جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

فرع العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

معايير الإبلاغ المالي الدولية

"IFRS"

موجهة لطلبة سنة أولى ماستر سداسي الثاني تخصص محاسبة وتدقيق شعبة العلوم المحاسبية والمالية

من إعداد الأستاذ:

نعمون محمد عزالدين **أستاذ محاضر –ب–** **جامعة الجزائر 3**

السنة الجامعية 2023/2022

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات I
تعريف بالمقياس V
منهجية التقييم V
أهداف التعليم VI
المعارف المسبقة VI
محتوى المادة VI
المراجع المستخدمة VII

تقديم المطبوعة ..... أ

مدخل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي

تقييس المحاسبة على المستوى الدولي

1 تمهيد 2

1.1 النموذج الانجلوساكسوني: خصائص والبيئة التي نشأ فيها 2
2.1 النموذج القاري: خصائص والبيئة التي نشأ فيها 3
3.1 المشاكل الناجمة عن تعدد الممارسات المحاسبية 3
2 ميلاد فكرة التقييس المحاسبي على المستوى الدولي 4

1.2 التقييس المحاسبي الدولي من الفترة الممتدة من 1973 إلى 2000: البحث عن الشرعية 5
2.2 التقييس المحاسبي الدولي في سنوات 2000: الحصول على الشرعية الكافية 9
3 التحديات التي واجهت فكرة التقييس المحاسبي في الفترة الأخيرة 13

2.3 فشل نشر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة 13

لجنة المعايير المحاسبية الدولية

1.1 الهيكل التنظيمي للهيئة المسؤولة عن اعداد المعايير المحاسبية الدولية 15
2.1 مسار اعداد المعايير المحاسبية الدولية 16

الإطار التصوري للمحاسبة المالية لسنة 2010

1 محتوى الإطار التصوري لسنة 2010 20

1.1 مستخدمو القوائم المالية 20

فهرس المحتويات

2.1 أهداف القوائم المالية 22
3.1 الفروض المحاسبية الخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأخرى 23
4.1 الخصائص النوعية للقوائم المالية 24
5.1 عناصر القوائم المالية 27
6.1 قواعد التقييم 29
7.1 التمييز بين المفهوم المادي والمالي لرأس المال 31
2 القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية 32
1.2 الميزانية (قائمة المركز المالي) 33
2.2 حسابات النتائج (قائمة الدخل) 35
3.2 قائمة الدخل الشامل 37
4.2 جدول تغيرات حقوق الملكية 38
5.2 جدول تدفقات الخزينة 39
6.2 قائمة الملحق 40

المعالجة المحاسبية لأهم المعايير الدوية للإبلاغ المالي

التطبيق الأولي للمعايير المحاسبية الدولية

1 تمهيد 44
2 التمييز بين تاريخ الاثبات (تاريخ تبني) وتاريخ الانتقال (تاريخ التحول) 44
3 الميزانية الافتتاحية لأول مرة وفق المعايير المحاسبية الدولية 44
1.3 الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يعترف بها المعايير الدولية للإبلاغ المالي وغير المعترف بها في النظام المحاسبي السابق 45
2.3 استبعاد كافة الأصول والخصوم التي لا تعترف بها المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعترف بها في النظام المحاسبي السابق 45
3.3 إعادة تصنيف الميزانية وفق قواعد التي تمليها المعايير الدولية للإبلاغ المالي 45
4.3 تقييم جميع الأصول والخصوم وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية 46
4 معالجة عناصر الميزانية 46
1.4 معالجة التثبيتات المعنوية 46
2.4 معالجة التثبيتات المادية 49
3.4 معالجة الأصول المالية 53
4.4 معالجة المخزونات 55

استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

1 تمهيد 58
2 مجال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 58
3 الاعتراف بأصول الاستكشاف 59
4 تقييم أصول الاستكشاف والتقييم 59
1.4 التقييم الأولي 59

2.4 التقييم اللاحق 60

اندماج الأعمال

1 تمهيد 61
2 مفهوم الاندماج المحاسبي وأشكاله 61
3 المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج 63
4 الإجراءات المالية الاندماج المحاسبي 64
1.4 طرق تقييم المنشآت أو الشركات 64
2.4 تحديد نسبة التبادل 66
3.4 مبادئ تقييم المساهمات évaluation des apports 68

معايير الدولية للإبلاغ المالي المعالجة لمحاسبة المجمعات

1 تمهيد 74
2 مدخل إلى التجميع المحاسبي 75
1.2 مفهوم التجميع المحاسبي 75
2.2 مفهوم المجمع 76
3.2 مفهوم الرقابة ومستوياتها 77
4.2 مراحل التجميع المحاسبي 78
3 المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" 80
4 المعيار الدولي للإبلاغ المالي 10 IFRS 81
1.4 المنشأة المكلفة بعملية التجميع المحاسبي 81
2.4 السيطرة (الرقابة) وشروط تحققها 82
3.4 القيام بعمليات إعادة المعالجة 84
5 المعيار المحاسبي الدولي 28 IAS 85
1.5 شروط تحقق سيطرة من نوع تأثير بارز 86
2.5 المعالجة المحاسبية للاستثمارات المملوكة في المنشأة الزميلة 86
6 المعيار الدولي للإبلاغ المالي 11 IFRS "الترتيبات المشتركة" 88
1.6 أنواع الترتيبات المشتركة 88
2.6 المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة 89

المعايير المحاسبية المعالجة للأدوات المالية

1 تمهيد 90
2 المعايير المعالجة للأدوات المالية 92

فهرس المحتويات

3 تصنيف الأصول المالية 92

1.3 تصنيف المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 93
2.3 تصنيف الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي 93
3.3 تصنيف المعيار IFRS 9 للأصول المالية 94
4 تصنيف الأدوات المالية من جهة الخصوم 96

1.4 الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد 97
2.4 الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح 97
3.4 علاوة الإصدار 98
4.4 حق التفاضل في الاكتتاب 99
5.4 حق التفاضل في الاختصاص
6.4 السندات

قائمة المراجع..... 104

تعريف بالمقياس

من خلال مواءمة عرض تكوين ماستر أكاديمي لجمعة الجزائر 3 يستمد المعلومات التالية:

- ***الكلية:*** كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير؛
- ***القسم:*** قسم العلوم التجارية؛
- ***الفرع:*** علوم مالية ومحاسبية؛
- ***التخصص:*** محاسبة وتدقيق
- ***الفئة التعليمية المستهدفة:*** سداسي ثاني –ماستر 1–
- ***المقياس:*** المعايير المحاسبية الدولية IFRS 2
- ***الرصيد:*** 6
- ***المعامل:*** 2
- ***الوحدة التعليمية:*** الأساسية؛
- ***الحجم الساعي:*** 15 أسبوعا؛
- ***الحجم الساعي الاجمالي:*** 135 ساعات ؛
  - ***المحاضرة:*** 1 سا و30 د في كل اسبوع؛
  - ***الأعمال الموجهة:*** 1 سا و30 د في كل أسبوع ؛
  - ***أعمال أخرى:*** 6 ساعات؛
- ***الأستاذ:*** نعمون محمد عزالدين
- ***البريد الإلكتروني:*** namounazzedine@hotmail.fr؛

منهجية التقييم

يكون التقييم بمجمل الجزأين التقييميين التاليين:

✓ ***التقييم الكتابي:*** يكون آخر السداسي والذي يحوي كل ما تم التطرق إليه ومناقشته أثناء المحاضرة وحصة الاعمال الموجهة إضافة إلى الموارد التي طلب من الكلاب الاطلاع عليها والتي تمت مناقشتها .ويتضمن التقويم أسئلة التحليل والتركيب والفهم والاستنباط .والعلامة تكون 50٪ من المعدل العام للحصول على المقياس بعلامة تقدر بـ .20/20 :

التقييم المستمر: والذي يقوم به الأستاذ المكلف بالأعمال الموجهة .والعلامة تكون 50 ٪ من المعدل العام للحصول على المقياس بعلامة تقدر 20/20، حيث يتم التفصيل في العلامة بين اختبار الاعمال الموجهة، المشاركة و الحضور.

أهداف التعليم

التحكم في تقنيات التسجيل المحاسبي التسجيل المحاسبي للعمليات التي تتسم بنوع من التعقيد على غرار المعيار المعالج لتسيير الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المعالجة لاندماج الأعمال وعمليات التجميع المحاسبي:

المعارف المسبقة

حتى يسهل على الطالب متابعة هذا المقياس بنجاح يفترض عليه الإلمام بكافة المعايير المحاسبية الدولية IAS إذ تتطلب إعادة المعالجات التي يفرضها المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 1 والمعايير المعالجة للتوحيد المحاسبي كافة المعايير المعالجة لمحاسبة الشركات الفردية، بالإضافة إلى ذلك فان المعيار الدولي للإبلاغ المالي المعالج لعمليات الاندماج يتطلب التحكم في تقنيات تقييم المنشآت.

محتوى المادة

تتضمن مقياس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 2 حسب موائمة عرض ماستر أكاديمي لطلاب ماستر محاسبة وتدقيق المعايير التالية:

- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 1: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 2: الدفع على أساس الأسهم؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 3: عمليات اندماج الأعمال
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 4: عقود التأمين
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6: استكشاف وتقييم الموارد المعدنية؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 7: الأدوات المالية – الافصاحات-؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 8: قطاعات التشغيل؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي 9: الأدوات المحاسبية
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 11:"الترتيبات المشتركة

- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 12:"الإفصاح عن عمليات التجميع"؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13: قياس القيمة العادلة.

المراجع المستخدمة

هناك جملة من المراجع التي ينصح بها:

- ***فيما يخص المعيار الدولي للبلاغ المالي رقم 1***
  - زغمار أمينة، الانتقال الأولي من المخطط المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير بجامعة الجزائر 3، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011؛
  - كافة المذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبية المعالجة لتسيير الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.
- ***فيما يخص المعايير الدولية للإبلاغ المالي المعالجة لعمليات الاندماج والتجميع المحاسبي***
  - Robert Obert, Pierre Marie Mairesse, comptabilité et audit : manuel et application, DUNOD, Paris, 2009 ;
  - Robert Obert, fusion et consolidation : l'essentiel en fiches, DUNOD, Paris, 2014.

تقديم المطبوعة

هذه المطبوعة موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق شعبة العلوم المالية والمحاسبية على مستوى كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3، كما يمكن أن تعتبر هاته المطبوعة مرجعا للتدريس مقياس المعايير الدولية للإبلاغ المالي على مستوى كافة كليات العلوم الاقتصادية على المستوى الوطني. تهدف هاته المطبوعة إلى دراسة جملة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي الدولي التي قامت جمعية المعايير الدولية للإبلاغ المالي وفق التسمية الحالية بإصدارها خلال السنوات الماضية. تتضمن المطبوعة محورين أساسيين:

المحور الأول بعنوان "مدخل إلى المعايير لمحاسبية الدولية أين نتناول فيه دراسة تاريخية حول تطور الهيئة المسؤولة عن عملية التقييس المحاسبي الدولي منذ نشأتها سنة 1973 بالإضافة إلى التطورات التي عرفتها في السنوات الأخيرة ومختلف إنجازات الهيئة.

يتناول المحور الأول كذلك دراسة الإطار المفاهيمي الذي يعتبر المرجعية الأساسية لإعداد معايير المحاسبية الدولية والمعايير الإبلاغ المالي الدولي إذ نركز بصفة أساسية على الإطار المفاهيمي لسنة 1989 كما نتناول التعديلات التي استحدثها الإطار المفاهيمي لسنة 2010.

ونظرا لاستحالة تناول في مطبوعة واحدة كافة المعايير الدولية للإبلاغ المالي المنصوص عليها في مواءمة البرنامج فإن المحور الثاني يعالج أهم المعايير الإبلاغ المالي الدولي والمتمثلة في:

- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 1 تحت عنوان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة أين تناول فيه الأعمال التي ينبغي القيام بها من أجل الانتقال من نظام محاسبي لا يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية إلى نظام محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛ لفهم هذا المعيار والانتقال من التنظير إلى التطبيق سوف تتناول أمثلة عن العمليات التي كان ينبغي القيام بها للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني القديم PCN إلى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF؛
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 والذي جاء ليوضح المعالجة المحاسبية لمرحلتي الحصول على حقوق الاستكشاف والتنقيب عن المعادن أما مرحلتي الاستخراج والبيع لا تدخل ضمن نطاق المعيار.
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 3 تحت عنوان عمليات اندماج الأعمال: أين نتناول فيه المعالجة المحاسبية عندما تقوم مؤسستين أو أكثر بالاندماج بينهما ويتم إما الإبقاء على إحداها أو يتم إنشاء شركة جديدة تتمتع بالشخصية المعنوية؛

- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10 تحت عنوان القوائم المالية الموحدة والذي يتناول فيه دراسة عملية تجميع القوائم المالية للشركات المنتمية للمجمع وكيفية إعداد قوائم مالية مجمعة.
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 11 تحت عنوان "الترتيبات المشتركة والذي يتناول المعالجة المحاسبية لعملية التجميع عندما تمارس مؤسستين أو أكثر رقابة مشتركة على شركة أخرى.
- المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 12 تحت عنوان "الإفصاح عن عمليات التجميع"؛
- المعيار المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي المعالجة للأدوات المالية وبالتحديد نتناول هنا المعيار رقم 32 الذي يقدم تعاريف متعلقة بالأدوات المالية، والمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 9 المعالج لتقييم الأدوات المالية والذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

لفهم أكبر للمعايير المتعلقة بعملية الاندماج المحاسبي والتجميع وباعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي لا تفرض مدونة حسابات، سوف نتناول مجموعة من الأمثلة باستخدام مدونة الحسابات النظام المحاسبي المالي الجزائري.

مدخل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي

تقييس المحاسبة على المستوى الدولي

1 تمهيد

تميزت المحاسبة في بداية القرن العشرين بتعدد الممارسات المحاسبية في دول العالم التي لم تنظم نظامها المحاسبي بنفس الطريقة، إذ أن هناك دول تبنت نظام محاسبي يقدم معلومة مالية موجة أساسا إلى الملاّك والمستثمرين، وتبنّت دول أخرى إطارا محاسبيا يهدف لتقديم معلومة مالية موجهة أساسا إلى القادة والمسيرين والغير كالبنوك، الموردين والزبائن، كما نظمت دولا أخرى إطارها المحاسبي من أجل تقديم معلومة تهدف أساسا إلى إبلاغ الدولة بالضريبة على الأرباح. إذ يمكن التمييز بين نموذجين محاسبيين أساسيين هما (1) النموذج الإنجلوساكسوني و(2) النموذج القاري، إذ يستند كل نظام على خلفيات نظرية وفكرية تتأسس على مبادئ، مفاهيم، مصطلحات، قواعد تسجيل، تقييم، طرق للعرض والافصاح وتقوم على أساس اختيارات تتماشى مع الأهداف وواقع المجتمع الذي قام بتلك الاختيارات.

1.1 النموذج الانجلوساكسوني: خصائص والبيئة التي نشأ فيها

ينتشر النموذج الانجلوساكسوني في الدول الناطقة باللغة الإنجليزية على غرار بريطانيا، كندا، نيوزلندا، استراليا، والولايات المتحدة الامريكية بالإضافة إلى هولاندا على الرغم من أن بعض المؤلفات تشير على أن و.م.أ تمتلك نموذج محاسبي يختلف عن النموذج الانجلوساكسوني.

تتميز المؤسسات الاقتصادية في هذه البلدان بكبر حجمها كما أن رأس المال موزع بين عدد كبير من المساهمين بحيث يستحيل على أي منهم الحيازة على أغلبية رأس المال، تلجأ هذه المؤسسات عادة للتمويل إلى المؤسسات المالية كالبورصات عوض المؤسسات البنكية ونتيجة لذلك فان المعلومة المالية في هذا النموذج موجهة بشكل أساسي إلى المستثمرين الحاليين والمحتملين من أجل القيام بشراء أو التنازل عن الأدوات المالية ولهذا يتعين على المحاسبة أن توفر المعلومات المالية التي تمكن هؤلاء من اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه.

تعتمد المحاسبة في هذا النموذج على مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني فعلى سبيل المثال فإن الاستثمارات الممولة عبر القرض الإيجاري تسجل ضمن أصول المؤسسة على الرغم من عدم امتلاكها قانونيا من قبل المؤسسة. كما تعتمد كذلك على التقييم بالقيمة العادلة ونتيجة لذلك فان فوائض القيم المحتملة عن التنازل عن الأدوات المالية تسجل محاسبيا.

يتميز هذا النموذج باستقلال المحاسبة عن الجباية ونتيجة للفروقات الكثيرة بين المعالجتين المحاسبية والجبائية تلجأ بعض المؤسسات أحيانا لمسك محاسبيتين الأولى هي محاسبية مالية من أجل تلبية متطلبات المستثمرين من المعلومة والثانية محاسبة جبائية من أجل دفع الضريبة على الأرباح. كما يتم تقييس المحاسبة في هذه البلدان من قبل الهيئات المهنية الممثلة لمهنة المحاسبة ولهذا فان مسار تبني هذه المعايير يكون أسرع مقارنة بالنموذج القاري أين تتدخل الدولة بقوة في عملية تقييس المحاسبة.

2.1 النموذج القاري: خصائص والبيئة التي نشأ فيها

ينتشر النموذج القاري أو أوروبا القارية في ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، إسبانيا، اليونان، بلجيكا، اللكسمبرغ، البرتغال وحتى اليابان، كما يمكن اعتبار المخطط المحاسبي الوطني الجزائري المطبق قبل النظام المحاسبي المالي أحد النماذج المحاسبية القارية.

إن المعلومة المالية موجهة أساسا في هذا النموذج إلى القادة والمسيرين أي داخل المؤسسة وكذلك إلى الدولة لإعلام الإدارة الجبائية بقواعد حساب الضريبة. تتميز الشركات التي تنتمي إلى هذا النموذج بصغر حجمها كما أن رأس المال موزع بين عدد قليل من الشركاء تنتمي في غالب الأحيان إلى عائلة واحدة كما تلجأ هاته المؤسسة عند التمويل في غالب الأحيان إلى المؤسسات البنكية عوض المؤسسات المالية.

تتدخل الدولة بقوة في عملية تقييس المحاسبة وذلك من خلال سن قوانين، مراسيم أوامر وباعتبار أن هاته التشريعات ينبغي أن تمر بالمجالس الوزارية والحكومية والبرلمان بغرفتيه وصدورها في الجريدة الرسمية فان ذلك يؤدي إلى إبطاء مسار اعداد المعايير المحاسبية المحلية.

يعتمد هذا النموذج على مبدأين أساسين، الأول هو مبدأ أولية المظهر القانوني على الحقيقة الاقتصادية ونتيجة لهذا المبدأ فان الاستثمارات المتحصل عليها من خلال القرض الايجاري لا تسجل ضمن أصول المؤسسة باعتبار أن المؤسسة ليست مالكة للأصل طيلة فترة الايجار، كما يعتمد هذا النموذج على مبدأ الحذر ونتيجة لذلك فان فوائض القيم المحتملة عن التنازل عن الأدوات المالية لا تسجل محاسبيا.

3.1 المشاكل الناجمة عن تعدد الممارسات المحاسبية

إن تعدد الممارسات المحاسبية يشكل عائقا أمام الشركات المتعددة الجنسيات التي تمتلك فروعا في العديد من الدول لاسيما عند إعداد القوائم المالية المجمعة، إذ أن كل فرع يمتلك القوائم المالية الخاصة به التي تم إعدادها وفق محاسبة

الدولة التي يوجد بها والتي لا تتوافق مع الإطار المحاسبي الذي تطبقه الشركة الأم ولهذا فإن هذه الفروع ملزمة بإعداد محاسبتين واحدة تتوافق مع محاسبة الدولة التي يتواجد بها وأخرى تتوافق مع محاسبة الشركة الأم لأغراض التجميع المحاسبي.

كما أن هذا الاختلاف يشكل عائقا أمام عملية تدويل رأس المال، إذ ترغب المؤسسات في الاستثمار في شركات تنتمي إلى بلدان مختلفة لكن هذا القرار يحتاج لمعرفة الوضعية المالية لتلك المؤسسة، لكن ما يعيق هذه العملية هو عدم قدرتها على قراءة القوائم المالية لتلك المؤسسات نظرا لاعتمادها على مبادئ تختلف عن محاسبة المؤسسة الراغبة في الاستثمار وهذا ما يؤثر بالسلب على عملية تدويل رأس المال والاستثمار في رؤوس أموال شركات تنتمي إلى دول أخرى. نتيجة لذلك ينبغي تحويل القوائم المالية لتلك الشركات من النظام المحاسبي لذلك البلد إلى النظام المحاسبي الذي تطبقه الشركة الأم حتى تتمكن من اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه.

2 ميلاد فكرة التقييس المحاسبي على المستوى الدولي

نتيجة المشاكل الناتجة عن تعدد الممارسات المحاسبية تم التفكير في اعداد معايير محاسبية دولية، إذ بدأت محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي مع بدايات القرن الماضي بعقد عدة مؤتمرات سواء تمت برعاية المنظمات المهنية أو برعاية الحكومات ولعل أهم هاته المؤتمرات ذلك المنعقد عام 1904 في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

تلاه بعد ذلك المؤتمر المنعقد في أمستردام سنة 1926 والذي حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبعض دول أمريكا اللاتينية، كما انعقد بنيويورك الأمريكية مؤتمر آخر عام 1929 الذي لم يكن مخصصا بصفة خاصة للتوافق المحاسبي وإنما عالج قضايا أخرى تتعلق بالمحاسبة.

تلى هذا المؤتمر العديد من المؤتمرات الذي تهدف إلى معالجة عملية توحيد المحاسبة ومعالجة قضايا محاسبية أخرى والتي نظمت تارة برعاية الهيئات المهنية وبرعاية الحكومات تارة أخرى، أين تُوّج إحداها بإنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 نتيجة لاتفاق الهيئات المحاسبية المهنية لأستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، عملت هذه اللجنة منذ نشأتها على إصدار معايير محاسبية دولية ذات جودة وتعمل على نشر تطبيق هاته المعايير على المستوى الدولي.

1.2 التقييس المحاسبي الدولي من الفترة الممتدة من 1973 إلى 2000: البحث عن الشرعية

منذ نشأتها وإصدار المعيار المحاسبي الأول سنة 1975 عملت لجنة المعايير المحابية الدولية على الحصول على القبول والاعتراف بهاته المعايير من قبل الحكومات والدول، إذ تتكون لجنة المعايير المحاسبية الدولية من مجموعة من المنظمات المهنية التي لا تتدخل في إعداد المعايير المحاسبية في البلدان التي تنتمي إليها وهي الصلاحيات الممارسة من قبل السلطات التشريعية.

وبالتالي يتمثل التحدي الأساسي لهاته المنظمة في كيفية اقناع دول العالم بتبني المعايير والحصول على الشرعية الكافية لاسيما وأنها متكونة من منظمات مهنية وغالبيتها لا تتدخل في تقييس المحاسبة على مستوى دولها الأصلية.

بالإضافة إلى مشكل الشرعية والقبول واجهت هاته المنظمة في السنوات الأولى من نشأتها منافسة منظمات دولية أخرى لاسيما اتحاد المحاسبين الدوليين الذي كان يرى بعض أعضائه ولاسيما الممثلين للولايات المتحدة الأمريكية أن هاته الهيئة هي الأحق بإصدار المعايير المحاسبية الدولية وأن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تكون لجنة فرعية لـ اتحاد المحاسبين الدوليين.

في سنة 1978 حصل تقارب بين منظمتي لجنة المعايير المحاسبية الدولية واتحاد المحاسبين الدوليين وذلك بمناسبة انعقاد مؤتمر دولي في طوكيو اليابانية، إذ تم الاتفاق بينهما على أن تتولى لجنة المعايير المحاسبية الدولية مهمة التقييس المحاسبي على المستوى الدولي مقابل ذلك يتولى اتحاد المحاسبين الدوليين مهام التقييس المحاسبي في مجال التدقيق والمحاسبة العمومية.

وفي منتصف الثمانينيات من القرن الماضي قامت هذه المنظمة بعقد اتفاقية مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والذي تتضمن قبول لجنة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة وتطهير المعايير المحاسبية التي تم إصدارها مقابل ذلك تدعو منظمة المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الأعضاء المنتمين إليها لتطبيق المعايير الصادرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ونتيجة لهذا الاتفاق شرعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عملية تحسين المعايير المنشورة من أجل الحد من عدد البدائل. على الرغم من العمل الذي قامت به هاته اللجنة في إطار هذه الاتفاقية رفضت منظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية المعايير التي تم إعدادها في عام 1993.

بالإضافة إلى هاته الانتكاسة واجهت لجنة المعايير المحاسبية الدولية منافسة من منظمات أخرى على غرار تلك الممارسة من قبل مجموعة G4+1 التي تم تأسيسها سنة 1992 الجامعة لهيئات التقييس المحاسبي لأستراليا، كندا، الولايات المتحدة، وبريطانيا ونيوزلندا، لاسيما وأن هاته المنظمة هي ممثلة للحكومات وهناك تقارب سياسي كبير بين الدول المكونة لها.

قامت هذه المجموعة من الفترة الممتدة من سنة 1992 إلى 2001 بإعداد أوراق بحثية ذات جودة عالية فيما يخص المعالجة المحاسبية للأدوات المالية والتي استعملت من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل اعداد المعايير المحاسبية الدولية المعالجة للأدوات المالية وهكذا فإن هذا التعاون والتقارب بينهما وتبني الأعمال التي تم القيام بها وضع حدا لوجود هذه المجموعة بالمقابل فان هاته المنافسة دفعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية لبذل مجهودات أكبر لإصلاح نفسها.

تم إبرام اتفاقية أخرى في عام 1995 مع منظمة المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والتي بموجبها لا تلتزم اللجنة بمراجعة المعايير المحاسبية السابقة وانما يتعين عليها إعداد معايير محاسبية جديدة، ولذلك تميزت سنوات الممتدة من 1995 إلى 2000 بمراجعة ونشر معايير محاسبية جديدة تتناول موضوعات محاسبية مختلفة.

يفسر سبب عدم نجاح لجنة المعايير المحاسبية الدولية في نشر تطبيق المعايير إلى عدم تميز المعايير بالجودة الكافية، فمن أجل المصادقة على تلك المعايير من قبل الأعضاء التي تنتمي لهذه المنظمة ينبغي أن يقترح المعيار العديد من البدائل فيما يخص قواعد الاعتراف التسجيل وتقييم العناصر المحاسبية، كما أن هناك أسباب فرعية أخرى ساهمت في عدم نجاح هاته المنظمة إذ واجهت منافسات من منظمات أخرى سعت هي الأخرى إلى تقييس المحاسبة على المستوى الدولي.

وفيما يلي أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها من القترة الممتدة من سنة 1973 إلى 2000:

رقم	اسم المعيار	ملخص المعيار
1	عرض القوائم المالية	يوضح هذا المعيار القوائم المالية التي ينبغي عرضها والمتمثلة في الميزانية (قائمة المركز المالي)، حسابات النتائج (قائمة الدخل)، جدول تغيرات حقوق الملكية (جدول تغيرات حقوق الملكية) وجدول تدفقات الخزينة والملاحق بالإضافة إلى

		قائمة حسابات النتائج الشامل (قائمة الدخل الشامل).
2	المخزون	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمخزونات عند دخولها الميزانية، في نهاية السنة المالية وعند خروجها من الميزانية بالإضافة إلى أنظمة الجرد المتبعة.
7	قائمة التدفقات النقدية	يوضح هذا المعيار المعلومات التي ينبغي عرضها على مستوى جدول تدفقات الخزينة إذ تصنف هاته التدفقات إلى ثلاث: التدفقات الناتجة عن الأنشطة العملياتية وتلك الناتجة عن الأنشطة التمويلية والاستثمارية.
8	تغير الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	يوضح هذا المعيار كيفية المعالجة المحاسبية للتغير في الطرق المحاسبية وهذا حين يتاح للمؤسسة طريقتين للاعتراف بموضوع محاسبي معين. كما يوضح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المتبعة مثال ذلك التغير في تقييم المخزونات من CUMP إلى FIFO ومعالجة الأخطاء المحاسبية على غرار معالجة فواتير السنة الماضية التي لم يتم تسجيلها محاسبيا.
10	الأحداث اللاحقة للميزانية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأحداث التي تقع بعد نهاية السنة المالية وتحديد الشروط اللازمة التي تسمح بتسجيلها في السنة المالية التي تم إقفالها من قبل مجلس الإدارة.
11	عقود الانشاء	يوضح هذا المعيار الشروط الواجب توفرها من أجل لتنصيف عقد كطويل الأجل وكيفية معالجته محاسبيا إذ يعالج الايراد المتأتي من عقود الانشاء وفق هذا المعيار إما وفق طريقة التقدم في الإنجاز أو طريقة الانتهاء من الإنجاز.
12	ضرائب على الدخل	يوضح هذا المعيار القواعد التي تسمح بالتمييز بين الفروقات الدائمة غير منشأة للضرائب المؤجلة وتلك المؤقتة التي ينجر عنها الاعتراف بالضرائب المؤجلة.

