



جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



المستوى: الثانية ليسانس
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

محاضرات في مقياس:



من إعداد: د/ عبد الحليم سعيدي

فهرس المحتويات

مقدمة أ-ب

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الدولية

- أولاً: تعريف المحاسبة الدولية 2
- ثانياً: نشأة المحاسبة الدولية وتطورها 3
- ثالثاً: أهمية المحاسبة الدولية في الاقتصاد العالمي 4
- رابعاً: تطور المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) 4
- خامساً: فوائد اعتماد المعايير الدولية 4
- سادساً: أهداف المحاسبة الدولية 5

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

- أولاً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية 7
- ثانياً: أهداف، دوافع وإجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية 7

المحور الثالث: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية

- أولاً. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) 15
- ثانياً. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): 18
- ثالثاً. الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB 22
- رابعاً. قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS 24

المحور الرابع: الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

- أولاً. وضع وهدف الإطار المفاهيمي للتقرير المالي: 29
- ثانياً. أهداف التقرير المالي للأغراض العامة 30
- ثالثاً. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة 33
- ثالثاً. القوائم المالية ومنشأة التقرير 35
- رابعاً. عناصر القوائم المالية 37
- خامساً. الاعتراف وإلغاء الاعتراف 39
- سادساً. القياس 41
- سابعاً: العرض والإفصاح 44

45	ثامنا. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.....
المحور الخامس: عرض وتحليل القوائم المالية وفق معايير IFRS	
48	المعيار الدولي 1 IAS العرض في القوائم المالية.....
48	أولاً. نطاق المعيار 1 IAS.....
49	ثانياً. الهدف من المعيار 1 IAS.....
49	ثالثاً. الغرض من إعداد القوائم المالية وفق معيار 1 IAS.....
50	رابعاً. اعتبارات عامة لإعداد القوائم المالية.....
52	خامساً. عرض القوائم المالية ضمن المعيار 1 IAS.....
55	المعيار الدولي 7 IAS - قائمة التدفقات النقدية.....
56	أولاً. هدف المعيار.....
56	ثانياً. نطاق المعيار.....
56	ثالثاً. التعاريف الأساسية في المعيار.....
57	رابعاً. عرض قائمة التدفقات النقدية.....
59	المعيار الدولي للتقرير المالي 1 IFRS تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالية لأول مرة.....
60	أولاً. تعريف معيار 1 IFRS.....
60	ثانياً. هدف المعيار 1 IFRS.....
60	ثالثاً. نطاق تطبيق المعيار.....
61	رابعاً. تاريخ الانتقال إلى IFRS.....
61	خامساً. متطلبات التحول إلى IFRS.....
61	سادساً. الإعفاءات والاستثناءات.....
سابعاً. بيان التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) السابقة إلى معايير التقارير	
61	المالية الدولية عند التطبيق للمرة الأولى.....
62	ثامنا. بيان متطلبات العرض والإفصاح.....
62	المعيار الدولي 8 IAS: السياسات المحاسبية والتغييرات.....
62	أولاً. تغيير السياسات المحاسبية (Accounting Policies Change):.....

63	ثانياً. التغييرات في التقديرات المحاسبية (Changes in Accounting Estimates):
63	ثالثاً. الأخطاء المحاسبية (Errors):
63	رابعاً. الأثر المالي (Financial Impact):

المحور السادس: معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق IAS/IFRS

66	أولاً. معايير الأصول المتداولة
66	المعيار المحاسبي الدولي 2 IAS – المخزونات
71	ثانياً. معايير الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل)
71	المعيار الدولي 16 IAS – الممتلكات والمصانع والمعدات
74	المعيار الدولي للمحاسبة – 23 IAS تكاليف الاقتراض
76	المعيار الدولي للمحاسبة – 36 IAS تندي قيمة الأصول
80	40 IAS العقارات الاستثمارية
82	المعيار 41 IAS الزراعة
84	تطبيق محاسبي وفق المعيار 41 IAS
85	المعيار 38 IAS: الموجودات غير الملموسة (المعنوية)
92	المعيار 9 IFRS: الأدوات المالية
94	المعيار الدولي للمحاسبة رقم 12 IAS – ضرائب الدخل
95	المعيار الدولي للمحاسبة – 37 IAS المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة
97	المعيار المحاسبي الدولي 16 IFRS عقود الإيجار

المحور السابع: التحديات العملية في تطبيق المعايير الدولية

102	أولاً. صعوبات التطبيق في الدول النامية
103	ثانياً. التحديات في الجزائر
104	ثالثاً. التدريب والتأهيل
105	رابعاً. الإشكالات الجبائية

المحور الثامن: دراسات حالة تطبيقية – تحليل قوائم مالية وفق IFRS

أولاً. تحليل قوائم مالية وفق IFRS	109
ثانياً. مقارنة بين المعالجة عبر المعايير الدولية والمعايير المحلية	112
ثالثاً. تطبيق عملي على IAS 1 و IAS 7	113
قائمة المراجع	116

مقدمة

مقدمة:

تُعَدّ المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من الركائز الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية المعاصرة، لما لها من دور محوري في توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وتحقيق قابلية المقارنة والشفافية في عرض المعلومات المالية. وقد جاء اعتماد هذه المعايير استجابةً للتطورات الاقتصادية والمالية التي عرفها العالم، ولاسيما في ظل العولمة الاقتصادية، واتساع نطاق المبادلات الدولية، وتزايد الحاجة إلى معلومات مالية موثوقة تساعد مختلف الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وانطلاقاً من الأهمية المتزايدة للمعايير المحاسبية الدولية، حرصت مؤسسات التعليم العالي على إدراج مقياس خاص بها ضمن البرامج البيداغوجية الموجهة لطلبة طور الليسانس، قصد تمكينهم من الإحاطة بالمفاهيم الأساسية التي تقوم عليها هذه المعايير، وفهم أهدافها ومجالات تطبيقها. وفي هذا الإطار، تأتي هذه المطبوعة البيداغوجية لتكون أداة تعليمية مرجعية، تهدف إلى تقديم محتوى علمي منظم يجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، وفق منهجية تتماشى مع التوجيهات البيداغوجية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

وقد تم في المحاور الأولى من هذه المطبوعة التطرق إلى الجوانب النظرية للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال دراسة أسباب ظهورها وتطورها، والإطار المفاهيمي الذي تستند إليه، وكذا الإطار المؤسسي المنظم لعملية إعدادها وإصدارها، إضافة إلى الإطار المفاهيمي للتقرير المالي. ويُعد هذا الجانب النظري ضرورياً لإرساء قاعدة معرفية صلبة لدى الطالب، تسمح له بفهم فلسفة المعايير المحاسبية الدولية ومقاصدها العامة.

واستكمالاً لهذا الطرح النظري، تم تخصيص محور تطبيقي في هذه المطبوعة، يهدف إلى تمكين الطالب من الانتقال من الفهم النظري إلى التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية. وقد تم التركيز في هذا المحور على المعيارين IAS 1 المتعلق بعرض القوائم المالية و IAS 7 الخاص بقائمة التدفقات النقدية، نظراً لما يتمتعان به من أهمية بالغة في إعداد التقارير المالية،

إذ يُعد المعيار IAS 1 الإطار العام الذي يحدد شكل ومحتوى القوائم المالية، في حين يوضّح المعيار IAS 7 كيفية عرض وتحليل التدفقات النقدية بما يسمح بتقييم السيولة والقدرة التمويلية للمؤسسة.

وقد رُوِيَ في إعداد التطبيقات العملية الواردة في هذا المحور اعتماد أسلوب تدريجي ومبسّط، يستجيب لمستوى طلبه الليسانس، مع الاستعانة بأمثلة رقمية افتراضية قريبة من الواقع العملي، وذلك بهدف تسهيل فهم خطوات إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، وإبراز أثر السياسات المحاسبية على النتائج المالية. كما تهدف هذه التطبيقات إلى تنمية مهارات التحليل المالي لدى الطالب، وتعزيز قدرته على الربط بين القواعد المحاسبية النظرية ومجالات تطبيقها العملية.

وفي الختام، تسعى هذه المطبوعة إلى الإسهام في تكوين قاعدة معرفية وتطبيقية متينة لدى طلبة الليسانس في مجال المعايير المحاسبية الدولية، بما يؤهلهم لمواصلة دراستهم في المستويات العليا، ويمكّنهم من استيعاب متطلبات الممارسة المحاسبية الحديثة، انسجامًا مع متطلبات البيئة الاقتصادية والمهنية المعاصرة.

المحور الأول:

الإطار النظري

للمحاسبة الدولية

أدت العولمة الاقتصادية وتوسع الأنشطة والاستثمارات الدولية إلى بروز اختلافات كبيرة في الأنظمة والممارسات المحاسبية بين الدول، مما صعب مقارنة القوائم المالية وفهمها على المستوى الدولي. وقد فرض هذا الواقع الحاجة إلى محاسبة دولية تقوم على معايير موحدة تضمن الشفافية والمصادقية وتعزز ثقة المستثمرين. ويعالج هذا المحور نشأة المحاسبة الدولية وأسباب ظهورها ومفهومها وأهدافها في إطار السعي إلى تحقيق التوحيد والتوافق المحاسبي عالمياً.

مدخل إلى المحاسبة الدولية

المحاسبة الدولية فرع حديث من المحاسبة ظهر نتيجة توسع الأنشطة الاقتصادية والشركات متعددة الجنسيات، وظهرت الحاجة إلى إطار محاسبي موحد لتسهيل فهم وتحليل القوائم المالية عبر الدول وضمان الشفافية والمصادقية. يهدف هذا المبحث إلى تقديم نظرة شاملة على نشأة المحاسبة الدولية، تعريفها، تطورها، وأهميتها في الاقتصاد العالمي، بالإضافة إلى استعراض تطور المعايير الدولية للتقارير المالية والفوائد المرتبطة باعتمادها.

أولاً: تعريف المحاسبة الدولية

تُعد المحاسبة الدولية فرعاً من فروع المحاسبة يهدف إلى دراسة الأساليب والقواعد المحاسبية المطبقة في مختلف الدول، والكشف عن أوجه التباين بينها، بالإضافة إلى وضع معايير محاسبية تحظى بالقبول والملاءمة على المستوى العالمي.

1- تعريفات المحاسبة الدولية

تعددت تعريفات المحاسبة الدولية باختلاف الباحثين والمنظمات، ويمكن تلخيصها في ثلاثة اتجاهات أساسية:

1. المحاسبة الدولية كفرع من فروع المحاسبة: تهتم بدراسة المبادئ والأساليب المحاسبية

في مختلف الدول، بهدف تحديد أوجه الاختلاف واختيار الأنسب للتطبيق الدولي.

2. المحاسبة الدولية كنظام محاسبي عالمي: نظام يقوم على وضع معايير ومبادئ محاسبية

تحظى بالقبول الدولي، لتوحيد القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية عبر الدول.

3. المحاسبة الدولية من منظور الشركات متعددة الجنسيات: فرع يهتم بدراسة المشكلات المحاسبية التي تواجه الشركات ذات الفروع الأجنبية، خاصة في إعداد القوائم المالية وتحويل العملات وتوحيد التقارير بين الشركة الأم وفروعها.

بالتالي، يمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها فرع من فروع المحاسبة يهتم بدراسة الأساليب والقواعد المحاسبية للكشف عن أوجه التباين، ووضع معايير تحظى بالقبول العالمي، مع التركيز على معالجة المشكلات ذات الطابع الدولي، خاصة المتعلقة بالفروع والشركات التابعة الأجنبية.

(حسين و مأمون، 2008، الصفحات 104-106)

ثانياً: نشأة المحاسبة الدولية وتطورها

نشأت المحاسبة الدولية نتيجة توسع الأنشطة الاقتصادية عبر الحدود وظهور الشركات متعددة الجنسيات، مما ولد حاجة إلى لغة مالية موحدة تساعد على مقارنة القوائم المالية بين الدول. بدأت الجهود الفعلية مع تأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة عام 1973، والتي تطورت لاحقاً إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ليصبح المرجع الأساسي لوضع المعايير الدولية التي تهدف إلى تحقيق الشفافية وتسهيل حركة الاستثمار عالمياً.

1- أسباب ظهور المحاسبة الدولية

1. توسع النشاط الدولي للمؤسسات: مع ازدياد توجه المؤسسات نحو الأسواق العالمية، تضخم حجم المعاملات الدولية، وبرزت الشركات متعددة الجنسيات، كما ارتفع حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة، مما خلق حاجة لنظام محاسبي موحد لمتابعة الأنشطة المالية عبر الدول.

2. ظهور مشكلات محلية ذات طابع دولي: أدى اتساع التجارة العالمية وانتشار الشركات الدولية إلى بروز مجموعة من الإشكالات المحاسبية، أهمها:

- تعدد الممارسات والمبادئ المحاسبية بين الدول
- اختلاف اللغة المحاسبية

◦ تعدد العملات المستخدمة

◦ اختلاف النظم القانونية والتنظيمية

3. الحاجة إلى التوحيد والتوافق الدولي: دفع الاهتمام المتزايد بإيجاد نظم محاسبية تحقق التوافق والتوحيد للممارسات والمبادئ المحاسبية على المستوى الدولي. (رأفت حسين، 2008، الصفحات 5-6)

ثالثاً: أهمية المحاسبة الدولية في الاقتصاد العالمي

تلعب المحاسبة الدولية دوراً محورياً في الاقتصاد العالمي، حيث:

- تعزز شفافية الأسواق المالية وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة للمستثمرين.
- تمكّن الشركات والمستثمرين من مقارنة الأداء المالي عبر الحدود الوطنية.
- تقلل من مخاطر عدم الاتساق المحاسبي بين الدول.
- تسهّل عمليات التمويل الدولي والاندماج والاستحواذ بين الشركات متعددة الجنسيات.

رابعاً: تطور المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

انتقل تطور المعايير الدولية من المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، حيث تهدف هذه المعايير إلى توحيد القياس، العرض، والإفصاح المالي على مستوى عالمي. وقد تبنت العديد من الدول هذه المعايير تدريجياً لضمان انسجام القوائم المالية مع المعايير الدولية، مما يسهل على المستثمرين تحليل النتائج المالية واتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل أفضل.

خامساً: فوائد اعتماد المعايير الدولية

1. الشفافية والمصدقية: توحيد أساليب القياس والإفصاح المالي، وتقليل المعلومات المضللة.
2. القابلية للمقارنة: تمكين المستثمرين من مقارنة الأداء المالي للشركات عبر الدول المختلفة.

3. تسهيل حركة الاستثمار ورأس المال: تقليل المخاطر المرتبطة بالاختلافات المحاسبية، ودعم اندماج الشركات متعددة الجنسيات.

4. تحسين جودة التقارير المالية: المساهمة في تطوير سياسات المحاسبة الوطنية، وتعزيز الثقة في النظام المالي العالمي.

سادساً: أهداف المحاسبة الدولية

استناداً إلى مفهومها، تهدف المحاسبة الدولية أساساً إلى:

✓ دراسة الأنظمة المحاسبية المتنوعة في الدول المختلفة بهدف الوصول إلى النظام الأكثر ملاءمة وفعالية.

✓ توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستثمرين.

✓ توحيد المبادئ المحاسبية عبر اعتماد المعايير الدولية لضمان انسجام القوائم المالية وإمكانية مقارنتها بين الدول. (رأفت حسين، 2008، صفحة 22)

المحور الثاني:

الإطار المفاهيمي

للمعايير المحاسبية

الدولية

سعت المنظمات الاقتصادية الدولية إلى إيجاد قواعد محاسبية موحدة تُقدّم من خلالها القوائم المالية بطريقة تُمكن من المقارنة بين نتائج المؤسسات في مختلف الدول. فقد أدّى اختلاف الأساليب المحاسبية باختلاف البيئات الاقتصادية إلى صعوبة المقارنة بين النتائج المالية. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية دولية تساهم في تحقيق هذا الهدف، خاصةً في ظل العولمة المالية التي فرضت نفسها على الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والحكومات، مما ساعد على تطوير مسار البيئة الاقتصادية.

أولاً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

- تعرف المعايير على أنها مبادئ أو قوانين تهدف إلى توجيه وتحديد المعالجات المحاسبية في القياس والعرض والإفصاح المالي.
- المعيار المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والإجراءات المحاسبية التي تستند عليها المهنة المحاسبية في تقييم وعرض وتفسير الأحداث والعمليات الاقتصادية.
- تعد المعايير المحاسبية مرجعاً موحداً يبين كيفية تسجيل وعرض وتحليل الأحداث والمعاملات المالية في السجلات المحاسبية للقوائم المالية.
- كما تعتبر المعايير المحاسبية أداة للقياس المحاسبي، وتوحيد القواعد والأسس المحاسبية المتبعة، وتفسير المعالجات المحاسبية في القياس والإفصاح المالي.
- تعتبر أيضاً وسيلة لزيادة جودة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين الخارجيين. (عبد القادر، 2022/2021، صفحة 03)

ومن خلال المعايير يتم تحديد القواعد العامة التي تتبع لتصوير العمليات المالية والإفصاح عنها بغرض إعداد القوائم وعرضها بطريقة تضمن الفهم السليم لها.

ثانياً: أهداف، دوافع وإجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

1- أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

– دراسة النظم المحاسبية المختلفة لتلبية احتياجات كل دولة.

- الوصول إلى أسس وقواعد محاسبية موحدة تتلاءم مع النظم المحاسبية المحلية.
- تعريف المحاسبين والمهتمين بالمحاسبة بأسباب وطرق تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة.
- توفير المعلومات والبيانات المحاسبية المختلفة قدر المستطاع بشكل موحد وملائم لتكوين تقارير مالية مفهومة ومقارنة.
- إظهار أوجه اختلاف المعلومات والبيانات المحاسبية في التقارير المالية بين الشركات والدول المختلفة.
- المساعدة على معرفة تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات المتعددة الجنسيات أو في بلدان تلك الشركات. (مشكور، 2014، صفحة 22)

2- إجراءات اصدار المعايير المحاسبية الدولية:

تتضمن إجراءات إعداد الميزانية الدولية ما يلي:

- قيام هيئة دولية بتكوين فريق عمل ميزاني عالمي يراقب إعدادها فيما بعد.
- تقوم فرقة عمل مكونة من خبراء ميزاني عالميين بتقديم دراسة تحليلية لتحديد كل الجوانب المتعلقة بالموضوع لهذه الدراسة، مع مراعاة الإطار المحاسبي.
- دراسة مقارنة لخطط وحاجيات الدول ومتابعة وضع الأفراد مع فرق عمل ووكالات وهيئات وجمع الموارد.
- استعانة بالخبراء الاستشاريين للمساهمة حول إمكانية إدراج وضع النموذج في جدول أعمال مجلس ميزاني لمواجهة الأزمة.
- تشكيل لجنة استشارية من أجل توجيه خبراء ميزانين للاشتراك في أعمالها.
- تقديم ورقة للمناقشة من أجل التعليق عليها.
- نشر مشروع معيار في مراجعة لتعمل عليه اللجنة من خبراء من مختلف الأطراف المعنية بوضع المعايير.
- الأخذ بعين الاعتبار للتعليق المستلم.

- تطوير حلول لإمكانية وجود خدمات مساندة لوضع أو تزكية اختيارات على المدى.
- الموافقة على المعيار من طرف مجلس ميزاني ورفع التقارير الأولية النهائية كل ما لا يقل عن 14 سنة.
- النشر المالي للمعيار مع نشر كل ما يتعلق به (دليل التطبيق، ملاحق وتوضيحات.. إلخ). (عبد القادر، 2022/2021، صفحة 05)

كما يمكن ابراز مراحل اصدار المعايير المحاسبية الدولية حسب "Stéphan brun" من خلال التالي:

الشكل رقم (01): مراحل اصدار المعايير المحاسبية الدولية



(Stéphan, 2006, p. 27)

3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

حظي موضوع المعايير المحاسبية الدولية باهتمام كبير من قبل المهتمين بالمحاسبة على المستوى المهني والأكاديمي، نظراً لأهمية الدور الذي تلعبه في توحيد وتطوير الممارسات المحاسبية في العالم. فقد ساهم تطبيق هذه المعايير في تحقيق العديد من المزايا والفوائد، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **تقليل الفروقات المحاسبية بين الدول:** تعمل المعايير المحاسبية الدولية على الحد من الاختلافات القائمة بين الأنظمة والأساليب المحاسبية في مختلف الدول، مما يسهل عملية إعداد القوائم المالية وفق أسس موحدة وقابلة للمقارنة.
- **تسهيل دمج الفروع الدولية للشركات متعددة الجنسيات:** إذ تسمح هذه المعايير بإعداد تقارير مالية موحدة لشركات لها فروع في بلدان متعددة، الأمر الذي يساهم في تحقيق التكامل في المعلومات المالية وربطها ضمن نظام محاسبي شامل ومتربط.
- **تحسين جودة وشفافية القوائم المالية:** بفضل تطبيق IFRS ، أصبحت القوائم المالية أكثر قدرة على عكس الواقع الاقتصادي للمنشأة، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين وأصحاب القرار ويزيد من مصداقية المعلومات المالية.
- **تسهيل المقارنة بين الشركات على المستوى الدولي:** يتيح اعتماد معايير موحدة للمستثمرين والمحللين الماليين إمكانية مقارنة الأداء المالي للشركات في دول مختلفة على أساس معايير متجانسة وواضحة.
- **رفع كفاءة الأسواق المالية:** يؤدي الالتزام بالمعايير الدولية إلى زيادة فعالية الأسواق من خلال تحسين عملية اتخاذ القرار الاستثماري، كما يساهم في تعزيز كفاءة التشغيل داخل المؤسسات المالية.
- **جذب الاستثمارات الأجنبية:** توفر المعلومات المالية المعدة وفق IFRS درجة عالية من الشفافية، مما يشجع المستثمرين الأجانب على توجيه رؤوس أموالهم نحو الأسواق التي تعتمد هذه المعايير.

- تبسيط الإجراءات المالية والضريبية: عندما تستخدم الشركات نظاماً محاسبياً موحداً على مستوى العالم، فإن ذلك يسهل عملية احتساب الأرباح والضرائب ويقلل من التباينات بين الفروع. (حكمت احمد، 1995، الصفحات 55-70)

4- نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS)

ظهرت الحاجة إلى وضع معايير محاسبية موحدة في بداية السبعينيات نتيجة التوسع في النشاط الاقتصادي العالمي وتزايد الشركات متعددة الجنسيات، وفي سنة 1973، تم تأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASB – International Accounting Standards Committee) من قبل هيئات مهنية من تسع دول، بهدف إعداد ونشر معايير محاسبية دولية تعرف باسم IAS (International Accounting Standards).

– التطور بين 1973 و2001: أصدرت لجنة IAS ما يقارب 41 معياراً محاسبياً دولياً (IAS) تغطي مختلف الجوانب المحاسبية. (حسين و مأمون، 2008، الصفحات 106-110)

– في سنة 2001، تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB International Accounting Standards Board) ليحل محل اللجنة السابقة. هذا المجلس يتبع لمؤسسة IFRS Foundation ومقره في لندن – المملكة المتحدة.

– منذ ذلك التاريخ، بدأ المجلس بإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لتكمل وتحديث المعايير السابقة (IAS).

– في الوقت الحالي، أصبحت IFRS هي المرجع العالمي المعتمد في إعداد القوائم المالية في أكثر من 140 دولة حول العالم.

