

وزارة التعليم التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2 – علي لونيبي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

محاضرات المعايير المحاسبية الدولية

التخصص : محاسبة و جباية معمقة

المستوى : السنة الثانية ماستر

أستاذ المحاضرة:

معم الطيب ابتسام

أساتذة الأعمال الموجهة:

بن يوسف مريم

السنة الجامعية 2023/2022

المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS01 : عرض القوائم المالية

الهدف من المحاضرة: تمكين الطالب من التعرف على توجيهات التي جاء بها IAS01 فيما يخص إعداد وعرض القوائم المالية ؛

محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على أهم العناصر التي جاء بها والتي تتمثل في:

- هدف المعيار؛
- نطاق المعيار؛
- الغرض من القوائم المالية؛
- مكونات القوائم المالية؛
- الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية؛
- هيكل ومحتوى القوائم المالية؛

أولاً: هدف المعيار: يهدف المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية المعدة ذات الغرض العام بهدف ضمان قابلية المقارنة عبر الزمان والمكان، ويهدف كذلك إلى:

- تحديد الأسس الواجب إتباعها في عرض القوائم المالية؛
- التأكد من خاصية المقارنة؛
- تحديد الإطار العام (الشكل) للقوائم المالية ومحتوياتها (الحد الأدنى من المعلومات).

ومن هنا يتضح لنا أن هذا المعيار لم يتطرق إلى عملية القياس والإفصاح التي أوكلت لمعايير أخرى.

ثانياً: نطاق المعيار (مجاله): يطبق هذا المعيار على القوائم المالية ذات الغرض العام فقط، وعليه لا يطبق على القوائم المالية ذات الغرض الخاص، ولا يطبق كذلك على المنشآت التي لا تمتلك حقوق ملكية مثل التعاونيات ولا يطبق على القوائم المالية الصادرة من الهيئات العمومية الإدارية غير الربحية، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على معلومات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

ثالثاً: الغرض من القوائم المالية : الغرض منها هو توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفق النقدي بحيث يجب على البيانات التي تحتويها القوائم المالية أن تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، ولتحقيق ذلك يجب أن تحتوي القوائم المالية على العناصر التالية: الموجودات (الأصول)، الالتزامات (الخصوم)، المصاريف والخسائر، الإيرادات والمكاسب، حقوق الملكية والتدفقات النقدية ، بالإضافة إلى كل هذه العناصر معلومات ضرورية وتفسيرات تقوم المنشأة بعرضها في الملاحق وقد تكون على شكل جداول أو ملاحظات.

رابعاً: مكونات القوائم المالية: طبقاً لمتطلبات المعيار تتكون القوائم المالية من:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية): وتضم ما للمنشأة من موجودات وما عليها من التزامات وحقوق ملكية بتاريخ معين؛ لا يصف المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 شكل القائمة ، كما لم يحدد هذا

- المعيار الترتيب أو التنسيق الذي تعرض به ، لكنه يحدد الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح عن عناصر معينة، خاصة إذا كان حجم هذا العنصر وطبيعته ووظيفته مرتبطة بفهم المركز المالي، والأصل أن العنصر الذي يتمتع بالأهمية النسبية لا بد من الإفصاح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية، كما يمكن للشركة من إعادة الوصف المستخدم وترتيب العناصر أو مجموعة من العناصر وفقا لطبيعة الشركة ومعاملاتها، بهدف توفير المعلومات ذات العلاقة بفهم المركز المالي للشركة.
2. **قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):** وتتضمن نتيجة أعمال المنشأة (+) أو (-) بتاريخ معين؛ كما تجدر الإشارة إلى أن التعديلات التي تم إدخالها على المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 في عام 2011 فإنه مطلوب من الشركات أن تقوم بتجميع عناصر "الدخل الشاملة الأخرى" إلى تلك التي قد يعاد تصنيفه كأرباح أو خسائر في الفترات اللاحقة، وتلك التي لن يتم إعادة تصنيفها، وقد تم ذلك استجابة لزيادة عدد العناصر المصنفة كدخل شاملة أخرى.
3. **قائمة التدفقات النقدية:** وتتضمن التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى المنشأة من ثلاث أنشطة (تشغيلية، استثمارية، تمويلية) علما أن هذه القائمة الوحيدة التي تعد **وفق الأساس النقدي** خلاف على القوائم الأخرى التي تعد وفق أساس الاستحقاق؛
4. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول التغيرات في الأموال الخاصة):** ويتضمن كل التغيرات التي حدثت على حقوق الملكية ما عدا تلك التي الناتجة عن عمليات مع المالكين؛
5. **السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية (الملاحق):** تمثل ملخص للسياسات المحاسبية المنتهجة وملاحظات تفسيرية تتعلق بينود القوائم المالية.

خامسا: الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية: يتضمن المعيار 07 اعتبارات يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

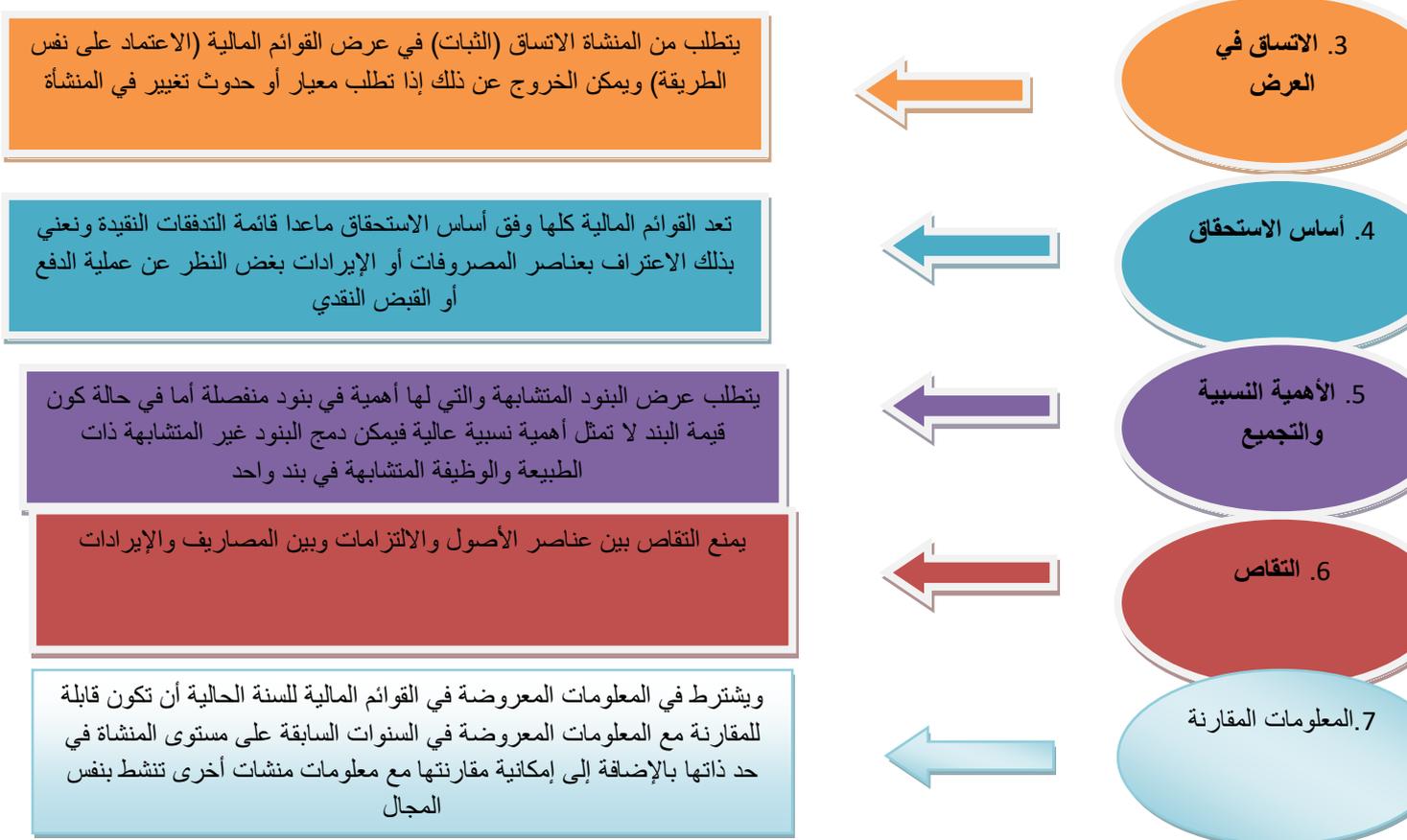
الشكل رقم 01: الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية حسب IAS01

ويقصد بذلك أن المعلومات الظاهرة في القوائم المالية تعبر بصدق على كل العمليات التي قامت بها المنشأة (أي أن الأثر المالي الناتج عن العمليات معبر عنه بصدق)

ويقصد بذلك أن إعداد وعرض القوائم المالية يفترض أن المنشأة مستمرة في عملية النشاط في المستقبل بشكل عادي وإن كان غير ذلك يجب الإفصاح عن سبب عدم الاستمرارية

1. العرض العادل
والامتثال لـ IAS-
IFRS

2. استمرارية المنشأة



سادسا : هيكل ومحتوى القوائم المالية : يتطلب المعيار افصاحات معينة في مضمون القوائم المالية وافصاحات أخرى في الملاحق حيث يجب أن تحتوي كل قائمة على : اسم القائمة، اسم المنشأة، الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة، العملة المستخدمة، مستوى تجميع أو اختصار

1. **قائمة المركز المالي:** هي القائمة التي تظهر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية خلال فترة معينة.