16	التثبيتات المادية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية التثبيتات المادية عند دخولها الميزانية، في نهاية السنة المالية وعند خروجها من الميزانية.
17	عقود الإيجار	يوضح هذا المعيار المعايير المستخدمة للتمييز بين عقد الإيجار البسيط وعقد الايجار التمويلي والمعالجة المحاسبية لكل منهما.
19	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للامتيازات الممنوحة للمستخدمين إذ يميز هذا المعيار بين 4 أنواع من منافع المستخدمين: منافع قصيرة الأجل، منافع طويلة الأجل، منافع نهاية الخدمة، منافع ما بعد نهاية الخدمة.
20	محاسبة والافصاح عن الإعانات الحكومية	يميز هذا المعيار بين عدة أنواع من الإعانات الحكومية على غرار اعانات التجهيز واعانات الاستغلال ويوضح المعالجة المحاسبية لكل نوع من هاته الانواع.
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتغيرات أسعار صرف أي عندما تقوم المؤسسة بمعاملات مع أجانب يتعاملون بعملة تختلف عن العملة الوطنية كما يوضح المعيار الأسس المتبعة من أجل ترجمة القوائم المالية إلى عملة الشركة الأم تمهيدا لعمية التجميع المحاسبي.
23	تكاليف الاقتراض	ينص هذا المعيار على معالجتين مختلفتين لتكاليف الاقتراض، إذ يتم الاعتراف بها إما ضمن تكلفة الحيازة على الأصل أو يتم الاعتراف بها كأعباء على مستوى حسابات النتائج.
32	عرض الأدوات المالية	يوضح هذا المعيار الأسس المتبعة لتصنيف الأصول المالية ضمن إما الأصول الجارية أوضمن الأصول غير الجارية ويوضح كذلك القواعد المتبعة لتصنيف الأدوات المالية المسجلة من جانب الخصوم إما على مستوى رؤوس الأموال

		الخاصة أي حقوق الملكية أو ضمن الالتزامات.
36	الانخفاض في قيمة الأصول	يوضح هذا المعيار متى يتم الاعتراف بخسائر القيمة في نهاية السنة المالية ومؤشرات حدوث ذلك وكيفية تقييمها.
37	المؤونات الأصول والخصوم المحتملة	يوضح هذا المعيار الشروط الواجب توفرها من أجل الاعتراف المحاسبي بمؤونات الخسائر المحتملة.
38	التثبيتات المعنوية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية عند دخولها الميزانية، في نهاية السنة المالية وعند خروجها من الميزانية، كما يعالج المعيار مصاريف البحث والتطوير ويحدد الشروط الاعتراف بمصاريف التطوير ضمن التثبيتات المعنوية.
39	الاعتراف وقياس الأدوات المالية	يوضح المعيار قواعد تقييم الأصول المالية الجارية وغير الجارية وقواعد تقييم الخصوم المالية وذلك إما بالقيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة.
40	عقارات التوظيف	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية لعقارات التوظيف عند دخولها الميزانية، في نهاية السنة المالية وعند خروجها من الميزانية.
41	الزراعة أو الأصول البيولوجية	يوضح هذا المعيار القواعد المتبعة من أجل الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية أي الزراعية والحيوانية.

2.2 التقييس المحاسبي الدولي في سنوات 2000: الحصول على الشرعية الكافية

لقد سعى الاتحاد الأوروبي منذ نشأته على تحقيق تكامل اقتصادي أوروبي بين دول الاتحاد وتمكين المستثمر الأوروبي من الاستثمار في رأس مال الشركات التي تنتمي للاتحاد الأوروبي، لتحقيق ذلك كان أمام هذا الاتحاد خيارين إما تبني نظام محاسبي موحد داخل دول الاتحاد الأوروبي مستقل عن المعايير المحاسبية الدولية أما الخيار الثاني فيتمثل في الاستعانة بمعايير التي تصدرها لجنة المعايير المحاسبية الدولية. ونتيجة لذلك قامت الهيئات المالية

المختصة التابعة لهذا الاتحاد بإجراء دراسة سنة 1999 والتي أثبتت أن المعايير المحاسبية الدولية تتوافق مع التعليمات الصادرة من قبل الاتحاد الأوروبي. بناء على ذلك تم الاتفاق بين دول الاتحاد الأوروبي وبين لجنة المعايير المحاسبية الدولية على الالتزام بتبني المعايير المحاسبية الدولية على مستوى الشركات المسعرة في البورصة مقابل ذلك تلتزم لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتحسين جودة المعايير المحاسبية الدولية وهكذا كلف الاتحاد الأوروبي المصالح المالية المختصة التابعة له بإعداد برنامج عمل من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

في ماي من سنة 2000 قامت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، التي رفضت في وقت مضى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بحجة عدم تميزها بالجودة الكافية، بقبول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودعوة أعضائها لتبني المعايير المحاسبية الدولية.

وفي جوان 2000 تم عرض البرنامج السالف ذكره على أعضاء الاتحاد الأوروبي وتمت المصادقة عليه والذي تلتزم بمقتضاه الشركات الأوروبية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في أجل أقصاه 1 جانفي 2005.

ونتيجة لهاته المستجدات وقصد اصدار معايير ذات جودة أكبر ومنح استقلالية أكبر لأعضاء المنظمة تمت في جويلية 2000 المصادقة على إلغاء هيكل السابق للجنة المعايير المحاسبية الدولية وتم إعادة هيكلتها والتي أصبحت تسمى سنة 2001 بجمعية المعايير المحاسبية الدولية، يترأس جمعية المعايير المحاسبية الدولية "مجلس الأمناء TRUSTEE" التي يشرف على ثلاث كيانات أخرى والمتمثلة في لجنة التفسيرات IFRIC والمجلس الاستشاري SAC ومجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي يتولى اصدار معايير الدولية للإبلاغ المالي ابتداء من 2001.

وهكذا صدرت في 2002 في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي التعليمة رقم 2002/1606 التي تلزم فيها الشركات الأوروبية التي تلجأ للادخار علانية أن تقوم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تصدرها لجنة المعايير المحاسبية الدولية وذلك بداية من سنة 2005.

ونتيجة لتبني الاتحاد الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية، تبنت دول أخرى المعايير المحاسبية الدولية، إذ تبنت الجزائر سنة 2007 النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية بموجب القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والذي دخل حيز التطبيق بداية من 01 جانفي 2010 وذلك قصد

تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة الدولية وتمكين المستثمرين الأجانب من الاستثمار في رأس مال الشركات الجزائرية.

يفسر القبول السياسي الذي تحصلت عليه لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الشرعية الوجودية التي قامت اللجنة ببنائها، أي أن المعايير المحاسبية التي تم إصدارها ولاسيما بعد 1995 أصبحت تتميز بالجودة الكافية كما قام المسؤولون عن هاته الهيئة بتحسين جودة المعايير المحاسبية السابقة من خلال تقليص عدد البدائل، كما تم اصدار إطار تصوري سنة 1989 الذي يشكل القاعدة النظرية لإعداد المعايير المحاسبية الدولية والهدف من ذلك ضمان تجانس المعايير المحاسبية. وفيما يلي أهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي تم إصدارها من قبل IFRSF:

رقم المعيار	اسم المعيار	مضمون المعيار
IFRS 1	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة	صدر عام 2003 يوضح المعيار المعالجات المحاسبية عندما يتم الانتقال من نظام محاسبي لا يطبق المعيار الدولية إلى نظام محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية.
IFRS 2	المدفوعات على أساس الأسهم	صدر عام 2004 يبين المعيار كيفية المعالجة المحاسبية للعمليات التي يتم بموجبها سداد مقابل السلع أو خدمات المتحصل عليها من قبل المؤسسة أو سداد منافع المستخدمين عن طريق الأسهم عوض السداد نقدا.
IFRS 3	اندماج الأعمال	صدر عام 2004 يبين كيفية المعالجة المحاسبية للعمليات التي بموجبها تستحوذ مؤسسة على جزء أو كل الذمة المالية لشركة أو شركات أخرى.
IFRS 4	عقود التأمين	صدر عام 2004 يتناول كيفية الاعتراف والتقييم المحاسبي لعقود التأمين.
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة أو غير المستمرة.	صدر عام 2004 يوضح المعيار الشروط الواجب توفرها من أجل تصنيف أصل على أنه محتفظ به لغرض البيع، بالإضافة إلى العمليات المتوقفة على غرار المنشآت أو الفروع التي سيتم التنازل عنها أو التي تعتبر خارج حدود المجمع.

IFRS 6	الكشف عن المصادر المعدنية وتقييمها	صدر عام 2004 جاء ليوضح المعالجة المحاسبية لمرحلتي الحصول على حقوق الاستكشاف والتنقيب عن المعادن أما مرحلتي الاستخراج والبيع لا تدخل ضمن نطاق المعيار.
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	صدر عام 2006 يلزم هذا المعيار المؤسسات أن تفصح عن طبيعة الأنشطة التي تقوم بها والأثر المالي لها والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.
IFRS 9	الأدوات المالية	صدر جزؤه الأول بابتداء من 2009 واكتمل في 2011 يلغى هذا المعيار IAS 39 يهدف إلى تبيان كيفية تقييم الأصول المالية والالتزامات المالية للمؤسسة.
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	صدر عام 2011 يهدف إلى تبيان المعالجة المحاسبية وكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة، عندما تسيطر المؤسسة بصفة كاملة على مؤسسة أخرى.
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	صدر عام 2011 يهدف إلى تبيان المعالجة المحاسبية وكيفية اعداد القوائم المالية المجمعة عندما تخضع الشركات التابعة لرقابة مشتركة لشركتين أو أكثر والتي تمتلك في غالب الأحيان نفس نسب التصويت في تلك الشركات التابعة.
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	صدر عام 2011 يتناول المعيار مفهوم القيمة العادلة وكيفية قياسها الإفصاح عنها.
IFRS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	صدر عام 2011 والذي يحدد المعالجة المحاسبية للعمليات التي تخضع بموجبها السلع والخدمات المقدمة للعملاء لأسعار محددة قانونيا.
IFRS 15	الايرادات من العقود مع العملاء	صدر عام 2014 يوضح هذا المعيار الشروط الواجب توفرها حتى يتم الاعتراف والتسجيل المحاسبي للإيراد.
IFRS	عقود الايجار	صدر عام 2016 حل هذا المعيار محل المعيار IAS 17 يحدد

16		هذا المعيار قواعد القياس والافصاح عن عقود الايجار البسيط والتمويلي.
IFRS 17	عقود التأمين	صدر عام 2017 والذي حل محل المعيار IFRS 4 بداية من جانفي 2023 والذي يوضح المعالجة المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين.

3 التحديات التي واجهت فكرة التقييس المحاسبي في الفترة الأخيرة

بالإضافة إلى التحديات التي واجهت لجنة المعايير المحاسبية الدولية عند نشأتها والمتمثلة في البحث عن الشرعية الكافية والمنافسات التي تعرضت إليها اللجنة من قبل منظمات أخرى واجهت هاته المنظمة تحديات أخرى في الفترة الأخيرة لاسيما بمناسبة ظهور الأزمة المالية العالمية لعام 2008.

إذ تعرضت هذه الهيئة إلى انتقادات كبيرة لاسيما من قبل دول الاتحاد الأوروبي ومجموعة الثمانية كما واجهت تحدي آخر فيما يخص انجاح التقارب المحاسبي بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية الأمريكية فيما يخص إصدار إطار تصوري مشترك بين الهيأتين، وفيما يلي أهم التحديات التي واجهت جمعية المعايير المحاسبية الدولية في الفترة الأخيرة:

1.3 فشل نشر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في جوان 2004 قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار مشروع تمهيدي حول المعيار الدولي للإبلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مرفوق بثمانية أسئلة: الأول مفاده هل هناك ضرورة لإعداد معايير دولية للتقرير المالي بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الأغلبية الساحقة للأجوبة المعبر عنها ساندت هذا المشروع. وهذا ما دفع هذه الجمعية في فيفري 2007 لإعداد مشروع معيار خاص بمحاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك آخذا بعين الاعتبار الإجابات المتحصل عليها حول الأسئلة الثمانية والآراء والتوصيات التي أبداها المشاركون في الاستبيان وهكذا تم تبني المعيار الدولي للتقرير المالي حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في 2009. تلقى هذا المعيار عند إصداره الكثير من الترحيب لاسيما من هيئة البنك الدولي التي كانت ترغب في فرضه على الدول التي تمولها من أجل الحصول على معلومات متجانسة وقابلة للمقارنة.

رغم ذلك واجهت جمعية المعايير المحاسبية للتقرير المالي صعوبات في نشر تطبيق هذا المعيار لعدة أسباب أهمها عدم توافقه مع النظام الضريبي للبلدان، كما لم يطبق هذا المعيار حتى من طرف المتعاونين الأساسيين مع مجلس المعايير المحاسبية الدولية على غرار الاتحاد الأوروبي والبلدان الناطقة باللغة الإنجليزية.

يمكن القول أن المنظمة اليوم لم تنجح في نشر تطبيق هذا المعيار في مختلف دول العالم، إذ يلبي هذا المعيار احتياجات البنك الدولي ولا يتوافق مع احتياجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للبلدان وبالتالي يكمن التحدي المستقبلي للجمعية في نشر تطبيق هذا المعيار في مختلف دول العالم ولاسيما إذا علمنا أن هذا النوع من المؤسسات يمثل 95% من النسيج المؤسساتي الإجمالي وهو ما يمثل تحد بالغ الأهمية بالنسبة لـ مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 2001 وأصبحت تسمى جمعية المعايير المحاسبية الدولية IASCF والتي تتولى إصدار المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS كما تغير اسم هاته الجمعية في 2010 وأصبحت تسمى بـ IFRSF أي جمعية المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

1.1 الهيكل التنظيمي للهيئة المسؤولة عن اعداد المعايير المحاسبية الدولية

يترأس جمعية المعايير المحاسبية الدولية للبلاغ المالي مجلسا يتكون من TRUSTEE، والتي تشرف على ثلاثة كيانات أخرى، يتعلق الأمر بمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRIC والمجلس الاستشاري للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ADVESORY COUNCIL كل كيان من الكيانات السالف ذكرها تتمتع لصلاحياته الخاصة إذ تخضع عملية ونشر اعداد المعايير المحاسبية الدولية ضمن صلاحيات IASB وتسمى المعايير التي تصدرها هاته الهيئة بـ IFRS وفيما يلي المهام التي يقوم بها كل من الكيانات السالف ذكرها:

1.1.1 الأمناء TRUSTEE

يبلغ عددهم 22 تتولى إدارة جمعية المعايير المحاسبية الدولية من خلال ضمان تمويل الجمعية وتعيين أعضاء الكيانات الثلاث التابعة لها المصادقة على إجراءات عمل الكيانات الثلاث الأخرى ومراقبة مدى احترام تلك الإجراءات وتحديد برنامج عمل الجمعية.

2.1.1 مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتكون المجلس من 14 عضوا يقوم المجلس بإصدار معايير محاسبية دولية والتي تخضع قبل اعتمادها للمناقشة والتصويت من قبل أعضاء هذا المجلس، كما يتولى كذلك المصادقة على تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

3.1.1 لجنة تفسيرات المعايير الولية للإبلاغ المالي IFRIC

متكونة من 15 عضوا مسؤولة عن تقديم توضيحات من أجل فهم أحسن للمعايير المحاسبية الدولية والتي تخضع للمصادقة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل صدورها كما تساعد هاته اللجنة المجلس على تحسين المعايير المحاسبية الدولية من خلال اقتراح تعديلات والتي تخضع للمصادقة عليها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

4.1.1 المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRSAC

يتكون من 50 عضوا يقوم بمرافقة مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال تقديم آراء وتوصيات وملاحظات حول مشاريع المعايير الدولية للإبلاغ المالي، إذ بعد إعداد المشروع الأولي للمعيار من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية يتم ارساله للمجلس الاستشاري من أجل إبداء آراء وتوصيات حول هذا المشروع.

ونتيجة للأزمة المالية سنة 2008 تم استحداث على مستوى IFRSF مجلس المراقبة التي يراقب مدى احترامهم لإجراءات العمل المصادق عليها ومدى احترام الأمناء لاستراتيجية عمل الجمعية ولبرنامج عملهم السنوي.

2.1 مسار اعداد المعايير المحاسبية الدولية

إن مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية يتبع نفس المسار التي يتم من خلال اعداد المعايير المحاسبية المقبولة عموما US GAAP والذي ينبغي أن يراعي الشرعية الإجرائية أي ينبغي أن يتيح هذا المسار لأكبر قدر ممكن من المهتمين المشاركة في إبداء أراء وتوصيات حول مشاريع المعايير وفيلي المسار التفصيلي لإعداد المعايير المحاسبية الدولية والتي يمكن تقسيمها إلى المرحل الأربع التالية:

1.2.1 صياغة مشروع المعيار الأولي

بعد تحديد موضوع المعيار أي الموضوع المحاسبي الذي سيتم معالجته والذي يتم اقتراحه من قبل أعضاء المجلس أو الغير المتعاونين مع المجلس، يتم تعيين فوج عمل من الفريق التقني العامل على مستوى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لصياغة ورقة عمل حول مشروع المعيار والذي يعرض على المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للإبلاغ المالي من أجل إبداء آراء وتوصيات حول ورقة العمل.

يجتمع بعد ذلك أعضاء المجلس المعايير المحاسبية مع فوج العمل لمناقشة ورقة العمل التي تم تحضيرها ومناقشة توصيات المجلس الاستشاري حول هذا العمل وهكذا عندما يرى الفريق التقني أن ورقة العمل تم مناقشتها بما فيه الكفاية يتم إعداد مشروع المعيار الأولي والذي تتم صياغته بناء على هاته المناقشات.

يجتمع بعد ذلك أعضاء المجلس من أجل التصويت على مشروع المعيار الأولي والذي يتم قبوله في حالة موافقة 8 أصوات من أصل 14، يسمى هذا المشروع الأولي بالإنجليزية Exposure draft أما في فرنسا فيسمى بـ exposé de sondage.

2.2.1 اعداد النسخة النهائية لمشروع المعيار

بعد اعداد مشروع المعيار الأولي يتم عرضه للمناقشة على الجمهور بصفة عامة وعلى المتعاونين الأساسيين مع الجمعية الذين يقومون بدراسة مشروع المعيار الأولي ويقومون بإرسال ملاحظاتهم إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

يقوم الفريق التقني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية باستقبال الملاحظات والتوصيات ويتم تحليلها وفلترتها وعرض ملخص حول أهم الملاحظات البناءة لاسيما تلك التي لم تتم مناقشتها من قبل أعضاء المجلس. وهكذا فان الملاحظات غير البناءة والخارجة عن موضوع المعيار وتلك التي تم مناقشتها من قبل المجلس عند اعداد المشروع الأولي فلا يتم الأخذ بها عند صياغة النسخة النهائية لمشروع المعيار.

وهكذا يقوم المجلس بمناقشة الملاحظات التي أبداها الجمهور بصفة عامة والمتعاونين مع المجلس وبناء على هاته المناقشات يقوم الفريق التقني بتعديل مشروع المعيار وصياغة النسخة النهائية من مشروع المعيار.

ينبغي الإشارة إلى أنه في بعض الحالات يمكن أن تؤدي الملاحظات التي تم ابداؤها فيما يخص مشروع المعيار لإعادة صياغة المشروع الأولي للمعيار وهكذا سيخضع من جديد إلى مناقشة أعضاء المجلس ويتم عرضه من جديد على الجمهور.

3.2.1 المصادقة ونشر ومتابعة المعيار

بعد إعداد المشروع النهائي للمعيار يتم عرضه على أعضاء المجلس للمصادقة إذ يتم هاته من خلال غالبية الأصوات وبعد يتم إصدار المعيار المحاسبي. وتتم متابعة تنفيذ المعيار بعد أن يصبح ساري المفعول، إذ يحق للجمهور طلب تفسيرات حول تطبيق بعض أحكام المعيار وهنا تتدخل لجنة التفسيرات التي تقوم بإعداد تفسيرات وتوضيحات لفهم والتطبيق الحسن للمعيار.

وبعد عامين من تطبيق المعيار ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية الدولية من اعداد دراسة أثر حول المعيار من خلال طرح أسئلة على الجمهور ومن خلال الملاحظات التي يبديها هؤلاء يتم اقتراح تعديلات على المعايير التي سبق نشرها.

الإطار التصوري للمحاسبة المالية لسنة 2010

تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973، عملت منذ نشأتها على إعداد معايير محاسبية دولية تسعى لتطبيقها على المستوى الدولي، تم إصدار المعايير المحاسبية الدولية الأولى سنة 1975، اتسمت المعايير المصدرة في السنوات الأولى من تأسيس هاته المنظمة بعدم الجودة، فمن أجل المصادقة على المعيار ينبغي موافقة أغلبية أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية وهو أمر صعب التحقيق لاسيما إن علمنا أن هناك مجموعة من الأعضاء توافق ممارستهم المحاسبية في الدول المنتمين إليها للمقاربة الانجلوساكسونية وآخرين للمقاربة القارية بالإضافة إلى مقاربات أخرى موجودة داخل هاته اللجنة.

ولذلك يعمد معدو المعايير إلى اقتراح العديد من البدائل فيما يخص الاعتراف المحاسبي بالعناصر المحاسبية حتى يتم قبولها من قبل الأعضاء، هذا ما يؤثر سلبا على جودة المعايير باعتبار عدم تجانسها وتخضع إلى مرجعيات ومقاربات مختلفة وهو السبب الذين لم يسمح بقبول تطبيقها على المستوى الدولي والاعتراف بها من قبل الهيئات الدولية الأخرى على غرار الهيئة الدولية للأوراق المالية.

نتيجة لذلك تم إصدار الإطار التصوري الأول للجنة المعايير المحاسبية الدولية في عام 1989 والذي استمد بشكل كبير من الإطار التصوري التي تم إصداره من قبل مجلس المعايير المحاسبة الأمريكي، ليكون الإطار العام والقاعدة الأساسية التي ينطلق منها واضعوا المعايير في تطوير المعايير المحاسبية، يحتوي هذا الإطار على مجموعة من المبادئ والفرضيات الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

إن الهدف الأساسي من هذا الإطار هو إصدار معايير متجانسة تخضع لنفس المرجعية ونتيجة لذلك تعرضت المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما تلك الصادرة قبل 1989 إلى التنقيح والتصحيح وإلغاء البدائل المخالفة للمرجعية الأساسية المتمثلة في الإطار التصوري لإعداد القوائم المالية، وهكذا فان المعالجات المحاسبية التي تخالف الإطار التصوري لا يمكن قبولها على مستوى المعايير المحاسبية الدولية مثال ذلك الاعتراف المحاسبي بعقود الايجار التمويلي وعقود الامتياز كأعباء وليس كتثبيتات بحجة عدم ملكيتها القانونية من قبل المؤسسة غير مقبول على مستوى المعايير المحاسبية الدولية ومخالف للإطار التصوري لإعداد القوائم المالية الذي يتضمن مبدأ أساسي متمثل في أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني.

في سنة 2001 تحولت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى جمعية لجنة المعايير المحاسبية الدولية، تبنت هاته الجمعية الإطار التصوري لسنة 1989 وكافة المعايير المحاسبية الدولية التي كانت سارية المفعول قبل تاريخ 2001، أما المعايير المستقبلية فسوف تكون تحت مسمى المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

في سنة 2002 تم الاتفاق بين جمعية لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبة الأمريكي على التقارب بينهما والتنسيق الأعمال التي تقوم بها المنظمتين، وفي فيفري 2005 تم الامضاء على مذكرة تفاهم من أجل إعداد إطار تصوري مشترك على عدة مراحل: المرحلة الأولى تتضمن تحديد الأهداف والخصائص النوعية للمعلومة المالية، المرحلة الثانية تتضمن تحديد المعايير المتعلقة بتسجيل وتقييم مختلف العناصر المحاسبية، المرحلة الثالثة تتعلق بالتقييم الأولي والتقييمات اللاحقة، أما المرحلة الرابعة فتتعلق بتحديد الكيانات التي تقوم بإعداد القوائم المالية، المرحلة الخامسة متعلقة بتحديد المعلومات التي يتم عرضها وحدود المعلومة المالية، المرحلة السادسة متعلقة بموضوع الإطار المفاهيمي على مستوى المعايير المحاسبية المقبولة عموما أما المرحلة السابعة فتتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية في القطاع غير الربحي والمرحلة الأخيرة تتضمن إصدار الإطار التصوري بأكمله.

لقد تم الانتهاء من المرحلة الأولى من هذا المشروع والمتعلقة بالأهداف والخصائص النوعية للقوائم المالية، وتم إصدار الإطار المفاهيمي المتعلق بالجزء الأول في سبتمبر 2010، إذ تضمن هذا الإطار الخصائص النوعية للقوائم المالية والذي شهد العديد من التعديلات بالمقارنة مع إطار 1989، كما احتوى الإطار المفاهيمي لعام 2010 على بعض البنود التي احتواها الإطار التصوري لسنة 1989 على غرار مفهوم العناصر التي تحتويها القوائم المالية، القواعد العامة للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم والتمييز بين مفهوم رأس المال المادي والمالي.

كما قام مجلس المعايير المحاسبة الأمريكي في نفس السنة بإصدار معيار قائمة مفاهيم المحاسبة المالية SFAC رقم 8 تحت عنوان "الإطار التصوري للتقرير المالي". لكن تراجعت بعد ذلك الهيئة المسؤولة عن تقييس المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية عن فكرة التقارب وذلك لاعتبارين أساسيين، إذ يعتقد أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الأمريكي أن المعايير المحاسبية الأمريكية هي أكثر جودة من المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى ثقل مسار اعداد المعايير المحاسبية الدولية إذ يحتاج المعيار سنتين حتى يتم إصدار معيار محاسبي من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي حسبهم فإن هذا التقارب سيؤثر على جودة المعايير المحاسبية الأمريكية.

ونتيجة لذلك وصل اليوم التقارب بين المنظمتين إلى نهايته ولم يكتب للمراحل المتبقية الاكتمال وهكذا قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في 29 مارس 2018 بإصدار النسخة الكاملة من الإطار التصوري دون الاعتماد على مجلس المعايير المحاسبة الأمريكي.

1 محتوى الإطار التصوري لسنة 2010

يتناول الإطار المفاهيمي:

- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومة؛
- أهداف القوائم المالية؛
- الفروض المحاسبية، الخصائص النوعية للقوائم المالية وأهم المبادئ المحاسبية؛
- مفهوم العناصر التي تحتويها القوائم المالية؛
- القواعد العامة للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم؛
- التمييز بين مفهوم رأس المال المادي والمالي.

1.1 مستخدمو القوائم المالية

يحدد الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية مستخدمو القوائم المالية ويحدد كذلك احتياجات هؤلاء من المعلومات، يتعلق الأمر بالمستثمرين، المستخدمون، المقرضون، الموردون، الزبائن، الدولة والمؤسسات العمومية، الجمهور... ولكن على الرغم من أن الأطراف المستخدمة للقوائم المالية هي متعددة إلا أن هذا الإطار يعطي الأولوية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وفيما يلي عرض لأهم احتياجات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وللمعلومات التي تحملها هاته القوائم:

1.1.1 المستثمرون

ينبغي التمييز بين المستثمرين المحتملين الذين يحتاجون معلومات تسمح لهم باتخاذ قرار الاستثمار أو عدم الاستثمار والمستثمرين الحاليين الذين يحتاجون معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات متعلقة بالاحتفاظ أو التنازل عن الأدوات المالية.

إذ جعلت المعايير المحاسبية الدولية احتياجات هؤلاء ضمن أولوياتها تجلى ذلك في القوائم المالية التي ينبغي على المؤسسة إعدادها وفق تلك المعايير لاسيما الميزانية التي تحتوي على معلومات تخص مكونات رؤوس الأموال الخاصة والتي تعبر عن ثروة المساهمين من وجهة نظر محاسبية بالإضافة إلى جدول تغيرات حقوق الملكية الذي

يتضمن العمليات التي أدت إلى تغير رؤوس الأموال الخاصة، كما أن هناك معايير محاسبية صدرت لمعالجة مردودية الأسهم على غرار المعيار المحاسبي الدولي 33 تحت عنوان "ربحية الأسهم".

2.1.1 المستخدمون

يعتبر المستخدمون أحد مستعملي القوائم المالية، إذ يحتاج هؤلاء لمعلومات تمكنهم من معرفة المردودية المحققة من قبل المؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار بما يحفظ مراكز عملهم وقدرتها على دفع أجورهم وحصصهم من الأرباح الاجمالية للمؤسسة.

ومثال على ذلك تتضمن الأسطر الأخيرة لحسابات النتائج معلومات حول النتيجة المحققة ونصيب مشاركة المستخدمون من الأرباح الاجمالية للمؤسسة. كما أن هناك معيار محاسبي يعالج منافع الممنوحة للمستخدمين والمتمثل في المعيار رقم 19.

3.1.1 المقرضون

يحتاج المقرضون معلومات تمكنهم من معرفة مدى قدرة المؤسسة على السداد أي قدرة المؤسسة على سداد أصل القرض بالإضافة إلى الفوائد المترتبة في الآجال المتعاقد عليها، إذ توفر الميزانية معلومات حول مكونات خزينة المؤسسة وحجمها كما يسمح جدول تدفقات الخزينة من معرفة العمليات ومصدر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة والتي يسمح للبنك من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية ومدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية.

4.1.1 الموردون والدائنون الآخرون

يحتاج الموردون معلومات حول قدرة المؤسسة على سداد الأموال الذين يدينون بها للمؤسسة فالميزانية تسمح بحساب العديد من النسب المالية التي تسمح بالحكم حول مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها اتجاه الموردين.

5.1.1 الزبائن والمدينون الآخرون

يحتاج الزبائن معلومات تمكنهم من الحكم عن استمرارية نشاط المؤسسة ومدى قدرتها على تموينهم بالسلع والخدمات التي يحتاجونها، لاسيما إن كان تعاقدهم مع المؤسسة يمتد إلى الأجل الطويل.

6.1.1 الحكومة والوكالات العمومية

تحتاج الحكومة المعلومات التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية من أجل اعداد الحسابات الوطنية وحساب الناتج الداخلي الخام PIB والقيمة المضافة التي تخلقها الشركات ومعلومات تمكنها من دراسة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالتشريع والتنظيم المعمول به، مثال ذلك تحتاج الإدارة الجبائية معلومات تمكنها من معرفة مدى قيام المؤسسة بالواجبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية لاسيما فيما يخص مسك المحاسبة ودفع الضريبة، كما تحتاج إدارة الضمان الاجتماعي معلومات تمكنها من معرفة مدى التزام المؤسسة بالواجبات المنصوص عليها في قانون العمل والقوانين ذات الصلة لاسيما فيما يخص تصريح بانتساب العمال ودفع اشتراكات الضمان الاجتماعي وغيرها من المعلومات.

7.1.1 الجمهور

يحتاج الجمهور إلى معلومات للتعامل مع المؤسسة كتوظيف المدخرات بمناسبة اللجوء العلني للادخار العام، أو الاستفادة من خدمات اجتماعية ومجانية أو بمقابل رمزي في إطار المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية.

نلاحظ أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية يركز على أصحاب المصالح الخارجيين، في حين لم يتناول هذا الإطار أصحاب المصالح الداخليين واحتياجات هؤلاء من المعلومة على غرار أعضاء الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمسيرين في المستويات الهرمية الوسطى وهي أمور خارج نطاق الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية.

2.1 أهداف القوائم المالية

إن الأهداف التي يحددها الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية تدور حول ثلاث محاور أساسية:

1.2.1 الوضعية المالية

لابد على القوائم المالية أن تسمح بمعرفة الذمة المالية للمؤسسة أي ما تسيطر عليه من موارد على غرار التثبيتات والمخزونات والحقوق اتجاه الزبائن بالإضافة إلى الخزينة وما عليها من التزامات سواء اتجاه الملاك او اتجاه الأطراف الخارجية الأخرى كالبنوك والموردين وهي المعلومات التي توفرها الميزانية.

