جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص: محاسبة وتدقيق

قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS
دراسة حالة: النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

من طرف

قوادري محمد

أمام اللجنة المشكلة من:

ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة	رئيسا
دراوسي مسعود	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة	مشرفا ومقررا
بوزيدة حميد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة بومرداس	ممتحنا
بوزعرور عمار	أستاذ محاضر "ب"	جامعة البليدة	ممتحنا

البليدة، جويلية 2010

ملخـص

يعتبر القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة سعت الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية إلى إعداد وبلورة جملة من المعايير المحاسبية لمعالجة هذا الموضوع.

وفي ظل هذا التوجه الحالي لعولمة المعايير المحاسبية (IAS/IFRS)، والمعطيات والظروف الجديدة المتعلقة بالاقتصاد الوطني سعت الجزائر – ضمنيا - إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، (القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007)، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فله الحمد وله الشكر أولا ودائما.

ثم الشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين على دعمهم لي خلال مساري الدراسي وفي فترة إعداد هذه المذكرة.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل **"الدكتور دراوسي مسعود"** على قبوله للإشراف على هذا الموضوع، وعلى ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات لإتمام هذه المذكرة على أحسن وجه.

كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تقبلهم مناقشة هذا الموضوع.

وفي الأخير كل الشكر لعمال كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة من إداريين وأساتذة وعمال المكتبة....

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين.

كل إخوتي وأخواتي.

كل الأهل والأقارب.

كل الأصدقاء والزملاء خاصة زملاء الدراسة في مرحلة

ما بعد التدرج

كل من علمني حرفا من الابتدائي إلى ما بعد التدرج.

قوادري محمد

فهـرس المحتويات

ملخص
كلمة شكر
الإهداء
فهرس المحتويات
قائمة الأشكال والجداول
قائمة المصطلحات

مقدمة 10
1. الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي..... 16
1.1. المقومات العلمية للقياس المحاسبي..... 17
1.1.1. مفهوم القياس المحاسبي..... 17
2.1.1. أسس ومعايير القياس المحاسبي..... 19
3.1.1. خطوات وأساليب القياس المحاسبي..... 22
4.1.1. المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي..... 25
2.1. مشاكل القياس المحاسبي..... 27
1.2.1. عيوب مبدأ التكلفة التاريخية..... 28
2.2.1. الإفتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية..... 29
3.2.1. التحيز في القياس المحاسبي..... 30
3.1. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي..... 33
1.3.1. مراحل ومفهوم معايير المحاسبة الدولية..... 34
2.3.1. أهمية معايير المحاسبة الدولية ومحددات تطبيقها..... 38
3.3.1. أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي..... 41

خلاصة الفصل..... 44
2. عرض القوائم المالية..... 45
1.2. ماهية القوائم المالية، أهدافها ومستخدميها..... 46
1.1.2. ماهية القوائم والتقارير المالية..... 46
2.1.2. أهداف القوائم المالية..... 51
3.1.2. مستخدمو القوائم المالية..... 56
2.2. عرض قائمتي المركز المالي والدخل..... 58
1.2.2. عرض قائمة المركز المالي..... 59
2.2.2. عرض قائمة الدخل..... 66
3.2.2. مزايا وعيوب قائمتي المركز المالي والدخل..... 70
3.2. عرض قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة..... 72
1.3.2. عرض قائمة التدفقات النقدية..... 73
2.3.2. عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة..... 77
3.3.2. العلاقة بين القوائم المالية الأساسية..... 80
خلاصة الفصل..... 84
3. تقييم بنود القوائم المالية..... 85
1.3. تقييم بنود الأصول..... 86
1.1.3. تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة..... 86
2.1.3. حساب الإهتلاك، الإطفاء وانخفاض القيمة..... 92
3.1.3. تقييم الأصول المالية غير المتداولة..... 93
4.1.3. تقييم المخزونات والأصول المالية المتداولة..... 96
2.3. تقييم بنود الخصوم..... 101
1.2.3. تقييم حقوق الملكية وحقوق الأقلية..... 101
2.2.3. تقيم المخصصات والضرائب المؤجلة كإلتزام..... 103
3.2.3. تقييم القروض والإلتزامات المالية الأخرى..... 106
3.3. تقييم بنود أخرى..... 109

1.3.3. تقييم الإيرادات والإعانات (المنح)..... 110
2.3.3. تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء..... 114
3.3.3. تقييم عقود الإيجار..... 117
خلاصة الفصل..... 122
4. دراسة حالة – النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)..... 123
1.4. الإطار العام للنظام المحاسبي المالي..... 124
1.1.4. مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري..... 124
2.1.4. ماهية النظام المحاسبي المالي..... 128
3.1.4. هيكل النظام المحاسبي المالي..... 131
2.4. تقييم بنود القوائم (الكشوف) المالية وفق SCF..... 136
1.2.4. تقييم بنود الأصول..... 136
2.2.4. تقييم بنود الخصوم..... 140
3.2.4. تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر الأخرى 141
3.4. الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه..... 143
1.3.4. مقارنة بين النظام المحاسبي المالية ومعايير المحاسبة الدولية..... 143
2.3.4. الجديد في النظام المحاسبي المالي..... 150
3.3.4. تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 152
خلاصة الفصل..... 156
خاتمة 157
قائمة المراجع..... 162
الملاحق.

قائمة الأشكال والجداول

1. قائمة الأشكال

الرقم	البيـــــان	الصفحة
01	الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير Trueblood	54
02	ملخص لأهم أنشطة الأعمال لقائمة التدفقات النقدية	74
03	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	83
04	مكونات النظام المحاسبي المالي	132

2. قائمة الجداول

الرقم	البيـــــان	الصفحة
01	قائمة المركز المالي	65
02	قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة	68
03	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة	68
04	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الوظيفة	69
05	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	75
06	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	76
07	قائمة التغيرات في حقوق الملكية	78
08	المقارنة بين SCF وIAS/IFRS من حيث الإطار المفاهيمي	144
09	المقارنة بينSCF وIAS/IFRS من حيث القوائم المالية	147

قائمة المصطلحات

AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable	المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي
FEE	Fédération des experts comptables européens	جمعية الخبراء الاستشاريين في أوروبا
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للبورصات العالمية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities Exchange Commission	لجنة تبادل الأوراق المالية
SIC	Standing Interprétations Committee	لجنة التفسيرات المحاسبية

مقدمة

إن دور المحاسبة في بداية نشأتها كان يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الإقتصادية التي وضعت تحت تصرفها، أما حديثا فقد اتسع مجال الدور الذي تلعبه المحاسبة في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الإقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمان تجاري، وحتى تتم هذه العمليات باستمرار يكون لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الإقتصاديين، غير أن ذلك قد لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تنظم وتضبط الممارسات المحاسبية.

لذلك عمدت بعض الدول ليس فقط إلى إنشاء هيئات مهنية وطنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات وكذلك حركة الأموال، وفي نفس الوقت ضمان المحافظة على المصالح المتعارضة بقدر الإمكان، وإنما عمدت هذه الدول إلى إنشاء هيئة محاسبة دولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا) تتولى ضبط وتنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي يكون من شأنها ضمان التقارب وتضييق فجوة الإختلاف في معالجة العديد من القضايا والمواضيع المحاسبية الشائكة، بهدف توفير معلومات محاسبية ومالية موحدة وفعالة لاتخاذ القرارات الإقتصادية على المستوى الدولي، وذلك من خلال توحيد معايير إعداد تلك المعلومات، حتى تلبي احتياجات مختلف مستعملي هذه المعلومات على المستوى الدولي، خصوصا مع انتشار الشركات المتعددة الجنسيات على مستوى العالم.

وفي هذا السياق باشرت العديد من الدول ومن بينها الجزائر، بإصلاح نظمها المحاسبية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية قصد مواكبة حاجيات المستثمرين الأجانب من المعلومات للفوز بقدر أكبر من الاستثمارات الأجنبية وتفعيل دورها في التنمية الإقتصادية، وكذلك العمل على رفع كفاءة النظم المحاسبية المحلية لتلك الدول خاصة النامية منها والتي تفتقر إلى الخبرة والإمكانيات في هذا المجال.

طرح الإشكالية الأساسية

نظرا للدور الذي تلعبه القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، إلا أن الإعتماد في إعدادها أو بالأحرى قياس عناصرها على مبدأ التكلفة التاريخية، قد لا يلبي احتياجات مستخدمي هذه القوائم وخاصة المستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات مالية حالية تمثل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وهذا ما أدى بالهيئات المحاسبية الدولية بإصدار معايير محاسبية تنص على بدائل قياس جديدة تعطي لنا معلومة مالية صادقة ومعبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، ولعل أهم هذه البدائل نجد القيمة العادلة.

ومن خلال ما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما دور القياس المحاسبي في إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر واقعية وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟

الأسئلة الفرعية

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي السمات الرئيسية للقياس المحاسبي؟
- ما هي أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية؟
- ما دور المعايير المحاسبية الدولية في حل مشاكل القياس المحاسبي؟
- ما هي القوائم المالية الأساسية؟
- كيف يتم قياس عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؟
- ما هي أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري؟

فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية السابقة وغيرها من الأسئلة الفرعية نتطرق إلى الفرضيات التالية:

- يعتبر القياس المحاسبي من أهم مراحل العمليات المحاسبية.
- الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية قد يعرض القياس المحاسبي لجملة من العراقيل، مما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية المصداقية والواقعية في اتخاذ القرار.
- ظهرت معايير المحاسبة الدولية من أجل التوافق في إعداد وعرض المعلومة المالية، وذلك نتيجة الحاجة الماسة إلى التوافق المحاسبي الدولي.

- يتصف القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بتغليب الجوهر الإقتصادي للأحداث الإقتصادية على الشكل القانوني.
- هناك توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

- الدور الأساسي الذي تلعبه القوائم المالية في اتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية.
- دور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في توحيد الممارسات المحاسبية.
- الحاجة إلى تنميط النظام المحاسبي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك للتماشي مع البيئة الإقتصادية العالمية.

أهداف البحث

- توضيح قواعد وإجراءات القياس المحاسبي، وأهم العراقيل التي تواجهه.
- التطرق إلى أهم بدائل التكلفة التاريخية (القيمة الاستبدالية، العادلة، المحينة،....إلخ).
- إبراز أهم القوائم المالية، ودورها في اتخاذ القرار.
- تسليط الضوء على أهم أسس وإجراءات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.
- مقارنة إجراءات القياس المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري وتلك المطبقة في معايير المحاسبة الدولية.

المنهج المتبع في الدراسة

نظرا لطابع البحث وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه والإجابة على الإشكالية المطروحة، وذلك قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة وكذلك لاختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض شامل لجوانب القياس المحاسبي وأهم القوائم المالية ثم التطرق لطرق القياس والتقييم وفق معايير المحاسبة الدولية، وأخيرا إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية.

أسباب اختيار الموضوع

- التوجه العالمي في تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مما يتطلب الأمر الإطلاع على هذه المعايير.

- بداية العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد والذي سيغير الكثير من المفاهيم المحاسبية وطريقة العمل المحاسبي على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- الإهتمام بالموضوع نظرا لارتباطه بتخصص المحاسبة والتدقيق.

حدود الدراسة

نتيجة المرحلة التي تمر بها المعايير المحاسبية الدولية وهي مرحلة التوافق المحاسبي الدولي، هناك مجموعة من التعديلات والمراجعات التي خضعت لها هذه المعايير ومازالت تخضع لها مع مرور الزمن، وذلك لتقليل البدائل المتاحة إلى أدنى حد ممكن بغية تحقيق الهدف المنشود، وبالتالي سوف يتم الأخذ بعين الإعتبار تلك التعديلات والمراجعات في هذه الدراسة والتي تصادف مرحلة البدء في هذا البحث وذلك بحدود نهاية 2009 وبداية 2010، وهي نفس الفترة التي ستشرع فيها الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ونظرا لعدم مباشرة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مما تطلب الأمر إجراء الدراسة التطبيقية على النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF.

الدراسات السابقة

في حدود المطالعة تم الإطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع وتمثلت في:

- شناي عبد الكريم، **"تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية"**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009.

فتطرق الطالب إلى تطور المحاسبة على المستوى الدولي والمحلي، ثم تطرق إلى مشروع النظام المالي الجديد وتوضيح الإطار المفاهيمي من حيث التطبيق وطبيعة وأهداف القوائم المالية، ثم عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول، من خلال تعريف العناصر المكونة للقوائم المالية، وخصص جزء لمدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، وفي الأخير تطرق إلى عملية التقييم والتسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية مع دراسة حالة تطبيقية على إحدى المؤسسات الإقتصادية.

ومما لاحظته على هذه الدراسة، أن الطالب مزج بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، ولم يوضح جوانب الاتفاق وجوانب الإختلاف بين النظامين، كما نجد أن القوائم المالية المقدمة كانت وفق النظام المحاسبي المالي وليست وفق المعيار الأول كما تقدم.

- قادري عبد القادر، **"القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية"**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.

فتطرق الطالب إلى المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية ومستحدثاتها الدولية، ثم قام بعرض الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، وفي الأخير قام بالتطرق إلى إجراءات القياس المحاسبي وفقا للمعايير الدولية مع إعطاء مقارنة لبعض المعايير مع تلك الأسس والإجراءات التي وردت في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

وتوصل في النتائج إلى عدم وجود توافق كلي بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

ومن خلال ما سبق، نجد أن موضوع بحثنا قد يتوافق في جزء كبير مع هذه الدراسات، لكن سوف نركز فيه على العناصر المكونة للموضوع فقط وهي القياس المحاسبي، القوائم المالية، التقييم وفق المعايير المحاسبية الدولية وأخيرا المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية وخاصة في جانب القياس المحاسبي.

هيكل الدراسة

لغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للبحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى الخطة التالية:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

ويتضمن هذا الفصل بعض المفاهيم والجوانب الأساسية المتعلقة بالقياس المحاسبي، وأهم المشاكل المحاسبية التي تعرقل عملية القياس، كما يتضمن دور معايير المحاسبة في تطوير عملية القياس المحاسبي من خلال اقتراح طرق وبدائل قياس جديدة لتقلل من مشاكل القياس وتضفي على القوائم المالية نوعا من المصداقية.

الفصل الثاني: عرض القوائم المالية

ويتضمن هذا الفصل عرض أهم القوائم المالية الأساسية وفق معايير المحاسبة الدولية، من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية لهذه القوائم وأهم العناصر المكونة لها، مع ذكر أهداف ومميزات وعيوب كل قائمة مالية.

الفصل الثالث: تقييم بنود القوائم المالية

ويتضمن هذا الفصل تقييم بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مركزين في ذلك على كيفية الإعتراف والقياس الأولي ثم أهم الطرق أو النماذج المستعملة خلال القياس اللاحق

أثناء إعداد القوائم المالية، ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى تقييم بنود الأصول، تقييم بنود الخصوم، ثم تقييم بعض البنود الأخرى.

الفصل الرابع: دراسة حالة – النظام المحاسبي المالي الجديد SCF

وتمثل هذا الفصل في دراسة حالة مجسدة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، فنظرا لعدم وجود مؤسسات إقتصادية جزائرية بدأت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية اضطررنا إلى إجراء مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد الذي أجبرت المؤسسات الإقتصادية على تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 2010، وكانت دراستنا مركزة على أهم أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين هذين النظامين مع التطرق إلى أهم العناصر والطرق المحاسبية الجديدة التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي الجديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني القديم.

وقد تم اختتام الدراسة بخاتمة عامة تم التطرق من خلالها إلى نتائج اختبار الفرضيات والإجابة عن الإشكالية المطروحة في المقدمة، والخروج ببعض النتائج والتوصيات المقترحة وبعض المواضيع التي يمكن أن تكون محاور للدراسة والبحث مستقبلا.

الفصل 1

الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

تعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى تكون نتائجه على قدر مقبول من الموضوعية وتعبر عن الواقع الفعلي.

وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على القوائم والتقرير المالية، هذا ويهتم المحاسبون في نظرتهم للقياس بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمؤسسة.

وبناء على ما سبق، فإن الأمر أصبح يحتاج بصفة أساسية إلى البحث في نظريات القياس التي استندت إليها المحاسبة سواء من حيث المضمون أو من حيث المنهج، على أساس أن مناهج البحث المعاصرة تنفي صفة العلمية عن القياس العملي الذي يستند إلى النظريات المجردة للقياس غير القابلة للتطبيق العلمي .

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول:

- المقوّمات العلمية للقياس المحاسبي.
- مشاكل القياس المحاسبي.
- دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي.

1.1. المقوّمات العلمية للقياس المحاسبي

إذا كان الباحثون في مجال العلوم التجريبية قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الاجتماعية إلى تطوير القياس وتحليل مشاكله، فإن المحاسبة كانت آخر ميدان في العلوم الاجتماعية يُلتفت إليه لحل مشاكله، فبقيت نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب، ويمكن القول بأن Mattessich كان في طليعة المحاسبين الذين تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي، إذ ترجع محاولاته في هذا المجال إلى عام 1959 ثم سار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم: (Homburger, Chambers, Bierman, etc.)... حيث قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية.

وللإحاطة بالمقوّمات العلمية للقياس المحاسبي سنتطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- مفهوم القياس المحاسبي؛
- أسس ومعايير القياس المحاسبي؛
- خطوات وأساليب القياس المحاسبي؛
- المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي.

1.1.1. مفهوم القياس المحاسبي

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلاّ أنها تتفق في المضمون، وينسب أوّل تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بما يلي:" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة". [1] (ص: 130)

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي". [2] (ص: 181)

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار". [3] (ص: 185)

كما يعرف القياس "بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية". [4] (ص: 62)

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 ما يلي:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة". [1] (ص: 130)

أمَا أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس". [5] (ص: 75)

وعموما يعرف القياس بأنه "عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الإقتصادية". [6] (ص: 3)

ويمكن سرد أهم مفاهيم القياس المحاسبي في النقاط التالية:

- القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج كمشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية، أي أن القياس المحاسبي يستخدم أساليب القياس الكمي؛
- القياس عبارة عن تعيين الأرقام عن الممتلكات، كما يهدف إلى تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة، وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة عادة سنة مالية واحدة؛
- القياس وظيفيا هو تنظيم الخبرات بالطريقة التي تحدد الغرض من القرار في مختلف الحالات حيث يكون محل رقابة؛
- يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المتبادلة أو القابلة للتبادل والتي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وذلك في صورة أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

ويتحدد مفهوم القياس أكثر من خلال توضيح أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة ومختلف المعايير التي تحكم عملية القياس، وهذا ما سنتناوله في المطلب الموالي.

2.1.1. أسس ومعايير القياس المحاسبي

إن القيام بعملية القياس تتطلب الأخذ بعين الاعتبار الأسس التي تتبعها وأهم المعايير التي تتحكم فيها، وذلك من أجل إعطاء بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة .

1.2.1.1. أسس القياس المحاسبي

من أهم أسس القياس المحاسبي نجد: [7] (ص: 45)

1.1.2.1.1. أساس الاستحقاق

ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

2.1.2.1.1. الأساس النقدي

وفقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية السداد أو التحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى أن يتم السداد أو التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الأساس الأكثر تطبيقا في الممارسات المحاسبية هو أساس الاستحقاق، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية، أما الأساس النقدي فهو محدود التطبيق ويستخدم من قبل المؤسسات الخدمية مثل المهن الحرة كمكاتب المحاماة ومصاريف الفحص الطبي.

2.2.1.1. معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:

1.2.2.1.1. الصلاحية للغرض المستهدف منها

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي. [8] (ص: 30)

2.2.2.1.1. القابلية للتحقق منها

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات. [8] (ص: 31)

3.2.2.1.1. الإلتزام بالموضوعية

يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق: [9] (ص: 251)

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

وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها: [10] (ص: 96)

- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا.

4.2.2.1.1. القابلية للقياس الكمي

عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأوّلي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود. [8] (ص: 30)

5.2.2.1.1. الحيطة والحذر

وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة(*) للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية. [4] (ص: 54)

يفهم من هذا أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واختيار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، لذلك يعتبر هذا المبدأ كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

وبعد التطرق لأهم أسس ومعايير القياس المحاسبي، يجب كذلك تحديد أهم أساليب القياس المستخدمة وخطوات عملية القياس، حتى تتضح مفاهيم القياس المحاسبي، وهو ما نتناوله في الطلب الموالي.

3.1.1. خطوات وأساليب القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها ونوع أسلوب القياس المستعمل، وذلك تبعا لاختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية.

1.3.1.1. خطوات القياس المحاسبي

يمكن حصر خطوات القياس المحاسبي في مراحل تبويب وتسجيل القياسات المحاسبية التاريخية، تشغيل ومعالجة هذه القياسات، وأخيرا إمكانية إدخال التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي، ونذكرها على النحو التالي:

1.1.3.1.1. مرحلة تبويب وتسجيل القياسات المحاسبية

يعد التبويب الخطوة الأولية في عملية القياس المحاسبي وأكثر ارتباطا به، ويعتبر (Devine) كل من التبويب وعملية القياس أنهما مترادفتين حيث يقول:" الحقيقة التي لا يمكن نكرانها، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب"، ويؤيد هذا الرأي (Steven) حيث يدعو إلى استخدام مصطلح قياس Scaling بدلا من مصطلح تبويب Classification بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التبويب حيث يقول: " يعد التبويب العملية الأساسية في القياس". وقد سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في نفس الاتجاه حيث أوردت في تقرير صادر عنها ما يلي:" يعد التبويب المحاسبي في الغالب نوعا من القياس المحاسبي بالرغم من عدم استخدام الأرقام في هذا القياس". [1] (ص ص: 133-134)

وبتحليل هذه الآراء حول علاقة التبويب بعملية القياس المحاسبي يمكن القول أن عملية التبويب هي جزء من القياس المحاسبي، وتعد الخطوة الأساسية من خطوات القياس.

2.1.3.1.1. مرحلة تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية

تعتبر عملية تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية من احتساب وتحميل وتجميع وتحليل صلب عملية القياس المحاسبي،لأنه لا يمكن التوصل إلى نتائج عملية القياس المتمثلة بمخرجات النظام المحاسبي من المعلومات المالية، إلا بعد تشغيل البيانات المالية التي تعد مدخلات هذا النظام.

3.1.3.1.1. مرحلة إمكانية إدخال التقديرات أو التنبّؤات في إطار عملية القياس المحاسبي

بخصوص هذه المرحلة فهناك ثلاث وجهات نظر: [1] (ص ص: 134-136)

1.3.1.3.1.1. وجهة نظر متحفظة

في هذه الحالة تتعارض هذه الخطوة مع عملية القياس المحاسبي التي تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل فعلية، وبالتالي لا يجوز اعتبار عملية التقدير التي تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة كجزء من عملية القياس المحاسبي، وفي هذا المجال يقول (Chambers) :" عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذه القيمة، وإن جاز القول بأننا نتنبأ بهذه القيمة اعتمادا على قياسات جارية، هي حصيلة لعملية قياس في الوقت الحاضر".

2.3.1.3.1.1. وجهة نظر أقل تحفظا

حيث تعد عملية التقدير بموجبها جزءًا من عملية القياس المحاسبي، إذ لا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية القياس، ويعبر (Moontiz) عن وجهة النظر هذه بقوله:" لا يكون القياس المحاسبي مستحيلا في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائما أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تكوّن القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم".

3.3.1.3.1.1. وجهة نظر أكثر مرونة

وقد تبنتها جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) حيث اعتبرت عملية التقدير في المحاسبة جزءًا من عملية القياس ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات.

ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بأن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحية العملية ينحصر في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين، لأن التقدير هو قياس يتسع فيه نسبيا مدى الخطأ عكس عملية القياس التاريخية.

ولكي تتحول عملية التقدير المحاسبية إلى عملية تنبؤ علمي لها من المقوّمات العلمية إلى عملية القياس المحاسبي وتصبح جزءا منه، لا بد من توفر شرطين أساسيين هما:

- تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على اجتهادات تحكمية إلى أساليب عملية في التنبؤ تقوم على أسس علمية؛

- استخدام مؤشرات رياضية وإحصائية كمقاييس للخطأ من شأنها أن تساعد في تحسين دقة التنبؤات، بالإضافة إلى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد.

2.3.1.1. أساليب القياس المحاسبي

يتوقف اختيار أسلوب القياس المحاسبي المتبع في عملية القياس المحاسبي على أغراض هذه العملية، وتنحصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع بوجه عام هي: [2] (ص: 183)

1.2.3.1.1. أساليب قياس أساسية (مباشرة)

ويتبع أسلوب القياس المباشر طريقة تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، حيث بموجبه يتم تسجيل الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الدائمة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

2.2.3.1.1. أساليب القياس المشتقة (غير المباشرة)

ويعتمد هذا الأسلوب في استخدامه على الأسلوب المباشر، حيث تعد القياسات الأولية بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، فإذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لبندين (عنصرين) من الموجودات مثلا أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فإنه لن يتمكن من ذلك إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس المباشر.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، والتي تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب، وخلاصة القول أنه كلما تعذر قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فلابد حينئذ من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

3.2.3.1.1. أساليب القياس التحكمية

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة بينما تفتقر أساليب القياس التحكمية

إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

ويمكن أن تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس في حالة غياب معايير محاسبية تكون هي الحكم في وضع هذه الأساليب وفق أسس محددة، مما يسمح باختلاف بدائل القياس من محاسب لآخر، فقد يختار محاسب معين لقياس قيمة أصل معين وفقا لتكلفته التاريخية، بينما يختار آخر تقييم نفس الأصل وفقا لتكلفته الاستبدالية،مما يؤدي ذلك إلى اختلاف نتيجة القياس من بديل لآخر، وبالتالي فإن البيانات المالية المنشورة عن نتائج أعمال المؤسسة في حالة تعدد الخيارات على هذا النحو تصبح مفتقرة إلى التماثل والثبات والقابلية للمقارنة بسبب اختلاف نتائج القياس.

4.1.1. المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي

ويقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات وقياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، فهي تتمثل في خطوط إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب عند التسجيل المحاسبي، وهناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي:

1.4.1.1. مبدأ التكلفة التاريخية

تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، وبالتالي "مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد". [2] (ص: 53)

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها". [11] (ص ص: 4-2)

ويعود استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للعوامل الآتية: [1] (ص: 164)

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام؛

- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدث وقوعها فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية، يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره هذا مبدأ التكلفة التاريخية؛ [12] (ص: 41)
- تلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية، مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية والثبات في إتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد. [13] (ص ص: 2-4)

وانطلاقا مما سبق، نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتشكل منها إطار الفكر المحاسبي، مما يجعله كمبدأ أساسي لعملية القياس.

2.4.1.1. مبدأ تحقق الإيراد

ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين: [14] (ص: 34)

- أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛
- أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المؤسسة لالتزاماتها المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمي لكي يصبح الإيراد من حق المؤسسة.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

3.4.1.1. مبدأ المقابلة

ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات

ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض إجراء عملية مقابلتها مع الإيرادات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق. [14] (ص: 34)

4.4.1.1. مبدأ الإفصاح التام

وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة، ويقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جداول أو قوائم إضافية للقوائم المالية. [15] (ص: 40)

ومما سبق، نستنتج أنه بالرغم من إيجابية هذه المبادئ ودورها في دقة القياس ومصداقيته، إلاّ أنها لا تخلو من بعض العيوب، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل في عملية القياس المحاسبي، مما جعل حاليا الأنظار تنصرف عن التكلفة التاريخية وتتجه نحو القيمة العادلة.

وبهذا سنحاول التطرق إلى مشاكل القياس المحاسبي في المبحث الموالي.

2.1. مشاكل القياس المحاسبي

لقد تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس، لما له من ايجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية، كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أقساط الإهتلاك للأصول الثابتة...إلخ، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس، وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزء من هذه المشاكل.

وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى سرد أهم أسباب مشاكل القياس المحاسبي في النقاط التالية:

- عيوب مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية؛
- تحيز في القياس المحاسبي.

1.2.1. عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

بالرغم من المبررات التي يرتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية وكما ذكرنا سابقا، غير أنه تعرض لكثير من الإنتقادات يمكن حصرها فيما يلي: [1] (ص: 166)

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛

- إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، مما يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة؛

- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثير ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى. [13] (ص: 3)

كما أن هذا المبدأ لا يلبي المتطلبات التالية: [16] (ص: 8)

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق؛
- إن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الوقع، فمثلا إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، خلال هذه الفترة حدث تضخم كبير مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول، ممكن إلى الضَعف مما هي مسجلة به في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر عل أداء المؤسسة خصوصا إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.