1.1. **فوائد، أهداف و محددات القائمة :** يمكن تلخيص أهداف ، فوائد ومحددات القائمة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: أهداف ، فوائد ومحددات قائمة المركز المالي

<p>➡ السيولة: وتتمثل في النقدية والنقدية المكافئة وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل؛</p>	الأهداف والفوائد
<p>➡ القدرة على تسديد الديون الطويلة الأجل؛</p>	
<p>➡ المرونة المالية: يعتبر مفهوم المرونة أوسع من السيولة ويعود ذلك لان المرونة تستطيع أن تقيس قدرة المنشأة على تعديل قيمة التدفقات وتوقيت التدفقات؛</p>	محددات
<p>➡ التعبير عن بنود القائمة بالتكلفة التاريخية</p> <p>➡ التقدير الشخصي: هناك بعض العناصر تعتمد على التقدير الشخصي مثل الديون الشكوك فيهم؛</p>	

ممثل عنصر المورد	عدم ذكر بعض العناصر في القائمة لصعوبة قياسها مثل عنصر المورد البشري
------------------	---

2.1. تصنيف الأصول والالتزامات : يمكن توضيحها في الجدول التالي :

الجدول رقم 02 : تصنيف الأصول والالتزامات

تعريف وشروط	نوع الأصول أو الالتزام
<p>يعتبر الأصل أصل جاري إذا توفرت فيه الشروط التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ تحتفظ به المنشأة إلى غاية بيعه أو استخدامه أو استهلاكه خلال الدورة المالية؛ ✓ الاحتفاظ به بهدف المتاجرة؛ ✓ يكون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة. 	الأصول الجارية
<p>وهي الموجودات التي تحصلت عليها المنشأة والهدف منها هو استخدامها في المنشأة لأكثر من سنة وتتمثل في المعدات والمصانع والممتلكات والأصول غير الملموسة.(في بعض الأحيان تتحصل المنشأة على استثمارات غير أن الغرض منها هو البيع فعندئذ لا تصنف كأصول غير جارية أو مخزونات وإنما يعالجها المعيار (IFRS05).</p>	الأصول الجارية غير
<p>تصنف كذلك إذا توفرت الشروط التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ استحقاق الالتزام يكون خلال الدورة المالية أو التشغيلية؛ ✓ يستحق خلال 12 شهر أو يحتفظ به بغض المتاجرة 	الالتزامات الجارية
<ul style="list-style-type: none"> ✓ الالتزامات التي التي لا يتم تسديدها خلال الدورة التشغيلية أو تستحق خلال أكثر من 12 شهرا؛ ✓ التي يكون للمنشأة حغيررر مشروط بتأجيل تسديدها لأكثر من 12 شهر وتشمل كل التزامات طويلة الأجل. 	الالتزامات الجارية غير

ملاحظة : بالنسبة للقروض التي تنوي المنشأة تجديدها فتصنف غير متداولة وإن كانت تاريخ استحقاقها أقل من 12 شهر، أما في حالة إخلال المنشأة بشرط القرض بحيث يصبح القرض واجب السداد فعندئذ يصنف متداول حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة المنشأة بتسديد القرض، غير أنه يصنف غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية بإعطاء فترة سماح للتسديد تتجاوز 12 شهر، وتصنف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها متداولة حتى وأن كانت تسويتها تفوق 12 شهرا.

3.1. تصنيف حقوق الملكية: تتمثل في صافي الأصول بعد طرح جميع الأصول والخصوم وتعتبر البنود التالية هي الحد الأدنى الواجب عرضها :

- ✓ رأسمال الصادر والاحتياطات؛
- ✓ الزيادة في الرأسمال (علاوة الإصدار) رأسمال إضافي؛
- ✓ رأسمال التي تم استلامه كتبرع؛
- ✓ فرق إعادة التقدير؛
- ✓ سندات الخزينة؛
- ✓ الأرباح المحتجزة؛
- ✓ البنود التي تم تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب والخسائر المتعلقة باسم الخزينة (أسهم الشركة التي قامت بإعادة شرائها).

4.1. طرق عرض قائمة المركز المالي:

لم يلزم المعيار بشكل معين وإنما يمكن إتباع المداخل الملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم 03 : طرق عرض قائمة المركز المالي

المداخل	تعريف
مدخل السيولة	وفق هذا المدخل يتم تصنيف الأصول والالتزامات وفق سيولتها؛
مدخل غير جاري - جاري	يتم عرض الأصول الجارية ثم الأصول غير الجارية ويتم عرض الالتزامات الجارية ثم الالتزامات غير الجارية ثم حقوق الملكية
مدخل صافي الأصول	يتم عرض كافة الأصول وتطرح منها الالتزامات
مدخل رأسمال العامل	يتم عرض الأصول الجارية ويطرح منها الالتزامات الجارية، ثم يتم إضافة الأصول غير الجارية وطرح الالتزامات غير الجارية للوصول إلى صافي الأصول؛

2. قائمة الدخل الشامل: هي قائمة يتم إعدادها عن فترة محاسبية معينة يتم فيها مقابلة الإيرادات بما فيها

المكاسب والمصاريف بما فيها الخسائر لتحديد نتيجة الأعمال؛

1.2. فوائد قائمة الدخل الشامل: تتمثل فيما يلي:

- ✚ التعرف على نتيجة المنشأة من خلال الأرباح والخسائر؛
- ✚ التمييز بين الربح التشغيلي ولربح والخسائر بسبب وجود مكاسب وخسائر من العمليات الاستثنائية؛
- ✚ التعرف على كفاءة الإدارة؛
- ✚ معرفة إمكانية توزيع الأرباح من عدمه؛
- ✚ مقدار الضريبة الواجب دفعها

2.2. بنود قائمة الدخل الشامل: تتمثل فيما يلي:

- ✚ الإيراد (الدخل): زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية؛
- ✚ المصاريف: نقص المنافع الاقتصادية خلال الفترة؛

المكاسب؛

الخسائر؛

3.2. عرض قائمة الدخل الشامل: يوجد

مدخلين:

مدخل القائمة الواحدة: (قائمة الدخل الشامل): تتضمن الإيرادات والمصاريف التي تحدد ربح

أو خسارة الفترة ثم مباشرة وفي نفس القائمة يتم عرض بنود الدخل الشامل الأخرى (المكاسب والخسائر) للتوصل إلى إجمالي الدخل الشامل؛

مدخل القائمتين:

- قائمة الأرباح والخسائر حيث تتضمن الإيرادات والمصاريف التي تحدد ربح أو خسارة الفترة؛

- قائمة الدخل الشامل حيث يتم ترحيل ربح أو خسارة الفترة من قائمة الأرباح والخسائر إلى هذه القائمة وعرض بنود الدخل الشامل الأخرى للتوصل إلى إجمالي الدخل الشامل بعد طرح الضريبة.

3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي قائمة تتضمن تسوية حقوق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها بالإضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل؛ وتتمثل فوائد هذه القائمة في:

معرفة التغيرات الحادثة على مستوى عناصر حقوق الملكية خلال الفترة؛

التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي لم يعترف بها في قائمة الدخل وتم الاعتراف بها؛

ويمكن إدراج الجدول التالي لتوضيح الشكل العام للقائمة:

الجدول رقم 04: جدول التغيرات في حقوق الملكية

البيان	رأس المال	علاوة الإصدار	فارق إعادة التقييم	حقوق الأقلية	الأرباح المحتجزة	المجموع
الرصيد في 12-31	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
أثر التغيير في السياسة المحاسبية					xxx	
الأرصدة الاقتتاحتية المعدلة	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
فائض إعادة التقدير			xxx			xxx
صافي الزيادة في حقوق الأقلية				xxx		xxx
ربح الفترة					xxx	xxx
علاوة الإصدار	xxx	xxx				xxx
الرصيد في 12-31	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
صافي المكاسب والخسائر					xxx	xxx
دخل الفترة					xxx	xxx
توزيعات الأرباح					(xxx)	(xxx)
الأرصدة في 12-31	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

تمارين حول المحاضرة الأولى

1. باختصار عن الأسئلة التالية:

- ✓ ما هو الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟ وما هي العناصر المكونة له؟ هل يمكن اعتباره معيار؟
- ✓ اذكر باختصار أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية؟
- ✓ اذكر مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 1؟
- ✓ اذكر الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 1؟
- ✓ اذكر محددات قائمة المركز المالي؟
- ✓ هناك طريقتان لعرض المصاريف في قائمة الدخل ، بين هاتين الطريقتين ما هي الطريقة الأكثر استخداما في الحياة العملية؟
- ✓ هل المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة؟
- ✓ ما هي العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية؟
- ✓ ما هو الهدف الرئيسي من وجود الإيضاحات المتممة للقوائم المالية؟

2. أين وكيف تصنف البنود التالية :

المصاريف المدفوعة مقدما	فرق التقييم
حقوق الأقلية	سندات الخزينة
ضرائب مستحقة الدفع	سندات التوظيف 3 أشهر
الأرباح المحتجزة	قرض يستحق خلال 3 سنوات
مؤونة لمواجهة نزاع مع أجبر سيصدر حكم المحكمة خلال 15 شهر	الدائنون
التقديرة المكافئة	المدينون
رأسمال إضافي	خسائر سعر الصرف

3. حدد المصطلح المناسب للتعريفات التالية :

- ✓ يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة بوحدات الإنتاج أو ساعات تشغيل الآلات ؟
- ✓ الاعتراف بالمصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لا أو قبضها أو لا ؟
- ✓ عرض المعلومات وتمت المحاسبة عنها طبقا لجوهرها الاقتصادي وليس شكلها القانوني ؟
- ✓ المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومة ؟
- ✓ تعتبر من مكونات حقوق الملكية (الأموال الخاصة) وتمثل شراء المؤسسة لأسهمها وتظهر مطروحة من حقوق الملكية؟

التمرين الأول : إعداد قائمة المركز المالي

ليكن لدينا المعلومات المالية المتعلقة بمؤسسة جزائرية SIFEM المنتهية في 2021-12-31 :

2021	2020	البيان
------	------	--------

265.000	250.000	المخزونات
62.000	65.000	الذمم المدينة (زبائن)
12 000	15 000	الذمم المدينة الأخرى
7 000	5 000	المصاريف المدفوعة مسبقا
22 000	13 000	النقدية والنقدية المعادلة
105 000	195 000	الذمم الدائنة
105 000	110 000	قروض قصيرة الأجل
32 000	28 000	ضرائب مستحقة الدفع
9 000	12 000	مصاريف مستحقة الدفع
282 000	245 000	الممتلكات والمصانع والمعدات
45 000	45 000	الشهرة
18 000	25 000	الأصول غير الملموسة الأخرى
90 000	97 000	الاستثمارات في الشركات الزميلة
105 000	120 000	قروض طويلة الأجل
3 000	2 000	التزامات ضريبة مؤجلة
8 000	6 000	مخصصات طويلة الأجل
250 000	150 000	رأسمال
75 000	40 000	رأسمال الاضافي
30 000	25 000	فائض اعادة التقييم
54 500	48 000	احتياطي قانوني
9 000	8 000	الأرباح المحتجزة
17 500	16 000	حقوق الأقلية
125 000		الإيرادات من النشاط التشغيلي
5 000		مكاسب وإيرادات أخرى
12 000		التغير في مخزون البضائع
65 000		المواد الخام المستهلكة
8 000		أجور الموظفين
15 000		الاهتلاكات والإطفاء
1 000		المصاريف الأخرى
500		مصاريف التمويل
3 000		مصاريف التوزيع
12 000		المصاريف الإدارية
1 200		حصة الشركة من الشركات التابعة
12 500		مصروف ضريبة الدخل
85 000		تكلفة المبيعات

المطلوب : اعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل %

التمرين الثاني: اعداد قائمة الدخل

توفرت البيانات التالية لدى إحدى الشركات :

(دج)

المجموع	مصاريف التوزيع	مصاريف إدارية	تكلفة المبيعات	البيان
50000	5000	5000	40000	المواد الخام و المستهلكات
10000	3000	3000	4000	مصروف منافع الموظفين
10000	500	500	9000	مصروف الإهلاك و الإطفاء
3000	500	500	2000	المصروفات الأخرى
73000	9000	9000	55000	المجموع

المطلوب: عرض قائمة الدخل وفق طريقة وظيفة المصروف و طريقة طبيعة المصروف، علما أن قيمة المبيعات 214000 دج و إيرادات أخرى 16000 دج