تعتبر الميزانية أهم قائمة مالية تعدها المؤسسة وفق المعايير المحاسبية الدولية فباقي القوائم المالية هي عبارة عن تفصيل لإحدى العناصر المتضمنة في الميزانية، فقائمة الدخل هو عبارة عن عرض تفصيلي لحساب النتيجة الموجود في الميزانية، أما قائمة جدول تغيرات حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة) عبارة عن عرض تفصيلي لحسابات حقوق الملكية الظاهرة في الميزانية، جدول تدفقات الخزينة عبارة عن عرض تفصيلي لحسابات الخزينة الظاهرة في الميزانية باستثناء قائمة الملاحق التي تتضمن معلومات غير واردة في الميزانية.

2.2.1 النجاعة والأداء

لابد على القوائم المالية أن توفر معلومات حول أداء المؤسسة ونتيجة أعمالها وهي المعلومات التي توضحها قائمة الدخل (حسابات النتائج) والذي يعبر عن العمليات التي قامت بها المؤسسة والتي نتج عنها أرباح لصالحها أو تحمل خسائر. كما ينبغي في هذا الإطار التمييز بين النتيجة والنتيجة الإجمالية، نتكلم هنا عن قائمة الدخل الشامل أو الإجمالي التي تتضمن بالإضافة إلى مكونات النتيجة المستمدة من قائمة الدخل بعض العناصر الأرباح والخسائر الكامنة المسجلة على مستوى رؤوس الأموال الخاصة.

3.2.1 تغير الوضعية المالية

لابد على القوائم المالية أن توفر معلومات حول مستوى السيولة التي تم درها نتيجة العمليات الاستغلالية والاستثمارية والتمويلية التي قامت بها المؤسسة وهي المعلومات التي توفرها قائمة جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة. كما ينبغي على القوائم المالية توفير معلومات حول مستوى السيولة التي تدرها المؤسسة نتيجة العمليات التي قامت بها ودراسة مدى كفايتها من أجل تمويل استثمارات المؤسسة بالإضافة على سداد التزاماتها اتجاه المؤسسات البنكية وتوزيع الأرباح على الملاك وهي المعلومات التي توفرها قائمة جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة.

3.1 الفروض المحاسبية الخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأخرى

يميز الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية بين الفروض المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومة المالية.

1.3.1 الفروض المحاسبية

احتفظ الإطار التصوري لسنة 2010 بفرض وحيد متمثل في فرضية استمرارية النشاط وألغى فرضية الالتزام التي كانت موجودة في الإطار التصوري لسنة 1989، يقوم فرضية الاستمرارية على أن المؤسسة سوف تستمر في

نشاطها وغياب مؤشرات تدل على احتمالية الوقوع في الإفلاس مستقبلا، فإن كانت استمرارية نشاط المؤسسة غير مضمونة وهناك مؤشرات الوقوع في الإفلاس يجب تطبيق مبادئ محاسبية أخرى. إذ ينبغي تقييم الأصول والخصوم من خلال قيمة التصفية، كما تقوم المؤسسة بتسجيل تدني قيمة المخزونات وأصول المؤسسة الأخرى وتقوم بتسجيل مؤونات خاصة، كمؤونة التعويض المقدم للعمال الذين سوف يتم تسريحهم ومؤونات متعلقة بالغرامات المالية اتجاه الديون الضريبية وغيرها من المؤونات.

4.1 الخصائص النوعية للقوائم المالية

يمكن تقسيم الخصائص النوعية إلى مجموعتين هما الخصائص الأساسية والخصائص المعززة وذلك تحت مجموعة من القيود متعلقة بالتكلفة، فكلما سعت المؤسسة للحصول على هاته الخصائص كلما كانت التكلفة أكبر وبالتالي ينبغي التوفيق بين منفعة المعلومة المالية ومدى توفرها على الخصائص المذكورة وبين التكلفة. وفيما أهم خصائص المعلومة المالية حسب الإطار التصوري لسنة 2010:

- الخصائص النوعية الأساسية والمتمثلة في الملاءمة والتمثيل الصادق؛
- الخصائص النوعية المعززة والمتمثلة في قابلية المقارنة والفهم والتأكد والحصول على المعلومة في الوقت المناسب.

وبالتالي حتى تكون المعلومة المالية ذات فائدة ينبغي أن تكون ملائمة وتمثل بصدق ما تريد التعبير عليه ومن أجل تعزيز هاته الفائدة ينبغي أن تكون قابلة للمقارنة، قابلة للتأكد، مفهومة ويمكن التحصّل عليها سريعا.

1.4.1 الخصائص النوعية الأساسية

عددها اثنان تتمثل في الملاءمة والتمثيل الصادق.

الملاءمة Pertinence

تقاس ملاءمة المعلومة حسب قدرتها على التأثير على قرار المستثمر، تكون المعلومة ملاءمة إذا توفر فيها أحد أو كلا العنصرين التاليين، يتمثل الأول في الطابع الاستشرافي أو التنبئي والتي من خلالها يتمكن المستثمر من استشراف المستقبل مثال ذلك تحديد رقم الأعمال للسنوات الثلاث المقبلة، التنبؤ بقيمة الأسهم في المستقبل. أما الثاني فهو الطابع التأكيدي أي أن المعلومة المقدمة في القوائم المالية تمكن المستثمر من تأكيد أو تغير استنتاجات سابقة، مثال ذلك قائمة الدخل التي تم اعدادها تسمح بتأكيد أو نفي الافتراضات التي تم وضعها سابقا بخصوص

النتيجة المحققة. وهكذا تكون المعلومة ملائمة إذا مكنت من تأكيد أو تصحيح الماضي أو إذا مكنت من التنبؤ بما سيحدث في المستقبل.

✍ الصورة الصادقة (الوفية)

تقاس الصورة الصادقة للمعلومة المالية بمدى قدرتها عن التعبير الصادق عن الواقع الحقيقي للأحداث الاقتصادية والعمليات وعن الذمة المالية ونتيجة أعمال وعن تدفقات الخزينة الحقيقية للمؤسسة، وحتى تعبر المعلومة المالية عن الصورة الصادقة ينبغي أن تكون تعبر عن الحدث (1) بصفة كاملة، (2) بصفة محايدة وأن تكون خالية من الأخطاء.

لتكون المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية ذات درجة صدق كافية لابد أن تكون كاملة وشاملة أي ينبغي أن تقدم كافة المعطيات للمستخدم التي تسمح له بالفهم الصحيح للظواهر الاقتصادية، ونتيجة للكمال والشمول يمنع على مستوى الميزانية إجراء مقاصة على مستوى الأصول والخصوم كإجراء مقاصة بين الحقوق اتجاه الزبائن وبين الديون اتجاه الموردين، إذ بالرغم من عدم تأثير هاته المقاصة على نتيجة المؤسسة إلا أنها سوف تقدم معلومة ناقصة على مستوى حجم الديون والحقوق الاجمالية للمؤسسة، وتحقيقا للكمال كذلك ينبغي الاعتراف بالأحداث اللاحقة لغلق الميزانية مثلما يمليه المعيار المحاسبي رقم 10.

حتى تكون المعلومة المالية صادقة (وفية) ينبغي أن تكون محايدة أي يتم اختيار المعلومات والبيانات المالية وتقديمها دون أية انتقائية أو أحكام مسبقة أي عدم وجود نية لدى معدي القوائم المالية من أجل توجيه القرارات التي سوف يصدرها المستخدم ونتيجة لذلك ينبغي عدم استخدام بدائل الاعتراف وبدائل التقييم التي ترخص بها المعايير المحاسبية الدولية من أجل تأثير على مستوى النتيجة وعلى القرارات التي سوف يصدرها المستخدم. وإنما ينبغي اخيار بدائل الاعتراف وبدائل التقييم وفقا للحقائق الاقتصادية للمؤسسة.

حتى تكون المعلومة المالية صادقة ينبغي أن تخلو من الأخطاء المقصودة وغير المقصودة والتي تجعل المستثمر يبني قرارات خاطئة بناء على معلومات خاطئة.

2.4.1 الخصائص النوعية المعززة (الداعمة)

عددها أربع تتمثل في قابلية المقارنة، قابلية الفهم، قابلية التأكيد والحصول عليها في الوقت المناسب.

✍ قابلية المقارنة Comparabilité

أي أن المعلومات المقدمة للمستثمر ينبغي أن تمكنه من إجراء مقارنات في الزمن لمعرفة التطور الإيجابي أو السلبي المحقق كما ينبغي على المعلومة أن تمكن المستثمر من اجراء مقارنة بين المؤسسة والمؤسسات العاملة في نفس النشاط، إذ أن المقارنة عبر الزمن يعتبر محدد غير كافي لاتخاذ القرار وانما ينبغي أن تشمل المقارنة كذلك المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع أو النشاط مثال ذلك الانطباع السلبي للمستثمر حول مؤسسة تشهد تطورات إيجابية عبر الزمن ولكن مستوى الربحية أقل من المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.

وتفاديا لتضليل مستخدم المعلومة وحتى تكون المقارنة صحيحة يشترط ثبات الطرق المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة من فترة إلى أخرى وفي حالة وجود ضرورة لتغيير الطرق المحاسبية ينبغي الإشارة إلى ذلك على مستوى الملحق وتبيان تأثير ذلك على القوائم المالية حتى يكون لدى المستثمر علم بذلك وبتأثير ذلك على القوائم المالية.

✍ قابلية الفهم Intelligibilité

تكون المعلومة مفهومة إذا تم فهمها من قبل مستخدمها، وتكون المعلومة مفهومة إذا تم عرضها وتصنيفها بطريقة واضحة لمستخدمها وهذا تحت فرضية أن المستثمر يمتلك حد أدنى من الإدراك للظواهر الاقتصادية وكيفية الإفصاح عنها محاسبيا. لكن قابلية الفهم لا تعني عدم الإفصاح عن المعلومات المعقدة، إذ أن بعض الظواهر الاقتصادية معقدة مثال ذلك الأدوات المالية، وبالتالي إلغاؤها من القوائم المالية تجعل هاته الأخيرة غير كاملة ومضللة وبالتالي في هاته الحالة يجب إدراجها في القوائم المالية وعلى مستخدم القوائم المالية أن يبذل مجهودات إضافية والاستعانة بمساعدة خارجية لفهم تلك المعلومات.

✍ القابلية للتأكيد

هي الصفة التي تسمح للمستخدم من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية تعبر فعلا عن الأحداث الاقتصادية، وحتى تكون المعلومة قابلة للتحقق ينبغي منح المستخدم المعلومات الكافية التي تمكنه من اجراء إعادة الحساب، في هذا الإطار ينبغي أن يوفر الملحق على سبيل المثال معلومات حول سياسة الاهتلاكات على غرار

مدة الاستفادة من المنافع الاقتصادية للتثبيتات وطريقة الاهتلاكات المتبعة والقيمة المتبقية والتي تسمح للمستخدم من إعادة حساب مخصصات الاهتلاكات وتأكيد أو نفي القيم الظاهرة في الميزانية وقائمة الدخل.

✍ توفير المعلومة في الوقت المناسب

ينبغي أن تمنح المعلومة للمستخدم قبل أن تفقد قوتها التأثيرية على القرارات التي سوف يصدرها، إذ أن هناك بعض المعلومات تفقد أهميتها إن لم تمنح لمستخدمها في الآجال المحددة، لنفرض أن زبون قام بفتح مناقصة من أجل تموينه بسلع يحتاجها واشترط مجموعة من الشروط الواجب تقديمها في العرض التقني والمالي ولنفرض أن أحد مورد معين يملك أفضل عرض تقني ومالي ولكن قدم ملفه خارج الآجال القانونية وبالتالي في هاته الحالة فان المعلومات المقدمة في عرض هذا المورد تفقد أهمتها لأنها لم تصل للزبون في الآجال المناسبة. لكن هناك معلومات تمتد منفعتها عبر الزمن كالمعلومات المستخدمة من أجل التنبؤ بالمستقبل والتي تتطلب دراسة تحليل الماضي ودراسة عدة سنوات ماضية.

5.1 عناصر القوائم المالية

ينبغي على المؤسسات المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية اعداد مجموعة من القوائم المالية، إذ يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 تحت عنوان "عرض القوائم المالية" بإعداد الميزانية (قائمة المركز المالي)، حسابات النتائج (قائمة الدخل)، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (قائمة حقوق الملكية) بالإضافة إلى جدول تدفقات الخزينة والملاحق، كما ألزمت التعديلات التي مست هذا المعيار سنة 2005 بإعداد قائمة الدخل الشامل.

لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 نماذج محددة للقوائم المالية وإنما أوضح المعيار المعلومات التي ينبغي أن يتم عرضها في القوائم المالية، كما تعد القوائم المالية لفترة محددة وتوضح على الأقل معلومات دورة سابقة من أجل إجراء مقارنة. وفيما يلي أهم عناصر القوائم المالية:

1.5.1 الأصول

الأصل عبارة عن مورد يسيطر عليه الكيان نتيجة لأحداث سابقة والمتوقع أن ينتج عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمؤسسة. وفقا لمفهوم السيطرة (المراقبة) لا يشترط أن تكون المؤسسة مالكة للأصل حتى يظهر في الميزانية، فمجرد الانتفاع من منافعه الاقتصادية لعدة سنوات يمكن إدراج الأصل ضمن أصول الميزانية ولهذا فإن الأصول

الممولة بصيغة الايجار التمويلي يتم الاعتراف بها محاسبيا كأصول بالرغم من أنها غير مملوكة من قبل المؤسسة خلال فترة الايجار.

تميز المعايير المحاسبية الدولية بين نوعين من الأصول، أصول تستخدمها المؤسسة لفترة تزيد عن السنة والتي تدعى بالأصول غير الجارية بالإضافة إلى الأصول الجارية المفترض أن تتحول إلى سيولة قبل أجل أقصاه السنة على غرار المخزونات أو الحقوق كما تتضمن الأصول الجارية عناصر الخزينة التي هي موجودة في شكل سيولة.

2.5.1 حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة)

هي الحصة المتبقية من أصول الكيان بعد طرح التزاماتها. إن المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر رؤوس الأموال الخاصة كباقي الالتزامات باعتبار أن لهذه الأخيرة أجل تسديد إضافة إلى مقابل تدفعه المؤسسة مهما كانت النتائج المحققة، أي أنها ملزمة بدفع جزء من رأس مال القرض مع الفائدة مهما كانت النتائج التي تحققها، لكن لا يوجد أجل لتسديد رأس المال الاجتماعي، إذ تحتفظ المؤسسة به طيلة فترة حياتها.

كما لا يوجد بالضرورة مقابل لرأس المال الاجتماعي، إذ أن الجمعية العامة هي الهيئة المخول لها قانونا باتخاذ قرار توزيع الأرباح أو الاحتفاظ بها لصالح المؤسسة من أجل رفع قدرة تمويلها الذاتي، كما يشترط في هذه العملية تحقيق الربح وبالتالي إذا حققت المؤسسة خسارة أو أن الأرباح المحققة لا تغطي خسائر السنوات الماضية فلا يمكن توزيع الأرباح.

✍ الالتزامات أو الخصوم

هي عبارة عن دين حالي ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة تقدمها المؤسسة للغير، وبالتالي فالخصوم عبارة عن الالتزامات التي يفترض سدادها للغير في الآجال المتفق عليها. تتكون من الخصوم غير الجارية وهي الالتزامات التي يفترض سدادها في أجل يتجاوز السنة على غرار القروض البنكية أو السندية بالإضافة إلى الخصوم الجارية وهي الالتزامات التي يفترض سدادها في أجل لا يتجاوز السنة على غرار الديون اتجاه الموردين وديون البنكية ذات الآجال المحدودة كالسحب على المكشوف.

✍ الأعباء

هي النقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو انخفاض في الأصول أو زيادة في التزامات ينشأ عنها نقصان في حق الملكية.

المنتجات

هي الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم، مما ينشأ عنه زيادة في حقوق الملكية.

لفهم الأعباء والمنتجات ننطلق من وضعية بداية السنة أين لدينا ميزانية افتتاحية تحتوي على أصول وخصوم والفرق بينهما يمثل حقوق الملكية والتي تعبر عن ثروة المساهمين من وجهة نظر المحاسبة، في نهاية السنة المالية تتغير الوضعية المالية للمؤسسة نتيجة العمليات التي قامت بها خلال نفس السنة المالية، إذ أن هذه العمليات سوف تؤدي إما إلى زيادة حقوق الملكية أو انخفاضها.

يمثل التغير في حقوق الملكية الفرق بين التغير في التدفقات النقدية وباقي الأصول الأخرى وبين التغير في الخصوم، فالزيادة في الأصول والتدفقات النقدية أي الخزينة والنقصان في الخصوم تؤدي إلى زيادة المنتجات وحقوق الملكية، أما الزيادة في الخصوم والنقصان في الأصول وفي خزينة المؤسسة تؤدي إلى زيادة الأعباء وإلى انخفاض حقوق الملكية.

6.1 قواعد التقييم

حتى يتم تسجيل العناصر المحاسبية في القوائم المالية ينبغي أولا أن تكون هناك منافع اقتصادية من المحتمل أن تعود أو تخرج من أو إلى المؤسسة ونتيجة لذلك يجب إخراج على سبيل المثال التثبيتات المادية المعطلة والغير قابلة للإصلاح من الميزانية باعتبارها لا تولد منافع اقتصادية.

كما ينبغي ثانيا قياس هاته العناصر بموثوقية ونتيجة لذلك لا تدرج في القوائم المالية شهرة محل والمساهمة بحصة من العمل ليس لأنهما لا يملكا قيمة بل لأن المحاسبة لا يمكن تقييمهما بموثوقية وبالتالي لا يتم الاعتراف بها في المحاسبة. وفيما يلي التقييمات التي نص عليها الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية:

يتم التقييم الأولي للعناصر المحاسبية أي عند دخولها الميزانية أو حسابات النتائج بالتكلفة التاريخية أما في تاريخ الجرد يتم مراجعة هاته القيمة بالاعتماد على القيمة العادلة، قيمة التحقق والقيمة الحالية أو النفعية:

1.6.1 التكلفة التاريخية

هي القيمة التي تدخل بها الأصول والخصوم إل الميزانية عند التسجيل الأولي، تمثل التكلفة التاريخية مبلغ الخزينة الذي يخرج من المؤسسة للحصول على الأصل أو مبلغ الخزينة الذي يخرج من المؤسسة لانقضاء الخصم.

تمثل التكلفة التاريخية عند شراء التثبيتات والمخزونات في تكلفة الشراء التي تتضمن سعر الشراء مضافا إليها مصاريف الشراء المتضمنة الرسوم غير المسترجعة كالرسوم الجمركة والرسوم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع كما يطرح من تكلفة الشراء التخفيضات التجارية الظاهرة في الفاتورة كما يستثني من تكلفة الشراء الرسوم المسترجعة.

كما تمثل التكلفة التاريخية عند انتاج التثبيتات والمخزونات في تكلفة الإنتاج التي تتضمن تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة بالإضافة إلى تكاليف الانتاج المباشرة وغير المباشرة. كما يمكن أن تدرج في تكلفة الانتاج فوائد القروض المستحقة المتحملة بين تاريخي الشروع في الإنجاز وتاريخ انتهاء من الانجاز.

2.6.1 القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية على أنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو سداد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت". تتضمن القيمة العادلة عنصرين أساسيين، يتمثل الأول في أن الصفقة تتم بين أطراف راغبة ومطلعة ويقصد بذلك أن يكون المشتري غير مجبر على الشراء وأن يكون البائع غير مجبر على البيع أي أن كل طرف يجب أن تكون له رغبة في التعامل كما ينبغي على كل طرف أن يكون على إطلاع بالحقائق ذات الصلة بعملية التبادل ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الآخر ففي حالة الأزمات التي تعرفها الأسواق المالية والتي تتميز بانخفاض أسعار الأدوات المالية يسعى البائع للتنازل عن الأدوات ولكن لا يوجد من يشتريها وبالتالي السعر السوقي في هاته الحالة لا يعبر إطلاقا على القيمة العادلة.

أما الثاني فينبغي أن يتم التعامل على أساس تجاري بحت ويقصد أن تتم عملية التبادل بين طرفين مستقلين أي لا تربطهما علاقة محددة تؤثر في تحديد السعر سواء علاقة قرابة أو أن الأسعار محددة قانونا من قبل السلطات العمومية وبالتالي في الحالتين التي سبق ذكرهما لا يمكن اعتبار تلك أسعار قيما عادلة.

تعتبر عملية إعادة التقييم التثبيتات المادية أحد مجالات استخدام التقييم بالقيمة العادلة والتي تهدف من خلالها المؤسسة إلى جعل القيمة المحاسبية الصافية للأصل مساو للقيمة العادلة ويتحقق ذلك من خلال تعديل قيمة تكلفة الحيازة وقيمة الاهتلاكات المتراكمة.

3.6.1 القيمة القابلة للتحقق

هي القيمة التي يمكن الحصول عليها عند بيع الأصل مطروحًا منها الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل التنازل عن الأصل على غرار أعباء النقل وأعباء نقل الملكية إن وجدت وإن تحملتها المؤسسة، تستخدم هاته القيمة عند تقييم المخزونات في نهاية السنة المالية إذ بعد التسجيل الأولي بالتكلفة التاريخية ينبغي على المؤسسة أن تقوم في نهاية كل سنة مالية يتم تقدير القيمة القابلة للتحقق ويتم مقارنتها بالتكلفة التاريخية وبالتالي يمكن تسجيل خسارة القيمة في حالة أن قيمة القابلة للتحقق أقل بين التكلفة التاريخية.

4.6.1 القيمة الحالية (القيمة النفعية)

هي عبارة عن القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول بالإضافة إلى الخزينة المنتظرة عند التنازل عن الأصول في نهاية مدة المنفعة. تستخدم هاته القيمة عند تقييم تكلفة الأصول المتحصل عليها بالقرض الإيجاري كما يمكن تقييم التثبيتات في نهاية السنة المالية بالقيمة النفعية في حالة أن هاته القيمة أقل من قيمة البيع الصافية.

لتقدير القيمة النفعية يتم تقدير رقم الأعمال السنوي المرتقب تحقيقه من التثبيت طيلة مدة المنفعة المتبقية كما يتم تقدير القيمة التي يتم التنازل بها عن الأصل في نهاية مدة المنفعة ويتم تحيين هاته القيم إلى التاريخ الذي يجري فيه حساب القيمة النفعية.

7.1 التمييز بين المفهوم المادي والمالي لرأس المال

تميز المعايير المحاسبية الدولية بين مفهومين لرأس مال وهما المفهوم المالي والمفهوم المادي، يقاس المفهوم المادي لرأس المال بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة الاقتصادية وبالتالي تحقق المؤسسة رأس مال مادي إيجابي إذا كانت الطاقة الإنتاجية المحققة في نهاية المدة أكبر من الطاقية الانتاجية التي كانت تتمتع بها المؤسسة في بداية السنة.

أما رأس المال المالي فهو صافي المركز المالي للمؤسسة والذي هو عبارة عن الفرق بين الأصول والديون أو ما يعرف برؤوس الأموال الخاصة وبالتالي نقول أن المؤسسة حققت رأس مال مالي إيجابي إذا كانت رؤوس الأموال الخاصة في نهاية السنة المالية تتجاوز رؤوس الأموال الخاصة في بداية السنة والفرق عبارة عن نتيجة المؤسسة.

من أجل الحفاظ على رأس المال ينبغي الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة والعمل على زيادتها من سنة إلى أخرى بالإضافة إلى ذلك ينبغي الحفاظ على رأس المال المالي أي ينبغي على المؤسسة أن تحقق أرباح مالية مرضية للملاك.

2 القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 في أفريل 1975 تحت عنوان "عرض القوائم المالية"، يوضح المعيار القوائم المالية المتمثلة في الميزانية التي يتم إعدادها من قبل المؤسسات الاقتصادية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في الميزانية (قائمة المركز المالي)، حسابات النتائج (قائمة الدخل)، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (قائمة حقوق الملكية) بالإضافة إلى جدول تدفقات الخزينة والملاحق، كما نصت التعديلات التي مست هذا المعيار سنة 2005 بإعداد قائمة مالية أخرى تدعى بقائمة الدخل الشامل.

تعرض الميزانية صافي الذمة المالية للمؤسسة أي ما تسيطر عليه من موارد أو ما يعرف بالأصول كما تعرض كذلك الالتزامات، أما قائمة الدخل أو حسابات النتائج فيعرض نتيجة أعمال المؤسسة أي أن هاته القائمة توضح هل حققت المؤسسة أرباحا أم خسائر نتيجة العمليات الاستغلالية (التشغيلية) والمالية التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية.

أما قائمة الدخل الشامل فهي تتضمن النتيجة الصافية المستمدة من قائمة الدخل بالإضافة إلى الأرباح والخسائر الكامنة الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف وتلك الخاصة بعمليات تغطية الخسائر المحتملة والفروقات والفروقات الناتجة عن تغير الافتراضات الاكتوارية المتعلقة بنظام المنافع المحددة والعمليات الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

أما جدول تغيرات حقوق الملكية فيعرض العمليات التي أدت إلى تغير رؤوس الأموال الخاصة على غرار زيادة وتخفيض رأس المال والاحتياطات، تخصيص الأرباح والخسائر، تغيرات القيمة العادلة والمتمثلة في إجراء عمليات التقييم وإعادة التقييم والعمليات الأخرى المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 نماذج محددة للقوائم المالية وإنما أوضح المعلومات التي ينبغي أن تعرضها القوائم المالية، إذ ينص هذا المعيار على الحد الأدنى من المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وهذا باعتبار عدم إمكانية الاعتراف بكافة العناصر التي تمتلكها المؤسسة، فالتثبيتات الموجودة في المؤسسة والعاطلة وغير القابلة

للإصلاح لا يتم الاعتراف المحاسبي بها لأنها لا تدر منافع اقتصادية مستقبلية، كما أن عناصر أخرى تسيطر عليها المؤسسة كشهرة محل المولدة داخليا والحصص بالعمل لا يتم الاعتراف بها لعدم إمكانية تقييمها بموثوقية من قبل المؤسسة.

كما تعد القوائم المالية لفترة محددة وتوضح على الأقل معلومات دورة سابقة من أجل إجراء مقارنة، وحتى تكون المقارنة صحيحة يشترط ثبات الطرق المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة من فترة إلى أخرى وفي حالة وجود ضرورة لتغيير الطرق المحاسبية ينبغي الإشارة إلى ذلك على مستوى الملحق وتبيان تأثير ذلك على القوائم المالية حتى يكون لدى المستثمر ومستخدم المعلومة المالية بصفة عامة علم بذلك وبتأثير ذلك على القوائم المالية.

1.2 الميزانية (قائمة المركز المالي)

تعبر الميزانية عن صافي الذمة المالية للمؤسسة أي الموارد التي يسيطر عليها الكيان والتي تسمى بالأصول وعن التزامات الكيان التي تسمى بالخصوم والتي تقدم في تاريخ معين عادة ما يكون تاريخ إقفال السنة المالية، وبالتالي فان المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 يعالج القوائم المالية التي يتم اعدادها عند تاريخ إقفال السنة المالية، أما التقارير المالية المرحلية فهي خارج نطاق المعيار وهي معالجة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 34.

1.1.2 محتوى الميزانية

لا يوجد نموذج محدد للميزانية حسب المعايير المحاسبية الدولية وإنما حددت هاته المعايير المعلومات التي ينبغي أن تعرضها الميزانية والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين، الأولى هي **الأصول** وهي الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة الاقتصادية على غرار التثبيتات المادية والمعنوية والمالية ومباني التوظيف والأصول البيولوجية والضرائب المؤجلة أصول والمخزونات والحقوق اتجاه الزبائن وأرواق القبض والخزينة وأشباه الخزينة التي تسيطر عليها المؤسسة.

أما المجموعة الثانية فتتضمن حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة) والخصوم على غرار الديون اتجاه المؤسسات البنكية، المؤونات والضرائب المؤجلة خصوم والديون اتجاه الموردين وأوراق الدفع والسحب على المكشوف وغيرها من الديون أخرى.

2.1.2 تصنيف الميزانية

يتم عرض الأصول وفق ترتيب معين، إذ نميز بين الأصول غير الجارية وهي الأصول التي لا تندرج ضمن دورة الاستغلال العادي أو هي العناصر التي تستفيد المؤسسة من منافعها الاقتصادية لفترة تزيد عن السنة ومن المفترض أن يتم بيعها بعد ذلك وتحديدها بتثبيتات أخرى أي أن الأفق الزمني لتحولها إلى سيولة يكون أكثر من سنة.

كما هناك نوع آخر من الأصول والمتمثل في الأصول الجارية وهي الأصول التي تشكل جزءا من دورة الاستغلال العادية أو التي ستتحول إلى سيولة في أجل يقل عن السنة على غرار المخزونات والحقوق اتجاه الزبائن التي سوف يتم بيعها في أجل أقل من سنة بالإضافة إلى العناصر الموجودة في حالة سيولة أو سيولة شبه مؤكدة.

وبالتالي هناك ترتيبين ممكنين يمكن القيام به على مستوى الأصول الترتيب الأول هو ترتيب وظيفي يعتمد على التمييز بين ما يندرج في دورة الاستغلال حتى وإن تجاوز السنة المالية وبين ما هو خارج عن دورة الاستغلال، أما الثاني فهو ترتيب حسب درجة التحول إلى سيولة إذ أن هناك عناصر تتحول إلى سيولة في أجل أقل من سنة وهناك عناصر أخرى تستفيد المؤسسة من منافعها الاقتصادية لعدة سنوات ثم يتم التنازل عليها.

كما يتم ترتيب **الالتزامات أو الخصوم** وفق ترتيب معين إذ نميز بين الخصوم غير جارية وهي الالتزامات غير المرتبطة بدورة الاستغلال أو الالتزامات التي سيتم سدادها في أجل يتجاوز السنة، كما نميز بين الخصوم الجارية وهي الالتزامات المرتبطة بدورة الاستغلال أو الالتزامات التي سوف تسدد في أجل يقل عن السنة. وبالتالي فالإضافة إلى الترتيب الوظيفي التي يمكن أن تخضع إليه الالتزامات، يمكن بالمقابل ترتيب الخصوم وفق الاستحقاقية إذ أن هناك ديون تستحق

كما لا يتم تصنيف حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة كالتزامات وفق المعايير المحاسبية الدولية وهذا لأن ليس لها أجل تسديد لأن المؤسسة تحتفظ بتلك الأموال طيلة فترة حياتها عكس الالتزامات اتجاه المؤسسات البنكية والموردين التي لها آجال تسديد.

