تهدف هذه المطبوعة إلى تحقيق الأهداف التعليمية التالية:

–أن يتعرف الطالب بشكل عام وطلبة ماستر محاسبة وتدقيق على نشأة وطبيعة المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وأهميتها، ودورها في توجيه التطبيقات والإجراءات المحاسبية، وعرض القوائم المالية.

–أن يتعرف الطالب على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات (SIC &IFRIC) المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية (IASs)

– أن يتمكن الطالب من كيفية تطبيق أهم المعايير على الحالات العملية بطريقة تتناسب مع التفسيرات والأهداف المنتظرة من إصدارها.

مقدمة:

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة التي تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

إن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الماضي ، حيث بدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على نطاق دولي واسع. ولقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

أولا -لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أولا –لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام 1973 من خلال الاتفاق بين هيئات المحاسبة المهنية في تسع بلدان، ومنذ العام1982 تكونت عضويتها من جميع هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، أي أكثر من 100بلد .وفي عام 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.

و في سنة 2001 تم تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).يشكل الإطار ألمفاهيمي الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً، وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ العام 1973 وحتى العام 2001 الهيئة المسئولة عن وضع المعايير الدولية.وإن أهم أهداف هذه اللجنة هو حث واضعي معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين وتوحيد معايير المحاسبة الوطنية.

الفصل الأول عرض القوائم المالية IAS 1

أولا: خلفية عن المعيار : يقدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 مبادئ توجيهية حول عرض "البيانات المالية للأغراض العامة"مما يضمن قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة ومع المنشآت الأخرى. وهو يوفر الاحتياجات العامة لعرض البيانات المالية،والتوجيه بشأن هيكلها، والحد

الأدنى من المتطلبات لمحتواها. كذلك ينص على مكونات البيانات المالية والتي تشكل مجتمعة مجموعة كاملة من البيانات المالية.

ثانيا:نطاق المعيار: ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على جميع البيانات المالية للأغراض العامة التي يتم إعدادها وعرضها وفقا للمعايير الدولية للتقارير الماليةIFRS. [IAS1.2].

البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات التي يقصد بها خدمة المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مالية تتناسب مع احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. [IAS1.7]

ثالثا:تعاريف مفتاحيه:

القوائم المالية ذات الغرض العام: هي القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا، لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل مستخدمي الخارجيين من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية .

غير عملي: عدم إمكانية تطبيق متطلب معين بالرغم من بذل الجهود اللازمة،

المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRSs:هي المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن:

- المعايير الدولية لاعداد التقارير IFRSs.
- معايير المحاسبة الدولية التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRIC.
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية SIC

ملاحظات حول القوائم المالية:مجموعة من المعلومات تزود بمواصفات ومعلومات اخرى تفصيلية عن البنود التي تتضمنها القوائم المالية والتي لاتظهر ضمن القوائم المالية ولكن يتم الافصاح عنها استنادا الى المعايير الدولية لاعداد التقارير IFRSs.

الاهمية النسبية:

رابعا:الهدف من القوائم المالية : تهدف القوائم المالية ذات الغرض العام الى تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات عن الوضع المالي للمنشأة،والأداء المالي، والتدفقات النقدية من خلال توفير معلومات عن

أصوله، ومطلوباته، وحقوق الملكية،والإيرادات والمصروفات، والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية، والتدفقات النقدية. ولتحقيق ذلك ، فان القوائم المالية تقدم معلومات عن المنشأة تتعلق بما يلي:

- الأصول
- المطلوبات
- حقوق الملكية
- الدخل والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر
- التغيرات في حقوق الملكية
- التدفقات النقدية

بالاضافة الى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات ، تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، توقيتها ودرجة التأكد منها والتي تتعلق بالمنشأة.

وتعتبر ادارة المنشأة المسؤولة عن اعداد القوائم المالية ، حتى ولو تم اعدادها من قبل المحاسب وتدقيقها من قبل المدقق الخارجي فهدا لا يعفي الادارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، كونها تقوم بوظيفة الوصاية عن الملاك في ادارة اموالهم .

خامسا:مكونات القوائم المالية : تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ما يلي:

1- **قائمة المركز المالية** :تقدم عادة في نهاية كل فترة، وهي تتضمن أصول ومطلوبات وحقوق ملكية المنشأة .
2- **قائمة الدخل الشامل** : وهي عبارة عن قائمة / بيان يتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة .
3- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** عبارة عن بيان تعرض فيه كل التغيرات في حقوق الملكية، أو التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع الملاك .
4- **قائمة التدفقات النقدية:** وهي عبارة عن قائمة تعرض فيها التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لفترة مالية معينة لمنشأة .
5- **الملاحظات:** وتحتوي على معلومات اضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ، وتتضمن عرض ملخص للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية ، بالاضافة الى افصاحات عن المطلوبات والأصول الطارئة تتعلق بالمركز المالي ونتيجة الأعمال.

6- **قائمة مركز مالي مقارنة:** عبارة عن قائمة المركز المالي الافتتاحية أي في بداية السنة المقارنة الأولى يتم عرضها عندما تطبق منشأة سياسة محاسبية معينة بأثر رجعي أو تقوم باعادة عرض بعض البنود بأثر رجعي في القوائم المالية . وهناك تقارير تعرض خارج نطاق القوائم المالية وتشمل التقارير المالية التي تعد لأغراض الاستخدامات الداخلية للادارة ، التقارير البيئية، وقوائم القيمة المضافة، تقع خارج نطاق المعايير الدولية لاعداد التقارير IFRSs.

خامسا: الاعتبارات العامة

5.1 –العرض العادل والامتثال للمعايير IFRS:

– يجب أن تقدم البيانات المالية "بصورة عادلة" المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل التمثيل المؤثر لآثار المعاملات والأحداث الأخرى والشروط وفقا لتعاريف ومعايير الاعتراف بالأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات المبينة في الإطار. من المفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، مع إفصاح إضافي عند الضرورة، بيانات مالية تحقق عرضا عادلة. [IAS1.15].

– يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 المنشأة التي تلتزم بياناتها المالية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بإصدار بيان صريح وغير متحفظ لهذا الالتزام في الملاحظات. لا يمكن وصف البيانات المالية بأنها تمتثل للمعايير الدولية للتقارير المالية ما لم تمتثل لجميع متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية (والتي تتضمن المعايير الدولية للتقارير المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية وتفسيرات لجنة التحقيق الدولية). [1.16]

5.2 –الاستمرارية: وفق الإطار المفاهيمي فأن البيانات المالية تعد عادة على افتراض أن المنشأة مستمرة، وستستمر في العمل في المستقبل المنظور. [الإطار المفاهيمي، الفقرة 4.1].

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS 1من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة. إذا كانت لدى الإدارة مخاوف كبيرة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها، يجب الإفصاح عن عدم اليقين. إذا خلصت الإدارة إلى أن المنشأة غير مستمرة، فإنه لا ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار سلسلة من الافصاحات التي تتعلق بالظروف التي أدت الى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار. [IAS1.25]

مثال : استمرارية المنشأة

شركة لالكترونيات حققت خسارة بمبلغ 2م د.ج في نهاية 2012 ، ادا علمت أن أصولها الجارية تقدر بمبلغ 20 م د.ج ومطلوباتها الجارية بمبلغ 25 م د.ج . لكن ، نتيجة التغيير الذي حدث في سياسة الدولة حول صناعة الالكترونيات ، فان الشركة تتوقع أن تحقق أرباحا في المستقبل. بالإضافة ، وفق الملاك على إصدار أسهم جديدة من أجل زيادة رأسمال الشركة .

المطلوب: هل يتطلب من الشركة إعداد قوائمها المالية في 2012/12/31 وفق فرضية استمرارية النشاط؟

الحل: حسب المعطيات هناك عنصران يشككان في استمرارية النشاط وهما : الخسائر المحققة في 2012/12/31 و عدم كفاية رأس المال العامل – المطلوبات الجارية تفوق الأصول الجارية بمبلغ 5م د.ج لكن ، هناك عنصران وهما قدرة الملاك على ضخ أموال بالإضافة إلى تحقيق أرباح في المستقبل نتيجة التغيير في سياسة الدولة فيما يتعلق بالصناعة الالكترونية يجعلان من الشركة تفكر في إعداد قوائمها المالية وفق فرضية الاستمرار ، إلا

في حالة ما إذا ساءت الأحوال في المستقبل

5.3 –أساس الاستحقاق للمحاسبة: يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 أن تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية، باستثناء معلومات التدفقات النقدية، باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي. [IAS 1.27]

عند استعمال أساس الاستحقاق المحاسبي ، يجب على المنشأة الاعتراف بالاصول، المطلوبات، حقوق الملكية، الدخل والمصروفات – عناصر القوائم المالية – عند تلبية هده العناصر لمعياري التعريف و الاعتراف وفق الاطار المفاهيمي.

مثال: أساس الاستحقاق والأساس النقدي

بلغت ايرادات النقدية لاحدى الشركات مبلغ 300000 د.ج في حين كانت الايرادات المستحقة تساوي 2700000 د.ج، وبلغت المروفات النقدية مبلغ 200000 د.ج في حين كانت المصروفات المستحقة تساوي 1800000 د.ج.

المطلوب: تحديد نتيجة الدورة وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

الحل:

البند	أساس الاستحقاق	الأساس النقدي

الايرادات	**3000000**	**300000**
المصروفات	**2000000**	**200000**
الربح/ الخسارة	**1000000**	**100000**

5.4 –اتساق / ثبات العرض: يتم الاحتفاظ بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية من فترة إلى أخرى ما لم يكن التغيير مبررا إما بتغير في الظروف أو متطلبات معيار جديد للتقارير المالية الدولية. [IAS1.45].

5.5 –الأهمية النسبية والتجميع: – يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة – ذات اهمية نسبية – من ا لبنود المتشابهة بشكل منفصل . ويجب على المنشأة أن تعرض البنود ذات الطبيعة او الوظيفة المختلفة –بشكل منفصل – ما لم تكن ذات أهمية نسبية. [IAS1.29]

تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تكون مجمعة في فئات وفقا لطبيعتها، أو وظيفتها .والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة ،تشكل بنوداً مستقلة في القوائم المالية . وإذا لم يكن بند مستقل – بشكل منفرد – ذا أهمية نسبية ، فإنه يُجمع مع البنود الأخرى، إما في تلك القوائم المالية، أو في الإيضاحات .والبند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية – بشكل كافٍ –لتبرير عرضه – بشكل مفصل – في تلك القوائم، قد يبرر عرضه – بشكل منفصل – في الإيضاحات. [IAS1.30]

–لكن ، لا ينبغي حجب المعلومات عن طريق التجميع أو من خلال تقديم معلومات غير جوهرية، تنطبق اعتبارات المادية على جميع أجزاء البيانات المالية، وحتى عندما يتطلب المعيار إفصاحا محددا، تطبق اعتبارات المادية. [IAS1.30 A–31] *

* تعديل المعيار IAS 1، ساري المفعول 2016/1/1 .

مثال: الأهمية النسبية

يبلغ اجمالي أصول احدى الشركات مبلغ 255000000 د.ج ، وقامت بشراء أدوات بمبلغ 60000 د.ج ، سوف تستعمل لمدة 4 سنوات .

المطلوب: كيف يتم تصنيف الادوات وفق اساس الاهمية النسبية؟

الحل: يفترض أن يتم اهلاكها وفق لمدة منفعتها وهي 4 سنوات وبالتالي يتم الاعتراف بها كأصول غير جارية . لكن ، وفق الأهمية النسبية للأدوات وهي60000 / 255000000 = 0.024 % ، تعتبر قليلة جدا ، لذلك يتم تصنيفها كمصاريف تحمل للدورة و لا تصنف كأصول ثابتة تهتلك وتخضع لاختبار الخسارة في القيمة واعادة التقييم ، وبالتالي لا يتم رسملتها .

5.6 –المقاصة: وتعني المقاصة اظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرح الواحد من الآخر ، كاظهار صافي الايرادات بعد طرحا من المصروفات وهدا يؤدي الى عدم الشفافية. حيث ينص المعيار الدولي رقم 1 على أنه لا يجوز مقاصة الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات إلا إذا كان مطلوبا أو مسموحا به من قبل معيار التقارير المالية الدولية IFRSs. [IAS1.32].

مثال : المقاصة

المقاصة غير ممكنة في بعض الحالات :

- طرح المصاريف من الايرادات واظهار الصافي مثل مصاريف البيع والتوزيع لا يجوز طرحها من المبيعات واظهار صافي المبيعات.

وتجوز المقاصة في بعض الحالات :

- طرح القيمة الباقية للاصل المتنازل عنه من ايرادات التنازل واظهار صافي التنازل.

لاتعتبر الحالات التاليه مقاصه :

1- الاصول الثابته بالصافى

2- المخزون بعد تخفيضه بالمخزون الراكد والتالف

3- بند المدينون بعد تخفيضه بالديون المشكوك فى تحصيلها

4- فروق العمله

5- ارباح وخسائر الرأسماليه

6- ايرادات وخسائر الاستثمارات (الشركات التابعه – الاوراق الماليه)

5.7 –المعلومات المقارنة: يجب على المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية باستثناء عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف دلك . ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية إد ا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية. [IAS1.38]

كحد أدنىيتطلب من المنشأة تقديم اثنين على الأقل من كل من البيانات المالية الأولية التالية: [A IAS1.38]:

- بيان المركز المالي
- بيان الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر
- بيان منفصل للأرباح أو الخسائر عند العرض
- التدفقات النقدية
- بيان التغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بكل بند من البنود أعلاه.

في بعض الحالات، تظل المعلومات السردية الموفرة في القوائم المالية للفترة (الفترات) السابقة ملائمة في الفترة الحالية .على سبيل المثال ، تفصح المنشاة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي ، كانت نتائجه غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم تُحل بعد .فقد يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن معلومات بأ ن حالة عدم التأكد كانت موجودة في نهاية الفترة السابقة، ومن الإفصاح عن معلومات عن الخطوات التي تام اتخاذها [IAS1.38B]

* يجب تقديم بيان ثالث للمركز المالي إذا ما طبقت المنشأة بأثر رجعي سياسة محاسبية أو أعادت تصنيف البنود أو أعيد تصنيفها وكانت لهذه التسويات أثر مادي على المعلومات المدرجة في بيان المركز المالي في بداية الفترة المقارنة. [IAS 1.40A]

سابعا:هيكل ومحتوى القوائم المالية عموما: يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي ، أو في قائمة(قائمتي)الربح أو الخسارة و الدخل الشامل، أو في قائمة التغيّرات في حقوق الملكية، ويتطلب الإفصاح عن بنود مستقلة أخرى إما في هذه القوائم أو في الإيضاحات .ويحدد معيار المحاسبة الدولي 7قائمة التدفقات النقدية " متطلبات عرض معلومات التدفق النقدي.

7.1 – تحديد القوائم المالية :يجب على المنشأة أن تحدد – بشكل واضح – كل قائمة مالية و الإيضاحات . وبالإضافة إلى دلك يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات التالية بشكل بارز وأن تكرر دلك عند الحاجة لجعل المعلومات المعروضة قابلة للفهم:

(أ)إسم المنشأة المعدة للتقارير أو الوسائل الأخرى للتحديد وأي تغيير في هذه المعلومات من نهاية فترة التقرير السابقة.

(ب)ما إذ ا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها أو لمجموعة من المنشآت.

(ج)تاريخ نهاية فترة التقرير أو الفترة التي تغطيها مجموعة القوائم المالية او الإيضاحات.

(د)عملة العرض كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي21

(هـ)مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

7.2 –دورية التقرير : يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية(بما في دلك المعلومات المقارنة) – على الأقل – سنويا . وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية عن فترة أطول أو أقصر من سنة واحدة فإن يجب عليها أن تفصح – بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية – عما يلي:

(أ)سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

(ب)حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست – بشكل كامل – قابلة للمقارنة.[IAS 1.36].

7.3 –بيان المركز المالي:

1 – تعريف بيان المركز المالي:

التي تضم تصنيف الأصول والالتزامات: بحيث على الشركة أن تعرض تصنيف الميزانية العمومية بشكل مفصل على أساس موجودات ومطلوبات متداولة وغير متداولة. وإذا كان العرض على أساس درجة السيولة بخصوص الأصول والالتزامات يعطي معلومات أكثر ملاءمة و موثوقية فيمكن إلغاء متداولة وغير متداولة. وفي جميع الأحوال على المشروع أن يفصل البنود المتوقع استعادتها قبل (12) شهراً أو تسديدها بعد (12) شهراً وتُظهر هذه القائمة موجودات ومطلوبات الشركة في لحظة زمنية معينة هي نهاية السنة المالية، ويجب أن تكون متوازنة وذلك بتطبيق معادله الميزانية : الموجودات = المطلوبات أو الأصول = الخصوم وحقوق الملكية.

2 – بنود قائمة المركز المالي:

يجب على المنشأة عادة تقديم بيان المركز المالي المفصل، وفصل الموجودات والمطلوبات الحالية وغير المتداولة، ما لم يقدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة. [IAS 1.60] في كلتا الحالتين، إذا كانت فئة الأصول (المطلوبات) تجمع بين المبالغ التي سيتم استلامها (تسويتها) بعد 12 شهرا مع الأصول (الالتزامات) التي سيتم استلامها (تسويتها) خلال 12 شهرا، المبالغ الأطول أجلا من مبالغ الاثني عشر شهرا. IAS 1.61.

أ- **الأصول** : عبارة عن موارد مسيطر عليها من قبل المنشأة وينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية محتملة نتيجة لأحداث ماضية أو مجموعة من الأحداث والظروف الأخرى. وتقسم الى نوعين:

الأصول المتداولة:

يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أن متداول عندما:

- تتوقع تحقق الأصل أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة تشغيلها العادية.
- تحتفظ بالأصل – بشكل رئيس – لغرض المتاجرة.
- تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
- يكون الأصل نقد ا أو معادلا للنقد (كما عُرف في معيار المحاسبة الدولي 7 ما لم يكن خاضعا لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا – على الا قل – بعد فترة التقرير.

الأصول غير المتداولة:

وهي الاصول التي لا يتم استهلاكها خلال الدورة التشغيلية للمنشأة ، ويتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الانتاجية وتتضمن:

- الاستثمارات طويلة الأجل مثل الاوراق المالية الممثلة لحقوق الملكية وأدوات الدين
- الاصول غير الملموسة مثل الشهرة
- الاصول الثابتة مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات
- الاصول المستثمرة
- الاصول البيولوجية مثل الغابات والمواشي
- أصول الضريبة

ألأصول الأخرى:

وهي الاصول التي لاتصنف ضمن الاصول المتداولة والأصول غير المتداولة مثل المصاريف الميدة مسبقا والنقدية وأوراق القبض طويلة الأجل

ب – المطلوبات: وهي التزامات حالية تمثل حقوقا للغير على المنشاة ناشئة عن أحداث ماضية تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه المطلوبات ، وتقسم الى :

المطلوبات المتداولة:

يجب على المنشأة أن تصنف ا لمطلوبات على أنها متداولة عندما تتوفر فيها الشروط التالية:

- يتوقع أن يتم تسويتها ضمن دورة التشغيل العادية للمنشأة
- المحتفظ بها لغرض المتاجرة
- سيتم تسويتها خلال 12 شهرا
- والتي لا يكون لدى المنشأة حق غير مشروط لتأجيل التسوية بعد 12 شهرا– التسوية عن طريق إصدار أدوات حقوق الملكية لا تؤثر على التصنيف).
- الالتزامات الأخرى غير متداولة.
- عندما يتوقع أن يتم إعادة تمويل ديون طويلة الأجل بموجب تس هيلات قرض حالية، وللشركة الحق في القيام بذلك، يتم تصنيف الديون على أن ها غير متداولة، حتى لو كان الالتزام سيستحق بخلاف ذلك في غضون 12 ش هرا.

المطلوبات الأخرى غير المتداولة:

عندما يتوقع أن يتم إعادة تمويل ديون طويلة الأجل بموجب تس هيلات قرض حالية، وللشركة السلطة التقديرية للقيام بذلك، يتم تصنيف الديون على أن ها غير متداولة، حتى لو كان الالتزام سيستحق بخلاف ذلك في غضون 12 ش هرا.

المطلوبات الأخرى:

وهي بنود تمثل حقوقا على المنشأة ولكنها لا تلبي تعريف المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة مثل أوراق الدفع طويلة الأجل.

ج-حقوق الملكية : وهي عبارة عن صافي ما تبقى من الأصول بعد طرح المطلوبات منها، ويجب عرض كحد أدنى البنود التالية ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي:

- الحصص غير المسيطرة المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والاحتياطيات الخاصة بملاك المنشأة الأم.
- عدد الأسهم المصدرة والمصدرة والمدفوعة بالكامل،
- القيمة الاسمية المصدرة ولكن غير المدفوعة بالكامل (أو أن الأسهم لا تملك قيمة اسمية)
- مطابقة لعدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة
- وصف الفترة الحقوق، (بما في ذلك الأسهم المملوكة من قبل شركات تابعة وشركات زميلة
- أسهم محجوزة لإصدار بموجب خيارات وعقود
- وصف لطبيعة وهدف كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.
- إفصاحات إضافية مطلوبة فيما يتعلق بالمنشآت التي لا يوجد لها رأس مال وعندما تقوم الشركة بإعادة تصنيف أدوات مالية مشتقة.

3- طرق عرض قائمة المركز المالي:

لم يدرج المعيار الدولي IAS 1 أية مطلب يتعلق بشكل معين لعرض قائمة المركز المالي، لكن هناك عدة أشكال للعرض فقد يتم عرضها على شكل تقرير أو يتم عرضها على شكل حساب وفقا للمداخل التالية:

3.1 -مدخل السيولة: وتعرض الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية وفق سيولتها : من الأكثر سيولة الى الأقل سيولة دون تصنيفها الى متداولة وغير متداولة .

3.2 -مدخل المتداول- غير المتداول: يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة ، ثم يتم عرض المطلوبات التدولة وغير المتداولة ثم حقوق الملكية .

مثال : عرض قائمة المركز المالية على شكل حساب وفقا لمدخل المتداول وغير المتداول

قائمة المركز المالي في 12/31 / ن

الأصول	**المطلوبات وحقوق الملكية**

أصول متداولة		**مطلوبات متداولة**	
500000		**200000**	
أصول غير متداولة	**700000**	**مطلوبات غير متداولة**	
		400000	
اجمالي الاصول		**حقوق الملكية**	
1200000		**600000**	
		اجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	**1200000**

3.3 –مدخل صافي الأصول: تعرض كل الأصول ثم تطرح منها كل المطلوبات لنصل الى القيمة المتبقية والتي تمثل حقوق الملكية .

مثال: عرض قائمة المركز المالي على شكل تقرير وفقا لمدخل صافي الأصول	
الأصول – متداولة وغير متداولة	**1200000**
المطلوبات – متداولة وغير متداولة	**600000**
صافي الأصول – حقوق الملكية	**600000**

وهناك مداخل أخرى مثل مدخل التمويل طويل الأجل يستعمل في بريطانيا ومدخل رأس المال العامل..الخ

7.4 – بيان الربح أو الخسارة و الدخل الشامل:

1 – تعريف الربح أو الخسارة و الدخل الشامل: يعرف الربح أو الخسارة على أنه " مجموع الدخل مطروح منه المصروفات ، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر ". الدخل الشامل الآخر يعرف على أنه " يتضمن بنود الدخل والمصروفات والتي لم يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة المطلوبة وفقا

للمعايير IFRSs" . اجمالي الدخل الشامل يعرف على أنه " التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة الناتجة من العمليات والاحداث الاخرى غير تلك الناتجة عن العمليات مع الملاك بصفتهم ملاك "

الدخل الشامل للفترة = الربح أو الخسارة + الدخل الشامل الآخر

بعض العناصر لاتدرج ضمن الربح أو الخسارة يمكن عرضها في التالي:

- فائض القيمة الناتج عن اعادة التقييم وفق المعيارين IAS 38, IAS 16

- فروقات الصرف وفق المعيار IAS 21

2-طرق عرض قائمة الدخل الشامل :

لدى المنشأة خيار تقديم:بيان واحد للأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر مع بيان الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر المعروض في قسمين أو بيانين:

بيان منفصل للأرباح أو الخسائر

- بيان الدخل الشامل، مباشرة بعد بيان الأرباح أو الخسائر [IAS1.10A]

يجب أن يحتوي البيان (البيانات) على:

- الربح أو الخسارة
- إجمالي الدخل الشامل الآخر
- الدخل الشامل للفترة
- تخصيص الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل للفترة بين الحصص غير المسيطرة ومالكي الشركة الأم.