التمرين الثالث: فيما يلي البنود التالية :

الإيرادات التشغيلية = ؟ ، تكلفة المبيعات 750000 ، مصاريف التوزيع 80000 ، مصاريف الادارية 50000 ، مصاريف الأخرى للاستغلال 15000 ، مصاريف مالية ؟

إذا علمت أن هامش الربح الاجمالي يساوي 25 % من الإيرادات التشغيلية و ضريبة الدخل 16000 (معدل الضريبة على الدخل 40%) قم باعداد قائمة الدخل

التمرين الرابع: ليكن لدينا المعلومات التالية : أرصدة أول مدة لبنود حقوق الملكية لمؤسسة جزائرية VITEL كما يلي :

رأسمال : 150.000 دج ، رأسمال إضافي 40.000 دج، فائض إعادة التقييم 25.000 دج ، احتياط قانوني: 48.000 دج ، الأرباح المحتجزة 8.000 دج
خلال السنة قامت المؤسسة :

إعادة تقييم تشيبتها حيث بلغ فرق إعادة التقييم 5000 دج

ربح الفترة بلغ 17.200 دج حيث تم توزيع الربح بقيمة 9.700 دج ، واقتطع احتياط قانوني بقيمة 6.500 دج

تقرر زيادة رأسمال بـ 100 سهم (القيمة الاسمية للسهم 1000 دج) بقيمة 1035 دج للسهم الواحد

المطلوب: اعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

حل التمارين

حل الأسئلة النظرية :

- 1- يعتبر الاطار المفاهيمي هو الاطار النظري الذي يتم الاسترشاد به في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها و كيفية قياس تلك الأحداث وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمى القوائم المالية ويتضمن الاطار المفاهيمي لسنة 2018 العناصر التالية : أهداف التقارير المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، عناصر القوائم المالية، القوائم المالية المنشأة المعدة للتقرير ، الاعتراف وإلغاء الاعتراف ، القياس ، العرض والافصاح، مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.
- 2- تهدف القوائم المالية الى تبيان المركز المالي للمؤسسة ، الأداء ، التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من والى المؤسسة ، التغيرات الحاصلة على مستوى حقوق الملكية .
- 3- مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية حسب المعيار رقم 01 هي : قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، السياسات المحاسبية والايضاحات التفسيرية (الملاحق) .
- 4- الاعتبارات العامة :
 - العرض العادل والالتزام بالمعايير .
 - فرضية الاستمرارية
 - أساس الاستحقاق
 - الاتساق في العرض
 - الأهمية النسبية والتجميع
 - المعلومات المقارنة
- 5- محددات قائمة المركز المالي :
 - التعبير عن معظم الأصول والخصوم بمبالغ التكلفة التاريخية
 - الاعتماد على التقديرات الشخصية
 - عدم احتوائها على العديد من العناصر ذات القيمة المالية وتولد منافع مستقبلية نظرا لصعوبة قياسها بموضوعية
- 6- طريقتا عرض المصاريف في قائمة الدخل :
 - حسب الطبيعة (وهي الأكثر استعمالا)

■ حسب الوظيفة

- 7- تحتوي قائمة التغيرات في حقوق الملكية على : رأس مال الشركة ، رأس مال إضافي (علاوة الإصدار) ، فائض إعادة التقييم ، الاحتياطي القانوني ، الأرباح المحتجزة ، حقوق الأقلية ، سندات الخزينة إضافة الى بعض بنود الدخل الشامل .
- 8- المرونة المالية أوسع من السيولة : فالمرونة تقيس قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات الذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة . أما السيولة قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل دون اللجوء الى الاستدانة أو بيع أصل ثابت .
- 9- الهدف الرئيسي من وجود الإيضاحات هو المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب ادراجها في تلك القوائم .
- 10- المصطلحات :

- رأسمال المادي
- أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي يكون في الاعتراف بالإيراد والمصرف
- تغليب الجانب الاقتصادي على القانوني
- قيد التكلفة أو المنفعة (الجدوى الاقتصادية)
- سندات الخزينة

حل التمرين الاول:

1. اعداد قائمة المركز المالي بتاريخ 2021/12/31:

2021	2020	الخصوم	2021	2020	الأصول
251.000,00	345.000,00	الالتزامات المتداولة	368.000,00	348.000,00	الأصول المتداولة
105.000,00	195.000,00	الذمم الدائنة (الموردون)	265.000,00	250.000,00	المخزونات
105.000,00	110.000,00	قروض قصيرة الأجل	62.000,00	65.000,00	القيم المدينة (الزبانن)
32.000,00	28.000,00	ضرائب مستحقة الدفع	12.000,00	15.000,00	القيم المدينة الأخرى
9.000,00	12.000,00	مصاريف مستحقة الدفع	7.000,00	5.000,00	المصاريف المدفوعة مسبقا
			22.000,00	13.000,00	النقدية والنقدية المعادلة
116.000,00	128.000,00	الالتزامات غير المتداولة	435.000,00	412.000,00	الأصول غير المتداولة
105.000,00	120.000,00	القروض طويلة الأجل	282.000,00	245.000,00	الممتلكات والمصانع
3.000,00	2.000,00	التزامات ضريبية مؤجلة	45.000,00	45.000,00	الشهرة
8.000,00	6.000,00	مخصصات طويلة الأجل	18.000,00	25.000,00	الأصول غير الملموسة
436.000,00	287.000,00	حقوق الملكية	88.000,00	85.000,00	الاستثمارات في المؤسسات الزميلة
250.000,00	150.000,00	رأسمال الاسهم	2.000,00	12.000,00	الاستثمارات المحتفظ بها للبيع لأكثر من سنة
75.000,00	40.000,00	رأسمال اضافي			
30.000,00	25.000,00	فائض اعادة التقييم			
54.500,00	48.000,00	احتياطي قانوني			
9.000,00	8.000,00	الأرباح المحتجزة			
17.500,00	16.000,00	حقوق الأقلية			
801.000,00	748.000,00	مجموع الخصوم	801.000,00	748.000,00	مجموع الأصول

إعداد قائمة الدخل بتاريخ 2019/12/31:

قائمة الدخل حسب الوظيفة		قائمة الدخل حسب الطبيعة	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
125.000,00	الإيرادات	125.000,00	إيرادات من النشاط التشغيلي
(85.000,00)	تكلفة المبيعات	5.000,00	مكاسب وإيرادات أخرى
40.000,00	هامش إجمالي الربح	130.000,00	مجموع الإيرادات
5.000,00	مكاسب وإيرادات أخرى	(12.000,00)	التغير في مخزونات البضائع
(3.000,00)	مصاريف التوزيع	(65.000,00)	الموارد الخام المستهلكة
(12.000,00)	مصاريف إدارية	(8.000,00)	تكاليف منافع الموظفين
(500,00)	مصاريف التمويل	(15.000,00)	الإهلاك والإطفاء
(1.000,00)	مصاريف أخرى	(1.000,00)	المصاريف الأخرى
1.200,00	حصة الشركة من الشركات التابعة	(500,00)	مصاريف التمويل
29.700,00	الربح قبل الضريبة	(101.500,00)	مجموع المصاريف
(12.500,00)	ضريبة الدخل 25 %	1.200,00	حصة الشركة في أرباح الشركات التابعة
17.200,00	الربح الصافي	29.700,00	النتيجة قبل الضريبة
		(12.500,00)	ضريبة الدخل 25 %
		17.200,00	صافي النتيجة

حل التمرين الثاني:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية 2019/12/31 حسب الطبيعة	
المبالغ	البيان
214.000,00	إيرادات من النشاط التشغيلي
16.000,00	مكاسب وإيرادات
230.000,00	إجمالي الإيرادات
(50.000,00)	المواد الخام والمستهلكة
(10.000,00)	مصروف منافع الموظفين
(10.000,00)	مصروف الإهلاك والإطفاء
(3.000,00)	مصروفات أخرى
(73.000,00)	إجمالي المصاريف
157.000,00	الربح قبل الضريبة

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية 2019/12/31 حسب الوظيفة	
المبالغ	البيان
214.000,00	المبيعات
(55.000,00)	تكلفة المبيعات
159.000,00	إجمالي الربح
16.000,00	مكاسب وإيرادات
(9.000,00)	مصاريف إدارية
(9.000,00)	مصاريف التوزيع
157.000,00	الربح قبل الضريبة

حل التمرين الثالث:

الربح الاجمالي = 25 % من الايرادات التشغيلية
 الايرادات التشغيلية - تكلفة المبيعات = 25 % من الايرادات التشغيلية
 الايرادات التشغيلية - 750000 = 0.25 من الايرادات التشغيلية
 750000 = 0.75 من الايرادات التشغيلية
 0.75/750000 = الايرادات التشغيلية
 الايرادات التشغيلية = 1 000 000 دج
 وبما أن الضريبة على الدخل هي 40% من الربح قبل الضريبة وهي 16000 دج
 الربح قبل الضريبة = 0.4/16000 = 40000 دج
 وبالتالي نستطيع استخراج المصاريف المالية 250000 دج - (15000+50000+80000) = مصاريف مالية = 40000 دج ، وعليه
 فان المصاريف المالية هي 65000 دج

قائمة الدخل حسب الوظيفة عن الفترة المنتهية 12/31/ن	
المبالغ	البيان
1.000.000,00	الايرادات
(750.000,00)	تكلفة المبيعات
250.000,00	اجمالي الربح
(80.000,00)	مصاريف التوزيع
(50.000,00)	مصاريف ادارية
(15000,00)	مصاريف أخرى للاستغلال
(65.000,00)	مصاريف مالية
40.000,00	الربح قبل الضريبة
(16.000,00)	ضريبة الدخل 40 %
24.000,00	الربح الصافي

حل التمرين الرابع :

المجموع	الأرباح المحتجزة	احتياط قانوني	فائض إعادة التقييم	رأسمال إضافي	رأسمال	البيان
	8.000	48.000	25.000	40.000	150.000	رصيد أول مدة 01-01
5.000			5.000			فائض إعادة التقييم
17.200	17.200					ربح الفترة
(9700)	(9700)					توزيعات الأرباح
00	(6500)	6500				احتياط قانوني
135000				3500	100000	اصدار أسهم
	9000	54.500	30.000	75000	250000	أرصدة نهاية مدة 12-31

المحاضرة التاسعة : المعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 01

صدر المعيار في سنة 2004 ، ثم أعيد صياغته في سنة 2008 لجعله أكثر وضوحاً، وفي ديسمبر 2013 أصدر المجلس تعديلات سنوية لها تأثير على المعيار IFRS. هذه التعديلات تصبح سارية المفعول ابتداء من 1 جويلية 2014 أو بعدها. وتم تعديل المعيار من أجل التحسينات السنوية في IFRSs في ديسمبر 2016.

هدف المعيار : يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية (القوائم التي تعد لأول مرة) على أساس IFRS والقوائم المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بما يلي :

- ✚ تحقق الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة؛
- ✚ توفر نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ؛
- ✚ يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأية لمستخدميها.