➤ الاتجاهات الحديثة:

- التركيز على الشفافية والمساءلة في التقارير المالية.
- إدماج موضوعات جديدة مثل الاستدامة والإفصاح غير المالي.

- تطوير معايير خاصة بالقطاعات الجديدة مثل الخدمات الرقمية والمؤسسات المالية. (

حسين و مأمون، 2008، الصفحات 119-120)

قائمة المعايير المحاسبية الدولية

المعنى	معايير المحاسبية الدولية
عرض القوائم المالية	IAS1 Présentation of Financial Statements
المخزون السلعي	IAS 2 Inventories
قائمة التدفقات النقدية	Statement of Cash Flows IAS 7
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء	IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
الأحداث بعد فترة التقرير (الافصاح)	Events after the Reporting Period IAS 10
عقود الانشاء المقاولات	Construction Contracts IAS 11
ضرائب الدخل	IAS 12 Income Taxes
الممتلكات والتأسيسات والمعدات والتجهيزات	Property, Plant, and Equipment IAS 16
المحاسبة عن عقود الإيجار	IAS 17 Accounting for Leases
الإيراد	Revenue IAS 18
المحاسبة عن منافع المستخدم (الاجير)	Employee Benefits IAS 19
المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات (المعونات الحكومية)	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance IAS20
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	The Effects of Changes in Foreign IAS 21
تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs IAS 23
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	Related-Party Disclosures IAS 24
المحاسبة والتقرير عن خطط منفعة التقاعد	IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
القوائم المالية المنفصلة (جزء الاندماج استبدل القوائم المالية الموحدة، 10: IFRS من قبل، 2013 (يطبق)	Separate Financial Statements (Consolidation part replaced by IFRS 10, Consolidated Financial Statements, effective 2013 (IAS 27

IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures (Joint ventures included effective 2013)	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركة يطبق عام 2013
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary economic	الإفصاح المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المالي المرتفع
Financial Instruments: Presentation IAS 32	الأدوات المالية - عرض
Earnings per Share IAS 33	ربح الأسهم
Interim Financial Reporting IAS 34	التقارير المالية الفترية
Impairments of Assets IAS 36	انخفاض قيمة الأصول
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Asset	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
IAS 38 Intangible Assets	الأصول المعنوية
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	الأدوات المالية - الاعتراف والقياس
ISA 40 Investment Property	المحاسبة عن الممتلكات المالية
ISA 41 Agriculture	المحاسبة عن الأعمال الزراعية

(wikipedia, 2025)

المحور الثالث:

الإطار المؤسسي

للمعايير المحاسبية

الدولية

إن عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية تتم تحت إشراف مجموعة من الهيئات المحاسبية الدولية، من أبرزها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي تحولت لاحقًا إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

أولاً. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

1-1 تعريف اللجنة:

تُعد لجنة معايير المحاسبة الدولية منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد القوائم المالية في مختلف أنحاء العالم. وقد تأسست هذه اللجنة سنة 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية الرائدة في كل من: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ عام 1983، أصبحت عضوية اللجنة تشمل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وفي يناير 1996، ضمت اللجنة 116 منظمة من 85 دولة، ثم ارتفع العدد سنة 1999 إلى 143 عضوًا يمثلون أكثر من مليوني محاسب من 104 بلدان. وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى في الدول أو المنظمات التي لم تنضم رسميًا إلى عضوية اللجنة. (حسين و مأمون، 2008، الصفحات 106-107)

1-2 أهداف اللجنة :

- تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف، أهمها:
- ✓ إعداد ونشر المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وتعميم استخدامها على المستوى الدولي.
- ✓ المساهمة في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المرتبطة بالإفصاح المالي.

✓ العمل على أن تحتوي القوائم المالية على معلومات مالية ذات جودة عالية وشفافية وقابلية للمقارنة، بما يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

(مداني، 2004، صفحة 131)

✓ ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير الدولية، تحقيقًا للجودة والانسجام العالمي.

1-3 أهم المحطات التاريخية للجنة (IASB):

فيما يلي أبرز المحطات التي مرت بها اللجنة:

- 29 جوان 1973 تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية عالميًا.
- نوفمبر 1982 مراجعة دستور اللجنة واتفاقياتها، خصوصًا تلك المتعلقة بالمنظمات المهنية.
- أكتوبر 1992 مراجعة ثانية للدستور.
- ماي 2000 عقد اجتماع عالمي للهيئات المهنية لإعداد دستور وآلية عمل جديدة تهدف إلى رفع جودة المعايير.
- جانفي 2001 إعداد دستور جديد يُنشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل اللجنة السابقة.
- 20 أبريل 2001 الإبقاء على العمل بالمعايير السابقة (IASs) إلى حين تعديلها أو سحبها.
- مارس 2002 إنشاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية (IFRIC) بدلًا من لجنة التفسيرات السابقة (SIC).

- جويلية 2010 تأسيس مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation) خلفاً لمؤسسة IASC Foundation، ويتولى إدارتها 22 أميناً.

(حمزة ، 2013، صفحة 40)

1-4 الإطار التصوري للجنة IASC:

أصدر الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، وهو يوضح الأهداف والخصائص النوعية للقوائم المالية، ويحدد قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي. ويتضمن ما يلي:

- **طبيعة القوائم المالية:** تمثل وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية، وتعكس الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

- **مستعملو القوائم المالية:** صنفهم المجلس إلى سبع فئات: المستثمرون، الموظفون، المقرضون، الموردون والدائنون الآخرون، الزبائن، الدولة وهيئاتها، والجمهور.

- **الخصائص النوعية:** الفهم، الملاءمة، القابلية للمقارنة، والموثوقية (من خلال الصدق، والحياد، والحذر، والشمول).

- **عناصر القوائم المالية:** تشمل عناصر القوائم المالية على كل من الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء.

- **الأصول:** موارد تسيطر عليها المؤسسة وتحقق منافع اقتصادية مستقبلية.

- **الخصوم:** التزامات حالية تتطلب تسوية نقدية مستقبلية.

- **حقوق الملكية:** القيمة المتبقية من الأصول بعد طرح الخصوم.

- **الإيرادات:** زيادة المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية.

- **الأعباء:** تناقص المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية. (عاشور، 2014، الصفحات

(275-273)

- **التسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر القوائم المالية:** يتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر الميزانية أو حساب النتائج عند تحقق شرطين أساسيين هما:

- احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر، بحيث تعود هذه المنافع إلى المؤسسة أو تصدر عنها.
 - إمكانية قياس العنصر من حيث التكلفة أو القيمة بشكل موثوق به.
- يشير مفهوم احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى درجة عدم التأكد المحيطة بتدفق تلك المنافع إلى المؤسسة أو خروجها منها، وهو مفهوم يعكس طبيعة البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسة وما تتسم به من تقلبات وعدم يقين، ويتم تقييم درجة هذا الاحتمال استنادًا إلى الأدلة المتاحة عند إعداد القوائم المالية.
- أما الشرط الثاني، المتعلق بمصادقية القياس، فيقصد به إمكانية تحديد التكلفة أو القيمة الخاصة بالعنصر المحاسبي بطريقة موثوقة، بحيث يمكن الاعتماد على هذه التقديرات في إعداد القوائم المالية وعرضها بعدالة وشفافية. (عاشور، 2014، صفحة 275)

ثانياً. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

2-1 تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ابتداءً من 1 أبريل 2001 ليكون خلفاً للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، ومنذ ذلك التاريخ، أصبحت المعايير التي يصدرها المجلس تُعرف باسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) بدلاً من المعايير المحاسبية الدولية (IASs).

وقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي واسع وبإصدار معايير تناولت قضايا مالية معقدة وحساسة، ناتجة عن التطورات الاقتصادية والمالية العالمية، مثل المشتقات المالية والأدوات الحديثة في الأسواق.

كما أصدر المجلس أول معيار من نوع IFRS بتاريخ 19 جوان 2003، ليشكل بذلك الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي الحديث. (مرزوقي و محمد، 2011، الصفحات

2-2 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف الاستراتيجية، أبرزها

ما يلي:

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تُراعى عند إعداد القوائم المالية، والعمل على تشجيع استخدامها عالميًا.
- تطوير التعليمات والمعايير والإجراءات الخاصة بعرض القوائم المالية وتوحيدها على المستوى الدولي.
- تشجيع الدول الأعضاء على دعوة المجلس للمشاركة في المناقشات المتعلقة بتبني أو تطوير معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)، خاصة عندما تسعى دولتان أو أكثر إلى توحيد ممارساتهما المحاسبية.
- حثّ الدول التي لا تمتلك منظومة معايير محاسبية وطنية على تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية كمرجعية أساسية.
- دعوة الدول التي تمتلك معايير وطنية جزئية إلى تكييفها بما يتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية لتكون قاعدة لإعداد معاييرها المحلية.
- مقارنة المعايير الوطنية بالمعايير الدولية المماثلة والعمل على إزالة الفروقات الجوهرية بينها تحقيقًا للانسجام المحاسبي.
- إبراز المزايا والمنافع التي تحققها مواءمة التشريعات والممارسات المحاسبية الوطنية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، خاصة في الدول التي تُدرج القواعد المحاسبية ضمن قوانينها الوطنية. (خالد جمال، 2015، صفحة 07)

الجدول رقم (01): يبين مكونات هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

الأعضاء	الأهداف والمسؤوليات	مكونات الهيكل
يتكوّن من 06 أعضاء كالتالي: - عضو عن اللجنة الأوروبية - رئيس لجنة الخدمات المالية اليابانية. - لجنة الأوراق المالية الأمريكية. (SEC) - لجنة بازل لمراقبة البنوك	- المشاركة في تعيين أعضاء المجلس. - يقدم مجلس الأمناء الاستشارات، واستلام التقرير السنوي منهم. - إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس الـ IASB من خلال IFRSF.	مجلس المراقبة
- يتكون من 22 عضو، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 6 من آسيا، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.	- رفع تقرير سنوي إلى مجلس المراقبة. - استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB. - تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم. - مراجعة فعالية أداء المجالس واللجان. - المسؤولية عن القضايا التمويلية.	مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS Foundation IFRSF)
يتكون من 16 عضو، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا، 4 من أوروبا، 4 من أمريكا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.	- وضع جدول الأعمال الفنية. - عرض وإقرار المعايير والمسودات والتفسيرات. - استلام الموضوعات المقترحة من IFRSF. - رفع تقاريره إلى IFRSF.	مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

اللجنة الدولية لتفسيرات معايير التقارير المالية (IFRIC)	- تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) - إصدار التفسيرات IFRIC. - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	يتكون من 14 عضو، من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي: 8 من أوروبا، 3 من أمريكا الشمالية، 3 من آسيا (الصين، اليابان والهند)
فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SME Implementation Group	- تبني المسؤولية عن تطبيق معيار ومعالجة المشاكل التطبيقية IFRS FOR SMES معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق معيار IFRS FOR SMES - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	- يرأس الفريق عضو من مجلس IASB ويتكون من 22 عضو موزعين كما يلي 4: من إفريقيا، 2 من آسيا، 6 من أوروبا، 3 من أمريكا الشمالية، 6 من أمريكا الجنوبية، واحد من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي.
مجلس معايير التقارير المالية الدولية الاستشاري IFRS Advisory Council	- تقديم النصح والمشورة مجلس IASB ومؤسسة IFRSF	- يتكون من 47 عضو، الرئيس، مساعديه، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى

المصدر: (خالد جمال، 2015، صفحة 11)

2-3 الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية: (IASB)

تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010 ليحل محل الإطار السابق الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية الذي أعدته الهيئة التي سبقت المجلس الحالي، ويسهم هذا الإطار في توجيه عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال ما يلي:

- تطوير المعايير الدولية المستقبلية لإعداد التقارير المالية ومراجعة المعايير القائمة.
- تعزيز التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية من خلال توفير أساس يقلل من عدد البدائل المحاسبية التي تسمح بها المعايير الدولية.

- مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والتعامل مع الموضوعات التي قد تكون محلّ معايير أو تفسيرات مستقبلية.
- دعم مدققي الحسابات في تكوين رأي مهني حول مدى توافق التقارير المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تزويد المهتمين بعمل المجلس بالمعلومات المتعلقة بمنهجيته في صياغة المعايير الدولية
- مساعدة الهيئات والجمعيات الوطنية المسؤولة عن وضع المعايير في تطوير معاييرها المحلية بما يتوافق مع الإطار المفاهيمي. (بوكبر، 2014، صفحة 182)
- مساعدة مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

ثالثاً. الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية

IASB

فيما يلي أهم الفروقات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا هدف تبيان الغاية الحقيقية من عملية إعادة الهيكلة:

3-1- الفروقات الشكلية بين IASC و IASB

- **تغيير التسمية من لجنة إلى مجلس:** تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بـ مجلس معايير المحاسبة الدولية، لأن إعداد وتطوير المعايير عملية مستمرة وغير مرتبطة بزمان محدد، ما يستلزم وجود هيئة دائمة لا مؤقتة.
- **تغيير تسمية المعايير:** تحوّلت المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، وذلك لتوسيع نطاق المعايير بحيث لا يقتصر على معالجة العمليات المحاسبية وإعداد القوائم، بل يشمل جميع جوانب الإبلاغ المالي المطلوبة من مستخدمي المعلومات، خاصة مع تطور الأسواق المالية.

➤ **تغيير لجنة التفسيرات:** تغير اسم لجنة تفسيرات المعايير (SIC) إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) بما يتماشى مع التغيير في تسمية المعايير. (حمزة ، 2013 ، الصفحات 43-45)

3-2- الفروقات التنظيمية بين IASB و IASC

- **الاستقلال عن الاتحاد الدولي للمحاسبة:** على عكس IASC، فإن مجلس IASB يُدار من قبل أمناء مستقلين من مختلف دول العالم، ولا تربطه علاقة تنظيمية مباشرة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- **اختيار الأعضاء على أساس الكفاءة:** أعضاء مجلس IASB يتم تعيينهم بناءً على مهاراتهم التقنية وخبراتهم المهنية، وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان الحال في IASC.

- **العمل الدائم للأعضاء:** أعضاء IASB يعملون بدوام كامل، بعكس أعضاء IASC الذين كانوا يعملون بدوام جزئي.

3-3- الفروقات العملية :

- **على عكس مجلس إدارة IASC الذي يجتمع أربع مرات في السنة،** فمجلس إدارة IASB يجتمع غالباً كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين والتجاربيين أعلى مما كانوا في IASC.

- أصبح هدف IASB الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم لنا معلومات تتميز بالشفافية وقابلة للمقارنة تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للشركات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

- على عكس ما كان سابقاً، أصبح العمل والتنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية. (حمزة ، 2013 ، الصفحات 44-46)

رابعاً. قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

الهدف هو عرض قائمة محدثة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مع توضيح التغييرات (حذف، دمج، إعادة إصدار أو تعديل) حتى سبتمبر 2022. لتحقيق ذلك سيتم إدراج جدولين: جدول (01) يضم معايير IAS الصادرة من 1973 حتى 2001 مع تواريخ الإصدار، وجدول (02) يضم معايير IFRS الصادرة منذ 2001 مع تواريخ الإصدار حتى 2022.

الجدول رقم (01) قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة منذ سنة 1973 حتى سنة 2001:

المعيار	عنوان المعيار	تاريخ آخر إصدار
IAS1	عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements	2007
IAS 2	Inventories المخزونات	2005
IAS3	القوائم المالية الموحدة (تم الغائه ليحل محله المعيار IAS27 وIAS28 Consolidated Financial Statements)	1976
IAS4	محاسبة الاهتلاك تم حذفه سنة (1999)	/
IAS5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية (تم الغائه ليحل محله IAS1 اعتباراً من 1 جويلية 1998 Information to Be Disclosed in Financial Statement)	1976
IAS6	الاستجابات المحاسبية على الأسعار المتغيرة (تم الغائه ليحل محله المعيار المحاسبي الدولي رقم 15، الذي تم حذفه في ديسمبر (2003) Accounting Responses to Changing Prices)	
IAS7	جدول تدفقات الخزينة Statement of Cash Flows	1992
IAS8	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS9	المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير (تم الغائه ليحل محله المعيار IAS38 اعتباراً من 1 جويلية 1999) Accounting for Research and Development Activities	
IAS10	الأحداث بعد فترة التقرير Events After the Reporting Period	2003
IAS11	عقود البناء (تم الغائه ليحل محله المعيار الدولي IFRS15 اعتباراً من 1 جانفي 2018 Construction Contracts)	1993
IAS12	ضرائب الدخل Income Taxes	1996
IAS13	عرض الأصول الجارية والخصوص المتداولة (تم الغائه ليحل محله AS1 اعتباراً من 1 جويلية 1998)	

1997	Segment (تم الغائه ليحل محله المعيار IFRS8 اعتباراً من 1 جانفي 2009)	IAS14
	Reporting	
2003	Reflecting (تم حذفه في ديسمبر 2003 Information) the Effects of Changing Prices	IAS15
2003	Property, Plant and Equipment	IAS16
2003	Leases (تم حذفه ليحل محله المعيار IFRS 16 اعتباراً من 1 يناير 2019)	IAS17
1993	Revenue (تم حذفه ليحل محله المعيار IFRS15 اعتباراً من 1 جانفي 2018)	IAS18
2011	Employee Benefits	IAS19
1983	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	IAS20
2003	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS21
1998	Business Combinations (تم حذفه ليحل محله المعيار IFRS3 اعتباراً من 31 مارس 2004)	IAS22
2007	Borrowing Costs	IAS23
2009	Related Party Disclosures	IAS24
	Accounting for Investments (تم حذفه ليحل محله المعيارين 14539 و IA540 اعتباراً من عام 2001)	IAS25
1987	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	IAS26
2011	Separate Financial Statements	IAS27
2011	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS28
1989	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS29
1990	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (تم حذفه ليحل محله IFRS7 اعتباراً من 1 جانفي 2007)	IAS30
2003	Interests in Joint Ventures (تم حذفه ليحل محله IFRS12 و IFRS11 اعتباراً من 1 جانفي 2013)	IAS31

2003	Financial Instruments: Presentation العرض	IAS32
2003	Earnings Per Share حصة السهم من الأرباح	IAS33
1998	Interim Financial Reporting التقارير المالية المرحلية	IAS34
1998	Discontinuing Operations العمليات المتوقفة تم الغائه ليحل محله IFRS5 اعتبارا من 1 جانفي 2005	IAS35
2004	Impairment of Assets انخفاض قيمة الأصول	IAS36
1998	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	IAS37
2004	Intangible Assets الأصول غير الملموسة	IAS38
2003	Financial Instruments: Recognition and Measurement (2018) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (حل محله المعيار IFRS9 اعتبارا من 1 جانفي	IAS39
2003	Investment Property الاستثمارات العقارية	IAS40
2001	Agriculture الزراعة	IAS41

المصدر: 2025/12/08 20.00 (https://www.iasplus.com/en/standards, 2025)

الجدول رقم (02) قائمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة منذ تاريخ 2001:

تاريخ آخر إصدار	عنوان المعيار	المعيار
2008	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	IFRS1
2004	Share-based Payment الدفع على أساس الأسهم	IFRS2
2008	Business Combinations اندماج الأعمال	IFRS3
2004	Insurance Contracts عقود التأمين (سيحل محلها المعيار الدولي IFRS17 اعتبارا من 1 جانفي 2023	IFRS4
2004	Held for Sale and Discontinued Operations الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة	IFRS5
2004	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	IFRS6

2005	Financial Instruments: Disclosures	الأدوات المالية الإفصاحات	IFRS7
2006	Operating Segments	قطاعات التشغيل	IFRS8
2014	Financial Instruments	الأدوات المالية	IFRS9
2011	Consolidated Financial Statements	البيانات المالية الموحدة	IFRS10
2011	Joint Arrangements	الترتيبات المشتركة	IFRS11
2011	Disclosure of Interests in Other Entities	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	IFRS12
2011	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة	IFRS13
2011	Fair Value Measurement	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	IFRS14
2014	Regulatory Deferral Accounts	الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء	IFRS15
2016	Leases	عقود الإيجار	IFRS16
2017	Insurance Contracts	عقود التأمين	IFRS17

المصدر: 2025/12/08 23.00 (https://www.iasplus.com/en/standards, 2025)

المحور الرابع:

الإطار المفاهيمي

للتقرير المالي

يُعد الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الأساس النظري الذي تستند إليه المعايير المحاسبية الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية، إذ يحدد المفاهيم والمبادئ العامة التي تحكم القياس والعرض والإفصاح المحاسبي. ويساهم هذا الإطار في تحقيق الاتساق والانسجام بين المعايير المختلفة، كما يساعد على توحيد الفهم لدى معدي ومستخدمي التقارير المالية. ويهدف هذا المحور إلى إبراز ماهية الإطار المفاهيمي وأهميته ودوره في تحسين جودة المعلومات المالية ودعم اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

أولاً. وضع وهدف الإطار المفاهيمي للتقرير المالي:

1-1 تاريخ المشروع: في أبريل 1989 تمت المصادقة على "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وفي أبريل 2001 تم تبنيه من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي سنة 2004 بدأ المجلس مشروعاً مشتركاً مع مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) من أجل مراجعة الإطار المفاهيمي لكليهما. تم إنهاء المرحلة الأولى من المشروع بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" في سبتمبر 2010، والتي تضمنت فصلين: الفصل الأول: "هدف التقرير المالي للأغراض العامة، الفصل الثالث: "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة." واستمر العمل بباقي عناصر إطار عام 1989. وفي سنة 2012 تم استئناف العمل على المشروع دون اشتراك مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي). وفي مارس 2018 تم الانتهاء منه وإصدار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي المعدل، الذي تضمن خمسة فصول جديدة إلى جانب الفصلين السابقين الصادرين سنة 2010، إضافة إلى بيان الوضع والهدف. (امين و احمد ، 2008، صفحة 50)

1-2 الهدف:

يهدف الإطار المفاهيمي إلى:

- مساعدة المجلس في تطوير المعايير بالاعتماد على مفاهيم متسقة؛

- مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها أو حدث آخر، أو عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير. (IASB، 2018، صفحة 17)

1-3 الوضع:

الإطار المفاهيمي ليس معياراً، ولا يمكن أن يتعارض مع متطلبات أي معيار، غير أن المجلس قد يحتاج للخروج عن بعض جوانب الإطار المفاهيمي في بعض الحالات إذا لزم الأمر، من أجل تحقيق هدف التقرير المالي للأغراض العامة، وقد تنشأ هذه الحاجة نتيجة تغير التفكير المفاهيمي أو تغير البيئة الاقتصادية، مما قد يترتب عليه حاجة المعايير الجديدة أو المراجعة لمراعاة تلك التغيرات. (IASB، 2018)

1-4 التحول إلى الإطار المفاهيمي 2018:

يبدأ المجلس ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية في استخدام الإطار المفاهيمي 2018 بمجرد صدوره، وإذا ما واجهت لجنة التفسيرات عدم توافق بين معيار ما وعناصر الإطار المفاهيمي تُبلغ المجلس بذلك. وفي الحقيقة فإن التغييرات في الإطار المفاهيمي لا تتطلب تغييرات آلية في المعايير الموجودة، ولا ينتج عنها تأثيرات فورية في القوائم المالية، إلا في حالة تطوير سياسة محاسبية جديدة.

