلندا

## -النظام الجبائي :

يعود الإختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حسابات الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة، وعلى العكس فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع بهذه القواعد والتي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا

### ج . مهنة المحاسبة ومكانتها :

يرتبط التنظيم المحاسبي في أي بلد بوضع وأهمية مهنة المحاسبة والمكانة التي يتصف بها المحاسبون وتنظيمهم في ذلك البلد، وبالتالي قدرتهم في التأثير على الممارسات والقرارات المتعلقة بالمحاسبة . وكلما كانت منزلة المحاسبة عالية، فأنها تتجه نحو المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الأفضل وتسريع عجلة التطور الاقتصادي و الاجتماعي.

### د . الروابط والعلاقات الدولية:

تلعب الروابط والعلاقات بين الدول الدور الكبير والمهم في خلق الأجواء الاستثمارية الملائمة والتي تعود بالفائدة على النشاط الاستثماري و الاقتصادي عموما . فالعلاقات الدولية الناشئة في ظروف الاستقرار السياسي تدعو إلى إيجاد نوع من التعاون بين البلدان القائم على الروابط والشركات الاقتصادية . وهذه الروابط الاقتصادية تكون بحاجة ماسة إلى أسس لقياس النتائج المالية و الاقتصادية المتحققة منها .

### 3.1. العوامل الاجتماعية:

كون المحاسبة إحدى العلوم الاجتماعية فإنها تتأثر بمجموع العوامل الاجتماعية :

#### أ . الثقافة:

إن هناك اهتمام متزايد في أدبيات المحاسبة في الآونة الأخيرة للعلاقات الثقافية كإحدى مكونات المفاهيم والمعايير والممارسات المحاسبية. فمثلا تتطلب ثقافة مجتمع ما أن يكون هناك مستوى عالي من الإفصاح بالقوائم المالية، بينما يعميل مجتمع آخر إلى تقييد الحاجة للإفصاح.

#### ب . الدين:

يؤثر إتباع مناهج الدين تأثيرا مباشرا على البيئة المحاسبية لما يتضمنه من أسس وإرشادات ذات قيم تلزم الأفراد تطبيقها عند التعامل بالأموال التجارية والمالية، واحترامها وعدم الخروج عن أحكامها، وطبقا لمنهج الدين الإسلامي فإن التعاملات الاقتصادية تقوم على مجموعة من الأسس و القيم

التي حددها الشرع والتي تعمل على تنمية الأموال واستثمارها بشكل يحقق المصلحة العامة والرفاهية والنمو ولكن دون الاستغلال والاحتكار و الخداع والربا الفاحش وتعظيم أرباح الأغنياء على حساب الفقراء.

### ج . التعليم:

تتأثر المحاسبة بالتعليم المتاح في المجتمع سواء كان أكاديميا أو مهنيا باعتباره احد عناصر البيئة الاجتماعية التي تعمل ضمنها المحاسبة، والتعليم بهذا المعنى لا يشمل نقل العلوم والمعارف وإكسابها للآخرين فقط، وإنما العمل على تطوير مهارات وعلوم غير موجودة أصلا وبناء مستقبل ثقافي واعد.

لذا فلا يمكن أن نتصور أن المحاسبة يمكن أن تكون متطورة في بلد ما ذا بيئة ثقافية واجتماعية وسياسية وتعليمية رديئة، فهي تتعامل بالأرقام وتحتاج لمن يستخدمها أن يكون على درجة عالية من الثقافة في العلوم المالية والإدارية، إضافة إلى مهارة فنية في قياس وتفسير الأرقام والنتائج.

### 2. التفرقة بين التوافق والتوحيد والمعايرة المحاسبية :

#### 1.2. تعريف التوافق المحاسبي (Harmonisation):

هو حالة لانسجام التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول مع قبول وجود الاختلافات وتقليلها قدر الإمكان وهو أمر عملي ومقبول جدا باعتبار أن القضاء النهائي على الاختلافات يمثل حالة نظرية يصعب تحقيقها على أرض الواقع بفعل خصوصية البيئة المحاسبية داخل كل دولة أو داخل كل إقليم، وما يلاحظ أن مسار التوافق المحاسبي الدولي تدعمه مختلف المنظمات المهنية الدولية بالإضافة إلى هيئات دولية وإقليمية نافذة.

#### 2.2. المعايرة المحاسبية (normalisation) ou (standardisation) :

يشار إلى المعيار في المحاسبة أنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستخدمين منها، وتمثل المعايرة في المحاسبة عملية (Processus) من خلالها يتم التوجه باتجاه التوحيد المطلق



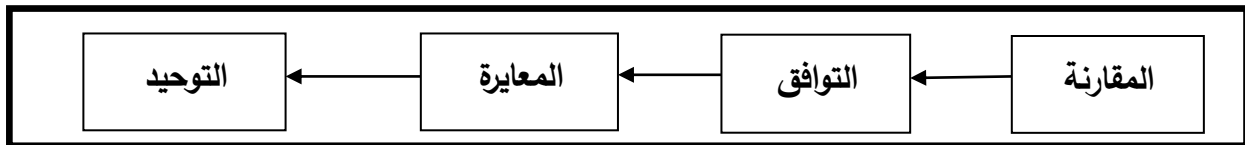
(Uniformité) في الممارسات المحاسبية، وبذلك فإن المعايير تدل على التماثل شبه التام لتكون أساسا للتماثل التام من خلال توحيد المعايير والممارسات المحاسبية، فالمعايير تهدف إلى القضاء على اختلاف الممارسات المحاسبية القائمة بين الدول، وبناء على ذلك فإن التوحيد يعتبر ظاهرة أو حالة من حالات المعايير.

### 3.2. التوحيد المحاسبي Uniformité :

يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، فهي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة، كما تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكية أنه "الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس".

على المستوى المحلي يشار إلى التوحيد المحاسبي بأنه نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير البيانات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل من مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى الوطني، وربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية مع تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

أما على المستوى الدولي يلاحظ وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما، ويتضح ذلك من خلال إدراك مدى تأثيرات أنظمة المحاسبة لإحدى الدول على الدول الأخرى، حيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعات تتأثر كل مجموعة بنظام معين أمريكي أو بريطاني حيث أطلق عليها بالأنظمة الأم وإلى تصنيف فرعي وتصنيف كلي وجزئي لغرض توفير التقارير المالية، ويمكن تقديم الشكل الموالي الذي يوضح مراحل التوحيد المحاسبي :



### 3. إنشاء لجنة ثم مجلس المعايير الدولية للمحاسبة :

تعتبر مهمة التوحيد الدولي للمحاسبة السبب الذي أنشأت من أجله لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، وهي هيئة خاصة مستقلة يوجد مقرها في مدينة لندن ببريطانيا، تأسست في سنة 1973 من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية لعشرة (10) دول هي ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بريطانيا، أيرلندا، اليابان، المكسيك وهولندا، وتسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- إعداد ونشر معايير محاسبية مقبولة دولياً، تكون ذات جودة عالية، سهلة الفهم وقابلة للتطبيق على المستوى الدولي، بحيث تسمح عند تطبيقها في إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات، من توفير معلومات محاسبية ومالية قابلة للفهم، شفافة وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، بالشكل الذي يسمح لمختلف الفاعلين في الأسواق المالية الدولية ومستعملو هذه المعلومات من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

وفي سنة 2001 أصبحت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مؤسسة دولية مستقلة، تضم مجموعة الإداريين المكلفين بمختلف المهام الإدارية الخاصة بالمؤسسة، كما تضم كذلك مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بمختلف هيئاته والذي أوكلت له مهمة إصدار المعايير المحاسبية الدولية، كما نتج عن هذا التغيير أن :

- الهيئة المكلفة بإعداد واعتماد المعايير هي مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB).

- المعايير التي ستصدر مستقبلاً لا تسمى المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)، وإنما تسمى المعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS).

- المعايير السابقة الصادرة بتسمية المعايير الدولية للمحاسبة، والتي لم يتم تعديلها أو تغييرها تبقى بنفس التسمية، أي المعايير الدولية للمحاسبة (IAS).

- وافق مجلس المعايير الدولية للمحاسبة على مدونة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

#### 4. أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية :

تتميز المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بتفضيلها مصلحة المستثمرين في البورصات العالمية، تجاوبا مع نمو التجارة العالمية والانفتاح الاقتصادي، الذي نتج عنه توجه مؤسسات عديدة إلى خارج حدودها الوطنية بحثا عن التسعير في بورصات متطورة والاستفادة من رؤوس الأموال، كما نتج عنه كذلك توجه المستثمرون نحو هذه الأسواق في بحث دائم عن فرص الاستثمار المربحة والمكافأة لأموالهم، لذلك تظهر أهمية هذه المعايير في التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الأسواق المالية الدولية. ويمكن إبراز أهم إيجابيات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية كالتالي:

- المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية تتمتع بالقبول الدولي ومعترف بها عالميا
- تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية
- تسمح بإجراء المقارنات بين عديد المؤسسات
- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي للمؤسسة
- معايير تعالج كل العمليات، أي أنها معايير مكتملة أكثر من أي مرجع آخر.
- متوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار.
- تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.
- تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق الدولية.
- توفر معايير محاسبية دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة وتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها.

- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول، بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دولياً.

## 5. ديناميكية معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية :

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير وذلك استناداً إلى التغيرات التي تحدث خاصة على مستوى البيئة الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة وبعيدة عن الجمود، شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى، لذا فإن التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية لا يقتصر على تبنيها في مرحلة معينة بل يستدعي تتبع تغيراتها وتطوراتها باستمرار وهو ما لا يعد بالأمر الهين، وفي ما يلي حصر أسباب التعديل المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:

- الاستجابة للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية ومواكبة التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة لغة الأعمال الرقمية، ومن أمثلة ذلك تعديل المعيار IFRS7 المتعلق بالأدوات المالية "الإفصاحات" بضغط من الدول الأوروبية إبان الأزمة المالية العالمية.

- قد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية جديدة كالمعايير البريطانية والمعايير الأمريكية لمعالجة بعض الأمور المستجدة، كما حصل في حالة انخفاض قيم الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استناداً إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية، تبعها في ذلك مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB بطرح هذين الموضوعين، ويمكن كذلك أن تسير الأمور بصورة عكسية، أي أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول يتبعها في ذلك مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية والبريطانية.

- أضف إلى ما تقدم تعدد مطالب أصحاب العلاقة بتعديل الإجراءات والممارسات المحاسبية، وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية.

- التخفيف من حدة الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بقابلية القوائم المالية للمقارنة في ضوء تعدد البدائل المحاسبية، ومن أمثلة ذلك تعديل بعض المعايير بتقليل بدائل المعالجة المحاسبية كالوقوف عن استخدام طريقة LIFO في تسعير المخزونات.

- أخيرا تظل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح والإبلاغ في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومات المالية من أهم مسببات تغيير المعايير الدولية، لذلك ظهر ما يسمى بالتطوير السنوي

للمعايير <sup>1</sup> Annual Improvements to IFRSs

## 6. تبويب معايير المحاسبة الدولية :

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بخاصية الشمولية، حيث تعالج مختلف المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والمالية، وهذا ناتج عن استجابتها لمختلف التطورات الاقتصادية، فهي في الأصل تمثل حلولا لمشاكل عملية يطرحها ممثلو المهنة في مختلف دول العالم، ليتم التوافق على هذه الحلول.

سنتناول من خلال بقية هذه المطبوعة مجموعة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وذلك حسب تصنيفها الوظيفي، رغم أن هناك أكثر من أساس معتمد للتصنيف، وتجتمع أغلب التصنيفات في ما يلي :

### 1.6. تصنيف المعايير وفق الأساس النوعي :

وفقا لهذا الأساس يتم تصنيف المعايير المحاسبية وفق نوع كل معيار، أي تبويب المعايير حسب إصدارها، فنجد المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعرض القوائم المالية في المقام الأول، ثم نجد المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون في المقام الثاني وهكذا دواليك إلى غاية آخر معيار محاسبي للتقارير المالية 17 IFRS والصادر سنة 2017 ، ويأخذ على هذا التصنيف إغفاله للقيمة

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS بين جدلية جودة المعلومات والبيئة المحاسبية غير المستقرة، الملتقى الدولي الثاني لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 1-2/12/2014، ص 13-14.

النفعية لهذه المعايير، وعدم إبرازه للعلاقة الترابطية والتكاملية بينها خاصة مع تعدد معايير المحاسبة وتنوع مجالاتها المحاسبية

## 2.6. تصنيف المعايير حسب علاقتها بالقوائم المالية :

وفق هذا التصنيف يمكن تجميع المعايير المحاسبية حسب نوع القائمة المرتبطة بها، وبهذا الصدد فإنه يمكن تقسيم المعايير وفق المجموعات التالية:

### أ. قائمة الميزانية (المركز المالي):

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير المحاسبية التالية :

IAS28- IAS31- IAS32- IAS36- IAS37- IAS38- IAS40)

IAS2- IAS16-

### ب. قائمة الدخل (حسابات النتائج) :

يمكن أن ترتبط بعض المعايير المحاسبية بقائمة حسابات النتائج ومنها :

IAS8- IAS12- IFRS16- IFRS15- IAS21- IAS23

### ج. قائمة التدفقات النقدية:

ويرتبط بهذه القائمة المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) بعنوان قوائم التدفق النقدي وتبدو أهمية التبويب السابق للمعايير المحاسبية في مجال التطبيق العملي، حيث يمكن الاعتماد على المعايير المحاسبية حسب الحاجة إليها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية أو قائمة الدخل أو الميزانية.

ووفقا لهذا التبويب يستطيع المحاسب أن يتعرف على أهم المعايير المحاسبة الدولية التي يجب أن يطلع عليها ويدرك مكوناتها عند إعداد القوائم المالية بدلا من التشتت بين جميع المعايير، كما يساعد هذا التبويب على تتبع المستجدات والتنقيحات التي تحدث على المعايير المحاسبية باستمرار، ويواجه هذا التصنيف انتقادا أساسا في وجود بعض المعايير خارج الأصناف الثلاثة مثل المعيار 41 الزراعة، بالإضافة إلى اشتراك بعض المعايير المحاسبية في أكثر من قائمة مالية مثل المعيار 23

تكاليف الاقتراض الذي يمكن تصنيفه ضمن قائمة الدخل من منظور المعالجة القياسية، كما يمكن تصنيفه ضمن قائمة الميزانية من منظور المعالجة البديلة أو المسموح بها.