نستنتج من هذا أن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما

يخص تقويم الأداء الإداري وتقويم المؤسسة وتسعير الإنتاج وتوزيع الأرباح بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

2.2.1. الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية

هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها ثبات القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر.

1.2.2.1. افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود

إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة القيمة، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض إلى عدم إمكانية قياس ما ترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وذلك حتى تصبح القيم المحاسبية قابلة للتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى كل مفردات الأصول، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصاديا. [10] (ص: 333)

2.2.2.1. افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر

إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهتلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي: [5] (ص ص: 548-549)

1.2.2.2.1. من ناحية قياس تكلفة المنتج

إن عنصر الإهتلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف صناعية)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج عدا عنصر الإهتلاك الذي نجده مقوما على أساس التكلفة التاريخية، وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.

2.2.2.2.1. من ناحية قياس نتائج الأعمال

إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الإهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح (مبدأ مقابلة المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوبا على أساس التكلفة التاريخية بعكس جميع الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة والمقومة بالقيمة الجارية، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الإهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات إذا ما قورنت بالمصاريف الأخرى وذلك بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر .

3.2.2.2.1. من ناحية استرداد رأس المال الثابت

تهدف طريقة حساب أقساط الإهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهتلك أن أقساط الإهتلاك المجمعة لا تكفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار، وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من الأصل القديم أو تبحث عن الأموال الإضافية لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية أو أحسن رغبة منها في المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر داخل المؤسسة.

ولمعالجة هذا القصور في عدم قدرة المؤسسة على تأمين الإهتلاكات الضرورية لشراء أصل جديد يحل محل الأصل المهتلك، فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء ممن الأرباح في شكل احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، إن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء، أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.

3.2.1. التحيز في القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ومهما كان مجال تطبيقها، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص لارتباطه بطبيعة المحاسبة من جهة وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من جهة أخرى، ويعتبر تحيز القياس المحاسبي إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبية، ويمكن تحديد هذه الظاهرة من حيث المصادر والأشكال كالآتي:

1.3.2.1. مصادر تحيز القياس المحاسبي

وتنحصر في الركائز الأساسية لعملية القياس وهي: [2] (ص:184)

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
- النظام المحاسبي للقياس وهو المبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية؛
- الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في العمليات المالية (مدخلات النظام المحاسبي) ؛
- البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات النظام المحاسبي).

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي: [1] (ص ص: 149-153)

1.1.3.2.1. تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

2.1.3.2.1. تحيز القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول وبموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا، في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس، وبالتالي يعود هذا الاختلاف إلى طريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس لقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة القسط يمكن رده إلى اختلاف المحاسبين في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة خردة هذا الأصل ، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

3.1.3.2.1. التحيز المشترك

وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العملي تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معا.

2.3.2.1. أشكال تحيز القياس المحاسبي

مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك أغراض استخداماتها.

ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي: تحيز الموضوعية، تحيز الملاءمة وتحيز الموثوقية.

1.2.3.2.1. تحيز الموضوعية

ويقصد بالموضوعية إمكانية التحقق، حيث يمكن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل إلى نفس النتائج. [15] (ص: 32)

ويأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس،وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس أو عنهما معا، وينعدم هذا التحيز عندما يتمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة، وهذا شرط صعب التحقيق في الحياة الواقعية.

2.2.3.2.1. تحيز الملاءمة

وتعني خاصية الملاءمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، وتكون المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وتكون غير ملائمة في حالة العكس. [4] (ص: 51)

ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها، وإذا كان تحيز الموضوعية على صلة بمخرجات القياس فإن تحيز الملاءمة على صلة بملاءمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، وبالتالي يقاس تحيز الملاءمة بمدى الاستفادة التي

يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملاءمة والعكس صحيح.

3.2.3.2.1. تحيز الموثوقية

وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة وممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها. [4] (ص: 52)

ويعد تحيز الملاءمة بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المُعوَّل عليها للتنبؤ المستقبلي، وبالتالي ترتبط أسباب تحيز الموثوقية بتحيز الموضوعية من خلال وجود أخطاء في القياسات المحاسبية، ويمكن أن ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة من خلال وجود أخطاء في مرحلة المعالجة أو التشغيل.

ولمعالجة هذه المشاكل المحاسبية وتطوير عملية القياس المحاسبي، اتجهت الهيئات المحاسبية الدولية إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم من خلالها إيجاد طرق قياس محاسبية كبديل لطريقة التكلفة التاريخية لما لها من مساوئ، بالإضافة إلى وضع معايير لضبط مهنة المحاسبة والعمل على توحيد العمل المحاسبي دوليا.

3.1. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي

لا يمكن أن تترك أي مهنة دون تنظيم أو ضبط وفق إجراءات أو قواعد أو قوانين يكن لها من القوة ما يوجب احترامها بتطبيقها، وليس من شك بأن تسعى كل دولة ذات سيادة إلى تنظيم كافة الأنشطة فيها وفقا لما هو سائد في بيئتها الاقتصادية، وبما يحقق الحد الأدنى من الفوائد المنتظرة من ضبط الأعمال والأنشطة الاقتصادية ومنها المحاسبة، فقد سعت كثير من الدول إلى حل مشكلة التنسيق الداخلي الذي هو أولى بلا شك من التنسيق الخارجي مع باقي دول العالم، عن طريق توحيد الإجراءات والقواعد والأسس المحاسبية التي تطبق فيها.

ولتوضيح أكثر سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- مراحل ومفهوم معايير المحاسبة الدولية؛
- أهمية معايير المحاسبة الدولية ومحددات تطبيقها،
- أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي.

1.3.1. مراحل ومفهوم معايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية (Les Normes Comptables Internationales)، معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الإتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي.

وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم معايير المحاسبة الدولية وأهم مراحل إنشائها.

1.1.3.1. مراحل تطور معايير المحاسبة الدولية

ترجع البداية الحقيقية لصناعة معايير المحاسبة الدولية إلى عام 1973، حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية(International Accounting Standards Committee (IASC بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هلندا، بريطانيا، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، واتخذت لندن مقرا لها، وشعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية، وتمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد.

وكان الهدف من تأسيسها: [17] (ص: 14)

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ومرت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشاءها عام 1973 بتحولات يمكن تقسيمها إلى فترتين: [18] (ص ص: 10-12)

1.1.1.3.1. الفترة ما بين 1973 و 1992

بدأت اللجنة بمجلس إدارة تتكون من عشرة أعضاء ممثلين في هيئات المحاسبة الوطنية في الدول المؤسسة لها، صدر عن اللجنة أو معيار رقم 01 سنة 1974 موضوعه "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، وفي عام 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الإقتصادية والمالية حيث قررت

مجموعة من محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية وتمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، هذا الدعم أدى إلى إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

ومنذ عام 1978 بدأت دائرة عضوية اللجنة تتسع بانضمام العديد من الدول من مختلف القارات، واعتبارا من عام 1984 بدأت الإهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة عالميا، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية ومنظمة التنمية والتعاون الإقتصادية والجمعية الدولية للأوراق المالية، في هذه المؤتمرات بدأ الحديث عن عولمة أسواق المال وآليات حماية المستثمرين وكذلك عولمة التقرير المالي.

وانضم إل لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ 1986 عدة هيئات ومنظمات دولية فاعلة منها، المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) التي كانت المحرك الأساسي وراء إعادة هيكلة اللجنة وتحويلها إلى هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وكما لعبت هذه المنظمة دورا بارزا في توجيه عملية تطوير معايير المحاسبة الدولية وقبولها عالميا، وتواصل الدعم الدولي للجنة بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) -تأسس سنة 1973- كملاحظ وهذا سنة 1988، كما ارتفعت الأصوات في أوروبا للمشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية خاصة من طرف جمعية الخبراء الاستشاريين في أوروبا (FEE) سنة 1989 وهذا ما تجسد فعليا بانضمام الإتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية سنة 1990.

2.1.1.3.1. الفترة ما بعد 1992

وتميزت هذه الفترة ببدء الأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية ومنها المنظمة الدولية للبورصات العالمية لمعايير المحاسبة الدولية، كما حصلت اللجنة على قبول هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لثلاث معايير دولية، وتواصل الدعم للجنة بقبول مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) العمل المشترك مع اللجنة على مشروع أرباح الأسهم ووافق البنك الدولي على تمويل مشروعا لإصدار معيار عن المحاسبة الزراعية.

ولقد كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي والمحاسبي بصورة ملحوظة عام 1997، فقد تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية وتشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية (SIC) وكذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية والمشتقات، وفي عام 1998 وصل عدد الدول الأعضاء في اللجنة الدولية 140 دولة.

أما التطور المهم في عام 2002 هو صدور القانون الأوروبي يلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه أول جانفي 2005، غير أنه مدد الأجل إلى غاية 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط.

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازا كبيرا وانتشارا عالميا واسعا ومع ذلك فإن الطريقة التي تتم بها صناعة معايير الحاسبة الدولية وكذلك الطريقة التي تتم بها عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي ينقَّص من سمعته ويضعف قبول المعايير الصادرة عنه، وهذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board في 25 جانفي 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000.

ولقد كان لهذا التغيير عدة أهدافها أهمها:

- تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية عن كل الضغوط خاصة من الإتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية؛
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس؛
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي.

وتنقسم معايير المحاسبة الدولية إلى: [19] (بتصرف)

- معايير المحاسبة الدولية (IAS): وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم يتولى ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 29 معيارا ساري المفعول لغاية 2009/01/01.
- معايير التقارير المالية الدولي (IFRS): والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وقد صدر منها 8 معايير لغاية 2009/01/01.

وجاءت المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ولتوضيحها أكثر سنتطرق إلى مفهوم هذه المعايير وأهمية تطبيقها.

2.1.3.1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي الدولي، يجب الوقوف أولا عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام، حيث نجد أنه يتكون من مصطلحين اثنين هما:

1.2.1.3.1. لغة

يعود أصل كلمة معيار(Norme) إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس- Eqerre). [20] (ص:14)

أما اصطلاحا فيعبر المعيار القاعدة، حيث ترادف مصطلح (Norma) مع مفهوم القاعدة (Règle) النموذج أو المثال. [21] (ص: 33)

أي أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر مفهوم المعيار ترجمة لكلمة (Standard) والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة. [22] (ص: 141)

2.2.1.3.1. محاسبيا

أما في المحاسبة فيقصد بالمعيار المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، أما المعايير المحاسبية الدولية فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية. [23] (ص: 48)

ومنه المعيار المحاسبي هو "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الإقتصادية، بموجبه يتم تحديد الوسيلة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب، عادة ما يلقى هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي". [24] (ص: 147)

وانطلاقا مما سبق، يمكن القول بأن المعيار المحاسبي الدولي هو مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، تصدرها هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن

يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة من إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية، والأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط أداء الممارسة المحاسبية.

2.3.1. أهمية معايير المحاسبة الدولية ومحددات تطبيقها

ومما لا شك فيه أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة أو تؤدي إلى استخدام المؤسسة طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية متباينة قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين، كما يؤدي غياب المعيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة. وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية معايير المحاسبة الدولية، وما هي العراقيل التي ستواجه تطبيق هذه المعايير دوليا.

1.2.3.1. أهمية معايير المحاسبة الدولية

وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال: [25] (ص: 371)

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدم من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ولعل أهم الفوائد المنتظرة من تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم هو تحقيق المزايا التالية: [4] (ص ص: 24-26)

1.1.2.3.1. التناسق والتوحيد

ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، أي توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة، مما يدل على تدويل الممارسات المحاسبية.

2.1.2.3.1. قابلية المقارنة

ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

3.1.2.3.1. مواكبة متطلبات العولمة

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية وغيرهم، كل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة من قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات الدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01.

4.1.2.3.1. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود

لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، وبذلك فلا تملك المؤسسة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

5.1.2.3.1. الدخول إلى الأسواق المالية الدولية

تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الدخول إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن لهذه الشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وذلك من أجل تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها، فلعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهما المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

6.1.2.3.1. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية الإقتصادية

مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

2.2.3.1. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لعله من الملاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية دولية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي: [4] (ص ص: 27-29)

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم نظرا لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها في الغالب هي موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة وفي أمريكا وبريطانيا بخاصة؛

- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وبالتالي ظهور نتائج مختلفة من بديل إلى آخر؛

- إن تطبيق بعض المعايير في بعض الدول يتطلب تعديلات لقوانينها وتشريعاتها، وهذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين، كما هو الحال بالنسبة للمعيار (IAS12) المتعلق بضرائب الدخل حيث أنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة؛

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول المتقدمة وصعبا لدى الدول النامية؛

- الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في وضع المعايير وتعديلها، وهذا ما تجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا أو إيديولوجيا، ولعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره مثل قانون أوكسلي ساربانس Sarbanes-Oxely Act الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة أنرون Enron، وكل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة والتوجهات،

- إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات (SIC)، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة وتغير الظروف المختلفة (سياسية، اقتصادية، تكنولوجية...)، وعليه فإن المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر إذ تتميز بالمرونة وقابلية التعديل أو الإلغاء أحيانا وذلك تماشيا مع مستجدات ساحة الأعمال على المستوى العالمي.

ولكن رغم كل هذه العراقيل التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها أتت بكثير من الحلول والبدائل التي تعمل على توجيه بعض السياسات والطرق المحاسبية التي كانت تشكل صعوبات في عملية القياس المحاسبي.

3.3.1. أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي

لقد تم إصدار جملة من المعايير المحاسبية الدولية وذلك من أجل إحداث تغييرات جذرية في عملية القياس المحاسبي، فأضافت بدائل وطرق قياس جديدة للقياس المحاسبي، وذلك لمعالجة بعض القضايا المحاسبية التي تطرح عدة مشاكل أثناء القيام بعملية القياس المحاسبي، وتدعيما أو استبدالا لأساس التكلفة التاريخية.

1.3.3.1. الأساليب والسياسات المحاسبية المقترحة من طرف معايير المحاسبة الدولية

ويمكن سرد أهم هذه المعايير والتغيرات التي أحدثتها في العناصر الآتية: [4] (بتصرف)

1.1.3.3.1. المعيار(IAS2) المتعلق بالمخزون

فقد نص هذا المعيار على الاعتراف بالمخزون كمصروف وكيفية قياسه، كما قام بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا LIFO.

2.1.3.3.1. المعيار(IAS8) المتعلق بالسياسات المحاسبية(*)، التغيرات والأخطاء

حيث تطرق هذا المعيار إلى السياسات المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة كقواعد للمعالجات المحاسبية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما تطرق إلى إمكانية قيام المؤسسة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات ومبررات عملية مع تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي، وكذلك بين كيفية معالجة الأخطاء المحاسبية الناتجة عن التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

3.1.3.3.1. المعيار(IAS16) المتعلق بالممتلكات، المنشآت والمعدات

لقد ركّز هذا المعيار على الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)، فبين كيفية الاعتراف بها كأصول وقياس تكلفتها، وفيما يخص معالجة الاهتلاكات وفق هذا المعيار فيتم تقييمها سنويا على أساس قيمة الأصل المعاد تقييمها، أي:

قسط الاهتلاك = (قيمة الأصل المعاد تقييمها – القيمة الباقية- قيمة التدني)/ عدد السنوات المتبقية.

4.1.3.3.1. المعيار(IAS36) المتعلق بالانخفاض في قيم الأصول

لقد تطرق هذا المعيار إلى معالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول، حيث أكد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب هذه القيمة، وهذا هو الجديد في القياس المحاسبي.

فنلاحظ أن هذا المعيار بيَن كيفية التعامل مع الانخفاض الحاصل في قيم الأصول، كما ركز على شهرة المحل حيث أكد أن إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة لم يعد مسموحا به، وذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة حيث أنه في كثير من الأحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة فيكون الحكم عليها في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها مخالفا للواقع، علاوة على أنه ليس شرطا أن يتساوى الإطفاء المنتظم مع النقص الحقيقي في قيمة الشهرة، وهذا ما دفع الكثير من الشركات الكبرى ذات الشهرة المرتفعة إلى المسارعة في التطبيق المبكر للمعيار(IAS36) لعكس القيمة الحقيقية للشهرة.

5.1.3.3.1. المعيار(IAS37) المتعلق بالمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

لقد جاء هذا المعيار تدعيما لمبدأ الحيطة والحذر، ولما لهذا المبدأ من ارتباط وثيق بالمخصصات (المؤونات)، فلقد ركز هذا المعيار على ضرورة التأكيد على تطبيق أسس قياس وطرق اعتراف مناسبة للمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة، وتحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية

6.1.3.3.1. المعيار(IAS39) المتعلق بالاعتراف والقياس

ويعتبر هذا المعيار من أهم المعايير المحاسبية الدولية الذي أحدث تغييرا جذريا فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة، والاستثمارات المتاحة للبيع، وهو بذلك يطرق باب مفهوم القياس وإمكانية حل المشاكل التي تتعلق به من خلال الأخذ بالقيمة العادلة كبديل لأساس التكلفة التاريخية.

2.3.3.1. بدائل القياس المقترحة من طرف المعايير المحاسبية الدولية

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية أقرت بعض المعايير المحاسبية الدولية جملة من بدائل القياس، لمعالجة بعض المشاكل المحاسبية، ويمكن توضيح هذه البدائل وأهم المعايير التي وردت فيما يلي:

1.2.3.3.1. القيمة القابلة للتحقق

وهي "سعر البيع التقديري خلال النشاط العادي بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع". [26] (ص: 423)

وقد تم اقتراح استعمال هذه الطريقة أثناء معالجة المخزونات، وذكرت في المعيار(IAS 2).

2.2.3.3.1. القيمة العادلة

"وهي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية". [4] (ص: 271)

وقد ذكر هذا البديل في عدة معايير محاسبية مثل: (IAS16) ،(IAS 37) و (IAS 39) .

ولعل أهم مبررات التحول إلى القيمة العادلة نجد: [27] (ص ص: 8-12)

- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملاءمة ومتماشية مع حالة الإقتصاد؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- ولعل أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو ملاءمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.

كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة أتت بها معايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل تحديث أو تطوير عملية القياس المحاسبي، ولكن هل هذه التغيرات التي طرأت على القياس المحاسبي تؤدي إلى قياس عناصر القوائم المالية بسهولة أم أن هناك عراقيل تحول دون تطبيقها؟ وهذا ما سنتطرق له خلال الفصول القادمة.

خـلاصـة الفـصـل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي، واستنتجنا أن القياس هو جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، والقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، حيث يشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية.

والقياس الموضوعي هو القياس القابل للتحقق، أي أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة وخال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس،كما يراعي القيود المتحكمة في ذلك كقيد الموضوعية وقيد عدم التأكد، ويقوم بتطبيق المبادئ المحاسبية للقياس كمبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقيق الإيراد، مبدأ المقابلة ومبدأ الإفصاح التام.

ورغم أن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر كأساس لعملية القياس نظرا لتوافقه مع الكثير من المبادئ والفروض لمحاسبي، إلا أن هناك جملة من الانتقادات التي وجهت له بسبب تجاهله لبعض الفروض كفرض ثبات وحدة النقد، أو اشتراطه مقابلة إيرادات ممثلة بالقيمة الجارية مع مصروفات مقيمة بالتكلفة التاريخية، مما ينتج عنه حالة عدم التجانس، كل هذا وغيره أدى إلى ظهور بعض المشاكل المحاسبية، والتي أدت بأصحاب المهنة إلى التفكير لإيجاد الحلول الممكنة لذلك.

ومن هنا نشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث قامت بإصدار المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتي تضمنت قواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، كما تطرقت بعض المعايير لمعالجة بعض مشاكل القياس المحاسبي مثل المعيار (IAS 39) المتعلق بالاعتراف والقياس والذي نص على وجوب استخدام القيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية.

وعلى العموم يمكن القول أن القياس المحاسبي هو نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والذي ينطوي على أساليب وأدوات وإجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في نتائج القياس ممثلة في القوائم المالية.

وفي الفصل القادم سوف نتطرق إلى عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، وبطريقة تسهل لنا عملية قياس عناصرها وفق معايير المحاسبة الدولية.

الفصل 2

عرض القوائم المالية

تعتبر المحاسبة المالية ذلك الفرع من المعرفة الذي يُعنى بوضع الأسس والقواعد والمبادئ التي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص العمليات والأحداث المالية، بهدف معرفة نتيجة أعمال المؤسسة وتحديد حقوقها وإلتزاماتها، وعرض هذه المعلومات في شكل قوائم مالية على مستخدميها لكي يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم بصورة رشيدة، فالمنتج النهائي للمحاسبة المالية يتمثل في القوائم المالية التي يتم إعدادها كملخص للعمليات التي سجلتها وبوبتها المؤسسة.

ولأن المعلومات المطلوبة قد تختلف من شخص إلى آخر، فإن النظام المحاسبي لأي مؤسسة يجب أن يكون قادرا على توفير أنواع مختلفة من التقارير المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن مستخدم القوائم المالية يحتاج بدوره إلى معرفة المعايير والافتراضات التي استخدمت في إعداد هذه القوائم، وهذا يعني أن المعايير المستخدمة في التقارير المالية يجب أن ترتبط بطبيعة المعلومات التي يطلبها مستخدم معين.

ويمكن اعتبار القوائم المالية كجهاز لقيادة المؤسسة في التقرير عن الإنجاز الإداري والتصديق على نجاح أو فشل هذه الإدارة، وربما تحتوي أيضا على إشارات تحذيرية عن الصعوبات والعراقيل المتوقعة، وحتى يتمكن الفرد من قراءة هذه التقارير المالية المعقدة ينبغي عليه أن يكون متفهما لإمكانياتها وما تحتوي عليه من معايير للتعرف على معنى البيانات التي توصلها، كما يستلزم الأمر كذلك أن يتفهم الفرد لطريقة عمل النظام المحاسبي ومغزى العلاقات المالية المختلفة حتى يتمكن من تفسير البيانات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

وللتعرف أكثر على القوائم المالية، وعلى الدور الذي تلعبه في إعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة وفي تحقيق أهداف واحتياجات مختلف مستخدميها، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ماهية القوائم المالية، أهدافها ومستخدميها.
- عرض قائمتي المركز المالي والدخل.
- عرض قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات المرفقة.

1.2. ماهية القوائم المالية، أهدافها ومستخدميها

تعتبر القوائم المالية بمثابة المحصلة النهائية للنظام المحاسبي، فهي مخرجات النظام التي يفترض فيها توفير المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات متخذي القرارات، ويعتبر معيار المنفعة من أهم المعايير التي تحكم العلاقة بين شكل ومضمون القوائم المالية واحتياجات متخذي القرارات، ولأن هذه الاحتياجات في تطور دائم ومستمر مستجيبة في ذلك للتطور والتغير في بيئة الأعمال، فالمعرفة المحاسبية لا تدخر جهدا في ملاحظة التطور في هذه الاحتياجات ويتبلور ذلك في التطور الدائم سواء لشكل أو مضمون تلك القوائم تحقيقا للمنفعة المستهدفة منها.

وبذلك ستكون دراسة هذا المبحث تتمحور حول النقاط التالية:

- مفهوم القوائم والتقارير المالية، خصائصها والاعتبارات العامة لعرضها؛
- أهداف القوائم المالية؛
- مستخدمو القوائم المالية.

1.1.2. ماهية القوائم والتقارير المالية

تعتبر القوائم والتقارير المالية حلقة وصل بين المؤسسة والآخرين، حيث تستطيع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة التعرف على مختلف جوانب نشاط المؤسسة من خلال هذه القوائم والتقارير، وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم القوائم والتقارير المالية وماهية خصائصها النوعية، والحدود العامة لعرضها.

1.1.1.2. مفهوم القوائم والتقارير المالية

من الضروري قبل البدء في تحديد ماهية القوائم المالية توضيح المقصود بالقوائم المالية والتقارير المالية، إذ أن هناك العديد من التعريفات لكلا المصطلحين بعضها يأخذ بمفهوم ضيق وبعضها يأخذ بمفهوم أوسع.

1.1.1.1.2. تعريف القوائم المالية

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينهما تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي إعطاء أسس مختلفة للقياس.

فالقوائم المالية هي "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية". [28] (ص: 43)

وتشمل القوائم المالية عادة "قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية ". [29] (ص: 13)

وانطلاقا مما سبق، نجد أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا، حيث يتم استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

ويمكن القول، أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

2.1.1.1.2. تعريف التقارير المالية

في بداية ظهور المحاسبة كان ينظر إلى القوائم المالية بأنها تعبر تعبيرا كافيا عن الأحداث والعمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية، حيث تعبر بوضوح عن واقع المؤسسة دُونما حاجة إلى أية معلومات إضافية، ولكن مع مرور الزمن والتطور الاقتصادي وتعقد العمليات الاقتصادية، اتضح أن المعلومات الرقمية التي تعرضها القوائم المالية والمبنية على البيانات المدونة في السجلات المحاسبية يشوبها الكثير من القصور، كما أن هناك العديد من البدائل التي يمكن إتباعها في قياس نفس الأحداث والعمليات المالية، الأمر الذي لا يمكن قارئ القوائم المالية من فهمها دون فهم الافتراضات التي بنيت عليها والطرق التي اتبعت في قياسها.

لذلك بدأ الاهتمام بالإفصاح عن بعض المعلومات الوصفية غير الرقمية المرتبطة بالمعلومات المالية التي تعرضها القوائم المالية وذلك في شكل هوامش وإيضاحات وملاحظات للقوائم المالية. [10] (ص: 132)

لذا نجد أن "القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، حيث تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي عل معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية، ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة". [30] (ص ص: 35-36)

مما سبق، نستنتج أن مفهوم التقارير المالية أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية، بحيث يشمل أية معلومة ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمعلومات التي يخرجها النظام المحاسبي.

2.1.1.2. الخصائص النوعية للقوائم المالية

لقد برزت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية ذات جودة عالية تمكن المستخدمين للقوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على نحو يحقق أكبر عائد ممكن تحقيقه، من خلال ما تحتويه القوائم المالية على معلومات جيدة وتخلو من التحريف وتمثل الوضع المالي للمؤسسة بصورة عادلة وصحيحة، وفي هذا السياق حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص تجعل من المعلومات المالية المعروضة مفيدة للمستخدمين وهي: [4] (ص ص: 50-55)

1.2.1.1.2. القابلية للفهم

وتعني خاصية القابلية للفهم أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فمن ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

2.2.1.1.2. الملاءمة

وتعني خاصية الملاءمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناء على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة، وبالتالي تصبح المعلومة المالية الملائمة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عدم ذكرها له تأثير على القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

3.2.1.1.2. الموثوقية

وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز، ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

1.3.2.1.1.2. التمثيل الصادق

بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية.

2.3.2.1.1.2. الجوهر فوق الشكل

فيجب أن يتم الإهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الإكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

3.3.2.1.1.2. الحياد

وتعني البعد عن التحيز الشخصي، وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.

4.3.2.1.1.2. تكاملية المعلومات

وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى.

4.2.1.1.2. قابلية المقارنة

وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسات أخرى، ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي للمؤسسة وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات والإتساق، مما يجبر المؤسسة على أن تقوم بالإفصاح عن كافة السياسات والطرق والبدائل المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على غرارها، حتى تتم المقارنة بصدق.

3.1.1.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

يورد المعيار المحاسبي الدولي(IAS1)"عرض القوائم المالية" سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي: [31] (ص ص: 23-27)

1.3.1.1.2. العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

2.3.1.1.2. فرضية استمرارية المؤسسة

إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وعند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة تفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

3.3.1.1.2. أساس الاستحقاق المحاسبي

يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها على الأساس النقدي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

4.3.1.1.2. الاتساق في العرض

يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير أحد معايير المحاسبة الدولية أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.

5.3.1.1.2. الأهمية النسبية والتجميع

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية نسبية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد، ويمكن تفصيل ذلك إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحق.

6.3.1.1.2. عدم المقاصة

تعني المقاصة إظهار أو عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، والمقاصة قد تؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) إجراء المقاصة بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية.