- قائمة الدخل الشامل :

2.2 **- حساب الربح أو الخسارة :**

يجب عرض الحد الأدنى من البنود في حساب الأرباح أو الخسائر أو بيان منفصل للأرباح أو الخسائر، - الإيرادات

– المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالموجودات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة

– تكاليف التمويل

– حصة الأرباح أو الخسائر للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية

– بعض الأرباح أو الخسائر المرتبطة بإعادة تصنيف الأصول المالية

– مصروف ضريبة

– مبلغ واحد من مجمل البنود غير المستمرة.

7.5 – بيان تغيرات حقوق الملكية:

يتطلب المعيار الدولي IAS 1 أن تقوم المنشأة بعرض بيان منفصل لتغيرات حقوق الملكية . يجب أن يظهر البيان :

– اجمالي الدخل الشامل للفترة مبينا و بشكل منفصل الحصص التي تعود الى الشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها.

– الأثر الرجعي للسياسات المحاسبية أو اعادة العرض وفق المعيار IAS 8، بشكل منفصل لكل بند من الدخل الشامل الآخر.

– المقاربة بين المبالغ المرحلة في بداية ونهاية الفترة لكل بند من حقوق الملكية ، مفصح بشكل منفصل عن:

* الربح أو الخسارة

* الدخل الشامل الآخر

* العمليات مع الملاك ، موضحا وبشكل منفصل المساهمات وأية توزيعات للملاك والتغيرات في مصالح الملاك في الفروع والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة .

ويجب عرض المبالغ التالية في قائمة تغيرات حقوق الملكية أو في الملاحظات:

- مبالغ أرباح الأسهم المعترف بها كتوزيعات.
- قيمة السهم الواحد.

7.6 – بيان التدفق النقدي:

7.7 – الملاحظات:

يجب أن تعرض الملاحظات :

- معلومات حول أساس اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستعملة.
- الافصاح عن أية معلومات مطلوبة وفق معايير الابلاغ المالي IFRSs والتي لم تعرض في القوائم المالية .
- تقديم معلومات اضافية والتي لم تعرض في القوائم المالية ولكنها ضرورية لفهمها.

تعرض الملاحظات على واجهة القوائم المالية . ويجب ان تعرض الملاحظات وفقا للترتيب التالي:

- بيان التطابق مع معايير الابلاغ المالي IFRSs.
- ملخص عن السياسات المحاسبية المستعملة ، بما فيها:

- أساس / أسس القياس المستعملة في اعداد القوائم المالية .
- السياسات المحاسبية الأخرى المستعملة والتي تعتبر ملائمة لفهم القوائم المالية .

- تعزيز المعلومات للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ، قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية حتى يتم عرض كل بند في كل قائمة .
- افصاحات أخرى ، تتضمن:

- المطلوبات المحتملة وفق المعيار IAS 37 والتعهدات التعاقدية غير المعترف بها.
- الافصاحات غير المالية ، مثل أهداف ادارة المخاطر المالية والسياسات وفق المعيار IFRS 7 : الأدوات المالية: الافصاحات.

7.8 – افصاحات أخرى:

التقديرات والفرضيات المفتاح:

يجب على المنشأة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام، بغض النظر عن تلك التي تتضمن تقديرات، والتي قامت بها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أكبر أثر على المبالغ المدرجة في القوائم المالية.

كما يجب على المنشأة الإفصاح في الملاحظات عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في نهاية فترة التقرير والتي تنطوي على مخاطر كبيرة تؤدي إلى تعديل جوهري للقيم الدفترية للأصول والمطلوبات خلال السنة المالية القادمة.

أرباح الأسهم:

بالإضافة إلى معلومات التوزيعات في بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر أعلاه)، يجب الإفصاح عن ما يلي في الملاحظات:

- مبلغ الأرباح الأسهم المقترحة أو المصرح بها قبل التصريح باصدار القوائم المالية ولكن لم يتم الاعتراف بها كتوزيعات للملاك خلال الفترة ، والمبلغ المتعلق بالسهم.
- مبلغ أي أرباح تفضيلية لم يتم الاعتراف بها.

افصاحات رأس المال :

تفصح المنشأة عن معلومات حول أهدافها وسياساتها وعملياتها الخاصة بإدارة رأس المال.امتثالا لذلك، تتضمن الإفصاحات ما يلي:

- معلومات نوعية عن أهداف وسياسات وعمليات المنشأة لإدارة رأس المال،
- وصف رأس المال الذي تديره.
- طبيعة متطلبات رأس المال الخارجي، إن وجدت .
- كيف تحقق أهدافها
- البيانات الكمية حول ما تعتبره المنشأة كرأس مال .
- تغيرات رأسمالية من فترة إلى أخرى ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بأي متطلبات رأسمالية خارجية،

الأدوات المالية القابلة للتداول:

يتطلب المعيار الافصاحات الإضافية التالية إذا كان لدى المنشأة أداة عادلة مصنفة كأداة حقوق ملكية:

- بيانات كمية موجزة عن المبلغ المصنف كحقوق ملكية.
- أهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة التزامها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عند الحاجة إليها من قبل أصحاب الصكوك بما في ذلك أي تغييرات من الفترة السابقة .
- التدفقات النقدية المتوقعة من الاسترداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية .
- معلومات عن كيفية تحديد التدفقات النقدية المتوقعة على الاسترداد أو إعادة الشراء.

الفصل الثاني– بيان التدفق النقدي IAS 7

أولا –خلفية ونطاق المعيار IAS 7:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية للمنشأة الأولية . حيث يتم تصنيف وعرض التدفقات النقدية الى أنشطة تشغيلية باستخدام اما الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ، أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية .

ويهد ف المعيار الى عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية ، والتي تصنف الأنشطة الى تشغيلية ، استثمارية وتمويلية .

تم اعادة اصدار المعيار **IAS 7** ديسمبر 1992، واعيد تسميته في سبتمبر 2007 وساري المفعول للقوائم المالية التي تغطي الفترة من بداية وبعد أول جانفي 1994 .

تاريخ المعيار IAS 7

جوان 1976	مسودة العرض 7، بيان مصادر وتوظيفات الأموال
أكتوبر 1977	IAS 7 بيان تغيرات في الوضع المالي
جويلية 1991	مسودة العرض 36 ، بيان التدفقات النقدية
ديسمبر 1992	IAS 7 (92) بيان التدفقات النقدية

1 جانفي 1994	تاريخ سريان IAS 7 (92)
6 سبتمبر 2007	اعادة تسمية بيان التدفقات النقدية نتيجة تعديل المعيار IAS 1
16 افريل 2009	IAS 7 تعديلات سنوية لمعايير التقرير المالي 2009 فيما يتعلق بالمصاريف التي لا يعترف بها كأصل
1 جويلية 2010	تاريخ سريان التعديلات من IAS 27 (2008) المتعلقة بتغيرات حقوق الملكية في الفروع
1 جانفي 2010	تاريخ سريان IAS 7 (افريل 2009)
291 جانفي 2016	تعديلات الافصاحات للمعيار IAS 7
1 جانفي 2017	تاريخ سريان IAS 7 المراجع في 2016

ثانيا –التعريف بالمصطلحات الاساسية:

النقدية: النقدية المحتفظ بها والودائع تحت الطلب في البنك.

النقدية المعادلة:الاستثمارات قصير الاجل عالية السيولة الجاهزة للتحويل الى نقدية .

التدفقات النقدية : وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها.

الأنشطة التشغيلية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة

الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة.

ثالثا– عرض قائمة التدفقات النقدية:

يجب تحليل التدفقات النقدية بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. فيما يلي المبادئ الرئيسية التي حددها معيار المحاسبة الدولي لإعداد بيان التدفقات النقدية:

الأنشطة التشغيلية :هي الأنشطة الرئيسية المدرة للدخل للمنشأة والتي هي ليست بأنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية، لذلك تتضمن التدفقات النقدية التشغيلية النقد المستلم من العملاء والنقد المدفوع للموردين والموظفين والاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر معادلة للنقد.

الأنشطة الاستثمارية: هي حيازة الأصول الطويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر معادلة للنقد والتخلص منها .

الأنشطة التمويلية: هي أنشطة تؤدي الى تغير رأس المال والهيكل المقترض للمنشأة.

- كالفوائد وأرباح الأسهم المستلمة والمدفوعة يمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية شريطة أن يتم تصنيفها بشكل ثابت من فترة إلى أخرى .

- يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل عادة على أنها تشغيلية، ما لم يكن من الممكن تحديدها على وجه الخصوص بأنشطة التمويل أو الاستثمار.

- بالنسبة للتدفقات النقدية التشغيلية، يتم تشجيع طريقة العرض المباشرة، ولكن الطريقة غير المباشرة مقبولة

رابعا– مفهوم النقدية المعادلة :

تصنف ضمن الأصول المتداولة ويمكن تحويلها الى نقدية محددة القيمة ، وتحتفظ بها المنشأة لمقابلة مطلوباتها المتداولة ، وهي تتميز بقصر مدة استحقاقها مما يؤدي الى انخفاض المخاطر المتعلقة بتغير قيمتها . وتتضمن التالي :

- الودائع التي تكون فترة استحقاقها أقل من 3 أشهر.
- الاستثمارات عالية السيولة والتي تكون مدة استحقاقها 3 أشهر فأقل.
- السحب على المكشوف
- استثمارات الملكية عادة لا يتم تصنيفها كنقدية معادلة

مثال : تصنيف البنود الى نقدية ونقدية المعادلة

اليك العمليات التالية :

1 – شراء 1000 سند خزينة بمعدل فائدة سنوي 8% تستحق بعد 4 أشهر.

2 – ايداع مبلغ 80000 د.ج في البنك تحت الطلب

3 – ايداع مبلغ 100000 د.ج كوديعة لمدة شهرين

4 – سحب على المكشوف بمبلغ 25000 د.ج

المطلوب: كيف يتم تصنيف العمليات أعلاه.

الحل:

1 – سندات الخزينة تصنف على انها معادلة للنقد فهي عبارة عن نشاط استثماري يستحق بعد 3 أشهر.

2 – الودائع تحت الطلب تصنف كنقدية

2 – الودائع المقيدة تصنف كنقدية معادلة .

3 – السحب على المكشوف يصنف كنقدية معادلة.

خامسا– مكونات قائمة التدفقات النقدية:

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود التي تتعلق بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية

1 – التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية . يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المنشأة ، و لذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

مثال : أمثلة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

أ. المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

ب. المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات .

ج. المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.

د. المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم. د. المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.

هـ. المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التامين.

و. المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

ز. المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

– التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : وهي الانشطة المتعلقة باقتناء الاصول الثابتة والتخلص منها ، اضافة الى الاستثمارات المالية غير المتداولة **.وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:**

مثال :بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

أ .المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى .وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

ب .المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

ج .المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة

د .المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة.

هـ .القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى .

و .المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمنشأة .

ز .المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، آما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

ح .المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها

لأغراض التعامل أو المتاجرة، آما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية : وهي التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التي تخص رأس المال وهيكل الاقتراض في المنشأة ، وهي تشمل الأنشطة التالية:

أ – النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.

ب – المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها.

ج .النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

د .المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

هـ .النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

خامسا – كيفية عرض قائمة التدفقات النقدية: يتم عرض قائمة التدفقات النقدية وفقا لطريقتين ، هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة ، ويمكن التفريق بين الطريقتين فيما يلي :

1 – الطريقة المباشرة:

وتظهر الطريقة المباشرة كل فئة رئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية الإجمالية. وهي الطريقة التي يوصي بها مجلس معايير المحاسبة الدولية .

مثال : الطريقة المباشرة	
مقبوضات من الزبائن	**28853000**
مدفوعات للموردين	**(20432000)**
فوائد مدفوعة	**(5312000)**
ضريبة على الدخل	**(3424000)**

عناصر غير عادية	**5943000**
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية = 5628000	

ويكون شكل القائمة كالتالي :

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المستلمة من الزبائن	xxx	
النقدية المستلمة من الفوائد	xxx	
النقدية المستلمة من التوزيعات	xxx	
النقدية المدفوعة الى الموردين	(xxx)	
النقدية المدفوعة الى الموظفين	(xxx)	
المصروفات الادارية	(xxx)	
المصروفات البيعية	(xxx)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(xxx)	
الفائدة المدفوعة	(xxx)	
ضريبة الدخل المدفوعة	(xxx)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		xxxx

2التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
ايرادات الاستثمارات	xxx	
صافي التدفقات النقدية من الاستثمارات		xxxx
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات الأرباح	(xxx)	
أموال مقترضة	xxx	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		xxxx

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية		xxxx
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول المدة		xxxx
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر المدة		xxxx

2– الطريقة غير المباشرة :

تتضمن هذه الطريقة تعديلا للربح أو الخسارة المعدة وفقا لأساس الاستحقاق نتيجة للعمليات غير النقدية ، وهي أسهل من الطريقة المباشرة . لكن يعتريها بعض الانتقادات كصعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للمنشأة ، وعدم معرفة الأنشطة التي أدت الى توليد النقدية .

مثال: الطريقة غير المباشرة

نتيجة الدورة الصافية / الدخل الصافي

+الاهتلاكات والمخصصات

+الزيادة في الذمم

+النقص في المخزون

+الزيادة في حسابات الموردين

- **عبء الفائدة**
- **الفائدة المستحقة غير المدفوعة**

+ الفوائد المدفوعة

+ الضريبة الدخل المدفوعة

= صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية

. و يمكن عرض القائمة وفقا للطريقة غير المباشرة كما يلي:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الدخل قبل الضريبة والفوائد	xxx	

يعدل بما يلي:		
مصروفات غير نقدية – الاهتلاكات والانخفاضات .	xxx	
الدخل التشغيلي	xxx	
الزيادة في الاصول	(xxx)	
النقص في الحسابات الدائنة التجارية	(xxx)	
الزيادة في الحسابات الدائنة التجارية	xxx	
النقص في الأصول	xxx	
صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية		xxxx
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
ايرادات الاستثمارات	xxx	
أرباح في شركات تابعة	xxx	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثماية		Xxxx
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات الأرباح	(xxx)	
أموال مقترضة	xxx	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		Xxxx
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية		
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول المدة		Xxxx
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر المدة		Xxxx

<u>مثال توضيحي لإعداد قائمة التدفق النقدي وفق المعيار IAS 7</u>

يبين ما يلي عرضا للأحداث المالية المتعلقة بإحدى الشركات خلال العام المالي ن

1- قامت الشركة بشراء إحدى الشركات التابعة بمبلغ 590.000 د .وفيما يلي بيان بالقيم العادلة للأصول والخصوم خلال العام المالي ن:

40000 نقد

100.000المخزون

650.000 ممتلكات ومنشآت ومعدات

200.000 قرض طويل الأجل

2 – تم تحصيل مبلغ 250.000د.ج مقابل إصدار اسهم 250.000 د.ج من قروض طويلة الأجل.

3 – بلغت الفوائد المدينة خلال العام المالي مبلغ 400.000 دفع منها نقدا مبلغ170.000 .كما دفع نقدا خلال نفس العام المالي ما قيمته 100.000 د.ج كمصروفات عن فوائد مدينة تخص العام المالي.

4 – بلغت الأرباح الموزعة المدفوعة نقدا خلا العام المالي 730000،

5 – بلغت تكاليف الأصول الثابتة كما هو مسجل في الدفاتر :بالاف الدينارات

	ن	ن – 1
تكلفة المنشآت والمباني والمعدات	3730	1910
الاهتلاك المتراكم	1450	1060
صافي الأصول الثابتة	2280	850

6 – تم بيع أصول ثابتة بمبلغ 20000 ،بلغت تكلفتها 80000 واهتلكت بمبلغ 60000.

وفيما يلي بيان المركز المالي للسنة المنتهية ن ، ن–1 وبيان الدخل للسنة ن .

	ن	ن– 1

قائمة المركز المالي	000 د.ج	000 د.ج
نقد في الصندوق ولدى البنوك	**650**	**160**
مدينون	**1900**	**1200**
المخزون السلعي	**1000**	**1950**
إجمالي الأصول المتداولة	**3550**	**3310**
خصوم متداولة:	**250**	**1890**
دائنون	**230**	**100**
فوائد مستحقة		
أصول ثابتة	2500	**2500**
استثمارات طويلة الأجل	3730	**1910**
ممتلكات ومنشآت ومعدات	(1450)	**(1060)**
مجمع الاستهلاك	4780	**3350**
إجمالي الأصول الثابتة		
	2350	**1040**
خصوم غير متداولة		
قروض طويلة الأجل		
	1500	**1250**
حقوق المساهمين	4000	**2380**
رأس المال		
أرباح محتجزة		

قائمة الدخل	
صافي المبيعات	30650
تكلفة المبيعات	26000
اجمالي الربح	**4650**
مصاريف إدارية وبيعيه	1950
الاستهلاك	450
صافي الدخل من العمليات الرئيسية	**2250**
فوائد مدينة	400
إيراد استثمار	500
صافي الدخل	**2350**

المطلوب : اعداد بيان التدفق النقدي بالطريقتين

الحل : الطريقة المباشرة

اعداد ورقة عمل بالتدفقات النقدية :

البيان	ن-1	ن	التغير	تشغيلية	استثمارية	تمويلية	نقدية
النقدية							490
المدينين	1200	1900	+ 700	+ 700			
المخزون	1950	1000	(950)	950			
استثمارات	2500	2500	0	0			
أصول ط.أ	1910	3730	1820		1820		
الدائنين	1890	250	(1640)	(1640)			
قروض ط.ا	1040	2350	1310	1310			

رأس المال	1250	1500	250			250	
أرباح محتجزة	2380	4000	1680			1680	
المجموع				(580)	(1820)	1930	

– النقدية المقبوضة من الزبائن: **000**

المبيعات الاجلة	30650
يضاف :رصيد المدينين في 1/1	1200
يطرح : رصيد المدينين في 12/31	(1900)
المقبوضات النقدية من الزبائن	29950

3 – المدفوعات النقدية الى الدائنين: **000**

تكلفة البضاعة المباعة	26000
يضاف: بضاعة آخر المدة	1000
رصيد الدائنين في 1/1	1890
يطرح : بضاعة أول المدة	(1950)
رصيد الدائنين في 12/31	(250)
المدفوعات النقدية للدائنين	26690

اعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة:

التدفقات من الانشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من المدينين	30050	
النقدية المدفوعة الى الدائنين	(26690)	
مدفوعات الى الموظفين	(1950)	
مصاريف فوائد مدفوعة	(270)	
ايرادات الاستثمارات المستلمة	500	
صافي التدفقات من الانشطة التشغيلية		1640
التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية		
شراء فرع	(550)	

شراء معدات	(1820	
ايرادات الاصول الثابتة	20	
صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية		(1780)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
زيادة رأس المال	250	
تحصيل قروض طويلة	1110	
توزيعات الارباح	(730)	
صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية		630
صافي الزيادة في النقد خلال الفترة		490
رصيد النقدية في 1/1	160	
رصيد النقدية في 12/31	650	

الطريقة غير المباشرة:

التدفقات من الانشطة التشغيلية	000	000
الدخل قبل الضريبة	2350	
بعدل بما يلي:		
الاهتلاكات والانخفاضات	450	
صافي الدخل التشغيلي	2800	
الزيادة في المدينين	(700)	
النقص في المخزون	1050	
النقص في الدائنين	(1640)	
الفوائد المدينة	400	
فوائد مدفوعة	(270)	
	(1160)	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		1640

التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية	
شراء فرع شراء معدات ايرادات الاصول الثابتة	(550) (1820 20
صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية	(2350)
زيادة رأس المال تحصيل قروض طويلة توزيعات الارباح	250 1110 (730)
صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية	630
صافي الزيادة في النقد خلال الفترة	
رصيد النقدية في 1/1 رصيد النقدية في 12/31	160 650

الفصل الثالث –التغيير في السياسات، التغيير في التقديرات وتصحيح الأخطاء IAS 8

أولا : خلفية عن المعيار

تعتبر القابلية للمقارنة أحد الخصائص النوعية للمعلومات في القوائم المالية وفق مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتعتبر مهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ليس مقارنة القوائم المالية لمنشأة من فترة لأخرى فقط ،ولكن بين عدة منشآت . مثل تلك المعلومات الضرورية لاجراء مقارنات تتعلق بالأداء المالي والوضع المالي والتدفقات النقدية .

يصف المعيار IAS 8 شروط اختيار والتغيرات في السياسات المحاسبية والافصاحات عنها، بالاضافة الى وضع متطلبات والافصاحات عن التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

ويهدف المعيار الى التالي:

- تعزيزملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة
- ضمان مقارنة القوائم المالية للمنشأة منفترة لأخرى وكدلك بين عدة منشآت .

صدر المعيار في ديسمبر 2005 ويطبق على الدورات المحاسبية التي تبدأ في وبعد 1 جانفي 2006 . الجدول الموالي فيه نظرة مختصرة عن التعديلات التي طرأت على المعيار IAS 8 مند صدوره.

تاريخ المعيار IAS 8

أكتوبر 1976	**مسودة العرض ED 8 معالجة قائمة الدخل للبنود غير العادية والتغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية.**
فيفري 1978	**المعيار IAS 8 البنود والتغيرات غير العادية في السياسات المحاسبية**
جويلية 1992	**مسودة العرض ED 46 البنود الاستثنائية والاخطاء الاساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.**
ديسمبر 1993	**المعيار (93) IAS 8 صافي الربح أو الخسارة للفترة والاخطاء الاساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.**
جانفي 1995	**تاريخ السريان للمعيار (93) IAS 8**

18 ديسمبر 2003	**نسخة معدلة من المعيار IAS 8 صاردة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB**
1 جانفي 2005	**تاريخ للمعيار (2003) IAS 8**
ماي 2015	**مشروع اضيف رسميا الى جدول أعمال المجلس**
12 سبتمبر 2017	**ED /2017/5 السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية – تعديلات مقترحة للمعيار IAS 8 نشرت**

التفسيرات المرتبطة بالمعيار IAS 8

(2003) IAS 8 يحل محل SIC-2 الثبات- رسملة تكاليف الاقتراض

(2003) IAS 8 يحل محل SIC -18 الاتساق- طرق بديلة

ثانيا: التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

السياسات المحاسبية: هي القواعد والمبادئ والقواعد والممارسات المطبقة من قبل المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية .

تغيير التقديرات المحاسبية: إن التغير في التقدير المحاسبي هو تعديل للقيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو المصروفات ذات الصلة الناتجة عن إعادة تقييم المنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بهذا الأصل أو المطلوب.

المعايير التقرير المالي الدولية : IFRSs هي المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن:

- المعايير الدولية لاعداد التقارير IFRSs.
- معايير المحاسبة الدولية التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRIC.
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية SIC

الأهمية النسبية أو المادية: إن إغفال البنود أو تحريفاتها تعتبر جوهرية إذا كان بإمكانها، من حيث حجمها أو طبيعتها، فرديا أو جماعيا، التأثير على القرارات الاقتصادية

اخطاء الفترة السابقة: حالات الإهمال من البيانات المالية، أو الأخطاء في البيانات المالية الفترات السابقة السابقة الناشئة عن عدم استخدام أو إساءة استخدام المعلومات الموثوقة التي كانت متاحة في ذلك الوقت، ومن المتوقع بشكل معقول أن يكون قد تم الحصول عليها وأخذت في إعداد وعرض البيانات المالية

ثالثا:اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

عند تطبيق معيار أو تفسير على عملية أو حدث آخر فان السياسة المحاسبية أو السياسات يجب تحديد ها بتطبيق المعيار أو التفسير ويجب أخد أية بعين الاعتبار أي دليل مرشد للمعيار أو التفسير الصادرعن مجلس معايير المحاسبة الدولية .

وفي حالة عدم وجود معيار أو تفسير يطبق على العملية أو الحدث ، يجب على الادارة استخدام حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية والتي تؤدي الى معلومات ملائمة وموثوق منها ، وبعملها دلك يجب على الادارة الرجوع الى المصادر التالية :

– متطلبات والدليل المرشد للمجلس والتفسيرات التي تتعامل مع مساءل مشابهة ودات علاقة،

– معايير الاعتراف ، القياس لمفاهيم الأصول ، المطلوبات ، الايراد والمصاريف كما هي في الاطار المفاهيمي.

رابعا: ثبات السياسات المحاسبية

يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية – بشكل ثابت – على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي أو يسمح – بشكل محدد – بتصنيف للبنود قد تكون سياسة محاسبية مناسبة له، وادا كان أحد معايير التقرير المالي يتطلب أو يسمح بهدا التصنيف ، فانه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة بتبات بالنسبة لكل فئة.