### 3.6. تصنيف المعايير حسب الوظيفة المحاسبية :

حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على أنها تقتصر على وظيفتي القياس والإفصاح، حيث يشير القياس إلى التعبير الكمي عن المعاملات الاقتصادية والتي تحدث بين المنشأة والغير في وحدات قياس كمية، بينما يشير الإفصاح إلى الكشف عن نتائج المعلومات المالية وذلك في القوائم المالية المنشورة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتنوعة، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بالعرض وتعني في أي مكان ضمن القوائم المالية سيتم عرض هذا البند (العنصر) المقصود، مثلا هل يتم عرض العنصر ضمن الأصول أو المصاريف؟

وهل يتم عرضه ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة؟

هل يعتبر ضمن مكونات رأس المال أم ضمن الالتزامات؟

هذه باختصار الوظيفة الثالثة للمحاسبة (العرض)، ويعود الاهتمام بكيفية عرض البيانات المالية لتحقيق أهداف متنوعة لعل أهمها تجهيز القوائم المالية لاستخدامها في التحليل المالي، وبناء على وظائف المحاسبة (القياس- العرض - الإفصاح) يمكن تصنيف معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

أ. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة القياس:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس في ما يلي :

( IAS2- IAS12- IAS16- IAS19- IAS20- IAS21- IAS23- )  
IAS26- IAS28- IAS36- IAS37- IAS38- IAS40- IAS41-  
(IFRS5-IFRS9-IFRS15-IFRS16

ب. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة العرض كما يلي: IAS1- IAS8- IAS32

ج. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة الإفصاح:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة الإفصاح في ما يلي :

IAS7-IAS8-IAS10-IAS24-IAS29-IAS33-IAS34-IFRS7-  
IFRS8-IFRS11

ويتميز هذا التصنيف باستيعابه لأغلب المعايير المحاسبية علاوة على أهمية استخدامه من قبل الممارسين، حيث يمكنهم من الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبي خلال الفترة المالية، أما عند إعداد القوائم المالية السنوية أو المرحلية فيتم الاعتماد على مجموعة المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفتي العرض والإفصاح .

ومن خلال عرضنا الموالي سنحاول استخدام هذا التصنيف الأخير (تصنيف المعايير وفق الوظيفة المحاسبية) مع تفصيلات أكثر اعتمادا على أحدث المراجع لكن دون التعرض والتفصيل في كل المعايير نظرا لحجمها وعددها الكبير 24 معيار محاسبي دولي IAS و 16 معيار للتقرير المالي IFRS سارية المفعول (مع العلم أن المعيار 17 IFRS عقود التأمين سيطبق مع مطلع سنة 2021 ليحل محل IFRS4 تحت نفس العنوان "عقود التأمين" ).



## المحور الثاني : الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

في جويلية 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC باعتماد إطار جديد لإعداد وعرض البيانات المالية، وعندما باشر مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB عمله قام بتبني هذا الإطار كخطوة أولية مع مجموعة المعايير المحاسبية IAS السائدة وذلك في أفريل من سنة 2001، وأصطدم هذا الإطار بجدار عوامة المحاسبة الأمريكية أو النموذج الأمريكي للمحاسبة الذي تضاعف دوره وخاصة بعد توالي أزمات المحاسبة في بداية الألفية بسبب فشل وإفلاس شركات إقتصادية عملاقة وفقدان ثقة المجتمع المالي في المحاسبة.

وفي سبتمبر 2004 وافق كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على بدء العمل معا على مشروع مشترك لوضع إطار مفاهيمي مشترك علما أن بأن مجلس معايير المحاسبة المالية لديه إطاره المفاهيمي الخاص والوارد في وثائق بعنوان "قوائم مفاهيم المحاسبة المالية"، والتي وإن كانت تحتوي على بعض المبادئ المماثلة لإطار عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها تحتوي أيضا على العديد من مجالات الاختلاف، ومن دون وجود إطار مفاهيمي مشترك كان من الصعب تحقيق الانسجام والاتساق بين معايير إعداد التقارير المالية وفقا (IASB) و (FASB)، وقد كان التقدم في المشروع المشترك بطيء لأسباب عديدة، حتى أنه لم يتم الانتهاء من المرحلة الأولى للمشروع إلا في سبتمبر سنة 2010، عندما أصدر المجلسان الإطار المفاهيمي المشترك والمعدل في جانب أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية فقط.

### 1. أهمية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي :

الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها ومفاهيم المحافظة على رأس المال وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ولا يتضمن الإطار مبادئ محاسبية كما هو الحال في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB، وتنبع أهميته كونه المرجع الأساسي الذي يستند إليه مجلس IASB في وضعه لمعايير IFRS وتعديلها.

## 2. الغرض من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي :

يضع هذا الإطار المفاهيمي التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين

الخارجيين، ويمكن تحديد أغراضه النهائية في ما يلي :

(أ) مساعدة المجلس في تطوير معايير دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة المعايير الدولية الموجودة؛

(ب) مساعدة المجلس في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض

البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ج) مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

(د) مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع

مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار تقرير دولي؛

(هـ) مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متوافقة مع

معايير المحاسبة الدولية؛

(و) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة

وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة؛

(ز) تزويد أولئك المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

## 3. مكونات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي :

يتكون الإطار المفاهيمي من ما يلي :

- مستخدمو المعلومات المحاسبية ؛

- أهداف القوائم المالية؛

- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛

- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول،الالتزامات،حقوق الملكية، المصاريف، الدخل) ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه؛
- الفروض الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية.
- ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2010 من أربعة أجزاء هي :
- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة؛
- المنشأة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز"؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
- ما تبقى من مكونات الإطار المفاهيمي الصادر عن اللجنة سنة 1989 و الذي لم يمسه أي تعديل.

وفي ما يلي أهم مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس المعايير

المحاسبية الدولية IASB :

### 1.3. أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة :

ويتضمن هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمؤسسة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

#### 1.1.3. مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات :

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، وقد حدد الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية مجموعة من الفئات المستخدمة للقوائم المالية وطبيعة احتياجاتهم من المعلومات، وتمثل هذه الفئات في :

- **المستثمرون الحاليون والمحتملون :**

- تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد على اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة مثلاً أو توزيعات الأرباح أو تقييم كفاءة إدارة الشركة...

- **الموظفون :**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، آفاق التحسن الوظيفي،...

- **الموردون والدائنون التجاريون:**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

- **العملاء :**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد على التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعتها.

- **المقرضون:**

يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقرضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي عدم تجاوزها لبعض المحددات المالية.

- **الحكومة ودوائرها المختلفة :**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات للتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات والضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة وقدرة الشركة على تسديدها.

- **الجمهور :**

يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة الذكر (فمن المحتمل أن يكون في أي لحظة ضمن أي فئة من الفئات السابقة)، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

### 2.1.3. المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمؤسسة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات:

تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة المعدة للتقارير، وهي معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها من المنشأة المعدة للتقارير، وتقدم التقارير المالية أيضا معلومات حول آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها، وكلا النوعين من المعلومات يقدم معطيات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تقديم الموارد للمنشأة.

إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمنشأة المعدة للتقارير، ويمكن أن تساعد المستخدمين على تقييم سيولة وملاءة المنشأة المعدة للتقارير واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في إمكانية حصولها على ذلك التمويل.

إن التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشأة أي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وكذلك من الأحداث أو المعاملات الأخرى مثل إصدار الأسهم والسندات، وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بشكل سليم، يجب أن يكونوا قادرين على التمييز بين هذين النوعين من التغيرات.

### 2.3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة :

#### 1.2.3. الخصائص الأساسية:

وتشتمل على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق:

#### أ. الملائمة :

حتى تتصف المعلومات المالية بالملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها مكن مصادر أخرى،

وتكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.

-الأهمية النسبية : تكون المعلومات مهمة إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية، بعبارة أخرى تعدّ الأهمية النسبية جانب معين من الملائمة خاص بمؤسسة تعتمد على طبيعة أو حجم البنود أو كلاهما، ولهذا لا يمكن لمجلس IASB أن يعطي حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية أو أن يحدد مسبقاً ما قد يكون مهماً في موقف معين.

#### ب. التمثيل الصادق:

لتحقق المعلومة هذه الخاصة يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي تريد التعبير عنها، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تمتاز بثلاث خصائص (أن تكون كاملة، خالية من الأخطاء، موضوعية):

#### -الوصف الحيادي (الخالي من التحيز) :

يقصد به عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية و المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى، وبصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين.

#### -الوصف الكامل (الاكتمال) :

يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة.

#### -الوصف الخالي من الأخطاء:

يعني أنه لا يوجد أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، وأنه قد تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية، وفي هذا السياق فإن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في جميع الجوانب، فعلى سبيل المثال لا يمكن تحديد تقدير سعر

غير ملحوظ أو قيمة غير ملحوظة على أنه تقدير دقيق أو غير دقيق، لكن يمكن أن يكون تمثيل ذلك التقدير صادقاً إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق ، وإذا تم توضيح طبيعة وقيود عملية التقدير، وإذا لم يتم ارتكاب أي خطأ في اختيار وتطبيق هذه العملية.

### 2.2.3. الخصائص الداعمة أو المعززة للخصائص النوعية للمعلومات:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية السابقة هناك العديد من الخصائص التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المالية، ونذكر منها حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي اتفق فيه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على الخصائص النوعية المعززة التالية :

#### - القابلية للمقارنة:

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى

#### - قابلية التحقق :

وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.

#### - قابلية الفهم :

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي

أعمال المنشأة ونشاطات الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة ، كما يجب أن تكون المعلومات المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

#### - التوقيت المناسب:

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل ، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

#### 3.2.3. تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعززة :

لكي تكون المعلومة مفيدة يجب توفر خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق معا، فالتمثيل الصادق لظاهرة غير ملائمة أو التمثيل غير الصادق لظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة.

يجب زيادة الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن، غير أن الخصائص النوعية المعززة سواء كانت مفردة أو مجتمعة لا يمكن أن تجعل من المعلومات مفيدة إذا كانت لا تشمل على الخصائص الأساسية أي إذا كانت غير ملائمة أو غير ممثلة بصدق.

#### 4.2.3. قيد (التكلفة- المنفعة) على إعداد التقارير المالية المفيدة :

تعدّ التكلفة قيما شائعا على المعلومات التي يمكن تقديمها عبر التقارير المالية، كما أن الإبلاغ عن المعلومات المالية يفرض وجود بعض التكاليف، ومن المهم أن تكون تلك التكاليف مبررة بمنافع الإبلاغ عن تلك المعلومات.



### 3.3. تعاريف عناصر القوائم المالية :

توضح القوائم المالية مختلف الآثار المالية للتعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات يمكن حصرها في مجموعتين أساسيتين هما:

#### 1.3.3. عناصر الميزانية:

يتم التركيز في تعريف عناصر الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة على الجوهر والواقع الاقتصادي وليس على الشكل القانوني، ويعرف الإطار التصوري الأصول والخصوم كما يلي:

**أ- الأصول :**

الأصول هي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة. وفي هذا السياق فإن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن المؤسسة تمارس رقابة عليها وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا يعكس النظرة الواقعية للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لجوهر العملية بمعزل عن شكلها القانوني.

**ب- الخصوم :**

الخصوم هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة والتي تمثل منافع اقتصادية، وبالتالي من أهم خصائص الخصم هو وجود التزام حالي للمؤسسة، لذلك يجب التمييز بين الالتزامات الحالية والمستقبلية للمؤسسة.

#### ج- رؤوس الأموال الخاصة:

تتمثل في القيمة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح الخصوم منها.

### 2.3.3. عناصر حساب النتائج:

العناصر المكونة لحساب النتائج تتمثل في النواتج والأعباء، والتي عرفها الإطار التصوري كما يلي:

#### أ- النواتج (الإيرادات):

تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول، أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.

#### ب- الأعباء :

تتمثل الأعباء في تناقص المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل خروج أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، والتي يترتب عنها تناقص في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا النقص المتعلق بالتوزيعات الممنوحة للمساهمين في المؤسسة.

وعليه فالنتيجة الصافية للدورة تتمثل في الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، وهي تتناسب مع تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الدورة خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة، ولا تؤثر على الأعباء والنواتج.

### 4.3. مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه:

#### 1.4.3. مفاهيم رأس المال:

يعبر المفهوم المالي لرأس المال عن الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وعلى هذا الصدد يصبح رأس المال مرادفا لحقوق الملكية في المؤسسة، أما المفهوم المادي لرأس المال يعبر عن القدرة التشغيلية أو الإنتاجية للمؤسسة، والتي تؤسس على عدد وحدات المخرجات اليومية على سبيل المثال.

### 2.4.3. مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح:

بعد توضيح مفهوم رأس المال فان المحافظة عليه تكون كالتالي:

#### أ- المحافظة على رأس المال المالي:

في ظل هذا المفهوم يتم إكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية أو النقدية لصافي الموجودات في نهاية الفترة تزيد على القيمة المالية أو النقدية لصافي الموجودات في بداية الفترة، وذلك بعد إستبعاد كل توزيعات الأرباح المقررة في القانون الأساسي للمؤسسة خلال الفترة.

#### ب- المحافظة على رأس المال المادي:

في ظل هذا المفهوم يتم إكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق هذه القدرة في نهاية الفترة تفوق قدرة الإنتاج المادية في بداية الفترة، وذلك بعد إستبعاد كل توزيعات الأرباح المقررة خلال الفترة.

يتطلب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال تطبيق أساس القياس بالتكلفة الجارية بينما لا يشترط التطبيق للمحافظة على رأس المال أساسا محددًا للقياس، ويعتمد إختيار أساس القياس في ظل هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المؤسسة إلى المحافظة عليه.

### 3.5. الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية بموجب المعايير الدولية :

هي الفروض التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية وفقا للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية يجب أن تعد تلك القوائم وفق فرضية الاستمرارية.

#### فرض الاستمرارية :

عند إعداد القوائم المالية بإتباع المعايير الدولية للمحاسبة يتم افتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة أو أن للمؤسسة نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية و إعداد كل القوائم المالية على هذا الأساس.

## المحور الثالث : استعراض مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية

### 1. معيار المحاسبة الدولي الأول " IAS 1 " (عرض القوائم المالية) :

#### 1. الهدف : (الهدف من تطبيق هذا المعيار)

تحديد أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية للفترة السابقة ومع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.