وفي هذه الحالة الأخيرة يبدأ معدّو القوائم المالية في تطبيق الإطار المفاهيمي بتاريخ 1 جانفي 2020. (IASB، 2018)

ثانياً. أهداف التقرير المالي للأغراض العامة

يحدّد الإطار المفاهيمي الهدف من إعداد التقارير المالية، وليس فقط القوائم المالية باعتبارها جزءاً أساسياً من التقارير المالية؛ إذ لا يزال هذا النوع من التقارير هو الطريقة الأكثر فاعلية

وكفاءة لتلبية احتياجات مجموعة متنوعة من المستخدمين. وقد خلص المجلس إلى أن التقرير المالي للأغراض العامة في الوقت الراهن يلبي هذه الاحتياجات.

2-1 المستخدمين الرئيسيون:

انطلاقاً من هدف التقرير المالي، فإن المستخدمين الرئيسيين هم: المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون والدائنون الآخرون (مجموعة المستخدمين الرئيسيين) الذين لا يستطيعون مطالبة المنشآت بتقديم معلومات مباشرة لهم. ولا يُقصد هنا ترتيبهم حسب الأهمية؛ إذ تتجه التقارير المالية للأغراض العامة إلى توفير معلومات مشتركة للمستخدمين بهدف تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن منهم؛ وقد انصب الاهتمام على متخذي القرارات المتعلقة بتوفير الموارد، باعتبار أن:

- المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين والدائنين الآخرين يحتاجون بصورة آنية وملحة إلى المعلومات المالية، وكثير منهم لا يستطيع الحصول عليها مباشرة من المنشأة؛
- مسؤوليات المجلس تتطلب الاهتمام باحتياجات المتدخلين في الأسواق المالية: المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين الحاليين والمحتملين، والدائنين الآخرين؛ (بلال، 2019/2018، صفحة 48)

- المعلومات التي تلبي احتياجات المجموعة الرئيسية ستلبي أيضاً كل أو بعض احتياجات باقي المستخدمين (بما فيهم الهيئات المنظمة)، غير أن التقارير المالية للأغراض العامة لا تكون موجهة إليهم بشكل صريح. أما الإدارة فتمتلك القدرة على الوصول إلى معلومات مالية إضافية.

2-2 المنفعة لاتخاذ القرارات

حسب الإطار المفاهيمي، فإن المعلومات الضرورية لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها الإشرافية قد تكون منفصلة جزئياً عن المعلومات الضرورية لمساعدة المستخدمين في تقييم صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة. ويحتاج المستخدمون إلى النوعين معاً لتحقيق الهدف

العام للتقارير المالية، وهو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة (تخصيص الموارد).

وقد رفض المجلس إدراج توفير المعلومات التي تساعد على تقييم الأداء الإشرافي للإدارة كجزء من هدف التقرير المالي أو كهدف إضافي مساوي له؛ لأن تقييم الأداء الإشرافي ليس غاية في حد ذاتها، بل هو مدخل ضروري لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد. كما أن إدخال هدف إضافي قد يسبب إرباكًا. ويشير الإطار المفاهيمي إلى أن قرارات تخصيص الموارد تشمل:

- شراء أو بيع أو حيازة أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛
- تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان؛
- ممارسة حقوق التصويت بشأن إجراءات الإدارة (إعادة تعيين الإدارة أو استبدالها، استراتيجية العمل)، التي تؤثر في استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التأثير فيها بطريقة أخرى.

ولكي يتخذ المستخدمون هذه القرارات، يجب عليهم تقييم مقدار وتوقيت وعدم تأكد صافي التدفقات النقدية المستقبلية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية للمنشأة. وهدف التقارير المالية للأغراض العامة هو نفسه بالنسبة لجميع المنشآت، ومع ذلك قد تؤدي قيود التكلفة إلى اختلافات في إعداد التقارير في بعض الأحيان إلى وجود اختلافات في إعداد التقارير. (بلال، 2019/2018، صفحة 49)

2-3 المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير، والمطالبات عليها والتغيرات فيهما: كي تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، يجب أن توفر التقارير المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة، والمطالبات عليها، والتغير فيهما خلال الفترة. ولا يمكن للمنشأة المعدة للتقرير تقديم معلومات كاملة بشكل معقول حول أدائها المالي دون تحديد وقياس تلك الموارد والمطالبات. لذا من غير المناسب تحديد نوع معين من المعلومات كمحور رئيسي للتقارير المالية.

ثالثاً. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

1- الهدف من التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

يصف الفصل 2 الخطوة الأولى في إصدار الأحكام اللازمة لتحقيق هدف التقرير المالي، من خلال تحديد ووصف الخصائص النوعية، كما يناقش التكلفة وهي عائق واسع النطاق على التقارير المالية.

2- الخصائص النوعية الأساسية والمعززة:

المعلومات المالية التي لا تتوفر على خاصيتين أساسيتين (الملاءمة والتمثيل الصادق) تعتبر غير مفيدة، ولا يمكن أن تكون مفيدة إذا توفرت على الخصائص النوعية المعززة فقط، وذلك من خلال كونها قابلة للمقارنة، أو قابلة للتحقق، أو في وقتها، أو قابلة للفهم. فالمعلومات المالية الملائمة والتي تمثل بصدق ما أعدت لتمثيله تبقى مفيدة حتى لو لم تتوفر على أي من الخصائص النوعية المعززة.

2-1 الخصائص النوعية الأساسية:

-**الملائمة:** المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وذلك إذا كانت تنطوي على قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية، أي أنها تسمح بمساعدة المستخدمين في عمل تنبؤات جديدة أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة أو كليهما، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى.

كما تتطلب الملاءمة توفر خاصية الأهمية النسبية، حيث تكون المعلومات مهمة نسبياً إذا كان حذفها أو سوء عرضها يؤثر في قرارات المستخدمين. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة البند أو حجمه أو كليهما.

-**التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر المستهدفة، وذلك إذا كانت تتوفر على: الاكتمال، الحياد، الخلو من الخطأ، تغليب الجوهر على الشكل، والحذر.

-**الاكتمال:** يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم من أجل فهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع البيانات والإيضاحات اللازمة. (بلال، 2019/2018، الصفحات 49-50)

-**الحياد:** الوصف المحايد هو الذي يخلو من التحيز في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية. فالمعلومات تكون محايدة إذا كانت لا تتطوي على محاباة، أو مؤكدة أو غير مؤكدة، وغير متلاعب فيها بطريقة أخرى لزيادة احتمال تلقيها بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه من طرف المستخدمين.

-**الخلو من الخطأ:** أي عدم وجود أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة، واختيار وتطبيق إجراءات إنتاج المعلومات المالية دون أخطاء. ولا يعني الخلو من الخطأ الدقة الكاملة في جميع الجوانب. -**تغليب الجوهر على الشكل:** يتطلب التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن جوهر الظواهر الاقتصادية بالدرجة الأولى، ثم شكلها القانوني.

-**الحذر:** ممارسة التحفظ عند إصدار الأحكام في ظل حالات عدم التأكد، من خلال تبني افتراضات غير متقابلة وغير متشائمة بشكل مفرط، مما يساعد في بلوغ الحياد في تطبيق السياسات المحاسبية. (محمد، 2011، صفحة 122)

2-2 الخصائص النوعية المعززة: كانت كلاهما ملائميتين وتمثلان بصدق الظاهرة على نحو متكافئ. يمكن استخدام الخصائص النوعية المعززة كمعيار للمفاضلة بين طريقتين لوصف الظاهرة، إذا:

- **القابلية للمقارنة:** تزيد منفعة المعلومات المالية إذا أمكن مقارنتها مع معلومات مشابهة لمنشآت أخرى، أو لنفس المنشأة في فترة أخرى؛ ويجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تغييرات تمسها والآثار المترتبة عنها. ويمكن تحقيق القابلية للمقارنة من خلال الاتساق والثبات.

- **القابلية للتحقق:** يمكن استخدام المعلومات القابلة للتحقق بثقة، غير أن عدم قابليتها للتحقق لا يجعل المعلومات غير مفيدة، لكن يجب استخدامها بحذر. وإذا كان من غير

الممكن التحقق من المعلومات حتى فترة مستقبلية، من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية التي تدعمها.

- **التوقيت المناسب:** أي توفير المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب حتى تؤثر في قراراتهم. وكلما كانت المعلومة قديمة قلت منفعتها، إلا أن بعض المعلومات قد تبقى متوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة التقرير، فقد يحتاج بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات. (عاشور، 2014، الصفحات 150-151)

- **القابلية للفهم:** يجب إعداد القوائم المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين لديهم رغبة في دراستها بجدية. وقد يحتاج المستخدمون لمساعدة مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

2-3 قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد:

تمثل التكلفة عائقاً واسعاً يجب على واضعي المعايير ومعدي ومستخدمي القوائم المالية أخذه في الاعتبار عند النظر في فوائد متطلبات التقارير المالية الجديدة المحتملة. والتكلفة ليست خاصية نوعية للمعلومات، وإنما خاصية من خصائص العملية المستخدمة لتوفير المعلومات. (محمد، 2011، صفحة 123)

ثالثاً. القوائم المالية ومنشأة التقرير

التركيز على القوائم المالية:

تتركز الفصول من 3 إلى 8 على المعلومات المقدمة في القوائم المالية، وتشمل تعليق الإدارة، التقارير المؤقتة، البيانات الصحفية، والمواد التكميلية المقدمة للتحليل، ولا تتناول أشكالاً أخرى من التقارير المالية.

هدف ونطاق القوائم المالية:

ينص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية توفر معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة، والمخاطر الناشئة عن العناصر المعترف بها وغير المعترف بها، والتي تلبي تعريف

أحد عناصر القوائم المالية، وبالتالي تساهم في تحقيق هدف القوائم المالية. كما تكون المعلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية.

وجهة النظر المتبناة في القوائم المالية:

توفر القوائم المالية معلومات تعكس وجهة نظر المنشأة معدة التقرير، وليس وجهات نظر أي مجموعة من المستثمرين أو المقرضين الحاليين أو المحتملين أو الدائنين الآخرين. إذ أن وجهة نظر المنشأة منفصلة عن المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين. (شوريب، 2017/2016، صفحة 220)

فرض الاستمرارية: تعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها، وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولا تنوي تصفية أنشطتها أو وقف التداول. وفي حالة العكس، يكون من الضروري إعداد القوائم المالية طبقاً لأساس مختلف، مع ضرورة الإفصاح عن الأساس المستخدم.

المنشأة معدة التقرير:

عند وضع حدود المنشأة معدة التقرير، ينصب التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات، وهنا تبرز أهمية التمثيل الصادق. فمثلاً، عند وضع حدود المنشأة معدة التقرير بطريقة تتضمن مجموعة تحكيمية أو غير كاملة من الأنشطة الاقتصادية، فإن القوائم المالية ستكون غير كاملة وقد تفتقر إلى الحياد.

ولمساعدة المستخدمين على فهم ما تضمنته القوائم المالية، يجب أن تصف هذه الكيانات القانونية فقط، التي ترتبط جميعها بعلاقة أم/تابعة. ويمكن أن توفر القوائم المالية المجمعة (Combined) معلومات مفيدة للمستخدمين في بعض الظروف، أما المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية للمنشأة الأم مع منشأتها التابعة في القوائم المالية الموحدة (Consolidated) فتعتبر مفيدة للمستخدمين في المنشأة الأم.

وتعتبر أيضًا المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية غير الموحدة (Unconsolidated) للمنشأة الأم وحدها نوعًا آخر من المعلومات المفيدة للمستخدمين الرئيسيين في المنشأة الأم. لذلك يتطلب من المنشأة الأم:

- إعداد القوائم المالية غير الموحدة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة التي تعدّها؛ أو
- تقديم معلومات حول عناصر القوائم المالية للمنشأة الأم وحدها في إيضاحات القوائم المالية الموحدة. (IASB، 2018، الصفحات 41-43)

رابعاً. عناصر القوائم المالية

1- تعريفات - مشاكل تشترك فيها الأصول والخصوم:

- **الأصل:** هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث ماضية.
 - **الخصم:** هو التزام حالي على المنشأة لتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث ماضية.
- أ- تعريف الأصل:
- **المورد الاقتصادي:** هو حق لدى المنشأة يتضمن القدرة على تحقيق منافع اقتصادية.
- يشير تعريف الأصل إلى المورد الاقتصادي، وليس إلى المنافع الاقتصادية الناتجة. فرغم أن الأصل يستمد قيمته من قدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، فإن ما تتحكم فيه المنشأة هو الحق الحالي الذي يتضمن هذه الإمكانية، وليس المنافع الاقتصادية نفسها. (IASB، 2018، الصفحات 56-57)

التركيز على الحقوق: بالنسبة للكيان المادي، مثل عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات، فإن المورد الاقتصادي ليس هو العنصر المادي نفسه، بل مجموعة من الحقوق على هذا العنصر.

التحديد وقابلية الفصل: خلص المجلس إلى أن التحديد وقابلية الفصل يجب ألا يشكل جزءاً من تعريف الأصل، وبالتالي فإن بعض العناصر، مثل المعرفة الفنية التي تحصل عليها المنشأة بطرق أخرى غير العقود والتشريع والوسائل المماثلة، يمكن أن تكون أصولاً.

المنافع الاقتصادية المتاحة لجميع الأطراف: إذا كانت الحقوق متاحة لجميع الأطراف الأخرى دون تكلفة كبيرة، فإن هذه الحقوق عادة لا تمثل أصولاً للمنشآت التي تمتلكها.

السيطرة: احتفظ الإطار المفاهيمي بضرورة "رقابة المنشأة" على المورد الاقتصادي، والتي تركز على مفهوم "التعرض لتغيرات كبيرة في مقدار المنافع الاقتصادية." (امين و احمد ، 2008 ، الصفحات 335-336)

ب-تعريف الخصم:

-الخصم: يقع على عاتق المنشأة خصم (التزام) إذا كان لديها واجب أو مسؤولية، وليس لديها القدرة العملية على تجنبه. وتعتمد العوامل المستخدمة لتقييم ذلك على طبيعة واجبات أو مسؤوليات المنشأة، وسوف يتم أخذها في الاعتبار عند وضع المعايير. وحسب المجلس، فإن الالتزام على طرف هو حق لطرف آخر، وحتى الالتزامات البيئية لا تعتبر استثناءً من هذا المبدأ العام.

-تحويل مورد اقتصادي: المعيار الثاني للخصم هو أن الالتزام يجب أن يُفرض على المنشأة إمكانية تحويل مورد اقتصادي، يمكن أن يؤدي إلى خصم، إذا كان الالتزام حاليًا ناتجًا عن أحداث ماضية. وإذا كان مثل هذا الالتزام يشترط وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد، فإنه ينطوي على تحويل مورد اقتصادي.

-التزام حالي نتيجة لأحداث ماضية: إن مفهوم "نتيجة لأحداث ماضية" يعني أن:

- المنشأة حصلت على منافع اقتصادية أو اتخذت إجراءً،
 - وبالتالي سيكون على المنشأة أو قد يتعين عليها نقل مورد اقتصادي لم يكن لزامًا عليها
- نقله. (بلال، 2019/2018، صفحة 52)

-المعاملات غير التبادلية: تتناول التوجيهات الداعمة لتعريفات الأصول والخصوم بشكل خاص المعاملات غير التبادلية، لكنها مناسبة بنفس القدر للمعاملات التبادلية، لذا لا يتضمن الإطار المفاهيمي أي إرشادات حصرية لأحدهما.

-وحدة الحساب: هي الحق (الالتزام) أو الحقوق (الالتزامات) أو مجموعة الحقوق والالتزامات التي تنطبق عليها مفاهيم الاعتراف والقياس. ويتم النظر في وحدة الحساب ومتطلبات الاعتراف

والقياس لجميع البنود في نفس الوقت. وفي بعض الأحيان قد يكون من المناسب اختيار وحدة حساب مختلفة للاعتراف أو للقياس، ويُتخذ القرار عند وضع المعايير.

2- تعريف حقوق الملكية: مازال الإطار المفاهيمي 2018 يميز بين الخصوم وحقوق الملكية، ويحدد حقوق الملكية باعتبارها الفائدة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع خصومها.

3- تعريف الدخل والمصروفات: المعاملات التي تؤدي إلى الدخل والمصروفات تسبب أيضاً تغييرات في الأصول والخصوم. لذا، فإن تحديد الدخل والمصروفات يؤدي بالضرورة إلى تحديد الأصول والخصوم التي تغيرت، وعليه، فإن الأكثر فعالية وكفاءة وصرامة هو تحديد الأصول والخصوم أولاً، وتحديد الدخل والمصروفات كتغييرات في الأصول والخصوم، بدلاً من محاولة تحديد الدخل والمصروفات أولاً ثم وصف الأصول والخصوم كمنتجات ثانوية للاعتراف بالإيرادات والمصروفات. (بلال، 2019/2018، الصفحات 52-53)

خامساً. الاعتراف وإلغاء الاعتراف

الاعتراف: لا يتم الاعتراف بأصل أو خصم إلا إذا كان هذا الاعتراف يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، وذلك إذا كانت المعلومات ملائمة وتمثل بصدق ما أعدّ لتمثيله. يرتبط النهج الجديد للاعتراف مباشرة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، فإصدار معايير أكثر صرامة للاعتراف في الإطار المفاهيمي يؤدي إلى معلومات مالية مفيدة بتكلفة لا تتجاوز العوائد المتوقعة منها، ولن يساعد بالضرورة على تحديد متطلبات الاعتراف في المعايير.

الملاءمة: توفر الإرشادات الداعمة لمعايير الاعتراف المنقحة أمثلة للعوامل التي تشير إلى أن:

- **احتمال منخفض لتدفق داخل أو تدفق خارج للمنافع الاقتصادية:** لم يتضمن الإطار

المفاهيمي 2018 أي عتبة احتمال، وبدلاً من ذلك، تم مناقشة الاحتمال المنخفض للتدفق

الداخل أو الخارج للمنافع الاقتصادية كمؤشر على الملاءمة. (احمد محمد، 2008،

الصفحات 100-110)

- **عدم التأكد من الوجود**: يكون من غير المؤكد في بعض الأحيان وجود أصل أو خصم، وقد يفشل الاعتراف بالأصل أو الخصم في توفير معلومات ملائمة في هذه الحالات.

التمثيل الصادق: تم مناقشة عدم التأكد من القياس كعامل قد يؤثر على مدى إمكانية توفير التمثيل الصادق، من خلال الاعتراف بأصل أو خصم، مدعوماً، إذا لزم الأمر، بمعلومات توضيحية. (احمد محمد، 2008، صفحة 115)

إلغاء الاعتراف: عادة ما تتناقض المناقشات حول إلغاء الاعتراف بين مدخلين:

- **مدخل السيطرة**: يكون إلغاء الاعتراف صورة معكوسة للاعتراف، ويرتكز على الهدف الأول أكثر، في حين يركز مدخل المخاطر والمنافع على الهدف الثاني أكثر.
- **مدخل المخاطر والمنافع**: تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل أو خصم إلى المدى الذي تكون فيه معرضة لمعظم المخاطر والمنافع الناتجة عن هذا الأصل أو الخصم.

يجب أن تهدف المتطلبات المحاسبية لإلغاء الاعتراف إلى تمثيل كلا الأمرين الآتين

بصدق:

- الأصول أو الخصوم المحتفظ بها بعد المعاملة أو الحدث الذي أدى إلى إلغاء الاعتراف (أصل أو خصم تم الحصول عليه، تكبده، أو إنشاؤه كجزء من المعاملة أو الحدث).
- التغيير في أصول وخصوم المنشأة نتيجة لتلك المعاملة أو حدث آخر.

يرتكز مدخل السيطرة على الهدف الأول أكثر، في حين يركز مدخل المخاطر والمنافع

على الهدف الثاني أكثر؛ وقد اعتمد المجلس نهجا يتضمن:

- إلغاء الاعتراف بالمكون المحول
- الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحتفظ به، إن وجد.
- تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية إذا لزم الأمر لتحقيق واحد أو كلا الهدفين

السابقين؛

- عرض أي عنصر محتفظ به بشكل منفصل في قائمة المركز المالي؛

- عرض منفصل لأي دخل أو مصروفات معترف بها نتيجة إلغاء الاعتراف بالمكون المحول،
- تقديم معلومات توضيحية.
- كملجأ أخير، إذا كان إلغاء الاعتراف بالمكون المحول غير كاف لتحقيق الهدفين السابقين، حتى ولو كان مدعوما بعرض منفصل أو معلومات توضيحية، يجب مراعاة فيما إذا كان الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحول سيحقق تلك الأهداف؛ وسيتعين دعم هذا الاعتراف المستمر بعرض منفصل أو معلومات توضيحية لأن القوائم المالية ستتضمن كأصول وخصوم وكدخل ومصروفات ذات صلة، عناصر لا تلبي تعريف عنصر من القوائم المالية.

سادسا. القياس

1- القياس المختلط:

في ظل ظروف مختلفة، تسمح أسس قياس مختلفة بتوفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. كما أن:

- قد يكون أسهل في الفهم والتنفيذ من أساس آخر.
 - أكثر قابلية للتحقق وأقل عرضة للخطأ أو يخضع لمستوى أقل من عدم التأكد في القياس، أو أقل تكلفة للتنفيذ مقارنة بأساس آخر.
- لذا فإن النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة غالباً إلى اختيار قواعد القياس المختلطة لمختلف الأصول والخصوم والدخل والمصروفات.

2-أسس القياس والمعلومات التي توفرها:

يصف الإطار المفاهيمي قواعد القياس التي من المحتمل أن يقوم المجلس باختيارها عند وضع المعايير. وقد تظهر الحاجة إلى وصف كيفية تنفيذ أساس القياس المحدد في المعيار المعني.

• التكلفة التاريخية:

التكلفة التاريخية للأصل هي في البداية قيمة التكاليف المتكبدة لشراء أو إنشاء الأصل، بما في ذلك تكاليف المعاملة.

التكلفة التاريخية للخصم هي المقابل المدفوع لشراء أو إنشاء الالتزام مطروحاً منها تكاليف المعاملة.

إذا أصبح الأصل ضعيفاً أو الخصم ثقیلاً، فمن غير المرجح أن تقدم التكلفة الأولية معلومات ملائمة، لذا يتم تحديثها لتعكس حقيقة أن جزءاً منها أصبح غير قابل للاسترداد، أي تحديث القيمة الدفترية للأصل لتعكس تدني القيمة، وتحديث التكلفة التاريخية للالتزام لتعكس التغيرات التي أدت إلى زيادته. (عبد الحي و محمد سمير، 1998، الصفحات 80-83)

تعكس التكلفة للأصل أو الخصم المالي تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، مخصومة بمعدل لا يتم تحديثه بعد الاعتراف الأولي، إلا إذا تم تحمل الأصل أو الالتزام بفائدة متغيرة؛ وبالنسبة للقروض المقدمة أو المستلمة، إذا كانت الفائدة مستحقة بانتظام، فإن تكلفتها المطفأة تقارب عادة المبلغ المدفوع أو المستلم أصلاً؛ وإلى جانب ذلك، يتم تخفيض القيمة الدفترية للقروض المقدم إذا تدنت قيمته.

• القيمة الجارية:

توفر مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية ملائمة حول الأصول والخصوم والدخل والمصروفات ذات الصلة، باستخدام معلومات جديدة تعكس الظروف في تاريخ القياس. وتشمل قواعد القياس الجارية القيمة العادلة والقيمة الاستعمالية (للأصول) وقيمة التنفيذ (للخصوم) والتكلفة الجارية.