خامسا: التغيرات في السياسات المحاسبية

- يجب على المنشأة أن تغير في السياسة المحاسبية – فقط – اذا كان التغيير :
- مطلوب بموجب معيار دولي للتقرير المالي ،
- تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات، أكثر ملاءمة وموثوقية ، عن آثار العمليات ، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى آدائها الملي وتدفقاها النقدية .
- يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي ، وآدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، وعليه تطبق السياسات الحاسبية خلال كل فترة ، ومن فترة الى أخرى .
- **لا يعد ما يلي تغير في السياسات المحاسبية :**

- **تطبيق سياسة محاسبية على عمليات، أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك التي كانت تحدث سابقا**
- **تطبيق سياسة محاسبية جديدة على عمليات، أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقا، أو كانت غير ذات أهمية نسبية**

- **يعد التطبيق الأولي لسياسة اعادة تقييم الأصول** ، وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 ، أو معيار المحاسبة الدولي IAS 38، تغيير في سياسة محاسبية يعامل على انه اعادة تقييم وفق المعيارين السابقين وليس وفقا للمعيار IAS 8.

مثال:

- **في سنة** 2011 قامت احدى الشركات بتغيير سياستها المحاسبية بالنسبة للمخزون، الى غاية 2010 ، كانت تقيم مخزونها باستخدام طريقة الوسطي المرجح . وفي 2011 ، تحولت الى طريقة الوارد أولا صادر أولا. وكان الأقل على تقييم المخزون كالتالي:
  - في 2009/12/31 زيادة ب 100000 د.ج
  - وفي 2010/12/31 زيادة ب 150000 د.ج
  - وفي 2011/12/31 زيادة ب 200000 د.ج
- **قائمة الدخل قبل التعديلات**

	2011	2010
مبيعات	**250000**	**200000**
تكلفة المبيعات	**100000**	**80000**
الهامش الاجمالي	**150000**	**120000**
تكاليف ادارية	**60000**	**50000**
مصاريف بيع وتوزيع	**25000**	**15000**
الربح الصافي	**65000**	**55000**

المطلوب: عرض التغير في السياسة النحاسبية في قائمة الدخل .

الحل: قائمة الدخل بعد التعديل

	2011	2010
مبيعات	**250000**	**200000**
تكلفة المبيعات	**95000**	**75000**
الهامش الاجمالي	**155000**	**125000**
تكاليف ادارية	**60000**	**50000**
مصاريف بيع وتوزيع	**25000**	**15000**
الربح الصافي	**70000**	**60000**

الشرح: تم تخفيض تكلفة المبيعات بمبلغ 5000 ، صافي الأثر على مخزون أول المدة

ومخزون آخر المدة للتغير في السياسة المحاسبية.

سادسا : التغيرات في التقديرات المحاسبية

- نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال ، فانه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة ، ولكن يمكن تقديرها فقط ، وينطوي التقدير على أحكام مستندة الى أحدث معلومات متاحة يمكن الاعتماد عليها . على سبيل المثال ، قد تكون التغيرات مطلوبة لما يلي:

- الديون المعدومة
- تقادم المخزون
- القيمة العادلة للاصول المالية أو الالتزامات المالية
- الأعمار الانتاجية للأصول القابلة للاستهلاك ، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية
- التزامات الضمان

- يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي ، بأثر مستقبلي– ودلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في :

- فترة التغير ، ادا كان التغير يؤثر على هده الفترة فقط
- فترة التغير والفترات المستقبلية ، ادا كان التغير يؤثر على كليهما

- الى أي مدى ينشأ عن تغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول و الالتزامات أويتعلق ببند حقوق الملكية ، فانه يجب أن يثبت من خلال تعدل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية دو الصلة في فترة التغير .

مثال :

تستعمل الشركة س مدد حياة المباني، المصانع والمعدات كانت في 2010/12/31 على التوالي :

- المباني 15 سنة
- المعدات 10 سنوات
- لاثاث 7 سنوات

قررت الشركة اعادة النظر في مدد حياة الممتلكات، التجهيزات والمعدات وبعد مصادقة مدقق الحسابات على أن مدد الحياة المتبقية في 2011/12/31 هي:

- المباني 10 سنة
- المعدات 7 سنوات
- الاثاث 5 سنوات

تستعمل الشركة طريقة القسط الثابت ، وأن تكلفة شراء هده الأصول هي على التوالي :

- **المباني 15000000**
- **المعدات 10000000**
- **الاثاث 3500000**

المطلوب: سجل أثر التغير على قائمة الدخل في 2011/12/31 ، ادا علمت أن الشركة قررت تغيير مدد حياة أصولها المادية مع العلم أن تاريخ شراءها كان في 2008/1/1

الحل :

1 – حساب الاهتلاك لسنة 2010 قبل التعديل:

المباني = 15000000 /15 = 1000000

المعدات = 10000000/ 10 = 1000000

الأثاث= 3500000 / 7 = 500000

المجموع 2500000

2 – حساب الاهتلاك بعد المراجعة في 2011 :

المباني=[15000000 – 1000000 × 3] = 12000000 / 10 = 1200000

المعدات = [10000000 – 1000000 × 3] = 7000000 / 7 = 1000000

الأثاث = [3500000 – 500000 × 3] = 2000000 / 5 = 400000

المجموع 2600000

3 – أثر التغير على قائمة الدخل في 20100/12/31

= 1 – 2

= 2500000 – 2600000

= 100000

سابعا: الأخطاء

1 – يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق باثبات وقياس وعرض والافصاح عن القوائم المالية . و لا تلتزم القوائم المالية بمعايير التقرير المالي الدولية ، ادا اشتملت على أخطاء قد تكون دات أهمية نسبية أوغير دات أهمية نسبية ، حدثت عمدا لتحقيق غرض معين للمركز المالي للمنشاة ، أو لأدائها المالي ، أو تدفقاتها النقدية . وتصصح أخطاء الفترة الحالية ،

الممكن اكتشافها في الفترة نفسها ، وقبل اعتماد القوائم المالية للاصدار. ولكن ، أحيانا لا يتم اكتشاف الأخطاء دات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة ، ويتم تصحيحها في العلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للفترة السابقة.

2 – يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء الفترة السابقة دات أهمية نسبية بأثر رجعي في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للاصدار بعد اكتشافها ودلك من خلال :

- اعاة عرض معلومات مقارنة للفترة [الفترات] السابقة التي حدثت فيها أخطاء، أو
- ادا حدث خطأ أبكر فترة سابقة معروضة ، اعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للاصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

3 **حدود اعادة العرض بأثر رجعي** : يجب أن يصحح خطأ فترة سابقة من خلال اعادة العرض بأثر رجعي ، باستثناء دلك المدى الدي يكون فيه من غير العملي تحديد اما الآثار على فترة محددة ، أو الأثر التراكمي للخطأ.

مثال: تصحيح الأخطاء

1 – لاحظ محاسب الشركة س لم يقم بتسجيل اهتلاك أصل معنوي للسنتين 2010 و 2011 بمبلغ 30000 د.ج .

2 – مستخرج من قائمة الدخل للسنتين 2010 و 2011 قبل تصحيح الأخطاء مقدم كالتالي:

	2011	2010
الربح الاجمالي	300000	345000
مصاريف ادارية وعامة	90000	90000
مصاريف بيع وتوزيع	30000	30000
اهتلاك	30000	--
صافي الربح قبل الضريبة	150000	225000
ضريبة الدخل	30000	45000
صافي الربح	120000	180000

3 – الارباح المحتجزة للشركة للسنتين 2011 و قبل تصحيح الأخطاء 2010 كانت على التوالي

	2011	2010
أرباح محتجزة في بداية السنة	225000	45000

أرباح محتجزة في نهاية السنة	375000	225000

4 – الضريبة على الأرباح بمعدل 20 %

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء وفق المعيار IAS 8

ثامنا: الإفصاح عن التغير في السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء

1 – التغير في السياسات المحاسبية :

عندما يكون للتطبيق الأوَّلى لمعيار دولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أ فترة سابقة، أو كان من الممكن أن يكون له مثل هدا ألأثر حتى ولو كان من غير العملي تحديد مبل التعديل ، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي.
- طبيعة التغير في السياسة المحاسبية.
- عندما ينطبق، وصف مقتضيات التحول.
- عندما ينطبق، مقتضيات التحول التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية.

- للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة – الى الحد الممكن عملياً – مبلغ التعديل:

– لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر

- ادا كان المعيار الدولي IAS 33 – ربحية السهم ينطبق على المنشأة لربحية السهم الأساس والمخفض.
- مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة، الى الحد الممكن عملياً.

لا يلزم القوائم المالية للفترات اللاحقة أن تكرر هده الإفصاحات.

- عندما لا تطبق منشأة معيار دولي للتقرير المالي جديد تم إصداره ولكن ليس سارياً حتى الآن ، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن :
- هده الحقيقة

- المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها – بشكل معقول– الملائمة لتقدير التأثير المحتمل الدي سيكون لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي الجديد على القوائم المالية في فترة التطبيق الأولي.

2 – التغير في التقديرات المحاسبية:

- يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية ، ويستثنى الافصاح عن الأثر على الفترات المستقبلة عندما يكون من غير العملي تقدير هدا الأثر .
- ادا لم يفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية ، نظرا لأن تقديره يعد غير عمليا، فانه يجب على المنشأة أن تفصح عن هده الحقيقية .

3 – الأخطاء للفترة السابقة :

يجب عن المنشأة أن تفصح عن ما يلي :

3 طبيعة خطأ الفترة السابقة

4 لكل فترة سابقة معروضة ، والى الحد الممكن عمليا ، مبلغ التصحيح:

- لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر
- ادا معيار المحاسبة الدولي 33 ينطبق على المنشأة ، لربحية السهم الأساس والمخفضة.

5 مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة.

6 ادا كان التعديل بأثر رجع غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت الى وجود هده الحالة ، ووصف لكيفية ومند متى صحح الخطأ.

لا يلزم القوائم المالية للفترات السابقة أن تكرر هده الافصاحات .

أولا : خلفية عن المعيار

متطلبات معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث بعد فترة التقرير تتضمن تعديل الأحداث بعد نهاية فترة التقرير في القوائم المالية. تعديل الأحداث هي تلك التي تقدم أدلة على الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير، في حين أن الأحداث غير المعدلة تعد مؤشرا على الظروف الناشئة بعد فترة التقرير (يتم الإفصاح عنها في حالة وجودها).
تم اصدار المعيار في ديسمبر 2003 ويطبق على الفترات المحاسبية من أول جانفي 2005 وما بعد .

جدول يلخص تاريخ المعيار IAS 10

1977جويلية	مسودة العرض: الأحداث الطارئة والاحداث بعد تاريخ الميزانية
اكتوبر 1978	الأحداث الطارئة والاحداث بعد تاريخ الميزانية سارية ابتداءا من 1980/1/1
1994	تم تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 10 (1978)
أوت 1997	مسودة العرض رقم 59 المخصصات ، الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة
سبتمبر 1998	المعيار رقم 37 المخصصات ، الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة
1 جويلية 1999	تاريخ سريان المعيار رقم 37 الدي حل الجزء من المعيار رقم 10(1978) الدي يتناول حالة الطوارئ.
ماي 1999	مسودة العرض رقم 63 الاحداث بعد تاريخ الميزانية
1 جانفي 2000	المعيار رقم 10(1999) حل محل الاجزاء للمعيار 10 (1978)
18 ديسمبر 2003	اصدار النسخة المعدلة من قبل المجلس
1 جانفي 2005	تاريخ سريان المعيار 10 المراجع سنة 2003
6 سبمتمبر 2007	اعادة تسمية المعيار 10 احداث بعد التقرير المالي نتيجة لمراجعة المعيار رقم 1 عرض القوائم المالية .

المصدر : www.iasplus.com

ثانيا: نطاق المعيار

يقدم المعيار IAS 10 الأحداث ما بعد الميزانية إرشادات بشأن المحاسبة والإفصاح عنها بعد الميزانية العمومية. ولتحقيق الغرض من هذا المعيار، يتم تصنيف أحداث ما بعد الميزانية العمومية الى "تعديل " و "عدم تعديل" الأحداث.
ويتناول المعيار المدى الدي يتم فيه ادراج هده الأحداث في القوائم المالية . ويميز المعيار بين الأحداث التي تقدم معلومات عن وضع المنشأة عند تاريخ الميزانية وتلك التي تخص الفترة المالية المقبلة .

ثالثا: تعريف بالمصطلحات الرئيسية

الحدث بعد فترة التقرير : الحدث الدي يكون مناسبا أو غير مناسبا ، والدي يحدث بين نهاية فترة التقرير وتاريخ التصريح بنشر القوائم المالية .
تعديل الحدث: عند توفر دليلا اضافيا على الشروط التي كانت قائمة في نهاية الفترة ، متضمنا حدث يشير الى أن فرضية الاستمرارية هي غير مناسبة لكامل أو جزء من المنشأة .
عدم تعديل الحدث: حدث بعد فترة التقرير يشير الى حالة نشأت بعد انتهاء فترة التقرير .
ا

رابعا: تاريخ التصريح

- تاريخ الترخيص هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية مصرح باصدارها من الناحية القانونية. إن تحديد تاريخ الترخيص أمر بالغ الأهمية لمفهوم الأحداث لما بعد تاريخ

الميزانية العمومية. يعتبر تاريخ التصريح بمثابة نقطة الفصل لأحداث ما بعد الميزانية حتى يتم فحصها للتأكد فيما إذا كانت هذه الأحداث مؤهلة للمعالجة وفق المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي رقم 10.

- المبادئ العامة التي يجب مراعاتها عند تحديد "تاريخ الترخيص" القوائم المالية هي :

- عندما يطلب من المنشأة تقديم القوائم المالية الى المساهمين من اجل المصادقة بعد اصدارها ، فان تاريخ الترخيص / التصريح هو تاريخ الاصدار الأصلي وليس تاريخ المصادقة عليها من قبل المساهمين
- وعندا يطلب من المنشأة اصدار القوائم المالية الى هيئة اشراف تتكون من غير التفيديين ، فان تاريخ الترخيص يكون التاريخ ترخيص الادارة باصدار القوائم المالية .

حالة 1: اعداد القوائم المالية لاحدى الشركات هو 12/31/ 2003 . واصبحت كاملة من قبل الادارة في 2004/03/15 . وصادق مجلس المديرين على اصدارها في 2004/03/20. وعند الاجتماع السنوي المنعقد في 04/10/ 2004 صادق المساهمون على القوائم المالية . وتم تقديم القوائم المالية من قبل المنشأة بمشاركة الهيئة القانونية لها في 2004/04/20 .

ما هو تاريخ الترخيص وفق المعيار IAS 10؟
تاريخ الترخيص هو 2004/03/20 وهو تاريخ مصادقة مجلس المديرين على اصدارها . وبالتالي فكل الأحداث الواقعة بين 2003/12/31 و2004/03/20 تؤخذ الاعتبار .

خامسا: تعديل / عدم تعديل الأحداث بعد تاريخ الميزانية

ميز المعيار الدولي IAS 10 بين نوعين من الأحداث :

1 - **أحداث يتم تعديلها بعد تاريخ الميزانية** : يجب على المنشأة تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الموجبة للتعديل.

وفيما يلي أمثلة عن الأحداث واجبة التعديل:

- افلاس زبون بعد تاريخ الميزانية يؤكد وجود خسارة في الدمم المدينة ويتوجب على المنشأة تعديل المبلغ.
- بيع مخزون بسعر أقل من تكلفته بعد تاريخ الميزانية يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية .
- التنازل عن ممتلكات، مصانع ومعدات بسعر بيع صافي أقل من المبلغ المرحل دليل على وجود خسارة وقعت بعد تاريخ الميزانية

حالة 2 : خلال سنة 2005، رفعت الشركة س دعوى ضد منافس لها بمبلغ 15 مليون دولار لانتهاكها العلامات التجارية. بناء على نصيحة المستشار القانوني للشركة، حيث بلغت المخصصات في قوائمها المالية مبلغ 10 دولار دينار للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2003 تاريخ الميزانية العمومية، وفي 15 فبراير 2004، قررت المحكمة العليا لصالح الطرف المدعي انتهاك العلامة التجارية وأمر المدعى عليه بدفع مبلغ 14 مليون دولار للطرف المتضرر.تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الشركة في 31 جانفي 2004 ، ووافق عليها المجلس في 20 فبراير 2004 .
المطلوب: هل تستطيع الشركة س تعديل قوائمها المالية؟
الحل : تستطيع الشركة س تعديل المخصص بمبلغ 4 مليون دولار .
ولو كان حكم المحكمة العليا قد صدر في 25 فيفري 2004، أو في وقت لاحق، هذا ما بعد تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار الأصلي. وإذا كان الأمر كذلك، فليس من الضروري تعديل البيانات المالية.

2- أحداث لا تعدل بعد تاريخ الميزانية : يتوجب على المنشأة أن لا تعدل مبالغ أقرت فيها القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية .

مثال على الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي لا تعدل :

انخفاض القيمة الاسمية للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وبين تاريخ المصادقة على القوائم المالية للاصدار فهو لا يعكس الظروف بتاريخ الميزانية وانما ظروف نشأت في الفترة التالية.

حالة 3 : تقيم احدى الشركات مخزونها عند الجرد اما بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحصيل أيهما أقل في 12/31/ 2005 . وكانت قيمة المخزون في القوائم المالية تساوي 10 مليون د.ج وفق طريقة FIFO . ونظرا للكساد وأحوال السوق لن تتمكن الشركة من بيع مخزونها خلال شهر جانفي 2006 . وفي 10 فيفري ابرمت اتفاق مع منافس لبيع المخزون بمبلغ 6 مليون د.ج .

المطلوب :

على افتراض أن القوائم المالية تم المصادقة على اصدارها في 15 فيفري 2006 ، هل يمكن للشركة الاعتراف بخسارة في قيمة المخزون بمبلغ 4 مليون د.ج في القوائم المالية للسنة المنتهية في ديسمبر 2005 ؟

الحل:

نعم ، تستطيع الشركة الاعتراف بخسارة في قيمة المخزون بمبلغ 4 مليون د.ج في القوائم المالية للسنة المنتهية في ديسمبر 2005

ومن الأمثلة على الأحداث غير المعدلة

- إعلان أرباح الأسهم
- انخفاض القيمة السوقية لالستثمار بعد تاريخ الميزانية العمومية
- الدخول في التزامات شراء رئيسية في شكل إصدار ضمانات بعد الرصيدتاريخ الورقة
- تصنيف الموجودات كمحتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 5 وشراءها أو التخلص منها أو نزع الملكية من الموجودات بعد تاريخ الميزانية العمومية
- بدء دعوى قضائية تتعلق باألحداث التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية

سادسا: أرباح الأسهم المقترحة/ المصرح بها بعد تاريخ الميزانية

يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية. ويعتبر هذا الإعلان حدثا غير مبرر لاحق ويلزم الافصاح عن الايضاحات، ما لم تكن غير مادية.

سابعا: اعتبارات الاستمرارية:

إن التدهور في المركز المالي للمنشأة بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS 10 من المنشأة ألا تعد بياناتها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الادارة بعد تاريخ الميزانية العمومية ، أنها تنوي تصفية المنشأة أو ايقاف أنشطتها أو وقف الاتجار، أو لايوجد لديها بديل واقعي للقيام بذلك. ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 أن الإفصاحات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي IAS 1 يجب الامتثال لها في مثل تلك الظروف، حيث يتطلب بعض الافصاحات ادا :

- لم تكن القوائم المالية معدة على أساس الاستمرارية ، أو
- اذ كانت الادارة لديها شك في بعض الأحدث التي يمكن أن تظهر بعد تاريخ الميزانية العمومية تسبب ريب في قدرة المنشأة على الاستمرار.

ثامنا:متطلبات الافصاح

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 10 الافصاحات الثالثة:

(1) على المنشأة الافصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية ومن أعطى صلاحية المصادقة . إذا كان لدى مالكي المنشأة صلاحية تعديل البيانات المالية بعد ذلك الإصدار، وينبغي الكشف عن هذه الحقيقة.

(2) إذا وردت معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية عن الشروط الموجودة في تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي تحديث الافصاحات المتعلقة بهذه الشروط في ضوء ذلك من المعلومات الجديدة.

(3) عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية ذات أهمية فإن عدم الإفصاح سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على اعداد تقيماتهم وقراراتهم الخاصة، ينبغي الافصاح عن كل فئة هامة من الحدث غير المعد ل فيما يتعلق بطبيعة الحدث وتقدير لأثره المالي أو بيان بأن هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

الفصل الخامس - المخزونات IAS 2

أولا: خلفية عن المعيار IAS 2:

يتضمن المعيار IAS 2 المخزون المتطلبات المتعلقة بكيفية المحاسبة عن معظم أنواع المخزون
- يتطلب المعيار قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ،
- ويحدد الأساليب المقبولة لتحديد التكلفة، بما في ذلك تحديد الخاص(في بعض الحالات)، الوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح للتكلفة.

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي IAS 2 هو :
- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون.
- تزويد الدليل التوجيهي لتحديد تكلفة المخزونات
- الاعتراف بالمصاريف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها.
- كما يقدم التوجيه صيغ التكلفة المستخدمة لتخصيص التكاليف للمخزونات.

تم إصدار نسخة معدلة من المعيار IAS 2 في ديسمبر 2003 ويطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2005 . إليك عرض ملخص عن تاريخ المعيار IAS 2

التاريخ	تطوير المعيار	التعليق
سبتمبر 1974	مسودة العرض ED2 تقييم وعرض المخزونات في اطار نظام التكلفة المنشورة	
أكتوبر 1975	IAS 2اصدار تقييم وعرض المخزونات في اطار نظام التكلفة	
أوت 1991	نشر مسودة العرض ED 38 المخزونات	
ديسمبر 1993	اصدار المعيار IAS 2	ساري المفعول للقوائم المالية التي تغطي الفترات من أو بعد 1 جانفي 1995
18 ديسمبر 2003	اصدار IAS 2 المخزونات	ساري امفعول للفترات من أو بعد 1 جانفي 2005

التفسيرات المرتبطة

- IFRIC -20 تكاليف التعرية في مرحلة إنتاج الألغام السطحية
- SIC- 1 الاتساق – صيغ تكلفة المختلفة للمحزونات ، تم إدراج SIC-1 في المعيار IAS 2 المعدل في 2003 . يتطلب أنه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2.21-23، يتم استخدام نفس صيغة التكلفة للمحزونات التي لها نفس الخصائص. عندما تختلف طبيعة أو استخدام مجموعة من أصناف المخزون عن المجموعات الأخرى، يمكن استخدام طرق مختلفة لمختلف المجموعات.

ثانيا: تحديد نطاق المعيار

- يطبق المعيار الدولي IAS 2 على كل المخزونات باستثناء المذكورة أدناه:
- الأشغال قيد الانجاز وفق المعيار الدولي IAS 11 عقود الانجاز وخدمات العقود ذات العلاقة المباشرة.
- الأدوات المالية
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالإنتاج الزراعي عند نقطة الحصاد وفق المعيار الدولي IAS 41.
- لا ينطبق المعيار الدولي IAS 2 لقياس المخزونات في الحالات التالية:
- المخزون المقتني بواسطة منتجي المنتجات الزراعية والغابات ، والانتاج الزراعي قبل نقطة الحصاد والمنتجات المعدنية الى الحد الذي يتم قياسها بالقيمة القابلة للتحصيل / التحقق وفق أفضل الممارسات في هده الصناعات ، وفي حالة قياس المخزون بالقيمة القابلة للتحصيل ، يجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة في حساب الأرباح أو الخسائر لفترة التغيير .
- سماسرة السلع والتجار الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع و يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع في الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

ثالثا: التعريف بالمصطلحات الرئيسية

المخزون: عبارة عن:

- أصل مقتنى لأجل البيع في إطار السير العادي للنشاط
- أو قيد الإنتاج لغرض البيع
- أو في شكل مواد ولوازم للاستخدام في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

القمة القابلة للتحصيل/ للتحقق: سعر البيع المقدر في إطار السير العادي للأعمال ناقص التكلفة المتوقعة للانجاز والتكلفة المتوقعة لإجراء عملية البيع.

القيمة العادلة : الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام بين أطراف راغبة ومطلعة في عملية منتظمة

رابعا : تقييم المخزون

يتضمن المخزون ما يلي:

1 ـ **تكلفة الشراء :** تتضمن

- سعر الشراء
- ضرائب الاستيراد
- مصاريف النقل
- مصاريف المناولة المتعلقة بشراء السلع
- الخصومات التجارية المكتسبة يتم استبعادها عند التوصل الى تحديد تكلفة الشراء

2 ـ **تكاليف التحويل:** تتضمن ما يلي:

- التكاليف المباشرة الخاصة بوحدات الإنتاج مثل تكلفة العمل المباشرة
- تكاليف التصنيع المتغيرة [وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج] والثابتة غير المباشرة [وهي التي تبقى ثابتة لا تتغير مهما تغير حجم الإنتاج] المحملة من أجل تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع .

3 ـ **تكاليف أخرى لتقييم المخزون:** وتتضمن تكاليف تم تحملها من أجل احضار المخزون في مكانه ووضعه الحاليين، مثل : تكاليف تصميم المنتجات حسب رغبة الزبون الخاصة.