#### 2. النطاق : (متى يطبق هذا المعيار)

يجب على المؤسسة تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية، وتعرف القوائم المالية ذات الأغراض العامة بأنها القوائم المعدة لمقابلة احتياجات المستخدم الذي لا يمكنه مطالبة المؤسسة بإعداد تقارير تعد خصيصاً للوفاء بمتطلباته الخاصة من المعلومات، ولا يطبق هذا المعيار على القوائم المالية المرحلية المختصرة والتي خصص لها معيار محاسبي دولي خاص بها هو المعيار رقم 34 " التقارير المرحلية"

#### 3. هدف القوائم المالية: تعد القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز والأداء المالي للمؤسسة،

فهدف القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية، والتي تفيد شريحة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما تقف على نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها، ولتحقيق هذا الهدف توفر القوائم المالية معلومات المؤسسة : (الأصول-الالتزامات-حقوق الملكية-مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم-الإيرادات والمصاريف-التدفقات النقدية)

#### 4. مكونات القوائم المالية: تشتمل القوائم المالية على ما يلي:

- أ. قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.
- ب. قائمة الدخل الشامل للفترة.
- ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة.
- د. قائمة التدفقات النقدية للفترة.
- هـ. الإيضاحات: وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى
- و. المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة
- ز. قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المؤسسة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية.

#### 5. اعتبارات هامة لإعداد القوائم المالية :

- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: عموماً تحقق المؤسسة عرضاً عادلاً من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها، ويتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق بما يتماشى مع تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف بموجب الإطار المفاهيمي،.
- فرضية استمرارية الاستغلال و أساس الاستحقاق المحاسبي.
- دورية إعداد القوائم المالية.
- الأهمية النسبية والتجميع: تعرض بنود القوائم المالية غير المتشابهة في بنود منفصلة، ويمكن دمج أو جمع بنود غير متشابهة ذات طبيعة أو وظيفة متشابهة إذا كانت قيمتها لا تمثل أهمية نسبية عالية
- المقاصة أو التقاص (عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل مع المصاريف)

- قابلية المقارنة واتساق (ثبات) العرض في القوائم المالية

يمكن الخروج عن اتساق العرض في الحالات التالية:

- تغيير في إحدى المعايير المؤدي إلى تغيير في عرض أو تصنيف بند معين

- تغيير في الظروف الخاصة للمؤسسة المؤدي إلى تغيير في تصنيف أو عرض بند معين

- يؤدي التغيير إلى عرض بيانات أكثر ملائمة وموثوقة للمستخدمين .

## 6. شكل ومحتوى القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وكذلك الإفصاح المستقل عن بعض البنود في صلب هذه القوائم المالية أو في الإفصاحات، يستخدم هذا المعيار مصطلح " الإفصاح "بمعناه الواسع ليشمل البنود التي يتم عرضها في صلب القائمة المالية وكذلك في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.

### أ. شكل ومحتوى الميزانية :

لم يضع المعيار أي شكلا نمطيا للميزانية على عكس ما هو موجود مثلا في النظام المحاسبي المالي، لكن أشار إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في جانب الأصول و جانب الأموال الخاصة و الخصوم، كما حدد المعيار المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإفصاحات :مثل المعلومات المتعلقة بعدد الأسهم والقيمة الاسمية لها و مختلف تصنيفاتها أو الحسابات الفرعية الخاصة بعناصر الأصول و الخصوم.

### عند عرض الميزانية يجب :

- التمييز في جانب الأصول بين الأصول الجارية و الأصول غير الجارية

- التمييز في جانب الخصوم بين الخصوم الجارية و الخصوم غير الجارية مع الإشارة الى أن المعايير

المحاسبية الدولية لا تعتبر الاموال الخاصة من ضمن الخصوم

- ينبغي أن تُظهر الميزانية الجزء من الأصول غير الجارية الموجه للبيع أو للتنازل عنه وفق ما هو

موضح في المعيار IFRS 5

إن أهم أساس يقوم عليه تبويب الميزانية هو تفرقتها بين الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة لذا سنحدد معايير التفرقة:

#### -الأصول المتداولة :يبوب الأصل على أنه أصل متداول عندما:

- أ. تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة.
- أو ب. تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة.
- أو ج. تتوقع تحقق قيمته خلال مدة اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- أو د. إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما معادلاً لها "كما هو معرف في المعيار رقم 7 الخاص بقائمة التدفقات النقدية" ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه في سداد التزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية، بخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

#### -الالتزامات المتداولة : يبوب الالتزام على أنه التزام متداول عندما:

- أ. يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة.
  - أو ب. يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لغرض المتاجرة.
  - أو ج. يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
  - أو د. ليس لدى المؤسسة حق غير مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية
- ويتعين تبويب كافة الالتزامات الأخرى بخلاف ذلك كالتزامات غير متداولة.

#### ب. قائمة الدخل و عناصر الدخل الشامل الأخرى:

- جدول النتيجة (قائمة الربح و الخسارة أو قائمة الدخل) يشتمل على النواتج و الأعباء و يؤدي إلى تحديد الدخل (النتيجة) الصافي
- عناصر الدخل الشامل الأخرى لا تسجل ضمن جدول النتيجة وإنما تسجل ضمن حقوق الملكية

- يتم عرض قائمة الدخل و عناصر الدخل الشامل الأخرى ضمن قائمة موحدة أو ضمن قائمتين منفصلتين (قائمة الدخل تكون منفردة).

#### -عرض قائمة الدخل:

- لم يضع المعيار أي شكلا نمطيا لقائمة الدخل على عكس ما هو موجود مثلا في النظام المحاسبي المالي، لكن أشار إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها

- عندما تكون بنود النواتج أو الأعباء ذات أهمية يجب على المؤسسة أن توضح (طبيعتها وقيمتها) بشكل منفصل

- يمكن اعتماد تصنيف للنواتج و الأعباء على أساس الطبيعة أو الوظيفة بما يوفر معلومات مناسبة وملائمة.

ج. قائمة التدفقات النقدية: يتم التطرق إليها عند الحديث عن المعيار IAS 7

#### د. قائمة تغيرات رأس المال:

(حقوق الملكية) تهتم بمتابعة التغيرات من بداية الفترة إلى نهايتها لكل مكون من مكونات حقوق الملكية والإفصاح بشكل منفصل عنه

#### هـ. الإيضاحات:

(الملاحق) توضح أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتفاصيل اللازمة (في شكل سرد عددي أو في شكل جداول) للفهم المناسب للقوائم المالية: -تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة-تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي والتي لن تُعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية-توفر المعلومات التي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية ولكنها ملائمة لفهم أي منها.



## 2. معيار المحاسبة الدولي رقم 2 المخزونات

### 1. نطاق المعيار:

يحدد متطلبات قياس وعرض والافصاح عن المخزون السلعي في القوائم المالية لجميع المنشآت الهادفة للربح. حيث يحدد أسس قياس تكلفة المخزون. تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة. تحديد قيمة المخزون نهاية الفترة.

#### الاستثناءات:

- الأدوات المالية.
- عقود الإنشاء ( ما كان قيد الإنجاز).
- المحاصيل الزراعية.
- الأصول الثابتة المستغنى عنها، لا تصنف كمخزون في حال إيداعها في المستودع بغرض بيعها.

### 2. أهم المصطلحات :

صافي القيمة القابلة للتحقق: سعر البيع التقدير خلال النشاط العادي للمنشأة مطروحا منه تكاليف إنتاج المخزون والتكاليف المتوقع تكبدها لتمام بيعه.

#### ما يدخل تحت تعريف المخزون السلعي:

- البضاعة الجاهزة المقتناة لغرض بيعها.
- بضاعة ما تحت التصنيع.
- المواد الخام المستعملة في الإنتاج.
- المواد الاستهلاكية المساهمة في تحقيق الإيراد ( مثل: قطع الغيار - مواد الصيانة - مواد التسميد في المزارع).

### 3. القياس الأولي:

للمخزون المقتنى: ثمن الشراء مضاف إليه تكاليف النقل والتأمين والجمركة وكل المصاريف المباشرة ناقصا أي خصم فوري من البائع.

للمخزون الذي تصنعه المنشأة: ثمن الشراء مضاف إليه تكاليف التحويل والتشكيل المباشرة وغير المباشرة المدفوعة لإيصال المنتج لحالته ومكانه الذي هو فيه. شرط أن توزع التكاليف الضافية الثابتة والمتغيرة على أسس منتظمة.

#### 4. القياس اللاحق:

يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

#### صيغ احتساب تكلفة المخزون:

أ - التمييز المحدد (يستخدم إذا كان بنود المخزون قابل للفصل والتمييز)

ب - افتراضات تدفق التكلفة مثل متوسط التكلفة والوارد أولاً الصادر أولاً (يستخدم إذا كان

بنود المخزون غير قابلة للفصل والتمييز)

#### 5. العرض:

- يبوب المخزون في بند مستقل تحت الأصول المتداولة ويصنف حسب طبيعته إلى أقسام مناسبة إذا كانت ذات أهمية.

- تكلفة البضاعة المباعة لا يوجد نص بعرضها في قائمة الدخل وان كان المتطلب الضمني بمعيار IAS1 الذي يتعلق بالمصروفات التشغيلية تتضمن تكلفة البضاعة المباعة، على الرغم من ذلك تعتبر مجرد إفصاح مطلوب وليس بالضرورة عرضها بقائمة الدخل ولكن معظم المنشآت تفضل إظهارها في قائمة الدخل.

#### 6. الإفصاح: ينبغي الإفصاح عن:

- السياسات المحاسبية المستخدمة لقياس المخزون، بما في ذلك الصيغة المستخدمة.

- المخزون المدرج بصافي القيمة القابلة للتحقق "سعر السوق".

- مبلغ المخزون المدرج وهو مقدم كرهن لقاء التزامات.

- إجمالي المبلغ الدفترى للمخزون والمبلغ الدفترى في التصنيفات المناسبة للمنشأة.

- مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

-مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المثبت على انه مصروف في الفترة وأي عكس لأي تخفيض سابق على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف في الفترة

## 7.موضوعات أخرى:

1. يجب على المنشأة أن تستخدم نفس صيغة احتساب التكلفة لجميع بنود المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه للمنشأة، وبنود المخزون ذات الاستخدام والطبيعة المختلفة يمكن أن تبرر استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة.
2. أحد الطرق المعتمدة والمقبولة في تقييم مخزون آخر المدة، هي " طريقة التجزئة " وهي مستخدمة في محلات التجزئة والأسواق المركزية، حيث يتم جرد بضاعة آخر المدة بسعر بيعها، ثم يستبعد من سعر البيع هامش الربح للوصول لقيمة تكلفة المخزون آخر المدة.

### 3. المعيار المحاسبي الدولي السابع " IAS 7 " تدفقات الخزينة :

تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات حول المقبوضات و المدفوعات النقدية خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها ودفع توزيعات الأرباح، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة، كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية باعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق، كما تعطي مؤشر لمبالغ وتوفيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي و الربح النقدي، وتبين أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

#### 1. هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وحاجة المنشأة في استخدام هذه التدفقات النقدية. ويهدف هذا المعيار أيضاً إلزام المنشآت بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي والتي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. فالقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها بتوقيتها ودرجة التأكد في عملية توليدها.

#### 2. نطاق التطبيق:

على المنشأة إعداد قائمة التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار وتقديمها كجزء مكمل لقوائمها المالية لأي فترة تقدم عنها القوائم المالية، يهتم مستخدمو القوائم المالية بالكيفية التي تولد منها المنشأة النقدية وما يعادلها بالكيفية التي تستخدم فيها هذه النقدية وما يعادلها بغض النظر عن طبيعة نشاطات المنشأة، فالمنشآت تحتاج إلى نقدية ولنفس الأسباب رغم اختلاف نشاطاتها

الأساسية المولدة للإيراد، فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها ودفع التزاماتها وتوفير العائد للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت تقديم قائمة التدفق النقدي.

### 3. مصطلحات المعيار :

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار:

النقدية: وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة: وهي الأوراق المالية والاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة العالية والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في القيمة.

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

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

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

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

### 4. أهم محتويات المعيار :

#### 1.4. الأنشطة التشغيلية (Operating Activities) :

وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل، ومن أمثلة التدفقات

النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.

- المدفوعات النقدية الضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.

- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للتجار بها.

يمثل الفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الاستخدامات) يمثل صافي

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

#### 2.4. الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities) :

وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة

والإستثمارات غير المتداولة، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة

الأجل الأخرى، وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسمتها والممتلكات والآلات

والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتيا.

- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول

طويلة الأجل الأخرى.

- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية تشمل العقود

المستقبلية (Futures)، والعقود الآجلة (Forward)، وعقود الخيار (option)، وعقود

المقايضة (Swap) و التي لا يتم المتاجرة بها وتوليد الإيراد التشغيلي.

- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات

شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.

- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي

فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة و التي

تعتبر نشاط تشغيلي؛

- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.

يمثل الفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) و التدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

### 3.4. الأنشطة التمويلية (Financing Activities):

وتتضمن التغيرات النقدية في بنود حقوق الملكية والإلتزامات، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال و إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.

- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.

- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع أسهم المنشأة المصدرة (أسهم الخزينة).

- المقبوضات النقدية من إصدار السندات والقروض و أوراق الدفع والرهونات العقارية و غيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.

- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.

- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

يمثل الفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) و التدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

### 4.4. مكونات النقدية وما يعادلها Cash and Cash Equivalents :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض

مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة و آخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع

البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي. ويعتبر الأصل المالي نقد مكافو أو معادل إذا كان :

- قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد

- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته

- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها وبالتالي لا

يوجد مخاطر لتغير قيمة الأصل المالي نتيجة التغير في أسعار الفائدة، ومن الأمثلة على النقد المعادل  
أذونات الخزينة، الأوراق التجارية، الودائع ذات الإستحقاق القصير الأجل لثلاثة شهور فأقل.

- أما الإستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة،  
مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ استحقاقها وتاريخ استرداد محدد.

وتعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية، وتعتبر حسابات السحب على  
المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من  
مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف، وفي هذه الحالة يتم تخفيض رصيد النقد والنقد  
المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.

#### 5.4. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية :

هناك طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة،  
والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة  
التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا  
الطريقتين، وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية  
بإستخدام إما:

#### أ. الطريقة المباشرة Direct Method:

والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة الإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات  
النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية  
بإستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في



تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.

#### **ب. الطريقة غير المباشرة Indirect Method:**

والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة التشغيلية خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية.