يتمشى وصف القيمة العادلة مع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13)، ويستمد تعريف القيمة الجارية من مصادر أكاديمية متعددة.

تعكس القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ نفس العوامل مثل القيمة العادلة، لكن باستخدام افتراضات خاصة بالمنشأة وليس افتراضات المشاركين في السوق، كما ورد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 36).

• تكاليف المعاملات:

يمكن أن تنشأ تكاليف المعاملات عندما يتم حيازة أصل أو تكبد خصم، أو عندما يتم بيع أصل أو التخلص منه أو تسوية أو نقل خصم؛ ويتم تحديد التكاليف التي هي تكاليف معاملات في المعايير.

تكاليف المعاملات المتكبدة في الحصول على أصل أو تكبد خصم، هي سمة من سمات المعاملة التي تم فيها شراء الأصل أو تكبد الخصم، وبالتالي:

- يجب أن تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للأصل أو الخصم تكاليف المعاملة، لأن المنشأة لم يكن بإمكانها الحصول على الأصل أو تكبد الخصم دون تكبد هذه التكاليف.

- لا يجب أن تعكس القيمة العادلة أو قيمة التنفيذ أو القيمة الاستخدامية تكاليف المعاملة، لأنها لا تؤثر في القيمة الجارية للأصل أو الخصم. (عبد الحي و محمد سمير، 1998، الصفحات 85-89)

تكاليف المعاملات المستقبلية المحتملة (مثل البيع أو التسوية أو النقل) تعتبر جزءًا من سمات المعاملة المستقبلية المحتملة، لذلك:

- لا تعكس القيمة العادلة تكاليف المعاملات.
- تعكس القيمة الاستخدامية وقيمة التنفيذ تكاليف المعاملات إذا كان من المتوقع تكبدها.
- لا تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية تكاليف المعاملات، لأنها تعتبر جزءًا من تكلفة الحصول على الأصل أو تحمل الخصم.

3-العوامل الواجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس:

- في كثير من الحالات، من المهم مراعاة عدة عوامل عند اختيار أساس القياس، وتعتمد الأهمية النسبية للعوامل على الحقائق والظروف الخاصة بكل حالة. تشمل العوامل:
- أثر القياس على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي.
 - الملاءمة والتمثيل الصادق والخصائص النوعية المعززة للمعلومات المالية.

ناقش الإطار المفاهيمي 2018 المواقف الاستثنائية التي يمكن فيها استخدام قاعدة قياس للأصل أو الخصم تختلف عن قاعدة قياس الدخل أو المصروفات ذات الصلة، بهدف توفير معلومات أكثر ملاءمة للمستخدمين، وفي مثل هذه الحالات، يتم إدراج الفرق بين الدخل أو المصروفات والتغير في القيمة الجارية للأصل أو الخصم في الدخل الشامل الآخر.

4-قياس حقوق الملكية:

بالرغم من أن إجمالي حقوق الملكية لا يتم قياسه مباشرة، قد يكون من المناسب قياس فئات فردية من حقوق الملكية أو مكونات الأسهم لتوفير معلومات مفيدة، هذا لا يتعارض مع تعريف إجمالي القيمة الدفترية لحقوق الملكية بأنه القيمة المتبقية بعد طرح جميع الخصوم. (عبد الحي و محمد سمير، 1998، الصفحات 111-120)

سابعاً: العرض والإفصاح

أدخل الإطار المفاهيمي مصطلح "قائمة الأداء المالي" بدلاً من "قائمة الدخل الشامل"، للتعبير عن قائمة الربح أو الخسارة وقائمة الدخل الشامل الآخر معاً، وحسبه فإن قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة ويمكن عرضها كجزء من قائمة واحدة أو ضمن قائمة منفصلة، وفي كلا الحالتين تتضمن قائمة الأداء المالي مجموعاً أو مجموعاً فرعياً للربح أو الخسارة كملخص للأداء المالي للمنشأة عن الفترة.

لم يحدد المجلس خاصية واحدة أو مجموعة من الخصائص المشتركة بين جميع العناصر المدرجة في قائمة الربح أو الخسارة، غير أن الإطار المفاهيمي تبنى مبدأ إدراج جميع عناصر

الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة، لذا لا يجوز استبعاد أي عنصر من قائمة الربح أو الخسارة وإدراجه في الدخل الشامل الآخر إلا في ظروف استثنائي، وهي الظروف التي تسمح فيها قائمة الربح أو الخسارة بتوفير معلومات أكثر ملاءمة وأكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة.

إذا كانت قائمة الربح أو الخسارة مصدر رئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة، فإن المبالغ التراكمية فيها بمرور الوقت يجب أن تكون كاملة قدر الإمكان، لذا لا يمكن استبعاد الدخل والمصروفات منها بشكل دائم، إلا إذا كان هناك سبب مقنع، ووفقا لذلك، يتم إعادة تصنيف الدخل والمصروفات قائمة الربح أو الخسارة، وذلك في فترة التقرير التي توفر فيها قائمة الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة أو أكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة. (بلال، 2019/2018، صفحة 56)

ثامنا. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

يطبق المفهوم المالي لرأس المال من طرف معظم المنشآت، وفي ظل هذا المفهوم يمثل رأس المال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية. أما في ظل المفهوم المادي لرأس المال، فإن رأس المال يمثل القدرة التشغيلية للمنشأة، والتي تؤسس مثلا على عدد وحدات الإنتاج اليومية. وينبغي أن يعتمد اختيار مفهوم رأس المال على احتياجات المستخدمين.

• المحافظة على رأس المال المالي:

يقوم مفهوم المحافظة على رأس المال المادي على اعتبار أن المنشأة تحقق ربحاً فقط إذا كانت قدرتها الإنتاجية المادية أو التشغيلية في نهاية الفترة أكبر منها في بدايتها، وذلك بعد استبعاد مساهمات أو توزيعات الملاك. بمعنى آخر، يركز هذا المفهوم على الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمنشأة قبل الحكم على وجود ربح. (بلال، 2019/2018، الصفحات 56-57)

يمثل هذا المفهوم حلقة وصل بين تعريف رأس المال وتعريف الربح، إذ يُستخدم كمرجع للتمييز بين:

العائد على رأس المال (وهو ما يعتبر ربحاً) واسترجاع رأس المال (وهو ما لا يُعد ربحاً) فالربح هو ما يتبقى بعد طرح المصروفات، بما فيها تعديلات المحافظة على رأس المال — من الدخل. وإذا تجاوزت المصروفات الإيرادات فإن الناتج يمثل صافي خسارة.

يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي استخدام أساس التكلفة الجارية لقياس الأصول والخصوم، أما الفرق الأساسي بين المفهوم المادي والمفهوم المالي فهو طريقة معالجة تغيرات الأسعار، فوفق المفهوم المادي تُعد جميع تغيرات الأسعار التي تؤثر في القدرة الإنتاجية تعديلات للمحافظة على رأس المال، وبالتالي تُدرج ضمن حقوق الملكية وليست أرباحاً.

وتتحقق المحافظة على رأس المال عندما تحتفظ المنشأة في نهاية الفترة بقدرة تشغيلية مساوية لما كانت عليه في البداية، أما أي مبالغ تزيد عن الحد المطلوب للحفاظ على القدرة الإنتاجية فتُعد ربحاً فعلياً. (بلال، 2019/2018، صفحة 57)

المحور الخامس:

عرض وتحليل القوائم

المالية وفق معايير

IFRS

تمثل القوائم المالية المخرج الأساسي للنظام المحاسبي، إذ تعكس الوضعية المالية ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة، وتشكل أداة رئيسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية. ومع اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، أصبح عرض القوائم المالية وتحليلها يخضع لمبادئ موحدة تهدف إلى تعزيز الشفافية وقابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى الدولي. ويسعى هذا المحور إلى توضيح كيفية عرض القوائم المالية وفق متطلبات IFRS، إلى جانب تحليل مكوناتها الأساسية، بما يساهم في فهم أدق للأداء المالي والوضعية المالية للمؤسسة.

المعيار الدولي IAS 1 العرض في القوائم المالية

يُعدّ الوضع المالي للمؤسسة من أهم الجوانب التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية وعرضها، إذ يمثّل الأساس في إظهار الصورة الحقيقية والفعليّة لأداء المؤسسة ومركزها المالي. وانطلاقاً من أهمية هذا الجانب، أولت المعايير المحاسبية الدولية اهتماماً بالغاً بطرق العرض والإفصاح، فأصدرت معياراً خاصاً يُعنى بتحديد أساليب عرض القوائم المالية والحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها، إضافة إلى المتطلبات الأساسية المرتبطة بها. (رابح، 2019/2018، صفحة 200)

أولاً. نطاق المعيار IAS 1

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية - IAS 1 عرض القوائم المالية على جميع الشركات التي تُعدّ حساباتها وتنشر قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. ويشمل المعيار البيانات المالية الفردية والبيانات المالية الموحدة للمؤسسات، كما ينطبق على مختلف القطاعات الاقتصادية، بما فيها قطاع الخدمات المصرفية وشركات التأمين التي قد تتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية وفقاً لطبيعة نشاطها أو طبقاً لمعايير أخرى للتقارير المالية.

ولا يُطبّق المعيار IAS 1 على:

- البيانات المالية المرحلية (Interim Financial Statements).

• التقارير التوقعية أو المستقبلية.

إذ تُغطّي هذه الأنواع معايير أخرى مثل IAS 34 بالنسبة للتقارير المرحلية. (OÉlie Barbe & Laurent., 2007, p. 562)

ثانيًا. الهدف من المعيار IAS 1

يحدّد معيار IAS 1 المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية، وذلك بهدف ضمان إمكانية مقارنة البيانات المالية للمنشأة مع:

- بياناتها المالية للفترات السابقة، و
- بيانات المؤسسات الأخرى المماثلة.

كما يضع المعيار المبادئ الأساسية لعرض البيانات المالية وتنظيمها، ويحدد الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في كل قائمة من القوائم الأساسية، سواء في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية، إضافة إلى الإيضاحات المتممة. (Brun, 2011, p. 93)

ثالثًا. الغرض من إعداد القوائم المالية وفق معيار IAS 1

يمكن حصر أهم الأهداف التي يسعى معيار IAS 1 إلى تحقيقها من خلال عرض القوائم المالية فيما يلي:

- توفير معلومات حول المركز المالي للشركة والتغيرات في الوضعية المالية والأداء المالي.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية والنتائج للمساعدة في التنبؤ.
- المساهمة في دعم عملية اتخاذ القرارات من قبل مجموعة واسعة من مستخدمي القوائم

المالية. (OÉlie Barbe & Laurent., 2007, p. 562)

رابعًا. اعتبارات عامة لإعداد القوائم المالية

1- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

يجب أن تُعرض البيانات المالية بحيث تعكس بصورة عادلة وحقيقية المركز المالي للمؤسسة، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية. ويقتضي العرض العادل تقديم صورة صادقة للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وذلك وفقًا للتعاريف ومعايير الاعتراف الخاصة بالأصول والالتزامات والمصروفات والدخل.

كما يتعين على المنشأة التي تمثل قوائمها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تُدرج تصريحًا صريحًا وواضحًا بهذا الامتثال ضمن الإيضاحات (الملاحق). ولا يجوز وصف البيانات بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية ما لم تكن متوافقة مع جميع متطلبات تلك المعايير.

2- فرضية استمرارية النشاط:

يتوجب على إدارة المنشأة، عند إعداد القوائم المالية، تقييم قدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها. ويجب إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية ما لم تكن لدى الإدارة نية للتصفية أو التوقف عن النشاط. وفي حال توفر معلومات تُظهر وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار، يجب الإفصاح عن هذه الحالات بوضوح. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، الصفحات 525-528) فعندما لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس استمرارية النشاط، يجب عليها الإفصاح عن ذلك بوضوح، وبيان الأساس الذي اعتمدته في إعداد بياناتها المالية، إضافة إلى توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم اعتبارها مؤسسة مستمرة. (IASB، 2018، الصفحات 11-13)

3 أساس الاستحقاق المحاسبي:

يجب على المنشأة إعداد بياناتها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي، باستثناء المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية. ويعني ذلك الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات عندما تستوفي عناصرها معايير التعريف والاعتراف الخاصة بكل بند.

4- الأهمية النسبية والتجميع:

يتعين على المنشأة عرض كل فئة ذات أهمية مادية من البنود المتماثلة بشكل منفصل، كما يجب عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها على نحو مستقل إذا كانت ذات أهمية مادية.

ونظرًا لأن البيانات المالية تنتج عادةً عن معالجة عدد كبير من العمليات والأحداث، يتم تجميع هذه العمليات في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، ليتم بعد ذلك عرضها في شكل بنود مختصرة ومصنفة. أما البنود غير المادية منفردة، فيتم تجميعها مع بنود أخرى، سواء داخل البيانات المالية نفسها أو ضمن الإيضاحات.

5- عدم المقاصة

لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، إلا إذا نصّت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على ذلك أو أجازته صراحة.

6- دورية إعداد التقارير

يجب على المنشأة عرض بياناتها المالية مرة واحدة سنويًا على الأقل، مع تضمين المعلومات المقارنة الخاصة بفترة التقرير السابقة. وفي حال اعتماد فترة تزيد أو تقل عن سنة، يتوجب عليها الإفصاح عن ما يلي:

- الفترة الزمنية التي تغطيها البيانات المالية.
 - سبب اعتماد فترة تقارير تختلف عن سنة كاملة.
 - بيان أن المبالغ الواردة في البيانات المالية غير قابلة للمقارنة بالكامل مع فترات أخرى.
- (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، الصفحات 528-529)

7- المعلومات المقارنة

يتوجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ المدرجة في القوائم المالية للفترة الحالية. وتشمل هذه المعلومات البيانات التفصيلية والوصفية

عندما تكون ذات صلة لفهم البيانات المالية الحالية، إلا إذا أجازت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلاف ذلك.

8- اتساق العرض

يتعين على المنشأة الحفاظ على اتساق عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى أخرى، باستثناء الحالات التالية:

أ- تغيير طبيعة العمليات أو مراجعة البيانات:

إذا كان واضحًا بعد مراجعة العمليات أو البيانات المالية أن عرضًا أو تصنيفًا آخر سيكون أكثر ملاءمة، يجب تعديل العرض وفقًا للمعايير الدولية واختيار السياسات المحاسبية بما يتماشى مع 8 IAS السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات والأخطاء.

ب- تغيير مفروض بموجب المعايير الدولية:

عندما يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تعديل العرض أو التصنيف، يجب على المنشأة الالتزام به. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، صفحة 530)

خامسًا. عرض القوائم المالية ضمن المعيار 1 IAS

1- مبدأ عرض بيان المركز المالي

لا يحدد معيار 1 IAS مخططًا إلزاميًا لعرض القوائم المالية، لكنه يضع بعض المبادئ الأساسية التي يجب الالتزام بها، ومن أبرزها:

- عرض مفصل للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية، عادة ما يُعتمد على سنة واحدة كحد فاصل:
- العناصر التي تستحق خلال أقل من سنة تُصنف كجارية.
- العناصر التي تتجاوز سنة تُصنف كغير جارية.

2- الحد الأدنى للبنود التي يجب تضمينها في بيان المركز المالي

وفقًا لمعيار 1 IAS، يجب أن يتضمن بيان المركز المالي البنود التالية على الأقل:

- الممتلكات والمنشآت والمعدات.
 - الاستثمارات العقارية. (Wolfgang & Missionier, 2006, p. 4)
 - الأصول غير الملموسة.
 - الأصول المالية.
 - الاستثمارات المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية.
 - الأصول البيولوجية.
 - المخزونات.
 - الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
 - النقد والنقد المعادل.
 - الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
 - المخصصات.
 - الالتزامات المالية.
 - الالتزامات والأصول الخاصة بالضرائب الجارية.
 - الحقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية.
 - الاحتياطات المنسوبة إلى حملة رأس المال المصدر (الأسهم) في الشركة الأم.
- (Wolfgang & Missionier, 2006, p. 5)

3- عرض بيان الدخل والدخل الشامل الآخر

يهدف بيان الدخل والدخل الشامل الآخر إلى تقديم مقاييس لأداء المؤسسة، ويستند إلى المنطق التحليلي بالاعتماد على التكلفة من العوائد. ويمكن عرض بيان الدخل وفق نموذجين:

- على أساس طبيعة المصروفات Nature of Expenses
- على أساس الوظيفة Function of Expenses (Barneto, 2006, p. 262)
- ويجب اختيار الشكل الذي يوفر معلومات مفيدة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

كما يحق للمنشأة اختيار طريقة عرض مكونات الدخل الشامل المعترف بها خلال الفترة
إما:

- في بيان واحد للدخل الشامل، أو في بيانين منفصلين:
 - بيان يعرض مكونات الربح أو الخسارة ضمن بيان دخل منفصل.
 - بيان آخر يعرض الربح والخسارة، ثم مكونات أخرى للدخل الشامل ضمن حقوق الملكية.
- (Brun, 2011, p. 87)

4- الحد الأدنى للبنود في بيان الدخل والدخل الشامل الآخر

وفق معيار IAS 1، يجب أن يتضمن بيان الدخل (الربح والخسارة) وبيان الدخل الشامل
الآخر البنود التالية على الأقل:

- الربح (الإيراد).
- تكاليف التمويل.
- الحصة في أرباح أو خسائر الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية.

5- بيان التدفقات النقدية

تقدم قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساسًا لتقييم قدرة المنشأة على توليد
النقد وما يعادله، وكذلك لتحديد حاجة المنشأة إلى الاستفادة من التدفقات النقدية في تمويل
أنشطتها.

ويحدد معيار IAS7 قائمة التدفقات النقدية المتطلبات الأساسية لعرض هذه القائمة
والإفصاح عنها، والتي سيتم تناولها بالتفصيل في المحور التالي.

6- بيان التغيرات في أدوات حقوق الملكية

يهدف بيان التغيرات في أدوات حقوق الملكية إلى عرض ومتابعة والإفصاح عن جميع
التغيرات في مكونات حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية. ويجب أن يتضمن البيان المعلومات
الأساسية التالية:

- إجمالي الدخل الشامل للفترة، مع توضيح المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم وحصة الأقلية بشكل منفصل.
- التطبيق والإعادة بشكل رجعي: يجب الإفصاح عن آثار أي تغييرات معترف بها وفق IAS 8 السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات والأخطاء لكل بنود حقوق الملكية.
- التسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير ناجم عن الربح أو الخسارة، المعاملات مع المالكين، بما في ذلك المساهمات والتوزيعات على المالكين.
- التغييرات في ملكية الشركات التابعة التي تؤدي إلى ربح أو خسارة. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، الصفحات 542-543)

7- الإفصاحات (الملاحق)

- وتتضمن الإفصاحات عادةً التسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة لكل بند من بنود حقوق الملكية، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات الناتجة عن:
 - الربح أو الخسارة.
 - المعاملات مع المالكين، بما في ذلك المساهمات والتوزيعات.
 - التغييرات في ملكية الشركات التابعة التي تؤدي إلى ربح أو خسارة.
 - شرح السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
 - تفاصيل حول المعلومات المالية غير المدرجة مباشرة في القوائم المالية، مثل المخصصات، الالتزامات المحتملة، والالتزامات الضريبية المؤجلة. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، صفحة 543)

المعيار الدولي IAS 7 - قائمة التدفقات النقدية

- تُعد قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الأساسية التي تُظهر أثر الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المحققة خلال الفترة، ودورها في عملية اتخاذ القرار. ونظرًا لأهميتها،

خصص مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار 7 IAS لإعداد هذه القائمة بمتطلبات خاصة بالعرض والإفصاح.

أولاً. هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد وما يعادله لدى المنشأة، وذلك من خلال إعداد بيان بالتدفقات النقدية يظهر التدفقات الناتجة خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية.

ثانياً. نطاق المعيار

يجب على المنشأة، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية عن كل فترة مالية، وتقديمها كجزء متمم لبياناتها المالية. (O'Elie Barbe & Laurent., 2007, p. 582)

ثالثاً. التعاريف الأساسية في المعيار

يوضح المعيار أهم المصطلحات المستخدمة، ومن أبرزها:

النقد: ويشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.

ما يعادل النقد: استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، يمكن تحويلها بسهولة إلى مبلغ نقدي معروف، وتتعرض لمخاطر تغير قليلة في قيمتها.

التدفقات النقدية: الحركات الداخلة والخارجة من النقد وما يعادله.

الأنشطة التشغيلية: الأنشطة الأساسية للمنشأة التي تولّد الإيرادات، والتي لا تُعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية: الأنشطة المتعلقة باقتناء أو التخلص من الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المصنفة كمعادلات نقد.

الأنشطة التمويلية: الأنشطة التي تؤدي إلى تغيير في حجم وحقوق ملكية المنشأة والتزاماتها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، صفحة 4)

رابعاً. عرض قائمة التدفقات النقدية

يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات خلال الفترة مصنفة حسب طبيعة النشاط: الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية. وذلك وفقاً للأسس التالية:

✓ يجب على كل منشأة عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، وفق الأساليب الأكثر ملاءمة لطبيعة العمليات التي تمارسها. ويساعد تبويب التدفقات النقدية بهذا الشكل في تقديم معلومات ذات جدوى للمستخدمين حول أثر كل نشاط على الوضع المالي للمنشأة.

✓ يمكن استخدام هذه المعلومات في تقدير التدفقات النقدية وإعادة توليدها، وفي تقييم الوضع المالي للمنشأة، وكذلك في فهم العلاقات بين الأنشطة المختلفة.

✓ المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتياز، الرسوم، العمولات، وغيرها من الإيرادات

✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.

✓ المدفوعات النقدية للعمال أو غيرهم.

✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن التأمينات.

✓ المدفوعات النقدية المتعلقة بالضرائب أو أية ضرائب مستردة، إلا إذا كانت خاصة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

✓ المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محفوظة للتعامل أو للإيجار. (Deloitte,

2009, pp. 54-55)

رغم أن بعض العمليات تُصنّف كبيع أصل ثابت، فإن التدفقات النقدية الناتجة عنها قد تُصنّف ضمن الأنشطة الاستثمارية إذا كانت مرتبطة بهذه العمليات.

في حالة احتفاظ المنشآت بأوراق مالية أو قروض لأغراض التعامل أو الإيجار، فهي تُعامل كما لو كانت مخزونًا للبيع، وبالتالي فإن التدفقات النقدية المتعلقة بشراء وبيع تلك الأوراق يجب أن تُصنّف كأنشطة تشغيلية.

ويتم عادة تصنيف القروض والسلف المقدمة للمنشآت المالية ضمن التدفقات النقدية التشغيلية إذا كانت مرتبطة بأنشطة التشغيل الأساسية بسبب ارتباطها بالأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات.

1- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية إلى:

✓ المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الملموسة أو غير الملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى.

✓ المدفوعات النقدية التي تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

✓ المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها منشآت أخرى أو لدخول مشاريع مشتركة، (لا تشمل هذه المدفوعات شراء الأوراق المالية التي تعتبر ضمن المكونات النقدية المعادلة).

✓ المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الملموسة وغير الملموسة.

✓ المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها منشآت أخرى أو حصص في مشاريع مشتركة. (لا تشمل هذه المتحصلات النقدية الناتجة عن بيع أوراق مالية تعتبر ضمن المكونات النقدية المعادلة).