1. نطاق المعيار : يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي :

- ✚ تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى؛
- ✚ كما يغطي المعيار المنشأة التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل الجوانب فيما عدا أنها لا تحتوي على بيان صريح وبدون تحف بأنها تلتزم بمعايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها أو جزء منها؛
- ✚ كما ينطبق المعيار على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، أو أن القوائم المالية معدة وفقاً للمعايير الدولية ولكنها معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملا المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين.

2. متطلبات الاعتراف والقياس :

- ✚ يجب على المنشأة إعداد ميزانية افتتاحية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة بداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي الميزانية العمومية للمنشأة في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية؛
- ✚ يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الأولى التي تطبق IFRS، أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التأمين
- ✚ أسس إعداد القوائم المالية الافتتاحية وفق IFRSs : يتطلب من الذمة المطبقة للمعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي في تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن هذا لا يعني أن بيان المركز المالي الافتتاحي يجب أن يعرض ضمن القوائم المالية المعدة لأول مرة وفق IFRSs ووفقاً لعبارة تاريخ التحول إلى IFRS كما ورد في الملحق أ للمعيار فإن هذا التاريخ هو تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم فيها الذمة بعرض معلومات مقارنة كاملة وفق IFRSs في قوائمها المالية المعدة لأول مرة وفق IFRSs . لذلك يعتمد تحديد تاريخ الانتقال على عاملين- :

✚ تاريخ تطبيق IFRS ،

✚ عدد سنوات المعلومات المقارنة التي قررت الذمة عرضه مع معلومات تطبيق للمرة الأولى

مثال : قامت الشركة س بإعداد وعرض قوائمها المالية وفق معاييرها المحلية في 31/12/2004 ، وقررت تطبيق معايير IFRSs اعتباراً من تاريخ نهاية السنة المالية 2005/12/31.

المطلوب: تحديد التاريخ التي تقوم به الشركة عرض قائمة المركز المالي الافتتاحي وفق

الحل : تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم الشركة بعرض قوائمها المالية المقارنة وفق IFRSs هو 2004/1/1 ، وبالتالي يجب عليها إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي كما هي في تاريخ 2004/1/1. وإذا قررت الشركة عرض قوائم مالية مقارنة لمدة 3 سنوات – 2003 ، 2004 ، 2005 – فإن تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم الشركة بعرض قوائمها المالية المقارنة وفق IFRSs هو 2003/1/1 وبالتالي يجب عليها إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي كما هي في تاريخ 2003/1/1.

3. التعديلات المطلوبة عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRS :

إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRS ، يجب على المنشأة أن تطبق القواعد الأربعة ، باستثناء الحالات التي لا يسمح فيها تطبيق بأثر رجعي وفق IFRS1:
✚ الاعتراف بالأصول والخصوم والتي يتطلب الاعتراف بها بموجب IFRSs ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشأة قبل تبني المعايير لأول مرة

مثال : تطلب المعيار IAS 19 المتعلق بمنافع المستخدمين من المستخدم الاعتراف بالتزاماته عندما يقوم الموظف بأداء خدمة مقابل منافع ستدفع له مستقبلاً. يتطلب المعيار IAS 37 المتعلق بالمخصصات، الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة الاعتراف بالمخصصات كمطلوبات فقط عندما تكون قانونية ، -يتم الاعتراف بأصول والتزامات الضريبة المؤجلة وفق المعيار IAS12 ،

✚ استبعاد عناصر من الأصول والخصوم إذا لم يسمح لها بالاعتراف بموجب IFRSs ، يجب أن تقوم المنشأة بإلغاء الأصول والمطلوبات التي تم الاعتراف بها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة من قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق IFRSs.
✚ تصنف العناصر التي تم الاعتراف بها سابقاً بموجب المعايير المقبولة عموماً كنوع من أصل، خصم ، أو مكون من حقوق الملكية والتي هي نوع مختلف من أصل، خصم ، أو حقوق ملكية بموجب IFRSs. مثال : لا يسمح المعيار IAS 10 المتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي تصنيف التوزيعات المقترحة بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي كالتزامات. لذلك يجب إعادة تصنيفها كجزء من الأرباح المحتجزة في قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق IFRSs - ، سندات الخزينة المسجلة وفق المعايير المحلية كأصول ، يجب طرحها وإعادة تسجيلها كجزء من حقوق الملكية وفق – الاعتراف بالأصول والخصوم والتي يتطلب الاعتراف بها بموجب IFRSs ،

✚ يجب تطبيق المعايير الدولية IFRSs في قياس جميع الأصول والخصوم المعترف بها ، ولذلك إذا تبنت أية دمة هذه المعايير للمالية للمرة الأولى في قوائمها المالية السنوية في نهاية ديسمبر 2009 أو بعد ذلك، بشكل عام يتم استخدام مبادئ القياس وفق المعايير السارية في تاريخ 31 ديسمبر 2005 – التطبيق بأثر رجعي . مثال : يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة أو التكلفة المهلكة وفق المعيار : IAS 39 الأدوات المالية : القياس والاعتراف.

4. **السياسات المحاسبية**: يتطلب المعيار IFRS1 عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية بالنسبة للمطبق لأول مرة - adopter time-first - أن يستعمل نفس السياسات المحاسبية كما لو استخدمت خلال كل الفترات التي عرض فيها قوائمه المالية الأولى- .

✚ كذلك ينص المعيار على أن السياسات المحاسبية يجب أن تتوافق مع كل معيار التقرير المالي الدولية الفعلي عند تاريخ التقرير .

✚ -يجب أن تؤسس السياسات المحاسبية على الطبعة الأخيرة لمعايير IFRS السارية عند تاريخ التقرير،

✚ -وفي حالة صدور معيار IFRS جديد عند تاريخ التقرير ولم تتم المصادقة عليه للتطبيق، تشجع الذم على تطبيقه عند تاريخ التقرير قبل تاريخ سريانه الفعلي. وبالتالي فإن المطبق لأول مرة يسمح له ولا يجبر على التطبيق. 6 .

5. **تاريخ التقرير**: فترة التقرير لزمة تعد قوائمها المالية لأول مرة وفق معايير IFRS تعود لنهاية الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو القوائم المالية المرحلية- إذا وجدت- التي تعرضها الذمة وفق المعيار 34 للفترة التي تغطيها القوائم المالية.

الأثر الناتج عن التعديلات المطلوبة للانتقال من المعايير المحلية إلى IFRSs يجب الاعتراف بالأثر الناتج عن هذه التعديلات مباشرة في حساب الأرباح المحتجزة أو أي بند من بنود حقوق الملكية في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية إعداد التقارير المالية.

6. **العرض والإفصاح** : يعرض المطبق للمعايير الدولية IFRSs للمرة الأولى معلومات مقارنة لسنة على الأقل ، وفيما يلي عرض لبعض متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاستثناءات الإلزامية:

✚ الإفصاحات عن البيانات المالية للفترات قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق IFRSs: يتطلب المعيار IAS 1 عرض قوائم مالية مقارنة كاملة لسنة واحدة فقط . وإذا أراد المطبق للمعايير الدولية IFRSs للمرة الأولى الإفصاح عن معلومات مالية لسنوات سابقة فال يتطلب توافقه مع IFRSs ويجب أن تكون المعلومات المالية المعدة وفق المعايير المحلية محددة بشكل واضح. بالإضافة يجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية التي تجعل المعلومات السابقة متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . IFRSs الإفصاح الأخير هو وصفي وليس كمي

✚ يتطلب IFRS 1 الإفصاح عن كيفية الانتقال من المعايير المحلية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs وهو يؤثر على المركز المالي للذمة، والأداء المالي، والتدفقات النقدية وهو يشمل :

✚ أ. تسويات حقوق الملكية المفصح عنها وفق المعايير المحلية السابقة إلى حقوق ملكية وفق المعايير الدولية العداد التقارير المالية IFRSs في تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRSs وفي نهاية آخر فترة سنوية معدة وفق المعايير المحلية .مثال: إذا تبنت ذمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs للمرة الأولى في قوائمها المالية في 2005/12/31 . فان التسويات يجب أن تكون كما هي في 1 /جانفي 2004 و كذلك 31 ديسمبر 2004

✚ ب. تسويات الأرباح والخسائر الأخرى فترة سنوية تم التقرير عنها وفق المعايير المحلية السابقة عن الأرباح والخسائر المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة . ج . إيضاحات للتعديلات الهامة التي حدثت عند تطبيق IFRSs للمرة الأولى لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية

. عند اكتشاف أخطاء في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحلية السابقة عند الانتقال إلى تطبيق IFRSs يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل. محاضرات في معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 9 . بالإضافة يجوز الإفصاح عن إيضاحات مناسبة إذا استفادت الذمة من أي إعفاء في القياس أو الاعتراف في ظل IFRS1. عندما تشرع المنشأة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في قوائمها المالية السنوية لنهاية 2005/12/31 ، يجب أن تتضمن القوائم المالية المرحلية إفصاحاً معيناً عن ذلك قبل إصدار القوائم المالية في 2005/12/31 . ويجب ان يتضمن التقرير المرحلي معلومات تفصيلية وتسويات تتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية المقارنة بتلك المطبقة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المحاضرة الثالثة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات

الهدف من المحاضرة: تمكين الطالب من التعرف على المعالجة المحاسبية لأحد أهم عناصر الأصول المتداولة وهو المخزون بدءا بالاعتراف به وكيفية تقييمه، وصولا إلى الإفصاح؛
محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على أهم العناصر التي جاء بها والتي تتمثل في:

- هدف المعيار، نطاق المعيار؛
- المبدأ الأساسي للمعيار؛
- مكونات تكلفة المخزون؛
- طرق قياس تكلفة المخزون؛
- طرق تحديد تكلفة المخزون.

1. **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى:
 - وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية؛
 - يقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف؛
 - يقدم المعيار الإرشاد الأساليب التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.
2. **نطاق المعيار:** يغطي هذا المعيار المنتجات التامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمؤسسة والمنتجات نصف المصنعة والأدوات والمواد التي تستخدم في عملية الإنتاج (المواد الخام)، وعليه يمكن القول أن هذا المعيار يطبق على جميع المخزونات باستثناء:
 - الأدوات المالية التي تتم معالجتها بموجب المعيار IAS 32 و ifrs09؛
 - الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي.
3. **مصطلحات المعيار:** يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 01 : مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات

المصطلح	التعريف
المخزون	يعتبر المخزون أصلا : عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري، خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو: إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.
صافي القيمة القابلة للتحقق	هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.
القيمة العادلة	هو سعر البيع الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة تجارية في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس

4. **المبدأ الأساسي للمعيار:** يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، حيث أن:

$$\text{صافي القيمة القابلة للتحقق} = \text{سعر البيع المقدر} - (\text{تكلفة إكمال تصنيع السلعة} + \text{التكلفة المقدره لبيع السلعة})$$

5. **مكونات تكلفة المخزون:** يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين.