4 ـ ويستثنى من تكلفة المخزون : بعض التكاليف التي لا تدخل في تقييم المخزون و يتم الاعتراف بها كمصروف خلال فترة تحملها، نذكر منها:

- التلف غير العادي للمواد، العمل، أو تكاليف الانتاج الأخرى
- تكاليف التخزين الا اذا كانت ضرورية لاتمام عملية الانتاج
- التكاليف الثابتة الادارية والتي لا تساهم في احضار المخزون في مكانه ووضعه الحاليين.
- تكاليف البيع.

5 ـ **الشراء لأجل :** عند شراء مخزون وفق شروط السداد الآجل ، فان العملية تتضمن عنصر مالي [الفائدة] تقاس بالفرق بين السعر النقدي و السعر الآجل ، ويتم الاعتراف بها كمصروف خلال فترة الائتمان.

6 – **المخزون لدى مزودي الخدمات:** يتم قياس المخزون **لدى** مزودي الخدمات بتكاليف انتاجه ، وتتكون هده التكاليف أساسا من العمل وتكاليف أخرى للعمل المباشر المستعمل في تزويد الخدمة ، وتتضمن تكاليف الاشراف ، والتكاليف الثابتة. و لا يجب أن تتضمن تكاليف مزودي الخدمات أي هامش أو أي تكاليف ثابتة يتم إضافتها للأسعار المحددة من قبل مزودي الخدمات.

مثال : تحديد تكلفة المخزون

تحملت احدى الشركات التجارية التكاليف التالية:

- ثمن الشراء
- الرسوم الجمركية
- ضريبة مشتريات
- مصاريف تأمين
- مصاريف مناولة
- رواتب قسم المحاسبة
- عمولة شراء
- تكاليف ضمان ما بعد البيع

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون وفق المعيار IAS 2

- الحل : تكلفة الشراء = ثمن الشراء +الرسوم الجمركية +ضريبة مشتريات+مصاريف تأمين+مصاريف مناولة + عمولة شراء

رواتب قسم المحاسبة، و تكاليف الضمان ما بعد البيع لا تعتبر تكلفة المخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي 2 وبالتالي لا يسمح بإدراجها في تكلفة المخزون.

خامسا: طرق قياس تكلفة المخزون

تتمثل تقنيات قياس تكلفة المخزون في الطرق التالية:

ـ **التكلفة المعيارية :** تمثل التكلفة المعيارية التكلفة المحدده مقدما بالاعتماد على معايير ادارية تتعلق بالتشغيل الكف و المصروفات الضرورية المرتبطة به و يتم اسخدامها كاساس لتحديد الأسعار والرقابة على التكاليف من خلال تحليل الانحرافات.

ـ **طريقة التجزئة:** تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي. وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

- **صيغ تسعير المخزون:**

- تحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية و كذلك البضائع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة طبقا لطريقة التحديد العيني.
- في حالات أخرى ، يجب قياس تكلفة المخزون باستخدام إما طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة WAC .

- طريقة FIFO: تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا
- وفي ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة.

المخزون من نفس الطبيعة والاستعمال للمنشأة يجب تقييمه باستخدام نفس صيغة التقييم. لكن في حالة اختلاف طبيعة واستعمال المخزون ، يجب استخدام صيغ تقييم مختلفة .

مثال: صيغ تقييم المخزون FIFO و WAC
قدمت إليك البيانات التالية من واقع سجلات مخزون إحدى الشركات الصناعية لسنة 2005

المشتريات:
جانفي- 1600 و بسعر 250 د لكل وحدة
مارس- 1800 و بسعر 300 د لكل وحدة
جوان- 1400 و بسعر 350 د لكل وحدة

المبيعات :
ماي- 1900 و
جويلية- 1600 و

المطلوب:
تحديد تكلفة مخزون اخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة في ظل كل من: طريقة **FIFO و WAC** عن شهر 31 ماي و 30 سبتمبر و 31 ديسمبر 2005 وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم2 :

الحل: <u>طريقة الوارد أولا صادر أولا :</u>

- جانفي مشتريات 1600 * 250 = 400000 د
مارس مشتريات 1800 * 300 = 540000 د
المجموع = 940000 د

- ماي مبيعات (1000 و) - 1600 * 250 = 400000 د
-300 * 300 = 90000 د
المجموع = 490000 د
– المخزون مقيم بطريقة FIFO في 2005 /5/31
1500 * 300 = 450000 د
جوان مشتريات 1400 * 350 = 490000 د
– المخزون مقيم بطريقة FIFO في 2005/6/30 = 940000 د
– جويلية المبيعات [1600 و] – 1500 * 300 = 450000 د
-100 * 350 = 35000 د
المجموع = 485000 د
7 - المخزون المتبقي في 2005/12/31 :
1300 * 350 = 455000 د

5 <u>طريقة الوسطي المرجح :</u>

الشهر	المشتريات / المبيعات/ الرصيد	السعر الوحدوي	القيمة	التكلفة الوسطية المرجحة / للوحدة
جانفي	1600 و	250	400000	
مارس	1800 و	300	540000	
الرصيد 3/31			940000	276.5
ماي	- 1900		525350	
الرصيد	1500		414750	
جوان	1400	350	490000	
الرصيد 6/30			904 751	266

جويلية	1600	425600	
الرصيد	1800	478800	266

سادسا: تحديد القيمة القابلة للتحقق

- يجب تخفيض المخزون الى القيمة القابلة للتحقق ، حيث لا يجوز أن تظهر الأصول بقيمة تزيد عن قيمتها القابلة للتحصيل من البيع . ويحدث الانخفاض في قيمة المخزون لعدة أسباب كالتلف أو التقادم أو انخفاض أسعار البيع في نهاية السنة .
- وعادة ما يتم تخفيض المخزون الى القيمة القابلة للتحقق على مستوى كل بند من بنود المخزون ، لكن في ظروف معينة يمكن تحديد القمة القابلة للتحقق على مستوى مجموعة بنود مماثلة أو ذات علاقة. وليس ضروريا تصنيف بنود المخزون على أساس القطاعات الجغرافية أو الصناعة .
- وتعتمد تقديرات القيمة القابلة للتحقق على الأدلة الموثوق منها للقيمة القابلة للتحقق للمخزون، أخذ تغيرات الأسعار أو التكاليف المرتبطة مباشرة بالأحداث الناشئة بعد نهاية الفترة أي فترة التقرير المالي، والغرض من اقتناء المخزون.
- و لا يتم تخفيض تكلفة المواد واللوازم لما دون التكلفة اذا كان متوقعا بيع السلع المنتجة بهده المواد واللوازم بسعر يساوي أو أعلى من التكلفة. لكن، عندما يدل سعر المواد الأولية أن تكلفة المنتجات التامة تفوق قيمتها القابلة للتحقق ، يتم تحفيض المواد الأولية الى قيمتها القابلة للتحقق. في مثل هده الحالة تكون تكلفة الاستبدال أفضل دليل على القيمة القابلة للتحقق.
- يتم القيمة القابلة للتحقق في كل فترة بشكل متتابع، فان حدث تغيير في الظروف الاقتصادية يتم عكس خسارة الانخفاض في التكلفة للتوصل الى قيمة مرحلة مساوية للقيمة الأقل بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق الجديدة.

مثال : تقييم المخزون

شركة تقوم بصنع الاثاث والموبيليا ، لها خمس خطوط انتاج : أرائك، سفرة طعام،غرفة نوم، غرفة ضيوف و كراسي. في 12/31/ 2011 بلغت الكمية ، تكلفة الوحدة و القيمة القابلة للتحقق للوحدة لخطوط الانتاج الخمس كالتالي:

خط الانتاج	الكمية	تكلفة / للوحدة	NRV / للوحدة
أرائك	100	1000	1020
سفرة طعام	200	500	450
غرفة نوم	300	1500	1600
غرفة ضيوف	400	750	770
كراسي	500	250	200

المطلوب: تقييم المخزون للشركة وفق المعيار IAS 2 باستخدام مبدأ القيمة الأقل بين التكلفة

الحل:

خط الانتاج	الكمية	تكلفة/ الوحدة	تكلفة المخزون	NRV / الوحدة	القيمة الأقل بين التكلفة أو NRV
أرائك	100	1000	100000	1020	100000
سفرة طعام	200	500	100000	450	90000
غرفة نوم	300	1500	450000	1600	450000
غرفة ضيوف	400	750	300000	770	300000
كراسي	500	250	125000	200	100000
			1075000		1040000

سابعا: الاعتراف بالمصروف

عند بيع المخزون فإن القيمة المدرجة للمخزون تعتبر مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، إن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة للتحصيل، وكافة خسائر المخزون تعتبر مصاريف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة للتحصيل فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

ثامنا: الافصاح:

- يجب ان تفصح البيانات المالية عن :

* السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.
* إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمنشأة.
* قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة للتحصيل .
* قيمة أي استرداد للتخفيض والذي أعتبر كدخل.
* الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون .
* قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

مثال :

قامت شركة بشراء معدات بمبلغ 4000000 د.ج في 2010/1/1 ، وعند تركيبها كانت مدة حياتها المتوقعة تساوي 10 سنوات ، قيمتها الباقية تساوي 400000 د.ج .

وفق دلك يكون الاهتلاك السنوي يساوي [4000000 – 400000] / 10 = 360000 دج

وبعد أربعة سنوات من الاستخدام قررت الشركة مراجعة مدة الحياة للمعدات وقيمتها الباقية . وبعد استشارة الخبراء التقنيون تبين أن مدة حياة المعدات تساوي 7 سنوات في 2015/1/1 وقيمتها الباقية تساوي 460000 د.ج.

المطلوب : سجل الاهتلاك السنوي المراجع للسنة 2015 والسنوات المستقبلية .

الحل:

الاهتلاك السنوي المراجع= [القيمة المحاسبية الصافية في 2015/1/1 – القيمة الباقية المراجعة]المدة الباقية

=[4000000 – 360000 × 4 - 460000] /7

= 2560000 - 460000 / 7 = 300000 د.ج

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي IAS 41
الزراعة

أولا – لمحة عن المعيار ونطاقة

إن الهدف الرئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 يتمثل في

- ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 على الموجودات البيولوجية باستثناء النباتات الحاملة والمنتجات الزراعية عند الحصاد والمنح الحكومية المتعلقة بهذه الموجودات البيولوجية.
- ولا ينطبق ذلك على الأراضي المتعلقة بالنشاط الزراعي، والأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، والمنح الحكومية المتعلقة بالنباتات الحاملة، والنباتات الحاملة. ومع ذلك، فإنه ينطبق على المنتج الذي ينمو على حامل النباتات . ويمثل الجدول الموالي أمثلة على الموجودات الحيوية والمحصول الزراعي والمنتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد.

الموجودات الحيوية	المحصول الزراعي	النتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابة مزروعة	جذوع أشجار	أخشاب
نباتات	قطن قصب السكر المحصود	خيوط ، ملابس سكر
مواشي البان	حليب	جبنة
خنازير	ذبائح	نقانق،لحم مملح
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كروم عنب	عنب	نبيد
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 في الأصل في ديسمبر 2000 وتم تطبيقه أولا على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2003. الجدول الموالي يبين التطورات التي حدثت على المعيار IAS 41:

التاريخ	تطوير المعيار	التعليقات
ديسمبر 1999	مسودة العرض E65 الزراعة	الموعد النهائي للتعليق 31 جانفي 2000
ديسمبر 2000	اصدار IAS 41 الزراعة	ساري المفعول على القوائم المالية من أو بعد 1 جانفي 2003
22 ماي 2008	معدل من خلال التحسينات على المعايير الدولية للتقارير المالية (معدلات الخصم)	يسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2009
30 جوان 2014	معدل حسب الزراعة: حامل نباتات (تعديلات المعيار IAS 16 و IAS 41	يسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2016

ثانيا – التعريف بالمصطلحات

الأصول البيولوجية :(Biological Asset) : حيوان حي أو نبات

حامل النبات:(Bearer Plant) : نبات حي:

- يستخدم في إنتاج أو توريد المنتجات الزراعية
- من المتوقع أن يتحمل المنتجات لأكثر من فترة واحدة،
- ولديه احتمال بعيد من أن يباع كمنتجات زراعية، باستثناء مبيعات الخردة العرضية .

المنتجات الزراعية:(Agricultural Products) : المنتج الدي تم حصده من الأصول البيولوجية

تكاليف البيع: (Costs to Sell): التكاليف الإضافية المنسوبة مباشرة إلى التصرف في أصل ما، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل

النشاط الزراعي: هو إدارة عملية تحويل حيوية لاصل حيوي معد للبيع الى منتوج زراعي أو إلى أصل حيوي إضافي من قبل المنشأة.

التحويل الحيوي: يحتوي عمليات النمو والتحلل والإنتاج والإنجاب التي تؤدي الى تغيرات كمية أو نوعية لاصل الحيوي.

مجموعة من الموجودات الحيوية: وهي تجميع لحيوانات أو نباتات متشابهة.

الحصاد: هو فصل (فرز) المحصول عن الأصل الحيوي أو إيقاف عمليات الحياة للأصل الحيوي.

مثال : تصنيف الأصول البيولوجية

قامت احدى الشركات باعاد تصنيف أصولها البيولوجية وفق المعيار IAS 41 حيث قدرت الأصول الغابية بمبلغ 2 م .د.ج تتضمن:

	م.د.ج
الاشجار القائمة بذاتها	1700
أراضي تحت الأشجار	200
طرق وغابات	100

المجموع 2000
المطلوب : كيف تقوم الشركة بتصنيف أصولها البيولوجية وفق المعيار IAS 41
الحل : تصنف الشركة أصولها البيولوجية وفق المعيار IAS 41 كالتالي:

أصول بيولوجية	**1700**
أصول غير متداولة – أراضي	**200**
أصول غير متداولة – أصول مادية أخرى	**100**
المجموع	**2000**

ثالثا- الاعتراف الأولي :

تعترف المنشأة بالأصل البيولوجي أو المنتجات الزراعية فقط عندما:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة،
- ومن المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة،
- ويتم قياس القيمة العادلة أو التكلفة للأصل بشكل موثوق بها. [معيار المحاسبة الدولي 41.10

أمثلة عملية :

- الشركة س تربي مواشي، تقوم بذبحها في مذابحها ثم تبيعها الى المحلات المحلية.
أي من الأنشطة السابقة تقع في اطار المعيار IAS 41 ؟
تعتبر المواشي من الأصول البيولوجية ، لكن بعد دبحها يتوقف التحول البيولوجي ، وتتوافق الدبائح مع تعريف المنتج الزراعي . وبالتالي فان المواشي الحية تعالج وفق المعيار IAS 41 ، في حين يتم معالجة الدبائح وفق المعيار IAS 2 .

- **الشركة ص** تغرس الكروم ، وتقوم بجني العنب ثم تحوله الى عصير .
أي من الأنشطة السابقة تقع في اطار المعيار IAS 41 ؟
أشجار العنب عي حاملة النباتات تولد باستمرار المحاصيل من العنب .
عندما تجني الشركة العنب ، فان تحولها البيولوجي يتوقف وتصبح منتوج زراعي .
ونظرا لأن انتاج العصير يمر بمراحل التصنيع مثل المواد الأولية
وبالتالي فان محصول العنب وانتاج العصير يعالج وفق المعيار IAS 2

رابعا- القياس

يتم قياس الموجودات البيولوجية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 عند الاعتراف الاولي وفي تاريخ التقارير اللاحقة بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة بصورة موثوق منها. [معيار المحاسبة الدولي 41.12]:

- يتم قياس المنتجات الزراعية بالقيمة العادلة ناقصا التكاليف التقديرية لبيعها عند نقطة الحصاد. [IAS 41.] لأن المنتجات المحصودة هي سلعة قابلة للتسويق، لا يوجد استثناء "موثوقية القياس" للمنتجات.
- يتم إدراج الربح من الاعتراف المبدئي للموجودات البيولوجية بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع والتغيرات في القيمة العادلة ناقصا تكاليف بيع الموجودات البيولوجية خلال الفترة، في الربح أو الخسارة. [IAS 41.26]
- تدرج الأرباح المحققة من الاعتراف الأولي (على سبيل المثال نتيجة الحصاد) من المنتجات الزراعية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، في الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها. [معيار المحاسبة الدولي IAS 41.28]
- يتم الاعتراف بجميع التكاليف المتعلقة بالاصول البيولوجية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة كمصروفات عند تكبدها، بخلاف تكاليف شراء الاصول البيولوجية.

يفترض معيار المحاسبة الدولي رقم 41 أن القيمة العادلة يمكن قياسها بشكل موثوق به بالنسبة لمعظم الموجودات البيولوجية. وفي حالة عدم امكانية قياس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة لتعدر وجود سوق نشط و أن قياسات القيمة العادلة البديلة لا يمكن الاعتماد عليها بشكل واضح. وفي هذه الحالة، يتم قياس الأصل بالتكلفة ناقصا الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض في القيمة. ولكن يجب على المنشأة قياس جميع أصولها البيولوجية الأخرى بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. إذا تغيرت الظروف وأصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق، فإن التحويل إلى القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع مطلوب.

	القياس عند الاعتراف الأولي	الاثر على القوائم المالية	القياس اللاحق على الاعتراف الاولي
الأصول البيولوجية	القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع	الميزانية – مسجلة بالقيمة عند الاعتراف الاولي.	مسجل بالقيمة العادلة يطرح منها تكاليف البيع المقدرة عند تاريخ التقرير . ويدرج التغير في القيمة من ربح أو خسارة في تحديد الربح للفترة .
----------			----------
المنتوج الزراعي	القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع عند الحصاد	بيان الدخل – المكاسب و الخسائر من الاعتراف الأولي المدرج في تحديد الربح لفترة التقرير	مسجلة بالقيمة العادلة يطرح منها تكاليف البيع المقدرة عند الحصاد

مثال : مزرعة تتكون من 100 شجرة صنوبر في 2004/12/31 ، تم غرسها مند 10 سنوات . تتطلب 30 سنة حتى تصبح ناضجة . و سوف يستعمل الخشب لبناء منازل وأدوات . بلغت تكلفة رأس المال المرجحة 6 % سنويا.

فقط الأشجار الناضجة لها قيم عادلة بالرجوع الى أسعار الادراج في السوق المالي. القيمة العادلة متضمنة تكاليف النقل لكل 100 قطعة كالتالي:

- 2004 /12/31 171 للقطعة
- 2005 /12/31 165 للقطعة
- في 2004/12/31 تكون قيمة المزرعة تساوي 17100
- وفي 2005/12/31 تكون قيمة المزرعة تساوي 16500

وبافتراض التدفق النقدي غير المادي من الآن وحتى نقطة الحصاد، تقدر القيمة العادلة (وبالتالي المبلغ المعترف به كأصل في بيان المركز المالي) للمزرعة على النحو التالي:

17100 في 2004/12/31 ÷ [(1+6%)^20] = 5,332.

- **16500 في 2005/12/31 ÷ [(1+6%)^19] = 5,453.**

خامسا- المكاسب و الخسائر:

- يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ومن المتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي، في صافي لربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.
- لا يصف المعيار صراحة كيفية حساب النفقات اللاحقة ذات الصلة إلى الأصول البيولوجية. وبالتالي، يمكن أن تنشأ مكاسب أو خسائر عندما يولد الحيوان والنباتات والحيوانات تنمو، النباتات تحصد، أو الحيوانات تولد المنتجات الزراعية. يمكن أن تنشأ خسائر على الاعتراف الأولي لشراء الحيوانات، حيث إن قيمتها العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة من المرجح أن تكون أقل من سعر الشراء بالإضافة إلى أي تكاليف المعاملات والنقل.

مثال : المكاسب والخسائر

وبالإشارة إلى المثال أعلاه، فإن الفرق في القيمة العادلة للمزرعة بين تاريخ نهاية 2004 و 2005 هو 121 (5435 - 5332)، والتي سيتم الإبلاغ عنها كربح في بيان أو الربح أو الخسارة (بصرف النظر عن حقيقة أنه لم تتحقق بعد). ويعزى الربح الإجمالي البالغ 121 إلى عاملين:

آثار التغير في سعر السوق، و
التغير المادي (نمو) الأشجار في المزارع.

يتم تحليل الربح الإجمالي كما يلي:

إن التغير في الأسعار الذي يمثل، في حالة الأصول البيولوجية كما في السنة السابقة تاريخ الانتهاء: قيمة الأصل البيولوجي بالأسعار السائدة في تاريخ نهاية السنة الحالية 2005 ناقصا قيمة الأصول البيولوجية بالأسعار السائدة في تاريخ نهاية السنة السابقة 2004

-5145 = ([20 ^ (٪6 + 1)] ÷ 17100- ([20 ^ (٪6 + 1)] ÷ 16500) = 5332 - 187 = (خسارة).

إن التغير المادي الذي يمثل بالأسعار الجارية:
قيمة الأصول البيولوجية في ولايتها كما في تاريخ نهاية السنة الحالية
ناقصا قيمة الأصول البيولوجية في ولايتها كما في تاريخ نهاية السنة السابقة:

وجهة نظر:

قامت شركة فنلندية، بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 في بياناتها المالية للسنة المنتهية31 ديسمبر 2003. تنتج الشركة منتجات الأخشاب والأخشاب. كانت تصنف غاباتها سابقا كأراضي ضمن الأصول غير المتداولة وتقيمها بالتكلفة. وبعد اعتمادها المعيار IAS 41، أعادت تصنيف الغابات كموجودات بيولوجية وقامت بقياسها بالقيمة العادلة . وكان الأثر هو زيادة القيمة الدفترية للغابات من 706 مليون يورو إلى 562 1 يورومليون.

سادسا – المنح الحكومية

- يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما وفقط عندما، تصبح المنحة الحكومية قابلة للاستلام.

- يجب على المنشأة، إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة مشروطة. (وتشمل عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم الانخراط في نشاط زراعي معين)، الاعتراف بالمنحة كدخل عندما وفقط عندما يتم تلبية الشرط الملحق بالمنحة الحكومية.

سابعا- الافصاح

- تتضمن متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي رقم 41:
- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع خلال الفترة * .
- وصف الموجودات البيولوجية للمنشأة، بحسب مجموعة واسعة .
- وصف للطبيعة من أنشطة المنشأة مع كل مجموعة من الأصول البيولوجية والتدابير غير المالية أو تقديرات الكميات الفيزيائية للناتج خلال الفترة والأصول المتاحة في نهاية الفترة .
- معلومات عن الأصول البيولوجية محضورة الملكية أو المرهونة.
- التزامات تتعلق بتطوير أو حيازة الأصول البيولوجية .
- إستراتيجيات إدارة المخاطر المالية .
- تسوية التغيرات في القيمة الدفترية للموجودات البيولوجية، والتي تظهر بشكل منفصل التغيرات في القيمة والمشتريات والمبيعات والحصاد، دمج الأعمال، وفروقات صرف العملات الأجنبية * .

*** مطلوب إفصاحات منفصلة و / أو إفصاحات إضافية حيث يتم قياس الموجودات البيولوجية بالتكلفة ناقصا الاهتلاك المتراكم**

تعديلات : لغرض إدراج النباتات الحاملة من نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 في نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 وبالتالي تمكين الشركات من قياسها بالتكلفة بعد االعتراف المبدئي أو عند إعادة التقييم، يتم تعريف تعريف »مصنع حامل« في كال المعيارين. ويعرف النبات الحامل بأنه "نبات حي:

- يستخدم في إنتاج أو توريد المنتجات الزراعية؛ ومن المتوقع أن تحمل المنتجات لأكثر من فترة واحدة؛ ولها احتمال بعيد لبيعها كمنتجات زراعية، باستثناء مبيعات الخردة العرضية .
- يتم بعد ذلك تعديل أقسام النطاق في كلا المعيارين لتوضيح أن الموجودات البيولوجية باستثناء النباتات الحاملة يتم احتسابها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في حين يتم المحاسبة عن النباتات الحاملة بموجب معيار المحاسبة الدولي 16.

توضح التعديلات أيضا أن الانتاج المتزايد على النباتات الحاملة يستمر في المحاسبة عنه بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وأن المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات الحاملة لم تعد تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 ولكن يجب أن يتم احتسابها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح من المساعدة الحكومية.

مثال : تقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية

تمتلك الشركة س لتجارة المواشي 5000 خروف تم شراؤها في 2005/10/1 من أجل تسمينها وبيعها عند قرب موعد عيد الأضحى ، علما بأن ثمن الخروف الواحد تساوي 5000 د.ج تمت عملية الشراء نقدا. وفي، 2005/12/31 بلغت القيمة العادلة للخروف 9500 د.ج .