✓ القروض والسلف المقدمة لأطراف أخرى تُدرج ضمن الأنشطة الاستثمارية، ولا تشمل القروض والسلف المقدمة للمنشآت المالية.

✓ المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد القروض أو السلف للمنشأة تُدرج أيضًا ضمن الأنشطة الاستثمارية، مع استثناء القروض والسلف الخاصة بالمنشآت المالية.

✓ المدفوعات الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات، المبادلات، والمقايضات، يستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، والتي تُصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

2- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

يُعد الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة أمرًا مفيدًا لتوقع الحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية لمقدمي الأموال للمشروع. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية:

- ✓ النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك بغرض شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها.
- ✓ النقدية الناتجة عن السندات والقروض أو الكمبيالات والرهنات العقارية أو أي أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
- ✓ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقرضة.
- ✓ النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر لتخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة نتيجة عقد إيجار تمويلي. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012، الصفحات 572-575)

المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 1 تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالية لأول مرة

يُعد المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 1 من المعايير الأساسية التي تهدف إلى تسهيل انتقال المنشآت من تطبيق المعايير أو القواعد المحاسبية الوطنية إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، مع ضمان توفير معلومات مالية عالية الجودة، وقابلة للمقارنة، وشفافة للمستخدمين.

أولاً. تعريف معيار IFRS 1

يُعد المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 1 من أوائل معايير التقارير المالية الدولية، وقد صدر بهدف تنظيم كيفية انتقال المؤسسات من المعايير المحاسبية المحلية أو الوطنية إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) عند إعداد قوائمها المالية لأول مرة وفق هذه المعايير. ويُطبَّق هذا المعيار فقط عند أول اعتماد لمعايير IFRS، ولا يُعاد تطبيقه في الفترات اللاحقة. (رمزي، 2012، صفحة 232)

ثانياً. هدف المعيار IFRS 1

يهدف المعيار إلى:

- ✓ ضمان قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدّة وفق IFRS لأول مرة وبين الفترات اللاحقة.
- ✓ تحقيق الشفافية في عرض أثر الانتقال إلى IFRS على الوضعية المالية ونتائج الأعمال.
- ✓ توفير معلومات مالية عالية الجودة تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ تخفيف الأعباء والتكاليف المرتبطة بالانتقال إلى IFRS من خلال منح إعفاءات واستثناءات محددة.

ثالثاً. نطاق تطبيق المعيار

يُطبق المعيار IFRS 1 على المنشآت التي:

- تُعد قوائمها المالية لأول مرة وفق معايير التقارير المالية الدولية.
 - لم تُعد سابقاً قوائم مالية متوافقة كلياً مع IFRS.
- ولا يُطبق على المنشآت التي كانت تطبق IFRS ثم توقفت مؤقتاً عن ذلك. (رمزي، 2012، الصفحات 232-233)

رابعًا. تاريخ الانتقال إلى IFRS

يقصد بـ تاريخ الانتقال بداية أول فترة مقارنة تُعرض في أول قوائم مالية أُعدت وفق IFRS. مثال: إذا أعدت المؤسسة قوائم مالية وفق IFRS لأول مرة لسنة 2025 مع بيانات مقارنة لسنة 2024، فإن: تاريخ الانتقال إلى IFRS هو 01/01/2024.

خامسًا. متطلبات التحول إلى IFRS

يفرض المعيار على المنشأة عند التحول:

- إعداد قائمة مركز مالي افتتاحية وفق IFRS في تاريخ التحول.
- تطبيق نفس السياسات المحاسبية على جميع الفترات المعروضة.
- الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات التي تتطلبها IFRS.
- إلغاء الاعتراف بالعناصر التي لا تسمح بها IFRS.
- إعادة تصنيف العناصر حسب متطلبات المعايير الدولية. (عبد القادر ز.،

2022/2021، الصفحات 30-31)

سادسًا. الإعفاءات والاستثناءات

يمنح IFRS 1 بعض الإعفاءات الاختيارية والاستثناءات الإلزامية، من بينها:

- إعفاءات تتعلق بالقيمة العادلة لبعض الأصول.
- استثناءات مرتبطة بالتقديرات المحاسبية السابقة.
- استثناءات تخص الأدوات المالية والتحوط.

سابعًا. بيان التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)

السابقة إلى معايير التقارير المالية الدولية عند التطبيق للمرة الأولى، وتتضمن:

- عدم الاعتراف ببعض الأصول مثل مصروفات البحث، وبعض المطلوبات مثل الاحتياطات العامة؛

- الاعتراف ببعض الأصول الجديدة مثل أصول الضريبة المستحقة، والمطلوبات الجديدة مثل مطلوبات الضريبة المستحقة؛
- إعادة التصنيف: كإعادة تصنيف الأسهم الممتازة القابلة للإطفاء من حقوق ملكية إلى مطلوبات؛
- إعادة القياس كقياس الأدوات المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة.

ثامنا. بيان متطلبات العرض والإفصاح

- الإفصاحات لبعض البيانات المالية للفترة قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق معايير IFRS ؛
- الإفصاحات في القوائم المالية التي يعدها المطبق لمعايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى؛
- الإفصاح عن التغيير المتوقع لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية. (عبد القادر ز.، 2022/2021، الصفحات 31-32)

المعيار الدولي 8 IAS: السياسات المحاسبية والتغييرات

يحدد المعيار 8 IAS الأسس لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وكيفية التعامل مع التغييرات في السياسات المحاسبية، والتقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء السابقة، مع توضيح الأثر المالي لهذه التغييرات على القوائم المالية.

أولاً. تغيير السياسات المحاسبية (Accounting Policies Change):

هو استبدال السياسة المحاسبية الحالية بأخرى أكثر ملاءمة لتحسين دقة وموثوقية المعلومات المالية، ويُسمح به إذا كان مطلوباً بمعيار دولي جديد أو يؤدي إلى معلومات أفضل. يتم تطبيقه عادةً بأثر رجعي على الفترات السابقة مع تعديل الأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية لضمان اتساق القوائم المالية.

ثانياً. التغييرات في التقديرات المحاسبية (Changes in Accounting Estimates):

هي تعديل في حكم الإدارة بشأن القيم المستقبلية غير المؤكدة نتيجة معلومات جديدة أو أحداث مستقبلية. يتم تطبيق التغيير على الفترة الحالية والفترات المستقبلية دون إعادة صياغة الفترات السابقة، مثل تعديل الاستهلاك عند تغيير العمر المفيد للأصل. (Board & IAS 8)

ثالثاً. الأخطاء المحاسبية (Errors):

هي تجاوزات أو سوء تطبيق للمعايير المحاسبية أو الإدارية، مثل الحسابات الخاطئة أو إغفال معاملات أو تطبيق سياسات خاطئة. يتم تصحيحها بأثر رجعي على الفترات السابقة مع تعديل الأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية لضمان دقة وموثوقية القوائم المالية.

رابعاً. الأثر المالي (Financial Impact):

يختلف حسب نوع التغيير؛ فتغيير السياسات المحاسبية يؤثر على الأرباح السابقة والأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية، بينما تغيير التقديرات المحاسبية يؤثر فقط على الفترة الحالية والفترات المستقبلية دون تعديل الفترات السابقة. أما تصحيح الأخطاء المحاسبية فيؤدي إلى تعديل الفترات السابقة والأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية. ويجب الإفصاح عن طبيعة التغيير أو الخطأ، وأثره المالي، وأسبابه لضمان الشفافية ودقة المعلومات المالية. (Deloitte, 2009, pp. 54-55)

الجدول رقم 03 مقارنة بين تغيير السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية، وتصحيح

الأخطاء والأثر المالي لكل منها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018)

البند	التعريف	السبب / الحالة	طريقة التطبيق	الأثر المالي	الإفصاح
تغيير السياسات المحاسبية	استبدال سياسة محاسبية بأخرى أكثر ملاءمة	مطلوب بموجب معيار جديد أو لتحسين المعلومات المالية	عادةً تطبيق بأثر رجعي على جميع الفترات السابقة	تعديل الأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية للفترة الأولى المعروضة	وصف التغيير، السبب، الأثر على القوائم المالية

تغيير التقديرات المحاسبية	تعديل التقديرات المتعلقة بالقيم المستقبلية غير المؤكدة	معلومات جديدة أو أحداث مستقبلية تؤثر على التقدير	تطبيق من الفترة الحالية فصاعدًا؛ لا يعاد صياغة الفترات السابقة	يظهر في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة	وصف التغيير، السبب، الأثر على الأرباح والفترة الحالية
تصحيح الأخطاء المحاسبية	تصحيح تجاوزات أو أخطاء سابقة في القوائم المالية	أخطاء في الحسابات، تطبيق سياسات خاطئة، إغفال معاملات	تطبيق بأثر رجعي على جميع الفترات السابقة	تعديل الأرصدة الافتتاحية لحقوق الملكية للفترة الأولى المعروضة	وصف الخطأ، الفترة المتأثرة، الأثر المالي بعد التصحيح

المحور السادس:

معالجة العناصر

المحاسبية الأساسية

وفق IAS/IFRS

تُعد العناصر المحاسبية الأساسية، من أصول وخصوم وحقوق ملكية وإيرادات ومصروفات، الركيزة الجوهرية للتقارير المالية. وقد أولت معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) اهتمامًا بالغًا بتحديد أسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لهذه العناصر، بما يضمن تقديم معلومات مالية ملائمة وموثوقة. ويهدف هذا المحور إلى دراسة كيفية معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق متطلبات IAS/IFRS، وإبراز أثر هذه المعالجة على جودة القوائم المالية وصدق تمثيلها للوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

أولاً. معايير الأصول المتداولة

المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 - المخزونات

1- هدف المعيار: يهدف IAS 2 إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق نظام التكلفة

التاريخية، مع التركيز على:

- ✓ تحديد تكلفة المخزون التي تُعترف كأصل في الميزانية حتى يتحقق الإيراد.
- ✓ تقديم توجيه عملي لتحديد قيمة المخزون التي تُسجل لاحقاً كمصاريف، بما يشمل أي تخفيض للوصول إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل.
- ✓ الإرشاد حول الطرق والمعادلات المستخدمة لحساب تكلفة المخزون.

2- مجال تطبيق المعيار: يُطبق المعيار على جميع المخزونات باستثناء:

- عقود الخدمات المباشرة (وفق IAS 11 "عقود الإنشاء").
- الأدوات المالية (وفق IAS 32 و IAS 39).
- المخزون من الدواجن والمواشي، المنتجات الزراعية، والمعادن الخام إذا قُيم بصافي القيمة التحصيلية خلال مراحل الإنتاج مثل الحصاد أو استخراج المعادن، خاصة إذا كان البيع مضموناً بعقد مؤجل أو ضمان حكومي أو سوق متجانس. (Board & IAS 8)

3- مفاهيم ومصطلحات أساسية:

يُعتبر المخزون أصلاً إذا كان:

✓ يُحتفظ به للبيع ضمن دورة النشاط التجاري العادية.

✓ خلال مرحلة التصنيع بغرض البيع، بما في ذلك المواد واللوازم المستهلكة في الإنتاج أو تقديم الخدمات.

• **شروط الاعتراف بالمخزون كأصل:** تُعتبر المؤسسة قد اعترفت بالمخزون إذا توفرت الشروط التالية:

- انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بالملكية للمؤسسة.
- حصول المؤسسة على رقابة على المخزون.
- القدرة على تقدير تكلفة المخزون بمصادقية.
- إمكانية استفادة المؤسسة من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالمخزون.
- **صافي القيمة التحصيلية (Net Realizable Value):** سعر البيع المقدر ضمن سياق الدورة العادية، مطروحًا منه تكاليف الإنجاز والتكاليف الضرورية لإتمام البيع.
- **القيمة العادلة (Fair Value):** المبلغ الذي يمكن تبادل الأصل أو سداد الالتزام به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل. (مشكور، 2014، الصفحات 90-95)

4- تقييم المحاسبي للمخزون: يشمل المخزون:

- البضاعة المشتريات بغرض البيع (مثل مخزون تاجر التجزئة).
- البضاعة التامة الصنع وبضاعة قيد الإنتاج.
- المواد واللوازم المستخدمة في العملية الإنتاجية.
- في المؤسسات الخدمية: تكاليف الخدمات التي لم يتم تحديد الإيراد المتعلق بها.

• **قواعد التقييم:**

- يُقيم المخزون عادة عند التحرير وعند الجرد.
- يعتمد القياس على الأقل بين التكلفة وصافي القيمة التحصيلية.

• **التقييم على أساس التكلفة:** تكلفة المخزون تشمل:

- **تكاليف الشراء:** سعر الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المستردة، مصاريف النقل والتحميل، والمصاريف المباشرة الأخرى المتعلقة بحيازة المخزون، مع خصم الخصومات التجارية والإعانات المستلمة.
 - **تكاليف التحويل:** تشمل التكاليف المباشرة المرتبطة بوحدة الإنتاج، مثل الأجور المباشرة؛ تشمل أيضًا التحميل المنظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة (ثابتة ومتغيرة) الناتجة عن تحويل المواد إلى منتجات جاهزة.
 - **التكاليف الأخرى:** تشمل التكاليف الضرورية لجعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية، مثل: تكاليف غير إنتاجية محددة، تكاليف تصميم منتجات خاصة للعملاء.
 - **التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون:** تُعتبر مصاريف على الفترة المالية التي حدثت فيها، مثل:
 - القيم غير العادية للمواد والأجور والتكاليف الصناعية الأخرى،
 - تكاليف التخزين (إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية اللاحقة)،
 - التكاليف الإدارية الإضافية غير المرتبطة بوضع المخزون الحالي،
 - تكاليف البيع أو التوزيع.
 - **تكاليف الاقتراض:** يمكن تضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون في ظروف محددة وفق IAS 23. (بوكبر، 2014، الصفحات 120-122)
- في حال شراء المخزون بالائتمان، يمثل الفرق بين السعر النقدي والمبلغ المدفوع خلال فترة التمويل تكلفة مالية تُسجل ضمن الفترة المناسبة.
- **التقييم على أساس القيمة الصافية القابلة للتحصيل (Net Realisable Value)**
- لا يمكن تسجيل المخزون بمبلغ يزيد عن القيمة المتوقعة من البيع أو الاستخدام، إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحصيل أقل من تكلفة المخزون، يُسجل نقص القيمة كخسارة.
- معادلة القيمة القابلة للتحصيل = سعر البيع المتوقع - تكاليف الإنجاز - تكاليف البيع اللازمة.

5- طرق وتقنيات قياس التكاليف

أ- الطريقة المعيارية (Standard Cost Method): تعتمد على المستوى العادي للمواد، اللوازم، الأجور، والفعالية والطاقة المستهلكة، تُراجع هذه المستويات بانتظام وتُعدل حسب الظروف الاقتصادية أو الإنتاجية السائدة.

ب- طريقة المتحركة أو التجزئة (Retail Method): تُستخدم عادة في قطاع التجزئة للمخزون الذي يحتوي على أصناف كثيرة وسريعة التغيير ولها هامش متشابه، تعتمد على استبعاد نسبة الربح المناسبة من قيمة المبيعات لتقدير تكلفة المخزون، عادةً يتم استخدام معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة، مع أخذ المخزونات المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي في الاعتبار.

6- طرق تقويم المخزون

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (PEPS – FIFO): المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يُستهلك أو يُباع أولاً، وبالتالي فالمخزون المتبقي في نهاية الفترة يمثل آخر المشتريات أو الإنتاج.

- متوسط التكلفة المرجحة (CMP – Weighted Average Cost): يتم حساب متوسط تكلفة المخزونات المتاحة في بداية الفترة ومضافاً إليها المخزون المستلم أو المنتج خلال الفترة، يمكن احتساب المتوسط للفترة كلها أو لكل شحنة، حسب ظروف المؤسسة.

- تصنيف المخزونات وتأثيره على التقييم

- المخزونات القابلة للتبادل (Fungibles): يصعب تمييز وحدات المخزون القديمة عن الجديدة بعد التجزئة أو التخزين، يُقيم هذا النوع باستخدام PEPS أو متوسط التكلفة المرجحة (CMP). (عبد الحميد، 2002، الصفحات 350-355)

7- التسجيل المحاسبي للمخزون ضمن أعباء الدورة المالية

عند بيع المخزون، يتم الاعتراف بقيمته المسجلة كأعباء في الفترة التي يُسجل فيها الإيراد المرتبط به.

- **نقص القيمة:** يُسجل أي انخفاض في المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل والخسائر الأخرى كأعباء في الفترة التي حدثت فيها.
- **الارتفاع في صافي القيمة القابلة للتحصيل:** يُعكس أي زيادة في القيمة في المخزون باعتباره تعديلاً للمخزون المسجل سابقاً كأعباء.

8- طرق الجرد والمحاسبة للمخزون

- أ. **طريقة الجرد الدائم (Inventaire permanent):** كل شراء أو إنتاج للمخزون يُسجل مباشرة في حسابات المخزون.
- الخروج من المخزون يسجل فوراً، ويتم متابعة الفروق من عمليات الجرد ضمن حسابات النتائج.
- ب. **طريقة الجرد المتناوب (Inventaire intermittent):** شراء المخزون يُسجل مؤقتاً خلال الدورة المالية، عند إقفال الحسابات، يُحسب المخزون المتبقي ويتم تسجيل أعباء المخزون ضمن حسابات النتائج والميزانية.

9- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

- ✓ طرق محاسبة وتقييم المخزون التي تتبعها المؤسسة.
- ✓ قيمة المخزونات المقومة صافي القيمة القابلة للتحصيل.
- ✓ مبلغ نقص القيمة وتدهور المخزونات وكيفية تحديده.
- ✓ القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي.
- ✓ تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة المالية.
- ✓ استرجاع الخسائر في قيمة المخزون أي ارتفاع في صافي القيمة القابلة للتحصيل بعد تسجيل انخفاض سابق في المخزون يُسجل كمبلغ مسترجع يقلل الأعباء المسجلة في الفترة السابقة. (IASB، 2018، الصفحات 12-13)

• الأمثلة التطبيقية

- التمرين 1:** ما هي قيمة المخزون من البضائع علماً أن سعر الشراء هو 50.000 وحدة نقدية، كما ورد في الفاتورة تخفيض بقيمة 9.610، وبلغت تكاليف النقل 1.000 ون.

الحل:

تحديد قيمة المخزون من البضائع:

سعر الشراء الصافي + تكاليف النقل + ومنه:

$$(50.000 - 50.000 \times 10\%) + 1.000 = 46.000 \text{ ون}$$

التمرين 2: ما هي القيمة الصافية القابلة للتحويل للمنتج (في طور الإنجاز)، حيث بلغ سعر

بيعه بانتهاء مرحلة إنتاجه؟

الحل: تحديد القيمة الصافية القابلة للتحويل للمنتج:

$$20.000 - 5.000 - 3.000 = 12.000 \text{ وحدة نقدية}$$

ثانياً. معايير الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل)

المعيار الدولي IAS 16 - الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات، مع التركيز على القضايا الرئيسية التالية: توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد القيمة المسجلة له. ويشترط الاعتراف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل عندما تستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل وفق الإطار المحاسبي لإعداد وعرض البيانات المالية. كما يشمل الاعتراف تسجيل الاندثار والاهتلاك الواجب تحديده للأصل.

• نطاق التطبيق

يُطبق هذا المعيار على جميع الممتلكات والتجهيزات والمعدات، إلا في الحالات التي يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

• استثناءات

- يُطبق المعيار على الغابات والموارد الطبيعية المتجددة المماثلة، وكذلك على حقوق التعدين واستكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها من الموارد غير

- المتجددة. ومع ذلك، يُطبق المعيار على الممتلكات والتجهيزات والمعدات المستخدمة لتطوير أو المحافظة على هذه الأنشطة أو الموجودات، شريطة إمكانية فصلها عنها.
- وفي بعض الحالات، تسمح المعايير الدولية بالاعتراف الأولي بالقيمة المسجلة للأصول بطريقة تختلف عن الطريقة التي يصفها هذا المعيار.
 - العقارات المخصصة للاستثمار تخضع للمعيار الدولي 40، ويُطبق IAS 16 على الممتلكات التي بُنيت أو طُورت للاستخدام المستقبلي كعقارات استثمارية، بما في ذلك إعادة تطوير العقارات الاستثمارية الحالية. (محمد ب.، 2020/2019، صفحة 78)
 - المعيار لا يغطي بعض جوانب تطبيق نظام شامل لتغيرات الأسعار، لكن على المنشآت الالتزام ببقية أحكام المعيار، عدا قياس الأصول عند الاعتراف الأولي.
- ينص المعيار على وجوب قياس الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها كأصل وفق التكلفة التاريخية، والتي تتكون من ثمن الشراء بما يشمل الرسوم الجمركية على الواردات والضرائب غير المستردة، إضافة إلى جميع التكاليف المباشرة التي تُنفق لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام للغرض المحدد له. ويستبعد من التكلفة الخصم التجاري والخصومات الأخرى، وفوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الأصول إلا إذا تمت رحلتها وفق معيار 23، وكذلك التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية غير المرتبطة بشراء أو تجهيز الأصل، وخسائر التشغيل الأولية قبل وصول الأصول إلى المستوى المخطط لأدائها، حيث تُسجل هذه النفقات كمصاريف جارية على حساب الأرباح والخسائر.

- **مثال تطبيقي:** استوردت الشركة العامة للصناعات الهندسية في الناصرية عام 2021 آلة بتكلفة شاملة للشراء والنقل البحري والتأمين 15,000,000 دينار، إضافة إلى عمولات مصرفية ومصاريف اعتماد مستندي بقيمة 250,000 دينار.
- 3,000,000 دينار: رسوم جمركية.
- 150,000 دينار: مصاريف نقل الآلة إلى الشركة.
- 250,000 دينار: بناء قواعد تثبيت الآلة.

المحور السادس: معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق IAS/IFRS

• 700,000 دينار: قيمة الإنتاج المفقود لدى التشغيل الأولي للآلة المشتراة.
المطلوب: احتساب قيمة الآلة الخاضعة للاهلاك وفق المعيار المحاسبي الدولي (16) إذا علمت ما يلي:

• سددت الشركة قيمة الآلة بعد الحصول على خصم تجاري بمعدل 6% من ثمن الشراء الأصلي.

• بلغت مصاريف النقل البحري والتأمين البحري 1,500,000 دينار.

• حصلت الشركة على استعادة رسوم جمركية بمبلغ 500,000 دينار. (محمد ب.،

2020/2019، صفحة 79)

حل التطبيق بطريقتين: (محمد ب.، 2020/2019، الصفحات 82-83)

1- طريقة إجمالي الكلفة

المبلغ (دينار)	البيان
250,000	عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد
15,000,000	ثمن الشراء الكلي
3,000,000	رسوم جمركية
150,000	مصاريف نقل الآلة
250,000	بناء قواعد
700,000	الإنتاج المعيب
19,350,000	الكلفة الإجمالية
2,550,000	الخصومات
500,000	استعادة الرسوم الجمركية
16,800,000	قيمة الآلة

2- طريقة صافي الكلفة

المبلغ (دينار)	البيان
250,000	عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد
13,650,000	ثمن الشراء بعد طرح الخصم
2,500,000	رسوم جمركية
150,000	مصاريف نقل الآلة
250,000	بناء قواعد
700,000	الإنتاج المعيب
500,000	استعادة الرسوم الجمركية
16,800,000	قيمة الآلة

المعيار الدولي للمحاسبة - IAS 23 تكاليف الاقتراض

يشير هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، موضحاً متى يمكن رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة، ومتى تُعترف كمصروف في الفترة المالية.