#### **6.4. المعلومات اللازمة لإعداد عرض قائمة التدفقات النقدية:**

- إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخدام المعلومات الواردة من المصادر التالية:
- قائمة المركز المالي المقارنة: والتي تتضمن مبالغ التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية من بداية الفترة إلى نهايتها.
- قائمة الدخل للفترة الحالية: والبيانات الواردة بهذه القائمة تستخدم لاحتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- بيانات مالية مختارة من دفاتر وسجلات الشركة مثل عمليات مبادلة الأصول وبعض المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

#### **7.4. العرض في قائمة التدفقات النقدية :**

تعرض المنشأة تدفقاتها النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملائمة لطبيعة أعمالها، فالتصنيف حسب النشاط مثلاً يوفر معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمنشأة، كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال: عندما تكون عملية سداد القرض نقدًا تتضمن الفائدة وأصل القرض، فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف

عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

كما تم الإشارة سابقة فإن قائمة التدفقات النقدية تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وقد تم استعراض مكونات هذه الأنشطة بشكل عام. إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) سمح بوجود بدائل للإفصاح عن بعض البنود، ويتطلب ذلك المعيار الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضة و المدفوعة من الفوائد و ارباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية وكما يلي:

#### أ. تصنيف الفوائد المدفوعة والافصاح عنها :

يسمح المعيار بديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
  - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.
- يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء أعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة الواردة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23 تكاليف الاقتراض.

#### ب. تصنيف الفوائد المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة :

يسمح المعيار بديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري بإعتبارها عوائد استثمارات.

#### ج. توزيعات الأرباح المدفوعة :

يسمح المعيار بديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو

- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

#### د. الضرائب على الدخل :

تصنف ضريبة الدخل المدفوعة بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع المتعلق بنشاط تمويلي أو إستثماري فيعتبر حسب هذا النوع من النشاط. فمثلا يتم عرض ضريبة الدخل المدفوعة على أرباح بيع الأصول الثابتة القابلة للإهلاك ضمن الأنشطة الإستثمارية.

#### 8.4. معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة :

##### أ. الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة وبيعها :

عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر أو الشركة الأم بإدراج التدفقات النقدية مع الشركة المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف للشركات التابعة أو الزميلة أو الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الأرباح المقبوضة من تلك الشركات.

##### ب. شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى:

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة و غيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة وبما يتعلق بالبند التالية:

أ. تكلفة شراء الشركات التابعة و الشركات الأخرى، وقيمة بيع الإستثمارات في تلك الشركات.

ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

ج. مبلغ النقدية والنقدية المكافئة في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أو التخلص منها.

د. قيمة الأصول والإلتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة وغيرها من وحدات الأعمال التي تستثمر بها المنشأة والتي تم شرائها أو التخلص منها، ملخصة حسب الفئات الرئيسية.

#### 9.4. التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي :

بشكل عام يتطلب هذا المعيار عرض كل من التدفقات النقدية الواردة و التدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل، أي بشكل إجمالي بدلا من عرضها كمبلغ صافي وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة ومفيدة. إلا أن المعيار يسمح بترصيد صافي التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية في الحالتين التاليتين:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء وليس نشاطات تتعلق بالمنشأة، مثل قبول و سداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك، والإيجارات المحصلة نيابة عن أصحاب العقارات و المدفوعة لهم؛

- يمكن عرض البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات إستحقاق قصير الأجل على أساس الصافي، مثل شراء وبيع الإستثمارات و عمليات الاقتراض قصيرة الأجل ذات الاستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة أشهر.

#### عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية :

يسمح المعيار رقم (7) بعرض التدفقات النقدية التي تنتج عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس الصافي:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة باستلام الودائع و إعادة دفعها والتي لها تاريخ إستحقاق ثابت.

- إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى.

- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء و إعادة تسديد هذه السلف والقروض.

#### 10.4. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

يتطلب المعيار رقم (7) بخصوص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ما يلي:

أ. يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة التي تنتشر بموجبها القوائم المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي.

ب. يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية. كما لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنتج عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري الإبلاغ عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها.

#### 11.4. العمليات غير النقدية :

بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الإستثمارية والتمويلية، ويتم استبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال و هيكل الأصول في المنشأة وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- شراء أصول مقابل إصدار أسهم ؛

- مبادلة أصل بأصل آخر ؛

- الحصول على الأصول من خلال الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق إبرام عقد التأجير التمويلي ؛

- شراء منشأة أخرى مقابل إصدار أسهم؛

- تسديد إسناد القرض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

#### 12.4. إفصاحات أخرى :

أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي تحتفظ بها المنشأة ومقيدة الإستعمال، ومن أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابة أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للإستعمال من قبل الشركة الأم أو شركاتها التابعة.

ب. قيمة التسهيلات الإئتمانية الممنوحة من البنوك للمنشأة.

ج. القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المنشأة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تمت معالجتها بموجب طريقة التوحيد النسبي.

د. مبالغ التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي.

#### 4. معيار المحاسبة الدولي IAS10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية :

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

- متى يجب أن يعدل المشروع بياناته المالية بالأحداث التي حدثت بعد فترة إعداد التقارير.
- الإفصاحات التي يجب على المشروع إدراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها والأحداث بعد فترة إعداد التقارير.
- عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى أن افتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

#### 2. نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن الأحداث بعد فترة التقرير والإفصاح عنها.

#### 3. مصطلحات المعيار :

الأحداث بعد فترة التقرير: الأحداث المرغوب فيها والغير مرغوب فيها التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار.  
تاريخ الاعتماد (التصريح): هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانوناً للإصدار، وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم.

#### 4. الإثبات والقياس :

يتم اثبات الأحداث (أحداث توفر دليل عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير) التي حدثت بعد فترة التقرير وتتطلب تعديلات على المبالغ المثبتة في القوائم (أو أن تثبت بنوداً لم تكن مثبتة)، كإكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة. ومن أمثلة ذلك :  
أ. الحكم بعد فترة التقرير في دعوى قضائية، الذي يؤكد أن المنشأة كان عليها التزام حالي في نهاية فترة التقرير. وتُعدل المنشأة أي مخصص مُثبت سابقاً يتعلق بهذه الدعوى القضائية،  
ب. تلقي معلومات بعد فترة التقرير تبين أن أصلاً ما قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ انخفاض القيمة المثبتة سابقاً لهذا الأصل، على سبيل المثال:

-عادةً يؤكد إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة التقرير أن العميل هبط تصنيفه الائتماني في نهاية فترة التقرير؛

- قد يقدم بيع مخزون بعد فترة التقرير دليلاً عن صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية فترة التقرير.

ج.التحديد بعد فترة التقرير لتكلفة الأصول المشتراة قبل نهاية فترة التقرير، أو التحصيلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

د.التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة إلتزام حالي قانوني أو ضمني في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ.

هـ.اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

لا يجوز إثبات أو تعديل المبالغ المثبتة في القوائم لأحداث (أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير ) والتي حدثت بعد فترة التقرير لا تتطلب تعديلات " يتم الإفصاح عنها." لا يجوز إثبات توزيعات الأرباح على أنها التزم في نهاية فترة التقرير إذا تم الإعلان عنها بعد فترة التقرير حتى وإن كانت قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار" يتم الإفصاح عنها."

#### 5. الإفصاح : يجب الإفصاح عن :

الإفصاح عن تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك الاعتماد. الإفصاح إذا كان لملاك المنشأة أو غيرهم سلطة أن يعدلوا القوائم بعد الإصدار. الإفصاح عن الأحداث( أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير) التي حدثت بعد فترة التقرير ولا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية (طبيعة الحدث، تقدير أثره المالي أو بيان أنه لا يمكن إجراء هذا التقدير) مثل الانخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات بين فترة التقرير التاريخ الذي تعتمد فيه القوائم المالية للإصدار وإذا تم الإعلان عن توزيعات الأرباح بعد فترة التقرير.



تحديث الإفصاح بالمعلومات الجديدة في حالة وجود أي معلومات بعد فترة التقرير عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير.

## 6. موضوعات أخرى :

تعتمد القوائم المالية في تاريخ اعتماد مجلس الإدارة القوائم المالية للإصدار، وليس تاريخ تصديق حملة الأسهم .

لا يجوز للمنشأة أن تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا حددت بعد فترة التقرير:  
أ- تنوي أن تصفي المنشأة. ب- و توقف الأعمال. ج- أو ليس لديها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.

## 5. معيار المحاسبة الدولي IAS12 ضرائب الدخل

**1. هدف المعيار :** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وكيفية المحاسبة

عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة من خلال:

- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول أو التسوية المستقبلية للالتزامات

التي تم إثباتها في قائمة المركز المالي للمؤسسة.

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التي يتم إثباتها في القوائم المالية للمؤسسة.

**2. نطاق المعيار :** يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

ضرائب الدخل تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة،

وتشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت

التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

**3. أهم التعريفات :**

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة) : هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي

تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة ( قابلة للإسترداد).

الضريبة الحالية : هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة

(الخسارة الضريبية) للفترة.

المصروف الضريبي : المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات

الضريبة الجارية والمؤجلة.

الأساس الضريبي : الأساس الضريبي لأصل أو التزام هو المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل أو الالتزام

لأغراض ضريبية ويستخدم في تحديد الفرق المؤقت لاحتسابات الضريبة.

الفروق المؤقتة : هو الفرق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته

الضريبية.

التزام الضريبة المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في فترات لاحقة.

#### 4. الإثبات والقياس :

- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والسابقة أكبر من المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.
- يجب الاعتراف بمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة ما لم تنجم المطلوبات الضريبية عما يلي:

الاعتراف الأولي في الشهرة.

الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأحما:

أ / ليست اندماج أعمال.

ب / عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة

الضريبية) عند حدوث العملية.

- يجب قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ

المتوقع دفعه للجهات الضريبية اعتمادا على المعدلات الضريبية

السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون

سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام اعتمادا على معدلات الضريبة والقوانين

الضريبية الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

#### 5. الإفصاح : يتم الإفصاح عن العناصر الرئيسية لمصروف الضريبة :

- مصروف ( دخل) الضريبة الحالية.

- تعديلات على الضريبة الحالية للفترات السابقة.

- مصروف ( دخل ) الضريبة المؤجلة المتعلق بما يلي: (الفروقات المؤقتة الجديدة أو المعكوسة، التغيرات في معدلات الضريبة أو الضرائب الجديدة ، التغيرات في محصل التقييم).
- مصروف الضريبة المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء.
- الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة ببند الدخل الشامل الآخر.
- توضيح الفروقات الهامة في المبالغ في حساب الأرباح والخسائر والمبالغ التي ترفع تقارير بها إلى السلطات الضريبية.
- التغيرات في معدلات الضريبة.

## 6.موضوعات أخرى:

- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، بل يعالج الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار
- ينشأ الالتزام الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي
- ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي
- يتم احتساب الضريبة المؤجلة على العقارات والآلات والمعدات بنسب في حالة بيع الأصل تختلف عنها في حالة الاحتفاظ بالأصل بقصد استرداد قيمته الدفترية من الاستخدام.
- لا تجيز المعايير الدولية تصنيف أصول والتزام الضرائب المؤجلة بين متداولة أو غير متداولة وإنما تبقى دائما (غير متداولة).
- تكاليف البحث والتطوير يتم إثباتها على أنها مصروف في تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم إنفاقها فيها ولكن لا يسمح أن يتم حسنها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) حتى فترة لاحقة ويكون الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث وهو المبلغ الذي

تسمح به التشريعات الضريبية على أنه يحسم في الفترات المستقبلية والمبلغ الدفترى البالغ صفر هو فروق مؤقتة جائزة الحسم ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل

- فيما يتعلق بالشهرة لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة صفر الفرق بين المبلغ المرسل للشهرة وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل سيؤدي إلى القيمة الدفترية المسجلة للشهرة.

- في بعض السنوات وعندما تتعرض المنشأة لخسارة فإنها لا تدفع ضرائب وقد تمنح التشريعات الضريبية المنشأة فرصة الاستفادة من الأثر الضريبي العكسي للخسارة بحسم الخسارة من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة وعندها تستطيع المنشأة تسجيل أصل ضريبي مؤجل.

## المحور الرابع : استعراض مجموعة من معايير التقارير المالية الدولية

### 1. المعيار الدولي الأول لإعداد التقارير المالية IFRS 1 تبني المعايير الدولية للمرة الأولى

#### 1. مجال التطبيق :

يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المؤسسة المعايير الدولية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وواضح وغير متحفظ حول الالتزام بها، ويشار إلى هذه المؤسسات بـ: "المؤسسات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير للمرة الأولى".

المبدأ الهام في هذا المعيار أنه عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة يجب ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية هي المطبقة دائماً.

متى تعتبر المؤسسة أنها تطبق المعايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى:

✓ القوائم المالية للمؤسسة تخضع للمعايير الدولية للمرة الأولى إذا كانت تعرض قوائمها المالية الأحدث:

- طبقاً للمتطلبات العامة غير المتطابقة مع المعايير الدولية في كافة الجوانب؛
- متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية في كل الجوانب ما عدا أنها لا تحتوي على "بيان صريح وبدون تحفظ" يفيد بالالتزام بهذه المعايير؛
- تحتوي على بيان صريح بالالتزام ببعض المعايير الدولية لكن ليس جميعها؛
- بمقتضى المتطلبات الوطنية غير المتوافقة مع المعايير المالية الدولية؛
- ✓ إذا أعدت قوائمها المالية بمقتضى المعايير المالية الدولية ولكن للأغراض الداخلية فقط دون توفيرها للمالكين المؤسسة أو أي من المستخدمين الخارجيين.
- ✓ إذا أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية كما هو محدد في المعيار الدولي الأول. IAS 1.
- ✓ لم تعرض بيانات مالية عن الفترة السابقة.

## 2. الهدف من المعيار:

ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة والمعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على معلومات ذات جودة عالية:

- ✓ واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة
- ✓ توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولية
- ✓ يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

## 3. المصطلحات الرئيسة للمعيار:

- تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هو تاريخ بداية الفترة التي تعرض فيها المؤسسة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التكلفة المقدرة (الحكومية): مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد وفي الفترة اللاحقة. ويفترض الاستهلاك اللاحق أن المنشأة قد اعترفت مبدئياً بالأصل أو الالتزام في التاريخ المعين وأن تكلفته مساوية للتكلفة الحكومية.
- الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هي الميزانية العمومية المعدة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 بدءاً من تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

## 4. الاعتراف والقياس: يجب الإعراف بالعناصر وقياسها حسب هذا المعيار كما يلي:

- ✓ الميزانية العمومية الافتتاحية تعد حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير أما الميزانيات السابقة فلا تطالب بتعديلها.
- ✓ السياسات المحاسبية: يتعين استخدام نفس السياسات المحاسبية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وتعتمد السياسات المحاسبية بكل معيار دولي التي تكون سارية المفعول في تاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية للمرة الأولى.