بالإضافة إلى ذلك ليس هناك بالضرورة مقابل بالنسبة للأموال الممنوحة من قبل الملاك، مثال ذلك لا يتم توزيع الأرباح في حالة حققت المؤسسة خسارة عكس الخصوم غير الجارية التي تدفع المؤسسة مقابلها فوائد مهما كانت

النتائج محققة وهذا باستثناء الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد المصنفة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 كالتزامات.

تعبر الميزانية عن الذمة المالية التي تتطور باستمرار عبر الزمن نتيجة الأنشطة التي يتم القيام بها كالشراء والبيع، التسديد والتحصيل وغيرها من العمليات، ولهذا لا يمكن إعادة عناصر الأصول والخصوم إلى الصفر عند إعداد الميزانية الافتتاحية عكس حسابات قائمة الدخل التي تخضع لمبدأ الدورية أي أن حسابات الأعباء والمنتجات تعود إلى الصفر في بداية السنة المالية.

2.2 حسابات النتائج (قائمة الدخل)

تعرض قائمة الدخل (حسابات النتائج) النتيجة المحققة من قبل المؤسسة خلال فترة زمنية معينة كما تعرض الأعباء والمنتجات التي سمحت بتحقيق تلك النتيجة والتي تظهر كذلك في الميزانية على مستوى رؤوس الأموال الخاصة، إذ تحقق المؤسسة أرباح في حالة تجاوز المنتجات مبلغ الأعباء أما عكس ذلك فالمؤسسة تحقق خسارة.

تمثل الأعباء تدني ثروة المؤسسة نتيجة العمليات التي قامت بها خلال السنة المالية والمتكونة أساسا من المواد الأولية والبضاعة المستهلكة وأعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومخصصات الاهتلاكات أما المنتوجات فتوضح زيادة ثروة المؤسسة نتيجة العمليات التي قامت بها خلال السنة المالية والمتكونة أساسا من المبيعات أي رقم الأعمال.

يتم إعداد قائمة الدخل أو حسابات النتائج على مدى فترة زمنية معينة تغطي عادة الفترة الممتدة من 01 جانفي من السنة "ن" إلى غاية 31 ديسمبر من نفس السنة "ن"، ولهذا يخضع حسابات النتائج إلى مبدأ الدورية أي أن كل دورة مستلقة بمنتوجاتها وأعبائها عن الدورات الأخرى. إذ تقوم المؤسسة خلال السنة المالية بتسجيل العمليات التي تؤثر على حسابات الأعباء والمنتجات وفي نهاية السنة المالية يتم قفل الحسابات وترصيد كافة حسابات الأعباء والمنتجات لإعادتها إلى الصفر في بداية السنة المالية "ن+1".

يمكن عرض حسابات النتائج وفق طريقتين حسب المعيار المحاسبي رقم 1 إذ نميز بين **حسابات النتائج حسب الطبيعة** و**حسابات النتائج حسب الوظيفة**، يكمن الاختلاف في عرض الأعباء على مستوى النتيجة العملياتية باعتبار أن المنتوجات تخضع لنفس العرض في حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة.

1.2.2 حسابات النتائج حسب الطبيعة

يميز حسابات النتائج حسب الطبيعة أساسا بين العديد من النتائج والمتمثلة في (1) **النتيجة العملياتية أو نتيجة العمليات** والتي تتعلق بالنشاط الأساسي لمؤسسة والتي تمثل الفرق بين ايرادات الأنشطة العادية على غرار رقم الأعمال الناتج عن بيع المخزونات وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية وبين نفقات الأنشطة العادية والمتضمنة التكاليف التي تحملتها المؤسسة لتحقيق رقم الأعمال على غرار المواد الأولية والبضاعة المستهلكة وأجور المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم كما تتضمن الأعباء الأنشطة العادية خسائر القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية .

كما نجد (2) كذلك **النتيجة المالية** المرتبطة بالاختيارات المالية للمؤسسة والتي هي عبارة عن الفرق بين المنتجات المالية ومنتوجات القروض الممنوحة بالإضافة إلى فوائض القيم الناتجة عن تنازل عن الأصول المالية وبين الأعباء المالية التي تتضمن أعباء القروض المتحصل عليها ونواقص القيم الناتجة عن تقييم وتنازل عن الأدوات المالية.

ويتم بعدهما حساب النتيجة قبل الضريبة والتي تمثل مجموع النتيجة العمليات ونتيجة المالية ويتم يتم اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات، كما يتم اقتطاع الضرائب المؤجلة خصوم ويتم إضافة الضرائب المؤجلة أصول ونتحصل على النتيجة الصافية. كما يمكن أن يتضمن حسابات النتائج حسب الطبيعة عناصر أخرى متعلقة بالتجميع المحاسبي كحقوق الأقلية بالإضافة إلى نتيجة المجمع.

2.2.2 حسابات النتائج حسب الوظيفة

وهو النوع الثاني من حسابات النتائج الذي عالجته المعايير المحاسبية الدولية، يكمن الاختلافات بين حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة في كيفية عرض أعباء النتيجة العملياتية، تتمثل الفكرة الأساسية في تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الدورات الأساسية.

بالنسبة للمؤسسات التجارية نجد **دورة الاستغلال** والتي تتضمن كافة أعباء الشراء التي تحملتها المؤسسة من أجل بيع المنتوج على غرار تكاليف شراء المواد الأولية ومصاريف الشراء الأخرى وبحساب الفرق بين أعباء هاته الدورة وبين رقم الأعمال نتحصل على الهامش الاجمالي والذي يستخدم من أجل تغطية الدورات المتبقية على غرار **الدورة التجارية** التي تتضمن الأعباء اللازمة لبيع المنتجات كأعباء العمال التجاريين وأعباء اهتلاك الشاحنات

المستخدمة لنقل البضائع والمنتجات التامة الصنع إلى الزبائن، أما **الدورة الأخيرة** فهي تخص كل ما يتعلق بالإدارة بالأخص أعباء الوظائف الداعمة بالمؤسسة التي تساهم بشكل غير مباشر في خلق الثروة وذلك خلافا لوظائف الشراء والبيع والوظيفة التجارية.

أما في حالة المؤسسات الإنتاجية فنجد **دورة الانتاج** التي تتضمن جميع الأعباء التي ساهمت في عملية الانتاج على غرار أعباء عمال المصانع والمواد الأولية المستهلكة واهتلاك آلات الانتاج والفرق بين هاته الأعباء ورقم الأعمال يمثل الهامش الإجمالي والذي يستخدم من أجل تغطية أعباء دورة التجارية والأعباء الإدارية الأخرى.

وبالتالي فان الهامش الإجمالي هو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وتكلفة المبيعات، إذ تمثل تكلفة المبيعات في تكلفة البضاعة المباعة إذا كانت المؤسسة تجارية، أما في المؤسسات الإنتاجية فان تكلفة المبيعات هي تكلفة الإنتاج المباع.

أما بالنسبة للنتيجة المالية والنتائج المتبقية فهي تخضع لنفس العرض مثل حسابات النتائج حسب الطبيعة، نشير إلى أن المعايير المحاسبية الدولية تفضل حسابات النتائج حسب الطبيعة على حسابات النتائج حسب الوظيفة، باعتبار أنه يقدم معلومات عامة حول الأعباء والنتائج وتتناسب المعلومات التي يحتويها مع متطلبات أصحاب المصالح الخارجيين على غرار الدولة فيما يخص الإبلاغ عن بعض النتائج المستخدمة في اعداد الحسابات الوطنية.

أما حسابات النتائج حسب الوظيفة فهو يتلاءم مع احتياجات أصحاب المصالح الداخليين على غرار مجلس الإدارة والمسرين في المستويات الهرمية الوسطى الذين يبحثون عن مساهمة وظائف المؤسسة في تكوين النتيجة.

3.2 قائمة الدخل الشامل

تم استحداث بموجب التعديلات التي شهدها المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 عام 2005 قائمة جديدة تدعى بـ"قائمة الدخل الشامل" الذي تتضمن بالإضافة إلى النتيجة المستمدة من قائمة الدخل، التغيرات التي تمس ثروة الملاك الكامنة، ويقصد بكلمة كامنة بمعنى أنها لا تسجل مباشرة على مستوى قائمة الدخل وهذا باعتبار أنها لا تعتبر ايرادات ومصاريف نهائية.

عند صدور تعديلات المعيار الكثير من الممارسين تجاهلوا أهمية هاته القائمة ولكن تجلت أهمية هاته القائمة مع الأزمة المالية التي شهدها العالم عام 2008، إذ وجد أنك هناك مجموعة من المنشآت والبنوك حققت نتيجة صافية موجبة ونتيجة إجمالية سالبة وبالتالي يمكن أن تكون العناصر المكونة للثروة الكامنة معتبرة.

وبالتالي فان المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 يفرض على المنشآت اعداد قائمة الدخل الشامل أو قائمة الدخل الشامل والذي يتضمن بالإضافة إلى النتيجة الصافية المستمدة من قائمة الدخل عناصر الثروة الكامنة الأخرى على غرار الفروقات الاكتوارية المتعلقة بمنافع المستخدمين، فروقات الناتجة عن ترجمة القوائم المالية، عمليات التغطية، بالإضافة إلى الأصول المالية التي تم الحيازة عليها لغرض البيع.

4.2 جدول تغيرات حقوق الملكية

لقد درسنا على مستوى الميزانية رؤوس الأموال الخاصة أو حقوق الملكية والتي تتكون أساسا من رأس المال، النتيجة، الاحتياطات وحساب ترحيل من جديد، فارق التقييم وفارق إعادة التقييم بالإضافة إلى عناصر أخرى.

تتأثر حقوق الملكية بالزيادة أو بالنقصان نتيجة العمليات التي قامت بها المنشأة خلال السنة، مثال ذلك تحقيق نتائج إيجابية، القيام برفع رأس المال تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية. أما توزيع الأرباح على الملاك، تخفيض رأس المال تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية. وبالتالي توضح قائمة التغير في حقوق الملكية التغيرات التي مست حقوق الملكية والتي تغطي عادة الفترة الممتدة من 1 جانفي من السنة ن إلى غاية 31 ديسمبر من السنة ذاتها، إذ تتضمن هاته القائمة مكونات حقوق الملكية بالإضافة إلى ذلك تعرض هاته القائمة العمليات التي أدت إلى تغير في حقوق الملكية. يمكن تصنيف حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة إلى المكونات الأربع التالية والمتمثلة في:

- المكونات الأساسية لحقوق الملكية على غرار رأس المال والنتيجة والاحتياطات؛
- الأثر الناتج عن تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء؛
- حقوق الأقلية التي تظهر عن إعداد القوائم المالية المجمعة للمنشأة الأم؛
- تغيرات المسجلة على مستوى قائمة الدخل الشامل أي عناصر الثروة غير المتحققة على غرار الفروقات الاكتوارية المتعلقة بمنافع المستخدمين، فروقات الناتجة عن ترجمة القوائم المالية، عمليات التغطية، بالإضافة إلى الأصول المالية التي تم الحيازة عليها لغرض البيع. وفيما يلي شرح لأهم مكونات حقوق الملكية والأسباب التي تؤدي إلى تغيرها بالزيادة والانخفاض خلال السنة المالية:

5.2 جدول تدفقات الخزينة

لقد صدر المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 عام 1992 يوضح هذا المعيار المعلومات التي ينبغي عرضها على مستوى جدول تدفقات الخزينة. إذ يميز هذا المعيار بين ثلاث أنواع من التدفقات (1) التدفقات الناتجة عن الأنشطة العملياتية وأخرى ناتجة عن (2) الأنشطة التمويلية وأخيرة ناتجة عن (3) الأنشطة الاستثمارية.

لماذا جدول تدفقات الخزينة وما هي المعلومات التي يوضحها بالمقارنة مع القوائم المالية الأخرى؟

ينبغي الإشارة هنا إلى أن الربح المحاسبي يعتبر مؤشر غير كافي للحكم على الوضعية المالية للمنشأة، إذ تعرضت الكثير من المنشآت إلى الإفلاس رغم أن القوائم المالية لهاته المنشآت تشير إلى أنها حققت أرباح، إذ يفسر ذلك بعدم تحكمها في الخزينة بالشكل الكافي، وبالتالي ينبغي التمييز بين الربح وخزينة المنشأة إذ أكد الواقع أن هناك منشآت حققت أرباح ولكن وضعية الخزينة تزداد سوءا من سنة إلى الأخرى.

نجد هذه الوضعية في المنشآت التي تعتمد من أجل تعظيم رقم الأعمال على منح الزبائن آجال للتسديد، وبالتالي فهي المنشآت الأكثر عرضة لمشاكل السيولة في المدى المتوسط والبعيد ففي حالة البيع تسجل هاته المنشآت رقم الأعمال المحقق من الجانب الدائن وهذا ما يؤدي إلى زيادة المنتوجات والأرباح ولكن هذا لا يعني أن الزبائن قاموا بسداد ديونهم اتجاه المنشأة أي أن الأرباح المحققة في هاته المنشآت لم تتحول بعد إلى سيولة، ولنفرض أن الآجال التي يمنحها الموردون إلى هاته المنشآت يكون جد محدود أو يتم الدفع مباشرة بعد الحصول على السلع والخدمات وبالتالي فبفعل تراكم هذه الحالة يمكن أن تؤدي في المستقبل إلى مشاكل في السيولة ويمكن أن يمتد ذلك إلى الإفلاس.

ينبغي الإشارة إلى أن قائمة الدخل يتم اعدادها بناء على مبدأ أساسي هو محاسبة الالتزام إذ يتم تسجيل المصاريف والايرادات بمجرد وقوع الحدث المنشأ لذلك دون انتظار السداد أو التحصيل وبالتالي فان قائمة الدخل لا تقدم معلومات إذا تم تحصيل الايرادات أو إذا تم تسديد المصاريف وهي المعلومات المعروضة على مستوى جدول تدفقات الخزينة. لفهم جدول تدفقات الخزينة ننطلق من الميزانية أين يوجد بند خاص على مستوى الأصول الجارية هو الخزينة وأشباه الخزينة، الذي يعبر عن السيولة الموجودة في الحسابات البنكية والبريدية والصندوق بالإضافة إلى الأدوات المالية السريعة التحول إلى سيولة، لدينا حالة الخزينة وأشباه الخزينة بداية المدة الموجودة في الميزانية الافتتاحية ولدينا خزينة وأشباه الخزينة في نهاية مدة الموجودة في الميزانية الختامية، الأكيد أن

حالة الخزينة في نهاية الفترة تتغير بالمقارنة مع حالتها في بداية مدة وذلك نتيجة العمليات التشغيلية والمالية والاستثمارية التي قامت بها المنشأة خلال السنة، وبالتالي يعبر جدول تدفقات الخزينة عن العمليات التشغيلية والاستثمارية والمالية التي أدت إلى تغير الخزينة بين بداية المدة ونهاية المدة.

ينبغي التأكيد أن جدول تدفقات الخزينة لا يتضمن فقط عناصر الخزينة السائلة على غرار الأموال الموجودة في الحسابات الجارية البنكية والبريدية والأموال السائلة الموجودة في الصندوق وانما يتعدى ذلك إلى أشباه الخزينة والمتمثلة في التوظيفات قصيرة الأجل والسهلة التحول للسيولة والمعرضة لخطر مهمل لخسارة القيمة على غرار الأدوات المالية والودائع لأجل التي يتم الاحتفاظ بها لمدة أقل من 3 أشهر والتي تصنف ضمن أشباه الخزينة.

6.2 قائمة الملحق

إن الملحق عبارة عن قائمة مالية هامة تسمح بفهم كيفيات إعداد القوائم المالية السابقة وتحديد الطرق المحاسبية التي تم اعتمادها للقيام بذلك، ثم إعطاء تفاصيل ومعلومات تكميلية تسمح بالفهم الصحيح والدقيق والقراءة السليمة للميزانية، قائمة الدخل، جدول تغيرات حقوق الملكية، جدول تدفقات الخزينة.

المعالجة المحاسبية لأهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي

المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي 1
تبني المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة

1 تمهيد

صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 1 "تبني المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة" في عام 2001 وهو أول معيار أصدره مجلس معايير المحاسبة الولية وفق التسمية الجديدة. يطبق IFRS 1 على المؤسسات التي تتحول من نظام محاسبي غير متبني للمعايير المحاسبي الدولية إلى نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وبالتالي أي كيان يريد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسترشد بهذا المعيار قصد إعداد قوائم مالية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ولهذا يهدف المعيار إلى تبيان المعالجات المحاسبية الواجب إجراؤها على القوائم المالية السنوية والمرحلية حتى تتوافق هاته الأخيرة مع المعايير المحاسبية. حتى تكون المؤسسة مطبقة للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي لابد من وجود عبارة صريحة على مستوى الملحق توضح صراحة أن المؤسسة ملتزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في غياب هاته العبارة على مستوى الملحق تعتبر المؤسسة وفق أحكام هذا المعيار غير مطبقة للمعايير المحاسبية الدولية حتى وإن كانت المعلومات المتضمنة في القوائم المالية معالجة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

2 التمييز بين تاريخ الاثبات (تاريخ تبني) وتاريخ الانتقال (تاريخ التحول)

يفرق المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي رقم 1 بين تاريخ الاثبات وتاريخ الانتقالي، إذ يتوافق تاريخ الاثبات مع التاريخ الذي تلتزم فيه المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى أما التاريخ الانتقالي فهي التاريخ الذي يتم على فيه اجراء التعديلات التي ينص عليها IFRS 1. في حالة الجزائر تعتبر تاريخ 1 جانفي 2010 سنة الاثبات أول سنة ينبغي على المؤسسة اعداد قوائم مالية وفق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية أما تاريخ الانتقالي فهو تاريخ 31 ديسمبر 2009 والذي يتم على مستواه إجراء تعديلات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي رقم 1.

3 الميزانية الافتتاحية لأول مرة وفق المعايير المحاسبية الدولية

كما أشرنا إليه سابقا يوضح المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي التعديلات الواجب إجراءها على الميزانية الافتتاحية حتى تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في تاريخ الانتقالي. تتعلق هاته التعديلات فيما يلي[1]:

[1] بالإعتماد على :

1.3 الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يعترف بها المعايير الدولية للإبلاغ المالي وغير المعترف بها في النظام المحاسبي السابق

ينبغي إدراج كافة الأصول والخصوم التي لا يعترف بها المخطط المحاسبي الوطني والتي يعترف بها النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية الأصول المتحصل عليها بموجب عقد ايجاري والتي تستوفي تسجيلها ضمن أصول المؤسسة، مؤونات الإحالة على المعاش وجميع المؤونات التي لا يمكن الاعتراف بها في ظل النظام المحاسبي المالي، الأدوات المالية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة.

2.3 استبعاد كافة الأصول والخصوم التي لا تعترف بها المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعترف بها في النظام المحاسبي السابق

ينبغي استبعاد الأصول التي يعترف بها النظام المحاسبي المالي وغير المعترف بها من قبل النظام المحاسبي المالي على غرار المصاريف الإعدادية واطفاءاتها بالإضافة إلى مؤونة المصاريف الواجب توزيعها على عدة سنوات المرتبطة بالإصلاحات الكبرى والتي لا يعترف بها النظام المحاسبي المالي.

3.3 إعادة تصنيف الميزانية وفق قواعد التي تمليها المعايير الدولية للإبلاغ المالي

يجب أن تخضع أصول وخصوم المؤسسة إلى التصنيف الجاري وغير الجاري، فمن جهة الأصول تصنف المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي بين الأصول التي من المفترض أن تستفيد المؤسسة من منافعها الاقتصادية لعدة سنوات والتي تسمى بالأصول الجارية وتلك التي من المفترض ان تستفيد المؤسسة من منافعها الاقتصادية لمدة تقل عن السنة والمعروفة تحت اسم الأصول الجارية.

على سبيل المثال وفق هذا التصنيف ينبغي التمييز بين الأصول المالية غير الجارية المحتفظ بها قصد ممارسة رقابة على الشركات التي طرحتها كالسندات المساهمة وتلك المحتفظ بها قصد تحقيق مكاسب في الأجل الطويل كالسندات المثبتة لنشاط الحافظة والأصول المالية الجارية المحتفظ بها للمضاربة والتنازل على المدى القصير كالقيم المنقولة للتوظيف.

- زغمار أمينة، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 90-92
- Note méthodologique portant modalité d'application de l'instruction de première application système comptable financier, 19/10/2010

4.3 تقييم جميع الأصول والخصوم وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية

يجب تقييم عناصر الأصول والخصوم وفق متطلبات معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، في هذا الإطار نلاحظ أن الفرق الجوهري في المخطط المحاسبي الوطني بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في اعتماده على مبدأ الحذر في تقييم عناصر الأصول والخصوم والذي بموجبه فان زيادة القيمة لا يعترف بها محاسبيا ولهذا ينبغي عند تبني المعايير المحاسبية الدولية استعمال القيمة العادلة فيما يخص بعد أصناف الأصول المالية والأصول البيولوجية.

من بين الفروقات الجوهرية كذلك عدم إمكانية ادراج تكاليف الاقتراض ضمن تكاليف التثبيتات في المخطط المحاسبي الوطني عكس ذلك ترخص المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ادراج تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة انتاج التثبيتات أو المخزونات.

4 معالجة عناصر الميزانية

كما ذكرنا سابقا سوف نعالج العناصر المحاسبية للانتقال من المعايير المحاسبية المطبقة سابقا إلى المعايير المحاسبية الدولية ونعتمد في ذلك على الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي إذ نقوم بإبعاد كافة العناصر التي يعترف بها المخطط المحاسبي الوطني ولا يعترف بها النظام المحاسبي المالي ونقوم بالاعتراف بالعناصر الذي يعترف بها النظام المحاسبي المالي ولا يعترف بها المخطط المحاسبي الوطني كما نقوم بإعادة تصنيف ميزانية 31 ديسمبر 2009 وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي كما نقوم كذلك بإعادة التقييم وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي إن وجد اختلاف بينه وبين المخطط المحاسبي الوطني.

كما نميز في التعديلات بين التغير في الطرق وبين التغيير في التقديرات وبين تلك التي تطبق بأثر رجعي وبيت تلك المطبقة بأثر مستقبلي وبين التي تؤثر على الميزانية وتلك التي تؤثر على قائمة حسابات النتائج.

1.4 معالجة التثبيتات المعنوية[2]

لدراسة الانتقال من المعايير المحاسبية المطبقة سابقا ممثلة في المخطط المحاسبي الوطني إلى المعايير المحاسبية الدولية ممثلة في النظام المحاسبي المالي سوف نتناول بالدراسة كيفية إلغاء المصاريف الإعدادية، وكيفية الاعتراف بمصاريف البحث والتطوير.

[2] Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations incorporelles

معالجة المصاريف الاعدادية

يتم معالجة المصاريف الإعدادية عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ويتم معالجة المصاريف السابقة للانطلاق والتي تسجل أولا كمصاريف حسب الطبيعة وفي نهاية السنة يتم إلغائها بحساب المنتجات مقابل حساب 204 مصاريف السابقة لانطلاق المشروع ويتم توزيع هاته المصاريف على عدة سنوات مقابل حساب 209 إطفاء المصاريف الإعدادية وعند الانتهاء من إطفائها يتم ترصيد كلا من حسابي 204 و209 إطفاء المصاريف الاعدادية.

أما وفق النظام المحاسبي المالي فلا يمكن توزيع مصاريف السابقة للتأسيس على عدة سنوات وإنما تتحملها المؤسسة عند حدوثها كمصاريف.

وهكذا عند الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يتم إلغاء حساب المصاريف السابقة للتأسيس وحساب إطفاء المصاريف الإعدادية مقابل حساب 115 ويتم تسجيل ضريبة مؤجلة عند وجود قواعد جبائية يتنج عنها فروقات مؤقتة إذ تنص أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدلة للمادة 167 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه "المصاريف الإعدادية المسجلة في المحاسبة السابق لتاريخ الشروع في التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي هي قابلة للخصم على مستوى النتيجة الجبائية وفق مخطط الإطفاء الأولي.

مثال[3]

أظهر ميزان المراجعة في 31 ديسمبر 2009 حساب 204 المصاريف السابقة للتأسيس مبلغا 200.000 دج، يتم إطفاؤها على مدى 5 سنوات تم إطفاء سنتين مصاريف بقيمة 200.000 دج وتبقى ثلاث سنوات لم يتم إطفاؤها. وفيما يلي جزء من ميزان المراجعة بتاريخ 2009/12/31:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	إطفاء	القيمة المحاسبية الصافية
204	مصاريف السابقة للتأسيس	500.000	200.000	300.000

[3] تمرين مستمد من:

Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations incorporelles

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
20904		إطفاء المصاريف الاعدادية	200.000	
	24709	حساب إطفاء انتقالي		200.000
		2009/12/31		
24704		حساب إطفاء انتقالي	500.000	
	204	مصاريف السابقة للتأسيس		500.000

على مستوى يومية المعالجة

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
24709		حساب إطفاء انتقالي	200.000	
	24704	حساب انتقالي للمصاريف الاعدادية		200.000
		2009/12/31		
115		حساب إطفاء انتقالي (تغير الطرق)	225.000	
133		ضريبة مؤجلة أصول	75.000	
	24704	حساب انقالي للمصاريف الاعدادية		300.000

حالة مصاريف البحث

تعتبر مصاريف البحث في المخطط المحاسبي الوطني أحد الحسابات الفرعية للمصاريف الإعدادية إذ تسجل مبدئيا ضمن حساب 205 ويتم توزيع المصروف (إطفاؤها) على مدار عدة سنوات مقابل حساب 209. بالمقابل يعترف النظام المحاسبي المالي بمصاريف الأبحاث ضمن التثبيتات المعنوية في حالة استيفائها الشروط التالية:

- تتعلق هاته المصاريف بعملية محددة وهناك احتمال أن هاته المصاريف تحقق مردودية إيجابية للمؤسسة؛
- المؤسسة لديها الإرادة والوسائل التقنية والمالية لإنجاز هاته العمليات؛

- تقييم هاته المصاريف بموثوقية.

من الصعب على المؤسسة أن تبرر وتثبت أن المصاريف الأبحاث تستوفي الشروط السابقة ولهذا تسجل مصاريف البحث ضمن المصاريف في تاريخ حدوثها ولا يمكن توزيع المصروف على مدار عدة سنوت وهكذا يتم إلغاء حساب المصاريف الاعدادية المتعلقة بالأبحاث وإلغاء حساب إطفاء المصاريف الإعدادية وتسجيل الضريبة المؤجلة المتعلقة بتغيير الطرق المحاسبية مثلما يمليه IAS 08.

2.4 معالجة التثبيتات المادية[4]

لدراسة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي سوف نتناول بالدراسة أمثلة عن كيفية الاعتراف المحاسبي بقطع الغيار وإعادة معالجة التثبيتات التي تم الحيازة عليها عن طريق الايجار التمويلي بالإضافة إلى المؤونات المتعلقة بالمصاريف التي يتم توزيعها على عدة سنوات.

✍ قطع الغيار

تسجل قطع الغيار وفق المخطط المحاسبي الوطني كمخزونات أما وفق النظام المحاسبي المالي فان قطع الغيار تسجل كتثبيتات مادية في حالة يمكن إلحاقها مباشرة بالتثبيت المعنى بالإضافة إلى أن المؤسسة تستفيد من المنافع الاقتصادية لقطع الغيار لمدة تفوق السنة.

وبالتالي عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ينبغي معالجة قطع الغيار وإلغاء الاعتراف بها كمخزونات وتسجيلها ضمن حساب التثبيت المعنى وينبغي اهتلاكها وفق الفترة الموافقة للتثبيت المعني.

✍ مثال[5]

في بداية 2008 تم الحيازة على قطع غيار خاص بآلة إنتاجية والتي يظهر ميزان المراجعة في 31 ديسمبر 2009 ضمن المخزونات بقيمة 800.000 دج. في هذا التاريخ المدة المتبقية للآلة هي 4 سنوات.

[4] Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations corporelles.

[5] تمرين مستمد من:

Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations corporelles

المطلوب منك إعادة تصنيف قطع الغيار ضمن التثبيتات وتسجيل الاهتلاكات بداية من تاريخ الحيازة علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هي 25%.

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
34721		مخزونات سيتم معالجتها	800.000	
	31	مواد أولية		800.000
21540		آلة إنتاجية (قطع الغيار)	800.000	
	34721	مخزونات للمعالجة		800.000
		2009/12/31		
115		حساب إطفاء انتقالي (تغير الطرق)	240.000	
133		ضريبة مؤجلة أصول	80.000	
	2815	اهتلاك التثبيتات		320.000

معالجة التثبيتات المتحصل عليها عن طريق قرض ايجاري (تثبيتات مادية)

في إطار الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ينبغي على المؤسسة أن تقوم بجرد عقود الإيجار من أجل التمييز بين عقود الإجار البسيطة وعقود الايجار التمويلية. الأول لا يخضع إلى إعادة المعالجة في 2009/12/31. بالمقابل فان النوع الثاني من الإيجار يتم إعادة معالجته عند المستأجر كالآتي:

- يسجل التثبيت موضوع الايجار في ميزانية المستأجر مقابل ديون مالية (حساب 167) من خلال القيمة الأقل بين القيمة العادلة وبين دفعات الإيجار الدنيا المحينة،
- كما يتم تسجيل كذلك رأس مال دفعات الايجار السابقة مقابل تسجيل من الجانب الدائن حساب 115 ترحيل من جديد بالإضافة إلى ضريبة مؤجلة خصوم؛

- يتم كذلك حساب وتسجيل اهتلاك التثبيتات مقابل تسجيل من الجانب المدين حساب 115 خلال المدة الأقل بين مدة المنفعة ومدة الإيجار بالإضافة إلى تسجيل ضريبة مؤجلة أصول.

✍ مثال[6]

قامت المؤسسة بإمضاء عقد ايجار تمويلي مع البنك من أجل الحيازة على عتاد في 2008/01/02، يظهر العقد الخصائص التالية:

- قيمة العتاد موضوع الايجار التمويلي في تاريخ إمضاء العقد 1.000.000 دج؛
- نسبة الفائدة الفعلية هي 5,9827%؛
- قيمة الايجار السنوي هي 200.000 دج تسدد في نهاية كل سنة
- مدة العقد هي 6 سنوات
- خيار الشراء هو 1 دج رمزي وهو ما يمنح درجة تأكيد كافية للمستأخر من أجل ممارسة خيار الشراء؛
- مدة منفعة العتاد هي 10 سنوات؛
- معدل الضريبة على الأرباح هو 19%.