- **هدف المعيار:** يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS 23 إلى توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، أي التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة اقتراض الأموال. ويتضمن المعيار ما يلي:

- بشكل عام، تُعتبر تكاليف الاقتراض مصروفات تُسجل في الفترة التي تتحمل فيها.
- كمعالجة بديلة، يُسمح برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن نسبتها مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

• التعريفات الرئيسية

أ. **تكاليف الاقتراض:** تشمل تكاليف الاقتراض جميع المصروفات المتعلقة بتمويل المنشأة، ومن أبرزها:

- مصروف الفائدة المحتسب بطريقة الفائدة الفعلية وفقاً لمعيار IAS 39.
- رسوم التمويل المرتبطة بعقود الإيجار التمويلي وفق معيار IAS 17.
- فروق أسعار الصرف على القروض بالعملة الأجنبية، إذا اعتُبرت تعديلاً على تكاليف الفائدة.

ملاحظة: لا يتناول المعيار التكاليف الفعلية أو المحتسبة لحقوق الملكية، بما في ذلك رأس المال الممتاز غير المصنف كالتزام وفق معيار IAS 32.

ب. الأصل المؤهل: هو الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود منه أو للبيع، ويشمل:

- الممتلكات والآلات والمعدات، والعقارات الاستثمارية خلال فترة الإنشاء.
- الأصول غير الملموسة خلال فترة التطوير.
- المخزون المصنوع حسب الطلب الذي يتطلب فترة إنتاج طويلة.
- نطاق المعيار: يستثنى معيار AS 23 نوعين من الأصول التي قد تكون مؤهلة لولا ذلك: 1- الأصول المؤهلة المقاسة بالقيمة العادلة، مثل الأصول البيولوجية وفق معيار IAS 41 -الزراعة.

2- المخزون المصنوع أو المنتج بكميات كبيرة وبشكل متكرر والذي يستغرق فترة طويلة ليصبح جاهزاً للبيع، مثل المشروبات الكحولية المعتقة (مثل الويسكي).

• المعالجة المحاسبية

أ. الاعتراف

- تُرسل تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى الأصول المؤهلة ضمن تكلفة الأصل.
- تُعترف التكاليف الأخرى كمصروف في الفترة التي تتحمل فيها.

ب. القياس

- عند اقتراض الأموال بشكل محدد: التكاليف المؤهلة للرسملة = التكاليف الفعلية المتكبدة – أي دخل من الاستثمار المؤقت للقرض.

- عند استخدام الأموال كجزء من مجموعة عامة من القروض: يتم تطبيق معدل رسملة (متوسط مرجح لتكاليف الاقتراض) على النفقات المتعلقة بالأصل.

ج. توقيت الرسملة

1. **بدء الرسملة:** عندما تُتكدب النفقات، وتُتكدب تكاليف الاقتراض، وتكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام المقصود أو للبيع قيد التنفيذ.
2. **تعليق الرسملة:** أثناء توقف الأنشطة النشطة لتطوير الأصل.
3. **توقف الرسملة:** عند اكتمال جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام أو البيع بشكل جوهري.
4. **الإنشاء على مراحل:** تتوقف الرسملة المنسوبة للجزء المكتمل عند اكتمال أنشطة ذلك الجزء بشكل جوهري، حتى لو استمر إنشاء أجزاء أخرى من الأصل.

د. الإفصاح

يجب الإفصاح عن:

- مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة.
- معدل الرسملة المستخدم لتحديد المبالغ المؤهلة للرسملة. (CAP TALKS, 2025)

المعيار الدولي للمحاسبة – IAS 36 تدني قيمة الأصول

يهدف المعيار IAS 36 إلى ضمان أن الأصول لا تُسجّل في الدفاتر بمبلغ يفوق قيمتها القابلة للاسترداد، وذلك بهدف تقديم صورة مالية دقيقة وشفافة عن الوضع المالي للمؤسسة. يشمل هذا المعيار جميع أنواع الأصول باستثناء بعض الاستثناءات المنصوص عليها في المعيار نفسه.

1. محتوى المعيار

1-1 نطاق تطبيق المعيار

ينطبق معيار IAS 36 على جميع الأصول باستثناء:

- المخزون – معيار المحاسبة الدولي 2. (IAS 2)

- أصول العقود -الأصول الناتجة عن التكاليف المتكبدة في الحصول على أو تنفيذ عقد، طبقاً لـ IAS 15

- الأصول الضريبية المؤجلة -معيار IAS 12
- الأصول الناجمة عن مزايا الموظفين -معيار IAS 19
- الأصول المالية -التي تغطيها IFRS 9
- العقارات الاستثمارية المقاسة بالقيمة العادلة -معيار IAS 40
- الأصول الحيوية المرتبطة بالأنشطة الزراعية -معيار IAS 41
- تكاليف الاستحواذ المؤجلة والأصول غير الملموسة الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين -معيار IFRS 4
- الأصول الثابتة المقرر بيعها.

يجب على الشركة تقييم كل أصل عند كل إغلاق محاسبي لمعرفة إذا كان هناك مؤشر داخلي أو خارجي يشير لاحتمال حدوث خسارة في القيمة، وعند وجود مثل هذه المؤشرات يجب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل. (القادر، 2016، الصفحات 69-75)

2-2 اختبار انخفاض القيمة السنوي: يُعد اختبار انخفاض القيمة السنوي إلزاميًا للأصول التالية:

- الأصول غير الملموسة التي لها عمر غير محدد أو ليست جاهزة للاستخدام.
- الشهرة المكتسبة خلال عمليات دمج الأعمال.

3-2 أسلوب تقدير الاهلاك وخسارة القيمة

1. تحديد فقدان القيمة

- يُجرى تقييم لكل أصل على حدة، وإذا لم يكن ممكنًا تحديد القيمة القابلة للاسترداد للأصل المنفصل، يتم التقييم على مستوى وحدة توليد النقد. (CGU)
- وحدة توليد النقد: أصغر مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية مستقلة.

○ يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت ودائم من فترة إلى أخرى، ما لم يوجد دليل على تغييرها.

○ المؤشرات الرئيسية لتدني القيمة:

- مؤشرات خارجية: انخفاض القيمة السوقية، تغير أسعار الفائدة أو الصرف، تغييرات في اللوائح، تغييرات في بيئة الأعمال، التقادم الفني للأصل.
- مؤشرات داخلية: تغييرات في استخدام الأصل أو الأداء المالي لوحدة التشغيل.

2. قياس خسارة القيمة (اختبار انخفاض القيمة)

- خسارة انخفاض القيمة = الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة القابلة للاسترداد.
- القيمة القابلة للاسترداد = الأعلى بين:

1- صافي قيمة البيع (قيمة البيع مطروحاً منها تكاليف البيع).

2- القيمة الاستخدامية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من استخدام الأصل وإعادة بيعه في نهاية العمر الإنتاجي).

• خصائص تقدير التدفقات النقدية:

- يجب أن تستند إلى افتراضات معقولة وموثقة، تغطي فترة لا تتجاوز 5 سنوات.
- التدفقات النقدية قبل احتساب التكاليف المالية والضرائب (بوبر و يوسف، 2014، الصفحات 3-5).

- معدل الخصم: قبل الضريبة، يعكس أسعار السوق الحالية، مع الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأصل.

3. الاعتراف بخسارة القيمة

- عند ملاحظة خسارة في القيمة، يجب الاعتراف بها فوراً في قائمة الدخل.
- إذا كان الأصل قد أعيد تقييمه سابقاً، تُخصم خسارة القيمة من احتياطي إعادة التقييم.
- تعديل جدول الاستهلاك ليعكس القيمة الجديدة للأصل.

4. استرداد خسارة القيمة

- إذا ارتفعت القيمة القابلة للاسترداد لاحقًا، يجوز عكس خسارة انخفاض القيمة إلى الحد الأقصى للقيمة الدفترية الأصلية للأصل، مع تعديل جدول الاستهلاك.
- لا يمكن عكس خسارة الشهرة أو القيمة الدفترية للأصل إلى ما يزيد عن قيمته الأصلية.
- يتم توزيع الاسترداد على مختلف الأصول في وحدة توليد النقد حسب قيمتها الدفترية.

5. الآثار المحاسبية

1. الاعتراف بخسارة القيمة:

- تُسجل فورًا في قائمة الدخل أو في احتياطي إعادة التقييم إذا كان الأصل معاد تقييمه سابقًا.
- تعديل استهلاك الأصول المستقبلية حسب القيمة الجديدة.

2. استرداد خسارة القيمة:

- يُسجل في الدخل إذا لم يكن الأصل معاد تقييمه، أو إعادة تقييم إيجابية في حقوق الملكية إذا كان قد أعيد تقييمه سابقًا.

3- الإفصاحات المطلوبة

4-1 المعلومات لكل فئة من الأصول

- مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة.
- أثر خسائر انخفاض القيمة على حقوق الملكية للأصول المعاد تقييمها.
- تقسيم هذه المعلومات حسب القطاع المعلوماتي وفق IFRS 8 (بلال كيموش، 2014، الصفحات 288-308)

4-2 قواعد للتخصيصات والانعكاسات

- تحديد الظروف عند تخصيص أو استرداد الخسارة، وطبيعة الأصل أو وحدة توليد النقد والقطاع المعلوماتي المتعلق بها.

- الإفصاح عن المرجع المستخدم في تقدير القيمة القابلة للاسترداد (صافي قيمة البيع أو القيمة الاستخدامية).
- معدل الخصم المستخدم لحساب القيمة الاستخدامية.
- الطريقة المستخدمة لتحديد سعر التحويل.
- أي تغييرات في تكوين وحدات توليد النقد. (بوبر و يوسف، 2014، الصفحات 8-9)

IAS 40 العقارات الاستثمارية

- 1- **هدف المعيار:** يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح المتعلق بالعقارات الاستثمارية.
 - 2- **تعريف العقار الاستثماري:** هو أرض أو مبنى أو جزء منه أو كليهما محتفظ به لغرض:
 - كسب إيرادات إيجارية
 - تحقيق زيادة رأسمالية
 - أو كليهما
- لا يعتبر عقاراً استثمارياً إذا كان محتفظاً به لـ:
- إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات
 - لأغراض إدارية
 - للبيع ضمن النشاط العادي للأعمال
- أمثلة على العقارات الاستثمارية:
 - أرض محتفظ بها للزيادة الرأسمالية طويلة الأجل
 - مبنى مملوك للمنشأة ومؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي
 - مبنى شاغر محتفظ به لغرض التأجير
 - عقار قيد الإنشاء أو التطوير للاستخدام المستقبلي كعقار استثماري. (أبو شمالة، 2008،

الصفحات 245-258)

3- الاعتراف بالعقار الاستثماري: يتم الاعتراف بالعقار الاستثماري كأصل عندما:

- يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعقار إلى المنشأة.

- يمكن قياس تكلفة العقار بشكل موثوق. (أبو نصار و حميدة، 2016، صفحة 355)

4- القياس

أ- القياس الأولي: يتم قياس العقار الاستثماري مبدئيًا بتكلفته، بما في ذلك تكاليف المعاملة،

وتشمل:

• سعر الشراء

• أي نفقات مباشرة مرتبطة بالاستحواذ (مثل الرسوم القانونية والمهنية، ضرائب الملكية)

لا تشمل:

• مصاريف بدء التشغيل غير الضرورية لجعل العقار جاهزًا للاستخدام

• الخسائر التشغيلية قبل الوصول لمستوى الإشغال المخطط

• الفاقد غير الطبيعي من الموارد

ب- القياس اللاحق: بعد الاعتراف الأولي، هناك خياران:

- الخيار 1: نموذج القيمة العادلة

• يُدرج العقار بالقيمة العادلة في تاريخ التقرير.

• يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة القياس مباشرة في الربح أو الخسارة.

• إذا تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يُستخدم نموذج التكلفة.

- الخيار 2: نموذج التكلفة

• يُطبق نفس منهجية معيار (IAS 16 الأصول الثابتة). (الراوي، 2010، الصفحات

289-291)

5- التحويلات من وإلى العقارات الاستثمارية: تتم التحويلات عند وجود تغيير في الاستخدام،

مثل:

- بدء استخدام المالك للعقار → تحويل من عقار استثماري إلى عقار يشغله المالك

- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر → تحويل من مخزون إلى عقار استثماري. (أبو نصار و حميدة، 2016، الصفحات 358-360)

• **المعالجة المحاسبية للتحويلات:**

- في نموذج التكلفة: الاستمرار بنفس القياس

- في نموذج القيمة العادلة: التكلفة المفترضة هي القيمة العادلة في تاريخ التحويل.

6- **إلغاء الاعتراف:** يتم إلغاء الاعتراف بالعقار الاستثماري عند: التصرف فيه، أو سحبه نهائياً من الاستخدام مع عدم توقع منافع اقتصادية مستقبلية.

• **الربح أو الخسارة من الاستبعاد:**

• الفرق بين صافي المتحصلات من الاستبعاد والقيمة الدفترية للأصل.

• يُعترف به في الربح أو الخسارة.

7- **الإفصاحات المطلوبة:** يجب الإفصاح عن:

• وصف النموذج المختار للقياس (نموذج التكلفة أو القيمة العادلة)

• كيفية تحديد القيمة العادلة.

• معايير التصنيف للعقارات الاستثمارية.

• الحركات في العقارات الاستثمارية خلال فترة التقرير. (أبو شمالة، 2008، الصفحات

336-338)

سادسا. المعيار 41 IAS الزراعة

1- **هدف المعيار:** يهدف المعيار الدولي للمحاسبة - 41 IAS الزراعة إلى وصف المعالجة

المحاسبية وعرض البيانات المالية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بالنشاط الزراعي، بما

يضمن توفير معلومات مالية ملائمة وموثوقة تعكس طبيعة التحول البيولوجي للأصول

الزراعية.

2- **نطاق تطبيق المعيار:** يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار ما يلي فيما يخص النشاط الزراعي:

- يجب تطبيق هذا المعيار على:
 - الموجودات الحيوية (النباتات والحيوانات الحية).
 - المحصول الزراعي عند وقت الحصاد.
 - المنح الحكومية المرتبطة بالنشاط الزراعي، كما وردت في الفقرتين (34) و(35) من المعيار.

لا يُطبَّق هذا المعيار على:

- الأراضي المتعلقة بالنشاط الزراعي.
- الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعي.

3- حدود تطبيق المعيار على المحصول الزراعي: يُطبَّق هذا المعيار على المحصول الزراعي بوصفه المنتج المحصود (المجني) من الموجودات الحيوية التابعة للمنشأة عند وقت الحصاد فقط. وبناءً عليه، فإن معيار IAS 41 لا يتناول المعالجة المحاسبية لتصنيع أو معالجة المحصول الزراعي بعد الحصاد، حيث تخضع هذه العمليات لمعايير محاسبية أخرى ذات صلة، مثل معيار IAS 2 المخزونات.

مثل تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل صاحب الكرمة الذي قام بزراعة العنب، وعلى الرغم من أن هذا التصنيع قد يُعد امتدادًا طبيعيًا ومنطقيًا للنشاط الزراعي، وأن بعض العمليات قد تحمل شبهة بعمليات التحول البيولوجي، إلا أن هذا النوع من التصنيع لا يندرج ضمن تعريف النشاط الزراعي وفقًا لهذا المعيار، وإنما يخضع لمعايير محاسبية أخرى.

أمثلة على الموجودات الحيوية والمحصول الزراعي ومنتجات التصنيع بعد الحصاد

الموجودات الحيوية	المحصول الزراعي	المنتجات الناتجة عن التصنيع بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابة مزروعة	جذوع أشجار	أخشاب

المحور السادس: معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق IAS/IFRS

نباتات القطن	قطن	خيوط، ملابس
قصب السكر	قصب السكر المحصود	سكر
مواشي الألبان	حليب	جبنة
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم مملح
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كروم العنب	عنب	نبيد
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة

تطبيق محاسبي وفق المعيار IAS 41

تقوم شركة ذات مسؤولية محدودة بإنتاج الحليب منذ سنوات عديدة، ويتطلب نشاطها الزراعي تكاليف رعاية وسكن. وقد بلغت التكاليف المعيارية خلال السنة (بالآلاف):

- تكاليف طبية: 100
 - تكاليف غذائية: 200
 - تكاليف إيواء (إسطبل): 100
- كما توفرت المعلومات الآتية:

1. تم بيع منتج الحليب خلال السنة بمبلغ 2000 دينار (صافي مصاريف البيع).
2. قُدرت الزيادة في القيمة العادلة لقطيع أبقار الحليب بمبلغ 10000 دينار خلال السنة.
3. تعتمد المنشأة القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع في قياس الموجودات البيولوجية.

المطلوب:

بافتراض أن الوحدة قررت تحميل (صرف) التكاليف الطبية والغذائية، تسجيل قيود اليومية اللازمة طبقاً لمعيار IAS 41.

الحل: قيود اليومية

1. إثبات الزيادة في القيمة العادلة للموجودات البيولوجية

المحور السادس: معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق IAS/IFRS

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	د/عقارات ومصانع وتجهيزات		1000
	د/الموجودات البيولوجية		10000
	د/النقدية (100-200-1000-2000)		700
	إلى مذكورين		
	د/مكاسب الموجودات البيولوجية	9700	
	د/إيرادات الحليب	2000	

الملاحظات:

1. عندما تظهر المكاسب أو الخسائر يجب الاعتراف بها في كشف الدخل.
2. لم يحدد المعيار كيفية حساب التكاليف، فمن جهة يمكن رسملتها كجزء من الموجودات البيولوجية-
الأبقار (التكاليف الطبية والغذائية) ومن جهة أخرى يمكن أن تنفق هذه التكاليف بصورة مباشرة.
3. يتأهل الإسطل (barn) للرسملة كعقارات وتأسيسات وتجهيزات بينما التكاليف الأخرى يجب أن ترسم كجزء من تكلفة الموجودات البيولوجية.

المعيار 38 IAS: الموجودات غير الملموسة (المعنوية)

يهدف المعيار الدولي 38 IAS إلى تحديد كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة التي لا يغطيها أي معيار محاسبي آخر. ويشترط للاعتراف بالموجود غير الملموس أن يحقق معايير محددة، كما يوضح المعيار كيفية قياس قيمته عند التسجيل ويحدد الإفصاحات الواجب تقديمها بشأنه. يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات التالية:

1- يجب على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار عند محاسبة الموجودات غير الملموسة، باستثناء الحالات التالية:

- الموجودات غير الملموسة التي يتناولها معيار محاسبة دولي آخر.
- الموجودات المالية.
- حقوق المعادن، والإنفاق المتعلق باستكشاف أو تطوير أو استخراج المعادن، النفط، الغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة.
- الموجودات غير الملموسة الناشئة في منشآت التأمين من عقود مع حملة الوثائق.
- عند وجود معيار آخر يعالج نوعاً محدداً من الموجودات غير الملموسة.

2- إذا وجد معيار دولي آخر يتناول نوعاً معيناً من الموجودات غير الملموسة، فيجب على المنشأة تطبيق ذلك المعيار بدلاً من IAS 38، وعليه، لا يطبق هذا المعيار على الحالات الآتية:

- الموجودات غير الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع أثناء النشاط الاعتيادي.
- موجودات الضريبة المؤجلة.
- عقود الإيجار.
- الموجودات الناشئة عن منافع الموظفين.
- الشهرة الناتجة عن دمج منشآت الأعمال.
- الموجودات المالية.

3- وجود عناصر غير ملموسة داخل موجودات مادية

قد تتضمن بعض الموجودات غير الملموسة عناصر داخل شيء مادي مثل القرص المضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي)، أو داخل مستندات قانونية (مثل الترخيص أو البراءة). ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الموجود الذي يحتوي على عناصر ملموسة وغير ملموسة وفق معيار IAS 16 (الممتلكات والتجهيزات والمعدات) أو وفق معيار IAS 38 (الموجودات غير

الملموسة)، يجب استخدام الحكم المهني لتقييم أي عنصر هو الأكثر أهمية. (محمد ب.، 2020/2019، صفحة 119)

مثال ذلك: برنامج الحاسب الآلي الضروري لتشغيل آلة معينة، بحيث لا تعمل الآلة بدونه، يعتبر جزءاً لا يتجزأ من الجهاز ويعامل كممتلكات أو معدات. وينطبق الأمر نفسه على نظام التشغيل. أما البرامج التي ليست جزءاً أساسياً من الجهاز، فتعامل كموجودات غير ملموسة.

4- الأنشطة التي ينطبق عليها المعيار

ينطبق هذا المعيار أيضاً على الإنفاق المتعلق ب: الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتهدف أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة، وقد ينتج عنها موجود ذو جوهر مادي (مثل نموذج تجريبي)، إلا أن العنصر المادي يعتبر ثانوياً مقارنة بالعنصر غير الملموس (المعرفة).

5- الموجودات غير الملموسة في عقود الإيجار التمويلي

قد يكون الموجود في عقود الإيجار التمويلي ملموساً أو غير ملموس. وبعد الاعتراف الأولي، يعالج المستأجر الموجود غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي وفق أحكام هذا المعيار.

وتستثنى من ذلك بعض الحقوق المتعلقة باتفاقيات الترخيص، مثل: الأفلام السينمائية- تسجيلات الفيديو- المسرحيات- المخطوطات- البراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 17، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار (IAS 38).

6- الاستثناءات من نطاق المعيار

قد تظهر استثناءات من تطبيق هذا المعيار عندما تكون الأنشطة أو العمليات متخصصة لدرجة تؤدي إلى مسائل محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة، كما في حالة:

- الإنفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية.

- العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصهم.

ولذلك لا ينطبق هذا المعيار على هذه الأنشطة، لكنه ينطبق على الموجودات غير الملموسة الأخرى المستخدمة في هذه القطاعات، مثل برامج الحاسب الآلي، أو الإنفاق كتكاليف بدء العمليات.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لا يغطيها أي معيار آخر، وينص على وجوب الاعتراف بالموجود إذا استوفى الشروط، مع بيان كيفية قياسه والإفصاح عنه. (محمد ب.، 2020/2019، صفحة 120)

• قياس الموجودات غير الملموسة

يجب تسجيل الموجودات غير الملموسة المشتريات بالتكلفة، وتشمل شهرة المحل الناشئة عن أرباح الشركات. وإذا تم الحصول على أصل غير ملموس بمقابل غير نقدي، فإن تكلفته تتمثل في القيمة السوقية للمقابل المدفوع أو القيمة العادلة للأصل المكتسب، أيهما أكثر وضوحاً. ويضيف المعيار أن الموجودات غير الملموسة القابلة للتمييز تُقيد بالتكلفة، مثل: حقوق الاختراع-حقوق الاستخدام-العلامات التجارية.

أما الموجودات غير الملموسة غير القابلة للتمييز فتسجل بالتكلفة عند شرائها من الخارج وتظهر ضمن الموجودات، ومن أمثلتها شهرة المحل التي يمكن تقييمها لأهميتها.

• طرق تقييم شهرة المحل

• طريقة التقييم الشامل (التقدير الجزائي)

قيمة الشهرة التجارية = سعر شراء كامل موجودات الوحدة الاقتصادية - القيمة السوقية لصافي موجوداتها.