7.3.1.1.2. المعلومات المقارنة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

2.1.2. أهداف القوائم المالية

إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وكيف تكون المعلومات التي تحتويها هذه القوائم مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

فمن الناحية التاريخية مرَ الاهتمام بتحديد أهداف التقارير المالية بثلاث مراحل هي: [32] (ص ص: 8-9)

المرحلة الأولى (1900- 1933)

اهتمت هذه المرحلة بأهداف الإدارة، حيث كانت وجهة نظر الإدارة هي المسيطرة على تحديد أهداف المحاسبة وتقاريرها المالية، وكان الإفصاح السائد يتمثل في تنفيذ المتطلبات القانونية للوفاء بالتزاماتها تجاه الملاك.

المرحلة الثانية (1933- 1973)

وركزت هذه المرحلة اهتماماتها بوجهة نظر الاتحادات المحاسبية والمهنية، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) والمجمعات العلمية كالجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، وتحت سلطة ضغط لجنة تبادل الأوراق المالية (SEC)، وهذا لغرض حماية المحاسب تجاه ضغوط الإدارة وحماية مدقق الحسابات الخارجي من المساءلة التي يتعرض لها، وبالتالي تأثر أهداف التقارير المالية بوجهة نظر المحاسب والمدقق.

المرحلة الثالثة (بعد 1973)

وفيها تطور الأمر إلى الأخذ بوجهة نظر مستخدمي التقارير المالية، حيث نصت التوجيهات إلى مراعاة مصلحة المستخدمين الخارجيين، وهو ما يطلق عليه بالمدخل النفعي أو مدخل فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات.

وفي هذا المجال قامت الجهات المهنية والمحاسبية بالعديد من الدراسات المتعلقة بتحديد أهداف التقارير المالية، ولعل أهمها قيام لجنة (Trueblood) المكلفة من طرف (AICPA) بإصدار تقرير شامل مكون من اثني عشر هدفا تكون في مجموعها هيكلا متسقا له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات، كما قامت هيئة (FASB) بإصدار مذكرة من ثلاثة أجزاء بعنوان "الإطار النظري للمحاسبة المالية والتقرير المالي عن عناصر القوائم المالية وقياسها".

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم الأهداف التي تم ذكرها ضمن هذه الدراسات:

1.2.1.2. الأهداف المحاسبية كما جاءت في تقرير لجنة Trueblood

كوَن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 لجنة عرفت باسم (Trueblood) نسبة إلى رئيسها "روبرت تروبلاد" (The Trueblood Rrport)، كان هدفها دراسة القوائم المالية وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجونها والتي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛

- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.

وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يتعلق بها حيث تضمن أثني عشر هدفا للقوائم المالية وهي: [33] (ص ص: 135-137)

الهدف(01): تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

الهدف(02): خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصدر محدود للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛

الهدف(03): تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛

الهدف(04): تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛

الهدف(05): تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها؛

الهدف(06): تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة المؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛

الهدف(07): تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة ، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول وخصوم هذه المؤسسة؛

الهدف(08): تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام؛

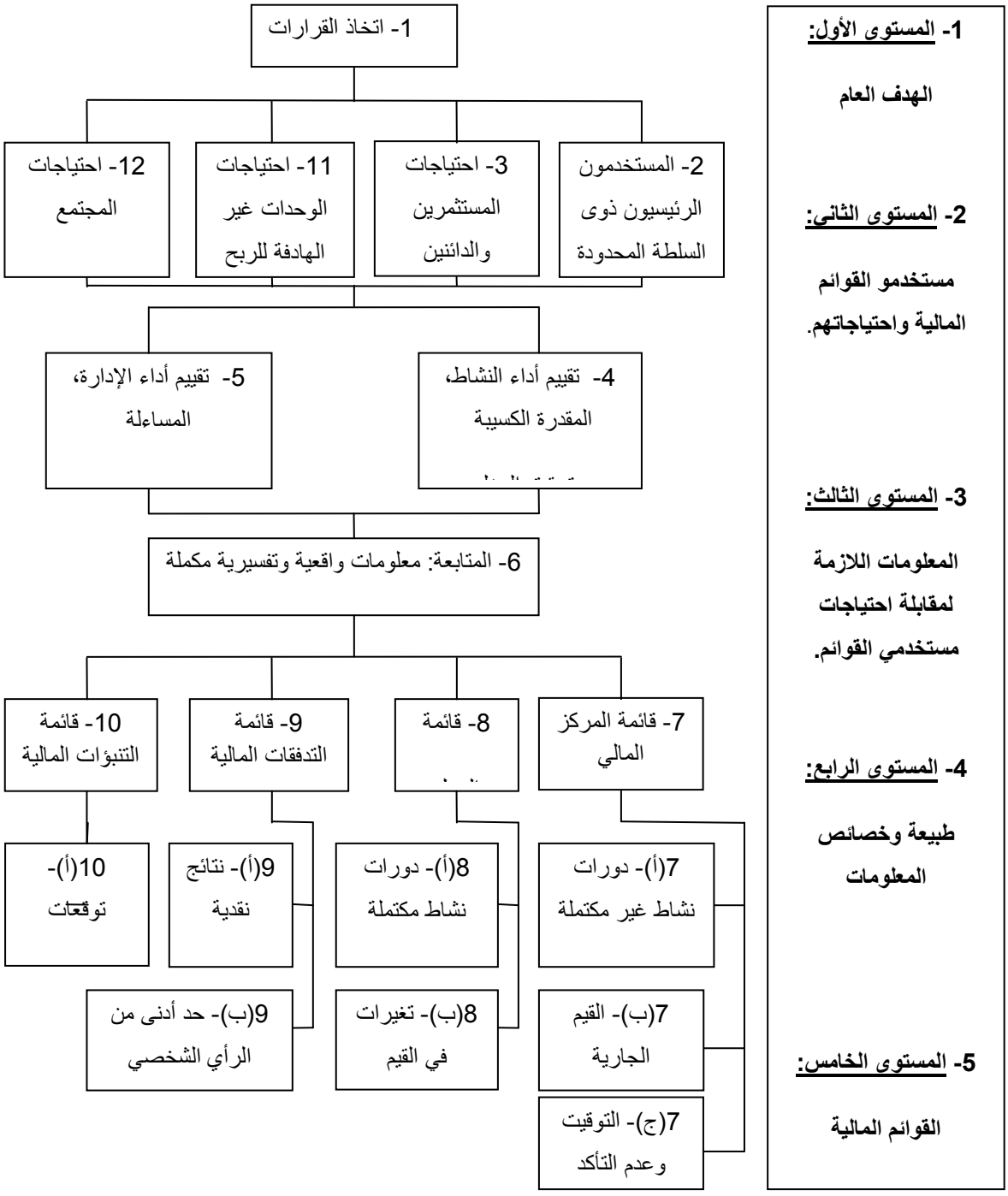
الهدف(09): تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛

الهدف(10): التزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين؛

الهدف(11): إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة؛

الهدف (12): التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تؤدي دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

ويمكن ترتيب الأهداف الإثنى عشر السابقة ترتيبا هرميا في ستة مستويات حسب الشكل الموالي.



الشكل رقم 01: الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير Trueblood. [33] (ص: 139)

2.2.1.2. الأهداف المحاسبية كما جاءت في تقرير لجنة FASB

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) تقريرا عام 1978 حول أهداف التقارير المالية في الوحدات الهادفة للربح، والذي اعتمد بصورة كبيرة على تقرير Trueblood، وقد صنفت هذه الأهداف إلى: [32] (ص: 12)

1.2.2.1.2. الأهداف الرئيسية

وتتمثل فيما يلي:

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين والدائنين؛
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، حيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة وكذلك تقدير إمكانياتها المالية واحتمالات مواجهة الفشل المالي.

على ضوء ما سبق، فإن الأهداف الرئيسية شملت كل التساؤلات المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات التي يتخذونها، وأهم المعلومات التي تخدم الاحتياجات المشتركة لمجموعة من الفئات وليست لخدمة احتياجات فئة دون الأخرى.

2.2.2.1.2. الأهداف الفرعية

وتتمثل فيما يلي:

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها، ويتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين المجهودات والإنجازات ويسمح بتنبؤات سليمة؛
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال، أي تحديد مصادر الحصول على الأموال وأوجه إنفاقها؛
- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها؛
- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات.

نستنتج أن الأهداف الفرعية يمكنها توفير بيانات صالحة للاستخدام في القرارات المتعلقة بالمجالات التالية: التغير في المركز المالي، الموارد الاقتصادية، التدفقات النقدية، النتيجة وعناصرها، الحكم على أداء الإدارة، اتخاذ القرارات ذات المنفعة للمساهمين و مساعدة المستخدمين في فهم المعلومات المالية.

مما سبق، يمكن إبراز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة عناصر أساسية:

- أداة اتصال: حيث تعمل القوائم المالية على توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المالية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنه، أي وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها من جهة، ووسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين والزبائن والبنوك من جهة أخرى؛
- وسيلة لتقييم الأداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها، والحكم على المركز المالي للمؤسسة، ومدى التقدم في تحقيق أهدافها وكيفية استخدام مواردها؛
- وسيلة في اتخاذ القرارات: حيث تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، وتساعد الأطراف ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة في اتخاذ القرارات المختلفة.

3.1.2. مستخدمو القوائم المالية

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي: [31] (ص ص: 4-5)

1.3.1.2. المستثمرون الحاليون والمحتملون

وتعتبر القرارات الاستثمارية من أهم القرارات التي يتم اتخاذها، حيث تتمثل أهم المعلومات التي يحتاجها المستثمر في:

- اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة؛
- تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية؛
- تقييم كفاءة إدارة المؤسسة، وسيولتها ومستقبلها ومقارنة أسهمها مع أسهم باقي المؤسسات.

2.3.1.2. الموظفون

ويعتبر الموظفون مورد المؤسسة الهام حيث تنبني عليهم استمرارية المؤسسة وأدائها لأعمالها بما يشعرهم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم يحتاجون إلى معلومات تتعلق بمدى التحسن الوظيفي في المستقبل ، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالبهم.

3.3.1.2. المقرضون

ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمؤسسة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهم المقرضين سواء كانوا حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمؤسسة، ونسب المديونية، ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير، كذلك قدرة المؤسسة على دفع أقساط القروض وفوائدها في مواعيد استحقاقها.

4.3.1.2. الموردون والدائنون التجاريون

وتعتبر هذه الفئة مصدر لتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، والنسب المتعلقة بمعدلات دوران المخزون للتأكد من استمرارية المؤسسة وكفاءتها وربحيتها.

5.3.1.2. الزبائن

ويعتبر الزبائن مصدر الإيرادات، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.

6.3.1.2. الحكومة بأجهزتها المختلفة

وتعتبر المؤسسات بالنسبة للحكومة من الدعائم الرئيسية التي تستند إليها في تمويل خططها من خلال الضرائب، وتحقيق الأهداف الاجتماعية كالتشغيل والتقليل من نسب البطالة والفقر، لذلك فالحكومة تحتاج إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني.

7.3.1.2. الجمهور

وله متعلقات واهتمامات مختلفة بالمؤسسات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها، ومنها ما يتعلق بدور المؤسسات الاجتماعي والتنموي، ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات وغير ذلك، حيث أن المؤسسة كائن حي وعضو فعال في المجتمع يؤثر ويتأثر به.

وما يجدر ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض

القوائم المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون والمحامون.

وعلى العموم يمكننا تقسيم المستخدمين الذين لهم مصلحة في الحصول على المعلومات المالية لاستخدامها في ترشيد قراراتهم المختلفة إلى ثلاثة أصناف هي:

- فئات من داخل المؤسسة: وتتمثل في الجهاز الإداري والموظفون؛
- فئات خارجية لها علاقة مباشرة بالمؤسسة: وتمثل المستخدمين الذين لهم علاقة مباشرة حالية أو مستقبلية بالمؤسسة، مثل المساهمين والمستثمرين، المقرضين، الموردين، الزبائن والحكومة؛
- فئات خارجية لها علاقة غير مباشرة بالمؤسسة: وهي فئات تمثل حلقات المجتمع التي يهمها الاطمئنان على صحة المواطن وأمن المجتمع وسلامته، وتضم أفراد المجتمع، مراكز حماية البيئة ومكافحة التلوث، منظمة حقوق الإنسان والنقابات المهنية كالأطباء والحقوقيين والمحاسبين وغيرهم من الفئات الأخرى.

2.2. عرض قائمتي المركز المالي والدخل

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات، مما يستدعي إعداد مجموعة من القوائم المالية المختلفة حتى تلبي كل منها احتياجات جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية الأساسية، لما لهما من دور في تشكيل واستنتاج باقي القوائم المالية الأخرى.

ولقد اهتمت الهيئات المحاسبية الدولية المختصة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، فأصدرت جملة من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) لتوضيح كيفية إعداد وقياس وعرض هذه القوائم، فتم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) لعرض القوائم المالية وذلك بهدف تحديد الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم تفصيل محتوياتها وطرق عرضها، وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى:

- عرض قائمة المركز المالي؛
- عرض قائمة الدخل؛
- أهداف ومحددات قائمتي المركز المالي والدخل.

1.2.2. عرض قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي من ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام لما لها دور في إبراز الصورة الحقيقة للمؤسسة، لذا سنتطرق إلى مفهوم هذه القائمة وما هي أهم العناصر المكونة لها.

1.1.2.2. مفهوم قائمة المركز المالي

ينطلق التعريف المعياري لقائمة المركز المالي من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة، "وهنا يمكن أن يكون الهدف تصوير المركز الاقتصادي أو تصوير المركز المالي للمؤسسة، ومن الواضح أن المركز الاقتصادي هو أعم وأشمل من المركز المالي". [34] (ص: 303)

وتختلف تعريفات الميزانية في الأدبيات المحاسبية باختلاف الزاوية التي ينظر إلى الميزانية من خلالها.

ويمكن أن تعرف الميزانية بأنها "كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل"، [4] (ص: 113) كما تعتبر هذه القائمة "بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة أو الملكية، وهذه المعلومات التي يقدمها المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحليل العلاقة بين البنود المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك". [35] (ص: 102)

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1): "تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة". [36] (ص: 111)

ومن التعاريف السابقة نستخلص النقاط التالية:

- قائمة المركز المالي عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول وخصوم المؤسسة، يتم إعداده في نهاية فترة معينة لتبين المركز المالي للمؤسسة؛
- تظهر قائمة المركز المالي الأرصدة المدينة والدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ إقفال الحسابات؛
- تظهر قائمة المركز المالي في جانب الخصوم مصادر أموال المؤسسة (أموال خاصة، ديون طويلة الأجل وقروض قصيرة الأجل)، في حين نجد في جانب الأصول أوجه استخدام هذه الأموال من (مباني، أدوات، مخزونات، نقدية وغيرها).

واستنادا إلى ما سبق، فإن الميزانية هي قائمة تظهر أصول وخصوم المؤسسة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين، ويطلق عليها "الميزانية" لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية، ويطلق عليها أيضا "قائمة المركز المالي" لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الاستثمار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها، وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة. [37] (ص: 41)

2.1.2.2. مكونات قائمة المركز المالي

يمكن إبراز أهم العناصر الأساسية لقائمة المركز المالي في ثلاث بنود رئيسية هي:

1.2.1.2.2. الأصول

وهي موارد يتم السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة. [4] (ص: 57)

ويجب أن يسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية: [38]

- أن يكون ناتج عن نفقة؛
- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر)؛
- إمكانية تعريفه من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد؛
- إمكانية حساب تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية.

وتنقسم الأصول إلى العناصر الآتية:

1.1.2.1.2.2. الأصول غير المتداولة

وهي أصول غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، ويتم اقتناءها لتسيير أعمال المؤسسة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول الآتي: [31] (ص ص: 34-36)

- الأصول الملموسة: وهي أصول مادية تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع استخدامها لأكثر

من فترة مالية واحدة، ومن أمثلة ذلك: الأراضي، المباني، الأثاث، المعدات والآلات، ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الاهتلاك المتعلق بها.

- الأصول غير الملموسة: وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية، وتشمل هذه الأصول كل من الشهرة، العلامات التجارية، براءة الاختراع وحقوق الملكية.

- الأصول المالية طويلة الأجل: وتتمثل في السندات المحتفظ بها لتاريخ استحقاق ثابت ومحدد ويكون بعد فترة أكثر من 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية.

- الأصول المحتفظ بها للبيع: عندما تقرر المؤسسة بيع أصل أو مجموعة من الأصول عندها يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع.

- الأصول غير المتداولة الأخرى: وتضم الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل: النفقات طويلة الأجل المدفوعة مسبقا، تكلفة إصدار السندات المؤجلة، الحسابات المدينة غير المتداولة والضرائب المؤجلة.

وينص المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو التزامات متداولة.

2.1.2.1.2.2. الأصول المتداولة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي(IAS1) فإنه يجب تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي: [31] (ص ص: 32-33)

- عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو المتاجرة به أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية (12شهرا من تاريخ الميزانية)؛
- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

وبذلك الأصول المتداولة تشمل العناصر التالية:

- المخزونات وتشمل السلع والمنتجات تامة الصنع، المواد الأولية، المنتجات والخدمات قيد التنفيذ، الفضلات والمهملات وغيرها.

- الذمم المدينة: وتشمل المبالغ المستحقة على الزبائن، أوراق القبض والضرائب وما شابهها.

- الأموال الموظفة والأصول المالية المتداولة الأخرى: وهي الأصول المالية التي يتم اقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الاتجار بها، وتشمل الأسهم، السندات والقروض.

- النقدية والنقدية المكافئة (الخزينة): وتشمل النقدية بالصندوق، الحسابات الجارية لدى البنوك ومؤسسات البريد، والإيداعات لدى البنوك التي يمكن سحبها عند طلب المؤسسة، أما النقدية المكافئة فحسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS7) تمثل الأصول قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحول إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ استحقاق لفترة ثلاثة أشهر أو أقل.

ملاحظة: وفق المعيار(IAS1) يعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى وإن كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

2.2.1.2.2. حقوق الملكية

وتمثل حقوق المساهمين من رؤوس الأموال الممثلة في أصول المؤسسة، وصافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل العناصر التالية: [31] (ص ص: 40-41)

- رأس المال الصادر: ويتمثل في القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة، ويجب أن يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات، بحيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها وعدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل وعدد الأسهم القائمة غير المسددة.

- الاحتياطات: وتمثل الاحتياطات مبالغ أو نسب محددة يتم اقتطاعها من الأرباح المحققة.

- فارق إعادة التقييم: ويتمثل في الزيادة في قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه بالقيمة العادلة مقارنة بالقيمة المثبتة قبل التقييم.

- النتيجة الصافية: وتتمثل في نتيجة الدورة المالية للمؤسسة مطروحا منها الضرائب.

- حقوق الأقلية: وتمثل حصة الأقلية في صافي الأصول المؤسسة التابعة، ويظهر الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

3.2.1.2.2. الالتزامات (الديون)

وهي تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات المالية لمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

ويتم عادة إظهار الالتزامات في الميزانية حسب ترتيب الدفع للالتزامات كالآتي: [31] (ص ص: 38-39)

1.3.2.1.2.2. الالتزامات غير المتداولة

وهي الديون طويلة الأجل والتي لا يتوقع تسديدها خلال دورة التشغيل الجارية، أي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهرا، ولا يتم اقتنائها لأغراض المتاجرة.

وتشمل الالتزامات غير المتداولة ما يلي:

- قروض وديون مالية: وتتمثل في الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمؤسسة، مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل، والتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.
- الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية للمؤسسة: مثل التزامات التقاعد، مخصصات طويلة الأجل والضرائب المؤجلة.

2.3.2.1.2.2. الالتزامات المتداولة

وهي الديون قصيرة الأجل، ويعمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) على تصنيف الالتزام بأنه متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أي خلال فترة 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- يحتفظ به لغايات المتاجرة؛
- لا تستطيع المؤسسة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

أما الالتزامات التي تنوي وتستطيع المؤسسة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الأجل حتى ولو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر، أو في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المؤسسة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي:

- الموردون وحسابات ملحقة: وهي الالتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات المستعملة في الدورة التشغيلية للمؤسسة مثل (الحسابات الدائنة، أوراق الدفع قصيرة الأجل، الأجور مستحقة الدفع، الضرائب مستحقة الدفع والمصاريف الأخرى المستحقة الدفع).

- ديون أخرى: مثل المبالغ المقبوضة مقدما من الزبائن لتقديم بضائع أو أداء خدمات، والتزامات أخرى تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية كالسندات.

3.1.2.2. شكل قائمة المركز المالي

أما فيما يخص شكل قائمة المركز المالي، فالمعيار المحاسبي الدولي(IAS1) لم يتضمن إلزاما بشكل معين لها، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة أحد الأشكال التالية: [4] (ص: 119)

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم عرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية أو حقوق الملكية قبل الالتزامات؛
- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات وحقوق الملكية بعرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية، أو حقوق الملكية قبل الالتزامات.

ويمكن عرض شكل قائمة المركز المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) كما يلي:

الجدول رقم (01):قائمة المركز المالي في:n+1/12/31 [39](ص ص:945-946)

الأصـــول	31/12/n+1	31/12/n
الأصول غير المتداولة:		
- العقار مصانع وتجهيزات	xx	xx
- أصول غير ملموسة	xx	xx
- استثمارات في شركات زميلة	xx	xx
- أصول مالية متاحة للبيع	xx	xx
الأصول المتداولة:		
- المخزونات	xx	xx
- الذمم التجارية المدينة	xx	xx
- أصول متداولة أخرى	xx	xx
- النقدية والنقدية المعادلة	xx	xx
إجمـالي الأصـول	xx xx	xx xx
حقوق الملكية والخصوم		
حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم:		
- أسهم رأس المال	xx	xx
- أرباح غير موزعة	xx	xx
- مكونات أخرى لحقوق الملكية	xx	xx
حقوق الأقلية	xx	xx
إجمالي حقوق الملكية	xx	xx
الخصوم غير المتداولة:		
- القروض طويلة الأجل	xx	xx
- ضرائب مؤجلة	xx	xx
- مخصصات طويلة الأجل	xx	xx
إجمالي الخصوم غير المتداولة	xx	xx
الخصوم المتداولة:		
- ذمم دائنة تجارية وذمم دائنة أخرى	xx	xx
- قروض قصيرة الأجل	xx	xx
- الجزء الجاري من القروض طويلة الأجل	xx	xx
- الضريبة الجارية الواجبة الدفع	xx	xx
- مخصصات قصيرة الأجل	xx	xx
إجمالي الخصوم المتداولة	xx	xx
إجمالي الخصوم	xx	xx
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	xx xx	xx xx

2.2.2. عرض قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي يُنظر إليها باهتمام متزايد لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تُعنى خاصة باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والاستثمار.

1.2.2.2. مفهوم قائمة الدخل

لقد عرفت هذه القائمة بعدة تسميات قد تختلف من شخص إلى آخر حسب وجهة النظر أو الزاوية التي يرى منها هذه القائمة، فهي "قائمة تعرض نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة"، [31] (ص: 45) ويشار إلى قائمة الدخل أحيانا "بقائمة الربح، حيث تهدف إلى قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمين بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون". [29] (ص: 57)

وبصفة عامة قائمة الدخل يتم فيها جمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة (التجاري والإنتاجي) في دورة معينة دون تحديد تواريخ تسجيلها، وهي بمثابة أداة مفيدة في مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.

2.2.2.2. عناصر قائمة الدخل

ينص المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) على أنه يجب كحد أدنى أن تشمل قائمة الدخل على البنود (العناصر) التالية: الإيرادات، نتائج أنشطة التشغيل، تكاليف التمويل، حصة أرباح وخسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة والتي تعالج محاسبيا بطريقة حقوق الملكية، مصروف الضرائب، الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية، البنود غير العادية، حصة الأقلية، صافي الربح عن الفترة.

ويمكن توزيع هذه العناصر على ثلاث مجموعات رئيسية تتضمنها قائمة الدخل وهي: [10] (ص: 154)

1.2.2.2.2. الإيرادات

وتتمثل في تلك المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير في إطار نشاطها، إضافة إلى الإيرادات المتحصل عليها دون مقابل.

2.2.2.2.2. المصاريف

وهي المبالغ المدفوعة أو التي ستدفع للغير من طرف المؤسسة كمقابل لما تحصلت عليه من مستلزمات نشاطها ومختلف الخدمات المقدمة من الغير، وغيرها من المصاريف والأعباء التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة والضرورية لاستمراريته.

3.2.2.2.2. النتائج

تتمثل النتائج في الفرق بين الإيرادات الناتجة عن مختلف نشاطات وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء التي استنفذتها هذه العمليات، أي هي عبارة عن الربح أو الخسارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة.

3.2.2.2. شكل قائمة الدخل

بموجب المعيار(IAS1) يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب طبيعتها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات)، أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف البيع ومصاريف إدارية)، وفي حالة استخدام المؤسسة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى إهتلاك، رواتب وإيجار...إلخ.

ويجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المؤسسة، ويشجع المعيار(IAS1) المؤسسات على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل، أي أن المعيار لم يوجب تحليل المصاريف في صلب قائمة الدخل بل يشجع على ذلك.

واعتمادا على ما سبق ، يمكن عرض قائمة الدخل بطريقتين هما:

1.3.2.2.2. حسب الطبيعة

وفقا لهذا الأسلوب يتم تجميع المصروفات ضمن الربح أو الخسارة حسب طبيعتها، مثل ذلك:(الإهتلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف الوظائف ضمن المؤسسة. [40] (ص: 80)

وهناك توجيهات مرفقة بالمعيار ولكن ليست جزء منه، نصت على عرض الدخل الشمل مع تصنيف المصروفات حسب الطبيعة وذلك في قائمتين: قائمة الدخل المستقلة وقائمة الدخل الشامل كما هو موضح في الشكلين التاليين:

الجدول رقم (02): قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة. [39](ص: 949)

	n+1	n
الإيراد	xx	xx
دخل آخر	xx	xx
التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع والإنتاج تحت التشغيل	(xx)	(xx)
الإنتاج المنجز من قبل المؤسسة والمرسل	xx	xx
المواد الخام والمواد القابلة للإستهلاك المستعملة	(xx)	(xx)
مصروفات الإهتلاك	(xx)	(xx)
انخفاض قيمة العقار، المصانع والتجهيزات	(xx)	-
مصروفات أخرى	(xx)	(xx)
تكاليف التمويل	(xx)	(xx)
نصيب الربح في الشركات الزميلة	xx	xx
الربح قبل الضريبة	xx	xx
مصروف ضريبة الدخل	(xx)	(xx)
الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة	xx	xx
الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة	-	(xx)
الربح بالنسبة للسنة	xxx	xxx
الربح الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم	xx	xx
حصة الأقلية	xx	xx
	xxxx	xxx
التوزيعات لكل سهم (بالوحدات النقدية):	xx	xx

الجدول رقم (03): قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة.[39] (ص:950)

	n+1	n
الربح بالنسبة للسنة	xx	xx
الدخل الشامل الآخر:		
فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية	xx	xx
أصول مالية متاحة للبيع	(xx)	xx
فائض إعادة تقييم العقارات	xx	xx
نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة	xx	xx
ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر	(xx)	(xx)
الدخل الشامل الأخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة	xx	xx
إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة	xxx	xxx
إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم	xx	xx
حصة الأقلية	xx	xx
	xxxx	xxxx

2.3.2.2.2. حسب الوظيفية

وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو على سبيل المثال تكلفة أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية، ولابد أن تفصح المؤسسة على الأقل عن تكلفة المبيعات في هذه الطريقة منفصلة عن باقي المصروفات.

ويمكن عرض الدخل الشامل مع تصنيف المصروفات حسب الوظيفة، وذلك في قائمة واحدة كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (04): قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الوظيفة.