1.5. **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء :

- ✚ ثمن الشراء بعد طرح الخصم التجاري، والخصومات والبنود المشابهة الأخرى.
- ✚ والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد) فيما بعد من الجهات الضريبية)
- ✚ ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بشراء المخزون التام والمواد والخدمات

يمكن أن تشمل تكلفة الشراء تكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والمتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية. وتقتصر هذه الفروق على حالات التخفيض المزمنا لأسعار العملة أو حالات تخفيض العملة التي لا توجد لها وسائل عملية للتحويل وتلك التي تؤثر على الالتزامات التي لا يمكن الوفاء بها والتي تنشأ من حيازة المخزون التي تمت مؤخرًا.

2.5. **تكاليف تحويل المواد الأولية إلى منتجات جاهزة للبيع أو نصف مصنعة :**

- ✚ تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة (تمثل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة تلك التي بقيت ثابتة نسبيًا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله وتشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة)
- ✚ يمكن إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد، و مثال ذلك عند إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسي ومنتج فرعي وفي حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق مثلًا يمكن التوزيع على أساس القيمة البيعية لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تكون المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل، أو عند اكتمال الإنتاج، ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبيًا، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة التحصيلية، وتخصم هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهريًا عن تكلفته.

3.5. **التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون :** تتمثل في :

- ✚ التلف غير الطبيعي، أم التلف الطبيعي (العادي) يعتبر جزءًا من تكلفة المخزون؛
- ✚ تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية؛
- ✚ المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج؛
- ✚ تكاليف البيع والتسويق؛
- ✚ فروقات العملة الأجنبية جراء التغير في سعر الصرف
- ✚ تكاليف الاقتراض.

6. **طرق قياس التكاليف:** جاء المعيار بثلاثة طرق وهي :

- ✚ التكلفة الفعلية المنفقة) والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون)؛
- ✚ استخدام التكاليف المعيارية (التقديرية) (تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفدة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.
- ✚ طريقة التجزئة (تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي

يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون، وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزون المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي. وعادة ما يستخدم معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة)

7. طرق تحديد تكلفة المخزون : اعتمد المعيار على 3 طرق وهي :

✚ طريقة التمييز المحدد (الحصص الفعلي): التحديد العيني للتكلفة يعني أن تكلفة محددة تنسب إلى نوع معين من المخزون وتعتبر تلك المعالجة مناسبة للأنواع التي تخصص لمشروع معين سواء أكانت مشتراة أو منتجة، إلا أن التمييز العيني للتكلفة لا يعتبر ملائما في حالة الأعداد الكبيرة من بنود المخزون المتبادلة. في هذه الأحوال فإنه يمكن استخدام أسلوب لاختيار البنود المتبقية في المخزون بحيث تنتج أثرا محددًا على صافي ربح أو خسارة الفترة.

✚ طريقة الوارد أولا صادر أولا: تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها مؤخرا؛

✚ طريقة المتوسط المرجح: ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المنشأة

8. تقييم المخزون: يتطلب المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويعترف به في قائمة الدخل.

9. الاعتراف بالمخزون كمصروف:

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

ينتج عن إجراء الاعتراف بالتكلفة المدرجة للمخزون المباع كمصروف، مقابلة التكاليف بالإيرادات. يمكن أن تنسب بعض المخزون لحسابات موجودات أخرى، مثل استخدام المخزون كعنصر في الممتلكات والمنشآت والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها. ويعتبر المخزون المستخدم بهذه الطريقة مصروفا خلال العمر الإنتاجي لتلك الموجودات .

10. مكونات مخزون آخر مدة :

- ✚ البضاعة المملوكة للمؤسسة والموجودة بمخازنها ومصانعها ومعارضها؛
- ✚ البضاعة المملوكة للمؤسسة ولكنها بحوزة الوكلاء (برسم البيع) وتسمى هذه المؤسسة الموكل للبضاعة) أما البضاعة تسمى بضاعة الأمانة.
- ✚ البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع الجمركية التي قامت المؤسسة بشرائها ولكنها لم تتمكن من سحبها من الجمرک

11. الإفصاح: يجب أن تفصح البيانات المالية عن:

- ✚ السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- ✚ إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمنشأة.
- ✚ قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.
- ✚ قيمة أي استرداد للتخفيض والذي أعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة 31. الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة 31.
- ✚ قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات .

تمارين حول المعيار المحاسبي رقم 02 المخزون

التمرين الأول :

1. تقوم المنشأة X بشراء قوارب الصيد من بلدان مختلفة ثم تقوم بتصديرها ، وقد تكبدت المنشأة المبالغ التالية :
 - تكلفة المشتريات (استنادا إلى فواتير الموردين) - الخصومات التجارية على المشتريات - رسوم الاستيراد - شحن وتأمين المشتريات - تكاليف المناولة أخرى تتعلق بالواردات - رواتب دائرة المحاسبة - تكاليف ضمانات ما بعد البيع
- المطلوب : ما هي التكاليف التي يسمح تضمينها في تكلفة المخزون حسب IAS02
2. اختر الاجابة الصحيحة فيما يلي :
 - يتم تقييم مخزون بضاعة آخر مدة واطهارها في قائمة المركز المالي بموجب IAS02 :
 - أ- بالتكلفة
 - ب- بصافي القيمة القابلة للتحقق
 - ج - بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
 - فيما يلي بيانات حول مخزون آخر مدة لدى المنشأة X :

الصف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
الأجهزة الكهربائية	20.000	16.000
أدوات	12.000	25.000

- وعليه فان مجموع بضاعة آخر مدة بالصافي في قائمة المركز المالي يساوي :
أ- 25.000 ب- 28.000 ج - 45.000
- واحدة من هذه التكاليف تعتبر من تكاليف المخزون حسب IAS02 :
 - التلف العادي - التلف غير العادي - فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن الحصول على المخزون بالعملة الاجنبية

التمرين الثاني :

1. في 31-12-2019 كان لدى المنشأة مخزون تكلفته 85.000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للبضاعة 80.000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 5.000 دج
- المطلوب : - تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون .

2. في 31-12-2019 كان لدى المنشأة مخزون مواد خام تكلفته 62.000 دينار وتبلغ تكلفة إتمام تصنيعه 9.000 دج و تكلفة البيع المقدرة عند اتمام تصنيعه 3.000 دينار وسعر البيع للمقدر للمخزون عند اتمام تصنيعه 95.000 دينار
- المطلوب : تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق وقيمة المواد الخام التي ستظهر في قائمة المركز المالي في 31-12-2019

التمرين الثالث : اليك البيانات المتعلقة بأحد عناصر المخزون في المنشأة X :

البيانات	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول مدة	100	10	1000
مشتريات في 2014/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2104/5/1	500	12	6000

6500	13	500	مشتريات في 2014/10/1
1400	14	100	مشتريات في 2014/12/1
20400		1700	الوحدات المتاحة للبيع

إذا علمت ما يلي :

- بلغ عدد الوحدات المباعة 900 وحدة ،بيع 700 وحدة منها في 2019/05/15 والباقي في 2019/10/12 وقد بلغ اجمالي قيمة المبيعات 30.000دينار والمنشأة تتبع نظام الجرد الدوري

المطلوب :

- تحديد عدد وحدات آخر المدة
- تحديد تكلفة بضاعة آخر مدة باتباع :
 - طريقة التمييز المحدد (حيث أن بضاعة آخر مدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1 و 100 وحدة من مشتريات 12/1
 - طريقة الوارد أولا صادر أولا
 - طريقة الوارد أخير صادر أولا
 - طريقة متوسط التكلفة المرجح
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة
- تحديد صافي ربح المنشأة إذا علمت ان مصروفات التشغيل بلغت 5000 دينار

التمرين الرابع : فيما يلي العمليات التي تمت لدى المنشأة X خلال شهر سبتمبر والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون :

رصيد أول مدة 2019/9/1 هناك 100 وحدة بتكلفة 3 دنانير للوحدة
في 9/5 مشتريات 80 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة
في 9/11 مبيعات 140 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة
في 9/23 مشتريات 70 وحدة بتكلفة 7 دنانير للوحدة

المطلوب : - احسب عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها

- احسب عدد وحدات آخر مدة وتكلفة تلك الوحدات وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام طريقة الوارد أولا الصادر أولا وطريقة المتوسط المتحرك

التمرين الخامس : تتبع المنشأة نظام الجرد المستمر وفيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة خلال شهر أبريل 2019 :

- رصيد أول مدة يبلغ 200 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة
- في 4/6 اشترت الشركة 500 وحدة على الحساب بسعر 5 دنانير للوحدة
- في 4/10 ردت المنشأة 100 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات
- في 4/18 باعت المنشأة 150 وحدة بسعر 12 دينار للوحدة نقدا
- في 21/4 اشترت المنشأة 350 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة
- في 24/4 باعت المنشأة 300 وحدة بسعر 15 دينار على الحساب

المطلوب : احسب قيمة مبيعات المنشأة خلال شهر أبريل وإعداد بطاقة الصنف وفقا لنظام الجرد المستمر وطريقة FIFO

حل التمارين

حل التمرين الأول :

1-

تكلفة المشتريات (استنادا إلى فواتير المورد)	تدخل ضمن التكلفة
الخصومات التجارية على المشتريات	تطرح من التكلفة
رسوم الاستيراد	تدخل في التكلفة بشرط ان تكون غير قابلة للاسترجاع وان تتعلق بالسنة
شحن وتأمين المشتريات	تدخل ضمن التكلفة بشرط ان تتعلق بالسنة
تكاليف المناولة أخرى تتعلق بالواردات	تدخل ضمن التكلفة
رواتب دائرة المحاسبة	لا تدخل ضمن التكلفة
تكاليف ضمان ما بعد البيع	تدخل ضمن التكلفة

2-

- يتم تقييم مخزون بضاعة آخر مدة واطهارها في قائمة المركز المالي بموجب IAS02 ب :
الاجابة ج- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
- مجموع بضاعة آخر مدة بالصافي في قائمة المركز المالي :
الاجابة ب- 28.000 (16000 + 12000) أي بأقل مبلغ بين التكلفة و صافي القيمة القابلة للتحقق
- واحدة من هذه التكاليف تعتبر من تكاليف المخزون حسب IAS02 :
الاجابة ب - التلف العادي

حل التمرين الثاني :

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر - التكلفة المقدرة لانتاج المخزون - التكلفة الضرورية المقدرة لاتمام عملية البيع

$$1- \text{صافي القيمة القابلة للتحقق} = 80000 - 5000 = 75000 \text{ دج}$$

$$\text{خسارة الانخفاض} = 85000 - 75000 = 10000 \text{ دج}$$

إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من تكلفة إدخال المخزون إلى المخازن عند الحصول عليه يتم الاعتراف بالفرق كخسارة انخفاض ويعترف به في قائمة الدخل كما يلي :

10000	10000	2019/12/31 ح/ تكلفة المبيعات أو خسارة الانخفاض ح/ بضاعة آخر مدة أو مخصصات	xxx	xxx
-------	-------	---	-----	-----

$$2- \text{صافي القيمة القابلة للتحقق} = 95000 - 9000 - 3000 = 83.000 \text{ دج}$$

حل التمرين الثالث :

عدد وحدات آخر مدة = عدد الوحدات المتاحة للبيع - عدد الوحدات المباعة
عدد وحدات آخر مدة = 1700 - 900

$$\text{عدد وحدات آخر مدة} = 800 \text{ وحدة}$$

1- طريقة التمييز المحدد :

طريقة التمييز العيني تق مثل وم على انه يمكن تمييز بضاعة آخر مدة وتحديد مصدرها وكذلك تحديد تكلفة شراء تكلفة الوحدات استنادا إلى الفواتير الفعلية وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة المنشآت التي تباع السيارات والآليات الثقيلة وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة.