✍ جدول اهتلاك

الفترة	الدين في البداية	الفوائد	رأس المال	الدفعة	الدين في النهاية
1	984 000	58 870	141 130	200 000	842 870
2	842 870	50 426	149 574	200 000	693 296
3	693 296	41 478	158 522	200 000	534 774
4	534 774	31 994	168 006	200 000	366 768
5	366 768	21 943	178 057	200 000	188 711
6	188 711	11 290	188 710	200 000	0

[6] تمرين مستمد من:

Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations corporelles

يومية المعالجة

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215		تثبيتات مادية	984.000	
	167	دين ايجار تمويلي		984.000
		– الحيازة بموجب ايجار تمويلي–		
		إعادة معالجة ايجار 2008		
167		دين ايجار تمويلي	141.130	
	115	ترحيل من جديد		114.315
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		26.815
		إعادة معالجة ايجار 2009		
167		دين ايجار تمويلي	149.574	
	115	ترحيل من جديد		121.155
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		28.419
		إعادة معالجة اهتلاك 2008–2009		
115		ترحيل من جديد	159.408	
133		ضريبة مؤجلة أصول	37.392	
	2815	اهتلاك التثبيتات		196.800
		– تسجيل مخصصات الاهتلاك –		

مؤونة المصاريف الواجب توزيعها على عدة سنوات

هناك بعض مؤونة المصاريف الواجب توزيعها على عدة سنوات كانت تسجل في المخطط المحاسبي الوطني في حساب 195 من أجل مواجهة مصاريف المتعلقة التثبيتات من أجل تحسين مردوديتها، تتضمن هاته المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل المراجعة الشاملة للتثبيتات والتي تسمح بتمديد العمر الإنتاجي للتثبيت، أو من أجل تحسين مردوديته أو من أجل تدنئة مصاريف الاستغلال، ينص النظام المحاسبي المالي على ان المصاريف

اللاحقة للحيازة على التثبيت والتي تسمح بزيادة مردوديته يتم دمجها ضمن تكلفة التثبيت مثلها مثل قطع الغيار. أما مصاريف اللاحقة لعملية الحيازة على التثبيتات والتي لا تسمح بزيادة مردودية التثبيت والتي يعترف بها المخطط المحاسبي الوطني كمؤونات فينص النظام المحاسبي المالي على تسجيلها كمصاريف وقت حدوثها.

وبالتالي فان المؤونات المسجلة والتي لا تعترف بها النظام المحاسبي المالي فيجب إلغاؤها عند الانتقال وذلك مقابل حساب 115 ترحيل من جديد وحساب الضرائب المؤجلة.

3.4 معالجة الأصول المالية[7]

لمعالجة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية سوف نعتمد على إعادة تصنيف وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي لا سيما فيما يخص سندات المساهمة كما نعالج تغير التقديرات وفروقات التقدير بين النظمين السالف ذكرهما.

✍ إعادة تصنيف الأدوات المالية

في هذا الإطار ينبغي التنبيه أن حساب 241 سندات المساهمة في المخطط المحاسبي الوطني لا يميز بين تلك السندات التي تم الحيازة عليها من أجل ممارسة رقابة على الشركات التي طرحتها والمسجلة ضمن النظام المحاسبي المالي في حساب 261 سندات المساهمة وبين السندات المحتفظ بها كذلك لأجل الطويل ولكن ليس للممارسة رقابة وانما من أجل فقط من أجل تحقيق مكاسب على المدى الطويل والمسماة حسب النظام المحاسبي المالي بالسندات المثبتة لنشاط الحافظة والظاهرة في حساب 273.

✍ مثال[8]

أظهر ميزان المراجعة لسنة 2009 حساب 421 سندات المساهمة بقيمة 500.000 دج. التحليل الاقتصادي لهذه المحفظة أظهر مساهمة بقيمة 300.000 دج والممثلة لـ 75% من رأس مال فرع بالإضافة إلى 200.000 دج ممثلة لـ 15% لرأس مال فرع والتي تصنف على أنها سندات متاحة للبيع.

[7] Note méthodologique de première application les actifs et passifs financiers, 07/06/2011

[8] تمرين مستمد:

Note méthodologique de première application les actifs et passifs financiers.

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
261		سندات المساهمة	300.000	
273		سندات المثبتة لنشاط الحافظة	200.000	
	421	سندات المساهمة		500.000
		– إعادة معالجة التثبيتات المالية–		

بالمقابل من جهة الخصوم تميز المعايير المحاسبية الدولية وكذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري بين رؤوس الأموال الخاصة الالتزامات غير الجارية وهي الخصوم المفترض سدادها في أجل يقل عن السنة بالإضافة إلى الخصوم الجارية المفترض سدادها في أجل يقل عن السنة.

إعادة تقييم القيم المنقولة للتوظيف

في السابق وفق المخطط المحاسبي الوطني فان القيم المنقولة للمنقولة للتوظيف تقيم وفق مبدأ الحذر الذي لا يأخذ بعين الاعتبار الزيادة في قيمة الأصول المالية الجارية في نهاية السنة المالية ولهذا توجب عند الانتقال للنظام المحاسبي المالي إعادة تقييم الأصول المالية سواء الجارية أو غير الجارية بالقيمة العادلة.

مثال[9]

في 1 جوان 2009 قامت مؤسسة بشراء أسهم بغرض المضاربة بقيمة 1.000.000 دج. في 31 ديسمبر بلغت قيمت تلك الأسهم بـ 1.200.000 دج.

المطلوب منك التسجيل المحاسبي لعمليات إعادة المعالجة

[9] تمرين مستمد من:

Note méthodologique de première application les actifs et passifs financiers.

✍ على مستوى يومية التحويل

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
503		القيم المنقولة للتوظيف	1.000.000	
	423	سندات التوظيف		1.000.000
		– إعادة معالجة القيم المنقولة للتوظيف–		

✍ على مستوى يومية إعادة المعالجة

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
503		القيم المنقولة للتوظيف	200.000	
	115	ترحيل من جديد –ناتج عن التغير في الطرق المحاسبية–		500.000
		– إعادة معالجة التثبيتات المالية–		

4.4 معالجة المخزونات[10]

في هذا الإطار سوف نعالج فروقات التقييم الناتجة عن أحكام المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي. إذ نتناول اشكاليتين الأولى متعلقة بتسجيل خسارة القيمة والثانية متعلقة بتقييم المخزون والانتقال من سياسة التكلفة الوسيطية المرجحة إلى طريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO.

✍ الاعتراف بخسارة القيمة وفق النظام المحاسبي المالي

عند القيام بأعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي يمكن أن يؤدي ذلك إلى تعديل مخصصات خسائر القيم، إذ تقوم المؤسسة بالبحث عن مؤشرات توحي أن المخزونات قد فقدت قيمتها في حالة ثبوت ذلك تقوم المؤسسة بحساب قيمة الإنجاز الصافية للمخزونات.

[10] Note méthodologique de première application du système comptable financier [Les stocks]

تتوافق قيمة الإنجاز الصافية مع سعر البيع المقدر في الشروط العادية للبيع مطروح منها تكاليف اللازمة لبيع المخزونات، في حالة أن قيمة الإنجاز الصافية أقل من التكلفة (شراء أو انتاج) تقوم المؤسسة بالاعتراف بخسارة القيمة وتسجيلها محاسبيا في حساب خسائر القيم.

مثال[11]

في 31 ديسمبر 2009 تتضمن المؤسسة انتاج نصف مقدر بتكلفة الإنتاج بقيمة 140.000 دج. سعر بيع الإنتاج المصنع مقدر بـ 150.000 دج. تكاليف اللازمة لبيع 5.000 دج والتكاليف الازمة لإتمام الإنتاج تقدر بـ 20.000 دج.

الحل

- حساب قيمة الإنجاز الصافية = 150.000-20.000-5.000 = 125.000 دج؛
- خسارة القيمة = 140.000 – 125.000 = 15.000 دج.

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	2009/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
115		**ترحيل من جديد**	12.150	
133		**ضريبة مؤجلة أصول**	2.880	
	3931	**خسارة القيمة**		15.000
		– تسجيل خسارة القيمة–		

تغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزونات

إن التغير الحاصل في طرق تقييم المخزونات يمكن أن يكون له أثر ومعالجات في السنة المالية 2009، لنفرض أن المؤسسة كانت تطبق طريقة LIFO في تقييم المخزونات لكن النظام المحاسبي المالي لا يعترف بهذه الطريقة وبالتالي ينبغي حساب الأثر تغيير طريقة التقييم والقيام بتعديل الاستهلاكات مقابل حساب ترحيل من جديد.

[11] تمرين مستمد من:
Note méthodologique de première application du système comptable financier Les stocks

مثال[12]

لنفرض أن المؤسسة كانت تطبق خلال السنة المالية 2009 طريقة الداخل أولا الخارج أخيرا والتي لا يعترف بها النظام المحاسبي المالي، الشخص المسؤول عن اعداد القوائم المالية قدر أن الاستهلاكات وفق طريقة الداخل أولا الخارج أولا المعتمدة عند تبني النظام المحاسبي المالي قد زادت بـ 400.000 دج والذي أثر سلبا على نتيجة المؤسسة كما لو أن طريقة FIFO تم اعتمادها في 2009.

الحل

ر ح م	ر ح د		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
115		**ترحيل من جديد**	324.000	
133		**ضريبة مؤجلة أصول**	76.000	
	30	**خسارة القيمة**		400.000
		– تسجيل زيادة القيمة–		

[12] تمرين مستمد من:

Note méthodologique de première application du système comptable financier Les stocks

المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

1 تمهيد

صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 في ديسمبر 2004 تحت مسمى استكشاف وتقييم الموارد المعدنية والذي طبق بداية من تاريخ 1 جانفي 2006. يهدف المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 لتحسين الممارسات المحاسبية المتعلقة بمصروفات استكشاف وتقيم الموارد المعدنية، أي عمليات البحث عن موارد على غرار البترول، الغاز الطبيعي والتنقيب عن الموارد المنجمية كالفوسفات والذهب والفحم والموارد الأخرى غير المتجددة.

2 مجال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6

تمتاز الموارد المعدنية بحاجتها إلى استثمارات مالية ضخمة، كما تحتاج لفترة زمنية طويلة من بداية العمل إلى غاية استخراج تلك المصادر. إذ نميز بين ثلاث مراحل أساسية لاستخراج الموارد المعدنية:

- **مرحلة ما قبل الاستكشاف**: تتضمن هاته المرحلة كافة المصاريف التي تحملها المؤسسة قبل الحصول على حقوق الاستكشاف، على غرار مصاريف الحيازة على الأراضي ومصاريف الموثقين وكافة المصاريف المتعلقة بالإجراءات التي اتبعها المؤسسة من أجل الحصول على حقوق الاستكشاف؛

  يتم الاعتراف بهاته المصروفات حسب طبيعتها بالاعتماد على المعايير المحاسبية السالف دراستها، إذ يتم الاعتراف بمجموعة من المصروفات كأصول ضمن قائمة المركز المالي على غرار الأراضي التي تم الحيازة عليها وهناك مصروفات أخرى يتم الاعتراف بها كمصاريف ضمن قائمة الدخل؛
- **مرحلة الاستكشاف**: تبدأ عملية الاستكشاف بعد حصول المنشأة على حقوق الاستكشاف في منطقة جغرافية معينة ويتم التوقف عن اثبات تكاليف الاستكشاف والتقييم عند اثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المصادر الطبيعة وتعتبر هاته المرحلة الوحيدة التي تدخل ضمن مجال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6؛

يقصد بالجدوى الفنية بعدم وجود عارض يمنع استخراج الموارد المعدنية كعدم وجود موارد باطن الأرض بعد الاستكشاف أو أن الخصائص التقنية للموارد لا تسمح باستخراجه كضعف كثافة البترول على سبيل المثال، بالمقابل يقصد بالجدوى التجارية أن عملية الاستخراج ستحقق مردودية للمؤسسة إذ لا يتحقق ذلك في حالة أن الكمية المستخرجة قليلة ولا تغطي تكاليف الاستكشاف.

- **مرحلة الاستخراج والتسويق**: بعد الحصول على الجدوى الفنية والتجارية بإمكان المنشأة استخراج وبيع الموارد المعدنية وتصنف هاته المرحلة خارج مجال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6؛

بعد اثبات الجدوى الفنية والتجارية يتم إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم إذ لا يجوز أن يبقى الأصل مصنفا على أنه أصل استكشاف وتقييم، ويتم إعادة التصنيف بالاعتماد على المعايير المحاسبية الأخرى غير المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6؛

في الأخير يمكن القول أن مرحلة ما قبل الاستكشاف ومرحلة الاستخراج والتسويق خارج مجال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 بالمقابل فان مرحلة الاستكشاف التي تكون حدودها ما بين الحصول على حقوق الاستكشاف وبين اثبات الجدوى التقنية والتجارية.

3 الاعتراف بأصول الاستكشاف

تتضمن مرحلة الاستكشاف والتنقيب والتقييم كافة التكاليف التي تحملتها المنشأة من أجل الحصول على الأصول غير الملموسة والملموسة لبدأ الاستكشاف عن الموارد المعدنية على غرار الحصول على حقوق الاستكشاف والأصول الملموسة كالحفارات والآلات الأخرى وأتعاب المهندسين وأجور المستخدمين وأبحاث دراسة التربة وأخذ العينات لدراسة كثافة البترول على سبيل المثال. يتم الاعتراف بالأصول المستخدمة لاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية كأصول ملموسة أو أصول غير ملموسة. إذ يتم الاعتراف بتكاليف الحصول على حق التنقيب كأصول غير ملموسة، أما التكاليف الأخرى على غرار تكاليف الحيازة على آلات الحفر وغيرها من الآلات كأصول ملموسة.

4 تقييم أصول الاستكشاف والتقييم

1.4 التقييم الأولي

يتم التقييم الأولي لأصول اللازمة لاستكشاف والتقييم بالاعتماد على نموذج التكلفة وهذا مهما كانت نتيجة الاستكشاف، ومن بين المصاريف التي يمكن إدراجها ضمن تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم مصاريف الدراسات الجغرافية والجيولوجية ومصاريف الحفر وأخذ العينات لفحصها ومصاريف تقييم الجودة الفنية والتجارية. كما يمكن إدراج ضمن تكلفة الأصول الاستكشاف والتقييم القيمة المحينة لالتزام إعادة تهيئة الموقع وهذا في حالة وجود التزام قانوني أو تعاقدي يخص قيام المؤسسة بتهيئة الموقع بعد سنوات من استخراج الموارد المعدنية وهذا وفق متطلبات IAS 37.

2.4 التقييم اللاحق

يتم تقييم الموارد المعدنية في نهاية السنة المالية إما من خلال نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وهذا وفق متطلبات المعياريين المحاسبيين الدوليين رقم 16 و38. ينبغي اخضاع الأصول المستخدمة من أجل الاستكشاف عن الموارد المعدنية التي تم الاعتراف بها على مستوى قائمة المركز المالي لاختبار سنوي لخسارة القيمة. يتم تطبيق خسارة القيمة على تلك الأصول عندكما تشير الحقائق الاقتصادية إلى احتمالية أن تزيد تكلفة الأصل عن مقدار القيمة القابلة للاسترداد، ويكون ذلك في الحالات التالية:

- عدم وجود موارد معدنية؛
- الكمية المستخرجة قليلة ولا تغطي تكاليف الاستكشاف؛
- الخصائص التقنية للموارد المعدنية لا تسمح باستخراجه مثال على ذلك ضعف كثافة البترول.

المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 3

اندماج الأعمال

1 تمهيد

تلجأ بعض الشركات في إطار السعي المستمر والحثيث للتوسع إلى إعادة هيكلتها ويتم ذلك من خلال العديد من الوسائل على غرار شراء مساهمات على مستوى الشركات المنافسة أو مع موردين أو زبائن ...، كما قد تلجأ الشركة كذلك إلى الاندماج مع شركة أو عدة شركات.

هناك العديد من الأسباب تدفع المؤسسات للاندماج مع شركات أخرى، إذ يمكن أن لشركة أن تندمج مع أحد منافسيها أجل الحفاظ وتحصين على مكانتها في السوق وزيادة حصتها السوقية، كما تلجأ الشركة للاندماج العمودي القبلي مع أحد الموردين من أجل ضمان التموين المستمر أو الاندماج العمودي البعدي مع أحد الزبائن من أجل الحفاظ على مستوى رقم الأعمال المحقق.

يمكن للشركة أن تقوم بالاندماج مع شركة أو شركات أخرى في إطار سياسة المجمع الهادفة لترشيد العلاقات بين الفروع داخل المجمع وتحسين المؤشرات المالية والوضعية المالية للفروع، كأن يتم دمج فرع يحقق مردودية مع أخر يحقق مردودية أقل ولا يمكن التنازل عن ذلك النشاط قصد إخضاعه لسيطرة الفرع الذي يحقق مردودية أحسن ويستفيد من الكفاءات التسييرية لذلك الفرع.

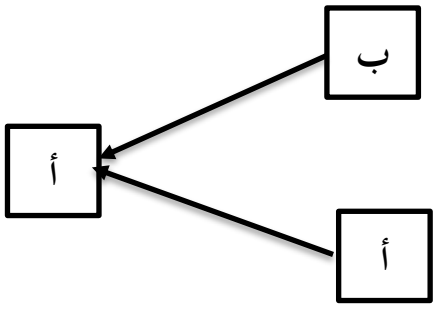
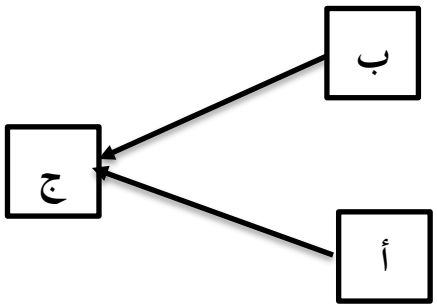
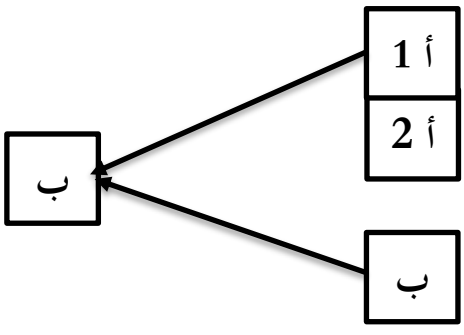
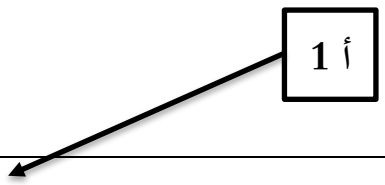
2 مفهوم الاندماج المحاسبي وأشكاله

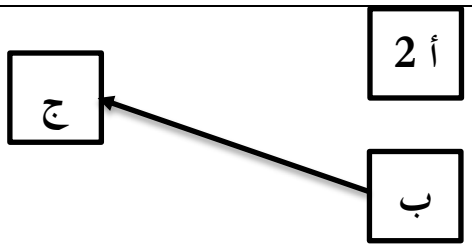
قدم المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 3 مجموعة من التعاريف لعملية الاندماج إذ يمكن تعريفها على أنها العملية التي تمتلك بموجبها المنشأة المشترية فيها السيطرة على منشآت منفصلة أي جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة وذلك نتيجة لقيام احدى المنشآت بالسيطرة على صافي المالي لمؤسسات أخرى.

من خلال هذا التعريف يمكن للمنشأة المشترية أن تكون مؤسسة قائمة بذاتها وموجودة قبل عملية الاندماج وتمثل إحدى الشركات المشاركة في عملية الاندماج والتي تتولى السيطرة على صافي المالي للمؤسسات الأخرى وتعويض مساهميها بأسهم جديدة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تكون الشركة المشترية شركة جديدة تنتج بعد القيام بإجراءات الاندماج وتحوز على صافي أصول كل الشركات المشاركة في عملية الاندماج. وهكذا هناك جملة من أشكال الاندماج التي يمكن استنباطها من التعريف المقدم من قبل IFRS 3.

وفيما يلي أهم أشكال الاندماج حسب المعيار IFRS 3:

	***الاندماج عن طريق الامتصاص***: في حالة الاندماج عن طريق الامتصاص نميز بين الشركة الماصة société absorbante التي يقوم بامتصاص شركة أخرى تسمى بالشركة الممتصة société absorbée، إذ تحتفظ الشركة الممتصة بالشخصية المعنوية أما الشركة الماصة فتزول شخصية المعنوية لها ويتم حلها كما يتم تعويض المساهمين فيها بأسهم جديدة على مستوى الشركة الماصة.
	***الاندماج عن طريق الاتحاد***: والتي يتم بموجبها حل الشركتين أو الشركات المشاركة في عملية الاندماج وتزول الشخصية المعنوية ويتم إنشاء شركة جديدة ويتم تعويض المساهمين في الشركتين المنحلتين بأسهم جديدة في الشركة التي تم انشاؤها وعمليا يقوم بعملية التعويض الشركة المسيطرة على حقوق التصويت.
	***الاندماج عن طريق الامتصاص مع الاحتفاظ بالشخصية المعنوية للشركة الممتصة:*** تمتلك الشركة أ نشاطين هما "أ1" و "أ 2" وتقوم الشركة "ب" بامتصاص الذمة المالية المتعلقة بالنشاط أ1 وتقوم بزيادة رأس المال من أجل تعويض الشركة أ أما هاته الأخيرة فتحتفظ بشخصيتها المعنوية ولكن تحتفظ فقط بالصافي المالي للنشاط أ2
	***الاندماج عن طريق الامتصاص مع الاحتفاظ بالشخصية المعنوية:*** تمتلك الشركة أ نشاطين هما "أ1" و "أ 2" ويتم

	انشاء شركة جديدة من خلال اندماج الشركة "ب" التي تزول شخصيتها المعنوية مع نشاط أ1 وهكذا تتمتع الشركة التي تم انشاؤها بصافي الأصول للشركة ب والنشاط أ1 أما الشركة أ فتحتفظ بشخصيتها المعنوية ولكن تمتلك فقط الصافي المالي للنشاط أ2.

المرجع : بالإعتماد على نقموش عادل، المحاسبة عن عمليات الاندماج الأعمال وفقا للنظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد والمناجمت، (ص 150-166)، ص 153 .

ينبغي التمييز بين عمليات الاندماج والاستحواذ على الحصص والمساهمات، فالهدف الأساسي من عملية اندماج الأعمال هو تركيز صوافي الأصول لعدة منشآت على مستوى منشأة واحدة وينتج عنها في أغلب الأحيان زوال الشخصية المعنوية لبعض الشركات المشاركة في عملية الاندماج.

أما في حالة الاستحواذ فالهدف ليس تركيز صوافي الأصول وانما الهدف ممارسة رقابة على الشركة والسيطرة على القرارات التي يتم اتخاذها على مستوى مجلس إدارة الشركة أو مجلس المديرين ولا تنجر عن عملية الاستحواذ فقدان الشخصية المعنوية، إذ تقوم شركة بطرح أسهم للاكتتاب وتقوم بشركة أو شركات أخرى بالحيازة على تلك الأسهم كما لا يتم في إطار الاستحواذ انتقال ملكية صافي الأصول وإنما تحتفظ كل شركة بصافي الأصول الخاص بها.

3 المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج

يلزم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 3 المنشآت المشاركة في عملية الاندماج باستخدام طريقة الاقتناء حيث يتطلب تطبيق هاته الطريقة ما يلي[13]:

- تحديد المنشأة المقتنية: وهي المنشأة المندمجة التي تسيطر على الشركات أو المنشآت المندمجة الأخرى والتي تتحكم في السياسات المالية والتشغيلية لها؛
- تحديد تاريخ الحيازة: وهو يوافق تاريخ السيطرة على المنشأة المشتراة؛
- التقييم والاعتراف بالأصول والخصوم المستحوذ عليها؛
- الاعتراف وتقييم شهرة محل Goodwill إن وجدت؛
- المعالجة المحاسبية لتكاليف المتعلقة بالتملك وفق متطلبات IFRS 3؛

[13] شنايت بلال، حبيش علي، تجميع الأعمال بين النظام المحاسبي المالي ومعيار IFRS 3، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17 العدد 26 السنة 2021، ص 637 ص 631-648 .

4 الإجراءات المالية الاندماج المحاسبي

في إطار عملية الاندماج ينبغي أولا تحديد نسبة التبادل أي تحديد عدد الأسهم التي سوف يتحصل عليها الشركاء على مستوى الشركة الجديدة أو على مستوى الشركة التي الماصة، من أجل حساب نسبة التبادل ينبغي الاعتماد على طرق تقييم المنشآت.

1.4 طرق تقييم المنشآت أو الشركات

هناك العديد من الطرق المستخدمة لتحديد القيمة الحقيقية للسهم وللمنشآت، إذ نميز بين الطرق التي تعتمد على الذمة المالية والتي تستخدم عادة إما صافي الأصول (دون تصحيح) أو صافي الأصول المصحح الذي يأخذ بعين الاعتبار القيم السوقية.

كما هناك طرق أخرى كالطرق التي تعتمد على المردودية والطرق التي تعتمد على التقديرات المقارنة وغيرهما من الطرق تقييم المنشآت، إذ تنص المعايير الدولية للإبلاغ المالي وبعض الأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية على استخدام عدة طرق للتقييم وعلى تبني نفس الأساسات للتقييم بالنسبة لكافة الشركات المشاركة في عملية الاندماج[14].

لتقييم المنشآت تنص المعايير الدولية للإبلاغ المالي على استخدام العديد من طرق التقييم وداخل هاته الطرق لابد من استخدام نفس الأسس بالنسبة لكافة الشركات المشاركة في عملية الاندماج ولابد من استخدام الطرق والأساسات لشركات تم اقفالها في نفس التاريخ وهكذا فان قيمة المنشاة عبارة عن متوسط القيم المتحصل عليها من استخدام نفس الطرق.

1.1.4 الطرق المعتمدة على الذمة المالية

في إطار الطرق التي تعتمد على الذمة المالية نميز بين التقييم عبر **صافي الأصول** والذي يأخذ بعين الاعتبار أصول وخصوم المؤسسة بالتكلفة التاريخية، أي أن يتم أخذ ميزانيات الشركات المشاركة في عملية الاندماج دون إجراء أي تعديلات عليها.

كما نميز كذلك بين التقييم عبر **صافي الأصول المصحح** الذي يأخذ بعين الاعتبار أصول وخصوم المؤسسة مقيمة بالسعر السوقي أي يتم أخد ميزانيات الشركات المشاركة في عملية الاندماج ويتم إجراء إعادة تقييم وفق القيم السوقية.

[14] Robert Obert, fusion consolidation : l'essentiel en fiches, 4ème édition, Dunod, Paris, 2014, page 26-27.

2.1.4 الطرق المعتمدة على المردودية

هناك طرق أخرى على غرار المعتمدة على المردودية والتي نميز بين **طريقة الأرباح المحينة** وفق هاته الطريقة فان قيمة المؤسسة هي حاصل جمع القيم الحالية للأرباح المستقبلية مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة التنازل عن المنشأة.

كما نميز كذلك طريقة **التدفقات النقدية المستقبلية المحينة** والتي تعتمد على فكرة أن قيمة المنشأة هي حاصل جمع القيم المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

✍ مثال (الحساب عن طريق صافي الأصول)

قدمت إليك ميزانية الشركة "ب" كالآتي:

وحدة: ألف

أصول	قيم تاريخية	قيم سوقية	خصوم	قيم تاريخية
أراضي	400	460	رأس المال	800
مباني	600	750	الاحتياطات	850
تثبيتات أخرى	800	980	النتيجة	150
المخزونات	400	430	مؤونات	100
الزبائن	900	900	قروض	500
الخزينة	100	100	ديون أخرى	800
المجموع	**3200**	**3620**	**المجموع**	**3200**

المطلوب منك تقييم الشركتين باستخدام طريقة صافي الأصول وصافي الأصول المصحح إذا علمت أن رأس مال الشركة "ب" مقدر بـ 800.000 (قيمة الاسمية للسهم 100 دج)، وأن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو الثالث (33,33 %).

✍ حساب صافي الأصول

- صافي الأصول = الأصول المحاسبية – الديون
- صافي الأصول = 3.200-100-500-800 = 1.800 ألف دينار

✍ حساب صافي الأصول المصحح

أصول	قيم تاريخية	قيم المصححة	فائض القيمة
أراضي	400	460	60
مباني	600	750	150
تثبيتات أخرى	800	980	180
المخزونات	400	430	30
المجموع	**2.620**	**2.200**	**420**

- **قيمة الأصول المصححة** = الأصول مقيمة بالقيم التاريخية + فائض القيمة
- **قيمة الأصول المصححة** = 2.620 + 420 = 3.620 ألف دج.
- **الضريبة المؤجلة** = (150+180+30) 3/1 = 120 ألف دج.
- **الخصوم (الالتزامات) المصححة** = الالتزامات مقيمة بالقيمة التاريخية + الضريبة المؤجلة
- **الخصوم (الالتزامات) المصححة** = 120+100+500+800 = 1.520 ألف دج؛
- **صافي الأصول المصحح** = 3.620 – 1.520 = 2.100 ألف دج؛
- **عدد أسهم الشركة "ب"=** 100/800.000 = 8.000 دج؛
- **قيمة حقيقية للسهم =** 8.000/2.100.000 = 262,5 دج/ سهم.

2.4 تحديد نسبة التبادل

بعد تقييم المنشآت وفق الطرق التي سبق ذكرها في النقطة السابقة يتم تحديد نسبة التبادل أي تحديد عدد أسهم التي تمنح لشركاء الشركة الممتصة على مستوى الشركة الماصة، وهكذا فان القيمة الحقيقية للسهم الواحد التي سوف يتحصل عليها كل مساهم عبارة عن حاصل القسمة بين القيم الاجمالية المتحصل عليها من تطبيق تقيات تقييم المشاريع على عدد الأسهم.

$$\text{قيمة السهم} = \frac{\text{قيمة المنشأة}}{\text{عدد الأسهم}}$$

مثال

لنفرض أن شركات "أ" و "ب" ترغبان في الاندماج بينهما من خلال الامتصاص إذا يبلغ صافي أصولها على التوالي 4.000.000 دج و 5.000.000 دج وعدد أسهمها على التوالي 1000 سهم و 500 سهم والمطلوب منك حساب حصص التبادل إذا علمت أن عدد قيمة السهم على المستوى الشركة "ج" المستحدثة هو 5.000 دج.