✓ على المنشأة أن تقوم أثناء إعداد الميزانية الافتتاحية وفق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى أن تقوم بما يلي:

- الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- عدم الاعتراف بالبنود كأصول والتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية بمثل ذلك الاعتراف

- إعادة تصنيف البنود وفق متطلبات المعايير الدولية

- تطبيق المعايير الدولية في قياس كافة الأصول والالتزامات المعترف بها.

- الاعتراف بالفروقات الناجمة عن اختلاف السياسات المحاسبية بين المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية على أن تعالج تلك الفروقات في حقوق الملكية ( الأرباح المحتجزة)

## 5. الإفصاح :

على المؤسسة أثناء تطبيقها لهذا المعيار أن تلتزم وتفصح عن ما يلي :

- على المنشأة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة قد أثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

- يجب أن تفصح المنشأة عن :

- تسويات حقوق الملكية نتيجة التحول من المبادئ المحاسبية إلى المعايير الدولية في تاريخ

التحول وفي نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية

سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة.

- تسوية الأرباح والخسائر المعدة بموجب المبادئ المحاسبية لأخر فترة معدة وفق المبادئ مع

أرباحها وخسائرها بموجب معايير المحاسبة الدولية لنفس

الفترة.



- وصف الأصول المالية أو الالتزامات المالية: يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو التزام مالي من خلال القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو على أنه متاح للبيع وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو التزامات مالية حسب الفئات مع بيان تصنيفها الأصلي وقيمتها الأصلية.

## 2. المعيار الدولي الثاني للتقارير المالية IFRS 2 الدفع على أساس السهم

### 1. نطاق المعيار:

- يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع معاملات الدفع على أساس السهم التي يتم تسويتها نقداً أو بحقوق ملكية أو عند استلام المنشأة واقتنائها للسلع والخدمات مع شرط تسوية المعاملة نقداً أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.
- لا تعد وفقاً لهذا المعيار المعاملة التي تتم مع الموظف أو طرف آخر بصفته حامل لأدوات حقوق ملكية معاملة دفع على أساس السهم.
- لا يطبق هذا المعيار على المعاملات التي تقتني فيها المنشأة السلع كجزء من صافي الأصول المكتتة في عمليات تجميع الأعمال أو الشراكة، لا تدخل أدوات الملكية المصدرة ضمن عملية تجميع الأعمال ضمن نطاق هذا المعيار.
- ويطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الممنوحة للموظفين (المستحوذ عليها بصفتهم موظفين دائمين في الشركة).
- تمنح خيارات الأسهم للموظفين مقابل حصول المنشأة على خدماتهم، تعطي هذه الخيارات الحق في تملك أدوات حقوق الملكية بسعر أقل من السوق.

### 2. مصطلحات المعيار :

- القيمة العادلة: هي السعر لاستلام أصل أو دفع التزام التي تتم فيها معاملة على أساس التنافس الحر بين أطراف على قدر من المعرفة والرغبة في مبادلة نظامية.
- معاملة دفع على أساس السهم : المعاملة التي فيها :
  - أ. تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك موظف) في ترتيب دفع على أساس السهم، أو
  - ب. تتحمل المنشأة التزاماً بأن تسوي المعاملة مع المورد في ترتيب دفع على أساس السهم عندما تستلم منشأة أخرى من المجموعة تلك السلع أو الخدمات.

خيار السهم : العقد الذي يعطي الحامل الحق، ولكن ليس الإلزام، في أن يكتب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.

فترة الاكتساب: الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المحددة لترتيب عملية دفع على أساس السهم

تاريخ المنح: التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف) على ترتيب دفع على أساس السهم ، وهو عندما يكون لدى المنشأة والطرف المقابل تفهم مشترك لأحكام وشروط الترتيب.

القيمة الضمنية: هي الفرق بين القيمة العادلة للأسهم للطرف الذي له الحق في أن يكتب فيها أو يستلمها وبين السعر الذي يكون مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل هذه الأسهم.

شروط الأداء "شروط الاكتساب" التي تتطلب:

أ. إكمال الطرف المقابل فترة خدمة محددة (أي شرط الخدمة)، متطلب الخدمة قد يكون صريحاً أو ضمناً، و

ب. أهداف الأداء المحددة الواجب توافرها عند تقديم الطرف المقابل للخدمة المطلوبة في (أ) فترة تحقيق أهداف الأداء:

أ. لا يجوز أن تتجاوز نهاية فترة الخدمة، و  
ب. قد تبدأ قبل فترة الخدمة بشرط ألا يكون تاريخ بدء هدف الأداء قبل بداية فترة الخدمة بصورة جوهرية.

يتم تعريف هدف الأداء بالرجوع إلى:

أ. عمليات المنشأة أو أنشطتها أو عمليات وأنشطة منشأة أخرى في نفس المجموعة (أي شرط غير سوقي) أو

ب. سعر (قيمة) أدوات ملكية المنشأة أو أدوات ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة (بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم) (أي شرط السوق)  
قد يتعلق هدف الأداء إما بأداء المنشأة ككل أو جزء من المنشأة (أو جزء من المجموعة)، مثل قسم أو موظف.

### 3. الإثبات والقياس:

- يتم إثبات السلع أو الخدمات المستلمة في معاملة دفع على أساس السهم عندما يتم تلقي الخدمات مع إثبات الزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية إذا كانت المعاملة تسوى بحقوق ملكية، أو تثبت كالتزام إذا كانت المعاملة تسوى نقداً.

- إذا لم تتأهل السلع أو الخدمات المستلمة في معاملة دفع على أساس السهم للإثبات على أنها أصول تثبت كمصروفات.

- يجب على المنشأة قياس السلع والخدمات المستلمة مع الاطراف الخارجية والزيادة المقابلة ضمن حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها إلا إذا تعذر ذلك فتقوم بقياس السلع والخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة على أساس أسعار السوق المتاحة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، وفي حال عدم توفرها فإنه يمكن تطبيق تقنيات التقييم المعتمدة.

- عند تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بطريقة يمكن الاعتماد عليها يجب على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بقيمتها الضمنية بشكل أولي وفي تاريخ نهاية كل فترة مالية وفي تاريخ التسوية النهائية مع الاعتراف بأي تعديلات ضمن الربح أو الخسارة، وتثبت السلع والخدمات المستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي من المتوقع أن تكتسب خلال فترة الاكتساب، وبعد فترة الاكتساب تعدل أدوات حقوق الملكية الممنوحة لتعكس العدد الفعلي المكتسب.

-يجب على المنشأة استخدام نموذج تاريخ المنح في اتفاقيات الدفع على أساس السهم التي تدخلها مع الموظفين وتقيس البضاعة والخدمات المستلمة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، وإذا كانت هناك شروط وفترة اكتساب فإن القيمة العادلة في تاريخ المنح توزع بالتساوي خلال فترة الاكتساب ويتم تعديلها كل فترة إن لزم الأمر بالعدد المتوقع اكتسابه من هذه الأدوات لتعكس في نهاية الأمر العدد الفعلي المكتسب لهذه الأدوات الممنوحة.

-في حالة التسوية على أساس النقد الذي يعتمد على أسعار أسهم السوق مع الموردين والموظفين يجب إثبات الالتزام وقياسها بالقيمة العادلة لذلك المكون من الدين في كل فترة مالية وإثبات التغيرات في حساب الربح أو الخسارة.

-في حالة إعطاء المنشأة حق خيار التسوية اما نقدا او بإصدار حقوق ملكية للطرف الآخر فهذا يدل على انها أصدرت أدوات مالية مركبة ويتم القيام بما يلي:

-يتم قياس السلع والخدمات المستلمة بالقيمة العادلة لهذه السلع والخدمات ويتم قياس عنصر حقوق الملكية من خلال القيمة العادلة للسلع والخدمات مطروحا منها القيمة العادلة لمكون الالتزام (الذي يمثل النقد الذي سيدفع)،

-وان تعذر قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات يتم استخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ويتم قياس أداة حق الملكية من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحا منها القيمة العادلة لمكون الالتزام حسبما هو ملائم.

-بعد تاريخ الاكتساب لا يجوز للمنشأة إجراء تعديل لاحق على إجمالي حقوق الملكية بعد تاريخ الاكتساب، و مع ذلك لا يمنع إثبات تحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

#### 4. الإفصاح :

يجب على المنشأة الإفصاح على الأقل على ما يلي:

- وصف لكل نوع الترتيبات على أساس الأسهم في أي وقت وجدت خلال السنة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب.

- عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل مجموعة.

- خيارات السهم التي تمت ممارستها خلال الفترة

- المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة.

- خيارات السهم القائمة في نهاية الفترة.

- أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقد المتبقي.

- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم :

- كيف حددت القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة أو لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.

- أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى المركز المالي.

### 3. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 3 تجميع الأعمال

#### 1. نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلي تعريف دمج الأعمال، ويعرف دمج الأعمال على أنه جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحيد مع أو السيطرة على صافي الموجودات وعمليات منشأة أخرى، ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

- تأسيس مشاريع مشتركة.
- الاستحواذ على أصل أو مجموعة من الموجودات التي لا تشكل عملاً
- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة

#### 2. مصطلحات المعيار :

الشهرة: أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مستحوذ عليها ضمن عملية تجميع أعمال، والتي لا تحدد بشكل فردي ولا تثبت بشكل منفصل.

الحقوق غير المسيطرة: هي جزء من صافي نتائج العمليات وصافي الموجودات الذي لم تمتلكه الشركة المستحوذ (المستثمرة).

طريقة الاستحواذ: هي استحواذ منشأة على صافي موجودات منشأة أخرى، وتتعترف المنشأة المستحوذ في سجلاتها بالموجودات والمطلوبات المستحوذ عليها بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

السيطرة: هي قدرة المنشأة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لتحقيق المنفعة.

#### 3. أهم محتويات المعيار :

#### 1.3 أشكال دمج الأعمال :

- الاندماج: هو قيام منشأة بتملك صافي موجودات والتزامات وأنشطة منشأة أخرى مع زوال الشخصية القانونية للمنشأة.

- الاتحاد: هو تأسيس شركة جديدة من اتحاد منشأتين أو أكثر وانتقال صافي موجودات والتزامات وأنشطة المنشآت المتحددة إلى الشركة الجديدة وزوال الشخصية القانونية للمنشآت الداخلة في هذا الاتحاد.

- السيطرة: قيام منشأة بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشأة، مع بقاء المنشأة المسيطر عليها وعدم زوالها

### 2.3. مجال تطبيق المعيار :

لتطبيق هذا المعيار يجب استخدام طريقة الاستحواذ، لذا يجب القيام بما يلي :

- تحديد المنشأة المستحوذة: وتتم عندما تمتلك المنشأة المستحوذة على أكثر من نصف حقوق التصويت.

- تحديد تاريخ الاستحواذ: وهو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المستحوذة على المنشأة المستحوذ عليها.

- الاعتراف والقياس بالموجودات والالتزامات: يجب الاعتراف بالموجودات والالتزامات القابلة للتحديد وأية حصص غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها.

- القياس والاعتراف بالشهرة: أو بالربح من الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة).

### 3.3. المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال:

تكلفة الاستحواذ: يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للموجودات والالتزامات المستحوذ عليها.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ: وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة المستحوذة للقيام بعملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين والمقيمين والرسوم المهنية الأخرى ، ويتم معالجتها كمصاريف في فترة السنة المالية.



الاعتراف بالموجودات والالتزامات : يجب على المنشأة المستحوذة بتاريخ الاستحواذ الاعتراف بكافة الموجودات والمطلوبات المحددة وتصنيفها بما يتوافق مع المعايير الدولية والشهرة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المستحوذ عليها.

المشاركة مع الحصة الغير مسيطرة : تعترف المنشأة المسيطرة بالموجودات والمطلوبات المحددة والالتزامات المحتملة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ وبنسبة تملك 100% المتحصلة من المنشأة المستحوذ عليها، وتشارك الحصة الغير مسيطرة في التغير بالقيمة العادلة.

تخصيص تكلفة الموجودات والمطلوبات : تخصص تكلفة الشراء على الموجودات والمطلوبات المستحوذ عليها وبالقيمة العادلة، باستثناء الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها للبيع تقاس بالقيمة العادلة ناقص تكلفة البيع المقدرة دمج الأعمال المتحقق على مراحل :

مثال:

بتاريخ 2013/12/31 منشأة (أ) تملك 35% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في منشأة (ب) وفي ذلك التاريخ قامت المنشأة (أ) بشراء حصة إضافية بنسبة 40% في شركة (ب) وأصبحت نسبة ملكية المنشأة (أ) 75% من منشأة (ب) في هذه الحالة يجب على المنشأة (أ) أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقا في المنشأة (ب) بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ مع الاعتراف بالربح أو الخسارة في قائمة الأرباح والخسائر أو في قائمة الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم.

وتختلف حسب تصنيف الأسهم كاستثمارات بطريقة حقوق الملكية أو مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة. المزيد انظر إلى النسخة الكاملة من هذا المعيار)

الاعتراف بالشهرة وقياسها : تعترف المنشأة المستحوذة بالشهرة بتاريخ الاستحواذ، وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الاستحواذ عن القيمة العادلة لصافي الموجودات بتاريخ الاستحواذ

الحقوق غير المسيطرة : يجب على المنشأة المستحوذة في كل دمج أعمال أن تقيس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المستحوذ عليها بإحدى الطريقتين :

- على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وفي حالة عدم توفر سعر السوق تستخدم المنشأة أساليب تقييم أخرى.

- أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها بالقيمة العادلة لصافي الموجودات المحددة في المنشأة المستحوذ عليها.

الموجودات التعويضية : في بعض الحالات قد يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقديا عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو التزام أو جزء منهما.

المدفوعات على أساس السهم : عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن المنشأة المستحوذ عليها، وتم نقل هذه العقود للمنشأة المستحوذة يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس السهم أي القياس على أساس السوق دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي : من الممكن سيطرة منشأة ما على الشركة المستحوذ عليها في ظروف معينة دون نقل مقابل مالي، حيث تطبق طريقة الاستحواذ في محاسبة دمج الأعمال في هذه الحالة .