البيــــــــــــــــان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الاجمالية
مشتريات في 2019/4/1	400	11	4400
مشتريات في 2019/10/1	300	13	3900
مشتريات في 2019/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	800	/	9700

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة وحدات آخر مدة

تكلفة البضاعة المباعة = 20400 - 9700 = 10700 دج

الربح الإجمالي = المبيعات - تكلفة المبيعات

الربح الإجمالي = 30000 - 10700 = 19300 دج

الربح الصافي = الربح الإجمالي - المصاريف التشغيلية

الربح الصافي = 19300 - 5000 = 14300 دج

2- طريقة الوارد أولا صادر أولا :

البيــــــــــــــــان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الاجمالية
مشتريات في 2019/5/1	200	12	2400
مشتريات في 2019/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2019/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	800	/	10300

الشرح :

ما يتم شراؤه أولا يصرف أولا لذا فان بضاعة آخر مدة تتكون من الصفقات الأخيرة المشتراة خلال الفترة المالية ، ويتم تسعيرها بأحدث الأسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بالأقدم.

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة وحدات آخر مدة

تكلفة البضاعة المباعة = 20400 - 10300 = 10100 دج

الربح الإجمالي = المبيعات - تكلفة المبيعات

الربح الإجمالي = 30000 - 10100 = 19900 دج

الربح الصافي = الربح الإجمالي - المصاريف التشغيلية

الربح الصافي = 19900 - 5000 = 14900 دج

3- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا :

البيانات	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الاجمالية
رصيد أول مدة	100	10	1000
مشتريات في 2019/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2019/5/1	200	12	2400
الوحدات المتاحة للبيع	800	/	8900

الشرح :

البضاعة التي تشتري أخيرا تباع أولا لذا فان مخزون آخر مدة سيكون من أقدم الصفقات وبأقدم الأسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بأسعار أحدث الصفقات نسبيا مع العلم أن المعيار رقم 02 قد منع استخدام هذه الطريقة منذ سنة 2005

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة وحدات آخر مدة

تكلفة البضاعة المباعة = 20400 - 8900 = 11500 دج

الربح الاجمالي = المبيعات - تكلفة المبيعات

الربح الاجمالي = 30000 - 11500 = 18500 دج

الربح الصافي = الربح الاجمالي - المصاريف التشغيلية

الربح الصافي = 18500 - 5000 = 13500 دج

4- طريقة المتوسط المتحرك المرجح :

معدل تكلفة المرجحة للوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المتاحة للبيع

معدل تكلفة المرجحة للوحدة = 20700 / 1700

معدل تكلفة المرجحة للوحدة = 12 دج

تكلفة وحدات آخر مدة = عدد وحدات آخر مدة * معدل التكلفة المرجحة للوحدة

تكلفة وحدات آخر مدة = 800 * 12

تكلفة وحدات آخر مدة = 9600 دج

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة وحدات آخر مدة

تكلفة البضاعة المباعة = 20400 - 9600 = 10800 دج

الربح الاجمالي = المبيعات - تكلفة المبيعات

الربح الاجمالي = 30000 - 10800 = 19200 دج

الربح الصافي = الربح الاجمالي - المصاريف التشغيلية

الربح الصافي = 19200 - 5000 = 14200 دج

حل التمرين الرابع :

عدد الوحدات المتاحة للبيع = عدد وحدات أول مدة + عدد الوحدات المشتراة
 عدد الوحدات المتاحة للبيع = $100 + (80+70)$
 عدد الوحدات المتاحة للبيع = 250 وحدة

تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = تكلفة وحدات أول مدة + صافي المشتريات
 تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = $(3*100) + (4*80) + (7*70)$
 تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = 1110 دج

1- إعداد بطاقة الصنف باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا:

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
300	03	100							الرصيد في 01/01
300	03	100				320	04	80	مشتريات 09/05
320	04	80							
620		180							
160	04	40	300	03	100				مبيعات 09/11
			160	04	40				
			460		140				
160	04	40				490	07	70	مشتريات 09/23
490	07	70							
650		110							

عدد وحدات آخر مرة = 110 وحدة

تكلفة وحدات آخر مدة : $(04*40) + (07*70) = 650$ دج

تكلفة البضاعة المباعة : $(04*40) + (03*10) = 460$ دج

2- إعداد بطاقة الصنف باستخدام طريقة المتوسط المتحرك المرجح:

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
300	03	100							الرصيد في 01/01
300	03	100				320	04	80	مشتريات 09/05
320	04	80							
620	3.44	180							
137.7	3.44	40	482.4	3.44	140				مبيعات 09/11
137.7	3.44	40				490	07	70	مشتريات 09/23
490	07	70							
627.6	5.7	110							

عدد وحدات آخر مرة = 110 وحدة

تكلفة وحدات آخر مدة : $627.6 = 5.7 * 110$

تكلفة البضاعة المباعة : $482.4 = 3.44 * 140$

ملاحظة :

نلاحظ بأن كلا الطريقتين لتحديد تكلفة المخزون تعطي نفس القيمة لعدد الوحدات المتاحة للبيع وهي

250 وحدة وأيضا نفس القيمة لتكلفة الوحدات المتاحة للبيع والتي تقدر ب 1110 دج

أي أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = تكلفة البضاعة المباعة + تكلفة مخزون آخر مدة

حل التمرين الخامس :

1- قيمة مبيعات الشركة خلال شهر أفريل :

قيمة المبيعات = عدد الوحدات المباعة * سعر البيع الوحدوي

قيمة المبيعات = $(15 * 12) + (300 * 15)$

قيمة المبيعات = **6300 دج**

2- اعداد بطاقة الصنف حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا :

الرصيد			الصادر			الوارد			البيان
التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
800	04	200							الرصيد في 04/01
800	04	200				2500	05	500	مشتريات 04/06
2500	05	500							
3300		700							
800	04	200				(500)	05	(100)	مردودات 04/10
2000	05	400							
2800		600							
200	04	50	600	04	150				مبيعات 04/18
2000	05	400							
2200		450							
200	04	50				2800	08	350	مشتريات 04/21
2000	05	400							
2800	08	350							
5000		800							

750	05	150	200	04	50				مبيعات 04/24
2800	08	350	1250	05	250				
3550		500	1450		300				

3-اثبات القيود بتاريخ 24 / 04 / 2019

		2019/04/24		
4500	4500	ح/ المدينين (15*300)	ح/ المبيعات	xxx
				xxx
1450	1450	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	ح/بضاعة مخزنة	Xxx
				xxx

ملاحظة :

مردودات المشتريات تخفض من الوارد ، ومردودات المبيعات تخفض من الصادر

المحاضرة الثامنة : المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المحاضرة : تهدف هذه المحاضرة إلى تمكين الطالب من كيفية معالجة الأثر الناتج عن التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية وكذا كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة؛

محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على نقاط أساسية تتمثل في:

- + هدف المعيار؛
- + نطاق المعيار؛
- + العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؛
- + المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية؛
- + طرق ترجمة القوائم المالية.

أولاً: هدف المعيار: يهدف المعيار إلى:

- + بيان المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية والعمليات الأجنبية أي تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها في المعاملات التجارية التي تتم بالعملات الأجنبية
- + كيفية ترجمة القوائم المالية أي أسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة عناصر القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية.

ثانياً: نطاق المعيار: يغطي المعيار موضوعين رئيسيين هما:

- + المحاسبة عن المعاملات والأرصدة الأجنبية باستثناء المشتقات والأرصدة التي تندرج ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 09؛ (أي كيف نستطيع إثبات وعرض العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية في القوائم المالية)
- + ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة)

ثالثاً: المصطلحات المتعلقة بالمعيار : يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

المصطلح	التعريف
سعر الإقفال:	هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية (أي بتاريخ 31-12 عند إعداد القوائم المالية)
سعر الصرف الفوري:	هو سعر صرف العملة الأجنبية للتسليم أو التبادل الفوري (أي سعر الصرف في الوقت الحاضر)
فروقات الصرف	هي الفروقات الناجمة عن تحويل مقدار معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة
العمليات الأجنبية	هي منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد آخر غير بلد المنشأة الأم
العملة الوظيفية	هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من

خلالها	عملة (العرض)	التقرير	هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية
صافي الاستثمار في منشأة أجنبية	هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة		
البنود النقدية	هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة... الخ		

رابعاً: عوامل التي تساعد على تحديد العملة الوظيفية

يتم تحديد العملة الوظيفية من خلال الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة التي تولد بها المنشأة عادة النقد وتدفع من خلالها والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وفيما يلي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

- أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات (أي العملة المسيطرة على مبيعات المنشأة)؛
- هي عملة الدولة المؤثرة على أسعار بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع والخدمات لدى المنشأة؛
- هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية
- العملة التي يتم الاحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية

خامساً: المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية: تشمل ما يلي:

- شراء أو بيع السلع والخدمات بالعملة الأجنبية؛
- عمليات الاقتراض والاقتراض بالعملة الأجنبية؛
- عمليات شراء أو وصل أو تكبد أو تسديد التزامات محددة بعملة أجنبية؛

سادساً: المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية :

1. إن المحاسبة عم المعاملات بالعملة الأجنبية تتضمن الخطوات التالية:
 - التسجيل المحاسبي الأولي أي وقت حدوث العملية؛
 - تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛
 - معالجة المكاسب والخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف أو عملية التحصيل أو السداد النقدي للعملية؛
 - تسجيل التسويات الخاصة بحساب المدنين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها؛
- ويمكن بشكل عام تحديد ثلاث تواريخ أساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات الأجنبية:

- تاريخ حدوث العملية وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية؛
 - تاريخ إعداد الميزانية وإقفال حسابات النتيجة؛
 - تاريخ انتهاء المعاملة من خلال التسديد أو التحصيل بالعملة الأجنبية
2. الاعتراف الأولي وبتاريخ إعداد القوائم المالية : وهنا يجب التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية حيث أن:

1-2. البنود النقدية :

- ✓ **المعالجة الأولية:** تسجل العناصر النقدية بسعر الصرف بتاريخ المعاملة كمعالجة أولية؛
 - ✓ **المعالجة بتاريخ 31/12/N:** في حالة عدم تسوية هذه العناصر حتى تاريخ اقفال الدورة - 31/12/N - فإنه يتم إعادة ترجمتها بهذا التاريخ حسب سعر الصرف لـ 31/12/N ، في حين يتم تسجيل فروق الصرف كربح أو خسارة للصرف (ح/666، ح/766).
 - ✓ **المعالجة بتاريخ التسديد:** تقيم المعاملات بتاريخ التسديد/ الاستلام، وفق سعر الصرف لهذا التاريخ، في حين يتم تسجيل فروق الصرف تسجل كربح أو خسارة للصرف (ح/666، ح/766).
- 2-2. معالجة العناصر غير النقدية:

- ✓ **المعالجة الأولية:** وفق سعر الصرف الجاري في تاريخ المعاملة.
- ✓ **المعالجة بتاريخ 31/12/N،** ويمكن الفصل بين:
- **العناصر غير النقدية والمقيمة وفق التكلفة التاريخية:** حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف بتاريخ المعاملة (و ليس 31/12/N) .
- **العناصر غير النقدية والمقيمة وفق القيمة العادلة:** حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف بتاريخ إعادة التقييم.