[39] (ص ص: 947-948)

	n+1	n
الإيراد	xx	xx
تكلفة المبيعات	(xx)	(xx)
مجمل الربح	xx	xx
دخل آخر	xx	xx
تكاليف التوزيع	(xx)	(xx)
مصروفات إدارية	(xx)	(xx)
مصروفات اخرى	(xx)	(xx)
تكاليف التمويل	xx	xx
نصيب الربح في الشركات الزميلة	xx	xx
الربح قبل الضريبة	xx	xx
مصروف ضريبة الدخل	(xx)	(xx)
الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة	xx	xx
الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة	-	(xx)
الربح بالنسبة للسنة	xx	xx
الدخل الشامل الآخر:		
فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية	xx	xx
أصول مالية متاحة للبيع	(xx)	xx
فائض إعادة تقييم العقارات	xx	xx
نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة	xx	(xx)
ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر	xx	(xx)
الدخل الشامل الآخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة	(xx)	xx
إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة	xx	xx
الربح الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم	xx	xx
حصة الأقلية	xx	xx
إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:	xx	xx
ملاك الشركة الأم	xx	xx

حصة الأقلية	xx	xx
التوزيعات لكل شهم (بالوحدات النقدية)	xx	xx
	xx	xx

3.2.2. مزايا وعيوب قائمتي المركز المالي والدخل

تعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، ورغم تميز هاتين القائمتين بعدة مزايا غير أنهما تحملان عدة عيوب تنقص من أهميتهما، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

1.3.2.2. مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

ويمكن توضيح أهم المزايا وأهم العيوب كما يلي:

1.1.3.2.2. مزايا قائمة المركز المالي

وتتجلى مزايا قائمة المركز المالي في تحقيق الأهداف التالية: [4] (ص: 114)

- توضيح المركز المالي للمؤسسة من خلال تقديم ما لها من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها المستحقة الدفع عن طريق نسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الديون إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من خلال إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

2.1.3.2.2. عيوب قائمة المركز المالي

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك سلبيات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت واحد ومن أهم هذه العيوب نذكر: [41] (ص: 49)

- لا تعكس قائمة المركز المالي القيمة الحالية للكثير من الأصول حيث يستخدم مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم تلك الأصول في حالة عدم القدرة على إعادة تقييمها، وبالتالي فإن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة لا يتم تقديره بشكل دقيق؛
- الاعتماد على التقدير والحكم الشخصي، حيث تظهر الكثير من العناصر في قائمة المركز المالي على أساس الحكم والتقدير الشخصيين، مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في قائمة المركز المالي؛
- عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية، ومن أمثلة ذلك: الموارد البشرية، السمعة الجيدة، التفوق في الأبحاث والشهرة المكتسبة داخليا.

2.3.2.2. مزايا وعيوب قائمة الدخل

تتمثل أهم مزايا وعيوب قائمة الدخل فيما يلي:

1.2.3.2.2. مزايا قائمة الدخل

إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد هذه المزايا على النحو التالي: [31] (ص: 47)

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة؛
- تساعد على تقييم قدرة الإدارة في استغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من أجل تحقيق أهدافها المسطرة؛
- التعرف على النشاطات التشغيلية للمؤسسة، وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها؛
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة؛
- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، ومعرفة الملاك لنتائج استثماراتهم.

2.2.3.2.2. عيوب قائمة الدخل

بالرغم من كل ما توفره قائمة الدخل من معلومات هامة للمستخدمين وخاصة بما يتعلق بالقدرة الكسبية للمؤسسة، فإن هناك بعض نقاط الضعف فيها والتي يجب أخذها بالاعتبار عند استخدامها لأغراض التحليل المالي، وهي كما يلي: [31] (ص: 48)

- عدم شمول قائمة الدخل على العناصر التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق، مثل المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية والتي لا يتم تسجيلها في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق، (مثل: عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للزبائن....)؛
- تأثر الأرقام الواردة في قائمة الدخل بالطرق (السياسات) المحاسبية المستخدمة، فالاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين النتائج من المؤسسة لأخرى؛
- تأثر مقاييس الدخل بالحكم الشخصي، حيث نجد تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية.

ونستخلص مما سبق، أن قائمة الدخل تقيس ربحية المؤسسة خلال فترة من الزمن ويتم ذلك بمقابلة الإيرادات بالنفقات، لكن هناك قصور في توضيح توقيت هذه التدفقات النقدية والأنشطة المتسببة في ذلك، والتغيرات التي تحدث في حقوق الملكية وبعض التوضيحات حول السياسات المحاسبية المتبعة، وهذا ما تقوم به كل من قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق.

3.2. عرض قائمة التدفقات النقدية،قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة

لقد تبين من خلال المبحث السابق أن قائمتي المركز المالي والدخل من أقدم مخرجات النظام المحاسبي، وبمرور الزمن أصبحت هاتين القائمتين لا تلبي كل احتياجات مستخدميها، وذلك لتقديم نتائج المؤسسة في لحظة زمنية معينة دون توضيح مراحل التدفقات النقدية والأنشطة المتسببة في ذلك، مما أجبر الهيئات المحاسبية المختصة إلى إضافة قوائم مالية أخرى تعمل على إضافة معلومات جديدة ليست متوفرة في القوائم السابقة، فتم إضافة قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية بالإضافة إلى الإيضاحات والجداول الملحقة لشرح السياسات المحاسبية المتبعة أو الأحداث الاقتصادية التي لا تحتويها القوائم المالية الأخرى.

وسنتناول في هذا المبحث النقاط التالية:

- عرض قائمة التدفقات النقدية؛
- عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة؛
- العلاقة بين القوائم المالية الأساسية.

1.3.2. عرض قائمة التدفقات النقدية

لقد نالت قائمة التدفقات النقدية بوصفها مصدرا للمعلومات اهتماما كبيرا من قبل الباحثين في الآونة الأخيرة، نظرا لأهمية المعلومات الإضافية التي توفرها هذه القائمة في تقييم الأداء وفي صنع القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها، وقد تأكّدت أهمية هذه القائمة بصدور توصية من مجلس معايير المحاسبة بأمريكا (FASB) سنة 1987 تعمل على أن تكون قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم المالية المنشورة لكافة الشركات، وقد أضافت تلك التوصية أن الغرض من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية لكل شركة خلال السنة،كما تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS7)"قائمة التدفقات النقدية" الذي يتناول متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية.

1.1.3.2. تعريف قائمة التدفقات النقدية

هي "قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلة أو تدفقات نقدية خارجة"، [42] (ص: 41) وتعرف قائمة التدفقات النقدية بجدول تدفقات الخزينة والتي هي عبارة عن "الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة"، [43] (ص: 204) حيث لهذه القائمة استخدامات متعدد كمراقبة الحركات المالية ومراقبة مستوى السيولة، كما تستخدم كأداة مساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل.

وخلاصة القول، تعتبر قائمة التدفقات النقدية لوحة قيادة في يد القمة الإستراتيجية للمؤسسة تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها.

2.1.3.2. محتوى قائمة التدفقات النقدية

يصنف المعيار المحاسبي الدولي(IAS7) التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات هي: [44] (ص: 72)

1.2.1.3.2. تدفقات الأنشطة التشغيلية

وهي كل التدفقات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للاستغلال في المؤسسة، والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

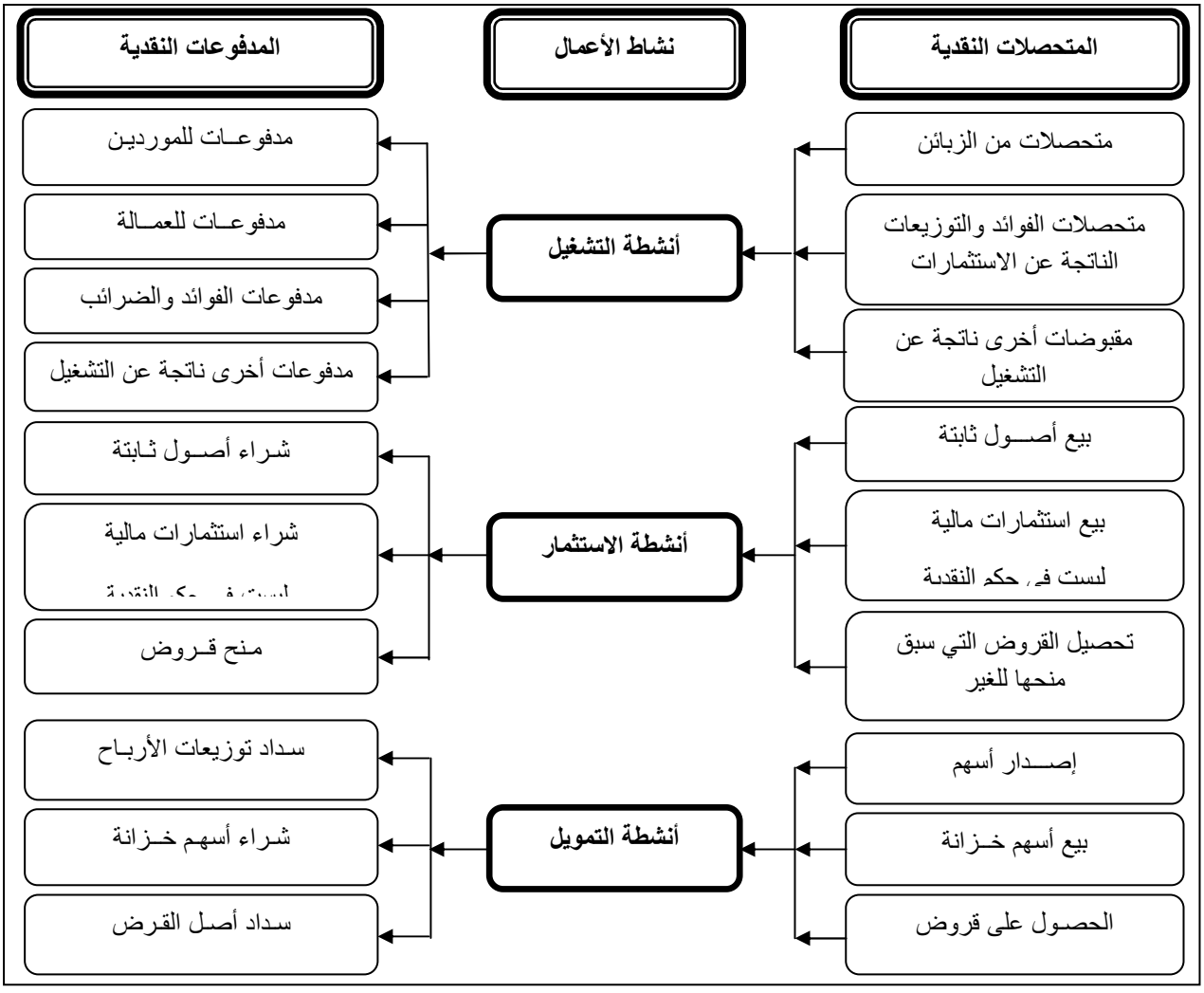
2.2.1.3.2. تدفقات الأنشطة الاستثمارية

وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل أو التخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

3.2.1.3.2. تدفقات الأنشطة التمويلية

وهي التدفقات الناتجة عن مصادر التعامل مع الملاك وأيضا مصادر الحصول على القروض (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) وإعادة سداد المبالغ المقترضة.

ولتوضيح التدفقات النقدية الناتجة الأنشطة السابقة أكثر نستعين بالشكل التالي:



الشكل رقم (02): ملخص لأهم أنشطة الأعمال لقائمة التدفقات النقدية. [45] (ص: 254)

3.1.3.2. شكل قائمة التدفقات النقدية

حسب المعيار(IAS7) يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين: [46] (ص ص549-554)

1.3.1.3.2. الطريقة المباشرة

عند استخدام الطريقة المباشرة تفصح قائمة التدفقات النقدية عن المقبوضات النقدية من أنشطة التشغيل مثل المقبوضات من الزبائن ومن إيراد الفوائد أو إيراد الاستثمار في أسهم، وتفصح أيضا عن المدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، مثل المدفوعات النقدية للموردين والعمال والضرائب وغيرها.

الجدول رقم (05): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة). [39] (ص: 997)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المتحصلات النقدية من الزبائن	xx	
المدفوعات النقدية للموردين والعاملين	(xx)	
النقدية المتولدة من التشغيل	xx	
مدفوعات الفائدة	(xx)	
مدفوعات ضرائب الدخل	(xx)	
النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية		**xx**
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
الإستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة	(xx)	
شراء عقارات، مصانع وتجهيزات	(xx)	
دخل من بيع تجهيزات	xx	
فوائد مستلمة	xx	
توزيعات أرباح مستلمة	xx	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		**xx**
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	xx	
متحصلات من القروض طويلة الأجل	xx	
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	xx	
توزيعات أرباح مدفوعة	(xx)	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل		**xx**
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة		xx
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		**xx**
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		**xx**

ومن أهم مزايا الطريقة المباشرة أنها توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، وهو ما يجعلها تتسق مع أهداف قائمة التدفقات النقدية التي تهدف إلى توفير معلومات عن المدفوعات والمقبوضات النقدية وعن مصادرها، وبالتالي إمكانية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من أنشطة التشغيل في المستقبل.

2.3.1.3.2. الطريقة غير المباشرة

عند استخدام الطريقة غير المباشرة يتم تحديد صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل عن طريق الإضافة إلى أو الخصم من صافي الدخل بالنسبة للعناصر التي لا يكون لها تأثير على النقدية.

الجدول رقم (06): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة). [39] (ص: 998)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الربح قبل الضريبة، ويتم تسويته بـ:		
الإهتلاك	xx	
خسائر صرف العملات	xx	
دخل استثمار	xx	
مصروف فائدة	(xx)	
زيادة في الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى	xx	
إنخفاض في المخزون	xx	
الزيادة في الدائنين التجاريين	(xx)	
النقدية المتولدة من التشغيل	xx	
دفع فائدة	(xx)	
دفع ضرائب الدخل	(xx)	
النقدية الصافية من أنشطة التشغيل		**xx**
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
الإستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة	(xx)	
شراء عقارات، مصانع وتجهيزات	(xx)	
دخل من بيع تجهيزات	xx	
فوائد مستلمة	xx	
توزيعات أرباح مستلمة	xx	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		**xx**
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	xx	
متحصلات من القروض طويلة الأجل	xx	
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	xx	
توزيعات أرباح مدفوعة	(xx)	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل		**xx**
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة		xx
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		**xx**
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة.		**xx**

ومن أهم مزايا الطريقة غير المباشرة أنها تركز على الفروق بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، ولذلك فهي توفر علاقة مفيدة بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

4.1.3.2. أهداف قائمة التدفقات النقدية

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة، سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، كما تهدف هذه القائمة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

ومنه نجد هذه القائمة تستعمل لتحليل الأنشطة الرئيسية للمؤسسة، حيث تعمل على: [47] (ص: 3)

- قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها؛
- إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين؛
- قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية؛
- إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة؛
- تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة؛
- تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ونستنتج مما سبق، أن الهدف الأساسي الذي تقوم عليه قائمة التدفقات النقدية هو تجزئة نشاط المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف أو الدورات ينتج عنها تدفقات مالية (تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار، تدفقات التمويل)، وذلك من أجل معرفة الفائض أو العجز النقدي لكل دورة من دورات النشاط، وبالتالي تشخيص ومعالجة نقاط القوة ونقاط الضعف لكل دورة ولدى المؤسسة ككل.

2.3.2. عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة

1.2.3.2. عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية من القوائم المالية الحديثة، وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة.

1.1.2.3.2. مفهوم قائمة تغيرات حقوق الملكية

نص المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) بأن تقوم المؤسسة بعرض قائمة تغيرات حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

وأحيانا يتم عرض المكاسب والخسائر ضمن قائمة معترف بها كقائمة بديلة عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتمثل جزءا منها. [4] (ص: 128)

2.1.2.3.2. محتوى وشكل قائمة تغيرات حقوق الملكية

ويشترط المعيار(IAS1) أن تقدم المؤسسة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي: [39] (ص: 884)

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة، مع عرض بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لملاك المؤسسة الأم وإلى حصة الأقلية؛
- بالنسبة لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق ذو الأثر الرجعي أو إعادة بيان ذات أثر رجعي بموجب المعيار المحاسبي الدولي(IAS8): السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- تسوية بين المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة من الربح أو الخسارة، وكل بند من الدخل الشامل الآخر.

كما يضيف المعيار بأن يتم عرض إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات، مبالغ الحصص المعترف بها كتوزيعات إلى الملاك خلال الفترة ومبلغ كل سهم ذو علاقة. ويمكن عرض أهم العناصر المكونة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية في الشكل الموالي:

الجدول رقم (07): قائمة التغيرات في حقوق الملكية. [39] (ص: 953)

	أسهم رأس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	فائض إعادة التقييم	الإجمالي	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في (n)/01/01	x	x	(x)	x	-	x	x	x
التغيرات في السياسات المحاسبية	-	x	-	-	-	x	x	x
الرصيد مجددا	x	x	(x)	x	-	x	x	x
التغيرات في حقوق الملكية للسنة (n)								
توزيعات الأرباح	-	(x)	-	-	-	(x)	-	(x)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	x	x	x	x	x	x	x
الرصيد في (n)/12/31	x	x	x	x	x	x	x	x
التغيرات في حقوق الملكية للسنة (n+1)								
أسهم رأس المال المصدرة	x	-	-	-	-	x	-	x
توزيعات أرباح	-	(x)	-	-	-	(x)	-	(x)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	x	x	(x)	x	x	x	x
تحويل إلى الأرباح غير الموزعة	-	x	-	-	x	-	-	-
الرصيد في (n+1)/12/31	x	x	x	x	x	x	x	x

3.1.2.3.2. مزايا قائمة تغيرات حقوق الملكية

تحقق قائمة تغيرات حقوق الملكية المزايا التالية: [4] (ص: 126)

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الأصول المتاحة للبيع.

2.2.3.2. عرض الإيضاحات الملحقة

ويمكن التطرق إليها كما يلي:

1.2.2.3.2. مفهوم وأهمية الإيضاحات الملحقة

تعتبر الإيضاحات مرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

وبحسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية: [31] (ص ص: 55-56)

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، ويعتبر نشرها ضروري لتفسير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

2.2.2.3.2. محتوى الإيضاحات

تشمل الإيضاحات الملحقة معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدا لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، ووفق المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) يتم عادة عرض الإيضاحات التالية: [31] (ص: 56)

- عبارة تفيد بامتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية؛
- إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS37)، والتعهدات التي تقدمها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ويمكن عرض هذه الإيضاحات بأحد الأساليب الآتية: [4] (ص: 143)

- التفسيرات بين الأقواس؛
- الملاحظات الهامشية؛
- الجداول الإضافية؛
- حسابات التقييم مثل حساب الأصل غير المتداول ومجمع إهتلاكه كحساب مقابل؛
- السياسات المحاسبية، حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد التي تمت المعالجات المحاسبية والتي أعدت كذلك على أساسها القوائم المالية، وتعتبر السياسات المحاسبية هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها، وهذه السياسات مثل: أسلوب الإهتلاك، وأسلوب تقدير تكلفة البضاعة، وأسلوب تقدير الاستثمارات المالية.

ومما سبق، نلاحظ أن الإيضاحات أو الملاحق المرفقة بالقوائم المالية تنقسم إلى ثلاث أنواع هي:

- إيضاحات تهتم بالسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة؛
- إيضاحات أو معلومات تفصيلية لتفسير وتوضيح البنود الغامضة في القوائم المالية لتسهيل فهمها؛
- إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

3.3.2. العلاقة بين القوائم المالية الأساسية

من خلال عرضنا لأهم القوائم المالية ومكوناتها، لاحظنا أن هناك قيم بعض العناصر يتم احتسابها وتسجيلها في قائمة ما اعتمادا على عناصر قائمة مالية أخرى، أي أن هناك ترابط وتكامل بين القوائم المالية الأساسية.

1.3.3.2. ترابط القوائم المالية

إن العلاقة بين القوائم المالية الأساسية (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية) مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض، بمعنى أن تلك القوائم تخضع لنفس عملية القياس،حيث نجد: [33] (ص ص: 227-228)

- اعتماد طريقة قياس معينة لقياس عنصر من عناصر قائمة الدخل ينعكس على قائمة المركز المالي؛
- تطبيق القيد المزدوج على كافة عمليات الوحدة المحاسبية تنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية؛

- إعداد قائمة التدفقات النقدية على أساس تطابق أرصدة النقدية في أول وآخر الدورة في كل من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، سواء بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة، يثبت ترابط القائمتين.

لذا نستنتج أن القوائم المالية للمؤسسة هي مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة، حيث تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث المؤثرة في المؤسسة لتلبي الأغراض المتعددة لمستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم المختلفة، ومن هذا المنطلق نجد أن مبدأ الترابط ينطلق من فرض التوازن المحاسبي التقليدي.

2.3.3.2. تكامل القوائم المالية

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإن هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض، فلا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتكمن أهمية تكامل هذه القوائم أثناء عملية التحليل المالي لها، حيث نجد مؤشرات التحليل المالي لا تعتمد فقط على الربط بين بنود القائمة الواحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم الأخرى.

ويمكن عرض بعض حالات التكامل بين القوائم المالية الأساسية فيما يلي: [33] (ص: 231)

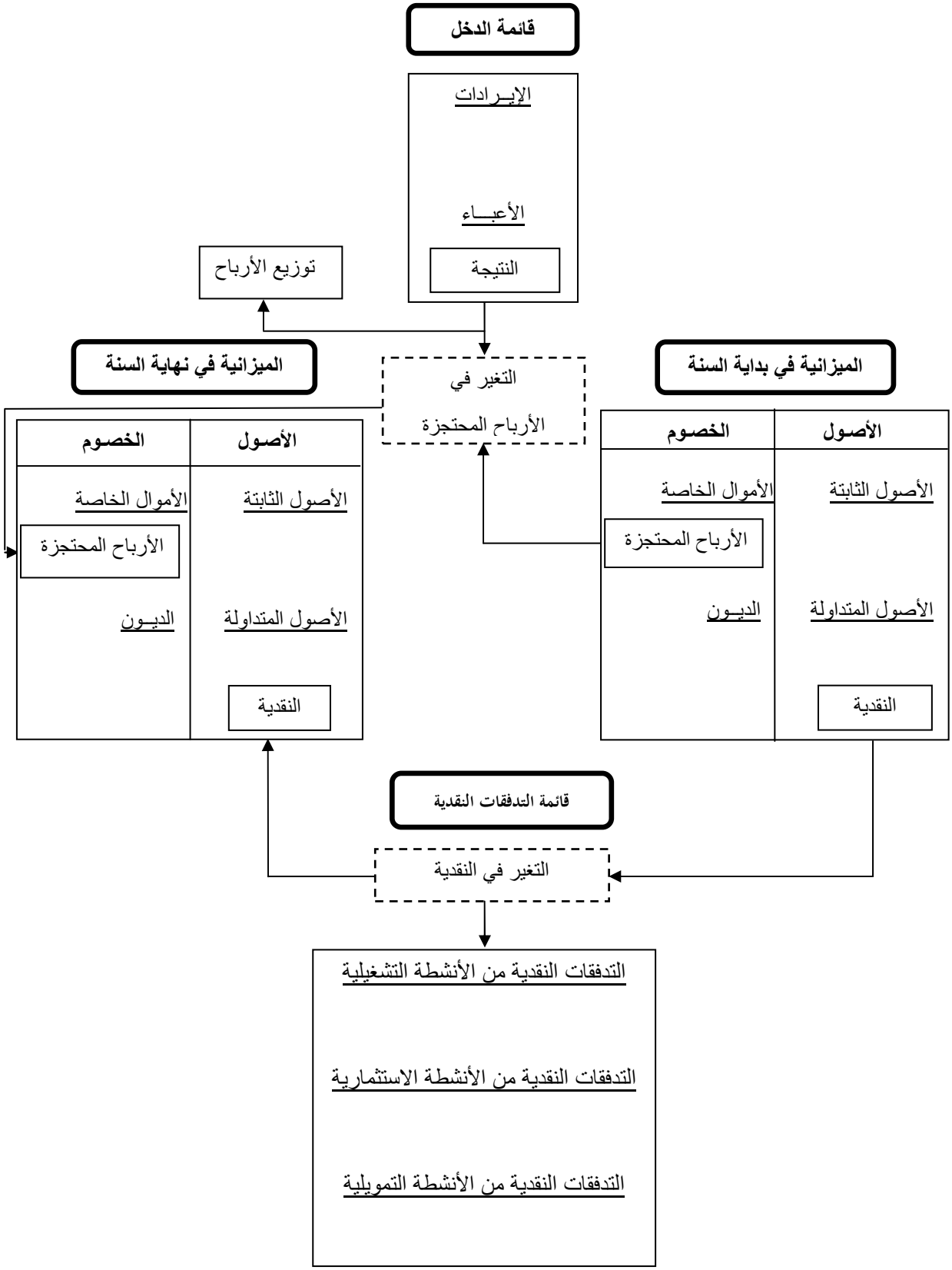
- تتضمن قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن الهيكل المالي التمويلي للمؤسسة، وبالتالي يمكن استخدام تلك المعلومات في تقييم مدى السيولة والمرونة التمويلية، لكن هذه القائمة لوحدها لا تعطينا صورة كاملة عن هذه الأوضاع إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع قائمة التدفقات النقدية؛
- تقدم قائمة الدخل معلومات هامة عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح، ولكن هذه المعلومات تكون ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ربطت بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بغرض التوصل إلى مؤشرات تقييم الأداء وتحديد القدرة الربحية للمؤسسة؛
- إن قائمة التدفقات النقدية تقدم لنا معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية التاريخية في السنة ذات العلاقة، ومع ذلك تبقى تلك المعلومات التاريخية ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ، فالتدفقات خلال الفترة الحالية تتأثر بنشاط الفترات السابقة وتؤثر في الفترات المقبلة، لذلك فإن إضافة المعلومات التي تقدمها قائمة الدخل تزيد من إمكانية التنبؤ بشكل أفضل؛
- تقدم قائمة التغيرات في حقوق الملكية معلومات مفيدة عن بعض مصادر التغير في عناصر قائمة المركز المالي، لكن تصبح تلك المعلومات أكثر فائدة إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم الأخرى، مثل مقارنة توزيع الأرباح مع النتيجة الصافية للفترة، أو مقارنة

عمليات زيادة أو تخفيض رأس المال مع التدفقات الخاصة بالاقتراض أو سداد القروض في قائمة التدفق النقدي.

وبناء على ما سبق، نستنتج أن علاقة التكامل بين القوائم المالية تتجسد في بعض المعلومات التي تتدفق من قائمة إلى أخرى حيث نجد:

- الميزانية تتوسط كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، حيث نحتاج إلى ميزانيتين لدورتين متتاليتين وقائمة دخل من أجل بناء أو تشكيل قائمة تدفقات نقدية لدورة معينة؛
- النتيجة الصافية النهائية في قائمة الدخل ستظهر كأحد بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية
- النتيجة النهائية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ستظهر كأحد بنود قائمة المركز المالي؛
- الرصيد النقدي الصافي لقائمة التدفقات النقدية سوف يظهر كأحد بنود أصول قائمة المركز المالي.

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي:



الشكل رقم (03): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية. [48] (ص: 134)

خـلاصـة الفصـل

لقد تبين لنا من خلال هذا الفصل، أن القوائم والتقارير المالية الأساسية هي المنتج النهائي للنظام المعلومات المحاسبي، حيث تفصح فيها المؤسسة عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومراكزها المالية ونتائجها المتحققة خلال الدورة المالية، وتكمن أهم القوائم المالية في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وجدول تغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق أو الإيضاحات المرفقة بهذه القوائم.

ولقد تعددت القوائم المالية نتيجة تعدد الفئات المستخدمة لها، بسبب اختلاف اهتماماتهم بالمؤسسة وبالتالي تعدد القرارات الاقتصادية المتخذة من طرفهم والتي تعتمد على هذه القوائم والتقارير، فنجد فئات لها علاقة مباشرة ودائمة بالمؤسسة وفئات أخرى لها علاقة غير مباشرة بالمؤسسة.

ويتوقف نجاح هذه القوائم في تلبية الاحتياجات المختلفة للمستخدمين، على مدى سلامة وملاءمة محتوياتها (عناصرها) المعدة وفق الضوابط القانونية والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك بهدف توفير معلومات كافية وواضحة عن المركز المالي للمؤسسة، ومدى أداء الإدارة في تسيير الموارد المتاحة، وكذلك تحليل التدفقات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية في المؤسسة من أنشطة تشغيلية وأنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية، بالإضافة إلى توضيح التغيرات التي تحدث للأموال الخاصة.

ويجب أن ينظر للقوائم المالية كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بينها، حيث هناك ترابط وتكامل بين هذه القوائم نتيجة اعتمادها على نفس المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى استخدام بعض العناصر في أكثر من قائمة.

ولكي يسهل فهم وقراءة القوائم المالية من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالمؤسسة، سواء محليين أو أجانب أي تأخذ صبغة العالمية، يجب تقييم عناصرها وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال الفصل القادم.

الفصل 3

تقييم بنود القوائم المالية

من المعروف أن المحاسبة المالية بشكل عام تهدف إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستوجب وجود معايير محددة يتم بموجبها قياس بنود القوائم المالية بموثوقية.

ونظرا لتعدد بنود القوائم المالية واختلافها من حيث زمن وقوعها وكيفية الإعتراف بها ومعالجتها ضمن القوائم المالية مما أدى إلى صعوبة قياسها بموثوقية، الأمر الذي أدى بالهيئات المحاسبية المختصة لإصدار مجموعة من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) لمعالجة هذه العناصر وفق قواعد وأسس متفق عليها عالميا، وذلك بهدف الصول إلى توافق محاسبي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في العالم.