الحل

بالنسبة للشركاء المالكين للشركة "أ"

- **القيمة المحاسبية لأسهم** "ا" = 4.000.000/1.000 = 4.000 دج؛
- **نسبة التبادل** = القيمة الحقيقية لأسهم "ا"/القيمة الاسمية للشركة "ج"
- **نسبة التبادل** = 5.000/4.000 = 5/4

بمعنى أن كل مساهم في الشركة "أ" يقدم 5 أسهم ويتحصل بالمقابل على 4 أسهم في الشركة "ج"

بالنسبة للشركاء المالكين للشركة "ب"

- **القيمة المحاسبية لأسهم "ب"** = 5.000.000/500 = 10.000 دج؛
- **نسبة التبادل** = القيمة الحقيقية لأسهم "ب"/القيمة الاسمية للشركة "ج"
- **نسبة التبادل** = 5.000/10.000 = .2

بمعنى أن كل مساهم في الشركة "ب" يقدم سهم واحد ويتحصل بالمقابل على سهمين في الشركة "ج"

مثال[15]

لنفرض أن شركات "أ" (الشركة الماصة) و "ب" (الشركة الممتصة) ترغبان في الاندماج بينهما عن طريق الاتحاد، إذا يبلغ صافي أصولهما على التوالي 1.500.000 دج و 300.000 دج وعدد أسهمها على التوالي 2.500 سهم و 1.500 سهم والمطلوب منك حساب حصص التبادل إذا علمت أن عملية التبادل تتم من خلال القيمة الحقيقية للشركة "أ"

[15] خالد بريش، سلسة الأعمال الموجهة رقم 5، اندماج الأعمال، السنة الجامعية 2021-2022.

الحل

بالنسبة للشركاء المالكين للشركة "ب"

- **القيمة المحاسبية لأسهم** "ا" = 2.500/1.500.000 = 600 دج؛
- **القيمة المحاسبية لأسهم "ب"** = 1.500/300.000 = 200 دج؛
- **نسبة التبادل** = القيمة الحقيقية لأسهم "ب"/القيمة الاسمية للشركة "أ"
- **نسبة التبادل** = 600/200 = 3/1.

بمعنى أن كل مساهم في الشركة "ب" يقدم 3 أسهم مقابل الحصول على سهم واحد في الشركة "أ".

أحيانا عند القيام بحساب نسبة التبادل للشركات المشاركة في عملية الاندماج نتحصل على أعداد عشرية من الصعب تحويلها إلى أعداد صحيحة، نتيجة لذلك نقوم بترجيح المبالغ إلى المبلغ الصحيح أما المبلغ المتبقي أو ما يعرف بـ la soulte فيتم منحه كسيولة إلى المساهمين.

3.4 مبادئ تقييم المساهمات évaluation des apports

تستخدم تقنيات تقييم المنشآت السالف ذكرها عند تقييم نسبة التبادل بين الشركات المساهمة في عملية الاندماج أما من أجل تقييم المساهمات فنستخدم إما القيمة المحاسبية أو القيمة الحقيقية. تتمثل القيمة المحاسبية للشركة في رؤوس الأموال الخاصة المستمدة من الميزانية للشركة المشاركة في عملية الاندماج دون إجراء أي تعديلات عليها أما القيمة الحقيقية للمساهمات فهي عبارة فهي تتوافق مع مجموع القيم الجبرية للأصول والخصوم والتي جرى عليها إعادة التقييم أي أن القيمة الحقيقية ينبغي أن تتضمن فوارق إعادة تقييم الأصول غير الجارية كما يضاف إليها الأصول والخصوم التي لا تظهر في الميزانية على غرار الشهرة المولدة داخليا بالإضافة إلى العلامات التجارية التي لا يتم الاعتراف بها عند إعداد القوائم المالية الفردية ويتم الاعتراف بها عند القيام بعملية الاندماج[16]. وهكذا يمكن التعبير عن القيمة الحقيقية من خلال المعادلة التالية:

القيمة الحقيقية = صافي الأصول + فوراق إعادة التقييم + الأصول والخصوم غير معترف بها

بالإضافة إلى ذلك ينبغي التمييز بين القيمة الاجمالية للمنشاة وبين هاته القيمة الحقيقية التي سبق ذكرها فبالإضافة إلى القيمة الحقيقية تتضمن المنشأة المشاركة في عملية الاندماج عناصر أخرى غير ملموسة على غرار رأس مال البشري، علاقة المؤسسة بزبائنها وبنوكها وعناصر أخرى لا يمكن تلمسها ولا يمكن الاعتراف بها عند إعداد الميزانية

[16] Robert Obert, Pierre Marie Mairesse, DSCG 4 comptabilité et audit, manuel et application, 2009, page 157.

الفردية بسبب عدم إمكانية قياسهم بموثوقية لكن ينبغي تقديرها عند القيام بعملية الاندماج، مجموع هاته العناصر يمثل فارق الاقتناء Good will وبالتالي فان فارق الاقتناء هذا يمثل الفرق بين القيمة الاجمالية للمنشأة وبين القيمة الحقيقية.

✍ مثال

بتاريخ 31 ديسمبر 2022 قامت الشركة **M** (مكونة من 2.500 سهم بقيمة اسمية 100 دج للسهم) بامتصاص الشركة F (مكونة من 1.500 سهم بقسمة اسمية 50 دج للسهم.

ميزانيتي الشركتين بهذا التاريخ (بعد توزيع النتائج) كانتا كما يلي:

أصول	M	F	الخصوم	M	F
معدات وأدوات	250.000	130.000	رأس المال	250.000	75.000
منتجات تامة الصنع	37.500	20.000	الاحتياطات	100.000	30.000
زبائن	130.000	50.000	ديون	75.000	100.000
خزينة	7.500	5.000			
المجموع	**425.000**	**205.000**	**المجموع**	**850.000**	**205.000**

تم اعتماد القيم الحقيقية مع الأخذ بعين الاعتبار فائض إعادة تقييم الأصول بـ 400.000 دج للشركة M و45.000 دج للشركة F.

المطلوب: يطلب منك ما يلي:

- تحليل عملية الامتصاص؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية.

✍ الحل

1. حساب صافي الأصول

- صافي الأصول = الأصول + القيمة المعاد تقيمها – ديون
- صافي أصول الشركة M = 425.000 +400.000 – 75.000 = 750.000 دج؛
- صافي أصول الشركة F = 205.000 +45.000 – 100.000 = 150.000 دج.

2. حساب القيمة الحقيقية للسهم

- القيمة الحقيقية للسهم = صافي الأصول / عدد الأسهم
- القيمة الحقيقية للسهم M = 750.000/2.500= 300 دج للسهم؛

- القيمة الحقيقية للسهم F = 1.500/150.000 = 100 دج للسهم.

3. **حساب نسبة التبادل**

- نسبة التبادل = القيمة الحقيقية للسهم M/القيمة الحقيقية للسهم F
- نسبة التبادل = 300/100 = 3/1
- معناه يتم تقديم ثلاث أسهم من الشركة F للحصول على سهم واحد للشركة M

4. **حساب عدد الأسهم الواجب إصدارها من** قبل الشركة الماصة لتعويض الشركة الممتصة

- عدد الأسهم = 1.500 * 3/1 = 500 سهم؛
- أي أنه على الشركة القابضة اصدار 500 سهم لتعويض الشركة الممتصة.

5. **حساب الزيادة في رأس المال**

- عدد الأسهم = عدد الأسهم الواجب إصدارها * القيمة الاسمية للسهم القابضة
- 500* 100 = 50.000 دج.

6. **حساب علاوة الاندماج**

- علاوة الاندماج = (القيمة الحقيقية للسهم – القيمة الاسمية للسهم) * عدد الأسهم الواجب اصدارها
- علاوة الاندماج = (100-300) * 500 = 100.000 دج.

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	تاريخ الاندماج	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
456		**شركاء الشركة "F"**	150.000	
	101	**رأس المال**		50.000
	103	**علاوة الاندماج**		100.000
		– امتصاص الشركة "f"–		
		تاريخ الاندماج		
215		**معدات وأدوات**	175.000	
35.		**منتجات تامة الصنع**	20.000	
4		**الحقوق**	50.000	

5		الخزينة	5.000	
	4	ديون		100.000
	456	شركاء الشركة F		150.000
		–إنجاز المساهمات–		

مثال 2

في 31 ديسمبر 2022 اتفقا الشركتين M وF على الاتحاد ونتج عن ذلك الاندماج تأسيس شركة G وفيما يلي ميزانية المؤسستين المندمجتين:

أصول	M	F	الخصوم	M	F
التثبيتات المادية	1.000.000	1.200.000	رأس المال	500.000	250.000
الحقوق	750.000	500.000	الاحتياطات	1.100.000	1.500.000
الخزينة	250.000	600.000	ديون	400.000	550.000
المجموع	**2.000.000**	**2.300.000**	**مجموع**	**2.000.000**	**2.300.000**

أخذا بعين الاعتبار المعلومات التالية:

- رأس مال الشركتين مكون من أسهم قيمتها الاسمية 500 دج؛
- الشركتين M وF حققتا زيادة قيمة بقيمة 400.000 دج و750.000 دج على التوالي؛
- القيمة الاسمية لسهم الشركة G هي 2.500 دج.

المطلوب: القيام بـ:

- اعداد الميزانية المالية للشركة G في تاريخ الاندماج؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية.

الحل

1. حساب صافي الأصول

- صافي الأصول = الأصول + القيمة المعاد تقيمها – ديون
- صافي أصول الشركة M = 2.000.000+400.000-400.000 = 2.000.000 دج؛
- صافي أصول الشركة F = 2.300.000 +750.000 – 550.000 = 2.500.000 دج.

2. حساب حصص M في G

- عدد الأسهم = 500/500.000 = 1.000 سهم؛
- القيمة الحقيقية للسهم = صافي الأصول / عدد الأسهم؛
- القيمة الحقيقية للسهم M =2.000.000 /1.000= 2.000 دج للسهم؛
- نسبة التبادل = القيمة الحقيقية للسهم M/القيمة الحقيقية للسهم G
- نسبة التبادل = 2.000/2.500 = 5/4
- معناه يتم 5 أسهم من الشركة M للحصول على 4 سهم في الشركة G.

3. حساب حصص F في G

- عدد الأسهم = 500/250.000 = 500 سهم.
- القيمة الحقيقية للسهم = صافي الأصول / عدد الأسهم
- القيمة الحقيقية للسهم F =500/2.500.000= 5.000 دج للسهم.
- نسبة التبادل = القيمة الحقيقية للسهم M/القيمة الحقيقية للسهم G
- نسبة التبادل = 5.000/2.500 = 2/1
- معناه يتم تقديم سهم من الشركة F للحصول على سهمين للشركة G

4. حساب رأس مال الشركة G

- رأس مال G= رأس المال M وF+ الاحتياطات M وF + فوارق إعادة التقييم M وF
- رأس مال G = (250.000+500.000)+(1.500.000+1.100.000)+(750.000+400.000)
- رأس مال G= 4.500.000 دج.

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	تاريخ الاندماج	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
456		**الشركة "G"**	4.500.000	
	101	**رأس المال**		4.500.000
		– انشاء شركة جديدة–		
		تاريخ الاندماج		
218		**تثبيتات مادية**	3.350.000	
4		**الحقوق**	1.250.000	
5		**الخزينة**	850.000	

	4	ديون		950.000
	456	شركاء شركة		4.500.000
		-إنجاز المساهمات-		

- إعداد ميزانية الشركة G

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	3.350.000	رأس المال	4.500.000
حقوق	1.250.000	ديون	950.000
خزينة	850.000		
المجموع	**5.450.000**	**المجموع**	**5.450.000**

معايير الدولية للإبلاغ المالي المعالجة لمحاسبة المجمعات

1 تمهيد

تعتبر "محاسبة المجمعات" أولى المواضيع التي اهتمت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بمعالجتها، إذ تم تبنى IAS 3 تحت عنوان "**القوائم المالية المجمعة**" في عام 1976 وشرع في تطبيقه بداية من جانفي 1977.

كما صدر المعيار المحاسبي الدولي IAS 21 تحت عنوان "**أثر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية**" والذي يهدف إلى تبيان المعالجة المحاسبية لعملية ترجمة القوائم المالية الفردية للمنشأة التابعة من العملة الكائن بها مفر تلك المنشأة إلى عملة الشركة الأم المكلفة بالتجميع.

ونظرا للتغيرات الكبيرة التي عرفتها تركيبة المنشآت ولاسيما الشركات المتعددة الجنسيات، تم في عام 1989 استبدال IAS 3 بـ IAS 27 تحت عنوان "**القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة**" والذي عدل في عام 2003 وأصبح يسمى بـ "**القوائم المالية المجمعة والفردية**".

وفي نفس العام الذي صدر فيه IAS 27 صدر IAS 28 تحت عنوان "**المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة**"، كما عدل المعيار في عام 2003 وأصبح يسمى بـ "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة**".

كما صدر بعد ذلك IAS 31 تحت عنوان "**الإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة**" عام ... وعدل عام 2003 وأصبح يسمى بـ "**الاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة**".

كما صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 3 تحت عنوان "**اندماج الأعمال**" والذي يوضح كيفية تقدير الشهرة Goodwill أو Badwill وهذا عندما تقوم الشركة الأم باستحواذ أسهم الشركة التي تكن تحت إمرتها؛

وفي عام 2011 قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار ثلاث معايير دولية للإبلاغ المالي تعالج موضوع محاسبة المجمعات وهي (1) **IFRS 10** تحت عنوان "القوائم المالية المجمعة" (2) **IFRS 11** تحت عنوان "الترتيبات المشتركة" (3) **IFRS 12** تحت عنوان "الإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الأخرى".

وبناء على محتوى المعايير الثلاث الجديدة تم تعديل IAS 27 وأصبح يسمى بـ "**القوائم المالية الفردية**" وكذلك IAS 28 وأصبح يسمى بـ "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة**"، كما تم إلغاء المعيار المحاسبي

الدولي رقم 31. وهكذا تم الشروع في تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة بداية من تاريخ 1 جانفي 2016 مع إمكانية التبني المسبق.

2 مدخل إلى التجميع المحاسبي

تسعى الشركات الكبيرة والشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار في رأس مال شركات أخرى وهذا لتحقيق عدة أهداف، إذ يمكن التمييز من جملة الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها بين هدفين أساسيين:

- **هدف مالي**: متمثل في الحصول على عوائد في الشركة المستثمر فيها، دون الرغبة في المشاركة في السياسات المتخذة من قبل الشركة المستثمر فيها؛
- **هدف استراتيجي**: متمثل في السيطرة على الشركة المستحوذ عليها، وهكذا يتم الاستثمار من خلال شراء الأسهم المتداولة في البورصة، وتتحصل الشركة المستثمرة نتيجة لذلك على حق الرقابة (السيطرة والتحكم) على الشركة المستثمر فيها، وهكذا تتمكن الشركة المستحوذة من السيطرة على عملية اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية على مستوى الشركة المستحوذ عليها.

تعتبر كل من الشركة المستحوذة والشركة المستحوذ عليها كيانين قانونين تنشأ شخصيتهما المعنوية بمجرد قيدهما في السجل التجاري، ونتيجة لذلك يتوجب على كل واحد منهما من وجهة نظر قانونية إعداد قوائم مالية للتعبير عن صافي الذمة المالية وعن الأداء المحقق وعن تدفقات الخزينة، وتسمى تلك القوائم بـ "**القوائم المالية الفردية**".

1.2 مفهوم التجميع المحاسبي

لا يمكن حصر مفهوم الكيان وفق وجهة نظر اقتصادية على الحدود القانونية السالف ذكرها، وانما يتعدى مفهوم الكيان ليشمل "**المجمع**" المكون من الشركة المستحوذة والتي تسمى حسب المعايير المحاسبية الدولية بـ "**المنشأة الأم**" بالإضافة إلى الشركات المستثمر فيها والتي تسمى إما بـ "**المنشأة التابعة**" أو "**المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة**" أو "**منشأة زميلة**" أو "**منشأة خارج محيط التجميع**"، وهذا حسب درجة سيطرة المنشأة الأم على الشركة المستحوذ عليها كما سنراه لاحقا.

وبالتالي ينظر لمجموع المنشآت الخاضعة لرقابة "شركة الأم" وفق وجهة نظر اقتصادية على أنه كيان وحيد وجب اعداد قوائمه المالية وتسمى تلك القوائم بـ "**القوائم المالية المجمعة أو الموحدة**"، ويبرر ذلك بالبحث عن تعبير صادق للحقائق الاقتصادية، فالمنشآت داخل المجمع تعمل في إطار متناسق وتخضع لرقابة المنشأة الأم التي توجه

الأعمال التي تقوم بها كافة المنشآت المنتمية للمجمع وهذا من أجل تحقيق هدف استراتيجي متمثل على سبيل المثال في بلوغ الريادة في صناعة معينة.

ولكن القوائم المالية الفردية للشركة الأم لا توضح هذا الهدف الاستراتيجي التي يسعى المجمع لتحقيقه، فقراءة القوائم المالية الفردية للشركة الأم تظهر أن جل أصولها متكون من أصول مالية، ولكن المجمع ككل لا يدير مجموعة من المحفظة المالية وانما هناك هدف استراتيجي يسعى لتحقيقه وبالتالي ينبغي اعداد قوائم مالية مجمعة للتعبير الصادق على العمل الحقيقي الذي يقوم به المجمع.

من هنا أتت فكرة التجميع المحاسبي الذي يمكن تعريفه على أنه تقنية تسمح بتجميع القوائم المالية الفردية للمنشآت المنتمية للمجمع إلى قوائم مالية مجمعة، إذ أن هناك مجموعة من القواعد تضبط هاته العملية ولا تقتصر عملية التجميع المحاسبي على الجمع بين عناصر أصول والتزامات وحقوق الملكية وايرادات ومصاريف القوائم المالية الفردية للشركات المنتمية للمجمع.

2.2 مفهوم المجمع

يتكون المجمع من مجموعة من المنشآت التي ترتبط ببعضها البعض من خلال علاقات قانونية، غالبًا ما يكون معبر عنها بمساهمات في رأس المال. يرأس المجمع "**المنشأة الأم**" ويكون تحت إمرتها إما:

- **الفرع أو المنشأة التابعة**: والتي تمارس عليها المنشأة الأم رقابة حصرية وهكذا تتمكن المنشأة الأم من السيطرة على جميع القرارات والسياسات داخل ذلك الفرع؛
- **المنشأة الخاضعة لرقابة مشتركة**: التي تمارس عليها المنشأة الأم رقابة مشتركة مع مجمع أو مجمعات أخرى في إطار عقد مبرم بين هؤلاء الأطراف أو في إطار القانون التأسيسي والذي بموجبه تخضع القرارات الهامة والمصيرية لإجماع جميع الشركاء من أجل الموافقة عليها؛
- **المنشأة الزميلة**: وهي المنشأة التي لا تمارس عليها المنشاة الأم رقابة وانما فقط تؤثر فيها جوهريا بمعنى أن هناك شركة أخرى تحوز تمتلك الرقابة الحصرية فيما تمتلك المنشأة الأم فقط حق المساهمة في اتخاذ القرارات؛
- **المنشأة خارج محيط التجميع**: هي تلك المنشأة التي لا تمارس فيها المنشاة الأم، لا رقابة حصرية ولا تأثير بارز، أي لا تساهم المنشأة الأم في اتخاذ القرارات على مستوى هاته المنشأة.

وهكذا نستنتج أن المجمع يمتلك الحدود الخاصة به بمعنى أن هناك شركات تابعة للمجمع وأخرى مستبعدة من المجمع على الرغم من أن المنشأة الأم تملك مساهمات في رأس مال تلك المنشأة.

3.2 مفهوم الرقابة ومستوياتها

تمثل الرقابة درجة سيطرة المنشأة الأم على الشركة المستثمر فيها أي مدى قدرة المنشأة الأم على السيطرة على السياسات والقرارات التي يتم اتخاذها على مستوى الشركة المستحوذ عليها وذلك بالمقارنة مع ما يملكه باقي الشركاء في تلك المنشأة. تميز المعايير بين عدة مستويات من السيطرة:

- **السيطرة أو الرقابة الحصرية**: بمعنى أن المنشأة الأم تسيطر عن كافة القرارات المتخذة في الشركة المستحوذ عليها، وتسمى هاته الأخيرة في هاته الحالة بالمنشأة التابعة أو الفرع. كما تخضع المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الرقابة إلى قبل المعيار **IFRS 10** تحت عنوان "**القوائم المالية المجمعة**"؛
- **الرقابة المشتركة**: بمعنى أن المنشأة الأم تتقاسم الرقابة على الشركة المستثمر فيها مع مجمعات أخرى، وتسمى الشركة المستثمر فيها في هاته الحالة بـ "المنشأة الخاضعة لرقابة مشتركة"، وتخضع المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الرقابة إلى المعيار **IFRS 11** تحت عنوان "**الترتيبات المشتركة**"؛
- **التأثير البارز**: بمعنى أن المنشأة الأم لا تسيطر على القرارات المتخذة من قبل الشركة المستحوذ عليها ولكن تساهم في القرارات التي يقتصر التأثير هنا على المشاركة في اتخاذ القرارات، وتسمى الشركة المستحوذ عليها هنا بالزميلة ويعالج هذا النوع من الرقابة من قبل المعيار IAS 28 تحت عنوان "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة**"؛
- **التأثير الضعيف أو غياب التأثير**: ويظهر هذا النوع من التأثير في حالة أن المنشأة الأم لا تساهم في القرارات التي يتم اتخاذها على مستوى الشركة المستحوذ عليها لغياب من يمثلها على مستوى مجلس إدارة الشركة المستحوذ عليها وتخضع المعالجة المحاسبية للأسهم التي تملكها الشركة المستحوذة في الشركة المستحوذ عليها إلى متطلبات المعيار IFRS 9 المتعلق بالأدوات المالية؛
- يتم المعالجة المحاسبية في حالة الحيازة ما قررت المنشأة بيع الأسهم وفق متطلبات المعيار IFRS 5.

نلاحظ أن أساس تقسيم المعايير المحاسبية الدولية المعالجة لعملية التجميع المحاسبي مبنى على نوع الرقابة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركة المستحوذ عليها، إذ أن كل نوع من الرقابة معالج من قبل معيار محاسبي دولي خاص بها، فالمعيار **IFRS 10** يعالج الرقابة الحصرية، أما المعيار **IFRS 11** يعالج الرقابة المشتركة، أما المعيار **IAS 28** يعالج الرقابة من نوع تأثير بارز.

1.3.2 التمييز بين نسبة الرقابة ونسبة الفائدة

يعتمد قياس الرقابة أو السيطرة على أساس عدد حقوق التصويت وليس على حقوق الملكية، إذ تمثل نسبة الرقابة في القدرة على التحكم في السياسات والقرارات العملياتية والمالية للشركة المنشأة المستحوذ عليها والتي تقاس وفق نسبة التصويت التي تمتلكها المنشأة الأم في تلك المنشأة وليس على أساس نسبة المساهمة في رأس المال وهاته الأخيرة تعبر عن نسبة الفائدة ولكن ما هي الأسباب التي تؤدي إلى الاختلاف بين نسبة الرقابة والفائدة؟

يكمن السبب في التمييز بين نسبتي الرقابة والفائدة في اختلاف طبيعة الأسهم التي يمكن أن يحتويها رأس المال فالإضافة إلى الأسهم العادية المانحة لحق تصويت وحق ربح، هناك نوعية أخرى من الأسهم والتي تسمى بـ "**أسهم ممتازة**".

إذ نجد أسهما ممتازة تمنح ضعف حق تصويت وبالتالي يمكن أن تمتلك المنشأة الأم 40٪ من رأس مال المنشأة التابعة لها، ولكن في نفس الوقت تمتلك 70٪ من حقوق التصويت للشركة التابعة، ويبرر ذلك بوجود الأسهم الممتازة التي تمنح حقً مزدوجً في التصويت، وبالتالي، فإن عدد حقوق التصويت أكبر من عدد حقوق الملكية.

بالمقابل يمكن أن يتضمن رأس مال المنشأة التابعة أسهم ذات أولوية في توزيع الأرباح ولا تتضمن حقوق تصويت، ونتيجة لذلك يمكن أن تمتلك المؤسسة 70٪ من رأس المال ولكن في نفس الوقت تمتلك 40٪ من حقوق التصويت، ويبرر ذلك بامتلاك أسهم بدون حقوق تصويت.

إن تحديد نسبة الرقابة والفائدة أمر هام للغاية، إذ تستخدم نسبة الرقابة من أجل تحديد محيط التجميع وهكذا فان المنشأة الأم لا تقوم بتجميع المؤسسات التابعة التي تمتلك حقوق تصويت لا تتجاوز 20٪ من حقوق التصويت الاجمالية، كما تستخدم من أجل اختيار طريقة التجميع المحاسبي المستخدمة وذلك إما تجميع كلي أو تجميع نسبي أو طريقة حقوق الملكية أو اعتبار المنشأة خارج محيط التجميع. بالمقابل تستخدم نسبة الفائدة من أجل اعداد الحسابات المجمعة.

4.2 مراحل التجميع المحاسبي

تمر عملية التجميع المحاسبي بعدة مراحل تتمثل في:

- **تحديد نسبة الفائدة ونسبة الرقابة:** تقوم المؤسسة أولا بحساب نسبة الفائدة ونسبة الرقابة هاته الأخيرة تسمح بتحديد محيط التجميع أي المنشآت التي تقوم المنشأة الأم بدمجها في عملية التجميع؛

- **تحديد محيط التجميع وطريقة التجميع المتبعة:** بعد حساب نسبة الفائدة والرقابة والشركات المنتمية للمجمع يتم تحديد نوع الرقابة المستخدمة في عملية التجميع المحاسبي وتحديد طريقة التجميع بناء على ذلك ففي حالة امتلاك المنشأة الأم السيطرة أو رقابة حصرية فيتم التجميع باستخدام طريقة التجميع الكلي، أما في حالة امتلاك سيطرة مشارطة مع منشأة أو منشآت أخرى فيتم التجميع من خلال طريقة التجميع النسبي أما في حالة التأثير البارز فيتم التجميع من خلال طريقة حقوق الملكية، أم في حالتي ضعف الرقابة أو غياب الرقابة فلا يوجد تجميع؛
- **خطوات ما قبل التجميع travaux de pré-consolidation:** هناك مجموعة من الخطوات يتم اجراؤها قبل القيام بعملية التجميع، والمتمثلة أساسا في ترجمة القوائم المالية للفرع كائن مقره في بلد تختلف عملته عن عملة الشركة الأم المكلفة بالتجميع المحاسبي وكذلك إلغاء عدم التجانس الناتج عن فوارق بين المنشأة الأم فيما تعلق بتاريخ إعداد القوائم المالية؛
  - **ترجمة القوائم المالية للفرع إلى عملة الشركة الأم:** قبل التجميع المحاسبي لابد من ضمان تجانس العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية بين الشركة الأم والشركات التي تكون تحت امراتها، وبالتالي في حالة وجود فرع كائن مقره في بلد تختلف عملته عن عملة الشركة الأم المكلفة بالتجميع المحاسبي وجب ترجمة تلك القوائم إلى عملة المنشأة الأم حتى تتمكن هاته الأخيرة من إعداد قوائم مالية مجمعة وهذا وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 21؛
  - **إلغاء عدم التجانس في تاريخ إعداد القوائم المالية:** ففي حالة وجود فوارق بين تاريخ اعداد القوائم المالية للمنشأة الأم والمنشأة التابعة، مثال ذلك لنفرض أن المنشأة الأم تقوم بإعداد قوائم مالية للفترة الممتدة من "**1 جانفي ن**" إلى غاية "**31 ديسمبر ن**" أما الفرع فيقوم بإعداد قوائمه المالية من الفترة الممتدة من "**1 جويلية ن**" إلى غاية "**30 جوان ن+1**"، ينبغي في هاته الحالة :
    - **دراسة امكانية تعديل القوائم المالية:** تعديل القوائم المالية للمنشأة الفرع حتى تتلاءم مع تاريخ اعداد القوائم المالية للمنشأة الأم وهذا في حالة هناك امكانية لتحقيق ذلك؛
    - **عدم امكانية تعديل القوائم المالية:** تنص المعايير المحاسبية الدولية في حالة عدم امكانية تعديل القوائم المالية، على امكانية التجميع المحاسبي بشرط ألا يتجاوز الفارق بين تواريخ التقرير مدة أقصاها ثلاث أشهر، وبالتالي في حالة أن القوائم المالية للشركة الأم يتم إعدادها بتاريخ "**31 ديسمبر ن**" فإن المجال الزمني المقبول لإعداد القوائم المالية يكون بداية من "**30 سبتمبر ن**" إلى غاية "**31 ديسمبر ن+1**"؛
- **القيام بتجميع الحسابات وعرض القوائم المالية المجمعة:** ويكون ذلك باتباع إحدى الطرق الثلاث السالف ذكرها، إذ تعتمد طريقة التجميع الكلي على جمع كافة عناصر الميزانية وحسابات النتائج، أما طريقة التجميع

النسبي فتعتمد على تجميع نسبة ما تمتلكه الشركة الأم في المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة. أما وفق طريقة حقوق الملكية فيتم الاعتماد على إعادة تقييم الأصول المالية للشركة الأم؛

- **حساب الشهرة أو الشهرة:** ينبغي حساب الشهرة وذلك وفق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 3،
- **القيام بعمليات إعادة المعالجة:** يتم التمييز بين نوعين من عمليات إعادة المعالجة:
  - **إلغاء عدم التجانس في السياسات المحاسبية:** أي القيام بتوحيد السياسات المحاسبية بناء على السياسات المتبعة من قبل المنشأة الأم، أن تحديد السياسات المحاسبية وقواعد الاعتراف والتقييم يقع ضمن صلاحيات الشركة الأم المكلفة بالتجميع، إذ تحدد هاته الأخير طرق تقييم المخزونات، طرق الاهتلاك وغيرها من السياسات المحاسبية ويقع على المنشأة الفرع تحضير قوائمها المالية قبل التجميع بالاعتماد على السياسات المتبعة من قبل المنشأة الأم، أو يتم اجراء ذلك على مستوى القوائم المالية المجمعة؛
  - **إلغاء العمليات المتبادلة:** أين يتم إلغاء المصاريف والايرادات المحققة بين الشركات المنتمية للمجمع، يتم معالجة العمليات المتبادلة داخل المجمع على مستوى القوائم المالية المجمعة:

3 المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

لا يمكن تجميع القوائم المالية لمنشأة متواجدة في الخارج إلا إذا تم ترجمة قوائمها المالية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة الأم. لترجمة القوائم المالية للمنشأة التابعة إلى عملة العرض للمنشأة الأم ينبغي اتباع المنهجية الآتية:

- ترجمة **أصول والتزامات** سواء تلك النقدية وغير النقدية بالاعتماد على سعر صرف تاريخ الاقفال؛
- ترجمة **ايرادات ومصاريف** قائمة الدخل و**حقوق الملكية** قائمة المركز المالي بالاعتماد على سعر صرف تاريخ حدوث المعاملات ولكن من الصعب من الناحية التطبيقية تطبيق سعر صرف الفوري ولهذا يستخدم في أغلب الأحيان سعر الصرف المتوسط السنوي للقيام بالترجمة.