سادسا ترجمة القوائم المالية والأرصدة المتعلقة

يتم ترجمة عناصر القوائم المالية إلى العملة المحلية وفق القواعد التالية:

- ✚ تترجم عناصر الأصول والخصوم للميزانية بتاريخ 31/12/N وفق سعر الصرف بتاريخ إقفال كل ميزانية، عدا الأموال الخاصة والتي تقيم وفق سعر الصرف لتاريخ العملية.
- ✚ تقييم عناصر الإيرادات والأعباء لحساب النتائج للدورتين (N) و (N-1) وفق سعر الصرف بتاريخ إجراء المعاملة لكل عملية و يتم الإعتماد على سعر الصرف المتوسط للفترة (أسبوع، شهر....) في حالة عدم التمكن من تحديد سعر الصرف بتاريخ إجراء كل معاملة
- ✚ في حين يتم تسجيل كل فرق (فروقات الترجمة) في سعر الصرف ضمن عناصر الأموال الخاصة

سابعا : الإفصاح

يجب أن تفصح المنشأة على ما يلي:

- ✚ فروقات أسعار الصرف المعترف بها في بيان الخل ؛
- ✚ فروقات اسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف في بداية ونهاية الفترة؛
- ✚ الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير؛
- ✚ عند اختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية فإنه يجب الإفصاح عن ذلك والسبب المؤدي لاستعمال عملة عرض مختلفة؛

أسئلة المحاضرة

- ماذا نقصد بسعر الصرف الفوري، سعر الصرف عند الإقفال؟ العملة الوظيفية وعملة التقرير (العرض)؟
- ما هي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؟
- ما هي خطوات المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية؟
- ما هي القواعد الأساسية التي نعتمد عليها عند ترجمة القوائم المالية؟

التمرين الأول: قامت شركة جزائرية ببيع منتجات لصالح شركة أمريكية بمبلغ 350000 دولار وذلك بتاريخ 10-11-ن أين كانت سعر الصرف كما يلي:

- في 10-11 : 1 دولار = 138,98 دج
- في 31-12 : 1 دولار = 137,60 دج

تم تحصيل المبلغ من طرف الشركة الجزائرية بتاريخ 10-06-ن+1 أين كان سعر الصرف :
1 دولار = 137 دج

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة؟

التمرين الثاني: تقوم مؤسسة worher المختصة في صناعة الأثاث المنزلي للتزین بتسويق منتجاتها خارج الوطن حيث قامت خلال شهر جوان من سنة 2010 بعمليات التصدير التالية:

- 07/06/2010 أرائك جلدية ب USD255000 إلى تاجر الجملة PINKY الواقع في نيويورك فاترة رقم 0632؛
- 15/06/2010 بيع ثريات بمبلغ JPY 6950000 لزبونها YAMISHI من توكيو فاتورة رقم 0633
- 10/07/2010 تسديد مبلغ من الزبون YAMISHI باشعار دائن دولي رقم 56709
- 13/08/2010 تسديد من الزبون PINKY باشعار دائن دولي رقم 64755

ولدينا المعلومات التالية حول أسعار الصرف:

- في 07/06/2010 : EUR 0.98=USD 1
- في 15/06/2010 : JPY156,45 =EUR1
- في 13/08/2010 : EUR0.94= USD1
- في 10/07/2010 : JPY149,99=EUR1

المطلوب: بافتراض أن العملة الوظيفية هي نفسها عملة التقرير وهي اليورو قم بما يلي:

- حدد مختلف فروقات سعر الصرف عند التحصيل؟
- سجل مختلف العمليات في يومية المؤسسة بعملة اليورو.

التمرين الثالث: في 01-01-2017 اشترت الشركة س وهي شركة جزائرية من أسهم الشركة ص

وهي شركة فرنسية، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وظهر ميزان المراجعة للشركة التابعة ص في 31-12-2017 كما يلي

ميزان المراجعة للشركة ص في 31-12-2017 الوحدة اليورو

البيان	الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
النقدية	10.000	
ذمم مدينة	80.000	
بضاعة	250.000	
آلات	80.000	
توزيعات الأرباح المدفوعة	50.000	
مجمع اهتلاك الآلات		30.000
ذمم دائنة		35.000
رأس المال		200.000
رأس المال الإضافي		60.000

40.000		أرباح محتجزة
650.000		المبيعات
	450.000	تكلفة المبيعات
	30.000	مصروف الأيجار
	40.000	مصروف رواتب
	10.000	مصروف اهتلاك الآلات
	15000	مصاريف أخرى
1.015.000	1.015.000	المجموع

وكان لدينا سعر صرف اليورو مقابل الدينار الجزائري كما يلي :

- في 01-01-2017: 123,90
- في 31-12-2017: 142,73
- متوسط سعر الصرف خلال سنة 2017: 123,54
- سعر الصرف وقت الاعلان عن توزيعات الأرباح : 123,5

المطلوب : القيام بإعداد القوائم المالية بـ: دج

حل التمارين

حل التمرين الأول :

في 10-11

	48.643.000	العملاء		411
48.643.000		انتاج مبيعات	701	
		138.98×350.000 اثبات المبيعات الأجلة		

في 31-12

	483000	خسائر أسعار الصرف		666
483000		العملاء	411	
		137.60-138.98×350.000 اثبات تسوية سعر الصرف		

في 10-06

	210000	خسائر أسعار الصرف		666
210000		العملاء	411	
		137-137.60×350.000 اثبات تسوية أسعار الصرف		

في تاريخ التحصيل:

	47.950.000	البنك		512
47.950.000		العملاء	411	

حل التمرين الثاني:

المبلغ	أسعار الصرف	المتعاملين
249.900	2010-06-07	فاتورة PINKY 255000
214.200	2010-08-13	
35700		فرق الصرف خسائر
44.423,14	2010-06-15	فاتورة YAMISHI
46.336,42	2010-07-10	
1913,28		فرق الصرف

التسجيل المحاسبي:

		06-07		
	249.900		العملاء	411
249.900		مبيعات منتجات		701
	44.423,14	06-15	العملاء	411
44.423,14		مبيعات منتجات		701
	46.355,42	07-10	البنك	512
44.423,14 1913,28		لزيون yamishi ربح الصرف		411 766
	214.200 35700		البنك خسائر الصرف	512 666
249.900		العملاء		411

حل التمرين الثالث:

قائمة الدخل الشركة ص في 2017-12-31 باليورو والمترجمة إلى الدينار

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار
المبيعات	650.000	123,54	80.301.000
تكلفة المبيعات	450.000	123,54	55.593.000
مجمّل الربح	200.000		24.708.000
مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف الإيجار	30.000	123,54	3.706.200
مصروف الرواتب	40.000	123,54	4.941.600
مصروف اهتلاكالات	10.000	123,54	1.235.400
مصاريف ادارية وعمومية أخرى	15.000	123,54	1.835.100
صافي الربح التشغيلي	105.000		12.989.700

ميزانية الشركة ص في 2017-12-31 باليورو المترجم إلى الدينار

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار
التقديّة	10.000	142,73	1.427.300
ذمم مدينة	80.000	142,73	11.418.400
بضاعة	250.000	142,73	35.682.500
آلات	80.000	142,73	11.418.400
مجمع الاهتلاك	30.000	142,73	4.281.900
صافي القيمة الدفترية	50,000		7.136.500
مجموع الأصول	390.000		55.664.700
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	35.000	142,73	4.995.550
حقوق الملكية			
رأس المال	200.000	123,90	24.780.000
رأس المال الإضافي	60.000	123,90	7.434.000
أربا محتجزة	40.000		11.770.700
فروقات الترجمة			6.684.450
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	390.000		55.664.700

بالنسبة للأرباح المحتجزة :

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار
أرباح محتجزة 01-01	40.000	123,90	4.956.000
أرباح السنة	105.000		12.989.700
توزيعات الأرباح	(50.000)	123,5	(6.175.000)
	95.000		11.770.700

المحاضرة الثانية IAS07: المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية" Statement of Cash Flow

الهدف من المحاضرة: تمكين الطالب من إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة وغير المباشرة من خلال معرفة كيفية تصنيف العمليات كأشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية وذلك وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ؛

محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على أهم العناصر التي جاء بها والتي تتمثل في:

- ✚ نشأة، هدف ونطاق المعيار ؛
- ✚ المصطلحات المتعلقة بالمعيار؛
- ✚ مكونات قائمة التدفقات النقدية ؛
- ✚ طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية.

1. نشأة المعيار :

- ✚ صدر المعيار في ديسمبر 1992 تحت عنوان بيانات التدفقات النقدية؛
- ✚ جانفي 1994 بداية التطبيق الفعلي للمعيار؛
- ✚ سبتمبر 2007 تمت إعادة تسمية من بيانات التدفقات النقدية إلى قائمة التدفقات النقدية كتعديل لاحق ناتج عن مراجعات لمعيار المحاسبي رقم 01؛
- ✚ جانفي 2010 تم مراجعته وتعديله؛
- ✚ جانفي 2016 تم تعديل نموذج الإفصاح للمعيار؛
- ✚ جانفي 2017 تاريخ سريان مراجعات 2016؛

2. **هدف ، مجال تطبيق المعيار :** يهدف المعيار إلى توفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمؤسسة أو للمشروع بواسطة جدول (قائمة) التدفقات النقدية والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويجب على المؤسسة الاقتصادية أن تعد قائمة التدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار ويجب أن تعرضها كجزأ لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض فيها القوائم المالية.