ولكن بسبب توسع وتعدد تلك المعايير التي تعالج متطلبات قياس بنود القوائم المالية المختلفة وتعقيدها في بعض الأحيان، سوف نقتصر في مجال دراستنا على بعض المعايير التي تم اختيارها على أساس مدى معالجتها لأحداث مالية واسعة الإنتشار في المؤسسة الاقتصادية، وفي نفس الوقت ترتكز دراستنا على كيفية الإعتراف بالعناصر أو البنود وقياسها أو تقييما ضمن القوائم المالية.

وانطلاقا مما سبق، سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- تقييم بنود الأصول.
- تقييم بنود الخصوم.
- تقييم بنود أخرى.

1.3. تقييم بنود الأصول

تمثل الأصول أهم الموارد لدى العديد من المؤسسات، حيث تعتبر المصدر الرئيس لنجاح تلك المؤسسات، فتساهم الأصول الملموسة وغير الملموسة بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المؤسسة من خلال عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي مؤسسة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة أو الأصول غير المتداولة.

كما يعتبر المخزون والأصول المالية والمدينون من أبرز الأصول المتداولة التي تمتلكها المؤسسة، حيث تعتبر محور العمليات التشغيلية التي تستمد المؤسسة منها قدرتها على الاستمرار لارتباطها بالإيرادات التشغيلية التي تمثل التدفق الداخل الناتج عن عمليات البيع، كما ترتبط بالمصروفات التي تمثل التدفق الخارج والناتج عن عمليات الشراء وباقي العمليات ذات العلاقة.

ونتيجة للتغيرات والأحداث التي تطرأ على العناصر السابقة وغيرها من الأصول الأخرى خلال مدة حياتها أو مدة استغلالها وبالتالي تغير قيمها من فترة لأخرى، مما يستوجب معالجتها وتقييمها بأساليب مختلفة ووفق معايير محاسبية دولية معينة.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تقييم بنود الأصول وفق النقاط التالية:

- تقييم الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة؛
- حساب الإهتلاك، الإطفاء وانخفاض القيمة؛
- تقييم الأصول المالية؛
- تقييم الأصول المتداولة.

1.1.3. تقييم الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

تعتبر محاسبة الممتلكات، المصانع والمعدات من المحاسبات التي ركزت معايير المحاسبة الدولية عليها، حيث أفردت لها معيارا مستقلا وهو المعيار المحاسبي الدولي(IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، والذي يتناول تعريف الأصل الملموس وشروط الإعتراف به وعملية قياسه محاسبيا، بالإضافة إلى كل ما يتعلق بهذه الأصول كما سنرى من خلال عرضنا لهذا المعيار والمعايير الأخرى ذات العلاقة بهذا الموضوع.

من جهتها تتميز الأصول غير الملموسة بأنه ليس لها وجود مادي أو مالي ملموس، ويمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الانتفاع منها في الغالب لأكثر من فترة واحدة، كما تمتاز بصعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها، ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة الشهرة، براءة الإختراع، العلامة التجارية والاسم التجاري وحقوق التأليف وغيرها من الأصول المعنوية الأخرى، وتم تخصيص المعيار (IAS38) "الأصول غير الملموسة" لمعالجة لهذه الأصول،

ولقد نص كل من المعيارين السابقين على: [31] (ص ص: 609-610)

- تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول الملموسة أو غير الملموسة؛
- تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس هذه الأصول؛
- توضيح كيفية معالجة الإطفاء والإهتلاك وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على هذه الأصول.

1.1.1.3. الإعتراف المبدئي بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

يتم الاعتراف ببند ما كأصل ملموس أو غير ملموس عند توفر الشروط التالية: [44] (ص: 135)

- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
- أن يكون تحت رقابة المؤسسة؛
- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويتم امتلاك أو اقتناء هذه الأصول بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال، أو التطوير الذاتي من قبل نفس المؤسسة كالشهرة مثلا، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض، أو من خلال منحة حكومية.

علما أنه لا يمنكن الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة من الأصول وعدم قدرة المؤسسة على تحديده وعزله عن الأصول الأخرى، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة.

وهناك بعض المبادئ تؤخذ في الحسبان أثناء الإعتراف بالأصول الملموسة في حالة التجميع أو الفصل حيث: [49] (ص:37)

- يمكن تجميع بعض العناصر ضمن الأصول الملموسة تحت بند واحد إذا كانت أهميتها النسبية (القيمة) ليست عالية لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول واحتساب إهتلاكه السنوي وغيرها من التكاليف؛
- يمكن تسجيل قطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

- يتم اعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة للأصول الملموسة، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي له كمصروف يقفل في جدول النتائج، مثل أجور عمال الصيانة وتكلفة قطع الغيار الصغيرة المتعلقة بالأصل؛
- إذا كانت بعض أجزاء أصل ملموس ذات أهمية نسبية عالية مقارنة مع إجمالي تكلفته وكان العمر الإنتاجي للأجزاء المضافة يختلف عن العمر الإنتاجي المتبقي للأصل فيجب تسجيل وإهتلاك تلك الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل؛
- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية وشاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث أو أربع سنوات، فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

2.1.1.3. قياس الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

ويتم قياسها كما يلي: [31] (ص ص: 614-615)

1.2.1.1.3. القياس المبدئي

تقاس تكلفة الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة حسب طريقة امتلاكها من طرف المؤسسة، حيث يتم كما يلي:

1.1.2.1.1.3. حالة شراء أصل بشكل منفصل

يقاس بالتكلفة والممثلة في جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام وبالشكل الذي اشتري الأصل من أجله.

2.1.2.1.1.3. حالة تملك أصل من خلال اندماج الأعمال

في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS3) "اندماج الأعمال" بالقيمة العادلة له في تاريخ الاندماج، ويتم الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان بالإمكان تحديدها.

3.1.2.1.1.3. حالة مبادلة أصل بأصل مشابه أو غير مشابه

في هذه الحالة يقاس الأصل المستلم بقيمته العادلة، بشرط أن يكون هذا التبادل عمل التجاري وليس لوجود مجاملة أو علاقات بين الطرفين، وأن تقاس القيمة العادلة للأصل بموثوقية.

أما في حالة عدم إمكانية القياس بالقيمة العادلة، فيجب قياس الأصل المستلم بالقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه والتي تساوي تكلفة الأصل مطروحا منها متراكم الإطفاء أو متراكم الإهتلاك وخسائر انخفاض القيمة.

4.1.2.1.1.3. حالة تصنيع الأصل داخليا (التطوير الذاتي)

هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها داخليا من قبل المؤسسة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية، لكن هناك بعض الأصول غير الملموسة والمولدة داخليا يمنع المعيار(IAS38) الإعتراف بها كأصول معنوية مثل: الشهرة، الأسماء التجارية، البيانات الإدارية، عناوين النشر، قوائم الزبائن، لأن قياس تكاليف إنشاء هذه العناصر لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الإعتراف بها.

أما الأصول الملموسة المصنعة داخليا فتحدد تكلفتها بنفس الأسس المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون بموجب المعيار (IAS2)"المخزون"، لأنها ناتجة عن العمليات العادية للمؤسسة.

5.1.2.1.1.3. حالة حصول المؤسسة على منحة حكومية

في هذه الحالة يتم تخفيض قيمة الأصل الملموس بمقدار تلك المنحة ويستهلك الرصيد الباقي على مدار العمر الإنتاجي للأصل.

2.2.1.1.3. القياس اللاحق

بعد الإعتراف والقياس المبدئي للأصل غير الملموس وكذلك الأصل الملموس سمح كل من المعيار(IAS38) والمعيار(IAS16) استخدام أحد النموذجين في القياس اللاحق للأصل وهما: [50] (ص: 258)

1.2.2.1.1.3. نموذج التكلفة Modèle du coût

بموجب هذا الأسلوب يتم تسجيل الأصل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم (للأصل غير الملموس) أو مجمع الإهتلاك المتراكم (للأصل الملموس) ومجمع خسائر انخفاض قيمة الأصل.

2.2.2.1.1.3. نموذج إعادة التقييم Modèle de la juste valeur

أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك (الإطفاء) المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

ويتم تطبيق هذا الأسلوب وفق المتطلبات التالية: [51] (ص: 140)

- إذا تم تطبيق أسلوب إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل المعاد تقييمه؛
- عند إعادة تقييم أصل يتم الإعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب "فائض إعادة التقييم"، وإذا حدث انخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم قيد الانخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مدينا وبحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم؛
- إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل (بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند ارتفاع القيمة في فترة لاحقة يتم زيادة قيمة الأصل والإعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة؛

وتتم المعالجة المحاسبية للزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل كما يلي:

- إلغاء الإطفاء المتراكم (أو الإهتلاك المتراكم) وخسائر انخفاض القيمة ومن ثم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل؛ أو
- إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل ورصيد مجمع الإطفاء (أو مجمع الإهتلاك)ورصيد متراكم خسائر انخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

3.2.1.1.3. قياس تكاليف البحث والتطوير ومصاريف التأسيس وما قبل التشغيل

ويمكن توضيحها كالآتي:

1.3.2.1.1.3. تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن قائمة الدخل، نظرا لعدم قدرة المؤسسة على إظهار وجود أصل غير ملموس لم يصل بعد مرحلة التطوير، ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج جديدة والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة. [52] (ص: 171)

2.3.2.1.1.3. تكاليف التطوير

يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الإعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة.

وبشكل عام يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس إذا توفرت الشروط التالية: [52] (ص: 172)

- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل.
- قدرة المؤسسة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس، والقدرة على قياس النفقات المتعلقة به خلال تطويره بشكل موثوق.

أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه فيتوجب الإعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتبارا من تاريخ تحقق المؤسسة من توفر هذه البنود.

3.3.2.1.1.3. مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل

عند دفع نفقات لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة ولكن لا يتم امتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل: [31] (ص: 618)

1.3.3.2.1.1.3. مصاريف التأسيس

وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المؤسسة أعمالها وتستفيد منها المؤسسة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الاقتصادية، المصاريف القانونية لترخيص المؤسسة والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة.

2.3.3.2.1.1.3. مصاريف ما قبل التشغيل

وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المؤسسة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد أو مصاريف رواتب العمال قبل بدء العمل.

2.1.3. حساب الإهتلاك، الإطفاء وانخفاض القيمة

ويتم التطرق إلى هذه العناصر كما يلي:

1.2.1.3. الإهتلاك والإطفاء

ويتم إهتلاك الأصل الملموس (أو إطفاء الأصل غير الملموس) ذو العمر الإنتاجي المحدد بتوزيع مبلغ الإهتلاك أو الإطفاء (تكلفة الأصل أو القيمة البديلة للتكلفة – القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي) على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي المتوقع للأصل، ويبدأ الإهتلاك أو الإطفاء عندما يكون الأصل جاهزا للاستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الإعتراف به(بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو يتم إعادة تصنيفه كأصل محتفظ به برسم البيع، حيث تنوي المؤسسة التخلص منها ببيعها، وقد نص المعيار (IFRS5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة" على كيفية قياسها وعرضها، حيث يتم قياسها بالقيمة المرحّلة(*) أو القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة للبيع أيهما أقل، وتعرض كبند مستقل في الميزانية، ويتم التوقف عن إهتلاكها. [31] (ص: 760)

وفي حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل، يتم تحديد مبلغ الإهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى (مثال ذلك أجزاء الطائرة)، كما يتم فصل قيمة الأراضي عن المباني وتستهلك المباني فقط.

ويجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل وطريقة الإهتلاك أو الإطفاء بشكل دوري، وفي حالة اكتشاف تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير أو معالجة ذلك للفترة الحالية والمستقبلية، وذلك حسب المعيار(IAS8)"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". [31] (ص: 620)

وتتم معالجة مبلغ الإهتلاك أو الإطفاء السنوي للأصل بالإعتراف به كمصروف، حيث يجعل مدينا والأصل أو مجمع الإطفاء لهذا الأصل دائنا.

2.2.1.3. انخفاض قيمة الأصول

لقد تم تخصيص المعيار (IAS36)"الانخفاض في قيمة الأصول" لتوضيح كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، حيث يقوم على مبدأ عدم تسجيل الأصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية، وبناء على ذلك يكون هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصل بتاريخ الميزانية. [53] (ص: 118)

وبموجب هذا المعيار، يتم الإعتراف بتدني قيمة الأصل كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيض قيمة الأصل بمقدار التدني عن طريق إنشاء مجمع لخسارة تدني القيمة يظهر مطروحا من الأصل، وإذا تعرض أصل معاد تقييمه بموجب نموذج القيمة العادلة إلى الانخفاض وكان هناك فائض إعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة التدني في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم، وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل. [31] (ص ص: 578-580)

ويمكن توضيح كيفية احتساب الانخفاض في قيمة الأصول كما يلي: [31] (ص: 573)

- انخفاض القيمة: هو عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة لإسترداد الأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل، حيث:
- القيمة الدفترية المسجلة للأصل: هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية بعد طرح أي إهتلاك متراكم (أو الإطفاء المتراكم بالنسبة للأصول غير الملموسة) وخسائر التدني المتراكمة في قيمة الأصل.
- القيمة القابلة للاسترداد: هي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى.
- القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على اطلاع وراغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية.
- القيمة قيد الاستعمال: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل مضافا إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

3.1.3. تقييم الأصول المالية غير المتداولة

تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية في الأسهم باختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في أسهم الشركة المستثمر بها، حيث تقسم هذه الاستثمارات إلى ثلاث فئات رئيسية هي: الاستثمار في الشركات التابعة وتكون نسبة تملك الشركة المستثمرة أكثر من 50% من أسهم الشركة المستثمر بها، الاستثمار في الشركات الزميلة وتكون نسبة تملك الشركة المستثمرة من الأسهم مابين 20% و50%، والاستثمارات المالية قصيرة الأجل وتكون نسبة تملك الشركة المستثمرة من الأسهم أقل من 20%، وسنتطرق إلى النوعين الأول والثاني لكونها ضمن الاستثمار في الأموال طويلة الأجل (الأصول غير المتداولة)، في حين يتم التطرق للنوع الثالث خلال تقييم الأصول المالية المتداولة، كما نتناول الضرائب المؤجلة كأصل مالي طويل الأجل.

1.3.1.3. الاستثمار في الشركات التابعة

حيث تملك الشركة المستثمرة أكثر من 50% من أسهم الشركة المستثمر بها، وهنا يكون للمستثمر سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وبالتالي تنشأ علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، مما يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذه الاستثمارات ضمن المعيار (IAS27) "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS3) "اندماج الأعمال". وبالتالي يتم تقييم هذه الاستثمارات كما يلي: [31] (ص ص: 443-444)

1.1.3.1.1.3 القياس عند التملك

تستخدم الشركة القابضة عند تملك أسهم الشركة التابعة إحدى الطريقتين:

1.1.1.3.1.1.3. طريقة الشراء

حيث تعتمد على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة؛ أو

2.1.1.3.1.1.3. طريقة المصالح المشتركة

حيث تقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيمة الدفترية، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات.

2.1.3.1.1.3. القياس اللاحق

أما عن كيفية معالجة التغير على حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات الموالية للتملك، فأوجب المعيار (IAS27) استعمال إحدى الطرق الثلاث وهي:

1.2.1.3.1.1.3. طريقة الملكية

فحسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالأمور التالية:

(1) - يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسارة) الشركة التابعة؛

(2) - يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنويا من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة؛

(3) - يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

2.2.1.3.1.3. طريقة الملكية غير المكتملة

حسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنويا بحصة الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة، وبحصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة، أي البندين (1) و (3) المشار إليهما أعلاه.

3.2.1.3.1.3. طريقة التكلفة

وحسب هذه الطريقة فيتم إثبات قيد حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة البند (3) في نهاية كل عام، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة تكلفة إيراد، وحسب هذه الطريقة يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة دون تغيير خلال الفترات الموالية للتملك، أي يبقى مثبتا بالتكلفة المدفوعة عند التملك.

2.3.1.3. الاستثمار في الشركات الزميلة

حيث تملك الشركة المستثمرة ما بين 20% و 50% من أسهم الشركة المستثمر بها، ويكون هناك تأثير قوي من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الاستثمارات ضمن المعيار (IAS28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة"؛ وفق طريقة حقوق الملكية كما يلي: [31] (ص: 470)

1.2.3.1.3. القياس عند التملك

عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة مدينا بتكلفة شراء الأسهم مضافا إليها مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.

2.2.3.1.3. القياس بعد التملك

خلال الفترات الموالية للتملك يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها، ويتضمن الأمور التالية:

- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائنا بالخسارة، ويتوجب أن يظهر هذا المقدار بقائمة دخل المستثمر؛
- تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة؛
- تعديل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التغيرات الناجمة عن إعادة تقييم الأصول الملموسة.

3.3.1.3. الضرائب المؤجلة كأصل

هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب الدخل) في الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي: [49] (ص ص: 69-70)

- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل؛

- الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القامة، أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات الموالية، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة في المستقبل؛

- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها واستنفادها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمؤسسة الإستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل (قيمة الأصل في الدفاتر المحاسبية) أقل من أساسه الضريبي (قيمة الأصل وفق قانون الضريبة المطبق في البلد الذي تعمل به المؤسسة).

ونص المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) "ضرائب الدخل" على تقييم الضرائب المؤجلة كما يلي: [31] (ص: 216)

- يجب قياس الأصول الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، بحيث تستخدم معدلات الضريبة السائدة بتاريخ الميزانية؛
- في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية أو الماضية، يجب قياس الأصول الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الإلتزام الضريبي المؤجل.

4.1.3. تقييم المخزونات والأصول المالية المتداولة

تتمثل الأصول المتداولة في الأصول التي تستعمل أو تستحق خلال الدورة العادية للمؤسسة، أي كل الأصول التي يتم استغلالها خلال 12 شهرا، ويمكن حصرها في المخزونات، الأصول المالية المتداولة بالإضافة إلى النقدية وما شابهها، وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تقييمها عند الإعتراف المبدئي لها ثم القياس اللاحق خلال الفترات الموالية.

1.4.1.3. المخزونات

لقد وصف المعيار المحاسبي الدولي (IAS2)"المخزون"، المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث بين كيفية الإعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الإعتراف به كمصروف لاحقاً، وتوضيح كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وأساليب القياس المستعملة في تحديد التكلفة.

1.1.4.1.3. الإعتراف بالمخزون

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المخزونات في إطار المعيار المحاسبي الدولي (IAS2)"المخزون"، على أنها كل عناصر الأصول التي يتم اقتناؤها لغرض إعادة بيعها في إطار النشاط العادي المؤسسة، أو في شكل منتجات متداولة (قيد الإنجاز)، أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات. [54] (ص: 8)

وتقيم المخزونات في البداية بكل التكاليف المستحقة من أجل إيصالها إلى أماكن التخزين وهي: [55] (ص: 83)

- تكلفة الاقتناء: وتشمل ثمن الشراء والرسوم المتعلقة به، بالإضافة إلى كل التكاليف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين؛
- تكلفة الإنجاز: وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين؛

2.1.4.1.3. أساليب تقييم المخزون

تتم عملية تقييم المخزون بثلاث أساليب هي:[4] (ص ص: 459-560)

1.2.1.4.1.3. أسلوب التكاليف الحقيقية

حيث تقيم المخزونات بالتكاليف المنفقة فلا، أما بالنسبة للعناصر التي تعتبر سريعة التلف فإنها تقيم باستعمال أسلوب الداخل أولا صادر أولا (FIFO)، أو أسلوب التكلفة المتوسطة المرجحة (CMUP)، فحين تم إلغاء أسلوب الداخل أخيرا صادر أولا (LIFO) منذ تعديل المعيار (IAS2) سنة 2003.

2.2.1.4.1.3. أسلوب التكاليف المعيارية

ويعتمد على تحديد مسبق للتكاليف بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف الخاصة بالمؤسسة، ويجب إعادة فحصها بانتظام.

3.2.1.4.1.3. أسلوب سعر التجزئة

ويستخدم في مؤسسات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف، حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

ولقد اشترط المعيار(IAS2) استخدام أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب التجزئة على أن يعطينا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية.

3.1.4.1.3. تقييم المخزون أثناء الجرد

عند إعداد القوائم المالية يتطلب المعيار (IAS2) تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، حيث: (صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر للمخزون – التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع). [52] (ص: 178)

وفي حالة انخفاض أسعار بيع المخزون أو وجود تقادم أو تلف فيه يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق، والإعتراف بالفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض، ويتم تقييم كل عنصر من عناصر المخزون وفق هذا المبدأ، وهناك بعض الحالات يمكن تقييمها كما يلي: [31] (ص: 71)

1.3.1.4.1.3. حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها

فيتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها، وباقي المخزون يتم معالجته كمخزون عادي، أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة فيتم معالجة ذلك وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة".

2.3.1.4.1.3. المواد الخام أو المهملات التي تدخل في التصنيع

لا يتم تخفيض قيمة هذه العناصر إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة، أما في حالة كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق فيتم تخفيض قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.

3.3.1.4.1.3. المنتجات المشتركة والمنتجات الثانوية

يقصد بالمنتجات المشتركة المنتجات التي تشترك مع بعضها البعض في تكاليف موحدة يطلق عليها بالتكاليف المشتركة، مثل المشتقات البترولية المصنعة من الزيت الخام، ويتم توزيع التكاليف المشتركة

بين هذه المنتجات وفق المعيار (IAS2) بموجب القيمة البيعية النسبية، أما المنتجات الثانوية (لا تعتبر هدفا للعملية الإنتاجية) فهي منتجات فرعية لا تعتبر قيمتها البيعية مهمة نسبيا، يتم قياسها بالقيمة القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من التكاليف المشتركة. [4] (ص:469)

4.1.4.1.3. الإعتراف بالمخزون كمصروف

عندما يباع المخزون يتم الإعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الإعتراف بإيرادات بيع المخزون.

2.4.1.3. الأصول المالية المتداولة

وتعالج هذه الأصول ضمن المعيار(IAS39) "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، ويمكن توضيحها كما يلي:

1.2.4.1.3. مفهوم الأصول المالية

وتشمل كل من الأسهم والسندات بالإضافة إلى أصول مالية أخرى، مثل السيولة لدى الصندوق والحسابات الجارية والودائع لدى البنوك، ويتطلب المعيار تصنيف هذه الأصول إلى أربعة فئات وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند إعداد القوائم المالية، وتتمثل هذه الأصناف فيما يلي: [56] (ص ص: 54-58)

1.1.2.4.1.3. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)

وهي الموجودات التي تم امتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش التعامل بها، مثل الأسهم والسندات؛

2.1.2.4.1.3. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق

وتتمثل في الأصول المالية ذات المدفوعات الثابتة أو القابلة للتحديد، ويكون لدى المؤسسة القدرة على الإحتفاظ بها إلى موعد الاستحقاق، وتتمثل هذه الفئة في السندات وأدوات الدين الأخرى التي لن تبيعها المؤسسة قبل تاريخ استحقاقها بغض النظر عن التغيرات في أسعار السوق؛

3.1.2.4.1.3. القروض والذمم المدينة

وهي الأصول المالية ذات المدفوعات الثابتة أو القابلة للتحديد والتي لا تكون سعرا معلنا في سوق نشطة، وتتمثل في الحسابات المدينة وأوراق القبض والقروض المقدمة للزبائن؛

4.1.2.4.1.3. الأصول المالية المعدة للبيع

وهي الأصول المالية التي لا تقع ضمن أي من الفئات الأخرى، فمثلا تصنف المؤسسة بعض استثماراتها في أدوات الدين وحقوق الملكية كأصول مالية متاحة للبيع.

2.2.4.1.3. قياس الأصول المالية

بعد الإعتراف المبدئي، يتم قياس الأصول المالية باستخدام نموذج واحد من النماذج التالية: القيمة العادلة، التكلفة أو التكلفة المستهلكة (المطفأة)،

1.2.2.4.1.3. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)

يتم تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو أي تاريخ لاحق بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر). [19] (ص: 9)

2.2.2.4.1.3. الأصول المالية المعدة للبيع

وتسجل محاسبيا انطلاقا من تاريخ الالتزام (إمضاء العقد) بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية، ويتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة مباشرة ضمن قائمة التغير في حقوق الملكية، وتستمر المؤسسة في الاعتراف بذلك حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، عندها يتم تحويل رصيد الربح أو الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية إلى قائمة الدخل. [57] (ص: 63)

3.2.2.4.1.3. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق

وتقيم مبدئيا بتكلفة الشراء، ثم تعالج لاحقا بالتكلفة المهتلكة (التكلفة المطفأة) والمتمثلة في التكلفة التاريخية مخفضا منها الإنقاصات المحتملة، ويستخدم في ذلك طريقة الفائدة الفعالة، وتخضع هذه الأصول إلى اختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث انخفاض جوهري في قيمة تلك الأصول. [31] (ص ص: 641-642)

4.2.2.4.1.3. القروض والذمم المدينة

وتقيم مبدئيا بتكلفة الشراء، ثم تعالج لاحقا بالتكلفة المهتلكة (التكلفة المطفأة). [31] (ص:642)

2.3. تقييم بنود الخصوم

تعتبر عناصر الخصوم المصادر الأساسية والمختلفة لتمويل المؤسسة، ونظرا لتعدد مصادرها واعتبارها حلقة وصل بين المؤسسة من جهة والمساهمين والمقرضين والجهات الحكومية من جهة ثانية، الأمر الذي يتطلب معالجتها بدقة وموثوقية وفق معايير وقواعد متفق عليها.

وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- تقييم حقوق الملكية و حقوق الأقلية؛
- تقييم المخصصات والضرائب المؤجلة كإلتزام
- تقييم القروض والإلتزامات المالية الأخرى؛

1.2.3. تقييم حقوق الملكية وحقوق الأقلية

نعلم أن حقوق الملكية تتمثل في الفرق بين أصول المؤسسة وإلتزاماتها، وبالتالي كونها محصلة لقياس الأصول والإلتزامات فإنه لا توجد مشاكل خاصة بقياس حقوق الملكية، لأن التغيرات التي تحدث عليها تنعكس من التغيرات التي تحدث في كل من الأصول والإلتزامات وصافي التغير الناتج عن مقابلة بنود الإيرادات مع بنود المصروفات، وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تقييم حقوق الملكية، وكيفية إظهار حقوق الأقلية.

1.1.2.3. حقوق الملكية

لا يوجد معيار مستقل من معايير المحاسبة الدولية يظهر المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية، ولكن هناك العديد من الفقرات التابعة للعديد من معايير المحاسبة الدولية التي تناولت موضوع حق الملكية، ويعد قياس حقوق الملكية مهما باعتبارها (وخاصة الجزء المتمثل في رأس المال) هي الحد الأدنى الذي يجب على المؤسسة أن تحتفظ به من أجل ضمان حقوق الدائنين، ويمكن أن يُعتمد في قياس حق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المالي على قياس الأصول والالتزامات، وبالتالي فإن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص في حق الملكية.

كما نجد أن تقييم رأس المال يعتمد على تحديد مفهوم المحافظة على رأس المال وتعريف الربح الناتج عنه، وهناك مفهومين لرأس المال هما: [52] (ص ص: 204-205)

1.1.1.2.3. المفهوم المالي لرأس المال

ويقصد به الأموال المستثمرة وهو مرادف لصافي الأصول وحقوق الملكية في المؤسسة، وفقا لهذا المفهوم فإن الربح هو المبلغ الناتج كزيادة على المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة

المالية بما يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لها في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهماتهم خلال الفترة.

2.1.1.2.3. المفهوم المادي لرأس المال

ويقصد به القدرة التشغيلية حيث يعتبر رأس المال بمنزلة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، ووفقا لهذا المفهوم فإن الربح هو المبلغ الناتج كزيادة على الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة المالية بما يتجاوزها عن بداية الفترة بعد استبعاد التوزيعات على المالكين أو مساهماتهم خلال الفترة.

فانطلاقا من هذين المفهومين، نجد أن مفهوم المحافظة على رأس المال المادي يتطلب إتباع طريقة القيمة الجارية في القياس ومعالجة التغير في أسعار الأصول والالتزامات، في حين يعتمد مفهوم المحافظة على رأس المال المالي على القياس في ظل التكلفة التاريخية، ويتم اختيار المفهوم المناسب لرأس المال تبعا لحاجة مستخدمي القوائم المالية.