### 4.3. الإفصاح:

يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لما يلي:

- اندماج منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.
  - اندماج منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل إبداء رأي المحاسب القانوني على القوائم المالية.
  - بعض اندماج منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.
- كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

## 4. المعيار الدولي للتقرير المالي 4 IFRS عقود التأمين

### 1. نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على:

- عقود التأمين وإعادة التأمين التي تصدرها.
- عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها (شركة التأمين)
- الأدوات المالية المصدرة بميزة المشاركة الاختيارية ، ولا يطبق المعيار على:
- ضمانات المنتجات المصدرة بشكل مباشر من المتعامل الصانع تاجر التجزئة.
- أصول والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظف أو منفعة التقاعد.
- الحقوق أو الالتزامات التعاقدية المشروطة بالحق في استخدام بند غير مالي في المستقبل.
- عقود الضمان المالي.
- التعويضات المستحقة الدفع ضمن تجميع الأعمال
- عقود التأمين المباشر التي تكون المنشأة فيها حامل للوثيقة فقط

### 2. مصطلحات المعيار :

المؤمن : هي أي منشأة تصدر عقود تأمين.

عقد التأمين : عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف آخر (المؤمن له)

التزام التأمين: التزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين .

المنافع (المزايا) المضمونة : المدفوعات أو المنافع الأخرى التي يكون لحامل وثيقة معين أو مستثمر

حق غير مشروط فيها، والذي لا يخضع بموجب العقد لتقدير المصدر.

بند مضمون : التزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة المشاركة

الاختيارية.

ميزة المشاركة الاختيارية :الحق التعاقدى بالحصول على المنافع التالية (بالإضافة للمنافع المضمونة):

- التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائدا لتقدير شركات التأمين.

- عوائد الاستثمار المحققة أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين.  
عقد الضمان المالي : عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مدينا معيناً لا يقوم بالدفع عند استحقاقه حسب الأحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

### 3. أهم محتويات المعيار :

#### 1.3. الإقرار والقياس : يتطلب هذا المعيار ما يلي:

- الإعفاء المؤقت من بعض معايير التقارير المالية الدولية الأخرى: ومنها الإعفاء من التزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية و الأخطاء، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي: (عقود التأمين التي تصدرها- عقود إعادة التأمين التي لديها).

- على شركة التأمين استبعاد التزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي أو تبرأ من هذا الالتزام.  
- على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية التزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها.

- يجب اختبار مدى كفاية وملائمة التزاماتها جميع تعاقدها و التدفقات النقدية ذات العلاقة بها والاعتراف بكامل قيمة العجز أو النقص في قائمة الدخل.

- إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين: إذا كان هناك انخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين أو حامل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وأن يتم الإقرار بخسارة القيمة في قائمة الدخل وتحدث خسارة القيمة في حساب إعادة التأمين (و الذي يمثل أصل بالميزانية) عندما :

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين. يمكن لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين إذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملائمة ولكن ليس أقل موثوقية لاحتياجات متخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية.

- عند تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة لإلتزامات التأمين يمكن أن تعيد شركات التأمين تصنيف بعض أو كل أصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل، ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التأمين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس التزامات التأمين ويتم الاعتراف بأثر هذه التغيرات في قائمة الدخل.

- يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):  
أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوص.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسمو الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

- الحيلة والحذر : لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ذات التحفظ الكبير ، ومع ذلك إذا كانت عقود التأمين تقاس بتحفظ كافي فيجب أن لا تدخل في المزيد من الحيلة والحذر (لا يجوز إقتطاع مخصص أخطار كارثية).

- هامش الاستثمار المستقبلي: لا تلزم شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لاستبعاد هوامش الاستثمار المستقبلي.

#### - محاسبة الظل:

يمكن لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الاعتراف بربح أو خسارة غير محققة على أصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة، والتسويات ذات العلاقة على

التزامات التأمين، أما بنود الميزانية الأخرى سوف يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية إذا كانت الأرباح أو الخسائر غير المحققة سيتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، ويطلق على هذه الممارسة عادة محاسبة الظل. في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قيام بعض أو كل مما يلي:

(1) التزاماتها التأمينية،

(ب) نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة و

(ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة، و يسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بهما و غير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الاعتراف بالتسويات ذو العلاقة للالتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الأخر فقط في الحالة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الأخر، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

مثال (2) :

تستخدم شركة الوفاق نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات وكان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة و المبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك.

بما أن الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم، فإنها سوف تعترف بالتغير في فروقات إعادة التقييم لتلك العقارات ضمن حقوق الملكية بإسم فائض إعادة التقييم، وبالتالي سيتم الاعتراف بالتغيرات في قياس الالتزام التأميني الناتج عن إعادة تقييم العقارات أيضاً ضمن حقوق الملكية، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح المعيار لشركات التأمين باستخدامها ولكنه لا يلزمها على ذلك.

- المشتقات المدجة : تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها اعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصة واحدة أو أكثر متضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصة مشتقة مالية مدجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة باسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ مليون دينار، وبفائدة تدفع سنويا وبمعدل فائدة يتحدد بناء على سعر النفط أو الذهب، في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

- عدم تجميع مكونات وديعة : في بعض الحالات تحمل عقود التأمين جزء مقابل التأمين و الجزء الآخر كوديعة يتم استثمارها لصالح المستفيد و بهذا الخصوص يكون عدم التجميع مطلوباً إذا توفرت الشروط التالية:

أ. تستطيع شركة التأمين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التأمين.

ب. لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين غير ذلك الاعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة.

ج. يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب إذا كانت شركة التأمين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الاعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الاعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والإلتزامات.

د. لا يسمح لشركة التأمين بفصل مكونات الوديعة إذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل.

هـ. في حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات أو جزء التأمين، وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) على مكونات أو جزء الوديعة.

**مثال (3) :**

أبرمت الشركة العربية للتأمين وثيقة تأمين مفردة بقسط تأمين يبلغ 1000 دينار يقبض مرة واحدة عند إبرام العقد، وتتوقع الشركة مطالبات من حامل الوثيقة بمبلغ 600 دينار في السنة الرابعة، وبتاريخ كتابة الوثيقة دفعت الشركة عمولة بمبلغ 200 دينار، يبلغ سعر الفائدة الخالي من المخاطر 3%، تتبع الشركة سياسة بتوزيع صافي أقساط التأمين ومصروف المطالبات وتكاليف العمولة على مدار أول سنتين من الوثيقة، تبلغ عوائد استثمار أقساط الوديعة في السنتين الأولى والثانية 20 و 40 دينار على التوالي.

**المطلوب:** بين كيفية معالجة هذه الوثيقة باستخدام منهج التأجيل و المطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4)

**حل مثال (3) :** بموجب سياسية التأجيل والمطابقة التي تتبعها شركات التأمين فإن أرباح السنة الأولى والثانية كما يلي :



السنة الثانية	السنة الأولى	البيان
500	500	قسط التأمين المكتسب 2:1000
(300)	(300)	مصروف المطالبات 2:600
(100)	(100)	مصروف العمولة 2:200
100	100	ربح التأمين
40	20	يضاف : عائد الاستثمار
140	120	الربح

### 2.3. الإفصاح :

- يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في القوائم المالية:

أ. السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والالتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها  
ب. أسس الإعتراف وتسجيل الأصول و الإلتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التأمين.

ج. التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة (إختياري)

- إذا كان المؤمن (شركة التأمين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التأمين فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد إعادة التأمين.
- إطفاء الأرباح أو الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة.
- تأثير أي تغيرات في التقديرات.
- كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار توقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التأمين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها.

هـ. مخاطر التأمين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق، وتركز مخاطر التأمين، و المطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات).  
و. مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الائتمان بموجب معيار متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (7)  
"الأدوات المالية: الإفصاحات".

## 5. المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 5 (الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

### والعمليات غير المستمرة)

#### 1. مجال التطبيق :

يطبق على الأصول غير المتداولة ومجموعات التصرف المصنفة على أنها "محتفظ بها برسوم البيع" والعمليات غير المستمرة، ويستثنى من هذا المعيار أصول الضريبة المؤجلة، الأصول الناشئة عن منافع الموظف، الأدوات المالية، العقارات الاستثمارية، الزراعة، عقود التأمين.

#### 2. أهم المصطلحات :

- تكاليف التوزيع: هي التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل مباشر إلى التوزيع، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.
- المبلغ القابل للاسترداد: هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة الاستعمالية أيهما أكبر.

#### 3. الإثبات :

يجب على المنشأة أن تصنف أصلا غير متداول على أنه محتفظ به للبيع، أو محتفظ به للتوزيع على الملاك، إذا كان مبلغه الدفترى سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع بدلا من الاستخدام المستمر بشرط:

أ. أن يكون متاحا للبيع الفوري بشكله الحالي.

ب. احتمال مرتفع لبيعه، وحتى تكون احتمالية بيعه عالية جدا يجب:

- أن يكون هناك التزام وخطة معدة من إدارة الشركة وأنه من غير المحتمل حدوث تغييرات

جوهرية لإلغاء بيع الأصل.

- وضع خطة فاعلة لإيجاد مشتري لهذا الأصل.

- من المتوقع بيع الأصل خلال سنة واحدة.

#### 4. القياس :

- يجب قياس الأصل غير المتداول ( أو مجموعة الاستبعاد ) المحتفظ بها للبيع بمبلغه الدفترى أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل.

- يجب قياس الأصل غير المتداول ( أو مجموعة الاستبعاد ) المحتفظ بها للتوزيع بمبلغه الدفترى أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف أيهما أقل.

- يجب قياس الأصول المقتناة ضمن عملية اندماج الأعمال والمستوفية لمعايير التصنيف على أنها محتفظ بها للبيع بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

- عندما يكون من المتوقع حدوث البيع بعد سنة واحدة، تقاس تكاليف البيع بقيمته الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع والتي تنشأ مع مرور الوقت تصنف كتكلفة تمويل وتصنف في قائمة الدخل.

- إثبات خسائر القيمة مقابل أي تخفيض أولي أو لاحق لقيمة الأصل عندما تنخفض القيمة البيعية الصافية

- إثبات مكاسب الزيادة مقابل قيمة الأصل، بشرط أن لا يزيد عن خسارة القيمة التراكمية سواء وفقا لهذا المعيار أو معيار انخفاض القيمة قبل تصنيف هذا الأصل على أنه محتفظ به للبيع.

- لا يحتسب له اهتلاك أو إطفاء أما الفائدة والمصروفات الأخرى المتعلقة بالتزامات التصرف فتستمر كما هي.

#### 5. العرض والإفصاح :

يتم العرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي:

- الأصول الغير متداولة التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع.

- الأصول ( المحتفظ بها للبيع ) للمجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها.

يتم الإفصاح عما يلي:

أ- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملا:

-الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة.

-الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملا العمليات الغير مستمرة.

الإفصاح بما تحتويه من تفاصيل الإيرادات والمصروفات عن العمليات الغير مستمرة بشكل منفصل.

ب -تحليل للمبلغ الواحد في ( أ ) من خلال الإيضاحات:

1. الإيرادات والمصروفات والربح أو الخسارة قبل الضريبة للعمليات الغير مستمرة.

2. مصروف الضريبة للبند رقم (1)

3. والربح أو الخسارة قبل الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملا العمليات الغير مستمرة.

4. مصروف الضريبة للبند رقم (3)

إفصاحات أخرى:

-وصف للأصل الغير متداول ( أو مجموعة التصرف)

-المكاسب والخسائر عند إعادة قياس الأصل الغير متداول

-وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا استبعدت أصلا أو

التزاما مفردا من مجموعة التصرف وتأثير هذا

القرار على نتائج العمليات عن الفترة والفترات السابقة المعروضة.

**6.موضوعات أخرى:**

الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلي عنها:

- لا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلا غير متداول سيتم التخلي عنه على أنه محتفظ به للبيع؛ نظرا

لأن مبلغه الدفترى سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال الاستخدام المستمر، ومع ذلك

إذا كانت مجموعة التصرف المقرر تركها والمستوفية لشروط المعيار فيما يتعلق بالعمليات الغير

مستمرة فإنها تعرض النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنها عمليات غير مستمرة وذلك اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها.

- لا يجوز للمنشأة أن تحاسب عن أصل تم إخراجته من الخدمة بصفه مؤقتة كما لو أنه تم التخلي عنه.

## 6. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 6 استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

### 1. نطاق التطبيق :

يطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية، لا يطبق هذا المعيار على النفقات:

- التي تدفع قبل الحصول على حق قانوني لاستكشاف المنطقة.
- التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المورد الاقتصادي.

### 2. مصطلحات المعيار :

بنود الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول : هي تكاليف الاستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية والتي يتم تصنيفها كأصول وفقا للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة. نفقات الاستكشاف والتقييم : هي النفقات المتكبدة أثناء عمليات الاستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية. الاستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية : هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشأة على الحق القانوني في القيام بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية والمتمثلة في المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة.

### 3. أهم محتويات المعيار :

#### 1.3 الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية:

- أ. لم يتضمن المعيار الدولي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل، وإنما ترك للمنشأة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك.
- ب. تعفي المنشأة مؤقتا من الالتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و (12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير محاسبية مشابهة تعالج نفس العنصر أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون

إطارها المفاهيمي مشابها للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الاعتراف والقياس.

### 2.3. القياس عند الاعتراف :

أ. يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسمة كأصل بالتكلفة.

ب. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسمة بنود تكاليف الاستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة باتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل أن تأخذ بعين الإعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف وإستخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز).

وفي ما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

- تكاليف الحصول على حق التنقيب
  - تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية
  - تكاليف الحفر الإستكشافي
  - تكاليف حفر الخنادق
  - تكاليف العينات
  - تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية
- ج. لا يتم رسمة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والاستكشاف)، ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب المعيار رقم (38).
- د. في حالة إلتزام المنشأة بترميم أو إزالة مخلفات عملية التنقيب والإستكشاف، يتم الإعتراف بذلك كمطلوبات من خلال إقتطاع محصنات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).



### 3.3. القياس اللاحق بعد الاعتراف :

أ. بعد الإعراف المبدئي تقوم المنشأة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.

ب. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية، أو ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمة.

ج. يتم تصنيف تكاليف التقييم والإستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لنوع الأصل. فمثلاً تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تكاليف معدات الحفر والمركبات تعتبر ملموسة، وتعتبر تكاليف إهلاك أو استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس من تكاليف الأصل غير الملموس، أما الأصل نفسه الذي يتم إهلاكه فهو أصل ملموس.

د. يتم التوقف عن إثبات تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المصادر الطبيعية (النفط أو الغاز مثلاً)، ويجب تقييم هذه التكاليف المرسمة فيما إذا تدنت قيمتها والإعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.