وتُقدر الشهرة بناءً على قدرة الوحدة الاقتصادية المشتريات على تحقيق أرباح تفوق الدخل العادي المتوقع مستقبلاً نتيجة مزاوله نشاطها.

المحور السادس: معالجة العناصر المحاسبية الأساسية وفق IAS/IFRS

• تطبيق طريقة التقييم الشامل

قامت شركة اليمامة للصناعة الأثاث المنزلي بشراء شركة الأصالة لصناعة الأثاث، وقررت إدماجها بشركتها الأصلية (اليمامة). وقد تم دفع قيمة كامل موجودات الشركة الأصالة، وذلك في 10/1/2022، وقد قدر المقابل النقدي المدفوع بمبلغ (4,750,000) دينار. وكانت قائمة المركز المالي لشركة الأصالة كما يلي: (محمد ب.، 2020/2019، صفحة 121)

قائمة المركز المالي في 2021/12/3

المبلغ (دينار)	الموجودات	المبلغ (دينار)	المطلوبات وحقوق الملكية
2,500,000	الصندوق	4,000,000	خصوم متداولة
1,250,000	البنك	8500000	رأس المال
1,750,000	المدينون	4,000,000	أرباح محتجزة
3,500,000	مخزون سلعي		
975,000	موجودات طويلة الأجل		
16,500,000		16,500,000	

وقد قدر الخبراء القيمة السوقية العادلة لشركة الأصالة كما يلي:

البيان	المبلغ (دينار)	المبلغ
الصندوق	250,000	
المدينون	1,250,000	
المخزون السلمي	1,750,000	
موجودات طويلة الأجل		
أراضي	3,750,000	
مباني	2,500,000	
مكائن	2,000,000	
معدات	250000	
الخصوم المتداولة		11975000
		(400000)
		7975000

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية للموجودات لشركة الأصالة - ثمن الشراء

$$3,225,000 = 475,000 - 7,975,000 \text{ دينار}$$

• طريقة الدخل غير العادي:

قدرت القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة من المنشأة المشتراة بمبلغ 1,000,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشهرة مدة 25 عامًا، وكان معدل الخصم المستخدم في تحديد القيم الحالية للأرباح غير العادية 10%.

المطلوب: احتساب قيمة شهرة المحل.

المتوسط السنوي للأرباح غير العادية المتوقعة = $1,000,000 \div 25 = 40,000$ دينار/سنة

القيمة الرأسمالية للأصل (الشهرة) = $40,000 \times 10\% = 4,000$ دينار

العائد السنوي للأرباح غير العادية = $40,000 \times 10\% = 4,000$ دينار (محمد ب.،

2020/2019، صفحة 122)

ثالثاً: معايير الإيرادات والالتزامات

➤ المعيار IFRS 15: الاعتراف بالإيرادات من العقود

يهدف IFRS 15 إلى توحيد كيفية الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء، بحيث تعكس الإيرادات القيم الاقتصادية المتوقعة من نقل السلع أو تقديم الخدمات للعميل، ويكون الاعتراف متسقاً وشفافاً عبر جميع الصناعات.

1- نطاق التطبيق

يطبق المعيار على جميع العقود مع العملاء، باستثناء بعض العقود مثل:

- عقود الإيجار (يتم تغطيتها بمعايير IFRS 16).
- عقود التأمين (IFRS 17).
- بعض المعاملات المالية (مثل الأصول المالية وفق IFRS 9).

2- المبادئ الأساسية للاعتراف بالإيراد: يقوم IFRS 15 على خمس خطوات رئيسية:

- **الخطوة 1:** تحديد العقد مع العميل، العقد هو اتفاق بين طرفين يحدد الحقوق والالتزامات، كما يجب أن يكون العقد قابل للتفويض ويكفل تحصيل المقابل.
- **الخطوة 2:** تحديد الالتزامات التعاقدية وهي الوعد بنقل سلعة أو خدمة مميزة للعميل، قد يحتوي العقد على أكثر من وعد منفصل (مثل بيع منتج + خدمة صيانة).
- **الخطوة 3:** تحديد سعر المعاملة حيث يشمل السعر المقابل المتوقع، مع الأخذ في الاعتبار:

- الخصومات
- الحوافز
- المبالغ المتغيرة
- يجب تحديد القيمة التي يُتوقع تحصيلها من العميل.
- **الخطوة 4:** تخصيص السعر على الالتزامات التعاقدية، إذا كان العقد يحتوي على أكثر من وعد منفصل، يتم تخصيص السعر الإجمالي لكل وعد وفق قيمته النسبية في السوق.
- **الخطوة 5:** الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالالتزام حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما ينقل البائع السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل، سواء عند نقطة زمنية معينة أو على مدى الوقت، بعض المؤشرات على النقل:

- الانتقال الفعلي للملكية
- استلام العميل للمنتج (خليل، 2006، pp. 80-85)
- قدرة العميل على استخدام السلعة أو الخدمة

3- الإفصاح: يطلب المعيار تقديم إفصاحات مفصلة مثل:

- طبيعة العقد والالتزامات الأداء
- الأرصدة المتبقية (مثل الإيرادات غير المحققة)
- السياسات المحاسبية المتبعة لتقدير السعر والمتغيرات

4- الاختلافات الرئيسية عن IAS 18

- IAS 18 كان أكثر عمومية ويعتمد على نقل المخاطر والفوائد.
- IFRS 15 أكثر تحديدًا ويستند إلى نقل السيطرة، ويطبق خطوات منهجية للاعتراف بالإيراد.

المعيار IFRS 9: الأدوات المالية

المعيار IFRS 9 يهدف إلى تحسين المحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية من خلال:

- تصنيف وقياس الأدوات المالية: تحديد كيفية تسجيل الأدوات المالية في القوائم المالية.
- خفض من قيمة الأدوات المالية (التحوط من الخسائر المحتملة): اعتماد نموذج خسائر الائتمان المتوقع.
- المحاسبة عن التحوط (Hedge Accounting): تحسين الربط بين إدارة المخاطر والبيانات المالية.

1- نطاق التطبيق: يطبق IFRS 9 على جميع الأدوات المالية، سواء:

- الأصول المالية: مثل النقد، السندات، الأسهم، القروض.
 - الالتزامات المالية: مثل القروض البنكية، الديون.
 - المشتقات المالية: مثل العقود المستقبلية، الخيارات والمبادلات المالية.
- ويستثنى بعض الأدوات مثل بعض التزامات التأمين التي يتم تغطيتها بمعايير أخرى.

2- تصنيف وقياس الأدوات المالية:

تصنيف الأدوات المالية يعتمد على:

- الغاية من الاحتفاظ بالأداة المالية: هل هو للتداول أم للاستثمار طويل الأجل؟
- الخصائص التعاقدية للتدفقات النقدية: هل هي فقط مدفوعات أساسية من رأس المال

والفائدة؟ (مشكور، 2014، الصفحات 99-100)

أ. تصنيف الأصول المالية: تصنف الأصول المالية إلى ثلاث فئات رئيسية:

- القيمة العادلة عبر الربح أو الخسارة (FVTPL)
 - تُقاس القيمة العادلة مباشرة وتؤثر على الأرباح والخسائر.
 - تشمل الأدوات المالية المحتفظ بها للتداول.
 - القيمة العادلة عبر الدخل الشامل (FVOCI)
 - تُقاس القيمة العادلة، لكن التأثير على الأرباح والخسائر يكون غير مباشر (يظهر في حقوق الملكية حتى التصرف).
 - التكلفة المطفأة (Amortized Cost)
 - تُقاس باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.
 - تنطبق على الأصول المالية المحتفظ بها بغرض تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية فقط.
- ب. تصنيف الالتزامات المالية:**
- معظم الالتزامات المالية تُقاس بالتكلفة المطفأة.
 - إذا اختارت المنشأة تقييم بعض الالتزامات المالية بالقيمة العادلة عبر الربح أو الخسارة، يمكن ذلك.

3- انخفاض قيمة الأصول المالية (Impairment)

- يعتمد IFRS 9 نموذج خسائر الائتمان المتوقعة (Expected Credit Loss – ECL) بدلاً من نموذج الخسائر المحققة السابق.
- الهدف: تسجيل الخسائر المتوقعة مبكرًا بدلاً من الانتظار حتى تحقق فعليًا.

4- المحاسبة عن التحوط (Hedge Accounting): يسمح IFRS 9 بمحاكاة السياسات

الإدارية للشركة، ثلاثة أنواع رئيسية للتحوط:

- **تحوط القيمة العادلة:** تحوط التغير في القيمة العادلة لأصل أو التزام.
- **تحوط التدفق النقدي:** تحوط المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- **تحوط الاستثمار الصافي في عملة أجنبية.** (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018،

الصفحات 1035-1036)

5- الإفصاح: يتطلب المعيار تقديم معلومات مفصلة عن:

- طبيعة الأدوات المالية.
- المخاطر المرتبطة بها (الائتمانية، السوقية، السيولة).
- تأثير التحوط على البيانات المالية. (Board & IAS 8, pp. 6-7)

المعيار الدولي للمحاسبة رقم 12 IAS - ضرائب الدخل

يهدف هذا المعيار إلى توضيح المحاسبة الخاصة بضريبة الدخل، وتتمثل المسألة الأساسية فيه في كيفية المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة على:

1- الاسترداد أو السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات أو مطلوبات في الميزانية العمومية.

2- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية التي يتم الاعتراف بها في البيانات المالية للمنشأة.

ويترتب على الاعتراف بأصل أو التزام توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام. فإذا كان من المحتمل أن يؤدي استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل إلى زيادة أو تقليل مدفوعات الضريبة المستقبلية مقارنة بعدم وجود هذا الاسترداد أو السداد، فإن المعيار يفرض على المنشأة الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل، مع بعض الاستثناءات المحدودة. (عبد القادر، 2022/2021، صفحة 120)

كما يتطلب المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن العمليات والأحداث نفسها. وبناءً عليه:

- أي عملية أو حدث يتم الاعتراف به في قائمة الدخل يجب أن يُعترف بتبعاته الضريبية في نفس القائمة.
- أي عملية أو حدث يُعترف به مباشرة في حقوق الملكية يجب أن تُعترف بتبعاته الضريبية مباشرة في حقوق المالكين.

- تأثير الاندماجات: الاعتراف بالموجودات والمطلوبات الضريبية يؤثر على الشهرة المالية أو الشهرة الناتجة عن الاندماج.
- الموجودات الضريبية المؤجلة: الاعتراف بالموجودات الضريبية الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة.
- عرض الإفصاح: عرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

• نطاق تطبيق المعيار:

- 1- يُطبق في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- 2- تشمل ضرائب الدخل: جميع الضرائب المحلية والأجنبية على الأرباح الخاضعة للضريبة.
- 3- الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند توزيعات الأرباح.
- 4- لا يعالج طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع IAS 20)، لكنه يشمل المحاسبة عن الفروق المؤقتة والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. (عاشور، 2014، الصفحات 160-166)

المعيار الدولي للمحاسبة – IAS 37 المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة. الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها، وتوقيتها، ومبلغها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار:

- 1- يطبق على جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، باستثناء:

- الناشئة عن الأدوات المالية المسجلة بالقيمة العادلة.

- الناشئة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.
 - الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص.
 - تلك التي يحددها معيار محاسبة دولي آخر.
- 2- ينطبق المعيار على الأدوات المالية بما في ذلك الضمانات غير المسجلة بالقيمة العادلة.
- 3- **العقود غير المنفذة:** هي العقود التي لم يقم أي طرف فيها بأداء أي من التزاماته، أو قام الطرفان بأداء التزاماتهما جزئياً إلى حد متساو، لا ينطبق المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.
- 4- ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.
- عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعاً مجدداً من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضاً معايير خاصة بما يلي:
- عقود الإنشاء.
 - عقود الدخل.
 - عقود الإيجار.
 - منافع الموظفين.
- 5- قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما تعطي المنشأة ضمانات مقابل رسم، ولا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالإيراد.
- 6- يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "المخصص" كذلك في سياق بنود مثل الاندثار وانخفاض قيمة الموجودات والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المسجلة للموجودات ولا يتناولها هذا المعيار.

- 7- تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الأنفاق تعامل كموجودات أو كمصروفات وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار، وتبعا لذلك لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.
- 8- يتطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة بما في ذلك العمليات المتوقعة.
- (هبة و عماد ، 2021، الصفحات 420-430)

المعيار المحاسبي الدولي IFRS 16 عقود الإيجار

- كان IAS 17 يطبق على عقود الإيجار القديمة، لكنه سمح بإخفاء معظم عقود الإيجار التشغيلية خارج الميزانية، مما قلل الشفافية.
- في 2016، أصدر IASB معيار IFRS 16 ليحل محل IAS 17، وبدأ التطبيق في 1 جانفي 2019.

التغيير الرئيسي: جميع عقود الإيجار تقريباً تظهر في الميزانية عن طريق:

- تسجيل أصل حق الاستخدام (ROU Asset)
- تسجيل التزام الإيجار (Lease Liability)

1- أسباب اصدار المعيار:

- ✓ زيادة الشفافية والمقارنة بين الشركات التي تستأجر أصولاً وتلك التي تشتريها.
- ✓ تحسين الاعتراف والإفصاح عن الالتزامات الاقتصادية الناتجة عن عقود الإيجار.

2- هدف المعيار:

- يهدف IFRS 16 إلى وضع مبادئ للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار، لضمان تقديم معلومات عادلة وشفافة تعكس حقيقة عمليات التأجير لدى كل من المؤجر والمستأجر. (أمين، نور الدين، و سوسن، 2018، صفحة 157)

3- نطاق تطبيق المعيار:

- يطبق IFRS 16 على جميع عقود الإيجار، باستثناء:

- عقود استكشاف الموارد مثل النفط والغاز.
- الأصول البيولوجية (وفق IAS 41).
- ترتيبات الامتياز (وفق IFRIC 12).
- تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من المؤجر (وفق IFRS 15).
- بعض حقوق الترخيص مثل الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف (وفق IAS 38).

4- أهم المصطلحات في IFRS 16:

- **عقد الإيجار:** اتفاق يعطي المستأجر حق استخدام أصل محدد مقابل دفعات.
- **عقد الإيجار التمويلي:** ينقل كل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.
- **عقد الإيجار التشغيلي:** لا ينقل جميع المخاطر والمنافع.
- **الدفعات الثابتة والمتغيرة:** المدفوعات التي يدفعها المستأجر مقابل استخدام الأصل.
- **مدة عقد الإيجار:** تشمل المدة الأساسية والفترات التي من المرجح أن يتم فيها التمديد أو الإنهاء.

- **الأصل الأساسي (Underlying Asset):** الأصل الذي يستخدمه المستأجر.
- **حق استخدام الأصل (ROU Asset):** القيمة التي يتم الاعتراف بها في الميزانية مقابل الأصل المستأجر

- **التزام الإيجار:** القيمة الحالية للدفعات المستقبلية لعقد الإيجار.
- **حوافز الإيجار:** مبالغ يقدمها المؤجر للمستأجر (مثل خصومات أو تحمل بعض التكاليف).

- **المدفوعات الاختيارية:** مدفوعات محتملة غير مضمونة.
- **5- تحديد عقد الإيجار (Lease Identification):** يجب التأكد في البداية من أن العقد يحتوي على إيجار إذا:

- ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة معينة

- يمكن قياس مدة الاستخدام بالوقت أو بالوحدات.
 - المستأجر له الحق في استخدام الأصل والحصول على المنافع الاقتصادية.
- ملاحظة:** إذا كان المورد يمكنه استبدال الأصل خلال العقد، فهذا لا يعتبر إيجاراً إلا إذا لم يكن لديه القدرة على الاستبدال أو لا يحقق منفعة اقتصادية. (أمين، نور الدين، و سوسن، 2018، صفحة 157)

6- فصل مكونات العقد (Contract Components Separation): إذا كان العقد

- يحتوي على عناصر إيجار وخدمات أخرى (مثل الصيانة):
- تُفصل المدفوعات على كل مكون حسب السعر المستقل لكل مكون.
- إذا لم يكن السعر معروفاً، يُقدر حسب المعلومات المتاحة.
- المؤجر يطبق IFRS 15 لتوزيع الدفعات على المكونات المختلفة. (أمين، نور الدين، و سوسن، 2018، صفحة 158)

مثال توضيحي للطالب:

شركة استأجرت معدات وصيانة بـ 250,000 دج. إذا كانت قيمة الإيجار فقط 120,000 دج والصيانة 80,000 دج، يتم التوزيع وفق السعر المستقل لكل بند.

المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد إلى المكونات الإيجار والمكونات الأخرى.

البيان	الآلات	المعدات	المجموع
عقد الإيجار	120000	80000	200000
مكونات غير إجبارية (مصاريف الصيانة)			50000
إجمالي الدفعة			2500000

7- المعالجة المحاسبية لدى المستأجر (Initial Measurement)

- عند بداية العقد:
- 1- الاعتراف بالأصل المستأجر (ROU Asset): يشمل:

- الدفعات المدفوعة مسبقاً

- التكاليف الأولية المباشرة

2- الاعتراف بالتزام الإيجار: القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية، باستخدام:

- سعر الفائدة الضمني في العقد، إذا كان معروفاً

أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر إذا لم يكن معروفاً. (محمد ب.، 2020/2019،

الصفحات 109-110)

المحور السابع:

التحديات العملية في

تطبيق المعايير الدولية

يُعدّ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) خطوة محورية نحو تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، خصوصًا في الدول الساعية إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي. غير أن التطبيق العملي لهذه المعايير يواجه مجموعة من التحديات، تختلف حدتها من دولة إلى أخرى، وتبرز بشكل أكبر في الدول النامية التي تعاني من قيود اقتصادية، مؤسساتية، وتشريعية. وفي الجزائر، يُعدّ الانتقال نحو المعايير الدولية مسارًا إستراتيجيًا، إلا أنه لا يخلو من صعوبات ترتبط بالبنية الاقتصادية، الإدارية، والجبائية.

يتناول هذا المحور أهم التحديات العملية المرتبطة بتطبيق IFRS، سواء على المستوى العام في الدول النامية، أو على المستوى الخاص بالسياق الجزائري.

أولاً. صعوبات التطبيق في الدول النامية

تعاني الدول النامية من بيئة اقتصادية ومؤسساتية مختلفة عن الدول المتقدمة التي طوّرت المعايير الدولية أساسًا لخدمتها. وفيما يلي شرح أعمق للصعوبات:

1- ضعف البنية التحتية المحاسبية

- الكثير من المؤسسات تعتمد نظامًا تقليدية في المحاسبة مثل الدفاتر الورقية أو برامج محلية بسيطة لا تدعم متطلبات IFRS.
- عدم توفر قواعد بيانات مالية دقيقة يعرقل تطبيق معايير تعتمد على القياس بالقيمة العادلة، تقدير المخاطر، تقييم الأدوات المالية...

→ مثال: معيار IFRS 9 يتطلب نماذج متقدمة لتقدير خسائر الائتمان، وهو أمر صعب في بيئة تفتقر لبيانات تاريخية كافية. (Zeghal, 2006, pp. 373-375)

2- نقص الكفاءات البشرية

- IFRS يعتمد على الحكم المهني والتقدير والتطبيقات المعقدة.
- لكن الدول النامية غالبًا تفتقر إلى محاسبين مدربين في المعايير الدولية.

→ مثال: تطبيق معيار IFRS 16 (عقود الإيجار) يتطلب تحليل العقود بدقة لتمييز ما هو إيجار تمويلي وما هو حقوق استخدام، وهو أمر يتطلب تكوينًا متخصصًا.

3-التكلفة العالية للتحويل

- تحديث نظام المعلومات المحاسبي ليتوافق مع IFRS يكلف الكثير من المال.
 - كما يتطلب إعادة صياغة السياسات المحاسبية والتقارير، وتوظيف خبراء.
- بالنسبة لمؤسسات صغيرة، هذا التحويل مرهق ماليًا وقد لا ترى منه فائدة مباشرة. (خديجة، 2020، الصفحات 45-52)

4-اختلاف البيئة التشريعية والقانونية

- التشريعات الوطنية في العديد من الدول النامية ما زالت غير متوافقة مع الفلسفة المحاسبية لـ IFRS.
 - المعايير الدولية قائمة على “المعايير”، بينما الكثير من الدول تعتمد “القواعد القانونية” الصارمة.
- ← هذا يؤدي إلى تضارب بين المحاسبة القانونية المحلية والمحاسبة الدولية.

5-ضعف الحوكمة والرقابة

- غياب رقابة فعالة يجعل المؤسسات لا تلتزم فعليًا بالمعايير، أو تطبقها بشكل جزئي.
- كذلك، ضعف الشفافية يؤدي إلى مقاومة التحويل نحو تقارير مالية أكثر وضوحًا. (عبد الكريم، 2014، الصفحات 120-122)

ثانيًا. التحديات في الجزائر

الجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي SCF في 2010 ليكون قريبًا من IFRS، لكنه ليس مطابقًا لها. وبالتالي تظهر عدة تحديات:

1-الانتقال غير المكتمل من SCF إلى IFRS

- SCF مقتبس من IFRS لكنه تم تبسيطه.
- الكثير من المعايير الدولية غير مطبقة بالكامل في SCF.

مثال: مفهوم القيمة العادلة غير مطبّق بنفس قوة IFRS.

2-عدم وجود إلزام عام بتطبيق IFRS

- الشركات الجزائرية العادية غير ملزمة بتطبيق IFRS.
- التطبيق يقتصر على الشركات الأجنبية أو المسجلة في البورصة.
- ← هذا يجعل المعرفة بالمعايير ضعيفة وانتشارها محدودًا.

3-نقص مراجع تطبيقية باللغة العربية

- أغلب المراجع IFRS بالإنجليزية أو الفرنسية.
- الترجمة العربية قليلة، وغير محدثة باستمرار.
- ← هذا يجعل فهم المعايير صعبًا للطلاب والمحاسبين.

4-ضعف التنسيق المؤسسي

- غياب تعليمات موحدة من مجلس المحاسبة، وزارة المالية، المدققين، والمحاسبين.
- يؤدي هذا إلى اختلاف طرق التطبيق بين المؤسسات الجزائرية.

5-ضعف جاهزية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- تمثل الأغلبية في الجزائر، لكنها تفتقر للخبرات المحاسبية.
- تعتبر تطبيق IFRS "تعقيدًا غير ضروري" بالنسبة لها.

ثالثًا. التدريب والتأهيل

أحد أهم عوامل نجاح تطبيق IFRS هو العنصر البشري، والتحديات تتضمن:

1-نقص برامج التدريب المتخصصة

- أغلب الدورات تركز على المبادئ العامة وليس على التطبيق العملي.
- عدم وجود مراكز تكوين قوية ومعتمدة لتقديم شهادات دولية مثل IFRS Diploma.

2-ضعف مستوى تدريس IFRS في الجامعات

- الكثير من المناهج ما زالت تعتمد المحاسبة التقليدية.

- لا توجد مواد تطبيقية على نماذج IFRS الحديثة.

← الطالب يتخرج دون معرفة عملية بالمعايير الدولية.

3-عدم توفر مدربين مؤهلين

- ندرة خبراء IFRS القادرين على إعطاء دورات محترفة.
- هذا يؤدي إلى تكوين نظري غير عملي.

4-غياب خطط تدريب داخل المؤسسات

- المؤسسات لا تستثمر في تكوين موظفيها بشكل مستمر.
- عدم متابعة تحديثات IFRS السنوية. (عبد القادر ب.، 2020، الصفحات 101-115)

رابعًا. الإشكالات الجبائية

من أكبر التحديات في الجزائر هو التعارض بين المحاسبة الجبائية والمحاسبة الدولية.