2.1.2.3. حقوق الأقلية

وهو ذلك الجزء من صافي نتائج أعمال وصافي أصول المؤسسة التابعة والذي لا تملكه المؤسسة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة. [31] (ص:426)

وتعتبر معالجة حقوق الأقلية من المواضيع التي تثير جدلا بين المحاسبين، فبالنسبة لمكان ظهورها في قائمة المركز المالي الموحدة فقد يكون إما بعد المطلوبات (الإلتزامات) وقبل حقوق المساهمين مباشرة، أو في نهاية حقوق المساهمين، إلا أن الفقرة (33) من المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) أوجبت إظهار حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للمؤسسة القابضة، واعتبرت أن حقوق الأقلية هي مصدر تمويل من المالكين وليس إلتزام. [31] (ص:438)

ولإظهار قيمة حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة، هناك طريقتان هما: [31] (ص ص: 438-439)

1.2.1.2.3. مفهوم المؤسسة الأم (القابضة)

يقوم مفهوم المؤسسة الأم على أن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم لغاية خدمة مساهمي المؤسسة القابضة، وبالتالي فإن ما تملكه الأقلية في المؤسسة التابعة يحسب بناء على صافي القيمة الدفترية لأصول المؤسسة التابعة.

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في المؤسسة التابعة × صافي القيمة الدفترية لأصول المؤسسة التابعة (حقوق المساهمين في التابعة)

وفي حالة اختلاف القيمة الدفترية عن القيمة العادلة لأصول وإلتزامات المؤسسة التابعة، يتم تعديل قيمة الفرق في الميزانية الموحدة بنسبة تملك المؤسسة القابضة فقط، أي لا يتم إظهار كامل الفرق بين القيمتين.

2.2.1.2.3. مفهوم الوحدة الإقتصادية

حسب مفهوم الوحدة الإقتصادية ونظرا لأن المؤسسة القابضة وبصفتها مسيطرة على قرارات المؤسسة التابعة وتمتلك إدارة أصول وإلتزامات المؤسسة التابعة، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم من خلال النظر إلى المؤسستين باعتبارهما وحدة إقتصادية واحدة.

ونتيجة لذلك فإن قيمة حقوق الأقلية تظهر في الميزانية الموحدة محسوبة بناء على القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة التابعة، حيث يتم إظهارها ضمن حقوق المساهمين وكبند مستقل.

حقوق الأقلية = نسبة تملك الأقلية في المؤسسة التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة (حقوق المساهمين في التابعة)

وقد أخذ المعيار(IAS27) بمفهوم الوحدة الإقتصادية، وأشار إلى ضرورة إظهار كامل الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة عند إعداد القوائم المالية، وإظهار حقوق الأقلية بناء على صافي القيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة.

2.2.3. تقييم المخصصات والضرائب المؤجلة كإلتزام

وسنتناول من خلال هذا المطلب، المخصصات أو المؤونات التي توضع لموجهة الأخطار أو الخسائر المحتملة، بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة كإلتزام.

1.2.2.3. المخصصات (المؤونات)

قد تتكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلا بناء على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية، ولمعالجة هذه المخصصات تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي(IAS37)"المخصصات، والأصول والالتزامات المحتملة" ليوضح متى يتم الإعتراف بالمخصصات ومتى يتم الإفصاح عنها فقط.

1.1.2.2.3. الإعتراف بالمخصص

المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، ويجب الإعتراف به عند تلبية جميع الشروط التالية: [50] (ص: 377)

- عندما يكون لدى المؤسسة إلتزام حالي نتيجة لحدث سابق؛
- من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام؛
- إمكانية تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.

ويجب أن لا تستعمل المؤونة إلا في النفقات التي خصصت من أجلها، وأن تقيم عند إقفال كل سنة مالية.

وينتج الإلتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن إلتزام قانوني أو إلتزام شرطي، وينتج الإلتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع، أما الإلتزام الشرطي ينتج من الممارسات السابقة للمؤسسة من خلال إلتزامها بتعهداتها المعلنة للزبائن وللغير (دون وجود عقد). [49] (ص: 56)

ملاحظة: يشار هنا إلى أن مجمع إهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات وفق المعيار(IAS37) وإنما حسابات مقابلة لأصول،

2.1.2.2.3. قياس المخصص (المؤونة)

عند قياس المخصصات يجب مراعاة الأمور والقضايا التالية: [4] (ص ص: 450-451)

- يجب أن تكون القيمة التي يتم الإعتراف بها كمخصص أفضل تقدير للمبلغ اللازم لإطفاء الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية؛
- للوصول إلى أفضل تقدير، يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط بالأحداث ذات العلاقة، ويجب أن لا تتم المغالاة في التقدير لتؤدي إلى الاعتراف بمخصصات أو إلتزامات لا مبرر لها؛
- يجب خصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الزمنية، عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود هاما.

وعند إعادة قياس المخصصات يجب:

- أن تتم مراجعة وتعديل المخصصات في تاريخ كل ميزانية؛
- وإذا لم يعد محتملا وجود تدفق خارج يتم عكس المخصص في الدخل.

3.1.2.2.3. بعض حالات المؤونة

هناك بعض الحالات التي تطرق لها المعيار (IAS37) هي:

1.3.1.2.2.3. مؤونة الخسائر التشغيلية المستقبلية

يمنع هذا المعيار الإعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، لأنها لا تستوفي معايير الإعتراف بالمخصص، وكذلك باعتبار الخسائر المستقبلية هي ليست إلتزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمؤسسة، وبالتالي يمكن معالجتها ضمن المعيار(IAS36) "تدني قيمة الموجودات". [58] (ص: 69)

2.3.1.2.2.3. مؤونة العقود المثقلة بالأعباء

ويتطلب المعيار(IAS37) الإعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالإلتزامات"، والعقد المثقل بالإلتزامات الذي يغطيه هذا المعيار هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المؤسسة الخروج من مسؤولياتها القانونية. فمثلا إذا أبرمت المؤسسة (س) للنشر اتفاقية مع مؤسسة أخرى لمدة سنتين، للاستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 20.000 دينار، وقد قررت المؤسسة (س) عدم الاستمرار في عملية النشر، فيتوجب عليها الإعتراف بمخصص بمبلغ 20.000 دينار نظرا لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد. [31] (ص: 602)

3.3.1.2.2.3. مؤونة إعادة الهيكلة

يقصد بإعادة الهيكلة تغيير نطاق أعمال المؤسسة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال، ويجب أن يتم تكوين مخصصات إعادة الهيكلة على النحو التالي: [4] (ص ص: 451-452)

- عملية البيع: يتم تكوين المخصص فقط بعد نشوء اتفاقية بيع ملزمة، وإذا كانت الاتفاقية بعد تاريخ الميزانية يتم الإفصاح عنها ولكن لا يتم إنشاء المخصص؛

- الإغلاق أو إعادة التنظيم: يتم إنشاء المخصص فقط بعد تبني خطة رسمية تفصيلية والإعلان عنها للعموم.

- مخصص إعادة الهيكلة في الاندماج: يتم تكوين المخصص لإنهاء خدمات الموظفين، وإلغاء خطوط الإنتاج فقط إذا تم الإعلان عن ذلك عند الاندماج.

2.2.2.3. الضريبية المؤجلة كإلتزام

هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة، وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

ويتم تقييم الضرائب المؤجلة كإلتزام وفق المعيار(IAS12) "ضرائب الدخل" كما يلي: [31] (ص: 216)

- يجب قياس الإلتزامات الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، بحيث تستخدم معدلات الضريبة السائدة بتاريخ الميزانية؛
- في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية أو الماضية، يجب قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يسدد فيها الإلتزام الضريبي المؤجل.

3.2.3. تقييم القروض والإلتزامات المالية الأخرى

لا يمكن للمؤسسة تبقى على الدوام تعتمد على التمويل المتوفر من الملاك أو التمويل الداخلي من خلال الأرباح المحتجزة، بل هناك مصدر خارجي للتمويل يتمثل في القروض، لذا ينتج للمؤسسة بدائل مختلفة للتمويل يمكنها اختيارها معتمدة في ذلك إلى النظر إلى تكلفة هذا التمويل، ولقد تم وضع المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) "تكاليف الإقتراض" لمعالجة تكاليف الإقتراض.

1.3.2.3. معالجة القروض

عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد تخفيض التكاليف الثانوية المستحقة أثناء الحصول عليه، أما بالنسبة للديون المالية الأخرى باستثناء المحتفظ بها لأغراض المتاجرة (تسجل بالقيمة الحقيقية)، فتقيم بالتكلفة المهتلكة، و المتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي مخفضا منها التسديدات الرئيسية ومضافا إليها (أو مخفضا) مجمع الاهتلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه. [58] (ص: 127)

وتحتوي التكاليف الثانوية للقرض ما يلي:

- فوائد السحب على المكشوف والقروض؛
- استهلاك علاوات الإصدار، أو التسديدات المرتبطة بالقروض؛

- الأعباء المالية المناسبة للإيجار التمويلي؛
- فروق الصرف الناجمة عن الاقتراض بالعملة الصعبة.

ملاحظة: توضيح بعض المصطلحات المتعلقة بالقروض

- القيمة الاسمية :هي المبلغ الذي من خلاله تحسب الفوائد.
- سعر الإصدار :هو المبلغ المدفوع من طرف المكتتبين إلى المصدر.
- سعر التسديد :يمثل المبلغ المسدد من طرف المقترض في تاريخ الاستحقاق.
- علاوة الإصدار :هي الفرق بين القيمة الاسمية و سعر الإصدار.
- علاوة التسديد :تمثل الفرق بين سعر التسديد و القيمة الاسمية.

هذه العلاوات تمثل أعباء إضافية للقرض توزع عادة على عمر القرض في شكل اهتلاكات. [51] (ص: 226)

1.1.3.2.3. معالجة تكاليف القروض

لقد تم اقتراح طريقتين لمعالجة تكاليف الإقتراض هما: [31] (ص ص: 396-397)

1.1.1.3.2.3. المعالجة الأساسية

يجب معالجة جميع تكاليف الإقتراض كمصروف وتحميلها للفترة المالية التي تخصها.

2.1.1.3.2.3. المعالجة البديلة المسموح بها

يسمح المعيار برسملة تكاليف الإقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الأصل وتشييده ليصبح أصل مؤهل، واعتبار تكلفة الإقتراض جزء من تكلفة هذا الأصل.

2.1.3.2.3. بدء رسملة تكاليف الإقتراض

عند استخدام المعالجة البديلة يتوجب البدء برسملة الفوائد عند البدء بكل من:

- الإنفاق على الأصل؛
- بدء الأعمال الرئيسية لتشييد أو إعداد الأصل، ويمكن أن تتضمن هذه الأعمال بعض الإجراءات الرئيسية التي تسبق عملية البدء الفعلي بتنفيذ إعداد الأصل؛
- بدء تحمل تكاليف الإقتراض.

3.1.3.2.3. تعليق أو إيقاف الرسملة

ونحصرها في النقاط التالية:

- يجب تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها العمل الفعلي، إلا إذا كان التوقف جزء ضروريا من عملية إنتاج الأصل؛
- يجب التوقف عن رسملة الفوائد عند الإنتهاء من اكتمال الأعمال الأساسية لإعداد الأصل للغاية المحددة له؛
- إذا كان هناك بعض الأعمال الثانوية لم تنته بعد فهذا يشير إلى الإنتهاء من الأعمال الأساسية وبالتالي يتوجب التوقف عن رسملة الفوائد؛
- عند الإنتهاء من أجزاء مستقلة من المشروع مع الإستمرار في أجزاء أخرى مع إمكانية استخدام واستغلال الأجزاء التي انتهى منها العمل، يجب التوقف عن رسملة الفوائد للأجزاء المنتهية.

وقد تم تعديل المعيار(IAS23) "تكاليف الإقتراض"، حيث تم إلغاء المعالجة الأساسية السابقة لتكاليف الاقتراض والتي كانت تسمح بالإعتراف الفوري بتكاليف الاقتراض كمصاريف فترة، وذلك بهدف تعزيز الإبلاغ المالي وقابلية المقارنة بين القوائم المالية بين الشركات، ولتحقيق التناغم والانسجام مع معايير المحاسبة الأمريكية، ويبدأ نفاذ هذا المعيار اعتبارا من تاريخ 2009/01/01. [19] (ص: 9)

2.3.2.3. الإلتزامات المالية

تشمل الإلتزامات المالية المندرجة ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS39)" الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" كل من التزامات الودائع، الذمم الدائنة وقروض وسندات من مؤسسات أخرى،ويمكن تصنيفها إلى:

- الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛
- الإلتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المستهلكة (المطفأة).

1.2.3.2.3. الإعتراف بالإلتزامات المالية

يتم الإعتراف بالإلتزامات المالية في الميزانية عندما تصبح المؤسسة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة، ويتم إلغاء الإلتزامات النقدية عندما يتم شدادها أو إلغاءها أو التنازل عنها.

2.2.3.2.3 القياس المبدئي للإلتزامات المالية

يتم قياس الإلتزامات المالية عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة لها مضافا إليها التكاليف المرتبطة بذلك.

3.2.3.2.3. القياس اللاحق للإلتزامات المالية

ويتم قياسها وفق التصنيف السابق لها: [31] (ص ص: 643- 644)

1.3.2.3.2.3. الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

وتتمثل في الإلتزامات الناتجة السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردها في المستقبل، ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة، وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعرها خلال فترات قصيرة، مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة والإلتزامات التجارية الأخرى،ويتم تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو أي تاريخ لاحق بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر).

2.3.2.3.2.3. الإلتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المهتلكة

وتتمثل هذه الإلتزامات في حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة، وتعالج لاحقا بالتكلفة المهتلكة (التكلفة المطفأة) والمتمثلة في التكلفة التاريخية مخفضا منها الإنقاصات المحتملة.

3.3. تقييم بنود أخرى

تمثل الإيرادات إحدى العناصر الهامة والرئيسية في القوائم المالية والتي تهم العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لتقييم ربحية المؤسسة وكفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة لديها، ولذلك تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي(IAS18) "الإيراد" لمعالجة الإيرادات من خلال تحديد توقيت الإعتراف بها، وتحديد الأسس المستخدمة لقياسها.

وهناك بعض الإيرادات والمصاريف الناتجة عن عقود الإنشاء أو بما تعرف أحيانا بعقود المقاولات، وتم وضع المعيار المحاسبي الدولي (IAS11)" عقود الإنشاء" ليعالج الإيرادات والتكاليف الناتجة عن هذه العقود.

ونظرا لانتشار نوع جديد من مصادر التمويل والمتمثل في عقود التأجير، ولجوء العديد من المؤسسات للاستفادة من مزاياه، تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي(IAS17)"عقود الإيجار" لمعالجة هذا النوع من العناصر.

ومما سبق، سنتطرق إلى النقاط التالية:

- تقييم الإيرادات والإعانات (المنح)؛
- تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء؛
- تقييم عقود الإيجار.

1.3.3. تقييم الإيرادات والإعانات (المنح)

يعرف الإيراد بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلة للأصول (النقدية أو الذمم المدينة أو أية أصول أخرى)، أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات على المؤسسة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية. كما تعتبر الإعانات التي تحصل عليها المؤسسة من أطراف خارجية مصدرا مهما لتغطية العجز أو المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة.

1.1.3.3. الإيرادات

خصص المعيار المحاسبي الدولي (IAS18) "الإيراد" لمعالجة الإيرادات سواء كانت نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات، من خلال تحديد توقيت الإعتراف بها والأسس المستخدمة لقياسها. [57] (ص: 154)

1.1.1.3.3. الإعتراف بالإيراد

إن لتوقيت الإعتراف بالإيراد تأثير هام على الأرقام الواردة في القوائم المالية، حيث تواجه المؤسسات في حالات عديدة صعوبة في تحديد ما إذا كان يتوجب الإعتراف بالإيراد خلال هذه الفترة أم تأجيله لفترة قادمة، خاصة للأحداث التي تتم في الفترة القريبة لانتهاء الفترة المالية، لذلك جاء وضع المعيار(IAS18) ليحدد الضوابط والشروط للإعتراف بالإيراد وتوقيت ذلك الإعتراف.

ويتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع أو تقديم الخدمات في حالة توفر جميع الشروط التالية: [49] (ص ص: 61-62)

- عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة؛
- عندما لا يحتفظ البائع بكل من السيطرة الإدارية على البضاعة إلى الدرجة العادية المرتبطة بهذا النوع من البضاعة من قبل المالك، والرقابة على البضاعة المباعة؛
- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق، وقياس التكاليف التي تم تحملها أو سيتم تحملها أثناء بيع البضاعة أو تقديم الخدمة بشكل موثوق؛
- من المحتمل أن المنافع المتعلقة ببيع البضاعة أو بتقديم الخدمة سوف تتدفق إلى البائع؛

– أن نسبة انجاز الخدمة بتاريخ إعداد الميزانية يمكن قياسها بشكل موثوق.

1.1.1.1.3.3. الإعتراف بإيرادات بيع البضائع

يتطلب المعيار ضرورة الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة في حالة توفر جميع شروط الإعتراف، وهناك ثلاث حالات تخص عملية بيع البضائع هي: [31] (ص ص: 321-322)

1.1.1.1.1.3.3. حالة انتقال الملكية والمخاطر معا

في هذه الحالة يجب الإعتراف بالإيراد نهائيا.

2.1.1.1.1.3.3. حالة احتفاظ البائع بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية

في مثل هذه الحالة تحتفظ المؤسسة (البائع) بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية، وبالتالي لا يتم الإعتراف بإيراد عملية البيع.

ومن الأمثلة على هذه الحالة ما يلي:

- بيع بضاعة والإتفاق مع المشتري على عدم تحصيل قيمتها إلا بعد بيعها من قبل المشتري إلى أطراف خارجية أخرى؛
- احتفاظ المؤسسة بالمسؤولية عن سوء أداء الأصل المباع والذي لا يعتبر ضمن شروط الكفالة العادية؛
- عند تسليم البضاعة للعميل بشرط التركيب، ويكون التركيب جزء مهم من العقد ولا تستطيع المؤسسة تقدير تكاليف التركيب ولم يتم الانتهاء من تركيب الأصل لدى الزبون حتى انتهاء السنة المالية؛

3.1.1.1.1.3.3. حالة احتفاظ البائع بجزء من مخاطر للملكية

إذا كانت المؤسسة تحتفظ فقط جزء غير هام من مخاطر الملكية فتعتبر العملية عندها عملية بيع، ويتم الإعتراف بالإيراد المتعلق بها.

ونجد هذا مثلا في حالة احتفاظ المؤسسة (البائع) بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق على الزبون، فإنه يتم الإعتراف بإيراد المبيعات حيث انتقلت معظم المخاطر والمنافع للمشتري.

2.1.1.1.3.3. الإعتراف بإيرادات تقديم الخدمات

يتم الإعتراف بالإيراد المتحقق من تقديم الخدمات في حالة توفر جميع شروط الإعتراف السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن مبلغ الإيراد المعترف به يتم بناء على نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ الميزانية. [58] (ص: 82)

ويمكن قياس نسبة الإنجاز المقدمة للزبائن بتاريخ الميزانية من خلال تطبيق طريقة نسبة الإنجاز، حيث تعتمد هذه الطريقة على نسبة تنفيذ المهام المطلوبة، وبالتالي يتم الإعتراف بالإيراد في الفترات المالية التي تقدم خلالها المؤسسة الخدمات المطلوبة منها، أو من خلال الخدمات المقدمة حتى نهاية السنة المالية منسوبة إلى جميع الخدمات الواجب تقديمها للزبون.

وعندما لا يمكن تحديد أو تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط بمقدار المصروفات المتحمَلة (المتكبدة) الممكن استردادها، وفي حالة احتمال عدم استرداد التكاليف التي تم تحملها فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

3.1.1.1.3.3. الإعتراف بالإيرادات الأخرى

تتمثل هذه الإيرادات في الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح الناتجة عن استخدام لأصول المؤسسة، ويتم الإعتراف بهذه الإيرادات كما يلي: [57] (ص: 156)

1.3.1.1.1.3.3. الإعتراف بالفائدة

يتم الإعتراف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ بعين الإعتبار معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل المالي، أي باستخدام طريقة الفائدة الحقيقية أو الفعالة.

2.3.1.1.1.3.3. الإعتراف بالإتاوات

وتحصل المؤسسة على الإتاوات مقابل استخدام أصول المؤسسة مثل: (العلامات التجارية، حقوق الإختراع، برامج الإعلام الآلي)، ويتم الإعتراف بها وفقا لجوهر الإتفاقية ولكن من ناحية عملية، ويمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الإتفاقية.

3.3.1.1.1.3.3. الإعتراف بتوزيعات الأرباح

يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح عندما يثبت حق المساهم في استلام العوائد، وذلك عند موافقة الهيئة العامة على التوزيعات.

2.1.1.3.3. قياس الإيراد

يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البدل المستلم أو القابل للاستلام، ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الأخذ بعين الإعتبار وجود الخصم أو الحسم التجاري. [58] (ص: 81)

أما العمليات التي يترتب عنها تأجيل الدفع فتسجل بقيمته العادلة بعد تخفيض التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، لأن القيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به يكون في العادة أقل من القيمة الإسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على استلامها في المستقبل، وبالتالي يجب خصم مبلغ النقدية أو شبه النقدية الإسمي بمعدل الخصم، ومعالجة الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الإسمية للنقدية كإيراد فائدة ومعالجتها حسب متطلبات المعيار (IAS39). [4] (ص: 474)

2.1.3.3. الإعانات (المنح)

في بعض الأحيان تلجأ الحكومات والهيئات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم مؤسسات القطاع الخاص، وخصوصا تلك المؤسسات التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو تكون في بداية نشاطها، لذلك يتم تقديم المنح الحكومية لها من أجل تشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، ونظرا لأن الإعانات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمؤسسة المستفيدة منها، ولكون تلك الإعانات مقيدة بشروط يتوجب أن تلبيها المؤسسة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عنها"، ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح الحكومية وكيفية الإعتراف بها وقياسها.

1.2.1.3.3. الإعتراف بالإعانات

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة، عند توفر الشرطين التاليين معا: [4] (ص: 417)

- أن المؤسسة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة؛
- وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

2.2.1.3.3. أنواع الإعانات

هناك عدة أنواع للإعانات يمكن حصرها فيما يلي:

1.2.2.1.3.3. المنح المتعلقة بالأصول غير القابلة للإهتلاك

مثل تقديم منح نقدية أو تخفيض إلتزام حكومي على المؤسسة، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بالمنحة كدخل عن طريق توزيع قيمة المنحة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة، بحيث تستخدم التكاليف التي تكبدتها المؤسسة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ. [31] (ص: 351)

2.2.2.1.3.3. المنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك

في هذه الحالة يتم المحاسبة عنها وفقا لقيمتها العادلة، ويتم الإعتراف بالمنحة على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي تستهلك بها تلك الأصول، وبنسب قيمة إهتلاك الأصل في كل فترة، وتسجل الإعانات المرتبطة بالأصول ضمن النواتج المؤجلة (النواتج المقيدة سلفا) أو تخفض من القيمة المحاسبية للأصل، ولا يمكن أن تظهر الإعانة ضمن الأموال الخاصة. [59] (ص: 74)

3.2.2.1.3.3. المنح المتعلقة كتعويض للمؤسسة عن مصاريف أو خسائر متكبدة سابقا

في حالة استلام المؤسسة لمنحة حكومية كتعويض لها عن مصاريف أو خسائر تم تكبدها فعلا، أو عندما يكون الغاية من المنحة تقديم دعم مالي فوري للمؤسسة دون أن تتكبد المؤسسة لتكاليف مستقبلية ذات علاقة لتنفيذ شروط المنحة، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بقيمة المنحة على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض، وتسجل هذه المنح ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه. [51] (ص: 203)

2.3.3. تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء

يمثل عقد الإنشاء اتفاق بين طرفين، يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد)، وذلك بشروط محددة لإنشاء الأصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها، وبسعر يكون في الغالب محدد وثابت عند توقيع العقد، مع احتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف. [52] (ص: 250)

وتم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS11)"عقود الإنشاء" لتوضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء، من حيث الإعتراف والقياس الخاص بالإيرادات والتكاليف الناتجة عن هذا العقد.

1.2.3.3. الإعتراف بإيرادات العقد ومصروفاته

يجب الإعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية، وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية، ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة عندما يكون محتملا أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي مباشرة كمصروف. [49] (ص: 67)

وقد ميَز المعيار(IAS11) بين نوعين من عقود الإنشاء عند تقدير نتائج عقد الإنشاء والشروط اللازمة للتقدير هما: [52] (ص: 252)

1.1.2.3.3. حالة العقد ذو السعر المحدد

ويكون عقد الإنشاء محدد بشعر ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع احتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف، ويمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

- إمكانية قياس كامل إيراد العقد بموثوقية؛
- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية للعقد بالنسبة للمؤسسة؛
- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإنجاز في تاريخ القوائم المالية؛
- إمكانية تحديد تكاليف العقد بموثوقية.

2.1.2.3.3. حالة عقد التكلفة زائد نسبة

ويعرفه المعيار بأنه عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية أو رسم ثابت، وفي هذه الحالة لا بد من تحقق الشرطين التالين:

- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية للعقد بالنسبة للمؤسسة؛
- يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح وبصورة موثوقة، سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

أما في حالة عدم تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية، فإن المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الإعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيراد العقد.

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبة الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول، حيث توفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن لأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الاستحقاق ومبدأ المقابلة وفرض الفترة المحاسبية، وتعتمد طريقة نسبة الإنجاز على نسبة التكاليف الفعلية التراكمية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد.

ويمكن استخدام أسلوبين لقياس نسبة الإنجاز هما: [31] (ص ص: 181-182)

- أسلوب المدخلات:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخ انتهاء الفترة}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة}}$$

- أسلوب المخرجات:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعليا من العقد}}{\text{إجمالي عدد الوحدات محل المقاولة}}$$

2.2.3.3. قياس إيرادات العقد ومصروفاته

ويتم قياسها كما يلي:

1.2.2.3.3. قياس إيرادات عقود الإنشاء

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد، وبالتالي يجب النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، عليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة إلى أخرى.

ونص المعيار(IAS11) على أن يتضمن إيراد العقد ما يلي: [44] (ص: 167)

- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛
- المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغيرات في أعمال العقد، إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد، وأنه بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضا لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جز من إيرادات العقد.

2.2.2.3.3. قياس تكاليف عقود الإنشاء

نص المعيار(IAS11) على أن تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي: [52] (ص: 251)

- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد مثل أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف عليهم، تكاليف المواد ومصاريف إهتلاك ونقل الآلات والمعدات المستخدمة وما شابهها؛
- مصاريف استئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد؛
- التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد، ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبطة بالعقد؛
- التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى المؤسسة (المستفيد) تحت شروط العقد، مثل بعض المصاريف الإدارية العامة.

- ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي غير وارد في إيراد العقد، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

3.3.3. تقييم عقود الإيجار

لقد انتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوربا، وذلك نظرا للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر مقارنة مع تملك الأصل، فظهر عقد الإيجار كتقنية تمويل جديدة حيث أصبح من البدائل المتاحة للمؤسسة لاقتناء الأصول، وقد يكون الإيجار تشغيلي من خلال الاستفادة من منافع الأصل المستأجر، كما قد يكون الإيجار تمويلي إذا أصبح وسيلة للتملك في ظل شروط معينة تنتقل بموجبها ملكية الأصل المؤجَر إلى المستأجر.

وتم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) "عقود الإيجار" لتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر، وهذا ما سنتطرق له خلال هذا المطلب.

1.3.3.3. مفهوم وأنواع عقود الإيجار

بموجب المعيار(IAS17) تم تعريف عقد الإيجار وأهم أنواعه كما يلي:

1.1.3.3.3. مفهوم عقد الإيجار

يعرف "عقد الإيجار على أنه ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها، مقابل دفعة أو سلسلة دفعات تستحق على المستأجر". [60] (ص: 399)

أي أن عقد الإيجار هو اتفاق يقدم المؤجر بموجبه إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية محددة بموجب العقد مقابل دفعة أو عدة دفعات.

ويطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار باستثناء: [58] (ص: 58)

- اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية من الغاز والبترول وباقي المعادن والأخشاب؛
- العقود المتعلقة بترخيص استعمال الأفلام السينمائية، تسجيلات الفيديو والمسرحيات، وكذلك حقوق التأليف وبراءة الإختراع وما شابه ذلك؛
- المباني الخاصة بالتوظيف؛
- الأصول البيولوجية المؤجرة.