أما سعر بيع الخروف الواحد المتوقع يساوي12000 د.ج . بلغت مصاريف البيع عند نقطة البيع التالي:

- عمولة البيع 2% من القيمة العادلة
- ضرائب المبيعات 3 % من القيمة العادلة

المطلوب: تسجيل عملية الشراء وما يتعلق بها من تغيير في القيمة خلال 2005

الحل :

1 – في 2005/10/1 نسجل عملية الشراء

من ح/ الأصول البيولوجية – مواشي 25000000

الى ح / نقدية 25000000

(5000 × 5000)

2 – في 2005/12/31 نسجل تقييم الأصول البيولوجية

يتم تقييم الأصول البيولوجية في نهاية السنة المالية بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة عند نقطة البيع ، وتدخل في تكاليف البيع المقدرة :

- عمولة البيع
- ضريبة المبيعات

أما مصاريف نقل المواشي لا تدخل ضمن تكاليف البيع المقدرة .

وبدلك تكون القيمة العادلة للأصول البيولوجية – الخراف تساوي:

سعر البيع المقدر (5000 × 9500) 47500000

تكاليف البيع المقدرة

- **عمولة البيع (5000 × 12000 ×2 %) 1200000**
- **ضريبة المبيعات (5000 × 12000 × 3 %) 1800000 (3000000)**

القيمة العادلة المقدرة ناقص تكاليف البيع 44500000

ويتم تسجيل تعديلات القيمة العادلة والمكاسب كما يلي :

من ح/ تعديلات القيمة العادلة للأصول البيولوجية – مواشي 19500000

الى ح/ مكاسب حيازة الأصول البيولوجية غير المحققة 19500000

(25000000 – 44500000)

ويتم اقفال حساب مكاسب حيازة الأصول البيولوجيو غير المحققة في قائمة الدخل الشامل عن الفترة ، أما تعديلات القيمة العادلة للأصول البيولوجية فتظهر كحساب مقابل لحساب الأصول البيولوجية مضافا ضمن الأصول المتداولة .

ضرائب الدخل المعيار IAS 12

أولا- خلفية عن المعيار IAS 12 ونطاقه:

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف

تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:

- الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة .
- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمنشأة.

وهكذا فأن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

و يتم الاعتراف بالاختلافات بين القيمة الدفترية والقاعدة الضريبية للموجودات والمطلوبات والخسائر الضريبية والأرصدة الدائنة مع استثناءات محدودة كمطلوبات ضريبية مؤجلة أو أصول ضريبية مؤجلة.

إن الهدف من المعيار IAS 12 (1996) هو وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل.ولتحقيق هذا الهدف، ينص المعيار على ما يلي:

- إنها متأصلة في الاعتراف بالموجودات أو المطلوبات التي يتم استردادها أو تسويتها، وقد يؤدي هذا الاسترداد أو التسوية إلى عواقب ضريبية مستقبلية يجب الاعتراف بها في نفس الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالموجودات أو المطلوبات.
- يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العواقب الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تمثل بها المعاملات أو الأحداث الأخرى نفسها.

أعيد إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في أكتوبر 1996 وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1998.

ثانيا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

الربح المحاسبي (الخسارة): الربح (الخسارة) عن الفترة قبل خصم مصروف الضريبة .

الربح الضريبي(الخسارة): الربح (الخسارة) عن الفترة ، والدي تم تحديده استنادا الى القواعد الضريبية التي تم وضعها وفقا للسلطات الضريبية ، بحيث تصبح الضريبة واجبة الدفع.

القاعدة الضريبية: القاعدة الضريبية للموجودات أو المطلوبات هي المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية.

الفروق المؤقتة: الفروقات بين القيمة المرحلة للموجودات أو المطلوبات في بيان المركز المالي وأساسه الضريبي.

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة: الفروقات المؤقتة التي ستؤدي إلى مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد الربح الخاضع للضريبة) الخسارة الضريبية (للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للموجودات أو المطلوبات).

الفروقات المؤقتة القابلة للخصم : الفروقات المؤقتة التي سوف تؤدي إلى مبالغ قابلة للخصم في تحديد الربح الخاضع للضريبة) الخسارة الضريبية (للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للموجودات أو المطلوبات).

مطلوبات الضريبة المؤجلة: مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة

موجودات الضريبية المؤجلة :إن مبالغ ضرائب الدخل القابلة لالاسترداد في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة القابلة للخصم من الخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصم الضريبي غير المستخدم

ثالثا- الاعتراف بالضريبة :

ينص المعيار IAS 12 على جملة من القواعد فيما يتعلق بالاعتراف بالضريبة:

1 – الضريبة الحالية :Curent tax

يتم الاعتراف بالضريبة الحالية للفترة الحالية أو الفترات السابقة :

- كالتزام ما لم يتم تسويتها بعد،
- وكأصل إلى الحد الذي تتجاوز فيه المبالغ المدفوعة بالفعل عن المبلغ المستحق.
- يتم الاعتراف بالفائدة من الخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لاسترداد الضريبة الحالية لفترة سابقة كأصل.

ويتم قياس الموجودات والمطلوبات الضريبية الحالية بالمبلغ المتوقع دفعه إلى السلطات الضريبية (أو استرداده من) باستخدام المعدلات التي تتضمنها القوانين التي تم سنها والسارية المفعول في تاريخ الإبلاغ المالي.

2 – مطلوبات الضريبة المؤجلة :Differed tax liabilities

إن المبدأ العام في معيار المحاسبة الدولي IAS 12 يتمثل بالاعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة. هناك ثالثة استثناءات لشرط الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل كما يلي:

- المطلوبات الناتجة عن الاعتراف المبدئي بالشهرة
- الالتزامات الناشئة عن الاعتراف المبدئي بالموجودات / المطلوبات ما عدا المتعلقة باندماج الأعمال والتي لا تؤثر في تاريخ العملية على المحاسبة أو الربح الخاضع للضريبة
- والالتزامات الناشئة عن الفروق المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والحصص في الترتيبات المشتركة ولكن فقط إلى الحد الذي تستطيع فيه المنشأة السيطرة على توقيت عكس الفروقات ومن المحتمل أن يكون العكس لا تحدث في المستقبل المنظور.

مثال : في اطار اندماج الأعمال يتم الاعتراف بالشهرة وفق معيار الابلاغ المالي IFRS 3 . . لا تعتبر الشهرة قابلة للاستهلاك و بالتالي لا يتم الاعتراف بها لأغراض ضريبية.
ونظرا لعدم توفر أي خصومات ضريبية مستقبلية فيما يتعلق بالشهرة، فإن القاعدة الضريبية لا شيء. وبناء عليه، ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة فيما يتعلق بكامل القيمة الدفترية للشهرة. ومع ذلك، لا ينتج عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بسبب استثناء الاعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة.

3– أصول الضريبة المؤجلة: Differed tax assets

يتم الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة عن الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل أن يكون الربح الخاضع للضريبة متاحا والذي يمكن مقابله استخدام الفروقات المؤقتة القابلة للخصم إلا إذا نشأ أصل الضريبة المؤجلة من:

- الاعتراف المبدئي بالموجودات أو المطلوبات ما عدا اندماج الأعمال الذي لا يؤثر، في تاريخ العملية على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة.
- الشهرة السالبة التي تعامل كدخل مؤجل بموجب المعيار IFRS 3 اندماج الأعمال.

رابعا- قياس أصول ومطلوبات الضريبة المؤجلة :

- يتم قياس الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة وفقا للمعدلات الضريبية المتوقع تطبيقها على الفترة التي تحقق فيها الأصل أو اطفاء الالتزام على أساس القوانين التي تم سنها أو تطبيقها والسارية في تاريخ التقرير المالي ، ويجب أن يعكس توقعات القياس المنشأة في تاريخ المالي المتعلقة بالطريقة التي سيتم بها استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات.

خامسا- الاعتراف بمصروف أو دخل الضريبة :

1 - يجب الاعتراف بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة كدخل أو مصروف وادراجها في ربح أو خسارة الفترة .إلا اذا كانت الضريبة قد ظهرت من :

- عملية أو حدث تم الاعتراف بهما مباشرة في حقوق الملكية.
- اندماج الأعمال يجب الاعتراف بها كأصل قابل للتحديد أو التزام عند تاريخ الاقتناء .

2 – يجب اجراء مقاصة بين الضريبة المؤجلة أصل والضريبة المؤجلة التزام في قائمة المركز المالي ، فقط عندما يكون للمنشأة حق قانوني والرغبة في اطفاءها على أساس صافي وأنهما يخضعان لنفس السلطة الضريبية .

3 – يجب الاعتراف بمصروف الضريبة المتعلق بربح أو خسارة الفترة في قائمة الدخل

أما بالنسبة لاندماج الأعمال في هذه الحالة يتم الاعتراف بالمبالغ الضريبية كموجودات أو مطلوبات محددة في تاريخ الاستحواذ، وبالتالي يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد الشهرة عند تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 3اندماج الأعمال.

مثال:
تقوم منشأة بزيادة رأس مالها وتتكبد تكاليف إضافية متعلقة مباشرة بمعاملة حقوق الملكية، بما في ذلك الرسوم التنظيمية والتكاليف القانونية ورسوم الطوابع. وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 32 الأدوات المالية: العرض، يتم احتساب التكاليف كخصم من حقوق الملكية.
نفترض أن التكاليف المتكبدة يتم خصمها فورا لأغراض الضريبة، مما يقلل من مبلغ الضريبة الحالية المستحقة عن الفترة. عندما يتم الاعتراف بالمزايا الضريبية للخصومات، يتم الاعتراف بالمبلغ الضريبي الحالي المرتبط بتكاليف معاملة حقوق الملكية مباشرة في حقوق الملكية، بما يتماشى مع معالجة التكاليف نفسها.

هناك بعض الآثار الضريبية على توزيعات الأرباح. ففي بعض البلدان تسدد ضرائب الدخل بمعدلات مختلفة عند دفع جزء من الأرباح الصافية كتوزيعات. يتطلب المعيار IAS 12 الإفصاح عن تأثيرات الضريبة على تلك التوزيعات .

مثال:
تقوم الشركة الأم بالاعتراف بأرباح أسهم للتحصيل في قوائمها المالية بمبلغ 5000000 دولار من أحد فروعها التي تمتلك فيها 80 % من أسهمها. لا تخضع توزيعات الأرباح الى الضريبة في بلد الفرع.
المطلوب: حساب الفروق المؤقتة الناتجة عن الاعتراف بالتوزيعات في حسابات الشركة الأم.
الحل: صفر. لا توجد فروق مؤقتة تظهر فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح لأن القيمة المرحلة 500000 هي نفس الأساس الضريبي.

سابعا- متطلبات العرض والافصاح:

1- العرض :

يجب إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المتداولة والتزامات الضريبة المتداولة في قائمة المركز المالي فقط اذا كان للمنشأة الحق القانوني والرغبة في الإطفاء على أساس الصافي.

أما بالنسبة لأصول الضريبة المؤجلة و التزامات الضريبة المؤجلة يمكن إجراء المقاصة بينهما فقط في قائمة المركز المالي اذا للمنشأة الحق القانوني والرغبة في إطفاء مبالغ الضريبة الحالية على أساس الصافي وأن مبالغ الضريبة المؤجلة تخضع لنفس السلطة الضريبية لنفس المنشأة أو للمنشآت المختلفة والتي ترغب في تحقيق الأصل أو إطفاء الالتزام في نفس الوقت.

2- الإفصاح :

يتطلب المعيار IAS 12 الافصاحات التالية:

- مصروفات الضرائب الجارية (الدخل)
- أي تعديلات على ضرائب الفترات السابقة
- مصروف الضريبة المؤجلة / الدخل المتعلقة بنشوء المفروقات المؤقتة وعكسها.
- مبلغ مصروف الضريبة المؤجلة (الدخل) المتعلق بالتغيرات في المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة.
- مبلغ الفائدة الناتجة عن خسارة ضريبية غير معترف بها سابقا أو ائتمان ضريبي أو فرق مؤقت لفترة سابقة
- أو تراجع أو عكس أي انخفاض سابق في قيمة أصل الضريبة المؤجلة.
- مبلغ مصروف الضريبة (الدخل) المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء.

مثال عام:

1 - التزام الضريبة المؤجلة : أية فروق مؤقتة عند عكسها تؤدي الى جعل الدخل الضريبي يكون أكبر من الدخل المحاسبي

البنود /السنوات	2001	2002	2003	2004
المحاسبة المالية				
الدخل قبل الضريبة	200	200	200	200
مصروف الاهتلاك	(25)	(25)	(25)	(25)
الربح الاجمالي	175	175	175	175

مصروف الضريبة 40 %	70	70	70	70
المحاسبة الضريبية				التزام
الدخل قبل الضريبة	200	200	200	200
مصروف الاهتلاك	(33)	(44)	(15)	(8)
الربح الاجمالي	167	156	185	192 أعلى
مصروف الضريبة 40 %	66.8	62.4	74	76.8

وتكون المعالجة المحاسبية في الدفاتر كالتالي:

التزام الضريبة المؤجلة B/S		الضريبة للدفع B/S		مصروف الضريبة I/S	
مدين -	دائن +	مدين - دائن +		مدين + دائن -	
	3.2---------	----------	66.8 ------	70	
	7.6		--	70	
4			62.4		
	تعكس			70	
6.8			74		
				70	
			أعلى 76.8		

– أصل الضريبة المؤجلة : أية فروق مؤقتة عند عكسها تؤدي الى جعل الدخل الضريبي يكون أقل من الدخل المحاسبي

البنود /السنوات	2001	2002	2003	2004
المحاسبة المالية				
الدخل قبل الضريبة	100	100	100	100
ايراد	0	10	10	10
الربح الاجمالي	100	110	110	110
مصروف الضريبة 40 %	40	44	44	44
المحاسبة الضريبية				
الدخل قبل الضريبة	100	100	100	أصل
الايراد	30	-	-	100
الربح الاجمالي	130	100	100	-
مصروف الضريبة 40 %	52	40	40	100 أقل 40

وتكون المعالجة المحاسبية في الدفاتر كالتالي:

اصل الضريبة المؤجلة B/S		الضريبة للدفع B/S		مصروف الضريبة I/S	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
12	----------	----------	---------- 52	40	
	4		40	44	
تعكس	4		40 أقل	44	
	4		40	44	

المعيار المحاسبي الدولي IAS 20

المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

أولا - خلفية عن المعيار IAS 20 ونطاقه:

يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS 20 الى :

- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية يحدد كيفية حساب المنح الحكومية وغيرها من المساعدات.
- الاعتراف بالمنح الحكومية في الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تعترف فيها المنشأة بالمصروفات المتعلقة بالتكاليف ذات الصلة التي تعتزم المنح تعويضها و في حالة ما ادا كانت المنح تتعلق بالموجودات يتطلب تاجيل الاعتراف بها كدخل مؤجل أو خصمها من القيمة الدفترية للأصل.

ينطبق معيار المحاسبة الدولي IAS 20 على جميع المنح الحكومية وغيرها من أشكال المساعدة الحكومية. ويستثني :

- المساعدات الحكومية التي يتم تقديمها في شكل فوائد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- المنح الحكومية التي يغطيها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة،
- الاستفادة قرض حكومي بسعر فائدة أقل من سعر السوق كمنحة حكومية.

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 20 في أفريل 1983 ويسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 1984.

ثانيا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

الحكومة: تشير إلى الحكومة والهيئات الحكومية وما يشابهها سواء المحلية أو الوطنية او الدولية.

قروض متسامحة. تلك القروض التي تتعهد المقرض بالتنازل عن السداد تحت بعض الشروط المقررة.

المساعدات الحكومية : هو إجراء حكومي يصمم لغرض توفير منافع اقتصادية مخصصة للمنشأة أو لنطاق من المنشات مؤهلة طبقا لمعايير محددة . والمساعدات الحكومية حسب هذا المعيار لا تشمل المنافع التي تقدم بشكل غير مباشر من خلال إجراء مؤثر في الظروف التجارية العامة مثل تجهيز البنية الأساسية في المناطق تحت التطوير أو القيود التجارية التي تفرض على المنافسين.

المنح الحكومية : مساعدات حكومية في شكل مصادر محولة لمنشأة في مقابل التزام سابق أو مستقبلي ببعض الظروف

المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. ويستبعد من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح الخاصة بالموجودات : وهي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة بشراء أو تصنيع أو الحصول على أصل طويل الآجل. يضاف الى ذلك أنه قد يشترط تحديد نوعية وموقع الموجودات أو الفترة الزمنية التي يمكن خلالها الحصول على الأصل أو حيازته فيها.

المنح الخاصة بالدخل : وهي المنح الحكومية غير تلك المتعلقة بالموجودات.

القروض المتنازل عنها : وهي القروض التي يتعهد المقرض بالتنازل عنها في ضوء شروط محددة.

القيمة العادلة :هي المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل بين مشتري وبائع يتوافر لكل منهما المعرفة والرغبة في معاملة متكافئة بينهما.

ثالثا- الاعتبارات العامة المتعلقة بالمحاسبة عن المنح الحكومية :

- يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول بأن:

أ - ستمتثل المنشأة للشروط المرتبطة بالمنحة و

ب - سيتم استلام المنحة.

المبدأ 1 - يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بصورة منتظمة كإيراد خلال الفترات اللازمة لمقابلتها مع النفقات المتعلقة بها التي يقصد تعويضها. ويجب ألا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين.

مثال: المحاسبة عن المنح الحكومية

استلمت الشركة س 60 مليون د.ج كتعويض عن الخسائر التي تحملتها لغرس أشجارخلال الخمس سنوات ، موزعة كالتالي:

السنة	التكاليف

1	2 مليون د.ج
2	4 مليون د.ج
3	6 مليون د.ج
4	8 مليون د.ج
5	10 مليون د.ج

مجموع التكاليف المحملة تساوي 30 مليون د.ج . ف حين حصلت الشركة س على مبلغ 60 مليون د.ج كإعانة .

المطلوب: وفق متطلبات المعيار IAS 20 كيف يتم المحاسبة عن المنح في دفاتر الشركة س ؟

الحل:

1 – تسجيل استيلام المنحة

يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد خلال الفترة التي تقابل التكاليف على اساس عقلاني باستعمال مجموع أرقام السينين.

من ح /البنك 60000000

الى ح/ دخل مؤجل 60000000

يعتبر الدخل المؤجل من حقوق الملكية ، يتم تخفيضه كل سنة بما يتم الاعتراف به من دخل في حالة الالتزام بشروط المنحة

2 – توزيع الدخل المؤجل على أساس التكاليف التي يتم تحملها

يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد خلال الفترة التي تقابل التكاليف على اساس عقلاني باستعمال مجموع أرقام السينين.

السنة	التكاليف المتوقعة	نسبة توزيع الدخل	الدخل المعترف به
1	2 م	60× (2 / 30)	4 مليون د.ج
2	4 م	60 ×(4 / 30)	8 مليون د.ج
3	6 م	60 × (6/ 30)	12 مليون د.ج
4	8 م	60 × (8 /30)	16 مليون د.ج
5	10م	60 × (10 /30)	20 مليون د.ج

3 – الاعتراف بالدخل من المنحة في 12/31/

من ح/ ايراد مؤجل 4000000

الى ح/ ايراد المنحة 4000000

ويظهر دخل المنحة في قائمة الدخل ، ويخفض رصيد الدخل المؤجل بمقدار الدخل المعترف به ، ويظهر ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي برصيد 26000000 د.ج .

وهكذا يتم الاعتراف بدخل المنحة بالنسبة للاربع سنوات الباقية حتى يرصد حساب الدخل المؤجل تماما.

المبدأ 2 - المنح المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك يتم الاعتراف بها كدخل على مدى فترة اهتلاك هده الأصول .

مثال : المنح الحكومية المتعلقة بأصول قابلة للاهتلاك

حصلت الشركة س على منحة بمبلغ 15000000 د.ج سوف تستعمل في شراء معدات .تقدر تكلفة المعدات بمبلغ25000000 د.ج ، تهتلك على مدة 10 سنوات وفق طريقة الاهتلاك الخطي .

المطلوب : تحديد المعالجة المحاسبية وفق المعيار IAS 20

الحل : يتم تسجيل المنحة كدخل مؤجل عند الحصول عليها.

000 د.ج 000 د.ج

من ح / بنك 1500
الى ح / دخل مؤجل 1500
استلام المنحة

- ويتم الاعتراف بالدخل من المنحة الحكومية سنويا على مدى 10 سنوات ، أي 15000000 / 10 = 150000 د.ج .

000 د.ج 000 د.ج
من ح/ ايراد مؤجل 150
الى ح/ دخل المنحة 150

- ويتم المحاسبة عن الدخل المؤجل والدخل المعترف به كما ورد في المثال السابق.

المبدأ 3 - أما المنح غير النقدية، مثل الأراضي أو الموارد الأخرى، فعادة ما يتم احتسابها بالقيمة العادلة، على الرغم من أنه يسمح أيضا بتسجيل الأصل والمنحة على حد سواء.

وحتى إذا لم تكن هناك شروط مرتبطة بالمساعدة التي تتعلق على وجه التحديد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة (باستثناء شرط العمل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة)، لا ينبغي أن تقيد هذه المنح في حقوق الملكية. [**SIC-10**].

مثال : المنح الحكومية غير النقدية

حصلت الشركة س على قطعة أرض كمنحة حكومية لإقامة مصنع مدة انجازه 2 سنة ، قدرت القيمة العادلة للأرض 4000000 د.ج ، وبلغت نسبة الانجاز في نهاية السنة الأولى 45 % .

1- تسجيل استلام الارض

من ح/ الأرض 4000000
الى ح/ الدخل المؤجل 4000000

2 – في نهاية السنة الاولى نقوم بالاعتراف بالدخل

من ح/ الدخل المؤجل 1800000
الى ح/ دخل المنحة 1800000
(4000000 × 45 %)

ويظهر دخل المنحة في قائمة الدخل ، أما الرصيد المؤجل وقدره 2200000 د.ج فيظهر ضمن بنود حقوق الملكية .

وفي نهاية السنة الثانية يتم الاعتراف بمبلغ 2200000 د.ج في قائمة الدخل وبدلك يتم اقفال حساب الدخل المؤجل .

المبدأ 4 - أحيانا يتم الحصول على المنح الحكومية التي يتم استلامها لتحقيق شروط متعددة ، فيتم تقسيم المنحة حسب الشروط والاعتراف بها وفق الطريقة المناسبة.

مثال: منحة حكومية متعددة الشروط

استلمت الشركة س منحة حكومية بمبلغ 12000000 د.ج سوف يتم استعمال 75 % منها لبناء مبنى و 25 % مرتبطة بشرط تشغيل اليد العاملة لبناء المبنى خلال السنتين وفي تشغيله لمدة 5 سنوات و قدرت نسبة انجازه ب 55 % و 45 % .

المطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية للمنحة الحكومية

الحل :

- يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية كاملة كدخل مؤجل بمبلغ 120مليون د.ج

---------- تاريخ الاستلام ----------
من ح/ بنك 120
الى ح/ دخل مؤجل 120

- يتم تقسيم المنحة الحكومية بين بناء المصنع وتشغيل اليد العاملة كالتالي:

- المصنع: 120000000 × 75 % = 90000000
- اليد العاملة : 120000000 × 25 %= 30000000

- يتم الاعتراف بالمنحة الحكومية المتعلقة بالمصنع حسب نسبة الانجاز خلال السنة الاولى والثانية .

--------- السنة الاولى ----------
من ح/ دخل مؤجل 49.5
الى ح/ دخل المنحة 49.5
------- --السنة الثانية ----------
من ح/ دخل مؤجل 40.5
الى ح/ دخل المنحة 40.5

- ويتم الاعتراف بالمنحة الحكومية المتعلقة بتشغيل اليد العاملة على مدى 5 سنوات بشكل منتظم .

---------- السنة الاولى ----------
من ح/ دخل مؤجل 6
الى ح/ دخل المنحة 6
---------- السنة الثانية ----------
من ح/ دخل مؤجل 6
الى ح/ دخل المنحة 6
---------- الى غاية السنة الخامسة-----

- وفيما يلي حساب المبالغ التي سيتم الاعتراف بها كدخل خلال السنوات الخمس :

السنة	دخل البناء	دخل العمالة	المجموع
1	49500000	6000000	55500000
2	40500000	6000000	46500000
3	-	6000000	6000000
4	-	6000000	6000000
5	-	6000000	6000000
المجموع	90000000	30000000	**120000000**

رابعا- كيفية عرض المنح الحكومية:

1- عرض المنحة في قائمة المركز المالي:

- **يمكن عرض المنحة المتعلقة بالأصول بإحدى الطريقتين: [معيار المحاسبة الدولي 20.24]**
- كدخل مؤجل،
- أو بخصم المنحة من القيمة الدفترية للأصل.

مثال : استلمت الشركة س اعانة بمبلغ 9 مليون د.ج متعلقة بمصنع تم اقتناؤه. تكلفة المصنع تساوي 27 مليون د.ج ولم يبقى للمصنع سوى 3 سنوات ويهتلك تماما.
المطلوب: كيف يتم عرض الاعانة المتعلقة بالموجودات وفق المعيار IAS 20 ؟
الحل : هناك طريقتين
الطريقة الاولى - عرض الاعانة كايراد مؤجل
- يتم الاعتراف بالاعانة كايراد مؤجل عند استلامها.