### 4.3. التدني (خسارة القيمة) :

أ. يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسمة من خلال تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب لاختبار خسارة القيمة ، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى إحصالية أن تزيد تكلفة الأصل (مخزون النفط مثلاً) عن مقدار القيمة القابلة للإسترداد ففي هذه الحالة يجب على

المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن خسارة القيمة بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (36) المتعلق بالإخفاض في قيمة الأصول.

ب. يتم الاعتراف بخسارة القيمة مباشرة في قائمة الدخل.

ج. المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المنشأة لاختبار خسارة القيمة لتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- إنتهاء حقوق الاستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها

- وجود تكاليف إضافية للاستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق

- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناء على عمليات التنقيب والاستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة

- إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع إستخراجه أقل من تكلفة التنقيب والاستكشاف المرسملة كأصل.

**5.3. المعالجة المحاسبية للنفط والغاز :** بموجب هذا المعيار من الممكن للمنشأة تطبيق الطرق

المتبعة لدى شركات النفط والغاز في المعايير الأمريكية، حيث يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

- طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method.

- طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وفق طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فإنه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والاستكشاف للآبار والمناجم الناجحة فقط، أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء غير المجدية اقتصادياً أو الفارغة فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للآبار أو المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن مراكز للتكلفة (لكل مركز تكلفة)، مع العلم أن مركز التكلفة قد يكون مشاريع في دولة معينة أو مجموعة دول.

### 6.3. المعالجة المحاسبية لنضوب المصادر الطبيعية :

بعد عملية إكتشاف المصادر الطبيعية وتجهيزها لغايات الإستغلال وثبوت الجدوى الإقتصادية من عملية الإستغلال، يتم تقدير الكمية المتوفرة في المصدر أو الكمية المتوقع استخراجها من المصدر خلال فترة الترخيص الممنوحة للمنشأة إذا كان هناك فترة محددة للإستغلال، ثم يتم توزيع تكاليف الترخيص والإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) على الفترات الزمنية التي يتم فيها إستخراج المصدر ليتم الإعتراف بتكلفة الجزء المستخرج كمصروف نضوب أو إستفاد، ويتم إستخراج مصروف النضوب حسب الخطوات التالية:

- يتم إيجاد معدل تكلفة الوحدة المستخرجة حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكاليف الأصل المرسملة} - \text{القيمة المتبقية المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}}$$

- يتم في كل فترة مالية حصر الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، ومن ثم إيجاد مصروف النضوب الواجب تحميله للفترة عن طريق إيجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة في معدل تكلفة الوحدة

- يثبت مصروف النضوب لكل فترة بموجب القيد التالي: من ح/ المخزون إلى ح/ مجمع النضوب (الأصل)

ويلاحظ أن تكاليف الكمية المستخرجة (حصتها من مصروف النضوب) قد حملت لحساب المخزون، وفي حالة وجود تكاليف إضافية لتصنيع المنتج يتم إضافتها لحساب المخزون، وعند بيع المخزون أو أي جزء منه يتم إثبات القيد التالي: من ح/ تكلفة المبيعات إلى ح/ المخزون

### 7.3. الإفصاح :

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والإستكشاف عن المصادر الطبيعية، وهذا يتطلب ما يلي:

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب،  
وكيفية الاعتراف بهذه التكاليف كأصول.

- مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة  
عن الإستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

## 7. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 7 الأدوات المالية الإفصاحات

1. نطاق التطبيق : يطبق هذا المعيار على:

- جميع الأدوات المالية المثبتة وغير المثبتة.

- العقود لشراء أو بيع بند غير مالي.

يستثنى من هذا المعيار:

- الحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة.

- حقوق والتزامات الموظفين الناشئة عن خطط منفعة الموظف.

- عقود التأمين ( يطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في عقود التأمين)

- أدوات مالية، وعقود والتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس السهم.

- الأدوات التي يتطلب تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية.

2. الإفصاح :

أ. في قائمة المركز المالي يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي.

- المبالغ الدفترية في قائمة المركز المالي أو في الإفصاحات:

1. للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

2. للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

3. للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

- ما إذا كانت قد أعادت تصنيف أي أصول مالية خلال فترة التقرير أو الفترات السابقة

وتفاصيل أي إعادة تصنيف.

- معلومات المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية لتمكين المستخدم من تقييم الأثر أو الأثر

المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي.

- المبلغ الدفترى للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهني للالتزامات أو التزامات محتملة ويتم الإفصاح عن شروط وأحكام رهنها.

- عندما تحتفظ المنشأة بضمان رهني ويحق لها بيعه فيجب الإفصاح عن قيمته العادلة والشروط والأحكام المرتبطة فيه.

- مخصص الخسائر الائتمانية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

- سمات الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المدججة المتعددة.

- تفاصيل التعثرات في سداد القروض واجبة السداد للفترة وما إذا كانت قد تمت معالجتها.

**ب. في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات يجب على المنشأة الإفصاح عن:**

- صافي المكاسب والخسائر من: ( الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح

والخسارة أو الدخل الشامل الآخر-الالتزامات المالية تم قياسها من خلال الربح والخسارة -

الأصول المالية والالتزامات التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

- إجمالي دخل ومصروف الفائدة للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من خلال

الدخل الشامل الآخر.

- دخل ومصروف الأتعاب الناشئة عن الأصول المالية والاحتفاظ بها.

- تحليل المكسب أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة من إلغاء إثبات

أصول مالية تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

**ج. إفصاحات أخرى:**

- تفصح المنشأة عن السياسات المحاسبية الهامة.

- تفصح المنشأة عن استراتيجيتها في إدارة المخاطر وتأثير أنشطة التحوط على التدفقات النقدية

المستقبلية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية.

- يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات كمية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقويم أحكام

وشروط أدوات التحوط وتأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية.

- يجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها بمبلغها الدفترى.
- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة في نهاية فترة التقرير (إفصاحات نوعية وكمية).
- يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي المبالغ الدفترية للأصول المالية والتعرض للمخاطر الائتمانية على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي
- يجب على المنشأة الإفصاح عن مخاطر السيولة ومخاطر السوق.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن تفاصيل الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها في مجملها.
- في التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 يجب على المنشأة أن تفصح لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية كما هي في التطبيق الأولي عن: - 1. تصنيف القياس الأولي والمبلغ الدفترى وفقا للقياس السابق - 2. تصنيف القياس الجديد والمبلغ الدفترى.
- 3. مبلغ أي أصول أو التزامات مالية في قائمة المركز المالي كانت تصنف بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة ولم تعد كذلك.
- في التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية لتمكين المستخدمين من فهم كيف قامت بتطبيق متطلبات التصنيف على الأصول المالية التي تغير تصنيفها وأسباب تصنيف أو إلغاء تصنيف أصول مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

### 3. موضوعات أخرى:

- يتطلب المعيار الإفصاح بحسب فئة الأداة المالية، فيجب على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تكون مناسبة لطبيعة المعلومات المفصح عنها

- في حالة إثبات الأصل بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة فيجب الإفصاح عن:

1. الحد الأقصى لتعرض الأصل لمخاطر ائتمانية في نهاية الفترة
2. المبلغ الذي تخفض به المشتقات المالية ذات صلة بالمخاطر الائتمانية
3. مبلغ التغير في القيمة العادلة للأصل وللمشتقات الائتمانية خلال الفترة بسبب المخاطر الائتمانية.

- في حالة إثبات التزام بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وكانت المنشأة مطالبة بعرض آثار المخاطر الائتمانية من خلال الدخل الشامل الآخر أو من خلال الأرباح والخسائر فيجب الإفصاح عن:

- 1- مبلغ التغير؛
- 2- الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والمبلغ الذي تطالب المنشأة بدفعه؛
- 3- في حالة إلغاء الالتزام (تم عرض الآثار من خلال الدخل الشامل فقط) الإفصاح عن المبلغ المثبت في الدخل الشامل.

- إذا أثبتت الاستثمارات في حقوق الملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل يجب الإفصاح عن:

- 1- نوع الاستثمارات؛
  - 2- أسباب استخدام هذا البديل؛
  - 3- القيمة العادلة للاستثمارات في نهاية الفترة؛
  - 4- توزيعات الأرباح التي تم إثباتها خلال الفترة؛
  - 5- أي تحويلات للمكاسب والخسائر المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة.
- يجب الإفصاح عن تفاصيل إلغاء إثبات الاستثمارات في حقوق الملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.



- في حالة عدم مقدرة المنشأة على تأييد القيمة العادلة عند الإثبات الأولي فيجب الإفصاح عن :  
- سياستها المالية ؛

- الفرق المجمع الذي لم يتم إثباته بعد بين الربح والخسارة في بداية ونهاية الفترة؛

- لماذا حكمت المنشأة أن سعر المعاملة لم يكن أفضل دليل للقيمة العادلة.

### المخاطر الائتمانية :

- يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الائتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية.

- إدارة المخاطر : يجب على المنشأة أن توضح ممارستها لإدارة المخاطر الائتمانية وكيف ترتبط بإثبات وقياس المخاطر الائتمانية المتوقعة.

- المعلومات الكمية والنوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة : يجب توضيح التغييرات في محصل الخسارة وأسباب تلك التغييرات يجب على المنشأة تقديم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي.

- يجب تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لم ينتج عنها إلغاء إثبات وأثر مثل تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأثر الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى على المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة.

- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم العلاقة بين الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والالتزامات المرتبطة بها وتقويم طبيعة ارتباط المنشأة بتلك الأصول.

## 8. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 9 الأدوات المالية

### 1. نطاق التطبيق :

يطبق هذا المعيار على جميع الأدوات المالية ماعدا:

- الحصص في المنشآت التابعة والزميلة المشروعات المشتركة تتم المحاسبة عنها وفقا لطريقة حقوق الملكية أو وفقا لطريقة توحيد القوائم المالية.
- الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار .
- حقوق والالتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين.
- الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن المعيار ifrs15 الإيراد من العقود مع العملاء والتي تعد أدوات مالية، إلا إذا حدد معيار 15 المحاسبة عنها وفق معيار 9 ، كما يطبق هذا المعيار لانخفاض تلك الحقوق لغرض إثبات مكاسب وخسائر القيمة.
- يطبق المعيار على ارتباطات القروض التالية:
  - التي تم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
  - الارتباطات التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى (المشتقات)
  - الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق.
- يجب تطبيق المعيار 9 على العقود لشراء أو بيع أصل غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى كما لو كانت العقود أدوات مالية شريطة قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، باستثناء إذا كان الهدف من الدخول بالعقد استلام الأصل الغير مالي، كما يمكن تصنيف العقد لشراء أو بيع أصل غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حتى لو كان الهدف من الدخول بالعقد استلام أو تسليم الأصل الغير مالي فقط في حالة تقليص عدم الاتساق.
- تقع ضمن المعيار الخيارات لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى.

## 2. مصطلحات المعيار :

الأدوات المالية :عقد ينشأ عنه أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية للطرف الآخر.

تاريخ التعامل :هو التاريخ الذي تلتزم به المنشأة بشراء أو بيع أصل مالي والذي يتضمن الاعتراف بأصل سيتم استلامه أو مطلوب سيتم دفعه في تاريخ العملية.

تاريخ التسوية :التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو العكس.

التحوط :إجراء يتخذ للتخفيف من آثار التعرض لمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة.

## 3. القياس الأولي :

- يتم الاعتراف الأولي بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عند تعاقد المنشأة لشراء أو بيع أصول مالية، ويتم استخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.

✓ يتم تصنيف الأداة المالية بناءً على ما يلي:

- نموذج الأعمال للأداة المالية.

- التدفقات النقدية الناشئة عن العقد.

✓ تصنف الأصول المالية إلى:

- الأصول المقيمة بالتكلفة المستنفذة.

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وتشمل المشتقات.

- يصنف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية بالتكلفة المستنفذة عند تحقق الشرطين:

- نموذج الأعمال يهدف إلى تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

- أن تعطي الأداة المالية الحق باستلام تدفقات نقدية المتعلقة بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة.

- لا يلزم المعيار وفق هذا التصنيف بالاحتفاظ بالأداة المالية إلى تاريخ الاستحقاق دون البيع، ولكن بالنظر إلى عدد عمليات البيع إذا كانت أكثر من كونها غير عادية فيجب إعادة تقييم نموذج أعمال المحفظة والتأكد من أنها محتفظ بها لغرض تحصيل التدفقات النقدية.

- يسجل الأصل المالي وفق طريقة التكلفة المستنفذة بالقيمة العادلة ابتداءً وتضاف التكلفة المباشرة للمعاملة

- يتم قياس المدينون التجاريون بسعر المعاملة وفق المعيار الدولي 15 إلا إذا وجد مكون تمويلي هام.

- يصنف الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عند تحقق شرطين:

- نموذج الأعمال يهدف إلى تحصيل التدفقات النقدية وبيع الأصل.

- أن تعطي الأداة المالية الحق باستلام تدفقات نقدية المتعلقة بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة.

#### ✓ يصنف الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر:

عند امتلاك الأصول المالية بغرض إعادة بيعها في الأجل القصير أو يتم اختيار هذا التصنيف عندما يقلل فرص عدم الاتساق.

#### ✓ تصنف الالتزامات المالية إلى:

- التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تشمل الالتزامات لأغراض تجارية أو التي اختارتها المنشأة ضمن هذا التصنيف لتقليل فرص عدم الاتساق.

- التزامات مالية بالتكلفة المستنفذة، لجميع الالتزامات التي لا تنطبق عليها الشروط في الفقرة السابقة.

- يجب قياس كافة الأصول المالية عند الاقتناء الأولي بالقيمة العادلة والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافا إليها تكاليف المعاملة:

- عمولات ومصاريف شراء باستثناء مصاريف وعمولات الأصول المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصروف الشراء كمصاريف فترة في قائمة الربح أو الخسارة. -القياس المبدئي للالتزامات المالية المصنفة ضمن الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بالقيمة العادلة، والالتزامات المالية بالتكلفة المستنفذة بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة.

#### 4.القياس اللاحق :

للأصول بالتكلفة المستنفذة: يتم استنفاد علاوة أو خصم الشراء باستخدام طريقة معدل الفائدة الفاعل.

للأصول بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر: بالقيمة العادلة مع إثبات التغير في قيمتها وإظهاره في حقوق الملكية ضمن بنود الدخل الشامل الاخر كبنود مستقل. للأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر: بالقيمة العادلة مع تحميل أي تغيير في قيمتها على قائمة الدخل كمكاسب أو خسائر غير محققة.

الإنخفاض : يجب على المنشأة تطبيق متطلبات انخفاض القيمة في تاريخ التقرير للأصول المالية المصنفة بالتكلفة المستنفذة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فقط.