2.1.3.3.3. أنواع عقود الإيجار

تصنف عقود الإيجار بصفة عامة على أساس جوهر العملية أو الصفقة وليس على شكل العقد، وبالتالي سواء للمؤجر أو المستأجر يوجد نوعين أساسيين من العقود هما عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار التشغيلي، يمكن توضيحهما كما يلي:

1.2.1.3.3.3. عقد الإيجار التمويلي

هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند انتهاء العقد للمستأجر، ويعتبر الأصل ضمن أصول المستأجر. [58] (ص: 57)

ووفق المعيار(IAS17)، يتحقق نقل جميع المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية إذا توفر أحد المعايير التالية: [51] (ص: 150)

- إذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد؛
- إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر؛
- أن تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد؛
- إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر عند توقيع العقد.

2.2.1.3.3.3. عقد الإيجار التشغيلي

هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي أنه يشمل أي عقد إيجار غير تمويلي. [58] (ص: 57)

ويعتبر عقد الإيجار تشغيلي إذا لم تنطبق عليه المعايير التي يتم معها تصنيف الإيجار كعقد إيجار تمويلي، وهنا ينظر إلى الإيجار كمصروف من وجهة نظر المستأجر وكإيراد من وجهة نظر المؤجر.

2.3.3.3. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار

تتم المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، من خلال معالجتها بالنسبة لدفاتر المؤجر ومعالجتها أيضا بالنسبة لدفاتر المستأجر كما يلي:

1.2.3.3.3. المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلي

ويمكن توضيحها في النقاط التالية: [31] (ص: 293)

- بالنسبة لدفعات التأجير: تعالج بدفاتر المؤجر كإيراد تأجير، أما بدفاتر المستأجر فتعالج كمصروف استئجار ويتم توزيع مبلغ الإيجار على الفترات التي يغطيها العقد، إلا إذا كان هناك أساس توزيع آخر يعكس بشكل أفضل عملية الإنتفاع من الأصل المستأجر؛
- بالنسبة للأصل: يعالج في دفاتر المؤجر كأصل مؤجر يتم إهتلاكه، في حين لا يظهر في دفاتر المستأجر كأصل مستأجر ولا يتم إجراء أي إهتلاك له؛
- بالنسبة لعملية التأجير: تعالج في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر حسب أساس الاستحقاق.

وتتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

دفـاتر المستأجر			دفـاتر المؤجر		
قيد إثبات الدفعات					
××		من ح/ مصروف استئجار الأصل	××		من ح/ النقدية
	××	إلى ح/ النقدية		××	إلى ح/ إيراد تأجير الأصل
			قيد إثبات إهتلاك الأصل المؤجر		
			××		من ح/ مصروف إهتلاك الأصل المؤجر
				××	إلى ح/ مجمع إهتلاك الأصل المؤجر

2.2.3.3.3. المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي

في حالة تصنيف عقد التأجير على أنه تمويلي،فإن معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر يتم نقلها إلى المستأجر، وتتم المعالجة المحاسبية له كما يلي: [31] (ص ص: 295-296)

- بالنسبة للأصل: يقوم المستأجر بإثبات الأصل المستأجر بدفاتره كأصل مملوك له بالقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر (إذا كان ممكنا) أو بالقيمة العادلة للأصل أيهما أقل، ويقوم بإهتلاكه سنويا في دفاتره، أما المؤجر فيثبت العملية بمثابة بيع للأصل المؤجر، وبالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل ذمم عقود تأجير مدينا وحساب الأصل دائنا ولا يثبت عملية الإهتلاك؛

- بالنسبة لدفعات التأجير: يقوم المستأجر بتوزيع قيمتها في دفاتره بين مصروف الفائدة وتخفيض للإلتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف فائدة والباقي تسديد لقيمة الإلتزام المثبت عند الاستئجار، وبنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به ذمم عقود التأجير.

وتتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

دفـاتر المستأجر			دفـاتر المؤجر		
قيد إثبات عملية الاستئجار					
××	من ح/ الأصل المستأجر		××	من ح/ ذمم عقود تأجير (مدينة)	
	إلى ح/ إلتزامات عقود استئجار	××		إلى ح/ الأصل (المؤجر)	××
قيد إثبات الدفعات					
××	من ح/ إلتزامات عقود استئجار		××	من ح/ النقدية	
××	ح/ مصروف فائدة استئجار			إلى ح/ إيراد الفائدة	××
	إلى ح/ النقدية	××		ح/ ذمم عقود تأجير	××
قيد إثبات إهتلاك الأصل المستأجر					
××	من ح/ مصروف إهتلاك الأصل المستأجر				
	إلى ح/ مجمع إهتلاك الأصل المستأجر	××			

3.3.3.3. عملية البيع ثم إعادة الاستئجار

وهي الحالة التي تحدث عندما تواجه بعض المؤسسات صعوبات في الحصول على الأموال اللازمة لعملياتها، فتلجأ إلى بيع أحد أصولها المملوكة ثم تعيد استئجاره من المشتري في النفس الوقت، ويطلق على هذه الحالة البيع ثم إعادة الاستئجار، حيث يصبح البائع مستأجرا دون انقطاع أو توقف عن استخدام الأصل موضوع التعاقد، ويصبح المشتري مؤجرا لنفس الأصل. [46] (ص: 342)

وتتم معالجة هذا النوع من عقود الإيجار بنفس الطريقة التي تتم بها معالجة عقود الإيجار الأخرى، فيصنف كعقد إيجار تمويلي إذا توفر على أحد المعايير الأربعة السابقة الذكر على الأقل، وإذا لم يتحقق ذلك فيعتبر عقد إيجار تشغيلي، وبالتالي تتم معالجة هذا العقد كما يلي: [31] (ص: 304)

1.3.3.3.3. إذا كان العقد عقد إيجار تمويلي

في هذه الحالة يجب على المستأجر (البائع) تأجيل الإعتراف بأية أرباح تنتج عن بيع الأصل المراد إعادة استئجاره على مدار مدة العقد، وتنتج مثل تلك الأرباح عند زيادة سعر البيع عن المبلغ المرحل (القيمة الدفترية للأصل)، ويمثل تصنيف عملية إعادة الاستئجار كعقد إيجار تمويلي وسيلة تمويل يقوم المؤجر (المشتري) من خلالها بتمويل المستأجر بعد نقل ملكية الأصل إلى المؤجر، حيث يعتبر الأصل كضمان.

2.3.3.3.3. إذا كان العقد عقد إيجار تشغيلي

هنا تتم عملية البيع وإعادة الاستئجار وفق إحدى الحالات التالية:

- بيع الأصل على أساس القيمة العادلة له، وعندها يتم الإعتراف بأرباح أو خسائر بيع الأصل مباشرة في قائمة دخل البائع (المستأجر للأصل فيما بعد).

- إذا كان سعر البيع أقل من القيمة الدفترية للأصل فإنه يجب الإعتراف بالخسارة فورا، باستثناء إذا تم تعويض خسارة البيع بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من دفعات الإيجار السائدة في السوق عندها يتم تأجيل الإعتراف بالخسارة وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

- إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة الدفترية للأصل، فإنه يجب تأجيل الإعتراف بهذه المكاسب وإطفائها على مدار الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

ولقد تم وضع الشروط السابقة، لتجنب المشاكل المتعلقة بكيفية معالجة المكاسب أو الخسائر المالية التي قد يحققها البائع (المستأجر) من عملية البيع، فإتمام عقدي البيع والإيجار في وقت واحد وباعتبارهما عملية واحدة قد يؤدي إلى نوع من الاتفاق الصوري بين البائع والمشتري بغرض تحقيق بعض المزايا الضريبية أو مزايا أخرى.

خـلاصـة الفصـل

من خلال هذا الفصل، نستنتج أن قياس عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يتطلب استخدام عدة بدائل للتقييم، حيث نجد استخدام التكلفة أثناء القياس الأولي للأصول المعنوية أو الأصول العينية،في حين يتم الإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة أثناء القياس اللاحق، وهنا غالبا ما تكون تكلفة الأصل أقل من قيمته مع مرور الزمن، وهنا يظهر مبدأ الحيطة عند استخدام نموذج القيمة العادلة للقياس اللاحق في تقييم الأصول سواء المعنوية أو العينية، بحيث أن التغير في القيمة العادلة السلبي يتم الإعتراف به كمصروف أما التغير الإيجابي فيتم الإعتراف به كفارق إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية، وهذا بهدف تقليص الربح كل ما أمكن ذلك.

كما نجد استخدام التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل عند القياس اللاحق للمخزون، وبالتالي لا يمكن أن يظهر المخزون بمبلغ أعلى من التكلفة، وإن كان في الواقع غالبا ما تكون صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من تكلفة المخزون، وهذا ما يجعل المؤسسة تفصح عن مبالغ متحفظة بخصوص أصولها،حيث عندما ينخفض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الإعتراف بالفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل، مما يساهم في تقليص الربح أو زيادة الخسارة رغم أن هذه الخسارة لم تتحقق بعد.

فحين نجد معظم الأصول والإلتزامات المالية ومختلف الإيرادات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية للمؤسسة أو الناتجة عن عقود الإنشاء يتم قياسها بالقيمة العادلة، وهذا ما يتطلب وجود سوق نشط وفي ظل المنافسة التامة لتحقيق ذلك.

ولقد تم الإعتماد على مبدأ الحيطة والحذر من خلال وضع معيار خاص لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول والإعتراف بالإنخفاض كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيضه من قيمة الأصل، وفي المقابل تم تخصيص معيار خاص بالمخصصات (المؤونات) ، مما يجعل المبالغ المعبرة عن أصول وخصوم المؤسسة أكثر تحفظا،

وعموما نجد معظم معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) تنص على استخدام بدائل قياس مختلفة بدلا من استخدام التكلفة التاريخية، وذلك في حالة توفر شروط تحقق كل بديل، وهذا ما قد ينتج عنه حرية الشخص القائم بعملية القياس في اختيار بدائل القياس وبالتالي نشوء التحيز الشخصي الذي يعد من مشاكل القياس، بالإضافة إلى التوجه إلى استخدام القيمة العادلة كبديل أساسي في قياس عناصر القوائم المالية مما يتطلب وجود سوق نشط لكل عنصر وهذا قد يكون من الصعب تحقيقه، وبالتالي العودة من جديد إلى استعمال التكلفة التاريخية في التقييم.

الفصل 4

دراسة حالة: النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

لقد شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية كليا أو تتكيف مع خصوصياتها.

فباشرت في سنً العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي (SCF) الجديد، وبالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي سيشرع في تطبيقها ابتداء من سنة 2010، مما يحتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

ونظرا لعدم مباشرة المؤسسات الإقتصادية في تطبيق هذا النظام على القوائم المالية لها، واكتفائهم بالجانب النظري للمعايير المحاسبية الدولية فقط، مما صعب لنا إجراء دراسة ميدانية أو تطبيقية لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) وكذلك نقص الأبحاث في الجانب التقني بخلاف الجانب النظري، مما ارتأينا أن تكون دراستنا نظرية بحتة، من خلال مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) من جانب نقاط التشابه ونقاط الإختلاف وخاصة التركيز على جانب القياس أو التقييم لبنود القوائم المالية.

ومما سبق، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.
- تقييم بنود القوائم (الكشوف) المالية وفق SCF.
- الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

1.4. الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، وفي إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الإقتصادي الإشتراكي آنذاك من جهة أخرى، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة من العمل به ونظرا لتغيير النهج الإقتصادي من إقتصاد موجه إلى إقتصاد السوق وبفضل تطبيق الإصلاحات الإقتصادية الخاصة بعشرية التسعينات، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الإقتصادية الجديدة، وتم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 والخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

ومما سبق، سنتطرق إلى النقاط التالية:

- مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري.
- ماهية النظام المحاسبي المالي.
- هيكل النظام المحاسبي المالي.

1.1.4. مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري

لقد مر التشريع المحاسبي الجزائري منذ الإستقلال بثلاث مراحل أساسية وهي:

1.1.1.4. الفترة من 1962 إلى 1975

خلال هذه المرحلة تم الإعتماد على المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وذلك نظرا للفراغ الحاصل في الجوانب المختلفة للحياة العامة غداة الإستقلال، فأصدرت الحكومة الجزائرية القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، وذلك لإعطاء الوقت الكافي للبدء في إصدار التشريعات الوطنية، فاستمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG) إلى غاية نهاية 1975، وكان هذا النظام كافيا لإستجابة متطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الإستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب. [61] (ص: 4)

وتميزت هذه الفترة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على مهنة المحاسبة، ممثلا بالمجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (CSTC)، كما تم تنظيم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

2.1.1.4. الفترة من 1975 إلى 2007

وشهدت هذه الفترة عدة تحولات مست كل جوانب الحياة العامة وخاصة منها الإقتصادية، وبما أن المحاسبة أداة لترجمة العديد من هذه الجوانب فكان لزاما عليها مسايرة ذلك، فتم إصدار القانون المحاسبي والممثل في الأمر رقم 35/75 الصادر في 29 أفريل 1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) ، حيث بدأ العمل به ابتداء من 01 جانفي 1976.

وكان الهدف من إصدار هذا القانون هو الإبتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الإقتصاد والمحاسبة وذلك لإعتبارات سياسية من جهة، وضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الإقتصادي الجديد المتسم بالإشتراكية من جهة أخرى.

ولقد أعتمد في تصميم هذا المخطط على النموذج المبسط، أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الإقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية. [62] (ص: 148)

ولقد استمر العمل بهذا القانون (الأمر 35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، أين بدأت الإصلاحات الجديدة ابتداء من 1988 حيث بدأ التفكير في تغيير النهج الإقتصادي المتبع من إقتصاد إداري موجه إلى إقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة، مما أدى إلى ظهور نقائص كثيرة عليه، منها ما يتعلق بالمفاهيم ومنها ما يتعلق بالجانب العملي الميداني، ويمكن حصرها في النقاط التالية:

1.2.1.1.4. نقائص في الجانب المفاهيمي

وتتمثل في النقائص التالية: [61] (ص ص: 8-9)

1.1.2.1.1.4. انعدام الإطار المفاهيمي

يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا على المخطط المحاسبي فإننا نجده يفتقر إلى هذا الإطار وهذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا ما لا تكون متماثلة وهذا ما يتعارض مع أسس المحاسبة.

2.1.2.1.1.4. عدم تحديد مستخدمي القوائم المالية

مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الإقتصادية يركز على الجانب الإقتصاد الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هو الدولة وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة للإقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الإقتصادي.

3.1.2.1.1.4. التنميط المحاسبي

لم يقدم المخطط المحاسبي الوطني طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية للقيام بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، مما نتجد عنه تعدد المخطط المحاسبي وذلك حسب كل قطاع، أيضا نجد عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي كان بسبب غياب هذه المعايير المحاسبية.

4.1.2.1.1.4. نوع ومحتوى القوائم المالية

نجد أن المخطط المحاسبي الوطني يقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج، فحين أهمل جدول مهم هو جدول تدفقات الخزينة الذي يقدم تطور قيمة المتاحات بين بداية الدورة ونهايتها، كما يسمح بمعرفة وحصر كل التدفقات التي سمحت للمؤسسة بتحقيق توازنها المالي من دورة لأخرى، كما نسجل كثرة الجداول الملحقة التي تفوق 15 جدولا ملحقا إضافيا، مما قد يؤدي إلى إهمالها من طرف المستعملين بسبب كثرتها وضعف المعلومات التي تقدمها هذه الجداول لمستعملي المعلومة المحاسبية، ويرجع ذلك إلى التوجه الإقتصادي الذي كان سائدا والذي لا يهمه تكوين وتراكم رأس المال بقدر ما يهمه تكوين الإنتاج وحجم وسائل الإنتاج المسخرة لذلك. [63] (ص: 158)

5.1.2.1.1.4. عدم توافق المخطط مع المقاييس المحاسبية الدولية

من بين الإنتقادات الأساسية التي يمكن توجيهها إلى المخطط المحاسبي الوطني هو عدم توافقه مع المقاييس المحاسبية الدولية، وذلك في كل جوانبه لا من حيث الإطار المحاسبي العام ولا من حيث المبادئ والمصطلحات، إذ لا تتوافق المعلومة المنتجة من طرف المخطط المحاسبي الوطني مع الخصائص المحددة من طرف هيئة المقاييس المحاسبية الدولية .

ويشكل ذلك عائقا كبيرا أمام إستغلال المعلومات المحاسبية المنتجة من طرف المخطط المحاسبي الوطني من الهيآت الخارجية في حالة توجه الشركات الجزائرية إلى الخارج أو أمام إستغلال المهنيين المحليين للمعلومة المحاسبية المنتجة من طرف الشركات الأجنبية.[63] (ص: 162)

2.2.1.1.4. نقائص في الجانب العملي الميداني

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني بمثابة قانون لأعمال المهنة، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات، أما تحديد النقائص العملية فيمكن تلخيصها في الجوانب الثلاثة التالية:

1.2.2.1.1.4. نقائص في تصنيف عمليات موجودة عند الإصدار

هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الإعتبار رغم وجودها عند إصدار القانون ولم يدرجها في تصنيفاته، ونذكر على سبيل المثال: [61] (ص: 9)

- في المجموعة الأولى: مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم؛
- في المجموعة الثانية: حسابات فرعية للأراضي حسب أنواعها، الإصلاحات والترميمات الكبرى؛
- في المجموعة الثالثة: مخزون الأراضي (مهنة وكالات التنظيم العقاري)؛
- في المجموعة الرابعة: الإيداعات لدى الموثقين.

2.2.2.1.1.4. نقائص في التكفل بأحداث لاحقة

بسبب التطور الإقتصادي الذي حدث في بداية التسعينات نتيجة الإصلاحات الإقتصادية وظهور أعمال ومهن جديدة، ظهرت أنواع جديدة من العمليات والأحداث والتي لم تذكر في المخطط المحاسبي الوطني، ومن أهم هذه الأعمال والوضعيات نذكر: [64] (ص: 46)

- الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء والخاصة بالترقية العقارية؛
- الأصول الخاصة بالشركات المحولة إلى شركات قابضة؛
- وضعية شركات تسيير مساهمات الدولة خاصة من حيث تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها؛
- مقابل خدمات التسيير التي تحصل عليها شركات تسيير المساهمات.

ومما سبق، نجد أن هذه النقائص وغيرها من الفجوات التي ظهرت في المخطط المحاسبي الوطني، كانت وراء التوجه إلى إنشاء نظام محاسبي جديد يتماشى مع الأحداث الإقتصادية من جهة، وينسجم مع النظم المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

3.1.1.4. الفترة من 2008 إلى 2010

في أواخر سنة 2007 تم إصدار القانون رقم 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي سيعوض عند تطبيقه المخطط المحاسبي الوطني، وقد شرع في العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010.

2.1.4. ماهية النظام المحاسبي المالي Système Comptable Financier

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الإقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الإقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الإقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الإتحاد الأوربي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الإقتصاد الجزائري.

1.2.1.4. مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقيمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". [65]

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول النتائج، جدولا لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية، ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي:

- نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛

- معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبالتالي تحقيق مبدأ الدورية.

2.2.1.4. نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

ألزم القانون 11/07 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية: [65]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للمحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- تخضع الكيانات الصغيرة لمسك محاسبة مالية مبسطة. [66]

3.2.1.4. دوافع الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976 وضع ليستجيب لإحتياجات الإقتصاد الإشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى إقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الإقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الإقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لإحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية.

وتتلخص دوافع الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية: [67] (ص: 6)

- انتقال الإقتصاد الجزائري من إقتصاد إشتراكي إلى إقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الإلتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛

- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الإقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد؛
- نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني؛

4.2.1.4. أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف إحتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، وتكمن أهداف النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [67] (ص ص: 8-9)

- السماح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
- يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- تسهيل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة من جهة، وانسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية من جهة أخرى؛
- السماح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة.

3.1.4. هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي الجديد مما يلي: [65]

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات.

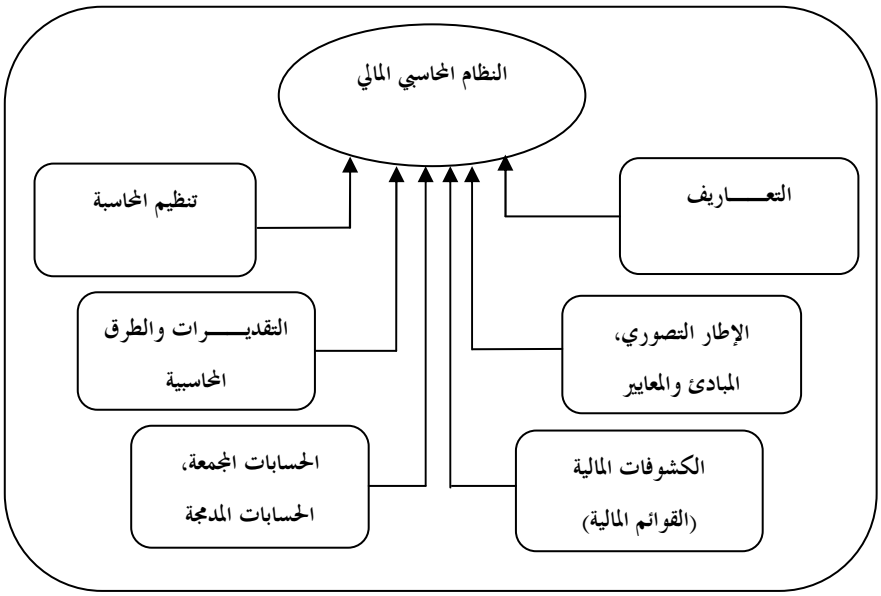
1.3.1.4. مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:

- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 (44 مادة)؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية (Les logiciels).

2.3.1.4. مكونات النظام المحاسبي المالي

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:



الشكل رقم (03): مكونات النظام المحاسبي المالي من إعداد الطالب اعتمادا على [65]

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن خاصة الجديد في النظام المحاسبي المالي، فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

1.2.3.1.4. التعاريف ومجال التطبيق

لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى الكيانات الصغيرة التي يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين، ودون شك عند التطبيق ستحدد هذه الكيانات انطلاقـا من رقم أعمالها كما هو الحـال الآن بالنسبة للنظـام الجبـائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمـال بأقل من عشرة ملايين دينار. [68]

2.2.3.1.4. الإطار التصوري

نلاحظ هنا أن المصلح المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي (Cadre conceptuel)، وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، وسنتطرق فيما يلي لهم المفاهيم والمبادئ والفروض التي تخص الإطار التصوري.

1.2.2.3.1.4. تعريف الإطار التصوري

ويعرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه: [66]

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، من خلال الاتفاقيات المحاسبية والمبادئ والقواعد التي يجب التقيد بها؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، حيث يعتبر كدليل عملي؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي؛

ومنه نجد أن الإطار التصوري في النظام المحاسبي المالي يعمل على تعريف مجال التطبيق والمبادئ والإتفاقيات المحاسبية، كما يوضح الأصول والخصوم والأموال الخاصة بالإضافة للأعباء والمنتوجات.

2.2.2.3.1.4. مبادئ الإطار التصوري

وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة وهي: [66]

- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ استقلالية السنوات؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية أي الثبات؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ أسبقية الواقع المالي والإقتصادي على الشكل القانوني؛
- مبدأ مطابقة الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة السابقة؛
- مبدأ عدم المقاصة.

3.2.2.3.1.4. فروض الإطار التصوري

وتتمثل الفروض المحاسبية المدرجة ضمن النظام فيما يلي: [65]

- فرض الوحدة المحاسبية؛
- فرض الاستمرارية؛
- فرض الوحدة النقدية؛
- فرض الاستحقاق.

4.2.2.3.1.4. أهداف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

ويمكن تحديد هذه الأهداف كما يلي: [66]

- تطوير المعايير القائمة؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

كما حدد النظام المحاسبي المالي عمل المعايير بدقة من خلال تحديد كل من:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج؛
- محتوى الكشوف (القوائم) المالية وكيفية عرضها.

نلاحظ في هذا الجانب، أن الإطار التصوري لم يتطرق إلى الفئات المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات، وهو من الموضوعات الهامة التي يجب أن يشملها الإطار التصوري للمحاسبة المالية.

3.2.3.1.4. تنظيم المحاسبة

في هذا الجانب لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

فنجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية: [69]

- ينبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية،كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

4.2.3.1.4. الكشوف المالية

لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية بأربعة قوائم وملحق وهي: [66]

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

وبمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

- جدول تغير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة؛
- جدول سيولة الخزينة وهو الجدول الجديد فعلا، ووضع بهدف تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

5.2.3.1.4. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الإستجابة للوضعيات الإقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد". [65]

6.2.3.1.4. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، فحين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما: [65]

- الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني.

- الحالة الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الاستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

2.4. تقييم بنود القوائم (الكشوف) المالية وفق SCF

لقد ركز النظام المحاسبي المالي الجديد على إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات وفق قواعد خاصة للتقييم والإدراج، حيث ترتكز طريقة تقييم هذه العناصر على أساس التكلفة التاريخية، في حين يتم حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم إلى تقييم بعض البنود وفق طرق أخرى ممثلة في القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة.

وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث، حيث نتطرق إلى بعض البنود المذكورة في النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:

- تقييم بنود الأصول.
- تقييم بنود الخصوم.
- تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر.

1.2.4. تقييم بنود الأصول

وتتمثل في الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية توفرها هذه الأصول، وتتمثل في العناصر التالية:

1.1.2.4. التثبيتات العينية والمعنوية

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

أما التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه هنا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية....إلخ.

1.1.1.2.4. الإعتراف بالتثبيتات العينية والمعنوية

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل، إذا كان: [70] (ص: 8)

- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

2.1.1.2.4. تقييم التثبيتات العينية والمعنوية

وتدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الإقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

أما بالنسبة للتقييم اللاحق، فحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها، يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

غير أنه يرخص للكيان استعمال معالجة أخرى، بإدراج كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، بحيث تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقيمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم

سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة ف هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء. [70] (ص ص: 8-11)

ويشير النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أن المعالجة باستعمال القيمة الحقيقية لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

2.1.2.4. الأصول المالية (التثبيتات المالية) والضرائب المؤجلة كأصل

1.2.1.2.4. التثبيتات المالية

وتتمثل في الأصول المالية غير الجارية، ومكونة من العناصر الأربعة التالية: [70] (ص ص: 11-12)

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير (الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال والقروض التي تفوق مدتها 12 شهرا).

ويتم تقييم الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك جميع المصاريف والرسوم المتعلقة بالعملية، عدا الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

أما خلال التقييم اللاحق، فسندات المساهمة والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا، وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها، فتقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛

- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها، فتقيم بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

وبالنسبة للتوظيفات المالية والتي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان ولم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية فتقيم بالتكلفة المهتلكة، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

وعند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية، تدرج القيم الفائضة أو الناقصة كمنتوجات أو أعباء عملياتية.

2.2.1.2.4. الضرائب المؤجلة كأصل

وهي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج، وتنتج عن: [71] (ص ص: 44-45)

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كأصل عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دو حساب التحيين.

3.1.2.4. المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ

يعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات على أساس أصول يمتلكها الكيان، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج، أو تقديم الخدمات.

وتقييم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بالتكلفة التي تشمل:

- جميع تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات)؛
- جميع تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان)؛

- المصاريف العامة والمصاريف المالية، والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية، وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية (سعر البيع بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق)، وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد باستخدام طريقة الداخل أولا صادر أولا (FIFO) أو التكلفة المتوسطة المرجحة (PEPS). [70] (ص ص: 12-13)

2.2.4. تقييم بنود الخصوم

تتكون الخصوم من الديون الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية، والتي يمثل انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتصنف الخصوم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية.

1.2.2.4. مؤونات المخاطر والأعباء والضرائب المؤجلة كخصم

1.1.2.2.4. مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونة الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية: [70] (ص: 14)

- عندما يكون لكيان ما إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.

ويكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.

بالنسبة للخسائر العملياتية المستقبلية لا تعتبر محلا لمؤونات الأعباء، كما لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

2.1.2.2.4. الضرائب المؤجلة كخصم

وهي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وتنتج عن: [71] (ص ص: 44-45)

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دو حساب التحيين.

2.2.2.4. القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الإقتناء تقوَم الخصوم المالية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيَم بقيمتها الحقيقية.

وتدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية (البديلة) المرخص بها، حيث تدمج كلف (فوائد) الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهر) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، ويتم التوقف عن إدماج تكاليف الإقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج أو انتهاء عملية الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.