- وفي نهاية كل سنة وعلى امتداد 3 سنوات يتم الاعتراف بالايراد بمبلغ 3 مليون د.ج

الطريقة الثانية – خصم الاعانة من القيمة الدفترية

- يتم طرح الاعانة من القيمة الاجمالية للاصل أي 27 – 9 = 18 مليون د.ج
- يتم حساب اهتلاك المصنع من القيمة المتبيقية أي 18 / 3 = 6 م.د.ج سنويا يحمل الى قائمة الدخل الشامل .

وفق الطريقة الثانية يتم الاعتراف بها كايراد بشكل غير مباشر من خلال تخفيض الاهتلاك بمبلغ 3 مليون كل سنة.

- أما المنحة المتعلقة بالدخل يمكن عرضها بشكل منفصل على أنها »إيرادات أخرى« أو يتم خصمها من المصاريف ذات الصلة.

2 – عرض المنحة في قائمة الدخل الشامل:

يمكن عرض المنحة في قائمة الدخل الشامل وفق خيارين :

الخيار الأول: عرض المنحة كايراد سواء كان دلك بشكل منفصل أو ضمن بنود أخرى للدخل الشامل .

الخيار الثاني : تطرح المنحة من المصروفات ذات الصلة والتقرير عن صافي المصروف .

3 – عرض المنحة في قائمة التدفقات النقدية:

يتم عرض المنحة المتعلقة بشراء الأصول غير المتداولة ، ضمن بنود الأنشطة الاستثمارية في بيان التدفقات النقدية كتدفق داخل ، في حين يعرض الأصل الذي تم شراؤه كتدفق خارج الأنشطة الاستثمارية.

خامسا ـ تسديد المنح الحكومية :

يجب معالجة المنح الحكومية التي تصبح مستردة كتعديل لتقديرات محاسبية IAS 8

- ويجب أن تطرح القيمة التي يتم ردها من المنحة من الرصيد الدائن غير المستهلك من تلك المنحة.

- و إذا زادت قيمة المنحة التي يتم ردها عن الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يوجد رصيد دائن فتعتبر القيمة المسددة فورا كمصروف.

أما بالنسبة لسداد منحة متعلقة بأصل فإنها :

- تسجل عن طريق زيادة القيمة الدفترية للأصل أو بتخفيض الرصيد المؤجل بالقيمة المسددة.
- أما الاستهلاك المتراكم الذي كان سيتم تحميله في حالة عدم استلام المنحة فيجب أن يحمل كمصاريف.

سادسا ـ الاعتبارات العامة المتعلقة بالمحاسبة عن المساعدات الحكومية:

- ولا تشمل المنح الحكومية المساعدة الحكومية التي لا يمكن قياس قيمتها بشكل معقول، مثل المشورة التقنية أو التسويقية. (IAS 20..34)، و يتطلب الإفصاح عن المنافع. [IAS 20.39]
- الأمثلة على المساعدات التي لا يمكن تحديد قيمة لها بشكل معقول هي الاستشارات الفنية والتسويقية المجانية وتقديم الضمانات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة هي سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المنشأة. قد لا تكون وجود المنفعة موضع تساؤل ولكن أية محاولة لفصل الأنشطة التجارية عن المساعدة الحكومية يمكن أن تكون اعتباطية.

سابعا- متطلبات الافصاح : يجب الإفصاح عن الأمور التالية :

- السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية ويشمل ذلك طرق العرض المتبعة في البيانات المالية ؛
- طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية، والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي انتفعت منها المنشأة مباشرة ؛
- الشروط غير المحققة والاحتمالات المتصلة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

IAS 21

أولا – خلفية عن المعيار IAS 21:

يوضح معيار المحاسبة الدولي رقم 21 تأثيرات التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية وكيفية المحاسبة عن المعاملات والعمليات بالعملات الأجنبية في القوائم المالية، وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض. ويتعين على المنشأة تحديد العملة الوظيفية لكل عملية من عملياتها إذا لزم الأمر استنادا إلى البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها، وتسجيل المعاملات بالعملات الأجنبية باستخدام معدل التحويل الفوري لتلك العملة التشغيلية في تاريخ المعاملة.

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير. أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

أعيد إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 21 في ديسمبر 2003 ويسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2005.

ثانيا – التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

العملة الوظيفية :Functional Currency: عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. ، وتم استخدام مصطلح "العملة الوظيفية" في مراجعة معيار المحاسبة الدولي رقم 21 بدلا من "عملة القياس" ولكن بنس المعنى .

عملة العرض:Presentation Currency : العملة التي يتم بموجبها عرض القوائم المالية

فروقات الصرف: Differences Exchanges : الفروقات الناتجة عن تحويل عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار الصرف المختلفة.

العمليات الأجنبية: Foreign Operation : هي شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع والتي تقوم أنشطتها في بلد آخر أو بعملة غير تلك التي تقوم بها وحدة التقرير .

سعر الاقفال:Closing Rate : هو سعر الصرف السائد بتاريخ نهاية فترة التقرير .

السعر الفوري:Spot Rate: هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

ثالثا- التعرف على العملة الوظيفية :

العملة الوظيفية هي العملة التي تتم بموجبها عمليات الصرف والقبض النقدي في المنشأة. والتالي فان جميع المعاملات التي تتم بعملة غير العملة الوظيفية هي عمليات بالعملة الأجنبية. ويرتبط تحديد العملة الوظيفية بتوفر جملة من الشروط:

1 - العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على السعر الذي تباع به السلع والخدمات

2 - تشريعات وقوى المنافسة التي تؤثر على سياسة التسعير في المنِشأة

3 – العملة التي تؤثر على تكاليف المنشأة

4 – العملة التي يتم بها توليد مصادر التمويل في المنشأة

5 - العملة التي بها يتم الاحتفاظ بالمقبوضات التشغيلية .

تعتبر الشروط الثلاثة الأولى عموما الأكثر تأثيرا في تحديد العملة الوظيفية . يجب على المنشأة تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، مثل الشركة التابعة الأجنبية، وفيما إذا كانت نفس العملة المطبقة في المنشأة الأجنبي .

وتعكس العملة الوظيفية للمنشأة العمليات ، الأحداث والظروف التي تعمل فيها المنشأة . و لا تتغير العملة الوظيفية الا ادا تغيرت طبيعة العمليات والظروف المنسبة والأحداث.

إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد عال التضخم ، فإن القوائم المالية ينبغي إعدادها باستخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم 29، التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط.

رابعا- الخطوات الأساسية لترجمة مبالغ العملات الأجنبية إلى العملة الوظيفية

تنطبق الخطوات على المنشأة بحد ذاتها ، أي تلك التي يوجد فيها عمليات أجنبية (كالشركة الأم مع فروعها الأجنبية) ، أو العمليات الأجنبية (مثل الشركة التابعة الأجنبية أو الفرع الأجنبي). وتتمثل الخطوات في التالي:

1 – تقوم وحدة التقرير بتحديد العملة الوظيفية .

2 - تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية .

3 - 3 - تقدم منشأة تقريرا عن آثار هذه الترجمة وفقا للفقرات 20-37 والفقرة 50 من المعيار IAS 21 .

ويجب تسجيل العمليات بالعملة الاجنبية باستعمال العملة الوظيفية وفق الإجراءات التالية :

1 – يجب تسجيل العملية الأجنبية مبدئيا باستعمال سعر الصرف السائد في تاريخ العملية (وسمح باستعمال المعدلات المقدرة والقريبة من الواقع وغير متقبلة).

يجب في تاريخ كل قائمة مركز مالي لاحقة التقرير عن:

- يجب الإبلاغ عن المبالغ النقدية بالعملات الأجنبية باستخدام سعر الإغلاق
- يجب الإبلاغ عن البنود غير النقدية بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.
- يجب الإبلاغ عن البنود غير النقدية المدرجة بالقيمة العادلة بالمعدل الذي كان قائما عند تحديد القيمة العادلة.

2 - يتم إدراج فروق أسعار الصرف التي تظهر عند تسديد البنود النقدية أو عندما يتم ترجمة البنود النقدية بمعدلات مختلفة عن تلك التي تم ترجمتها عند الاعتراف بها مبدئيا أو في القوائم المالية السابقة فيتم الاعتراف بها في قائمة الربح أو الخسارة للفترة باستثناء واحد هو أن فروقات أسعار الصرف الناتجة عن البنود النقدية التي تشكل جزءا من صافي استثمار المنشأة المقدمة للتقارير في العمليات الأجنبية يتم إدراجها في القوائم المالية الموحدة التي تتضمن العمليات الأجنبية في الدخل الشامل الآخر. فإنه سيتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار.

3 - وفيما يتعلق بالبند النقدي الذي يشكل جزءا من استثمار المنشأة في عملية أجنبية، فإن المعالجة المحاسبية في القوائم المالية الموحدة يجب ألا تعتمد على عملة البند النقدي. أيضا، لا ينبغي أن تعتمد المحاسبة على المنشأة داخل المجموعة التي تجري معاملة مع العملية الأجنبية. إذا تم إدراج ربح أو خسارة من بند غير نقدي في الدخل الشامل الآخر (على سبيل المثال، إعادة تقييم العقارات بموجب معيار المحاسبة الدولي 16)، فإنه يتم أيضا إدراج أي عنصر تحويل أجنبي من ذلك الربح أو الخسارة في الدخل الشامل الآخر .

مثال : آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية

قامت الشركة س بشراء كامل أسهم الشركة ص الأجنبية والتي بدأت أعمالها في 2011/1/1 بالإضافة تم قبض الإيرادات ودفع المصروفات بالدولار ، وتم التسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الأجنبية ص بالدولار ،و كذلك إعداد قوائمها المالية .

واليك قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة الاجنبية ص في 2011/12/31

قائمة المركز المالي في 2011/12/31 (000 د.ج)

الأصول	المبلغ	المطلوبات وحقوق الملكية	المبلغ
الأصول المتداولة		**المطلوبات المتداولة**	
النقدية	2000	الدائنين	22000
المدينين	16000	أوراق ادفع	5000
المخزون	14000		27000
استثمارات مالية	8000		
	40000	**المطلوبات غير المتداولة**	
		قروض طويلة الأجل	18000
الأصول غير المتداولة			
الأراضي	20300	**حقوق الملكية**	
السيارات بالصافي	6000	رأس المال	30000
المباني بالصافي	1100	الأرباح المحتجزة	8400
	43400		38400
اجمالي الاصول	83400	**إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية**	**83400**

قائمة الدخل الشامل في 2011/12/31 (000 د.ج)

البيان	المبلغ
صافي المبيعات	48000
تكلفة المبيعات	32000
اجمالي الربح	**16000**
يطرح	
المصروفات البيعية	1800
المصروفات الادارية	2400

اجمالي الدخل الشامل	**4200** **11800**

اليك المعلومات الاضافيم التالية:

- تهتلك المباني والسيارات بمعدلي5 % و 20 % وفق طريقة الاهتلاك الخطي
- تم توزيع أرباح بمبلغ 3400000 د.ج
- كانت أسعار صرف الدولار مقابل الدينار الجزائري كالتالي:
  - في2011/1/1 74.3497 دينار مقابل الدولار
  - المتوسط المرجح 73.2102
  - وفي 2011/12/31 72.0707 دينار مقابل الدولار .
  - تم اصدار الأسهم وشراء الأصول فير المتداولة عند تأسيس الشركة ص

المطلوب: ترجمة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل الى عملة العرض بالدينار الجزائري

000 دولار 000 د.ج

البند	القيمة بالدولار	سعر الصرف	القيمة بالدينار الجزائري
الأصول المتداولة			
النقدية	2000	**74**	**148000**
المدينين	16000	**74**	**1184000**
المخزون	14000	**74**	**1036000**
استثمارات مالية	8000	**74**	**592000**
اجمالي الاصول المتداولة	40000		**2960000**
الأصول غير المتداولة			
الأراضي	20300	**74**	**1502200**
السيارات بالصافي	6000	**74**	**444000**
المباني بالصافي	1100	**74**	**81400**
اجمالي الاصول غير المتدولة	43400		**2027600**
اجملي الاصول	**83400**		**4987600**
المطلوبات وحقوق الملكية			
المطلوبات المتداولة			
الدائنين	22000	**74**	**1628000**
أوراق ادفع	5000	**74**	**370000**
اجمالي المطلوبات المتداولة	27000		**1998000**
المطلوبات غير المتداولة			
قروض طويلة الأجل	18000	**74**	**1332000**
اجمالي المطلوبات	45000		**3330000**
حقوق الملكية			
رأس المال	30000	**73**	**2190000**
الأرباح المحتجزة	8400		**613200**
اجمالي حقوق الملكية	38400		**2803200**
اجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	**83400**		**6133200**

تسوية الأرباح المحتجزة

اجمالي الدخل الشامل بالدينار 11800000 ×73 = 861400000
الارباح الموزعة بالدينار 3400000 × 73 = 248200000
الارباح المحتجزة بالدينار = 861400000 – 248200000 = 613200000 د.

ترجمة العملة الوظيفية إلى عملة العرض

يتم ترجمة النتائج وقائمة المركز المالي لمنشأة عملتها الوظيفية هي ليست عملة لاقتصاد عال التضخم الى عملة عرض مختلفة باستخدام الاجرائين التاليين:

- يتم ترجمة الموجودات والمطلوبات لكل قائمة مركز مالي متضمنا الأقسام المقارنة بسعر الإقفال في تاريخ المركز المالي . ويشمل ذلك أي شهرة ناتجة عن اقتناء عملية أجنبية وأي تعديلات للقيمة العادلة للقيم الدفترية للموجودات والمطلوبات الناشئة عن اقتناء تلك العملية الأجنبية تعامل كجزء من موجودات ومطلوبات العملية الأجنبية .
- يتم ترجمة الإيرادات والمصروفات لكل قائمة دخل (بما في ذلك المقارنة) بأسعار الصرف السائدة في تواريخ المعاملات. و
- كل الفروقات الناتجة يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل الشامل آخر.

ويتم تطبيق قواعد خاصة لترجمة القوائم المالية لمنشأة عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد يعاني من تضخم جامح الى عملة عرض مختلفة.

- عندما تقوم المنشأة الأجنبية بالتقرير في عملة الاقتصاد المفرط، يجب إعادة قائمة المركز المالي المنشأة الأجنبية كما هو مطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المفرط، قبل ترجمتها إلى عملة التقرير.
- ينبغي تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 فيما يتعلق بالمعاملات وترجمة القوائم المالية تطبيقا صارما في تحويل العملات الوطنية للدول الأعضاء المشاركة في الاتحاد الأوروبي إلى اليورو - ينبغي الاستمرار في ترجمة الأصول والخصوم النقدية إلى سعر الإقفال والتبادل التراكمي ينبغي أن تبقى الفروق في حقوق الملكية، وينبغي عدم إدراج الفروق الناتجة عن تحويل الخصوم المقومة بالعملات المشاركة في القيمة الدفترية للأصول ذات الصلة. [SIC-7]

منافع الموظفين المعيار IAS 19

أولا – خلفية عن المعيار IAS 19 وتحديد نطاقه:

يوضح معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين (المعدل لعام 2011)

- المتطلبات المحاسبية لمنافع الموظفين
- التعرف على أنواع خطط المنافع
- تحديد متطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين .

ويحدد المعيار متطلبات الاعتراف بتكلفة منافع الموظفين في الفترة التي استفاد فيها الموظفين من المنفعة وليس عند دفعها ، أي وفق أساس الاستحقاق في المحاسبة وليس الأساس النقدي .

ومن المنافع التي يمكن أن تقدمها المنشأة لموظفيها :

- الأجور والرواتب
- تعويضات العطل
- خطط المشاركة بالأرباح، أو الحوافز التي تدفع خلال مدة 12 شهرا من تاريخ نهاية الفترة المالية .
- العلاوات الاضافية.
- المنافع غير النقدية كالتأمين الطبي والتأمين على الحياة خلال الخدمة .
- منافع الاسكان.
- السلع والخدمات المجانية أو المدعمة
- منافع التقاعد.
- منافع التأمين على الحياة والمنافع الطبية بعد انتهاء الخدمة.
- منافع انتهاء الخدمة.

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 (2011) في 2011، ويحل محل معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين (1998)، ويسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2013.فيما يلي عرض لتطور المعيار IAS 19 مع التعديلات :

التاريخ	تطورات المعيار IAS 19	تعليقات على المعيار IAS 19
أفريل 1980	نشر مسودة العرض E16 المحاسبة منافع التقاعد في القوائم المالية .	
جانفي 1983	اصدار المعيار IAS 19 المحاسبة منافع التقاعد في القوائم المالية .	
ديسمبر 1992	نشر مسودة العرض E47 تكاليف منافع التقاعد.	
ديسمبر 1993	اصدار المعيار IAS 19 تكاليف منافع التقاعد.	
أكتوبر 1996	نشر E54 منافع الموظفين	
فيفري 1998	اصدار IAS 19 منافع الموظفين	
جويلية 2000	نشر E67 أصول خطة معاشات التقاعد	
أكتوبر 2000	تعديل تعريف أصول الخطة وإدخال متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن التسديدات	
ماي 2002	معدلة لمنع الاعتراف بالمكاسب الناتجة فقط عن الخسائر الاكتوارية أو تكاليف الخدمة السابقة والاعتراف بالخسائر فقط كنتيجة للمكاسب الاكتوارية	
5 ديسمبر 2002	ED2نشر الدفعات على أساس الأسهم ، والتي تقترح استبدال متطلبات تعويضات حقوق الملكية لمعيار المحاسبة الدولي رقم 19	
فيفري 2004	متطلبات تعويضات حقوق الملكية التي حل محلها المعيار الدولي للتقارير المالية 2 الدفع على أساس الأسهم.	
29 أفريل 2004	التعديلات المقترحة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين: تم نشر المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة والافصاحات	
19 ديسمبر 2004	إصدار المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات	
22 ماي 2008	تم تعديلها من خلال التحسينات السنوية على IFRSs (تكاليف الخدمة السابقة السلبية والتخفيضات)	
20 أوت 2009	نشر ED/2009/10 معدل الخصم لمنافع الموظفين(التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي رقم 19)	
29 أفريل 2010	نشر ED/2010/3 خطط المنافع المحددة (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي 19)	
16 جوان 2011	اصدار IAS 19منافع الموظفين (المعدل 2011) .	
25 مارس 2013	نشر ED/2013/4 خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي 19)	
21 نوفمبر 2013	اصدار خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين (تعديلات المعيار IAS 19).	

25 سبتمبر 2014	معدلة من خلال التحسينات على المعايير الدولية للتقارير المالية 2014 (معدل الخصم: مسألة السوق الإقليمية)	

ثانيا – التعريف بالمصطلحات الرئيسية وفق المعيار IAS 19 :

خطة متعددة المستخدمين Multiemployer Plan

هي خطة مساهمة أو خطة منافع يتم فيها جمع الأصول التي ساهمت بها مختلف الشركات التي لا تخضع لسيطرة مشتركة وتستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة.

القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة Present Value of a Defined Benefit Plan

القيمة الحالية قبل خصم أصول خطة أو أي مبالغ متوقعة مطلوبة لاطفاء الالتزام الذي يظهر نتيجة خدمات الموظفين في الفترات الحالية والفترات السابقة.

تكلفة الخدمة الجارية Current Service Cost

القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة التي تظهر كنتيجة لخدمات الموظفين في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة Interest Cost

الزيادة خلال الفترة الحالية في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة التي تنشأ بسبب المنافع المستحقة خلال سنة من الاطفاء بموجب الخطة .

أصول الخطة Plan Assets

تلك الأصول التي يقتنيها صندوق منافع الموظفين، بما في ذلك بوليصة التأمين المؤهلة.

العائد على أصول الخطة Return on Plan Assets

الفوائد وأرباح الأسهم / التوزيعات وأية إيرادات أخرى يتم الحصول عليها من أصول الخطة مع أي أرباح أو خسائر محققة أو غير محققة من تلك الموجودات ناقصا تكلفة إدارة الخطة وأي ضريبة مستحقة الدفع بموجب الخطة.

المكاسب والخسائر الاكتوارية Acturial Gains and Losses

تعديلات الخبرة و أي تأثيرات في الافتراضات الاكتوارية. وتعد تعديلات الخبرة فروقا بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.

تكلفة الخطة السابقة Past Service Cost

الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمات الموظفين في الفترات السابقة التي تظهر بسبب حدوث بعض التغييرات للمنافع المستحقة للموظفين ، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة موجبة أو سالبة بالاستناد الى زيادة النافع أو انخفاضها.

ثالثا- المنافع القصيرة الأجل للموظفين

1- **منافع الموظفين قصيرة المدى:** تشمل منافع الموظفين قصيرة المدى على :

- الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الجماعي.
- حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم.

يتم الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم من المنافع المتوقع دفعها فيما يتعلق بالخدمة المقدمة من قبل الموظفين في فترة معينة خلال تلك الفترة .و يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لتعويضات الغياب قصيرة الأجل عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تؤدي الى زيادة حقوقهم أو عند ظهور الغياب في حالة عدم تراكم فترات الغياب.

2 – **العلاوات الاضافية والمشاركة في الارباح:**

تقوم المنشأة بالاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمشاركة الأرباح وسداد المكافآت فقط عندما يكون عليها التزام قانوني أو استدلالي لدفع هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة ويتم إجراء تقدير موثوق به للالتزام المتوقع.

رابعا- أنواع خطط منافع الموظفين بعد الخدمة:

تعتبر هده الخطط ترتيبات رسمية وغير رسمية حيث تقوم المنشأة بتقديم منافع لما بعد الخدمة أي عند التقاعد استنادا الى نوعين من الخطط وهي خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة.

وتعتمد المعالجة المحاسبية لخطة منافع ما بعد التوظيف على الجوهر الاقتصادي للخطة وتؤدي إلى تصنيف الخطة على أنها إما خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة:

1 – **خطط المساهمات المحددة: Defined Contribution Plans**

بموجب خطة المساهمات المحددة، تدفع المنشأة مساهمة ثابتة في صندوق معين ولكن ليس عليها التزام قانوني أو استدلالي بتسديد مدفوعات إضافية إذا لم يكن لدى الصندوق أصول كافية لسداد جميع منافع الموظفين ما بعد انتهاء الخدمة. ولذلك فإن دور المنشأة يقتصر على ما تدفعه للصندوق ، وبالتالي فهي غير مسؤولة عن وفاء الصندوق بكل مطلوباته تجاه الموظفين المتقاعدين ، حيث تنتهي العلاقة بين الموظفين والمنشأة بمجرد إحالتهم على التقاعد.

بالنسبة لخطط المساهمة المحددة، فإن المدفوعات للموظفين أو الخدمات التي يجب تقديمها لهم تقتصر على توزيعات أصول الصندوق أي الشركة أو طرف ثالث.

وبالنسبة لخطط المساهمات المحددة ، فان التكلفة الواجب الاعتراف بها في نهاية الفترة تتمثل في تكلفة المساهمة واجبة الدفع مقابل الخدمات التي تمت تأديتها من قبل الموظفين خلال الفترة، وإذا زادت هده المدفوعات عن القيمة المطلوبة ، فيتم معاملة الزيادة على أنها مدفوعات مسبقة .

وفي حالة ما كانت المساهمات المتعلقة بخطط المساهمات المحددة لا تستحق خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي أدى فيها الموظف الخدمة ، فيجب خصمها للوصول إلى قيمتها الحالية .

مثال : خطة المساهمات المحددة

اليك صافي أصول المتاحة لخطة المنافع لخطة المساهمات المحددة للشركة س مقدمة كالتالي:

الأصول	
استثمارات بالقيمة العادلة	840000
ذمم مدينة	520000
نقدية	150000
إجمالي الأصول	**1510000**
المطلوبات	
ذمم دائنة	410000
مصروفات مستحقة	210000
إجمالي المطلوبات	**620000**
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	**890000**

2 – خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans: هذه هي خطط منافع ما بعد التوظيف بخلاف

خطط المساهمات المحددة. تخلق هذه الخطط التزاما على المنشأة بتوفري منافع متفق عليها للموظفين الحاليين السابقين و، و تقع المخاطر الاكتوارية والاستثمارية على المنشأة.

ويتطلب من المنشأة الاعتراف بصافي التزامات أو مخصصات المنافع المحددة في بيان المركز المالي.

المتطلبات الأساسية: ومع ذلك، فإن قياس صافي أصول المنافع المحددة هو أي فائض في الصندوق و "سقف الأصول" (أي القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مستردة من الخطة أو انخفاض في المساهمات المستقبلية إلى الصندوق).

القياس: ويتطلب قياس صافي التزام المنافع المحددة أو الأصول تطبيق طريقة التقييم الاكتواري، وإحالة المنافع إلى فترات الخدمة، واستخدام الافتراضات الاكتوارية.