-عند وجود انخفاض في القيمة يتم تخفيض الأصل المالي من خلال محصص الإنخفاض وتحميل قائمة الدخل بخسائر القيمة، إذا حدث بعد ذلك تناقص في خسائر القيمة يجب إلغاء خسائر القيمة المثبتة سابقا مع مراعاة الاستنفاد عن الفترة من تاريخ الخسارة حتى تاريخ الإلغاء.

#### القياس اللاحق للالتزامات المالية:

-بالتكلفة المستنفذة.

-بالقيمة العادلة :يجب عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المنسوب إلى التغييرات في مخاطر الائتمان ضمن الدخل الشامل

الآخر، وعرض المبلغ المتبقي للتغير في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

#### 5. الإفصاح : يجب الإفصاح عن :

-السياسات المحاسبية المتعلقة بالاستثمار بالأصول المالية.

-إجمالي القيم العادلة والمكاسب والخسائر غير المحققة والتكلفة المعدلة بمقدار الإطفاء المتعلقة بالأصناف الثلاثة.

-الظروف التي أدت إلى تغيير تصنيف الأوراق المالية.

-تاريخ استحقاق الأوراق المالية التي تمثل ديون على الغير.

#### 6.موضوعات أخرى:

يجب إلغاء إثبات الأصول المالية عندما:

أ -تنقضي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي

ب-وعند تحويل الأصل المالي إما تحويل الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات أو

ج -الإبقاء على الحقوق التعاقدية في الاستلام مع تحمل التزام بدفع التدفقات النقدية لطرف آخر وفق شروط تعاقدية.

#### إعادة تصنيف الأصول المالية:

-عند قيام المنشأة بتغيير نموذج الأعمال لإدارة الأصول المالية فيجب عليها إعادة تصنيف

الأصول المتأثرة مع الالتزام بأمرين:

-تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف.

-عدم تعديل أي مكاسب أو خسائر بما في ذلك مكاسب أو خسائر القيمة أو الفوائد المثبتة سابقا.

-إعادة التصنيف من فئة القياس بالتكلفة المستنفذة إلى:

- فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسائر فإنه يتم:
- قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.
- الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي السابق والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.
- فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يتم:
- قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.
- الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي السابق والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.
- إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى:
- فئة القياس بالتكلفة المستنفذة فإنه يتم:
- إعادة تصنيف الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة القياس.
- إزالة المكاسب والخسائر المجمعة المثبتة ضمن الدخل الشامل وتعديل القيمة العادلة لأصل المالي بها في تاريخ إعادة التصنيف.
- فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسائر فإنه يتم:
- الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي.
- إعادة تصنيف المكاسب والخسائر المجمعة والمثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة في تاريخ إعادة التصنيف.
- إعادة التصنيف من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة إلى:
- فئة القياس بالتكلفة المستنفذة فإنه يتم:
- اعتبار القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف إجمالي المبلغ الدفترية للأصل المالي.
- فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يتم:
- الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي.

- عند إلغاء أصل مالي بمجمله فإن الفرق بين المبلغ الدفترى والعضو المستلم يجب إثباته ضمن الربح أو الخسائر.

- عند إلغاء إثبات أو إعادة تصنيف الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر يعاد تصنيف المكاسب والخسائر المجمعة والمثبتة سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر في حقوق الملكية

- لا يجوز للمنشأة أن تعيد تصنيف أي التزام مالي.

- عند إبقاء المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ملكية الأصل المحول فلا ينتج عن التحويل إلغاء الإثبات فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل المحول وإثبات التزام مالي مقابل العضو المستلم مع إثبات أي دخل من الأصل المحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المالي.

- عند عدم تحويل الأصل المالي والإبقاء على ما يقارب جميع المخاطر مع بقاء السيطرة فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل المحول بقدر ارتباطها المستمر. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بحيث يظهر المبلغ الدفترى للأصل المحول والالتزام المرتبط به بالتكلفة المستنفذة أو القيمة العادلة:

- حسب طريقة القياس المتبعة

- للحقوق والالتزامات التي أقيمت عليها المنشأة، مع الاستمرار في إثبات أي دخل أو

مصروف ناتج عن الأصل المحول والالتزام المرتبط به.

- لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به كذلك بين الدخل الناشئ عن الأصل المحول والالتزام المرتبط به.

- يتم إلغاء إثبات الالتزام المالي من قائمة المركز المالي عند إطفائه (بسداد الالتزام أو إلغائه أو عند انقضائه)، مع إثبات الفرق بين المبلغ الدفترى للالتزام الذي تم إطفائه أو تحويله إلى طرف آخر مع العضو المدفوع ضمن الربح أو الخسارة.



## محاسبة التحوط:

الهدف منها التعبير عن أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة التعرضات الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

-يمكن اعتبار ما يلي أدوات تحوط:

-مشتقات أو جزء منها.

-غير مشتقات أو جزء منها.

-يجب أن يكون من الممكن قياس البند المتحوط له بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

-لأغراض المحاسبة عن التحوط يمكن وسم الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات الملزمة أو

معاملات التوقع المحتملة إلى حد كبير مع طرف خارجي عن المنشأة معدة التقرير على أنها بنود متحوط لها.

## 9. المعيار المحاسبي IFRS 16 عقود الإيجار

### 1. النطاق :

جميع عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل " حق الاستخدام "من الباطن،

ولا يطبق على:

-عقود الإيجار لاكتشاف أو استخدام الموارد الغير متجددة ؛

- براءات الإختراع وحقوق النشر والملكية الفكرية؛

- الأصول البيولوجية والحيوية؛

-العقارات الاستثمارية.

### 2. أهم المصطلحات المستخدمة :

**عقد الإيجار:** هو عقد أو جزء من عقد يحوّل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن .

**عقد الإيجار التمويلي:** عقد الإيجار الذي يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المنافع والمخاطر العائدة لملكية الأصل محل العقد

**التكاليف المباشرة الأولية:** هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد إيجار والتي لن تتكبد لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار،

**سعر الفائدة الضمني:** هو سعر الخصم الذي يحسب عند بداية العقد ليصبح القيمة الحالية لدفعات الإيجار + القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة = القيمة العادلة للأصل + أية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر

**عقد الإيجار التشغيلي:** هو عقد إيجار لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

**الحد الأدنى لدفعات الإيجار:** الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال العقد والقيمة المتبقية المضمونة ويضاف قيمة الشراء في آخر العقد إن وجدت

القيمة المتبقية غير المضمونة : هي الجزء من القيمة المتبقية للأصل محل العقد وغير المضمون تحقيقه بواسطة المؤجر أو مضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر .

### 3. الإثبات:

- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل " حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار

- يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إلى تشغيلي وتمويلي

- يثبت المؤجر الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في الميزانية وتعرض على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار

- يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار من عقود الإيجار التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر، ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقض فيه الفوائد من استخدام الأصل محل العقد.

### 4. القياس والإفصاح :

#### 1.4 . لدى المستأجر :

أ. القياس الأولي لأصل " حق الاستخدام":

يقاس أصل " حق الاستخدام" في تاريخ بداية عقد الإيجار بالتكلفة، وتتكون التكلفة من :  
مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار + أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية العقد - أي حوافز مستلمة + أي تكاليف مباشرة أولية تكبدها المستأجر + تقدير تكلفة إعادة الأصل لحالته الأصلية في نهاية العقد

## ب. القياس الأولي للالتزام عقد الإيجار:

يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ محصومة بمعدل الفائدة الضمني، وإذا لم يتوفر يستخدم معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر

## ج. القياس اللاحق لأصل " حق الاستخدام " :

بعد تاريخ بداية العقد يجب على المستأجر قياس أصل " حق الاستخدام " بتطبيق نموذج التكلفة.

## د. القياس اللاحق للالتزام عقد الإيجار:

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار , يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:

(أ) زيادة المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار

(ب) تخفيض المبلغ الدفترى ليعكس دفعات الإيجار

(ج) إعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار المحددة

يثبت في الأرباح والخسائر كلاً من التكاليف التالية:

✓ الفائدة على التزام عقد الإيجار

✓ دفعات عقد الإيجار المتغيرة الغير مدرجة في قياس التزام عقد الإيجار في الفترة التي وقعت فيها

## هـ. العرض والإفصاح :

### - العرض :

- أصول " حق الاستخدام " بشكل منفصل عن الأصول الأخرى

- التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى

- في قائمة التدفقات النقدية :- تصنيف دفعات المبلغ الأصلي ضمن الأنشطة التمويلية

- دفعات الفائدة على الالتزام طبقاً لمتطلبات IAS 7

- دفعات الإيجار قصيرة الأجل والدفعات المتغيرة الغير مدرجة في القياس ضمن الأنشطة التشغيلية

- الإفصاح: الهدف توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المنشأة، ويجب الإفصاح عن كافة التفاصيل ومنها :
  - استهلاك أصل " حق الاستخدام " حسب فئته؛
  - الفائدة على التزام عقد الإيجار؛
  - مصروفات عقود الإيجار قصيرة الأجل؛
  - مصروفات عقود الإيجار الأصول منخفضة القيمة؛
  - دفعات الإيجار المتغيرة الغير مدرجة عند قياس التزام عقد الإيجار.

#### 2.4 . لدى المؤجر :

##### أ. القياس الأولي لدى المؤجر :

عقود الإيجار التمويلية : في تاريخ بداية عقد الإيجار يقاس صافي الاستثمار في عقد الإيجار بدفعات حق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد الإيجار ويجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار

##### ب. القياس اللاحق لدى المؤجر :

عقود الإيجار التمويلية:

- ✓ يعترف بالدخل التمويلي على أساس نمط يعكس معدل العائد على صافي الاستثمار
  - ✓ توزع المقبوضات على إجمالي الاستثمار كتخفيض له في الجانب الدائن وعلى عنصر الدخل التمويل.
- عقود الإيجار التشغيلية :

- ✓ الاعتراف بدخل الإيجار في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد ( مع مراعاة توزيع الحوافز الممنوحة للمستأجر على مدة العقد ) أو أي أساس منتظم آخر
- ✓ الاعتراف بمصروف الاستهلاك باستخدام معدلات استهلاك مماثلة للأصول المستأجرة

✓ التكاليف المباشرة التي تعود لإبرام العقد يتم توزيعها على مدة العقد لمقابلة الدخل من الإيراد

ج. العرض :

يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد الإيجار التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقا لطبيعة الأصل محل العقد

د. الإفصاح:

الهدف توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المنشأة

الإيجار التمويلي:

- ربح أو خسارة البيع

- دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار

- دخل الدفعات المتغيرة

الإيجار التشغيلي :

- دخل التأجير

- الإفصاح بشكل مستقل عن الدفعات المتغيرة

الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية مثل طبيعة أنشطة عقود الإيجار كيفية إدارة المخاطر  
... إلخ (خاص بالنوعين)

5. أبرز الفروقات ما بين IAS17 و IFRS16 :

1. المستأجر يستطيع تصنيف عقد الإيجار اما تمويلي او تشغيلي، فإذا كان تشغيلي لا يظهر في القوائم المالية وتعرض في قائمة الدخل، لكن فيه بعض عقود الإيجار التشغيلية لا يمكن إلغاؤها فتعتبر الالتزام على المنشأة ولا يتم عرضها في القوائم المالية لكن تعرض في ملاحظات القوائم المالية فقط فالتغير الجديد انه يتم وضع تلك المعلومات في القوائم المالية بدلا من الملاحظات
2. من التغيرات التي حدثت، ان المعيار 17 من معايير المحاسبة الدولية لا يفرق بين عقد الإيجار الفعلي و عقد الخدمة (والذي لا يكون عقد ايجار) فوفق المعيار 17 تتم المحاسبة عن كل من

عقد الايجار و عقود الخدمات بنفس الطريقة والتي تكون في قائمة الدخل، أما بالنسبة للمعيار ifrs16 فهو يشمل عقود الايجار ولا يشمل عقود الخدمة.

3. من التغيرات التي حدثت كذلك، وفق IAS17 عند استئجار أصل كإيجار تشغيلي فإن المصاريف التي يقدمها المؤجر مثل الصيانة، الإصلاحات و النظافة.. يتم المحاسبة عن تلك المصاريف ضمن مصاريف عقود الإيجار، لكن وفق IFRS16 يتم فصل عناصر المصاريف غير التأجيرية عن تلك المصاريف التي تكون تأجيرية

4. أهم تغير هو أنه وفق ifrs16 يتم الاعتراف بالإيجار كأصل حق الاستخدام ويقابله إلتزام في قائمة المركز المالي، ويتم إطفاء أصل حق الاستخدام على مدة فترة الإيجار لكن هناك استثناءين هما (حالة الإيجار التشغيلي):

أ- الإيجار الذي تقل مدته عن 12 شهر (عقود ايجار قصيرة الاجل)

ب- عقود الايجار عن أصول ذات قيمة نسبية منخفضة (اجهزة الحاسب، الاثاث المكتبي...)" وفق مبدأ الأهمية النسبية"

## خاتمة :

حاولت هذه المطبوعة الامام بالمفاهيم الأساسية لمقياس المعايير المحاسبية الدولية، حيث تطرقت لمعيار عرض القوائم المالية IAS1 ، وبعض المعايير المتعلقة بالقياس مثل (IAS12-IFRS5-IFRS9 -IAS2) وبعض المعايير الخاصة بالإفصاح مثل (IAS 7 - IAS 10 - IFRS7 - IFRS8).  
انتهجت المطبوعة منهجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في عرض كل معيار محاسبي انطلاقا من الهدف من المعيار ومجال تطبيقه وشرح المصطلحات الخاصة به ثم أساسيات العرض والافصاح الخاصة به.

في الأخير نرجو أن ينال هذا العمل الرضا والقبول، وأن يحمل علما نافعا يستفيد منه كل طالب علم .



## قائمة المراجع :

1. أحمد محمد أبوشماله، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
2. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014
3. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (كما تم إصدارها في 1 يناير 2014)، الجزء الأول، ترجمة المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.
4. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013.
5. مجموعة اختبار السوكبا SOCPA-SA، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي

الدكتور جرد نورالدين

من مواليد بلدية الجلفة (ولاية الجلفة)، في 10 أكتوبر 1984  
دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق  
أستاذ محاضر - أ - بجامعة الجلفة - الجزائر -

## محتوى المطبوعة:

تتطرق هذه المطبوعة إلى سلسلة محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية وفقا للبرنامج الوزاري المقترح، وهي موجهة لطلبة السنة ثانية ماستر شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية معمقة. حيث تتناول في البداية مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية، ثم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ثم تستعرض مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية الهامة