3.2.4. تقييم الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر

ونتطرق من خلال هذا المطلب إلى إبراز كيفية تقييم وإدراج الأعباء والمنتوجات الناشئة عن الإعانات العمومية والأعباء والمنتوجات المالية، بالإضافة إلى معالجة العمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل.

1.3.2.4. الإعانات (المنح العمومية)

وتنتج من خلال تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة ماضيا أو مستقبلا.

وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات (إيرادات) في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، فبالنسبة للإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وتظهر في الميزانية كمنتوجات مؤجلة، أما الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه. [70] (ص ص: 13-14)

ولا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ما يلي:

- بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

2.3.2.4. الأعباء والمنتوجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتوجات مالية في حسابات البائع. [70]

3.3.2.4. الأعباء والمنتوجات الناتجة عن العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، وتتمثل هذه العقود في (عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم الخدمات)، وتسجل الأعباء والمنتوجات التي تخص العمليات التي تمت في إطار هذه العقود، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (التسجيل حسب طريقة التقدم)، وإذا كان غير ممكن تطبيق طريقة التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها

بصورة صادقة، فإنه تسجل المنتوجات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها محتملا (التسجيل حسب طريقة الإتمام)، وفي تاريخ الجرد، إذا توقع أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجاته، أو وقوع حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، فإنه يلجأ إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات الحسابية. [71] (ص ص: 43-44)

3.4. الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، كما سنتطرق إلى أبرز العناصر الجديدة التي تم ذكرها في النظام المحاسبي المالي ومختلف طرق القياس والتقييم المحاسبية الجديدة والتي لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ومدى تماشي هذه المستجدات مع المعايير الدولية للمحاسبة هذا من جهة، وما هي أهم العراقيل والصعوبات التي تواجه تطبيق هذا النظام الجديد في المؤسسات الإقتصادية الجزائري.

وبالتالي من خلال هذا المبحث يمكن التطرق إلى:

- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- الجديد في النظام المحاسبي المالي.
- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1.3.4. مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

بعد التطرق إلى معظم المعايير المحاسبية التي تعالج تقييم أو قياس بنود القوائم المالية في الفصل السابق، ثم كيفية تقييم هذه البنود وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، ولمعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض قياس عناصر القوائم المالية، يمكن إجراء المقارنة بين النظامين من خلال المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي، والمقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية.

1.1.3.4. المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي

سنحاول مقارنة أهم المبادئ المحاسبية، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (08): المقارنة بين SCF وIAS/IFRS من حيث الإطار المفاهيمي،

من إعداد الطالب، اعتمادا على النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS .

الإطار الفكري حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
1. مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.
2. مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق. (م12و13 من م.ت 156/08)

3. مبدأ الحيطة والحذر	
حسب المعيار(IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
4. مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للإلتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة. المعيار(IAS8)	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الإستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. (المادة 15 من م.ت 156/08).
5. مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الإستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الأصول	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها

المالية بالقيمة العادلة.	الحقيقية.(م16 من م.ت 156/08).
6. مبدأ المطابقة بين الميزانية الإفتتاحية والميزانية الإختتامية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ	حسب المادة 17 من المرسوم 156/08،يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07"يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات".
7. مبدأ أسبقية الواقع المالي والإقتصادي على الشكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (المادة 18 من م.ت 156/08).
8. مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: - إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث؛ - أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإيرادات). الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. (م15 من ق رقم 11/07).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

2.1.3.4. المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية

1.2.1.3.4. القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة في IAS/IFRS وعددها 5 قوائم، وهي مبيَنة في الملاحق، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية فيما يلي.

الجدول رقم (09): المقارنة بينSCF وIAS/IFRS من حيث عرض القوائم المالية، من إعداد الطالب.

القوائم المالية حسب المعايير الدولية IAS/IFRS	الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
قائمة المركز المالي	الميزانية
قائمة الدخل أو (صافي الربح أو الخسارة)	حساب النتائج
قائمة التدفقات النقدية	جدول سيولة الخزينة
قائمة التغير في حقوق الملكية	جدول تغير الأموال الخاصة
الإيضاحات والجداول الإضافية	الملحق

ويمكن توضيح بعض الحالات الخاصة بعرض القوائم المالية من خلال النقاط التالية:

1.1.2.1.3.4. الميزانية

فالمعايير الدولية، لم تفرض شكلا إجباريا لقائمة المركز المالي (تعرض في شكل قائمة أو جدول)، ولكنها حددت كحد أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير متداولة.

أما (SCF) فقدم الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم من خلال الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، وهي نفس الطريقة المعتمدة في IAS/IFRS.

2.1.2.1.3.4. جدول النتائج

حسب (SCF)، يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين في حالة حساب النتائج المدمجة،كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج،وهو نفس العرض الوارد في المعيار الدولي(IAS1)، لكن هذا الأخير ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

3.1.2.1.3.4. جدول سيولة الخزينة

تصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من" الأنشطة التشغيلية، الأنشطة التمويلية، الأنشطة الاستثمارية"، كما أوصى(SCF) بعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين المباشرة وغي المباشرة مع التأكيد على الطرقة المباشرة، وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي(IAS7).

4.1.2.1.3.4. جدول تغير الأموال الخاصة

حسب (SCF) يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية، وهذا ما تطرق له المعيار(IAS1).

5.1.2.1.3.4. الملحق

ويشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، إضافة إلى الإشارة إلى الإمتثال الكامل للمعايير دون تحديد المعايير الدولية صراحة.

وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية، بحيث تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

2.2.1.3.4. المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية

نظرا لأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، وطرق تقييم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، سنحاول إجراء المقارنة بين النظامين كما يلي:

1.2.2.1.3.4. التثبيتات العينية والمعنوية

نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بـ:

- التكلفة منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة؛ أو
- بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وهذا ما يتوافق مع المعيارين (IAS16) و(IAS38)، غير أن (SCF) لم يتطرق إلى تفصيل حالات اقتناء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، إندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق (SCF).

2.2.2.1.3.4. التثبيتات المالية

تدرج بتكلفتها التاريخية ، أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار IAS39، وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

مما سبق، نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا لـ (SCF) والمعيار (IAS39)، فيما عدا بعض النقاط أهمها:

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار(IAS39) مقارنة بـ (SCF)؛
- (SCF) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة، بينما المعيار(IAS39) لم يشر إلى ذلك؛
- شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار(IAS39) أكثر وضوحا منه في (SCF)؛

3.2.2.1.3.4. المخزونات

تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل، مع استعمال FIFO أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

من خلال هذا البند، نلاحظ أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار(IAS2).

4.2.2.1.3.4. مؤونات المخاطر والأعباء

في هذا العنصر نلاحظ أن (SCF) تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار (IAS37)، وبالتالي هناك توافق بين النظامين.

5.2.2.1.3.4. القروض والخصوم المالية الأخرى

حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف (فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS23).

أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرجة في (SCF) بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار (IAS39).

6.2.2.1.3.4. الإعانات والأعباء والمنتوجات المالية

بالنسبة للإعانات نلاحظ أن (SCF) ركز على إدراج الإعانات كمنتوجات وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS20).

أما الأعباء والمنتوجات (الإيرادات) فنلاحظ أن (SCF) تطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

مما سبق، نستنتج أن هناك توافقا بين ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي في كثير من البنود، مع وجود بعض الاختلافات في بعض طرق التقييم، وعدم ذكر بعض العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي على خلاف ما ذكر في معايير المحاسبة الدولية، كما أن هناك اختلاف في المصطلحات المستخدمة وذلك راجع إلى المصادر التي أخذ منها النظام المحاسبي المالي.

2.3.4. الجديد في النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المالي المحاسبي، من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقتراح طرق وبدائل للتقييم والقياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية، وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

1.2.3.4. بعض العناصر الجديدة

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشوف (القوائم) المالية، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الإقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية:

1.1.2.3.4. العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة (سلع) أو خدمة (خدمات) تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
- عقود تقديم خدمات.

وتدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الإنجاز). وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS11) المتعلق بعقود الإنشاء.

2.1.2.3.4. الضرائب المؤجلة

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج. ولقد تم التطرق في (SCF) إلى الضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار (IAS12) المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة.

3.1.2.3.4. عقود الإيجار

وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، ولقد تم التطرق لذلك في المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار.

وتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج. [72] (ص: 4)

4.1.2.3.4. الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة

ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته. ولقد عالجها المعيار(IAS27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج الأعمال.

وهناك إندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20% أو أكثر من حقوق التصويت، ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتم التطرق لهذه الوضعية ضمن المعيار (IAS28) المتعلق بالاستثمارات في الشركات الزميلة.

2.2.3.4. الجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها: [70]

1.2.2.3.4. القيمة الحقيقية

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية(التامة).

2.2.2.3.4. قيمة الإنجاز الصافية

وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

3.2.2.3.4. القيمة المحيَنة

وهي التقدير الحالي للقيمة المحيَنة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

مما سبق، نجد أن الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، يتجسد في التوجه نحو مسايرة الإقتصاد الوطني مع الإقتصاد العالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة في هيكلة هذا النظام، ويعكس هذا التوجه وجود إرادة قوية لتطوير الممارسات المحاسبية المحلية لتستجيب للمستجدات الدولية وتؤدي إلى تعظيم مكاسب الإندماج في الإقتصاد العالمي على الإقتصاد الجزائري.

ولكن هل البيئة الإقتصادية الجزائرية مؤهلة لتطبيق هذا النظام الجديد؟ هذا ما سنحاول الإجابة عليه في المطلب الموالي

3.3.4. تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

1.3.3.4. على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد: [73] (ص ص: 11-12)

1.1.3.3.4. القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي

ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط، حيث أن هذا النظام المحاسبي المالي الجديد في معظم مضمونه يتطابق مع المعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS كما لاحظناه سابقا.

لكن هناك العديد من الأمور الغامضة وليست واضحة وردت ضمن النظام المحاسبي المالي، نتيجة اعتماد هذا النظام أيضا -إضافة إلى معايير المحاسبة الدولية- على المخطط المحاسبي العام الفرنسي، مما نتج عن ذلك صعوبة في القيام بالمعالجة المحاسبية لبعض العمليات.

2.1.3.3.4. القانون التجاري

ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الإجتماعي.

3.1.3.3.4. التشريعات الضريبية

إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي الجديد، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة).

4.1.3.3.4. القانون المنظم لسوق الأوراق المالية

ينبغي أن ينص قانون النظم لسوق الأوراق المالية على وجوب إلتزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل

في أوروبا والعديد من الدولية العربية (سوريا، الأردن، الكويت...)، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

2.3.3.4. على مستوى المؤسسات الإقتصادية

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، ولذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية باستعمال تقنيات كمية أو من خلال الحكم الشخصي للمحاسب.

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة إهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة " نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة". [74] (ص: 87)

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

3.3.3.4. على مستوى التأهيل العلمي والعملي

نعلم أن المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل

للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق.

1.3.3.3.4. تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبية التالية

- المحاسبة العامة: فتجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى؛
- المحاسبة المعمقة: يجب تكييفها مع معايير النظام المحاسبي المالي؛
- المحاسبة الخاصة: يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- التحليل المالي: يجب إحداث بعض التغييرات على محتوى برامج التحليل المالي وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة؛
- المحاسبة التحليلية: إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

2.3.3.3.4. إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات

يجب العمل على إنشاء مخابر بحث عل مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

4.3.3.4. على مستوى الإعلام

للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هدا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك إهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي)، من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي الجديد [73] (ص: 13)

خـلاصـة الفصل

من خلال هذا الفصل، نستنتج أن التغيرات المتتالية في الإقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى اقتصاديتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم أنها لم تتبنَ معايير المحاسبة الدولية صراحة إلا أنها استجابت لهذه المستجدات الدولية بإصدار القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن "النظام المحاسبي المالي (SCF)"، يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الإقتصادية الجزائرية في إعداده.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي وردً الإعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هناك عقبات في الوقت القريب ستصعًب من تحقيق هذا الهدف، وخاصة الوضعية الإقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية.

فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية، سيصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الإقتصاد وتخلف الممارسات الإقتصادية والتجارية، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم نهاية كل سنة مالية أمرا صعب التحقيق، بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر من جهة، وعدم توفر أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة من جهة أخرى، وهذا ما ينقص من قيمة وجدوى القوائم المالية المنتسبة للمعايير الدولية.

لذلك فإن الأولوية لا تكمن في تغيير المرجعية المحاسبية بقدر ما تكمن في التحكم في تسيير وتنظيم الإقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي والتجاري، وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية وكلبنة أخيرة في بناء إقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الإقتصاديات المتقدمة.

خـاتمة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى كيفية قياس بنود القوائم المالية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة **"ما دور القياس المحاسبي في إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر واقعية؟"**

فاستنتجنا أن القياس المحاسبي هو النقطة المحورية في العمليات المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية، حيث يعتبر نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والذي ينطوي على أساليب وأدوات وإجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في القوائم المالية.

ونظرا لإعتماد القياس المحاسبي حسب النظام التقليدي على مبدأ التكلفة التاريخية، هذا المبدأ الذي أصبح عرضة لمجموعة من الإنتقادات باعتقاد الكثير من المحاسبين أن قائمة المركز المالي تكون أكثر فائدة إذا أعيد بيان كافة الأصول بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية نظرا لتأثره بعامل الزمن المتميز بالتذبذب والتغير المستمر، غير أن ذلك لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تنظم وتضبط الممارسات المحاسبية، لذلك عمدت الدول إلى إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن القيام بالعمل نظام محاسبي متوافق، مما أدى بالهيئات المحاسبية الدولية ممثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من أجل حل المشاكل المحاسبية، حيث تم اقتراح عدد من الاستراتيجيات والسياسات المحاسبية لتحقيق ذلك، وتم اقتراح طرق قياس جديدة كالقيمة العادلة التي يجب أن تكون متصلة بالسوق أو تكون مبنية على أساس التكلفة التاريخية معدلة وفق القيمة المتغيرة للنقود.

كما استنتجنا أن الهيئات المحاسبية الدولية أعطت اهتماما كبيرا للقوائم والتقارير المالية، حيث بينت الأهداف الأساسية للقوائم والتقارير المالية وأهم مستخدموها، كما تم فرض قوائم مالية جديدة إضافة لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل في قائمة التدفقات النقدية التي تبين كل التدفقات النقدية الناتجة

عن الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل، وذلك بهدف توضيح أسباب العجز أو الفائض في الخزينة الناتجة عن كل نشاط، وقائمة تغيرات حقوق الملكية التي تهدف إلى توضيح حركة رؤوس الأموال الخاصة والأسباب المؤثرة في ذلك، كما تم استحداث قائمة أخرى تتمثل في الملاحق والتي هي عبارة عن الإيضاحات والهوامش المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة خلال إعداد القوائم المالية وأهم الجداول الملحقة بالقوائم المالية.

ومنه استنتجنا أن القوائم والتقارير المالية هي المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي تفصح فيه المؤسسة عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومركزها المالي ونتائجها المتحققة خلال الدورة المالية، مما تساعد على اتخاذ القرارات السليمة من طرف جميع مستخدميها.

ومن خلال ما تم عرضه في الجزء المتعلق بقياس عناصر القوائم المالية، تبين جليا أن متطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تتميز بالحيطة والحذر، بحيث تهدف تلك المتطلبات إلى إظهار أصول المؤسسة بأقل قيمة لها من بين القيم الممكنة لقياسها، مع الحرص على رصد انخفاض قيمة الأصول وتخفيض الربح إضافة إلى تكوين المخصصات اللازمة، ويمكن تفسير التوجه نحو الحذر من المخاطر التي يشهدها عالم الأعمال بالعمل على جعل المعلومات المالية (القوائم المالية) صادقة وتمتاز بالواقعية، حتى تفي باحتياجات مختلف المستخدمين وفي كل الظروف.

كما تتميز متطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بملامح التوافق المحاسبي، حيث نلاحظ أنه في عدة حالات نجد أكثر من متطلب يعالج قياس نفس البند من القوائم المالية، إلا أن الشيء الملاحظ هو وجود عدد من البدائل المتاحة، بحيث نجد في أغلب المتطلبات بديلين لقياس نفس العنصر من القوائم المالية مع الحرص على إلزامية تطبيق البديل المختار على جميع البنود المتشابهة، وهذا ما يجعل المعلومات المالية المنشورة أكثر قابلية للمقارنة وذلك إذا ما تم أخذ بعين الاعتبار الأساليب الأخرى لتحقيق القابلية للمقارنة وعلى رأسها الإفصاح المحاسبي.

ومن أجل التوافق مع النظام المحاسبي الدولي، استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي ومالي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع -أساسا - إلى أخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها، وهذا ما يتطلب القيام أكثر بإعداد البيئة الإقتصادية الجزائرية حتى تنسجم أكثر مع المتغيرات الإقتصادية الدولية.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

- الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه " يعتبر القياس المحاسبي من أهم مراحل العمليات المحاسبية"، ولقد تم تأكيدها حيث وجدنا أن القياس المحاسبي هو كل العمليات المحاسبية التي تعالج البيانات المحاسبية من تسجيل وتبويب وترحيل ثم تلخيصها في شكل معلومات محاسبية ومالية قبل عرضها.
- الفرضية الثانية: "الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية قد يعرض القياس المحاسبي لجملة من العراقيل، مما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية المصداقية والواقعية في اتخاذ القرار". وتم تأكيد هذه الفرضية، فتجاهل مبدأ التكلفة التاريخية لعامل الزمن (القيمة الزمنية للنقود) أفقدها مصداقيتها مما أدى بالكثير من المحاسبين إلى التوجه نحو استعمال مبدأ آخر للقياس يساير العمليات والأحداث الإقتصادية في كل الحالات، حيث يتماشى مع التغير أو التذبذب الحاصل في وحدة النقد التي تعتبر الوحدة الأساسية للقياس.
- الفرضية الثالثة: "ظهرت المعايير المحاسبية الدولية من أجل التوافق في إعداد وعرض المعلومة المالية، نتيجة الحاجة الماسة إلى التوافق المحاسبي الدولي"، تم تأكيدها، بحيث أن التوافق في كيفية تقييم وعرض المعلومة المالية يؤدي بالمنظمات المحاسبية المحلية بالتوافق مع المنظمات المحاسبية الدولية التي تعمل على إنشاء توافق محاسبي دولي.
- الفرضية الرابعة: "يتصف القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بتغليب الجوهر الإقتصادي للأحداث الإقتصادية على الشكل القانوني". هذه الفرضية تم تأكيدها، بحيث تبين من خلال الدراسة أن القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يغلب عليه جانب الحيطة والحذر عن الجوانب الأخرى، حيث نجد الحذر يعالج بالتساوي تأثير الظروف الإقتصادية السلبية والإيجابية على القياس المحاسبي، بحيث تبين من خلال الدراسة أن قياس عناصر القوائم المالية في الظروف الإقتصادية التي تؤثر سلبيا على المؤسسة يصاحبه غالبا انخفاض في قيمة الأصول، في حين أنه في الظروف الإقتصادية ذات التأثير الإيجابي على المؤسسة لا تختلف نتائج القياس المحاسبي عن سابقتها.
- الفرضية الخامسة: " هناك توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية". تم تأكيدها، فمن خلال دراستنا وجدنا أن النظام المحاسبي

المالي الجديد أعتمد في إعداد إطاره المفاهيمي بدرجة كبيرة على المعايير المحاسبية الدولية، رغم اشتماله على بعض الغموض فيما يخص شرح كيفية معالجة بعض العمليات المحاسبية التي تم شرحها ضمن المعايير المحاسبية الدولية.

النتائج والتوصيات

من خلال ما تم عرضه في الدراسة في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، خلصنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

1. النتائج

- تجاوبا مع التطور والتوسع التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات، وذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛
- إن المعايير المحاسبية الدولية ستكون موجهة للمستثمرين خاصة الأجانب منهم أكثر من القواعد المحاسبية المحلية؛
- إن معايير المحاسبة الدولية توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وكذلك قابليتها للمقارنة؛
- إن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يتطلب الإجتهاد أكثر من طرف الشخص القائم بالعملية نظرا لتعدد بدائل القياس، مما يفرض إشراك أطراف أخرى في العملية المحاسبية إلى جانب المحاسبين مثل الخبراء الاستشاريين الإقتصاديين وذلك في إطار فريق عمل متكامل.

2. التوصيات

- مطابقة أنظمة المعلومات الداخلية والخارجية للمؤسسات كي تصبح قادرة على القياس والإبلاغ حول المواضيع المحاسبية الهامة بسرعة، وتكييف أنظمة المعلومات المحاسبية لأجل السماح بتسريع عملية إنتاج المعلومات المالية المختلفة؛

- إن نجاح عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبالتالي النظام المحاسبي المالي الجديد في جزائر يتطلب تطوير برامج التكوين بما يواكب عملية الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال اعتماد تدريس المعايير المحاسبية الدولية كمادة تعليمية في المؤسسات الأكاديمية، بالإضافة إلى توجيه الطلبة وتشجيعهم لتقديم البحوث الأكاديمية حول هذا الإصلاح الجديد؛
- نظرا للغموض الذي يطغى على مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي الجديد، يجب على المختصين من أساتذة جامعين وخبراء محاسبين العمل على شرح هذه المدونة وجعلها في متناول الجميع؛

آفاق البحث

إن مضمون معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يتعدى موضوع القياس المحاسبي، ولعل من أهم الموضوعات التي تعالجها هذه المعايير هو الإبلاغ المالي والذي يعتبر من الأساليب الأساسية لتوصيل المعلومة المالية التي تم قياسها وفق المعايير المحاسبية إلى المستخدم الحقيقي لها، وبالتالي يكون الإبلاغ المالي منطلقا لإشكاليات أخرى.

كما أن هناك بعض الأنظمة المحاسبية كالمحاسبة التحليلية والتسيير المالي التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمحاسبة المالية، لم تتطرق لها المعايير المحاسبية الدولية بصورة مباشرة، مما يتطلب دراسة أثر المعايير المحاسبية على هذه الأنظمة المحاسبية، وكيفية تنميطها مع النظام المحاسبي المالي الجديد، كل هذه المواضيع وغيرها قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث.

قائمة المراجع

1- محمد مطر وموسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008.

2- سيد عطا الله السيد، "النظريات المحاسبية"، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.

3- ريتشارد شرويد، وآخرون، "نظرية المحاسبة"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006.

4- خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.

5- عبد المرعي وآخرون، "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان، 1988.

6- مسعود صديقي، "التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

7- عبد الوهاب نصر علي، "القياس والإفصاح المحاسبي"، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2007.

8- عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، "مقدمة في أصول المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

9- حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن، ط1، 2004.

10- تيجاني بالرقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة سطيف، 2006.

11- عماد الحانوتي، "معيار المحاسبة الدولي رقم 39، التطبيق - الموقف – والأثر على الشركات الأردنية" مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 9، آب/ أيلول 2002.

12- نعيم دهمش، محمد أبو نصار ومحمود الخلايلة، "مبادئ المحاسبة، الأصول العلمية والعملية"، دار وائل ، عمان، 2005.

13- يوسف محمود جربوع، "أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والإنتقادات الموجهة إليها"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 1، ديسمبر 2001. www.ascasociety.org ، تاريخ الإطلاع 2009/12/23.

14- هادي رضا الصفار، "مبادئ المحاسبة المالية"، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006.

15- رضوان حلوة حنان وآخرون ، "أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2004.

16- بوكساني رشيد وآخرون، "مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

17- C.Maillet et A.Le Manh, "Normes Comptables Internationales", éditions BERTI, Alger, 2007.

18- أحمد بوراس وهدى كرماني، "أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات"، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.

19- جمعة حميدات، "التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009"، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

20- Bergeret J : La personnalité normale et pathologique, "Les structures mentales, le caractère, les symptômes", 2eme éditions, DUNOD, Paris, 1985.

21- Grégory Heem -Philipe Aanzo,"La normalization comptable Internationale", Revue d'économie financière, N° 73 .

22- أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

23- محمد محمود عبد ربه، "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق"، جامعة عين الشمس، مصر.

24- توفيق محمد شريف، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.

25- أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية –الشركات متعددة الجنسيات-"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

26- دونالد كيسو، جيري ويجانت، "المحاسبة المتوسطة"،(ترجمة أحمد حامد حجاج) ، دار المريخ للنشر، الرياض، 1999.

27- نعيم دهمش وعفاف أبو زر، " نظرة تحليلية للإطار المفاهيمي الصادر عن المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) المتعلق بالملاءمة والموثوقية"، المدقق،العدد 61، آذار 2005.

28- فالتر ميجس و روبرت ميجس، "المحاسبة المتوسطة"(ترجمة أحمد حامد حجاج) ، دار المريخ، الرياض، 2003.

29- كمال الدين مصطفى الدهراوي، "المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

30- طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

31- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، مطابع الدستور التجارية، عمان- الأردن، 2008.

32- شارف خوجة الطيب، "مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية"، الملتقى الوطني الأول حول " مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، 22/21 نوفمبر 2007.

33- رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001.

34- الشديقات خلدون إبراهيم، "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2001.

35- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، ج1، 2003.

36- عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات المحاسبة المالية – منظور المعايير الدولية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج1، ط1، 2009.

37http://www.cabinetsoize.com/docs/gestion_comptable/DEFINITION_IMMOBILISATIONS. pdf , consulté le: 28/02/2010.

38- International Accounting Standards Board, " International Financial Rrporting Standards (IFRS)", IASB, 2008, London. Available on : (www.cma-1.blogspot.com) ,(05/02/2010).

39-المعيار المحاسبي الأول، "عرض القوائم المالية".

الموقع الإلكتروني: www.ascofinancial.info تاريخ الإطلاع: 2010./02/13

40- مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، "تحليل القوائم المالية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006.

41- خالد الراوي، "التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002.

42- يوسف قريشي وإلياس بن ساسي،"التسيير المالي (الإدارة المالية)"، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006.

43- Stéphan Brun, "IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière", Gualino éditeur, Paris, 2006.

44- طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

45- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط2، 2004.

46- علي بن الطيب وسليمان بلعور ، "قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7)"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ، جامعة البليدة، 18/17/16 نوفمبر 2009.

47- رضوان حلوه حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2003.

48- طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، الدار الجامعية،مصر، 2005.

49- Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, "Normes IFRS et PME", DUNOD, Paris, 2004.

50- Robert Obert, "Pratique des normes IFRS ", 3e édition, DUNOD, Paris, 2006.

51- Bernard Raffournier, "Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS)", 2e éditions, Économica, Paris, 2005.

52- حسين قاضي ومأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008.

53- Pascal Barneto, " Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers", 1e éditions DUNOD, 2004.

54- جمال عمورة، "المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16-17 جانفي 2010.

55- عبد الكريم شناي، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية"، رسالة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009.

56- طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، ج2، الدار الجامعية، مصر، 2007.

57- Catherine Maillet, Anne Le Manh, "Normes Comptables Internationales IFRS/IAS", 4eéditions, BERTI, 2006.

58- Le Boulc'h et le Bris,"Société Françaises et Normes IAS-IFRS ", Présentation d′un outil de simulation, Cerefia, Rennes, octobre 2006.

59- Laurent Bailly, "Comprendre Les IFRS", 2e édition, Maxima, Paris, 2005.

60- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة، القياس والتقييم المحاسبي"، ج5، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

61- مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي .2010

62- مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في أعمال التوحيد الدولية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، .2004

63- طارق حمزة، "المخطط الوطني المحاسبي: دراسة تحليلية انتقادية"، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

64- مختار مسامح، "تأثير ميكانيزمات تسيير مساهمات الدولة على المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2003.

65- الجهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المتضمن "النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

66- الجهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن "تطبيق أحكام القانون 11/07"، الجريدة الرسمية، العدد 27، 28 مايو .2008

67- ناصر مراد، "النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

68- الجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 المتضمن "تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.

69- شعيب شنوف ، "محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر 2008.

70- الجمهورية الجزائرية، القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 "قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات"، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009./03/25

71- "Système Comptable Financier SCF", Editions BERTI, Alger, 2009.

72- شعيب شنوف، "الممكن وغير الممكن في تطبيق المعيير المحاسبية الدولية، الإشكاليات والتحديات"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

73- نور الدين مزياني، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

74- عماد الشيخ وكريمة الجوهر، "دراسة تحليلية للتحديات المستقبلية للعمل والتعليم المحاسبي"، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد 03، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 2008.

المـلاحق

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب، والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

ر ر) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

ز ز) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ذ ذ) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا لكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخففة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، " إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					