- ويتم خصم القيمة العادلة لأصول الخطة من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة عند تحديد صافي العجز أو الفائض.
- يتم تحديد صافي مطلوبات المنافع المحددة أو الأصل بشكل منتظم بحيث لا تختلف المبالغ المدرجة في القوائم المالية بشكل جوهري عن تلك التي سيتم تحديدها في نهاية فترة التقرير.
- يتم تحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة للمنشأة وتكاليف الخدمة ذات الصلة باستخدام "طريقة وحدة الائتمان التنبؤية Projected Unit Credit M ethod" والتي ترى كل فترة خدمة على أنها تؤدي إلى وحدة إضافية من استحقاقات المزايا وتقيس كل وحدة على حدة في بناء الدور النهائي التزام. ويتطلب ذلك من المنشأة أن تعزو المنفعة إلى الفترة الحالية) لتحديد تكلفة الخدمة الحالية (والفترات الحالية والسابقة) لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة (. ويعزى الاستحقاق إلى فترات الخدمة باستخدام صيغة استحقاقات الخطة، ما لم تكن خدمة الموظف في السنوات اللاحقة ستؤدي إلى فائدة أعلى بكثير مما كانت عليه في السنوات السابقة، وفي هذه الحالة يتم استخدام طريقة القسط الثابت

الفرضيات الالكتوارية المستخدمة في القياس: ويجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية الشاملة المستخدمة غير متحيزة ومتوافقة مع بعضها البعض، وتمثل أفضل تقدير للمتغيرات التي تحدد التكلفة النهائية لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة.

- يجب أن تؤسس الفرضيات المالية على توقعات السوق في نهاية فترة التقرير.
- وتحدد افتراضات الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقدير لمعدل وفيات أعضاء الخطة أثناء العمل وبعده.
- يتم تحديد معدل الخصم المستخدم بالرجوع إلى عوائد السوق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الشركات عالية الجودة، أو عندما لا يكون هناك سوق عميق في هذه السندات، وذلك بالرجوع إلى عائدات السوق على السندات الحكومية. يجب أن تكون العملات وشروط العائد السندات المستخدمة متسقة مع العملة والمدة المقدرة للالتزام المخصوم.
- وتعكس الافتراضات المتعلقة بالرواتب والمنافع المتوقعة شروط الخطة والزيادات المستقبلية في المرتبات وأي حدود لحصة صاحب العمل من التكلفة أو مساهمات الموظفين أو أطراف ثالثة * والتغيرات المستقبلية المقدرة في استحقاقات الدولة التي تؤثر على الاستحقاقات المستحقة الدفع.
- تتضمن افتراضات التكاليف الطبية التغيرات المستقبلية الناتجة عن التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

تكاليف الخدمة السابقة: تكلفة الخدمة السابقة هي المصطلح المستخدم لوصف التغيير في التزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في الفترات السابقة والتي تنشأ نتيجة للتغييرات في ترتيبات الخطة في الفترة الحالية (أي تعديلات الخطة التي تقدم أو تغير المنافع المستحق أو التخفيضات بشكل ملحوظ والحد من عدد الموظفين المغطاة).

قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم تقديم المنافع أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض الفوائد الحالية). يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في وقت مبكر من تاريخ حدوث تعديل أو تخفيض في الخطة أو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بإدراج أي منافع إنهاء الخدمة أو تكاليف إعادة الهيكلة ذات الصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة.

يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تسوية خطة المنافع المحددة عند حدوث التسوية.

قبل تحديد تكاليف الخدمة السابقة أو يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التسوية، يتعين إعادة قياس صافي مطلوبات المنافع المحددة أو الأصل، ولكن لا يتعين على المنشأة التمييز بين تكاليف الخدمة السابقة الناتجة عن التخفيضات والأرباح والخسائر على تسوية حيث تحدث هذه المعاملات معا.

الاعتراف بتكاليف المنافع المحددة: يتم الاعتراف بمكونات تكلفة المنافع المحددة كما يلي:

البند	الاعتراف
تكلفة الخدمة التي تعزى إلى الفترات الحالية والسابقة	الربح أو الخسارة
صافي الفائدة على صافي مطلوبات المنافع المحددة أو الموجودات المحددة باستخدام معدل الخصم في بداية الفترة	الربح أو الخسارة
إعادة قياس صافي التزامات أو مخصصات المنافع المحددة، وتشمل: - المكاسب والخسائر الاكتوارية	الدخل الشامل الآخر (لا يتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في فترة لاحقة)

- العائد على أصول الخطة - بعض التغيرات في تأثير سقف الأصول	

خامسا- أصول ومطلوبات صندوق التقاعد:

- قد يكون لدى المنشأة عدد من خطط منافع التوظيف. عادة ما يتم عرض أصول ومطلوبات الخطة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.
- يسمح بإجراء مقاصة بين أصول ومطلوبات الخطة عندما يكون هناك حق قانوني ملزم في استخدام الفائض في خطة واحدة لإطفاء الالتزام في خطة أخرى. ويجب أن تكون هناك النية لدى صاحب العمل لإطفاء الالتزامات على أساس الصافي أو تحصيل الفائض في خطة معينة وإطفاء الالتزام في خطة أخرى في وقت واحد.
- إذا قامت منشأة باقتناء منشأة أخرى، فإن المشتري يقوم بالاعتراف بالأصول المطلوبات الناشئة بسبب منافع ما بعد الخدمة للمنشأة ة المنافع مطروح منها القيمة العادلة لأصول الخطة ، و تتضمن القيمة الحالية للالتزام في تاريخ الاقتناء التالي:
  - المكاسب والخسائر الاكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الاقتناء سواء أكانت داخل أو خارج نسبة 10 % للممر Corridor Approach.
  - تكاليف الخدمة السابقة التي تنشأ عن تغيرات المنافع قبل تاريخ الاقتناء.
  - المبالغ التي نشأت بموجب الأحكام الانتقالية والتي لم يتم الاعتراف بها من قبل المنشأة المقتناة .

سادسا- تسوية المطلوبات والتقصير عن سدادها:

- ويحدث التقصير عندما تقوم المنشأة إما بتخفيض عدد الموظفين الذين تشملهم

خطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة. كعدم توافق عنصر هام لخدمة مستقبلية

من قبل الموظفين الحاليين لزيادة المنافع أو تتوافق مع تخفيض في المنافع

- من المرجح أن يكون للتخفيض أثر هام على القوائم المالية للمنشأة و غالبا ما تكون مرتبطة بإعادة الهيكلة أو إعادة التنظيم. وينبغي الاعتراف بها في القوائم المالية

في نفس الوقت مع الاعتراف بإعادة الهيكلة.

- تقوم المنشأة بتسوية التزاماتها عندما تدخل في عملية يتم بموجبها إلغاء الالتزام المستقبلي والاستدلالي مقابل المنافع المقدمة أو جزء منها بموجب خطة المنافع المحددة.
- تكون التسويات عادة مدفوعات نقدية إجمالية إلى المشاركين في الخطة أو بالنيابة عنها مقابل الحق في الحصول على منافع مستقبلية محددة. وتظهر التسويات والتقصير عن السداد عندما يتم إطفاء الالتزام ولم يعد للخطة وجود
- لا تتوقف الخطة عن العمل إذا تم استبدال الخطة بخطة جديدة تعتبر في جوهرها هامة.و إذا حصلت المنشأة على بوليصة تأمين لتمويل بعض أو كل منافع الموظفين فإن اقتناء هذه السياسة لا يعتبر إطفاء إذا احتفظت المنشأة بالتزام استدلالي أو قانوني لدفع مبالغ إضافية إذا لم يتم دفع منافع للموظفين بواسطة بوليصة التأمين .
- عندما يكون التقصير يتعلق ببعض الموظفين الذين تشملهم الخطة فقط، يكون

تسوية الالتزام جزئيا فقط، ويجب أن تتضمن المكاسب أو الخسائر محسوبة حصة متناسبة من تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها والمكاسب والخسائر الاكتوارية.

- وتستند مكاسب وخسائر التسوية على :
  - أي تغير ناتج عن التزام المنافع المحددة.
  - أي تغير في القيمة العادلة لأصول الخطة
  - أي مكاسب وخسائر اكتوارية ذات صلة وكذلك تكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الاعتراف بها سابقا.
- قبل تحديد أثر التقصير في السداد، تقوم المنشأة بإعادة قياس الالتزام وأصول الخطة باستخدام الافتراضات الاكتوارية الحالية.

مثال: المطلوبات والتقصير في سدادها

قامت شركة أم بغلق فرع لها . وتم التوقف عن سداد المنافع المحددة للموظفين. وقامت الشركة بتحديد التزام المنافع المحددة بصافي قيمة حالية تساوي 20 مليون دينار. وبلغت القيمة العادلة لأصول الخطة مبلغ 16 مليون دينار ، ويوجد أثر تراكمي لمكاسب غير معترف بها تساوي 8 مليون دينار. تطبق الشركة ماجاء من متطلبات وفق الإفصاح والمعيار IAS 19 منذ سنتين .

وقررت الاعتراف بزيادة في الالتزام بمبلغ 10 مليون دينار على الخمس سنوات من تاريخه. وكان أثر التقليص يتمثل في تخفيض صافي القيمة الحالية بمبلغ 2 مليون دينار لتصبح 18 مليون دينار.

المطلوب: حساب التقصير في المكاسب وصافي الالتزام الواجب الاعتراف به في قائمة المركز المالي.

الحل :

	قبل التقصير	التقصير في المكاسب	بعد التقصير
صافي القيمة الحالية للالتزام	20	2	18
القيمة العادلة لأصول الخطة	(16)	-	(16)
	4	(2)	2
مكاسب اكتوارية غير معترف بها	8	(0.8)	7.2
مبلغ انتقالي غير معترف به			
صافي الالتزام في قائمة المركز المالي	16)	0.6	(5.4)
	6	(2.2)	3.8

سابعا- منافع إنهاء الخدمة:

يتم الاعتراف بالالتزامات المتعلقة بمنافع إنهاء الخدمة في وقت مبكر من التواريخ التالية:

- عندما لا يمكن للمنشأة أن تسحب عرض تلك الفوائد - يتم تقديم إرشادات إضافية عن تاريخ حدوث هذا التاريخ فيما يتعلق بقرار الموظف قبول عرض المزايا عند الإنهاء، ونتيجة لقرار الجهة بإنهاء عمل الموظف.

- عند اعتراف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة التي تنطوي على دفع منافع إنهاء الخدمة.

ويتم قياس منافع إنهاء الخدمة وفقا لطبيعة منافع الموظفين، أي تعزيز منافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو غير ذلك من منافع الموظفين القصيرة الأجل أو منافع الموظفين الطويلة الأجل الأخرى.

ثامنا – متطلبات الإفصاح :

- يمكن فصل عناصر مصروفات التقاعد وعرضها كتكاليف الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة وعائد أصول الخطة أو عرضها كمبلغ واحد من خلال قائمة الأرباح أو الخسائر.
- مطلوب إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين للمنشأة.
- سياسة الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الاكتوارية ،
- وصف الخطة،
- مكونات إجمالي المصروفات في بيان الدخل،
- الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المستخدمة، وتسوية صافي المطلوبات المتعلقة بالموجودات التي يتم الاعتراف بها في الميزانية من سنة إلى أخرى،
- وضع الخطة المالي،
- القيمة العادلة ألصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية للمنشأة،
- أي ممتلكات محتلة أو موجودات أخرى تستخدمها المنشأة المعدة للتقرير،
- والافصاحات حول العمليات مع الأطراف ذات العلاقة والالتزامات المحتملة.

تاسعا-IFRIC- 14

في جويلية 2007 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRIC- 14، والذي ينطبق على جميع المنافع المحددة لما بعد التشغيل والمنافع المحددة الأخرى للموظفين طويلة الأجل. يتناول هذا التفسير ثلاث قضايا:

1 - متى ينبغي اعتبار المبالغ المستردة أو التخفيضات في المساهمات المقبلة متاحة استنادا الى شروط الخطة وأي متطلبات إلزامية تشريعية الخطة.

2 – تحديد متى يمكن أن يؤثر الحد الأدنى من متطلبات التمويل على توافر التخفيضات في المساهمات المستقبلية

،و يتعين على المنشأة تحليل أي حد أدنى من متطلبات التمويل في تاريخ معين في المساهمات المطلوبة لتغطية (أ) أي عجز حالي للخدمة السابقة على أساس التمويل الأدنى و (ب) الاستحقاق المستقبلي للمنافع.

3 - متى يمكن أن يؤدي الحد الأدنى من متطلبات التمويل إلى نشوء التزام ، حيث أنه إذا كان على المنشأة التزام بموجب حد أدنى من الدفع لدفع مساهمات لتغطية العجز القائم على أساس الحد الأدنى من إعادة الدفع فيما يتعلق بالخدمات التي تمت الاستفادة منها ، يجب على المنشأة أن تحدد فيماما إذا كانت المساهمات المستحقة ستتاح كإعادة دفع أو تخفيض في المساهمات المستقبلية بعد دفعها في الخطة. وبخلاف دلك يجب على المنشأة تطبيق نصوص المعيار قبل تحديد الالتزام.

مثال عام: خطط المنافع المحددة

موظف عمره 40 سنة ، راتبه السنوي 5000 يورون لديه سنوات خبرة ، سوف يتلقى تعويضا عند الذهاب إلى التقاعد محسوبا على أساس 3 أشهر من الراتب الأخير

الفرضيات الاكتوارية هي :

- العمر عند التقاعد 60 سنة
- احتمال البقاء والحصول على التعويض 80 %
- الزيادة السنوية في الاجور 3 %
- معدل التحيين 4 %.

المطلوب : حساب المخصص وأثره على الحسابات

الحل :

حساب القيمة الحالية للالتزام :

* فترة الحقوق المكتسبة المتبقية قبل التقاعد هي 60-40 = 20 سنة
* الراتب عند التقاعد هو 5000 × (1+ 3)^ 20 = 9031
* التعويض للدفع عند التقاعد : 9031 × 3 أشهر = 27092
* احتمال بقاء الاجير عند التقاعد : 80 %
* التعويض للدفع بعد 20 سنة: 80 % × 27092 = 21673
* القيمة الحالية للتعويض للدفع : 21673/ (1+ 4 %)^ 20 = 9891

قيمة الالتزام الواجب تسجيله : المبلغ المحين للحقوق المكتسبة خلال 10 سنوات خبرة منسوبا إلى 30 سنة خبرة عند التقاعد = 9891 × 10 / 30 = 3297

أثر الالتزام على الارباح والخسائر للدورة ن+1 :

- **تكلفة الخدمات تمثل الحقوق المكتسبة في ن+1 وتحسب كالتالي:**

  9891 × 30/1 = 330

- **التكلفة المالية للتسجيل ن+1 تحسب كالتالي:**

  (3297 + 330) × 4 % = 145

أثر الالتزام في الحسابات في ن+1 ، على افتراض أن الفرضيات لم تتغير أي معدل التحيين ..

المخصص في 12/31/ن	قائمة المركز المالي	3297	خطط المنافع المحددة في 12/31/ن محسوبة من قبل
+ تكلفة الخدمات المنتظرة	قائمة الارباح/ الخسائر	330	سنة حقوق مكتسبة
+ التكلفة المالية	قائمة الارباح/ الخسائر	145	سنة زيادة
(+/ -)تخفيض الخطة	قائمة الارباح/ الخسائر	-	أثر هام كتخفيض في عدد المساهمين ، غلق مواقع
منافع مدفوعة (-)	قائمة المركز المالي	-	منافع مدفوعة خلال الفترة
مخصص مقدر في 12/31/ن+1	-	3772	خطط منافع محددة محسوبة وفق خبير
(+/ -) مكاسب/خسائر اكتوارية	قائمة المركز المالي *	-	الفرق بين المبلغ المقدر أعلاه والمبلغ المسجل في 12/31/ن+1 واعادة حساب المخصص من قبل

			الخبير
المخصص في 12/31/ن+1 معاد تقديره	قائمة المركز المالي	3772	-

*** سجل في حقوق الملكية**

بالنسبة لهدا المثال لا توجد فروق اكتوارية لأن الفرضيات لم تتغير في ن ون+ 1 .

تابع المثال:

أثر الالتزام في الحسابات في ن+1 ، على أفتراض أن الفرضيات تغيرت أي معدل التحيين من 4 % في ن الى 3 % في ن+1

المخصص في 12/31/ن	قائمة المركز المالي	3297	خطط المنافع المحددة في 12/31/ن محسوبة من قبل
+ تكلفة الخدمات المنتظرة	قائمة الأرباح/ الخسائر	330	سنة حقوق مكتسبة
+ التكلفة المالية	قائمة الأرباح/ الخسائر	145	سنة زيادة
(+/ -)تخفيض الخطة	قائمة الأرباح/ الخسائر	-	أثر هام كتخفيض في عدد المساهمين ، غلق مواقع
منافع مدفوعة (-)	قائمة المركز المالي	-	منافع مدفوعة خلال الفترة
مخصص مقدر في 12/31/ن+1	-	3772	خطط منافع محددة محسوبة وفق خبير
(+/ -) مكاسب/خسائر اكتوارية	قائمة المركز المالي *	760	الفرق بين المبلغ المقدر أعلاه والمبلغ المسجل في 12/31/ن+1 واعادة حساب المخصص من قبل الخبير
المخصص في 12/31/ن+1 معاد تقديره	قائمة المركز المالي	4532	-

*** 760 = [19 ^ (% 4+1) /1 – 19 ^(% 3+ 1)/1] × 30/ 11**

المعيار المحاسبي الدولي 37

المخصصات، المطلوبات الطارئة والأصول الطارئة

أولا- لمحة عن المعيار IAS 37 ونطاقه:

تدور محاور المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المخصصات والمطلوبات الطارئة والموجودات الطارئة حول:

- التأكيد على تطبيق معايير الاعتراف الملائمة وأسس القياس على المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة
- تحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية في الإيضاحات حول القوائم المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

والمبدأ الأساسي الذي حدده المعيار هو أنه لا ينبغي الاعتراف بالمخصص إلا عندما يكون هناك التزام، أي التزام حالي ناشئ عن أحداث سابقة. ولذلك فإن المعيار يهدف إلى ضمان عدم معالجة الالتزامات الحقيقية إلا في القوائم المالية - فالنفقات المستقبلية المخطط لها، حتى في الحالات التي يأذن بها مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية المعادلة، تستبعد من الاعتراف.

وتم اصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 في سبتمبر 1998 وهو يسري على الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جويلية 1999.وفيما يلي عرض ملخص لتطور المعيار:

التاريخ	تطور المعيار	التعليقات
أوت 1997	نشر مسودة العرض E59 المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	
سبتمبر 1998	اصدار المعيار IAS 37 المخصصات والمطلوبات الطارئة والموجودات الطارئة	يطبق على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 جويلية 1999
30 جوان 2005	مسودة العرض لتعديل المعيار IAS 37 والمعيار IAS 19	الموعد النهائي للتعليق 28 أكتوبر 2005 (لم يتم وضع اللمسات الأخيرة على المقترحات، بل أعيد النظر فيها كمشروع بحثي أطول أجلا)

التفسيرات ذات العلاقة بالمعيار IAS 37:

IFRIC-1 - التغيرات في إلغاء التشغيل الحالي والترميم والخصوم المماثلة

IFRIC-5- الحقوق في المصالح الناشئة عن عمليات إيقاف التشغيل والترميم والصناديق البيئية

IFRIC-6- المطلوبات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة - نفايات المعدات الكهربائية والإلكترونية

IFRIC-17- توزيع الموجودات غير النقدية على الملاك

IFRIC- 21- الضرائب

و لا يدخل في نطاق المعيار IAS 37 كل ما يتعلق الأدوات المالية بما فيها الكفالات، الإيجارات ما عدا الإيجارات الباهظة، عقود التأمين ما عدا ما يتعلق منها بالمؤمن، عقود البناء، ضرائب الدخل ، ومنافع الموظفين.

ثانيا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

المخصص Provision: التزام غير مؤكد القيمة والتوقيت

الالتزام Liability : التزام حالي نتيجة لحدث سابق ، ومن المتوقع أن يؤدي إلى تدفق خارج للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية .

الالتزام الطارئ Contingent Liability :

- التزام ممكن ينشأ من أحداث سابقة، ووجوده سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، أو
- التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به نظرا لعدم إمكانية قياسه بموثوقية ، أو أنه من غير المحتمل أن يتطلب إطفاءه تدفق موارد اقتصادية .

الأصل الطارئ Contingent Asset : وهو أصل محتمل ينشأ عن أحداث سابقة، ولا يتأكد وجوده إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع كليا ضمن سيطرة المنشأة.

العقد التنفيذي Executary Contract: عقد لا يقوم بموجبه أي طرف أو أطراف به بأداء التزاماته أو التزاماته جزئيا لعلى بالتساوي.

العقد الباهظ Onerous Contract : عقد لا يمكن فيه تجنب التكاليف المترتبة على الوفاء بالالتزامات المنصوص عليها يتجاوز العقد المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجب العقد.

إعادة الهيكلة Restructuring برنامج يتم التخطيط له وضبطه من قبل الإدارة لاجراء تغيرات هامة في أعمال المنشأة أو طريقة أداءها.

ثالثا- الاعتراف بالمخصصات :

يجب أن تعترف المنشأة بالمخصص إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- قد نشأ التزام حالي (قانوني أو استدلالي) كنتيجة لحدث ماضي (الحدث الملزم).
- من المحتمل ان يتطلب اطفاءه تدفق موارد متضمنة منافع اقتصادية من المنشأة .
- يمكن تقدير مبلغه بموثوقية .

فالمخصص يمثل التزام على المنشأة ، ناتج عن أحداث ماضية ، غير معلوم القيمة ، ومتى يتم تسويته، لدلك ليس كل التزام يتطلب الاعتراف بتكوين مخصصات لها من قبل المنشأة.

ويمكن أن يكون الالتزام إما التزاما قانونيا أو استدلاليا. فالالتزام القانوني هو:

- التزام تعاقدي ، أو
- ينشأ نتيجة لتشريع معين ، أو
- عملية قانونية معينة.

أما الالتزام الاستدلالي فهو:

- التزام ناتج عن تصرفات المنشأة التي تقبل فيها مسؤوليات معينة تجاه طرف ثالث بتكوين نموذج لتصرفات سابقة أو تبني سياسات معينة، و
- نتيجة لذلك فان المنشأة اذا أوجدت توقع دقيق لدى تلك الأطراف فإنها سوف تتخلى عن مسؤوليتها.

في حالات نادرة، على سبيل المثال في دعوى قضائية، قد لا يكون واضحا ما إذا كانت المنشأة لديها التزام حالي. وفي تلك الحالات، قد يؤدي الحدث الماضي إلى التزام حالي، وإذا كان من المحتمل وجود الالتزام عند تاريخ التقرير المالي مع الأخذ بعين الاعتبار كل الأدلة المتاحة. وينبغي الاعتراف بمخصص لهذا الالتزام الحالي في حالة الوفاء بمعايير الاعتراف الأخرى الموصوفة أعلاه. وإذا كان احتمال وجود التزام حالي أكثر من غيره، ينبغي للمنشأة أن تكشف عن التزام طارئ، ما لم تكن إمكانية تدفق نقدي خارج مستبعدة.

بعض الأمثلة عن المخصصات

الحدث	الاعترراف بالمخصص
إعادة الهيكلة عن طريق عملية بيع	فقط عندما تلتزم المنشأة بالبيع،أي هناك اتفاق بيع ملزم .
إعادة هيكلة عن طريق غلق منشأة	فقط عندما يتم وضع خطة نموذجية مفصلة وبدأ المنشأة في تنفيذ الخطة، أو تم أعلان معالمها الرئيسية للمتضررين. قرار مجلس الإدارة غير كاف .
كفالة	عندما يحدث حدث ملزم (بيع المنتج مع ضمان ومطالبات الضمان المحتملة).
تلوث الأراضي	يتم الاعتراف بالمخصص عند حدوث تلوث ألي لأي التزامات قانونية تتعلق بالتنظيف أو لالتزامات استدلالية إذا كانت سياسة الشركة المنشورة هي تنظيفها حتى إذا لم يكن هناك أي شرط قانوني للقيام بذلك) الحدث السابق هو التلوث والتوقعات العامة التي تم إنشاؤها بواسطة سياسة الشركة).

إعادة الأموال الى الزبائن	الاعتراف بالمخصص إذا كانت سياسة المنشأة هي اعادة المبلغ الى الزبون (الحدث السابق هو بيع المنتج مع توقع العميل، زمن الشراء، أن يكون المبلغ المسترد متاحا).
إزالة جهاز التنقيب عن البترول واستعادة قاع البحر التخلي عن الإيجارات	الاعتراف بمخصص تكاليف الإزالة الناشئة عن إعداد منصة النفط عند إنشائها، وإضافة إلى تكلفة الأصل. ويعترف بالالتزامات الناشئة عن إنتاج النفط عند حدوث الإنتاج
الاصلاحات الكبرى	لا يتم الاعتراف بالمخصص (لا يوجد التزام).
العقود الباهظة	يتم الاعتراف بالمخصص بالنسبة للايجارات التي لا يمكن تفاديها.
الخسائر من العمليات المستقبلية	لا يتم الاعتراف بالمخصص (لا يوجد التزام). الاعتراف بالمخصص. لا يتم الاعتراف بالمخصص (لا يوجد التزام).