وبالتالي نلاحظ أن المنشأة استخدمت أسس مختلفة لقائمة المركز المالي، إذ تم ترجمة الأصول والالتزامات بالاعتماد على سعر صرف تاريخ الاقفال بالمقابل تم ترجمة عناصر حقوق الملكية بالاعتماد على سعر الصرف الفوري أو متوسط سعر الصرف وهذا ما يتسبب في عدم توازن جانبي الميزانية ولهذا ولإعادة التوازن يتم الاعتراف بفروقات الترجمة ضمن حقوق الملكية على مستوى قائمة الدخل الشامل.

4 المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 10

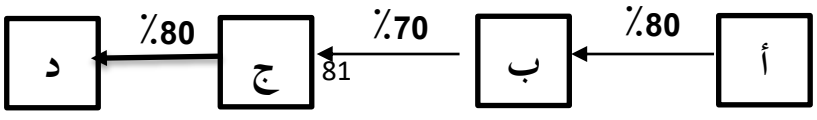
صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 10 عام 2011 تحت عنوان "القوائم المالية المجمعة" وشرع في تطبيقه بداية من 1 جانفي 2013، يهدف هذا المعيار إلى تحديد القواعد المتبعة من أجل اعداد القوائم المالية المجمعة وهذا عندما يراقب أو يسطر كيان بصفة حصرية على كيانات أخرى ولتحقيق ذلك تقوم الشركة الأم بتجميع القوائم المالية للمنشأة التابعة أو الفرع مع قوائمها المالية وهذا ما يسمح بالحصول على قوائم مالية مجمعة.

تتمثل **القوائم المالية المجمعة** حسب المعيار IFRS 10 في القوائم المالية للشركة للأم والمنشآت التي تكون تحت امرأتها بحيث يتم عرض أصول والتزامات وحقوق الملكية وايرادات ومصاريف تلك المنشآت كأنها كيان اقتصادي وحيد.

1.4 المنشأة المكلفة بعملية التجميع المحاسبي

الأصل أن تقوم المنشأة الأم بعملية التجميع المحاسبية للقوائم المالية للفروع، كما تقوم المنشأة الأم بتحديد كافة السياسات المحاسبية وطرق الاعتراف والتقييم الواجب اتباعها من قبل الفروع قبل ارسالهم لقوائمهم المالية الفردية، ولهذا ينبغي على الفروع اجراء بعض التعديلات على قوائمهم المالية من أجل ضمان تجانسها من حيث طرق الاعتراف والتقييم مع القوائم المالية للمنشأة الأم وهذا قبل القيام بالتجميع المحاسبي. لكن في بعض الاحيان تعفى الشركة الأم من القيام بأعمال التجميع المحاسبي، وحالات ذلك هي كالآتي:

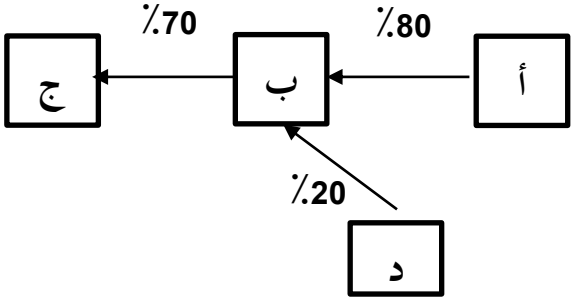
- **أسهم الشركة الأم غير متداولة في البورصة:** لا يوجد الزامية اعداد قوائم مالية مجمعة إذا كانت أسهم الشركة الأم غير متداولة في البورصة؛
- **عدم وجود نية لدى الشركة الأم بطرح أسهمها في البورصة:** إذا لم لدى إداري المنشأة النية في إدراج الأسهم على مستوى بورصة الأوراق المالية فلا توجد أي إلزامية لإعداد قوائم مالية مجمعة، بالمقابل في حالة لدى اداري المنشأة الأم النية في ادراج الأسهم في البورصة وبدأت في القيام بالإجراءات الإدارية لدى هيئة الأوراق المالية وجب عليها إعداد قوائم مالية مجمعة حتى ولو لم يتم بعد التداول الفعلي للأسهم؛
- **تولي الشركة الأم النهائية أو الوسيطية إعداد القوائم المالية:** لنفرض أن لدينا سلسلة من السيطرة، تسيطر المنشأة "أ" والتي تعتبر المنشأة الأم النهائية على الشركة الأم "ب" التي تعتبر المنشاة الأم الوسيطية بنسبة 80%، وتسيطر هاته الأخير على **شركة "ج"** بنسبة 70% وتسيطر هاته الأخيرة على شركة "د" بنسبة 80%، كما هو موضح في الشكل الموالي:



وبالتالي تعفى الشركة "ج" التي تعتبر الشركة الأم للشركة التابعة "د" إذا تم قامت الشركة الأم النهائية أو الشركة الأم الوسيطية بعملية التجميع المحاسبي؛

- **عدم رغبة الشركة الأم الوسطية في القيام بالتجميع وعدم اعتراض الأطراف المستحوذة على ذلك:**

لنفرض أن لدينا سلسلة من السيطرة، تسيطر المنشأة "أ" والتي تعتبر المنشأة الأم النهائية على الشركة الأم "ب" التي تعتبر المنشاة الأم الوسيطية بنسبة 80%، وتسيطر هاته الأخير على **شركة "ج"** بنسبة 70% كما يسيطر باقي الشركاء (المنشأة "د") على الشركة "ب" بنسبة 20%، كما هو موضح في الشكل الموالي:



2.4 السيطرة (الرقابة) وشروط تحققها

يوضح المعيار IFRS 10 الشروط الواجب توفرها حتى تتحقق الرقابة أو ما يسميها المعيار السابق IAS 31 بالرقابة الحصرية، إذ تتحقق الرقابة عندما تتمتع المنشأة الأم بصلاحيات تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة التابعة لها على غرار سياسة الشراء، الإنتاج، والتسويق وغيرها من السياسات التشغيلية التي تؤثر على العوائد والأرباح المحققة من قبل ذلك الفرع.

إذ تسيطر المنشأة الأم حصريا على الفرع في حالة امتلاك غالبية حقوق التصويت في الجمعية العامة للفرع أي امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت وقررت المنشأة الأم السيطرة على الفرع وذلك من خلال تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة والتحكم في كافة السياسات المتبعة من قبل المنشأة التابعة.

هناك حالات أخرى على الرغم من أن المنشأة الأم لا تمتلك غالبية حقوق التصويت (نسبة أقل من 50%) مع ذلك فهي تسيطر بحكم أمر الواقع على الشركات التابعة ولديها القدرة على تعيين وفصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة وبالتالي تتحكم في كافة السياسات التشغيلية والمالية ونجد ذلك في الحالات التالية، وأمثلة ذلك:

- السيطرة على أغلبية حقوق التصويت من خلال التحالف أو عقد مبرم مع مساهم أو مساهمين أخرين داخل الجمعية العامة، كأن تمتلك المنشأة 40 % وتتحالف مع مساهم يمتلك أكثر من 10 % من حقوق التصويت

وينص الاتفاق على أن التصويت لصالح القرارات المقترحة من قبل المنشاة وهذا ما يسمح للشركة الأم بالسيطرة بحكم أمر الواقع على المنشأة التابعة لها؛

- تتحقق الرقابة الحصرية أيضًا في حالة امتلاك المنشأة لأقلية من حقوق التصويت أي أقل من 50٪، لكنها تمتلك الرقابة الحصرية على المنشأة الفرع لأن باقي حقوق التصويت موزع ومشتت بين عدد كبير من المساهمين بحيث يستحيل على هؤلاء التنسيق فيما بينهم من أجل التصويت ضد المنشأة، على سبيل المثال لنفترض أن المؤسسة تمتلك 45% من حقوق التصويت أما 55% المتبقية فهي موزعة بين عشرات أو مئات المساهمين وهكذا فان هؤلاء لا يؤثروا على القرارات المتخذة على مستوى المنشأة التابعة وهذا باعتبار أنه يستحيل أن يتفق جميع هؤلاء للتصويت ضد القرارات المقترحة من قبل ممثل المنشأة المهيمنة وهذا ما يمنح المنشأة السيطرة بحكم أمر الواقع على المنشأة التابعة لها؛
- تتحقق السيطرة بحكم أمر الواقع في حالة أن المنشأة الأم لا تمتلك أغلبية حقوق التصويت في المنشأة التابعة وباقي حقوق التصويت لا يحضر ممثلوها لاجتماعات الجمعية العامة. مثال ذلك لنفرض أن المنشأة الأم تمتلك 35% من حقوق التصويت وباقي حقوق التصويت الاجمالية والبالغ نسبتها 65% يغلب حضور نصفهم للتصويت في اجتماعات المساهمين وبالتالي نسبة التصويت المعبر عنها تقدر 32,5% وهذا ما يمنح المنشأة الأم السيطرة بحكم أمر الواقع.

وبالتالي يمكن أن تسيطر الشركة الأم على الفرع على الرغم من عدم امتلاك أغلبية حقوق التصويت وذلك في حالة تمكنها من تعيين ممثليها على مستوى الجمعية العامة، وهكذا تتمكن من اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية المؤثرة على العوائد التي يتحصل عليها الفرع.

في حالات جد استثنائية، نجد بعض الشركات تمتلك في الفرع أقل من 20% من حقوق التصويت الاجمالية مع ذلك هي تسيطر بحكم الأمر الواقع على المنشأة التابعة لها، ويفسر ذلك في أن باقي المساهمات موزع بين آلاف المساهمين بحيث لا تتجاوز نسبة كل منهم 1% من حقوق التصويت بحيث يستحيل التنسيق بينهم من أجل التصويت ضد القرارات المقترحة من قبل المنشأة الأم كما أن أغلبهم لا يحضر اجتماعات الجمعية العامة ويكتفي فقط بالحصول على نصيبه من الأرباح.

بالمقابل، يمكن للمنشأة الحيازة على أغلبية حقوق التصويت دون الحيازة على السيطرة وذلك في الحالات التالية:

- **عدم الرغبة في السيطرة**: أي أن الغرض من الاستثمار في الفرع هو الحصول على عوائد استثمارية دون الرغبة في السيطرة على مجلس الإدارة واتخاذ القرارات المالية والتشغيلية؛

- **وجود عقد منظم للسيطرة:** بمعنى أن الشركة تحوز أغلبية حقوق التصويت إلا أنها لا تتمكن من السيطرة على الفرع لوجود عقد تنص أحكامه على ضرورة وجود اجماع بين الشركاء في اتخاذ كافة القرارات المصيرية المؤثرة على عوائد الفرع.

1.2.4 طريقة التجميع الكلي

وفق IFRS 10 تتمثل طريقة التكامل أو التجميع الكلي في دمج كافة عناصر أصول وخصوم المنشأة الفرع لتحل محل سندات المساهمة التي كانت تظهر في الميزانية الفردية المنشأة الأم، أي على الرغم من أن المنشأة لا تمتلك كافة حقوق التصويت ولكن يتم تجميع 100% من أصول وخصوم المنشأة الفرع.

3.4 القيام بعمليات إعادة المعالجة

قبل القيام بتجميع الحسابات ينبغي إجراء عمليات إعادة المعالجة والمتعلقة أساسا بإلغاء الأرباح والخسائر داخل الشركات المنتمية للمجمع بالإضافة إلى تعديل أرصدة الأصول والخصوم المتأثرة بإلغاء تلك الأرباح والخسائر كما تتعلق عمليات إعادة المعالجة بعمليات التوافق المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة كتقييم المخزونات التثبيتات وطرق الاهتلاك المتبعة واخضاعها لسياسات المتبعة من قبل المنشأة الأم وغيرها من عمليات إعادة المعالجة.

1.3.4 إلغاء العمليات التبادلية داخل المجمع

هناك مجموعة من العمليات ينبغي إلغاؤها عند القيام بالتجميع المحاسبي سواء كان أثرها على مستوى الميزانية أو على مستوى حسابات النتائج، ينبغي التمييز بين الحالات التي لا تؤثر عملية الإلغاء على نتيجة المؤسسة مثال ذلك الحقوق والديون التي تملكها شركة على أخرى داخل المجمع والتي لا تؤثر على نتيجة المؤسسة ولا ينتج عنها إخضاع ضريبي مؤجل. كما أن هناك عمليات أخرى والمتعلقة بإلغاء النتائج المحققة داخل المجمع والتي ينتج عنها إخضاع ضريبي مؤجل.

✍ العمليات المتبادلة

يتم إلغاء على مستوى الميزانية حسابات الزبائن والموردين بالنسبة للحقوق التي تملكها شركة على أخرى تنتميان إلى المجمع، كما يتم إلغاء كذلك القروض الممنوحة والمتحصل عليها داخل المجمع. أما على مستوى حسابات النتائج فيتم إلغاء المشتريات والمبيعات التي تحصل داخل المجمع بالإضافة إلى المنتجات والمصاريف المالية.

✍ إلغاء الأرباح الموزعة

في إطار إلغاء العمليات التي تحدث داخل المجمع، يتم إلغاء العمليات توزيع الأرباح التي يمنحها الفرع إلى المنشأة الأم وبالتالي تلغى المنتجات التي تحصلت عليها المنشأة الأم من الفرع وهذا ما ينتج عنه إخضاع ضريبي مؤجل.

2.3.4 عمليات عدم التجانس

إن المعايير المحاسبية الدولية والأنظمة المحاسبية تتيح العديد من البدائل لتقييم وتسجيل العناصر المحاسبية، إذ يمكن على سبيل المثال تقييم المخزونات وفق طريقة CUMP أو وفق طريقة FIFO كما أن هناك العديد من البدائل لتقييم مخصصات الاهتلاك إذ نجد الاهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد أما بالنسبة للاعتراف بمصاريف القروض فيكمن ادراجها ضمن تكاليف الأصل أو الاعتراف بها كمصاريف ضمن حسابات النتائج أما بالنسبة للعقود الطويلة الاجل فيمكن الاعتراف بالمنتجات من خلال طريقة التقدم في الإنجاز أو من خلال طريقة الانتهاء وغيرهما من الخيارات الأخرى.

ونتيجة لذلك فان الطرق التي تتبعها المنشأة الأم يمكن أن تختلف عن تلك المطبقة من قبل الفروع ولكن عند إعداد القوائم المالية المجمعة ينبغي أن تتوافق السياسات المحاسبية المنتهجة من قبل الفروع مع تلك المنتهجة من قبل المنشأة الأم ونتيجة لذلك يتم إجراء مجموعة من التعديلات على القوائم المالية للفروع حتى تتوافق مع السياسات المحاسبية للشركة الأم أي ينبغي على الفروع اجراء مجموعة من التعديلات حتى تتوافق السياسات التي تم الاعتماد عليها في اعداد اللوائم المالية المعدلة مع سياسة المنشأة الأم.

5 المعيار المحاسبي الدولي IAS 28

صدر المعيار IAS 28 تحت عنوان "**المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة**" عام 1989، كما عدل المعيار في عام 2003 وأصبح يسمى بـ "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة**".

وفي عام 2011 قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار ثلاث معايير دولية للإبلاغ المالي تعالج موضوع محاسبة المجمعات وهي (1) **IFRS 10** تحت عنوان "القوائم المالية المجمعة" (2) **IFRS 11** تحت عنوان "الترتيبات المشتركة" (3) **IFRS 12** تحت عنوان "الإفصاح عن الاستثمارات في المنشآت الأخرى".

وبناء على محتوى المعايير الثلاث الجديدة تم تعديل المعيار IAS 28 وأصبح يسمى بـ "**الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة**". يوضح المعيار IAS 28 المعدل المعالجة المحاسبية للاستثمارات المملوكة في منشأة زميلة ممارس عليها برقابة من نوع تأثير بارز.

يعرف المعيار IAS 28 المنشأة الزميلة على أنها المنشأة الممارس عليها رقابة من نوع تأثير بارز بمعنى أن المنشأة الأم لا تسيطر على القرارات المتخذة من قبل المنشأة الزميلة ولكن تشارك في القرارات وهكذا يقتصر التأثير هنا على المشاركة في اتخاذ القرارات ويتحقق ذلك غالبا في وجود من يمثل المنشاة الأم على مستوى مجلس الإدارة.

1.5 شروط تحقق سيطرة من نوع تأثير بارز

حتى يكون هناك تأثير بارز حسب المعيار IAS 28 ينبغي ألا تقل حقوق التصويت التي تمتلكها المنشأة عن 20٪ وألا تتجاوز 50% من حقوق التصويت الاجمالية وفي حالة الحيازة على أقل من 20 ٪ من حقوق التصويت، يتم اعتبار المنشأة خارج المجمع، أي لا تدخل تلك المنشأة في محيط التجميع.

إلا أن هناك بعض الاستثناءات، إذ نجد في بعض الشركات تمتلك في المنشأة التي تكون تحت إمرتها أقل من 20% من حقوق التصويت الاجمالية مع ذلك فهي تمارس رقابة من نوع تأثير بارز بحكم الأمر الواقع على تلك المنشأة، ويفسر ذلك في قدرتها على تعيين ممثل لها على مستوى مجلس الإدارة يساهم في التصويت في القرارات المصيرية المتعلقة بالمنشأة بالمقابل فان هذا الممثل لا تمكنه هاته المشاركة من توجيه القرارات المصيرية المؤثرة على عوائد المنشأة.

كما نجد حالات أخرى لا تمتلك فيها المنشأة الأم أي استثمارات في شركة أخرى رغم ذلك بإمكانها المساهمة في جزء من القرارات المتعلقة بالشركة، إذ يمكن للزبون الذي تحقق معه المنشأة أغلبية رأس المال في المساهمة في السياسة التموينية للشركة إذ يمكن على سبيل المثال أن يختار هذا الزبون نوعية المواد الأولية، كأن يشترط في العقد نوعية معينة من المواد الأولية التي تقلل من بقايا انتاج التام الصنع.

كما تتجلى الرقابة من نوع تأثير بارز من خلال تبادل الموظفين الإداريين كإرسال موظف إداري من شركة إلى شركة أخرى من أجل الاستفادة من الخبرات التقنية للموظف مثال ذلك كما حدث بين شركة "**رونو**" الفرنسية و"**نيسان**" اليابانية أين تم ارسال اللبناني "كارلوس غصن" للعمل على مستوى نيسان للاستفادة من خبرات هذا الأخير وهكذا فان شركة "رونو" تمارس تأثير بارز على شركة "نيسان" من خلال مشاركة "كارلوس غصن" في القرارات شركة "نيسان".

2.5 المعالجة المحاسبية للاستثمارات المملوكة في المنشأة الزميلة

تتم المعالجة المحاسبية للاستثمارات التي تمتلكها الشركة الأم في المنشأة الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة وفق طريقة حقوق الملكية وتسمى كذلك بطريقة الوضع في تكافؤ. ينبغي التأكيد أن المعيار الأساسي المعالج

للمحاسبة عن المنشآت الخاضعة لرقابة مشتركة هو IFRS 11، الذي يوضح المفاهيم الأساسية المتعلقة بالسيطرة المشتركة والذي ينص على أن المنشآت التي تملك مساهمات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة تعالج وفق طريقة حقوق الملكية ولكن آليات التقييم وفق هاته الطريقة محددة على مستوى المعيار المحاسبي الدولي IAS 28.

وفق طريقة حقوق الملكية يتم تقييم الاستثمارات عند الحيازة عليها بتكلفة الشراء المتضمنة سعر الشراء بالإضافة إلى تكاليف الشراء وعليه تقوم المنشأة الأم سواء أكانت مستثمرة في منشأة خاضعة لرقابة مشتركة أو في منشأة زميلة بالاعتراف بالاستثمارات من الجانب المدين مقابل حساب النقدية من الجانب الدائن.

أما في نهاية السنة أو في تاريخ التقرير يتم تحيين وتصحيح القيمة الاستثمارات الظاهرة في ميزانية المنشأة الأم والتي كانت مقيمة بالتكلفة التاريخية بالاعتماد على التغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها.

ويتم نتيجة لذلك إما زيادة القيمة المحاسبية للمنشأة الأم في حالة تحقيق المنشأة الزميلة أو الخاضعة لرقابة مشتركة أرباح وهكذا تسجل المنشأة الأم حساب الاستثمارات من الجانب المدين بقيمة حصتها من الأرباح المحققة مقابل حساب ايراد الظاهر على مستوى قائمة الدخل من الجانب الدائن.

ويتم بعد ذلك تخفيض قيمة الاستمارات بنصيب المنشأة من الأرباح الموزعة وهكذا يتم الاعتراف بالاستثمارات في المنشأة الزميلة أو المنشأة الخاضعة لرقابة مشتركة من الجانب الدائن مقابل حساب النقدية من الجانب المدين.

وفق طريقة حقوق الملكية أو طريق الوضع في تكافؤ وفق الترجمة الفرنسية، يتم رفع قيمة الاستثمارات المستحوذ عليها في المنشأة الزميلة أو المنشأة الخاضعة لرقابة مشتركة بنصيب الشركة من الأرباح المحققة بعد الاستحواذ ويتم تخفيضه بنصيبها من الأرباح الموزعة.

يمثل الفرق بين الأرباح المحققة والأرباح الموزعة في الأرباح المحتجزة على مستوى حقوق الملكية، وبعبارة أخرى فانه تم رفع قيمة الاستثمارات في المنشأة الزميلة أو في المنشأة الخاضعة لرقابة مشتركة بقيمة الزيادة في حقوق الملكية.

بالمقابل وفي حالة تحقيق المنشأة الزميلة أو الخاضعة لرقابة مشتركة خسارة، يتم تخفيض قيمة الاستثمارات وهكذا يتم الاعتراف بحساب المصروف من الجانب المدين مقابل حساب الاستثمارات من الجانب الدائن وهكذا تتحمل المنشأة نصيب من الخسارة يتوافق مع نسبة ملكيتها.

6 المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة"

من أجل تقليل الفوارق مع المعايير المحاسبية الأمريكية، قام مكتب المعايير المحاسبية الدولية في ماي 2011 بإصدار المعيار IFRS 11 تحت عنوان "ترتيبات مشتركة والذي دخل حيز التطبيق بداية من 1 جانفي 2013 والذي ألغى المعيار IAS 31 "الاستثمارات في المشروعات المشتركة co-entreprise".

يعرف المعيار IFRS 11 الترتيبات المشتركة على أنها اتفاق يحصل من خلالها طرفين أو أكثر على رقابة مشتركة. يكون هذا النوع من الرقابة بين عدد محدود والذي يربط بينهم اتفاق في شكل عقد مكتوب أو عقد تأسيسي، تتضمن إحدى أحكامه الزامية اجماع جميع الأطراف من أجل الموافقة على القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والسياسات التشغيلية. نلاحظ وفق التعريف المقدم من قبل IFRS 11 إلزامية وجود اتفاق متضمن تقاسم السيطرة من أجل الحكم على السيطرة المشتركة، ولا يكفي تساوي نسبة الرقابة بين طرفين أو أكثر للحكم على ذلك، وبالتالي ففي حالة أن أحكام الاتفاق نصت على سيطرة طرف معين قرارات المنشأة، فان هذا الاتفاق خارج مجال تطبيق المعيار IFRS 11. وفي حالة تضمن العقد موافقة ثلاث أرباع من الشركاء من أجل الموافقة على القرارات فان هذا العقد كذلك خارج مجال تطبيق المعيار IFRS 11.

كحالة استثنائية، حتى في غياب هذا العقد الذي ينص على الرقابة المشتركة تتحقق الرقابة المشتركة في شركات التضامن وهذا باعتبار أن أحكام القانون التجاري تلزم على أن الموافقة على القرارات تتطلب اجماع الشركاء.

1.6 أنواع الترتيبات المشتركة

يميز المعيار IFRS 11 بين نوعين أساسيين من الترتيبات المشتركة joint arrangements هما:

- **المشروعات المشتركة joint venture** : تتم الرقابة المشتركة من خلال كيان يتم إنشاؤه من قبل أطراف العقد، مثال ذلك انشاء كيان تقوم بإنتاج محركات بين عدد من الشركات متخصصة في صناعة السيارات، ويتضمن العقد التأسيسي لهذا الكيان الزامية اجماع الشركاء على القرارات من أجل الموافقة عليها. وتسمى هاته الشركات وفق المعيار IFRS 11 بملاك المشروع المشترك A joint venture الذين لا يقومون بتسجيل المحاسبي للعمليات المالية التي يقوم بها الكيان المستقل وانما يكتفون فقط بتسجيل حقوقهم في الأصل الصافي للمشروع المشترك، وانما يقومون فقط بتعديل قيمة الاستثمارات التي يملكونها في الكيان المستقل عند إعداد التقرير؛
- **الأنشطة (العمليات) المشتركة joint operation**: العمليات المشتركة ناتج عن اتفاق، والذي يقوم من خلاله أطراف الاتفاق باسمهم الخاص بإنجاز أعمال مشتركة دون الحاجة إلى انشاء كيان مستقل للقيام

بذلك، وهكذا فإن الأطراف يستخدمون أصولهم وتمويلاتهم من أجل انجاز موضوع العقد ونتيجة لذلك فان كل طرف يقوم بالتسجيلات المحاسبية الخاصة به.

وبالتالي ينبغي التمييز في إطار الترتيبات المشتركة ما إذا كنا بصدد معالجة المشروع المشترك أو العمليات المشتركة، فالمحدد الأساسي هو وجود مدى وجود كيان قانوني مستقل يقوم بالترتيب المشترك فان وجد مثل هذا الكيان فانه من المحتمل بشكل كبير أننا بصدد معالجة مروع مشترك أما في حالة غياب ذلك الكيان المستقل فإننا بصدد معالجة عملية مشتركة.

2.6 المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة

تعتمد المعالجة المحاسبية للترتيب المشترك على نوع الترتيب، ولهذا يميز المعيار IFRS 11 بين العملية المشتركة والمشروع المشترك:

- **الأنشطة (العمليات) المشتركة joint operation**: يقوم كل طراف من أطراف العقد بالتسجيلات المحاسبية الخاصة به، إذ يقوم كل طرف بتسجيل الأصول التي حاز عليها من أجل انجاز الترتيب المشترك ويقوم بالاعتراف بالالتزامات التي تحملها وكذلك الاعتراف بنصيبهم من المصاريف والايرادات التي حققها من المشروع وهذا باحترام جميع المعايير المحاسبية الدولية التي لها علاقة بالموضوع.

  في حالة الحيازة على أصل مشترك أو تحمل التزام مشترك كالحصول على قرض بنكي على سبيل المثال، يجب على كل طرف تسجيل نصيبه من الأصل أو الالتزام بالاعتماد على أحكام الاتفاق.
- **المشروعات المشتركة joint venture** : لا تقوم أطراف العقد بالتسجيل المحاسبي للعمليات المالية التي يقوم بها الكيان المشترك والمستقل بالمقابل فان الكيان المستقل وجب عليه الاعتراف بالأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصاريف وفق متطلبات المعايير المحاسبية السارية المفعول

ولهذا فانهم يكتفون فقط بتسجيل حقوقهم في الأصل الصافي للمشروع المشترك، كما أن هاته القيمة للتعديل في تاريخ إعداد التقرير وهذا بالاعتماد على طريقة حقوق الملكية التي نص عليها العيار IAS 28. نشير في السابق أن المعيار IAS 31 تحت عنوان "الترتيبات المشتركة"، كان يرخص استخدام طريقة أخرى من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة والمتمثلة في طريقة التجميع الجزئي والتي بمقتضاها يتم تجميع كافة عناصر أصول، التزامات، حقوق ملكية، إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للرقابة المشتركة ولكن في حدود ما يملكه هؤلاء من نسبة ملكية تلك العناصر المحاسبية.

المعايير المحاسبية المعالجة للأدوات المالية

1 تمهيد

شرعت لجنة المعايير المحاسبية الدولي بداية من عام 1989 في إعداد معيار معالج للأدوات المالية، بالموازاة مع ذلك تم تأسيس مجموعة G4+1 الجامعة لهيئات التقييس المحاسبي لأستراليا، كندا، الولايات المتحدة، وبريطانيا ونيوزلندا والتي قامت بداية من عام 1992 بإعداد أوراق بحثية ذات جودة عالية فيما يخص المعالجة المحاسبية للأدوات المالية والتي استعملت من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل اعداد المعايير المحاسبية الدولية المعالجة للأدوات المالية.

ونتيجة لذلك قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار المعيار الحاسبي الدولي رقم 32 في جوان 1995 تحت عنوان عرض الأدوات المالية والذي تناول كيفية عرض الأدوات المالية على مستوى القوائم المالية، إذ يميز المعيار بين الأدوات المالية التي يتم الاعتراف بها ضمن رؤوس الأموال الخاصة وبين تلك التي يتم الاعتراف بها ضمن الالتزامات أو الديون هذا من جانب الخصوم أما من جهة الأصول يميز المعيار بين الأدوات المالية المسجلة ضمن الأصول غير الجارية وتلك المعترف بها ضمن الأصول الجارية.

صدر بعد ذلك IAS 39 في عام 1998 تحت عنوان المعالجة المحاسبية وتقييم الأدوات المالية والذي يميز بين الأدوات المالية التي يتم تقييمها من خلال القيمة العادلة وبين تلك المقيمة من خلال التكلفة المهتلكة، كما تعرض المعياريين للعديد من التعديلات بعد ذلك.

وفي عام 2005 صدر المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 7 تحت عنوان "الأدوات المالية: الافصاح" الذي قام بتعديل أجزاء من المعيارين IAS 32 المتعلق بعرض الأدوات المالية و IAS 30 المعالج للمعلومات المفصح عنها على مستوى البنوك والمؤسسات المالية.

تعرض مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى انتقادات قاسية بمناسبة الأزمة المالية العالمية لعام 2008 لاسيما فيما تعلق بمعالجة الأدوات المالية والتقييم بالقيمة العادلة. تتعلق أهم هاته الانتقادات في عدم إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة في مرحلة الأزمة، إذ لا توجد معاملات وتبادلات على مستوى الأسواق وبالتالي فالقيم السوقية لا تمثل القيمة الحقيقة للأدوات المالية وهذا باعتبار أن البائع يسعى للتنازل عن تلك الأدوات مهما كان المقابل في حين لا يوجد في الأسواق من يشتريها.

كما وجهت انتقادات أخرى للقيمة العادلة والمتمثل في أنها تؤدي إلى تعميق آثار الأزمة إذ أن الاعتراف المحاسبي بفوائض القيم وخسائر القيم يؤثر على سرعة دوران الأسواق والتأثير على حجم المعاملات التي تحدث في السوق وهذا عكس التقييم بالتكلفة التاريخية أين لا يتم الاعتراف المحاسبي بفوائض القيم.