1-اختلاف الفلسفة بين النظام الجبائي وIFRS

- النظام الجبائي يعتمد على قواعد صارمة لتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- IFRS يعتمد على التقديرات والقيمة العادلة.

←ينتج عن هذا اختلاف كبير بين “النتيجة المحاسبية” و“النتيجة الجبائية”.

2-تضارب بعض المعايير مع القوانين الجبائية

مثال للتوضيح:

- IFRS 15 (الإيرادات): يعترف بالإيراد عند “تحقيق الأداء”،
- بينما القانون الجبائي قد يعترف به عند “التحصيل النقدي” أو حسب فترات مختلفة.

3-غياب تعليمات جبائية رسمية بشأن IFRS

- لا توجد تعليمات من وزارة المالية توضح كيفية التعامل الجبائي مع تطبيق IFRS.
- المحاسب يصبح في “حالة خوف” من أن تعتبر الإدارة الجبائية IFRS مخالفًا. (عبد

القادر ب.، 2020، صفحة 120)

4-تعقيد النظام الجبائي الجزائري

- النظام الجبائي يفرض عدة قيود على المصاريف، الاهتلاكات، تقييم الأصول...
- بينما IFRS يسمح بتقديرات واسعة.

← يؤدي ذلك إلى عمل مزدوج: (عبد الكريم، 2014، الصفحات 140-150)

دفتري محاسبي IFRS + دفتري ضريبي محلي.

وبعد عرض التحديات العملية المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، يتضح أن هذه الصعوبات تختلف في طبيعتها وحدتها بين الشركات، لكنها تتقاطع جميعاً في تأثيرها المباشر على جودة التطبيق وفعاليته. ولتوضيح أهم هذه التحديات بصورة أكثر تنظيمًا، يُعرض فيما يلي جدول يلخص أبرزها مع تقديم أمثلة عملية تساعد في فهم كيفية ظهورها في الواقع المهني للمؤسسات. (Zeghal, 2006, p. 250)

نوع التحدي	الوصف	أمثلة عملية
التكيف مع المعايير	صعوبة التوافق بين المعايير الدولية والسياسات المحاسبية المحلية	شركة جزائرية معتادة على المحاسبة التقليدية تواجه صعوبة في تطبيق IFRS 16 على عقود الإيجار الطويلة
التغير المستمر في المعايير	تحديث المعايير بشكل دوري يتطلب متابعة مستمرة	إصدار IFRS 17 لتأمين الحياة يستلزم تعديل السياسات والإفصاحات المحاسبية
تطبيق المعايير على الحالات غير النمطية	بعض المعاملات الفريدة تحتاج إلى تفسير متخصص	عمليات الدمج والاستحواذ، أو العقود المعقدة متعددة الأطراف
التقييم المالي للأصول والالتزامات	تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم غالبًا صعب	تقييم العقارات الاستثمارية أو الأدوات المالية المشتقة
التقديرات المحاسبية	الاعتماد على التقديرات يزيد من التباين بين الشركات	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، انخفاض قيمة المخزون
الأنظمة المعلوماتية	الحاجة إلى نظم محاسبية متقدمة لدعم الإفصاح الكامل	شركات تحتاج لتطوير برامج ERP لدعم IFRS 15 و IFRS 9

نقص الخبرة والكفاءة	قلة المحاسبين والمراجعين المدربين على IFRS	الشركات الصغيرة تواجه صعوبة في تعيين خبراء IFRS داخليًا
التدريب المستمر	ضرورة تحديث مهارات الكوادر بشكل دوري	عقد دورات تدريبية على تطبيق IFRS 16 و IFRS 9
تعارض المعايير مع التشريعات المحلية	بعض القوانين الوطنية تتطلب طرق محاسبية مختلفة	قانون الضرائب الجزائري قد يتطلب قيود محاسبية تختلف عن IFRS
تكاليف التطبيق	الاستثمار في التدريب والأنظمة والاستشارات كبيرة	شركة تحتاج لتركيب نظام محاسبي جديد ودفع استشارات لتطبيق IFRS 9
التأثير على النتائج المالية	التطبيق قد يغير الأرباح أو المركز المالي	إعادة تقييم الممتلكات والمعدات وفق القيمة العادلة قد يقلل صافي الأرباح
المقاومة الثقافية والتنظيمية	صعوبة تغيير سياسات الشركة وعاداتها المحاسبية	موظفون وإدارة يرفضون التغيير من المحاسبة التقليدية إلى IFRS
اختلاف التفسير بين الشركات والمراجعين	تطبيق نفس المعيار قد يختلف بين الشركات	طريقة حساب الإيرادات في العقود طويلة الأجل تختلف بين المراجعين

المحور الثامن:

دراسات حالة تطبيقية

- تحليل قوائم مالية

وفق IFRS

يهدف هذا المحور إلى تقديم تطبيق عملي للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) من خلال تحليل قوائم مالية حقيقية أو افتراضية لشركات، وذلك لفهم كيفية انعكاس السياسات المحاسبية المختلفة على البيانات المالية. ويشمل التحليل مقارنة بين المعالجة المحاسبية وفق المعايير الدولية والمعايير المحلية، مع التركيز على الجوانب التالية:

أولاً. تحليل قوائم مالية وفق IFRS

1-تعريف تحليل القوائم المالية وفق IFRS:

تحليل القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) هو عملية فحص وتفسير البيانات المالية للشركة – مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية – بهدف تقييم الأداء المالي والوضع الاقتصادي للشركة بطريقة تتوافق مع المعايير الدولية. ويهدف هذا التحليل إلى:

- ✓ تقديم صورة واضحة وشفافة عن الوضع المالي للشركة.
- ✓ تمكين المستثمرين وأصحاب القرار من فهم أثر السياسات المحاسبية المختلفة على النتائج المالية.
- ✓ المقارنة بين الأداء المالي وفق المعايير الدولية والمعايير المحلية لتوضيح الفروقات والتأثيرات على القرارات الاقتصادية. (IFRS, 2022, pp. 9-14)

2-عناصر التحليل وفق IFRS

عند تحليل القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، يتم التركيز على العناصر الرئيسية التالية:

1-2 الميزانية العمومية (Statement of Financial Position – IAS 1)

(IAS1, 2023, pp. 54-56)

تحليل الميزانية العمومية يشمل:

- **الموجودات (Assets):** مثل الأصول الثابتة، المخزون، النقد وما في حكمه، مع التركيز على قياسها وتصنيفها وفق IFRS.
- **الالتزامات (Liabilities):** تشمل الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل، مع تقييم التزامات الشركة تجاه الدائنين.
- **حقوق الملكية (Equity):** رأس المال، الاحتياطات، والأرباح المحتجزة.
- **التركيز العام:** التأكد من أن التصنيف والقياس يتوافقان مع متطلبات IAS 1 للعرض والإفصاح. (الكريم، 2021، الصفحات 89-111)

2-2 قائمة الدخل (Income Statement – IAS 1)

تحليل قائمة الدخل يشمل:

- **الإيرادات والمصروفات:** تقييم أداء الشركة خلال الفترة المالية.
- **الربحية التشغيلية والصافية:** قياس كفاءة التشغيل والربحية بعد الضرائب والفوائد.
- **الاعتراف بالإيرادات والمصروفات:** التأكد من الالتزام بمعايير IFRS في الاعتراف والتوقيت. (IAS1, 2023, pp. 81-105)

2-3 قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement – IAS 7)

تحليل التدفقات النقدية يشمل:

- **تصنيف التدفقات النقدية:**
- **تشغيلية:** الناتجة عن النشاط الأساسي للشركة.
- **استثمارية:** تتعلق بشراء أو بيع الأصول طويلة الأجل.
- **تمويلية:** تشمل القروض، إصدار الأسهم، ودفع توزيعات الأرباح.
- **تحليل السيولة:** تقييم قدرة الشركة على توليد النقد والوفاء بالالتزامات المالية. (يوسف، 2019، الصفحات 140-150)

2-4 قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity – IAS 1)

(IAS 1)

- توضح التغيرات في رأس المال، الاحتياطات، والأرباح المحتجزة خلال فترة محددة.
- تساعد في فهم كيفية توزيع الأرباح وتغير حقوق المساهمين بمرور الوقت. (IAS1, 2023, pp. 110-115)

3- خطوات تحليل القوائم المالية وفق IFRS

عند إجراء تحليل القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، تتبع الخطوات التالية:

3-1 جمع القوائم المالية:

- الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية المطلوبة. (Fried, 2003, pp. 75-80)

3-2 تحديد السياسات المحاسبية:

- معرفة السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية وفق IFRS، مثل الاعتراف بالإيرادات، تقييم المخزون، واستهلاك الأصول الثابتة.

3-4 تحليل الأرقام الرئيسية:

- تقييم مؤشرات الربحية (مثل صافي الربح وهوامش الربح)، السيولة (النقد والأصول المتاحة)، الرافعة المالية (نسبة الدين إلى حقوق الملكية)، والكفاءة التشغيلية (مثل دوران المخزون والأصول).

3-5 المقارنة مع المعايير المحلية:

- مقارنة النتائج عند تطبيق IFRS مع تلك الناتجة عن المعايير المحاسبية المحلية لتوضيح الفروقات وأسبابها.

3-6 تفسير النتائج:

- تقديم تفسيرات للأرقام المالية ومؤشرات الأداء لدعم اتخاذ القرار المالي أو الاستثماري. (IFRS, 2022, pp. 40-45)

4- الهدف من تحليل القوائم المالية وفق IFRS

يهدف التحليل إلى:

- ✓ تقييم الأداء المالي للشركة بشكل دقيق وشفاف.
- ✓ كشف نقاط القوة والضعف في إدارة الموارد والالتزامات.
- ✓ توفير معلومات موثوقة للمستثمرين والدائنين وأصحاب القرار.
- ✓ التأكد من الامتثال للمعايير الدولية وتحسين جودة الإفصاح المالي، بما يعزز مصداقية القوائم المالية (IFRS, 2022, pp. 59-60)

ثانياً. مقارنة بين المعالجة عبر المعايير الدولية والمعايير المحلية

عند تحليل القوائم المالية، يظهر فرق جوهري بين المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والمعايير المحاسبية المحلية. يمكن تلخيص هذه الفروقات على النحو التالي: (IFRS, 2022, pp. 115-310)

العنصر	المعايير الدولية (IFRS)	المعايير المحلية	أثر الفروق
المبادئ المحاسبية	تعتمد على مبدأ القيمة العادلة والشفافية، والاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالشروط الاقتصادية.	غالبًا تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية والالتزام بالقوانين الضريبية المحلية.	قد تؤدي IFRS إلى انعكاس أدق للقيمة الحقيقية للأصول والالتزامات.
المخزون	يقيم وفق الأقل بين تكلفة الشراء والقيمة القابلة للتحقق (IAS 2).	غالبًا يُحسب على التكلفة التاريخية فقط دون تعديل للقيمة السوقية.	IFRS تعكس انخفاض القيمة السوقية للمخزون بشكل أفضل.
الأصول الثابتة	تقيم بالقيمة التاريخية أو القيمة العادلة بعد خصم الاستهلاك (IAS 16).	غالبًا بالقيمة التاريخية مع استهلاك ثابت.	IFRS قد يظهر قيمة أعلى أو أدنى للأصول حسب القيمة السوقية الحالية.
الاعتراف بالإيرادات	وفق IFRS 15: الاعتراف بالإيراد عند انتقال السيطرة على السلعة أو الخدمة.	غالبًا عند استحقاق الفاتورة أو تحصيل النقد.	قد يختلف توقيت الاعتراف بالإيراد ويؤثر على الربحية.

المحور الثامن: دراسات حالة تطبيقية – تحليل قوائم مالية وفق IFRS

الإفصاح والشفافية	متطلبات إفصاح واسعة وشاملة لجميع البنود الرئيسية والالتزامات المحتملة.	الإفصاح محدود حسب التشريعات المحلية أو للضرائب.	IFRS توفر معلومات أكثر تفصيلاً للمستثمرين والدائنين.
المطلوبات المحتملة والمخصصات	تقييم وفق المعايير الدولية (IAS 37) بناءً على توقعات مستقبلية واحتمالية الخسارة.	غالبًا تقييم تحفظي أو محدد بالقوانين الضريبية.	IFRS يعطي صورة أكثر دقة عن المخاطر المالية المحتملة.

ثالثًا. تطبيق عملي على IAS 1 و IAS 7

يهدف هذا الجزء إلى ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي من خلال دراسة نموذج عملي يوضح كيفية إعداد القوائم المالية وفقًا لمتطلبات المعيار الدولي لعرض القوائم المالية IAS 1 ومعيار التقرير عن التدفقات النقدية IAS 7، وكيف تختلف النتائج عن الممارسات المحلية.

1- التطبيق العملي على IAS 1 – عرض القوائم المالية

أ- هيكل القوائم المالية وفق IAS 1

يتطلب معيار IAS 1 تقديم مجموعة كاملة من القوائم المالية تشمل:

- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- قائمة الدخل الشامل.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية. (IAS1, 2023, pp. 12-60)
- قائمة التدفقات النقدية (وفق IAS 7).
- ملاحظات إيضاحية مفصلة. (رشيد و حسين، 2021، الصفحات 115-119)

ب- مثال تطبيقي مبسط

لنفترض أن لدينا شركة "السلام" وتملك البيانات التالية (مبسطة لغرض الشرح):

- أصول متداولة: 2,000,000 دج
- أصول غير متداولة: 3,000,000 دج
- مطلوبات قصيرة الأجل: 1,200,000 دج

• مطلوبات طويلة الأجل: 1,000,000 دج

• رأس المال: 2,000,000 دج

• أرباح محتجزة: 800,000 دج

عرض الميزانية وفق IAS 1

يعتمد IAS 1 على تصنيف الأصول والمطلوبات إلى متداولة وغير متداولة بشكل واضح:

قائمة المركز المالي – 2024/12/31

البند	متداول	غير متداول	المجموع
الأصول	2,000,000	3,000,000	5,000,000
المطلوبات	1,200,000	1,000,000	2,200,000
حقوق الملكية	–	–	2,800,000

ملاحظة:

حقوق الملكية = رأس المال (2,000,000) + الأرباح المحتجزة (800,000) = 2,800,000 دج

2- التطبيق العملي على IAS 7 – قائمة التدفقات النقدية

يعالج IAS 7 كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام طريقتين:

• الطريقة المباشرة (Direct Method)

• الطريقة غير المباشرة (Indirect Method)

○ مثال عملي – الطريقة غير المباشرة؛ لنفترض أن صافي الربح للسنة هو: 600,000 دج

ولدينا معلومات إضافية:

– إهلاك الأصول: 150,000 دج

– زيادة المخزون: 100,000 دج

– نقص الحسابات الدائنة: 50,000 دج

– اقتناء أصول ثابتة: 500,000 دج

– الحصول على قرض طويل الأجل: 300,000 دج

تجميع التدفقات النقدية وفق IAS 7

أ- الأنشطة التشغيلية

صافي الربح: 600,000

• الإهلاك: 150,000

– زيادة المخزون: 100,000

– نقص الدائنين: 50,000

= صافي تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية: 600,000 دج

ب- الأنشطة الاستثمارية

– اقتناء أصول ثابتة: (500,000)

ج- الأنشطة التمويلية

– الحصول على قرض جديد: 300,000

صافي التغير في النقدية

= 300,000 + 500,000 – 600,000 =

= 400,000 دج

3- مقارنة بين الممارسات المحلية و IAS 1 & IAS 7

• أمثلة على الاختلافات

الجانب	وفق IAS 1	وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF
عرض الأصول	تصنيف (متداول/غير متداول) إلزامي	ليس بنفس الصرامة
قائمة الدخل	عرض شامل للأرباح والخسائر الأخرى	لا تظهر كافة البنود
قائمة التدفقات	اختيار بين Direct و Indirect	يستخدم غالبًا غير المباشر فقط
الإيضاحات	تفصيلية جدًا	أقل توسعًا

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

➤ الكتب

- 1- أبو شمالة احمد محمد. (2008). معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي.
- 2- بوتيّن محمد. (2011). النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. الجزائر: دار المتيجة للنشر.
- 3- جواد كاظم هبة ، و غفوري عبود عماد . (2021). تأثير الإفصاح في ظل المعيار المحاسبي الدولي (37) عن المخصصات - الموجودات والمطلوبات المحتملة في جودة المعلومات المحاسبية.
- 4- حكمت أحمد الراوي. (2010). المحاسبة الدولية - النظرية والتطبيق. عمان: دار المسيرة.
- 5- الراوي حكمت احمد. (1995). المحاسبة الدولية - النظرية والتطبيق للمعايير (الإصدار 1). عمان، الاردن: دار الحنين.
- 6- زروقي عبد الكريم. (2021). دليل تطبيق المعايير الدولية IFRS. الجزائر: دار الخلدونية.
- 7- سعود جايد مشكور. (2014). المحاسبة الدولية (بالإنكليزية والعربية) (الإصدار ط2). جمهورية العراق: الميزان.
- 8- السيد امين ، و لطفي احمد . (2008). عرض وإعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المالية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 9- عبد الوهاب بن يوسف. (2019). تحليل القوائم المالية. دار الخلدونية.
- 10- القاضي حسين، وحمدان مأمون. (2008). المحاسبة الدولية ومعاييرها (الإصدار ط1). عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- 11-مرعي عبد الحي، و الصبان محمد سمير. (1998). أصول القياس والاتصال المحاسبي. بيروت-لبنان: دار النهضة العربية.
- 12-محمد أبو نصار، و جمعة حميدة. (2016). المحاسبة الدولية - معايير التقارير المالية الدولية IFRS. عمان: دار وائل.
- 13-مشكور، عبد الكريم. (2014). المعايير الدولية للتقرير المالي: الإشكالات التطبيقية. الجزائر: دار النشر الجامعية.
- 14-مطر رأفت حسين. (2008). المحاسبة الدولية. غزة: المكتبة المركزية-الجامعة الإسلامية.

➤ المقالات العلمية

- 1-مخفي أمين، حيرش نور الدين، و زيرق سوسن. (2018). المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين المعايير المحاسبية الدولية. مجلة البحوث والدراسات التجارية (العدد الرابع).
- 2-بوسالم، عبد القادر. (2020). إشكالية تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في الجزائر. مجلة الباحث.
- 3-بلال كيموش. (2014). تدني قيم التثبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 36. مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 02(العدد 02).
- 4-جودي محمد رمزي. (2012). تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى المعيار (ifrs1). مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 6(العدد 2).
- 5-سفاخلو رشيد، وزادل حسين. (2021). نحو التبني الأمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الجزائر - دراسة ميدانية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15 العدد (03)، الجزائر.
- 6-شماخي بوبكر ، و نايلي يوسف. (2014). معالجة الانخفاض في قيم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و مطابقته مع معيار المحاسبة الدولي رقم (36) بالنسبة للتثبيات

العينية و المعنوية. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير-قسم العلوم التجارية: جامعة قاصدي مرباح.

7-قادري عبد القادر. (2016). قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASS) - دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF) (-). مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 02(العدد 06).

8-مانع الصيغ عبد الحميد. (2002). العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية. مجلة الاداري(90).

➤ الرسائل والمذكرات الجامعية

1-بن بلغيت مداني. (2004). أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية. مذكرة دكتوراه. جامعة الجزائر.

2-العراي حمزة . (2013). المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التوافق والتطبيق. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة بومرداس.

➤ المحاضرات والمطبوعات الجامعية

1-الجعارات خالد جمال. (2015). مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015. الجزائر: مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

2-بودور شوريب. (2016/2017). محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية. السنة الاولى ماستر مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية. بومرداس، الجزائر: جامعة محمد بوقرة.

3-بوسماحة محمد. (2019/2020). مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية LAS/IFRS. بشار، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية والعلوم التسيير-قسم العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر: جامعة طاهري محمد.

- 4- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (1 جانفي، 2012). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). 1. عمان، الاردن: المطابع المركزية.
- 5- زريقات بوكبر. (2014). أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية. ورقلة، جامعة قاصدي مرباح: مركز المعرفة الرقمي.
- 6- زواتية عبد القادر. (2022/2021). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر. جامعة الجزائر 03: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير.
- 7- طويرات رابح. (2019/2018). محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
- 8- عزوزي خديجة. (2020). مطبوعة جامعية في مقياس المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. قالمة: جامعة 8 ماي 1945 .
- 9- كيموش بلال. (2019/2018). دروس وتطبيقات في مقياس المعايير المحاسبية. موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس-شعبة علوم مالية ومحاسبة. سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة 20 اوت 1955.

➤ الملتقيات الدولية

- 1- مرزقي مرزوقي، و حولي محمد. (يومي 29-30 نوفمبر، 2011). مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة مهنية نادية لتوحيد المحاسبة. المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر. الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 2- SOCPA الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018). مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي (الإصدار 1-18). المملكة العربية السعودية.

- 3- خليل, ع. (2006). بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القياس العادل وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية. القيمة العادلة والإبلاغ المالي. عمان, الأردن.
- 4- كتوش عاشور. (يومي 24-25 نوفمبر, 2014). النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات. جامعة ورقلة.
- 5- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB. (2018). الإطار المفاهيمي للتقرير المالي. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. لندن، المملكة المتحدة.: مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية.
- 6- جواد كاظم هبة ، و غفوري عبود عماد . (2021). تأثير الإفصاح في ظل المعيار المحاسبي الدولي (37) عن المخصصات - الموجودات والمطلوبات المحتملة في جودة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

- 1- Barneto, P. (2006). *Normes IFRS Application Aux états financiers* (éd. 2ème Edition). Dunod, Paris.
- 2- Board, I. A., & IAS 8. (s.d.). Accounting Policies. *Changes in Accounting Estimates and Errors* . London: IFRS Foundation.
- 3- Brun, S. (2011). *Guide d'application des normes IAS/IFRS*. Alger: Berti Éditions.
- 4- Deloitte. (2009). *IFRS in Your Pocket*. London: Deloitte Touche Tohmatsu.
- 5- Fried, W. S. (2003). *The Analysis and Use of Financial Statements* (3 ed.).
- 6- IAS1. (2023). *Presentation of Financial Statements*. IFRS Red Book.
- 7- IFRS, F. (2022). *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- 8- OÉlie Barbe, D., & Laurent., D. (2007). *Maîtriser les IFRS* (3^e éd.). Les Guides de Gestion RF. Groupe Revue Fiduciaire. Belgique.
- 9- Stéphan, b. (2006). *L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3* (éd. 03). Paris, France : Gualino éditeur.
- 10- Wolfgang, D., & Missonnier, P. (2006). *Comptabilité financière en IFRS*. France : Pearson Education.

11- Zeghal, M. (2006). An analysis of the factor affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4).

المواقع الالكترونية:

- 1- Wikipedia. (2025, 12 08). Liste des normes internationales d'information financière. Récupéré sur https://fr.wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reporting_Standard
- 2- <https://www.iasplus.com/en/standards> تم الاسترداد من (2025 ,12 08). Table of contents.
- 3- IFRS, F. (2022). Conceptual Framework for Financial Reporting.
- 4- CAP TALKS. (2025, 12 27). تكاليف الاقتراض: IAS: معيار المحاسبة الدولي 23. Récupéré sur CAP TALKS TEAM: <https://cpatalks.com/post/ias-23-borrowing-costs/>