رابعا- قياس المخصصات

يجب مراعاة الأمور التالية عند قياس المخصصات:

- وينبغي أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للمبلغ اللازم لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير المالي أو تحويله إلى طرف ثالث يعني :
  - يتم قياس المخصصات اللازمة لمقابلة حدث معين (اعادة الهيكلة، تنظيف البيئة ، تسوية نزاع قضائي) بالقيمة الأكثر احتمالا.
  - يتم قياس المخصصات لعدد كبير من الأحداث (الضمانات، إعادة المبالغ للعملاء) بقيمة مرجحة محتملة.
  - كلا القياسين يتم إجراءهما بالقيمة الحالية المخصومة باستخدام معدل خصم قبل الضريبة الذي يعكس تقديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المحددة للالتزام.
- وللوصول إلى أفضل تقدير لها، ينبغي أن تأخذ المنشأة في الاعتبار المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث الأساسية.
- إن "أفضل تقدير" هو مسألة حكم شخصي ويستند عادة إلى الخبرة السابقة مع لعمليات مماثلة، والأدلة المقدمة من الخبراء التقنيين أو القانونيين، أو الأدلة الإضافية المقدمة من الأحداث بعد تاريخ التقرير المالي.

- ادا كانت كل أوبعض النفقات اللازمة لاطفاء المخصص يتوقع أن يتم سدادها من قبل طرف آخر فان عملية السداد يجب الاعتراف بها كتخفيض للمخصص المطلوب عندما يكون مؤكدا فقط أن التعويض سيتم استلامه ادا أطفأت المنشأة الالتزام، ويجب أن لا تزيد القيمة المعترف بها عن المخصص.

وعند قياس المخصص يجب مراعاة الأحداث المستقبلية على النحو التالي:

- التنبؤ بالتغيرات المعقولة عند تطبيق تقنية حالية.
- تجاهل المكاسب المحتملة من بيع الأصول
- النظر في التغييرات في التشريعات فقط إذا كان من المؤكد تقريبا أن يتم سنها.

- وادا لم يكن ممكنا تقدير قيمة المخصص بموثوقية ، فانه يعتبر التزام طارئ وليس مخصص.

مثال1: قياس المخصص

شركة لبيع السيارات تمتلك ورشة عمل تستخدمها لخدمة السيارات تحت الضمان. ويتعين على وكيل السيارات عند إعداد القوائم المالية التأكد من تقديم الضمان الذي سيطلب منه تقديمه في نهاية السنة. الخبرة السابقة المنشأة بالنسبة لمطالبات الضمان هي:

- 60 % من السيارات المباعة في السنة لا يوجد بها عيوب.
- 25 % من السيارات المباعة في السنة يوجد بها عيوب عادية
- 15 % من السيارات المباعة في السنة بها عيوب هامة .

بلغت تكلفة تصليح الخطأ العادي 100000 د.ج، أما تصليح الخطأ الهام 300000 د.ج

المطلوب : تحديد مبلغ مخصص الضمان في نهاية السنة

الحل: حساب مبلغ مخصص الضمان المتوقع في نهاية السنة

(60 % × 0) + (100000 × % 25) + (300000 × % 15) = 70000 د.ج

مثال 2 : على شركة الحديد التزام عند تاريخ تركيب والتخلص من النفايات في نهاية السنة الثلاثين من حياتها وفقا لمتطلبات التشريعات المحلية .

وتقدر تكاليف وقف تشغيل المعدات بمبلغ 000 000 140 د.ج، حسب الادارة قدر معدل الخصم 10 %. وقدرت القيمة الحالية الصافية لالتزام تكاليف وقف التشغيل بمبلغ 000 000 8 د.ج

خامسا – اعادة قياس المخصصات:

- يتم مراجعة وتعديل المخصصات في تاريخ كل تقرير مالي.
- وادا لم يعد محتملا وجود تدفق خارج لإطفاء الالتزام ، فيتم عكس المخصص في قائمة الأرباح أو الخسائر .

مثال: تعديل المخصصات

في 2006/12/31- كان حساب مخصص الديون المشكوك فيها مدينا بمبلغ 180000 د.ج ، في حين كان حساب المدينين مدينا بمبلغ 650000 د.ج للشركة س ، وقررت الشركة بناءا على آجال الاستحقاق لحسابات الزبائن أن المخصص قدر بمبلغ 283500 د.ج.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية المناسبة لتعديل المخصص .

الحل: كون أن المخصص الجديد يزيد عن المخصص القديم. وفقا للمعيار IAS 37 يجب تعدل المخصص بالفرق وهو 283500 – 180000 = 103500 د.ج ويسجل كالتالي:

من ح/ مصروف الديون المشكوك فيها 103500

الى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها 103500
ويتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها في قائمة الأرباح أو الخسائر بالرصيد الجديد أما حساب مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من حساب الزبائن.

سادسا- مخصصات إعادة الهيكلة

إعادة الهيكلة تتعلق بالتالي:

- بيع أو التخلص من خط الأعمال
- إغلاق أونقل مكان النشاط من موقع الى آخر
- التغير في هيكل الادارة
- إعادة التنظيم الأساسية

ويتم الاعتراف بمخصصات اعادة الهيكلة كالتالي:

- **عملية البيع :** يتم تكوين المخصص فقط بعد نشوء عملية بيع ملزمة
- **الإغلاق أو إعادة التنظيم:** لا يتم تكوين المخصص إلا بعد اعتماد خطة رسمية مفصلة والبدء في تنفيذها أو الإعلان عنها عموما، و لا يعتبر قرار الإدارة كافيا.
- **خسائر التشغيل المستقبلية:** يجب عدم الاعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية حتى في عمليات إعادة الهيكلة .
- **مخصص إعادة الهيكلة في الاقتناء:** يتم تكوين المخصص فقط ادا كان هناك التزام في تاريخ الاقتناء .

مخصص إعادة الهيكلة يجب أن يتضمن المصروفات المباشرة فقط والتي حدثت بسبب إعادة الهيكلة ، وليس التكاليف المشتركة مع الأنشطة المستمرة للمنشأة . ولقد استثنى المعيار IAS 37 بعض المصروفات ولم يعتبرها من مصروفات إعادة الهيكلة :

- **مصاريف إعادة تدريب أو نقل الموظفين .**
- **المصروفات التسويقية.**
- **الاستثمارات في أنظمة أو شبكات توزيع جديدة.**

مثال: الالتزام الاستدلالي

تنوي إدارة الشركة ص غلق الفروع الدولية للشركة وتحويل عملياته الدولية وتوطيدها مع العمليات المحلية بسبب الأزمة المالية العالمية. كما تم وضع خطة رسمية مفصلة لتصفية العمليات الدولية والتي وافق عليها مجلس الإدارة . وأرسلت رسائل إلى العملاء والموردين والعمال بعد ذلك بوقت قصير. ودعي إلى عقد اجتماعات لمناقشة ملامح الخطة الرسمية لإنهاء العمليات الدولية، وقدم ممثلو جميع الأطراف المهتمة تلك الاجتماعات.

المطلوب: هل تعتبر الإجراءات التي اتخذتها الشركة كافية لوجود التزام استدلالي وبالتالي يمكن تكوين مخصص ؟

الحل: الشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي 37 هي :

• يجب أن تكون هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة.

• ما كان ينبغي أن يرفع التوقعات الصحيحة في أذهان المتضررين من أن تقوم المنشأة بإعادة الهيكلة بإعلان الملامح الرئيسية لخططها لإعادة الهيكلة.
بناءا على اجتماع مجلس الإدارة وضع ومناقشة الخطة الرسمية وإبلاغ الأطراف المتضررة ، تعتبر هذه الإجراءات كافية لوجود الالتزام الاستدلالي وبالتالي تكوين مخصص لهذا الالتزام.

ما هو الطرف المدين من قيد اليومية ؟

عندما يتم الاعتراف بالمخصص (الالتزام)، فان الجانب المدين للقيد اللازم لتسجيل المخصص أو الالتزام لا يكون حساب مصروف فقط . في بعض الأحيان قد يشكل المخصص جزءا من تكلفة الأصل. أمثلة: متضمنة في تكلفة المخزونات، أو التزام تنظيف البيئية عند فتح منجم جديد أو تركيب جهاز للنفط البحري.

استخدام المخصصات:

يجب استخدام المخصصات إلا للأغراض الذي تم الاعتراف بها أصلا. ويجب مراجعتها في تاريخ كل تقرير مالي وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. وإذا لم يعد من المحتمل أن يتطلب الأمر تدفقا خارجيا لتسوية الالتزام، ينبغي عكس هذا المخصص.

الخسائر التشغيلية المستقبلية : Future Operating Losses

لا يجوز الاعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية لأنها لا تلبي معايير الاعتراف بالمخصص. وحيث إن الخسائر المستقبلية ليست التزامات ناشئة عن أحداث ماضية ، غير أن توقع حدوث خسائر في المستقبل قد يدل على خسائر انخفاض في بعض أصول ؛ في هذه الحالة، يجب على المنشأة القيام باختبار لهده الأصول من أجل تحديد الانخفاض في القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36.

العقود الباهظة : Onerous Contracts

بالرغم من أن العقود التنفيذية تعتبر خارج نطاق المعيار IAS 37، إلا أن العقود الباهظة يجب الاعتراف بالمخصص المتعلق بالعقد التنفيذي والدي يعتبر عقد باهظ. فالعقد الباهظ يعتبر عقد تنفيذي والدي بموجبه تزيد التكاليف التي لا يمكن تجنبها عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من العقد

تقع في نطاق المعيار IAS 37.

مثال : العقود الباهظة
والعقد الباهظ هو اتفاق لا يمكن للمنشأة إلغاؤه رغم أنها وقعت اتفاقا موازيا آخر تستطيع بموجبه أن تقوم بنفس الأنشطة بسعر أفضل. وبما أنها مقيدة بالاتفاق القائم ، فإنها ستحتاج إلى تكبد تكاليف بموجب كلا العقدين ولكنها تتحصل على منافع اقتصادية من أحدهما فقط. المثال التالي يفسر هذا بشكل أفضل.الشركة س أبرمت عقد غير قابل للالغاء مع الشركة ص لمدة 6 سنوات ابتداءا من 20011/1/1 من أجل استخدام الاسم التجاري لمنتجاتها مقابل مبلغ 1000000 د.ج ، وفي 2013/12/31 ومن أجل زيادة أرباحها أرادت الشركة س إبرام عقد آخر مع شركة أخرى بدلا من الشركة ص . معدل الضريبة هو 9 % .
المطلوب: كيف يتم معالجة مستحقات الشركة ص للسنوات الثلاث 2016/2015/2014
الحل: يجب على الشركة س الاعتراف بمخصص لمقابلة التزاماتها تجاه الشركة ص ، حيث أن القيمة

المتوقعة للالتزام تساوي 3000000 د.ج ، وبدلك يتم تكوين مخصص بالقيمة الحالية للقيمة المتوقعة للالتزام .

3000000 / (100 % + 9 %)^ 3 = 2316550 د.

سابعا- المطلوبات الطارئة ومعالجتها محاسبيا:

هي عبارة عن مطلوبات ممكنة تنشأ من أحداث سابقة، ووجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة، ويمكن كذلك أن تكون مطلوبات حالية تنشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف بها نظرا لعدم إمكانية قياسها بموثوقية ، أو أنه من غير المحتمل أن يتطلب إطفاءها تدفق موارد اقتصادية .

ويقتضي المعيار IAS 37 أنه لا يجب على المنشأة الاعتراف بالمطلوبات الطارئة في قوائمها المالية إلا عند توفر شروط معينة ، وعند عدم توفرها لا يتم الاعتراف بالالتزام الطارئ ، ولكن يتم الإفصاح عنه

وبمجرد الاعتراف به كالتزام طارئ، ينبغي للمنشأة أن تقيم باستمرار احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بذلك الالتزام المحتمل. وإذا تغير احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى احتمال أكثر من غير ذلك، فقد يتحول الالتزام المحتمل إلى التزام فعلي ويتعين الاعتراف به كمخصص.

مثال: المطلوبات الطارئة

تم رفع دعوى قضائية ضد شركة أمريكية لانتهاكها للقوانين تمثلت في:

(1) الاستخدام غير المصرح به لعلامة تجارية؛ فإن المطالبة تبلغ 100 مليون دولار

(2) عدم دفع مكافأة نهاية خدمة نهاية الخدمة ل 5 000 موظف تم إنهاء خدمتهم دون إعطاء أي سبب؛ تطالب الدعوى القضائية ب 3 ملايين دولار كتعويض.

(3) الأضرار البيئية غير المشروعة لإلقاء النفايات في النهر بالقرب من مصنعها؛ يدعي علماء البيئة أضرارا غير محددة كتكاليف تنظيف

ويرى المحامون القانونيون أنه ليس من الممكن اعتبار جميع القضايا القانونية قابلة للحكم في القانون وإبلاغها للشركة وفيا يلي تقييم الدعاوى الثلاث:

الدعوى 1: فرص هذه الدعوى بعيدة.

الدعوى 2: من المحتمل أن شركة سوف تضطر لتعويض الموظفين المنتقلين، ولكن الأفضل فإن تقدير المبلغ الذي يمكن دفعه إذا نجح المدعي ضد الشركة هو مليوني دولار.

قد تكون هناك حالة التزام استدلالي ، ولكن لا يمكن تقدير كمية الأضرار مع أي موثوقية.، ولكن لا يمكن تقدير قيمة الأضرار بموثوقية.

المطلوب: تحديد المخصص الذي سيتم الاعتراف به والالتزام الطارئ الواجب الافصاح عنه من قبل الشركة لكل دعوى بناءا على تقييمها.

الحل :

الدعوى 1 : نظرا لأن احتمال تدفق منافع اقتصادية للخارج غير موجود ، لا يوجد مخصص أو إفصاح مطلوب

الدعوى 2 : هناك احتمال بأن تقوم الشركة سداد المستحقات الى الموظفين المنتقلين وأفضل تقدير لتسويته هو 2 مليون دولار ، فالشركة سوف تقوم بتكوين مخصص بمبلغ 2 مليون دولار .

الدعوى 3 : لا يوجد التزام قانوني ، لكن هناك التزام استدلالي . في حين أن تقدير الالتزام بموثوقية غير ممكن . لذلك ، يجب الإفصاح عن الالتزام الطارئ نظرا لعدم إمكانية تكوين مخصص.

ثامنا- الأصول الطارئة ومعالجتها محاسبيا:

وهو أصل محتمل ينشأ عن أحداث سابقة، ولا يتأكد وجوده إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع كليا ضمن سيطرة المنشأة.

لا ينبغي الاعتراف بالأصول الطارئة ، ولكن يجب الإفصاح عنها عندما يكون هناك تدفق منافع اقتصادية إلى المنشأة محتملا. وعندما يكون تحقيق الدخل مؤكدا، تصبح الموجودات ذات العلاقة ليست أصولا طارئة ويكون الاعتراف بها مناسبا.

مثال : الأصول والمخصصات الطارئة

فقدت شركة شحن مقرها سنغافورة سفينة شحن كاملة قيمتها 5 ملايين دولار في رحلة إلى أستراليا. وكانت البضائع المشحونة مؤمن عليها . ووفقا لتقرير المساح فإن المبلغ قابل للتحصيل، رهنا بالشرط القابل للخصم (أي 10 في المائة من المطالبة) في بوليصة التأمين. و تلقت شركة الشحن قبل نهاية السنة رسالة من شركة التأمين بها شيك ب 90 % من المطالبة .

وقد رفعت شركة الشحن الدولي التي عهدت إلى شركة الشحن بتسليم البضاعة إلى الخارج دعوى قضائية قدرها 5 ملايين دولار، تطالب فيها بقيمة البضائع التي فقدت في أعالي البحار، وأضرارا أخرى قدرها مليوني دولار ناتجة عن التأخير. ووفقا للمستشار القانوني لشركة النقل البحري، فمن المحتمل أن شركة الشحن سوف تضطر لدفع 5 مليون دولار، ولكن من الاحتمالية البعيدة أن تضطر إلى دفع المبلغ الإضافي الذي تبلغ قيمته 2 مليون دولار الذي تطالب به شركة الشحن الدولي، كونه تم استبعاد هذه الخسارة من عقد الشحن.

المطلوب: تحديد المخصص والأصل الطارئ اللذين سيتم الاعتراف بهما أو الإفصاح عنهما.

الحل : تقوم شركة الشحن بالاعتراف بالأصل الطارئ بمبلغ 4.5 مليون دولار أي 90 % من مبلغ 5 مليون دولار . بالإضافة تقوم بتكوين مخصص بمبلغ 5 مليون دولار لمقابلة المبلغ المطالب به تجاه شركة الشحن الدولية. لكن، لا يوجد مخصص مقابل مبلغ 2 مليون دولار كونه تم استبعاده من عقد الشحن.

تاسعا- متطلبات الافصاح :

1 – **المخصصات**: بالنسبة لكل فئة من المخصصات، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات الإضافية في الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية.
- المبالغ المستخدمة خلال الفترة
- المبالغ غير المستخدمة المعادة خلال الفترة
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت و أثر أي تغيير في معدل الخصم.

كما يجب أن تفصح المنشأة عن كل فئة من المخصصات:

- وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة من المنافع الاقتصادية.

• دلالة على عدم التيقن من كمية وتوقيت تلك التدفقات الخارجة (وعند الاقتضاء، افتراضات رئيسية بشأن الأحداث المقبلة)

• مبلغ التعويضات المتوقعة ، مع بيان مبلغ أي أصل تم تخصيصه لإجراء هده التعويضات.

2 - المطلوبات الطارئة: يتم الإفصاح لكل فئة من فئات المطلوبات الطارئة إلا اذا كان إطفاءها مستبعدا في تاريخ التقرير المالي عما يلي :

- وصف لطبيعة الالتزام .
- تقدير الأثر المالي للالتزام.
- مؤشرات عدم التأكد المتعلقة بتوقيت وقيم التدفقات الخارجة.
- قيم التعويضات المتوقعة.

3 – الأصول الطارئة :

عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية الى المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن وصف

لطبيعة الموجودات الطارئة وتقدير للأثر المالي في تاريخ التقرير المالي.

وادا أدى الإفصاح في حالات نادرة الى نشوء نزاع بين الشركة وأطراف أخرى، يمكن للشركة عدم الإفصاح عن هده المعلومات ، وفي نفس الوقت الإفصاح عن النزاع وحقيقته وأسباب عدم الإفصاح عن المعلومات.

تاسعا- عرض التفسيرات ذات العلاقة بالمعيار IAS 37 :

IFRIC-1 - المتعلق بالتغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والمطلوبات المماثلة، ويقدم الدليل المفسر كيفية المحاسبة عن أثر التغيرات في قياس حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والمطلوبات المماثلة، بالإضافة إلى التأكيد عن كيفية المحاسبة عن أثر التغير في معدل الخصم وفق السوق ، حيث يتم الاعتراف بالمعدل غير القيد عن الفترة في قائمة الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويلية.

IFRIC-5- وينطبق هذا التفسير على المحاسبة في القوائم المالية للمساهم عن الفوائد الناشئة عن سحب الأموال. و يجب على المساهم الاعتراف بالالتزام المتعلق بدفع تكاليف إنهاء الخدمة كالتزام والاعتراف بحصته في الصندوق بشكل منفصل ما لم يكن المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف إنهاء الخدمة حتى في حالة فشل الصندوق في الدفع.

وإذا لم يكن للمساهم سيطرة أو سيطرة المشتركة أو تأثير هام على الصندوق، فيجب عليه الاعتراف بحق استلام تعويض من الصندوق ، ويتم قياس التعويض المستلم بالقيمة الأقل بين:

- قيمة التزام التوقف عن الاعتراف المعترف به ،
- وحصة المساهم في القيمة العادلة لصافي تكاليف الصندوق التي تعزى إلى المساهمين.

IFRIC-6- يتعلق بالمطلوبات التي تظهر بسبب المشاركة في ادارة الفاقد في الأجهزة الالكترونية والكهربائية ، ويزود هدا التفسير بدليل عن الاعتراف بالمطلوبات المتعلقة بالتالف ، ويتضمن هدا الدليل ما يؤدي الى وجود الحدث الإلزامي وفق المعيار IAS 3 ، ويمكن أن يكون الحدث الإلزامي :

- **اما تصنيع أو بيع معدات منزلية قديمة،**

- **أو المشاركة في السوق خلال فترة القياس،**
- **أو تحمل تكاليف في أداء أنشطة إدارة الفاقد**

أمثلة عن IFRIC-6

- قرر البلد (ع) أن المنتجين الموجودين في نطاق ولايته القضائية سيكونون مسؤولين عن تكاليف إدارة النفايات المنزلية بما يتناسب مع نصيبهم من السوق لهذا النوع من المعدات في كل سنة تقويمية. وتقوم الحكومة بإخطار المشاركين في الأسواق ذات الصلة في فيفري من كل عام بحصتها السوقية للسنة التقويمية السابقة مباشرة. وتخصص تكاليف إدارة النفايات للسنة الحالية على هذا الأساس.
- بدأت الشركة (س) عملياتها في سبتمبر 2005 وتصنع الغسالات المحلية. على الرغم من أنها لم تكن مسؤولة عن إنتاج أي أجهزة كهربائية أو الكترونية تالفة ، لأنها حديثة المشاركة في السوق الا أنها ستساهم في تكلفة إعادة تصنيع أجهزة كهربائية أو الكترونية تالفة بما يتناسب مع حصتها في السوق خلال فترة القياس.
- توقفت الشركة (ص)عن إنتاج الثلاجات المنزلية في عام 2004 ، أي أن حصتها السوقية هي صفر، فلا تتحمل الشركة أي التزام لتمويل تجميع وإعادة تصنيع الأجهزة الالكترونية والكهربائية المنتجة .

IFRIC-17- والمتعلق بتوزيع أصول غير نقدية للملاك ومتى يكون للملاك خيار استلام نقدية بدلا من الصول غير النقدية ، ويوضح التفسير أن :

- التوزيعات يتم قياس بالقيمة العادلة لصافي الأصول التي سيتم توزيعها،
- يجب على المنشأة إعادة قياس المطلوبات في تاريخ كل تقرير وعند الإطفاء مع إدراج التغيرات مباشرة في حقوق الملكية،
- يجب على المنشأة الاعتراف بالفرق بين توزيعات الأرباح المدفوعة والقيمة الدفترية لصافي الأصول الموزعة في الربح أو الخسارة، والإفصاح عنها بشكل منفصل،
- يجب على المنشأة تقديم إفصاحات إضافية إذا كان صافي الموجودات المحتفظ بها للتوزيع على المالكين يستوفي شروط العمليات غير المستمرة .

IFRIC- 21- يقدم التفسير 21 دليل حول الاعتراف بالتزام سداد الضرائب :

- يتم الاعتراف بالالتزام بشكل تدريجي اذا حدث الالتزام على مدى فترة من الزمن،
- يتم الاعتراف بالالتزام عند أ.دنى حد لحدوثه

وفيما يلي أمثلة توضيحية مرافقة للتفسير 21 من أجل المحاسبة عن مختلف أنواع الضرائب:

النوع	حدث الالتزام	التقارير المرحلية
أثر تدريجي للضريبة في تحقق الايرادات خلال الفترة	توليد الايراد الاعتراف التدريجي)	الاعتراف التدريجي المبني على أساس الايراد المولد.
أثر الضريبة بالكامل بمجرد أن تتحقق الإيرادات في فترة واحدة، على أساس الإيرادات	توليد الإيرادات في الفترة اللاحقة (الاعتراف الكامل في ذلك الوقت)	الاعتراف فيما إذا كانت الإيرادات تتحقق في الفترة المرحلية.

من الفترة السابقة		
أثر الضريبة بالكامل ادا كانت المنشأة تعمل كبنك في نهاية فترة التقرير .	العمل كبنك في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير (الاعتراف الكامل في ذلك الوقت)	لايتم الاعتراف إلا في الفترة المؤقتة التي تشمل اليوم الأخير من فترة الإبلاغ السنوية.
أثر الضريبة إذا كانت الإيرادات أعلى من الحد الأدنى	الوصول إلى الحد الأدنى (الاعتراف بمبلغ يتفق مع الالتزام في ذلك الوقت)	لا يتم الاعتراف إلا في فترة مؤقتة يتم فيها الوفاء بالحد الأدنى أو تجاوزه

المراجع والمصادر:

1 - IFRS, Practical Implementation Guide and Workbook ,Second Edition, Abbas Ali Mirza Magnus Orrell Graham J. Holt, WILEY.2003.

2 - https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifrs/presentation-and.../ias.

3 - www.focusifrs.com.

4 - https://www.iasplus.com/en/publications/e-learning/ias

5- https://www.ifrsbox.com/author/silvia/