بالإضافة إلى ذلك فإن الاعتراف المحاسبي بفوائض القيم يؤدي إلى ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة وهذا ما يدفع البنوك وبعض المؤسسات إلى اتخاذ إجراءات غير محسوبة المخاطر في حين أن هاته الزيادة شكلية وليس لها أثر على الخزينة كما أن الاعتراف بخسائر القيم يؤدي إلى تحطيم رؤوس الأموال الخاصة.

كما تلقى مجلس المعايير المحاسبية الدولية ضغطا شديدا لتعديل المعيارين IAS 39 و IFRS 7 بخصوص عمليات إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى، عملا بما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الأمريكية US GAAP وبلغت قمة اللهجة التهديد من قبل دول الاتحاد الأوروبي لمجلس IASB بأن يتم اصدار نسخة أوروبية من المعيار IAS 39 في حالة عدم استجابة IASB لتعديل المعيار.

قام IASB بتعيين مجموعة خبراء للبحث حول آليات تطبيق القيمة العادلة ونتيجة لذلك وفي 31 سبتمبر 2008 تم اصدار دليل استرشادي يوضح كيفية تطبيق آلية القياس بالقيمة العادلة عندما يصبح السوق غير نشط، تضمن هذا الدليل العناصر التالية:

- تذكيرا بآلية التقييم عن طريق القيمة العادلة، إذ تتوافق القيمة العادلة مع القيمة السوقية في حالة توازن القوى بين البائع والمشتري. وبالتالي في ظل الأزمة فإن ميزان القوى يختل ولا يمكن ملاحظة القيمة العادلة على مستوى السوق وفي هاته الحالة من المستحسن إعداد نماذج لحساب القيمة العادلة؛
- إن استخدام النماذج في تقييم القيمة العادلة أقل جودة من تلك المتحصل عليها من السوق في حالة كونه نشطا ولكن هاته القيمة أحسن من التكلفة التاريخية باعتبار أنها تتضمن معلومة حديثة؛
- إن التقييم من خلال التكلفة التاريخية يؤدي أيضا إلى تحطيم رؤوس الأموال الخاصة من خلال الاعتراف بخسائر القيم ولكن بدرجة أقل من نموذج القيمة العادلة وهذا باعتبار أن فوائض القيم السابقة لم يتم الاعتراف بها محاسبيا مع ذلك يظل نموذج القيمة العادلة أفضل من التكلفة التاريخية الذي تعرض بدوره إلى انتقادات لاذعة في التسعينيات من القرن الماضي لاسيما وأنه يسمح بإخفاء جزء من الخسائر؛

وهكذا ونتيجة للأزمة 2008 بدأ مجلس المعايير المحاسبية الدولية في سنة 2009 في تطوير المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 والذي ألغى أحكام IAS 39 المتعلق بتقييم الأدوات المالية، والذي صدر خلال ثلاث مراحل، إذ صدر الجزء الأول من IFRS 9 في نوفمبر 2009 والذي يتناول تصنيف وقياس الأصول والخصوم المالية والذي أتاح إمكانية إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى. أما الجزء الثاني فصدر بتاريخ نوفمبر 2013

والذي تناول عمليات التغطية أما الجزء الثالث فصدر في جويلية 2014 والذي تناول منهجية حساب خسارة القيمة.

2 المعايير المعالجة للأدوات المالية

حاليا هناك ثلاث معايير محاسبية دولية تعالج الأدوات المالية:

- **IAS 32**: تحت عنوان عرض الأدوات المالية والذي يقدم تعريفات للأدوات المالية كما يوضح المعايير المستخدمة من أجل التمييز بين الأدوات المالية التي يتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية وبين تلك التي يتم الاعتراف بها ضمن الالتزامات أو الديون هذا من جانب الخصوم ويعالج الأدوات المالية المركبة؛
- **IFRS 7**: يوضح المعيار المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية والتي يتم الإفصاح عنها على مستوى الملحق، مثال ذلك تأثير الأدوات المالية على وضعية المركز المالي ومردودية المنشأة وكذلك المخاطر المتعلقة بالحيازة على الأدوات المالية؛
- **IFRS 9**: يوضح المعيار كيفية الاعتراف واستبعاد الأدوات المالية من القوائم المالية، كما يوضح المعيار كيفية تقييم الأدوات المالية ويكون ذلك إما بالتكلفة المهتلكة او القيمة العادلة، كما يعالج IFRS 9 مواضيع أخرى على غرار التحوط وانخفاض قيمة الأدوات المالية.

3 تصنيف الأصول المالية

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأصل المالي على أنه عبارة عن عقد تحصل من خلاله المنشأة على موارد نقدية أو أداة مالية أخرى أو مبادلة أداة مالية بأخرى في ظل ظروف ملائمة، وبالتالي وفق هذا التعريف فان الأصل المالي يتجاوز مفهوم التثبيتات المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري وهكذا فان عناصر الميزانية التي تصنف وفق هذا التعريف كأصل مالي هي:

- التثبيتات المالية على غرار حيازة الأسهم والسندات والقروض الممنوحة للغير؛
- الحقوق التي تملكها المنشأة اتجاه الغير وأوراق القبض؛
- النقدية وأشباه الخزينة على غرار القيم المنقولة للتوظيف.

سوف نميز في تصنيف الأصل المالي بين المعيار الملغى ألا وهو المعيار 39 وبين تصنيف الأصول المالية حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 09 ونظيف كذلك تصنيف النظام المحاسبي المالي:

1.3 تصنيف المعيار المحاسبي الدولي رقم 39

تصنف الأدوات المالية من جهة الأصول وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 في إحدى التصنيفات الأربع التالية وهذا بالاعتماد على محدد الغرض من الحيازة على تلك الأدوات:

- **الفئة الأولى "الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة"**: تشكل هاته الأدوات المالية توظيفات قصيرة الأجل إذ أن الهدف الأساسي من وراء الحيازة عليها هو بيعها في الأمد القصير في حالة ارتفاع قمتها في السوق المالي من أجل تحقيق عوائد مالية. يتوافق هذا النوع من الأدوات المالية مع القيم المنقولة للتوظيف وفق تصنيف النظام المحاسبي المالي؛
- **الفئة الثانية "الأصول المالية المحتفظ بها حتى أجل استحقاقها"**: يتم تصنيف الأدوات المالية في هذا الصنف في حالة أن الشركة ترغب في الاحتفاظ بالأدوات المالية حتى أجل استحقاقها. مثال ذلك قامت الشركة في الاكتتاب في السندات يتم سدادها في النهاية بعد خمس سنوات في حالة أن الشركة تنوي الاحتفاظ بهاته السندات في محفظتها المالية لمدة 5 سنوات ولا ترغب في بيعها أو خصمها لأطراف آخرين قبل آجال استحقاقها فتصنف تلك السندات على أنها أصول مالية محتفظ بها حتى آجال استحقاقها؛
- **الفئة الثالثة "الاقراضات وحقوق المنشأة"**: تشكل الحقوق المنشأة اتجاه الزبائن والاقراضات التي تمنحها المنشأة للغير أصولا مالية وفق مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 32. وبالتالي فان هذا الاقراضات والحقوق اتجاه الزبائن تملك تصنيفها الخاص في تصنيفات المعيار المحاسبي الدولي رقم 39؛
- **الفئة الرابعة "الأصول المالية المتاحة للبيع"**: هي الأدوات المالية التي لا تدخل ضمن التصنيفات الثلاث السالف ذكرها أي ليس الغرض من حيازتها لا المتاجرة ولا الاحتفاظ بها حتى آجال استحقاقها، ولا تشكل لا حقوق ولا اقراضات. تشكل الأدوات المالية التساهمية والأدوات المالية لنشاط المحفظة أصول مالية متاحة للبيع وفق مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

2.3 تصنيف الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يميز النظام المحاسبي المالي الجزائري بين أربع أنواع من الأدوات المالية:

- **سندات المساهمة Titres de participation**: هي الأدوات المالية التي تحوز عليها المنشأة من أجل ممارسة رقابة على شركة أخرى؛

- **السندات المثبتة لنشاط المحفظة Titres immobilisés de l'activité de portefeuilles**: هي الأدوات المالية التي تحوز عليها المنشأة ليس لمراقبة والسيطرة على شركة أخرى وانما من أجل الحصول على عائد؛
- **السندات المثبتة الأخرى Autres titres immobilisés**: هي الأدوات المالية التي تحوز عليها المنشأة لأغراض غير تلك السالف ذكرها كأن يتم رهن الأدوات المالية من أجل الحصول على قروض. يمكن في هاته الحالة عدم الاعتراف بهاتة العملية وترك الأدوات المالية في تصنيفها الأصلي أو يتم إلغاء التصنيف الأصلي والاعتراف بتلك الأدوات على أنها أدوات مالية أخرى؛

القيم المنقولة للتوظيف Valeurs mobilières de placement: هي الأدوات المالية التي تحوز عليها المنشأة لغرض المتاجرة أي بيعها في الأمد القصير عند ارتفاع قيمتها وهو النوع الوحيد الذي يصنف ضمن الأصول الجارية عكس الأنواع الثالث السالف ذكرها والمصنفة ضمن الأصول غير الجارية.

3.3 تصنيف المعيار IFRS 9 للأصول المالية

يمكن للمنشأة الاستثمار في نوعين أساسيين من الأدوات المالية هما:

- **الاستثمار في أدوات مالية تمثل دين**: على غرار السندات؛
- **الاستثمار في أدوات مالية تمثل حق ملكية**: على غرار الأسهم.

1.3.3 تصنيف الأدوات المالية التي تمثل دين

يعتمد IFRS 9 على محددين أساسيين من أجل تصنيف الأدوات المالية التي تمثل الدين هما:

- **الهدف من وراء الحصول على أداة الدين**: إذ يمكن أن يكون الهدف الاحتفاظ بالأداة المالية إلى أجل استحقاقها أو يمكن أن يكون الهدف المتاجرة في الأجل القصير أي بيعها عند ارتفاع قيمتها في السوق بالمقارنة مع سعر الحصول عليها؛
- **التدفقات النقدية المترتبة من أداة مالية تمثل الدين**: تتكون التدفقات النقدية المترتبة من قيمة الأداة المالية من أصل القرض بالإضافة إلى الفوائد المترتبة عن تأخر السداد.

ونتيجة لذلك ووفق المعياريين السالف ذكرها يتم ترتيب الأصول المالية التي تمثل أداة الدين إلى:

- **أدوات مالية تقيم بالتكلفة المهتلكة:** يتم تقييم الأداة المالية بالتكلفة المهتلكة في حالة نية المنشأة الاحتفاظ بالأداة المالية إلى غاية تاريخ استحقاقها وهذا سوف تتحصل المنشأة على فوائد طيلة مدة السندات الموجودة في العقد؛
- **أدوات مالية تقيم بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل:** يتم تقييم الأداة المالية بالقيمة العادلة (قائمة الدخل الشامل) في حالة إذا كان الغرض من شراء الأداة المالية هو البيع في الأجل القصير.
- **أدوات مالية تقيم بالقيمة العادلة من خلال الدخل:** في حالة الحيازة على أداة مالية تمثل دين لغرض مخالف للأغراض السالف ذكرها تقيم الأداة المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل.

يتم الاعتماد في تحديد الهدف من وراء الحيازة على الأداة المالية على:

- **أولا:** البحث في سياسة المنشأة المتعلقة بإدارة الأدوات المالية؛
- **ثانيا:** في حالة غياب سياسة إدارة الأدوات المالية، لابد من دراسة كل نوع من أنواع الأدوات المالية الموجودة في محفظة المالية للمنشأة، إذ يمكن أن يكون الهدف في شراء سندات في شركة A هو الاحتفاظ بها إلى أجل استحقاقها، أما الهدف من شراء السندات في الشركة B هو المتاجرة وبيعها في الأجل القصير.

كما يتيح IFRS 9 إمكانية إعادة تصنيف الأدوات المالية في حالة تغير شروط التصنيف، ويعالج هذا التغير على أنه تغير في التقديرات وبالتالي يؤثر على الفترة الحالية والفترات المستقبلية ولا يعدل في أي حال من الأحوال الفترات الماضية.

2.3.3 تصنيف الأصول المالية التي تمثل حق ملكية

لا يتم تقييم الأصول المالية التي تمثل حق ملكية بالتكلفة المهتلكة وهذا باعتبار أنه لا يمكن تحديد تواريخ معينة من أجل الحصول على مقابل حق ملكية. إذ لا يمكن أن تضمن المنشأة تحقيق أرباح أي يمكنها تحقيق خسارة ونتيجة لذلك لا يتم توزيع الأرباح وحتى ان حققت أرباح هذا لا يعني توزيعها لعدم توفر السيولة الكافية لسداد الأرباح. وهكذا تقيم الأصول المالية التي تمثل حق ملكية بالقيمة العادلة.

يتم الاعتماد على محدد الغرض من وراء الحصول على السهم من أجل تصنيف الأصول المالية التي تمثل حق ملكية ونتيجة لذلك نميز بين غرضين أساسيين:

- **غرض المتاجرة:** إذ كان الغرض من وراء الحيازة على الأداة المالية هو المتاجرة تقيم في هاته الحالة بالقيمة العادلة من خلال الدخل؛

- **غرض آخر غير المتاجرة**: إذا كان الغرض من وراء الحيازة غاية أخرى غير المتاجرة يقع على المنشأة قرار التقييم إما:
  - **التقييم بالقيمة العادلة من خلال الدخل؛**
  - **التقييم بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.**

يعتبر هذا الخيار قرار نهائي لا يمكن الرجعة فيه. كما لا يمكن اجراء إعادة التصنيف على مستوى الأصول المالية التي تمثل أداة حق ملكية.

يميز المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 09 بين ثلاث أنواع من الأدوات المالية حسب محدد التقييم (1) أدوات مالية تقيم بالتكلفة المهتلكة (2) أدوات مالية تقيم بالقيمة العادلة عبر قائمة الدخل (3) أدوات مالية تقيم بالقيمة العادلة عبر قائمة الدخل الشامل.

4 تصنيف الأدوات المالية من جهة الخصوم

يميز المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 بين الالتزامات المالية وبين أداة حق الملكية إذ يعتبر **الالتزام المالي** عبارة عن عقد تمنح من خلاله المنشأة إلى طرف آخر موارد نقدية أو أداة مالية أو مبادلة أداة مالية بأداة أخرى في ظل ظروف غير ملائمة، وبالتالي فان الالتزام المالي يتجاوز مفهوم الضيق المتعلق بطرح السندات والحصول على القروض الطويلة الأجل ليشمل عناصر على غرار الديون اتجاه الموردين واتجاه الغير وأوراق الدفع والسلفات المصرفية. بالمقابل فان **حقوق الملكية** يعرف الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية حقوق الملكية على أنها الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح الالتزامات والتي تتضمن الأسهم على مختلف أنواعها.

وبالتالي تعتبر حقوق الملكية وفق الإطار التصوري ما تبقى من الأصول بعد طرح الديون وبالتالي كل ما هو ليس بديون من جهة الخصوم يشكل حقوق الملكية. بصفة أدق تعتبر الأدوات المالية المصنفة ضمن حقوق الملكية تلك الأدوات:

- غير قابلة للاسترداد؛
- ليس بالضرورة أن تدفع الشركة مقابلا.

مثال ذلك الأسهم العادية الممنوحة من قبل الملاك طيلة فترة حياة الشركة المحددة في العقد التأسيسي (غير قابلة للاسترداد) والتي لا توجب بالضرورة أرباحا قابلة للتوزيع ويكون ذلك عند تحقيق الشركة لخسارة لا يوجد مقابل

للأسهم تدفعه الشركة للمساهمين. أما إن كانت الأداة المالية قابلة للاسترداد أو يتحصل حاملها بالضرورة على مقابل فتصنف الأداة على أنها ديون.

وهكذا نلاحظ أن المعيار IAS 32 يقوم على تغليب مبدأ الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني، فالأصل أن الشكل القانوني يعكس الجوهر الاقتصادي للعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة، لكن يتعارض في بعض الأحيان المظهر القانوني مع الجوهر الاقتصادي وفي هاته الحالة ينبغي تغليب الجوهر الاقتصادي عن المظهر القانوني، مثال ذلك الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد والأسهم الممتازة المجمعة للأرباح.

5 أمثلة عن الأدوات المالية ومصطلحات مرتبطة بها

1.5 الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد

تصنف هذا النوع من الأسهم وفق وجهة نظر قانونية على أنها أداة حق ملكية وأن حاملها يتحصل على أرباح مقابل ذلك أما وفق وجهة نظر اقتصادية فان حامل السهم من حقه الذهاب إلى المنشأة ومطالبتها باسترداد الموارد النقدية مقابل ارجاع السهم وهذا ما يتطابق مع تعريف الالتزام المالي ولهذا يصنف هذا النوع من الأسهم عند حيازته وفق IAS 32 على أنه التزام مالي ولا يعتبر في أي حال من الأحوال أداة حق ملكية.

2.5 الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح

وفق وجهة نظر قانونية يصنف هذا النوع من الأسهم على أنها أداة حق ملكية وأن حاملها يتحصل على أرباح مقابل ذلك، لكن وفق وجهة نظر محاسبية حتى يتم تصنيف عنصر معين ضمن قائمة الالتزامات لابد من الحصول على مقابل. هذا الشرط غائب في تصنيف حقوق الملكية اذ يمكن لحامل السهم ألا يتحصل على مقابل في حالة قرار الجمعية العامة عدم توزيع الأرباح.

وهكذا فان الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح تصنف على أنها التزامات مالية باعتبار أن حاملها يتحصل على مقابل حتى ولو قررت الجمعية العامة عدم توزيع الأرباح لصالح حاملي الأسهم العادية، وهكذا فان حصة الأرباح لحامل هذا النوع من السهم تجمع وترحل من سنة إلى أخرى إلى غاية الحصول موارد نقدية مقابل هذا النوع من الأسهم.

3.5 علاوة الإصدار

تظهر علاوة الإصدار بمناسبة الزيادة في رأس المال عندما يتم طرح السهم بالقيمة بالسوقية وهي تعبر عن الفرق بين سعر الإصدار وبين القيمة الاسمية للسهم. بالمقابل لا تظهر علاوة الإصدار في حالة طرح أسهم بقيمة أقل من سعر الإصدار.

مثال

قامت الشركة في 1/1/ن بإنشاء شركة بقيمة اسمية تقدر بـ 3.800 دج وفي 12/31/ن+2 قامت بطرح 100 سهم للاكتتاب العام بقيمة سوقية قدرها 4.200 دج للسهم الواحد. والمطلوب: حساب علاوة الإصدار

- **علاوة الإصدار** = القيمة السوقية – القيمة الاسمية
- **علاوة الإصدار** = 4.200-3.800= **400** دج للسهم.

المعالجة المحاسبية لعملية الزيادة في رأس المال

- الزيادة الاجمالية = 4.200.100 = 420.000 دج؛
- رأس المال = 100 * 3.800= 380.000 دج؛
- علاوة الإصدار 100 * 400= 40.000 دج.

ر ح م	ر ح د	12/31/ن+2	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
456		**شركاء**	420.000	
	101	**رأس المال**		380.000
	103	**علاوة الاصدار**		40.000
		–الزيادة في رأس المال–		
		12/31/ن+2		
512		**بنك**	420.000	
	456	**شركاء**		420.000
		–تحرير المساهمة–		

4.5 حق التفاضل في الاكتتاب

يظهر حق التفاضل في الاكتتاب بمناسبة القيام بالزيادة في رأس المال وهذا عندما يتم طرح أسهم بقيمة أقل من قيمتها السوقية في حالة كانت الأسهم مسعرة في البورصة أو بقيمة اقل من القيمة الرياضية للسهم في حالة كانت الشركة غير مسعرة في البورصة.

يمثل **حق التفاضل في الاكتتاب** في الحق الممنوح للمساهمين الحاليين في أولوية الاكتتاب في الأسهم الجديدة المطروحة قبل أي مساهم جديد كما يدفعون فقط سعر اصدار السهم دون أي مبلغ إضافي آخر. كما بإمكانهم بيع هذا الحق في حالة عدم رغبتهم في الزيادة في رأس المال وهذا ما يسمح لهم بالحصول على تعويض وهذا بقيمة حق التفاضل في الاكتتاب.

✍ مثال

يتكون رأس مال الشركة من 500 سهم بقيمة اسمية 1.000 دج للسهم كما تبلغ رؤوس الأموال خاصة 890.000 دج. كما قررت الشركة طرح 200 سهم للاكتتاب بسعر اصدار 1.500 دج للسهم.

المطلوب:

- ما معنى حق التفاضل في الاكتتاب؛
- حساب حق التفاضل في الاكتتاب ونسبة التبادل؛
- تحليل عملية الاكتتاب.

✍ الحل

يتمثل **حق التفاضل في الاكتتاب** في أولوية الاكتتاب في الاسهم المطروحة بموجب الزيادة في رأس المال قبل أي مساهم جديد كما بإمكان حامل هذا الحق بيع حقه من اجل تعويض الخسارة في القمة الرياضية للسهم.

- القيمة الرياضية للسهم قبل عملية الزيادة = 890.000/500 = 1780 دج؛
- القيمة الرياضية بعد عملية الزيادة = (890.000+300.000)/(500+200) = 1.700 دج؛
- حق التفاضل في الاكتتاب = 1.780-1.700 = 80 دج/ للسهم.
- نسبة التبادل = 500/200 = 2/5.

✍ تحليل عملية الاكتتاب:

إذا اختار المساهمون الحاليون الاكتتاب في عملية الزيادة في رأس المال فان كل مساهم يحمل 5 أسهم يستطيع الاكتتاب في سهمين جديدين وهكذا يدفع قيمة 1.500 دج للسهم الواحد دون أن يدفع حق التفاضل في الاكتتاب. كما بإمكان المساهمين الحاليين عدم المشاركة في عملية الزيادة في رأس المال وبيع حق التفاضل في الاكتتاب وهكذا يتحصل على تعويض مقداره 80 دج للسهم للواحد.

5.5 حق التفاضل في الاختصاص droit d'attribution

يظهر حق التفاضل في التخصيص عند القيام بزيادة الاحتياطات من خلال ادماج الاحتياطات والذي يمثل حق المساهمين الحاليين في أولوية الاكتتاب في الأسهم الممنوحة مجانا قبل أي مساهم جديد، كما بإمكان حامل هذا الحق بيع حقه إلى مساهم جديد ولا يشارك في عملية الزيادة في رأس المال.

✍ مثال

يتكون رأس مال الشركة من 3.000 سهم بقيمة اسمية 1.000 دج للسهم، كما تبلغ رؤوس الأموال خاصة 5.400.000 دج. قررت الشركة الزيادة في اس المال من خلال ادماج 400.000 دج من الاحتياطات وهذا بالقيمة الاسمية للسهم.

المطلوب:

- ما معنى حق التفاضل في التخصيص؛
- حساب حق التفاضل في التخصيص ونسبة التبادل؛
- تحليل عملية الاكتتاب.

✍ الحل

يتمثل **حق التفاضل في التخصيص** في أولوية المساهمين الحاليين في الاكتتاب في الاسهم المطروحة بموجب الزيادة في رأس المال من خلال ادماج الاحتياطات قبل أي مساهم جديد كما بإمكان حامل هذا الحق بيع حقه من اجل تعويض الخسارة في القمة الرياضية للسهم.

- القيمة الرياضية للسهم قبل عملية الزيادة = 3.000/5.400.000 = 1.800 دج للسهم؛
- عدد الأسهم المطروحة = 1.000/400.000 = 400 سهم
- القيمة الرياضية بعد عملية الزيادة = (400+3.000)/(5.400.000) = 1.588 دج؛
- حق التفاضل في التخصيص= 1.800-1.588 = 212 دج/ للسهم.
- نسبة التبادل = 400/3.000 = 2/15.

✍ تحليل عملية الاكتتاب:

إذا اختار كافة المساهمون الحاليون المشاركة في عملية الزيادة في رأس المال فان كل مساهم يملك 15 سهم يمكنه الاكتتاب في سهمين جديدين بقيمة اسمية تقدر بـ 1.000 دج.

كما بإمكان المساهمين الحاليين عدم المشاركة في عملية الزيادة في رأس فان القيمة سهمهم ستنخفض إلى 1.588 دج كما يحصلون على تعويض بمقدار 212 دج.

6.5 السندات

تتم المعالجة المحاسبية للسندات حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وفق طريقة التكلفة المهتلكة.

تعتمد طريقة التكلفة المهتلكة على معدل الفائدة الفعلي الذي يتم التحصل عليه من خلال مقارنة بين ما تم تحصيله وبين ما تم تسديده.

يختلف في أغلب الحالات معدل الفائدة الفعلي عن معدل الفائدة الاسمي وهذا باعتبار:

- الشركة تحصل مبلغ أقل من القيمة الاسمية؛
- وجود مصاريف اصدار السندات التي تدخل كذلك في حساب معدل الفائدة الاسمي.

لا يتم الاعتراف في الميزانية كديون وفق طريقة التكلفة المهتلكة بالقيمة الاسمية للقرض وانما بالمبلغ المحصل فعلا. بالمقابل ما يظهر كعبء على مستوى قائمة الدخل ليس قيمة الفائدة الاسمية وانما الفائدة المحسوبة على أساس معدل الفائدة الفعلي. كما يسجل الفرق بين الفائدة الفعلية والفائدة الاسمية المسددة فعلا كزيادة في قيمة القرض. وفي الأخير يتم ترصيد قيمة القرض بالقيمة المتضمنة المبلغ المحصل في بداية الفترة والتحيينات المضافة في نهاية كل سنة.

مثال

قامت شركة الاتحاد باصدار سندات بقيمة اسمية قدرها 100.000 دج بسعر اصدار 98.000 دج. بمعدل الفائدة 5%، كما بلغت مصاريف الاصدار 4.000 دج.

المطلوب: القيام بـ:

- حساب معدل الفائدة الفعلي إذا علمت أن القرض يتم سداده في النهاية بعد ثلاث سنوات؛
- حساب الدفعات باستخدام طريقة التكلفة المهتلكة؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية.

حل

في هذا المثال نلاحظ أن الشركة أصدرت سندات بقيمة أقل من القيمة الاسمية من أجل تشجيع الغير للاكتتاب في السندات. في تاريخ اصدار السندات تحصل الشركة مبلغا صافيا مقدرا بـ 94.000 دج مكون من المبلغ 98.000 سعر اصدار السندات مطروح منه 4.000 دج قيمة مصاريف اصدار السندات.

كما تدفع الشركة سعر فائدة مقدر بـ 5.000 في نهاية كل سنة مالية وعند تاريخ استحقاق السندات تدفع الشركة بالإضافة إلى آخر فائدة القيمة الاسمية للسندات بقيمة 100.000 دج. وفقا لما سبق فان معدل الفائدة الحقيقي نتحصل عليه من خلال المعادلة:

- $94.000 = 5000 (t+1)^{-1} + 5000 (t+1)^{-2} + 105.000 (t+1)^{-3}$
- معدل الفائدة الحقيقي= 7.3%.

جدول اهتلاك القرض وفق طريقة التكلفة المهتلكة

البيان	1	2	3
أصل القرض	94.000	95.860	97.857
الفائدة الحقيقية 7.3%	6.860	6.996,7	7.142
الفائدة الاسمية 5%	5.000	5.000	5.000
الفرق	1.860	1.996	(97.857)
أصل القرض المعدل	**95.860**	**97.857**	**-**

التسجيلات المحاسبية

ر ح م	ر ح د	السنة ن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
512		بنك	94.000	
	167	قروض سندية		94.000
		–الحصول على القروض–		
		12/31/ن		
661		فوائد	6860	
	167	قرض		1.860
	512	بنك		5.000
		–سداد الفائدة–		
		12/31/ن+1		
661		فوائد	6.996	
	167	قرض		1.996
	512	بنك		5.000
		–سداد الفائدة–		
		12/31/ن+2		
661		فوائد	7.142	
167		قرض	97.858	
	512	بنك		105.000
		–سداد الفائدة–		

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

1. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IASIIFRS ، الجزائر : الجزء الأول، 2010
2. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، جزء1, كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004؛
3. نعمون محمد عزالدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الجزء الأول، الجزائر، 2022.

المقالات بالغة العربية

4. بن يوسف خلف الله، 2010، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية.
5. نورالدين عياشي، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة، مجلة العلوم الإنسانية، 2014.
6. حمزة لعرابة، خالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مجلة العلوم الإنسانية، 2017، صفحة 657- 672.
7. صبرينة بن عروج، أثر تطبيق القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج الاقتصادي العالمي،
8. العمري أصيلة، التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 46، (ص 673- 685)،
9. شنايت بلال، حبيش علي، تجميع الأعمال بين النظام المحاسبي المالي ومعيار IFRS 3، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17 العدد 26 السنة 2021، ص 637 ص 631-648 .
10. أحمد برك، أحلام فرج الله، محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 6-2021، (ص 252-369)،
11. بن سعيد أمين وآخرون، دراسة مقارنة لمحاسبة الأدوات المالية بين المعيار IFRS 9 المعيار IAS 39 ومتطلبات التطبيق في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14-2021 ص (155-170)، ص 159
12. مقدم خالد، معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية وتأثير جماعة الضغط: المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 9 الأدوات المالية المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 02 جوان 2016 ص (81- 96)،

المذكرات والأطروحات

13. بن بلقاسم سفيان، أطروحة دكتوراه بعنوان النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، جامعة الجزائر 3، 2010.
14. بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.
15. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

قائمة المراجع

16. سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجيستير تخصص مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3. 2010.

17. زغمار أمينة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على ماجيستير، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

المحاضرات وأعمال موجهة

18. آمنة تونسي، أعمال موجهة في مقياس معايير المحاسبية الدولية، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2021-2022؛

19. خالد بريش، أعمال موجهة في مقياس المعايير الدولية للإبلاغ المالي، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2021-2022.

الكتب باللغة الفرنسية

20. Bernard Raffounier et autres, Axel Haller, Peter Walton, comptabilité internationale, France, librairie Vuibert, 1997.
21. H Gregory, lire les états financiers en IFRS, édition organisation, Paris, 2004.
22. Robert Obert, cadre conceptuel de l'IASB, revue française de comptabilité N°439, 2011.
23. Anne le Manh, Catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2005.

المقالات باللغة الفرنسية

24. Alain Burlaud, « L'histoire contemporaine de la normalisation comptable : le choc de la financiarisation et de la mondialisation », 2019.
25. Peter Walton, « La normalisation comptable internationale », Revue française de gestion 147, no 6 (2003).

مذكرات منهجية

26. Note méthodologique portant modalité d'application de l'instruction de première application système comptable financier, 19/10/2010
27. Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations incorporelles
28. Note méthodologique de première application du système comptable financier les immobilisations corporelles.
29. Note méthodologique de première application les actifs et passifs financiers, 07/06/2011
30. Note méthodologique de première application du système comptable financier Les stocks .