3. **المصطلحات المتعلقة بالمعيار :** يمكن تلخيص أهم المصطلحات في الجدول الموالي :

الجدول رقم 01: المصطلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 07

المصطلح	التعريف
النقدية CASH:	هي النقدية الجاهزة والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك؛
النقدية وما يعادلها CASH EQUIVALENTS	تتضمن استثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية خلال فترة زمنية قصيرة (لا تتجاوز ثلاثة أشهر) وتكاد خالية من المخاطر بسبب قرب موعد استحقاقها
التدفقات النقدية CASH FLOWS:	هي التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها

4. **مكونات قائمة التدفقات النقدية :** تنقسم إلى ثلاثة أنشطة رئيسية وهي :

1.4. الأنشطة التشغيلية: OPERATING ACTIVITIES: هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسة والتي لا تعتبر في نفس الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية، كما عرفت بأنها التدفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل وهذه التدفقات مرتبطة مباشرة بتحقيق الدخل، وبالتالي يمكن القول بأن التدفقات النقدية التشغيلية هي التدفقات الناتجة عن بيع وشراء السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة، والجدول الموالي يوضح أهم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية :

الجدول رقم 02: أمثلة عن التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى الأنشطة التشغيلية

التدفقات الداخلة	التدفقات الخارجة
المتحصلات النقدية من بيع البضائع أو تأدية الخدمات	المدفوعات النقدية مقابل شراء سلع وخدمات
المقبوضات النقدية من العمولات والرسم	المدفوعات النقدية للموظفين
جميع المتحصلات والتي لا تعتبر استثمارية أو تمويلية	المدفوعات النقدية للدولة كضرائب والرسوم
	جميع المدفوعات والتي لا تعتبر استثمارية أو تمويلية

2.4. التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية INVESTING ACTIVITIES: هي عبارة الأنشطة المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة (تدفقات داخلة) والتنازل عليها (تدفقات خارجة). ومن أمثلة هذه التدفقات نذكر :

الجدول رقم 03: أمثلة عن التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى الأنشطة الاستثمارية

التدفقات الداخلة	التدفقات الخارجة
المتحصلات من بيع الأصول الثابتة والإنتاجية مثل الأراضي والمعدات والتجهيزات	المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والمعدات وغيرها
المتحصلات لمبلغ أصل القرض الذي كان قد اقترضته المؤسسة للغير	المدفوعات النقدية كاستثمار في الأوراق المالية
المتحصلات النقدية من بيع الاستثمار في الأوراق المالية	المدفوعات على شكل قروض مقدمة لأطراف أخرى
المتحصلات من بيع (خصم) القروض التي تمتلكها المؤسسة	

3.4. التدفقات من الأنشطة التمويلية FINANCING ACTIVITIES: هي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة وكذلك تسديد الديون ومن أمثلة هذه التدفقات :

الجدول رقم 04: أمثلة عن التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى الأنشطة التمويلية

التدفقات الداخلة	التدفقات الخارجة
المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات	المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو أسهم

المؤسسة المصدرة	حقوق الملكية الأخرى
المدفوعات النقدية لتسديد القروض	المتحصلات النقدية من إصدار السندات
المدفوعات النقدية من قبل المستأجر إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد الإيجار التمويلي	والقروض، وأوراق الدفع وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل

وبالتالي يمكن حساب التدفقات النقدية كما يلي :

التدفقات النقدية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية + صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية + صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

حالات خاصة:

- يجب التعرف على بعض الحالات التي لا تدخل أو تدخل ضمن التدفقات النقدية مثل:
- ✚ الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في أسعار صرف العملة الأجنبية: فهي لا تعتبر تدفقات في الخزينة، ويتم التقرير عنها شكل منفصل عن الأنشطة الثلاثة؛
 - ✚ الفوائد وتوزيعات الأرباح: يتم توزيع الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد نتيجة السنة المالية.
 - ✚ الضرائب على الأرباح: التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الأرباح لها ارتباط بدورة الاستغلال وبالتالي ترتب ضمن تدفقات الأنشطة التشغيلية.

5. طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية : من أجل إعداد جدول تدفقات النقدية لا بد من توافر قائمتين ماليتين من قوائم المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) للسنة المراد إعداد لها جدول تدفقات النقدية ويتم ذلك وفق المراحل الآتية:

✚ المرحلة الأولى: إجراء الفرق بين ميزانيتين اقتصاديتين لفترتين متتاليتين ثن تحليل جدول حسابات النتائج (قائمة

الدخل) من أجل حساب المؤشرات المالية المتعلقة بالنقدية.

✚ المرحلة الثانية: توزيع التدفقات المالية وفقا لدورة الاستغلال، الاستثمار، التمويل.

✚ المرحلة الثالثة: تصنيف التدفقات المالية حسب نموذج جدول التدفقات النقدية

ويتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بالاعتماد على طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة حيث يكمن الفرق الأساسي بين الطريقتين في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية ،

1.5 الطريقة المباشرة DIRECT METHOD تركز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول

وخرج النقدية، أي أنه بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية بعرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات ا لنقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفق الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، حيث أن الجداول التالية تبين التدفقات الداخلة والخارجة من كل نشاط:

الجدول رقم (5) : التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

السنة المالية	السنة المالية	البيان
N-1	N	

×××× (××××) (××××) (××××)	×××× (××××) (××××) (××××)	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية 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 + أو - تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية

الجدول رقم (6): التدفقات من الأنشطة الاستثمارية

السنة المالية N-1	السنة المالية N	البيان
(××××) ××××	(××××) ××××	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تشييبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تشييبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
(××××) ×××× ×××× ××××	(××××) ×××× ×××× ××××	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار

الجدول رقم (7): التدفقات من الأنشطة التمويلية

السنة المالية N-1	السنة المالية N	البيان
×××× (××××) ××××	×××× (××××) ××××	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

2.5. الطريقة غير المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المعدة وفقا

لأساس الاستحقاق **بأثر العمليات ذات الطبيعة غير النقدية**، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر شيوعا

لسهولتها مقارنة بالأسلوب المباشر، ويتمثل **الفرق بين الطريقتين في كيفية تحديد صافي التدفق من**

الأنشطة التشغيلية، أما صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متماثل ولا يوجد

اختلاف بينهما، ويتم تحويل صافي الربح من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي عن طريق :

- إعادة جمع كافة المصاريف غير النقدية مرة أخرى على صافي الدخل مثل الاهتلاك؛
- طرح الإيرادات غير النقدية مثل أرباح الوحدات التابعة؛
- طرح أي مكاسب أخرى وجمع أي خسائر أخرى **تتكبدها المؤسسة في العمليات المختلفة من بيع أصل ثابت أو تسديد مبكر لأحد القروض.**

▪ **الزيادة في الأصول المتداولة تطرح؛**

▪ **النقص في الأصول المتداولة يضاف؛**

▪ **الزيادة في الالتزامات المتداولة تضاف؛**

▪ **النقص في الالتزامات المتداولة تطرح**

وتحدد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كما يوضحه لنا الجدول رقم (08):

الجدول رقم (8): الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة غير المباشرة

السنة المالية N-1	السنة المالية N	البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال صافي نتيجة السنة المالية تصححات (تسويات) ل: الاهتلاكات و المؤونات تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن و حسابات الحقوق الأخرى تغير الموردين و الديون الأخرى نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب
		تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية

مثال: قامت منشأة خلال سنة 2019 بالعمليات التالية:

1. زيادة رأسمال المؤسسة بـ 3000 دج محصل في البنك؛ **تدفق تمويلي +3000**
 2. مشتريات 2019: 800 دج تم تسديد ما قيمته 400 دج بشيك بنكي؛ **تدفق تشغيلي -400**
 3. مبيعات بضاعة والمنتجات: حققت رقم أعمال قدره 5000 دج حصلت 3500 دج في البنك والباقي على الحساب؛ **تدفق تشغيلي +3500**
 4. مصاريف العمال: أجور المستخدمين بلغت 1500 دج سددت 3/1 في الحسابات البريدية؛ **تدفق تشغيلي - 500**
 5. القروض: قروض متحصل عليها 1000 دج **تدفق تمويلي +1000**، قروض مسددة 400 دج **تدفق تمويلي - 400**، مصاريف الفوائد المسددة 100 دج **تدفق تشغيلي - 100**؛
 6. الحيازة على قطعة أرض تم تسديد ما قيمته 1000 دج شيك بنكي؛ **تدفق استثماري -1000**
 7. قامت بمبادلة خردة قيمتها 950 دج مقابل معدات مكتب قيمتها السوقية 500 دج تم تحصيل الفارق بشيك بنكي؛ **تدفق استثماري - 450**
 8. زيادة القيمة العادلة للتبittات المالية بـ 450 دج **تدفق غير نقدي** وقبض فوائد بقيمة 300 دج نتيجة توظيف قيم منقولة **تدفق استثماري +300**؛
 9. تخصيص مؤونة الإحالة على التقاعد بقيمة 500 دج وبلغت مخصصات الاهتلاك الآلات 800 دج **مصروف غير مدفوع فعلا**؛
 10. بلغت أرباح سنة 2018 : 500 دج معدل الضريبة 26% تم توزيع ما نسبته 80% من الأرباح الصافية في الحساب البنكي للشركاء والباقي تم إيداعه في الاحتياطات **تدفق تمويلي - 296**
- المطلوب:** قم بإعداد قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة إذا علمت أن أرصدة خزينة المؤسسة في 31-12-2018 كانت كما يلي: البنك: 3000-، الصندوق: 500 دج، الحساب الجاري البريدي: 1000 دج .

المبالغ	البيان
	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
3.500	التحصليات المقبوضة من عند الزبائن
(900)	المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين(400+500)
(100)	الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة(100)
2500	تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية
	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
(1000)	المسحوبات عن اقتناء تبيittات عينية أو معنوية
450	تحصيلات عن عمليات التنازل
	المسحوبات عن اقتناء تبيittات مالية
	التحصليات عن عمليات التنازل عن تبيittات مالية
300	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
	الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
(250)	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
3000	التحصليات في أعقاب إصدار أسهم
(296)	الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
1000	التحصليات المتأتية من القروض

(400)	تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
3304	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
5554	تغير الخزينة للفترة 2500-2500+3304

تمارين حول قائمة التدفقات النقدية IAS07

الجانب النظري :

- 1- اجب باختصار عن الأسئلة التالية :
 - ما هي أنواع التدفقات النقدية ؟
 - ما هي طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية ؟
 - ما هو الفرق الأساسي بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية؟
 - ما هو الأساس التي يعتمد عليه في إعداد قائمة التدفقات النقدية ؟
- 2- عند احتساب قيمة صافي قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة فان :
 - الزيادة الحادثة في المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة :
 - أ- تطرح من صافي الدخل
 - ب- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل
 - ج- تضاف الى صافي الدخل
 - د- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على المصاريف
 - شراء مباني مقابل اصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن :
 - أ- التدفق النقدي الاستثماري
 - ب- التدفق النقدي التمويلي
 - ج- التدفق النقدي التشغيلي
 - د- لا تظهر في القائمة
 - استلام توزيعات أرباح نقدية عن أسهم تعرض في قائمة التدفقات النقدية ضمن :
 - أ- التدفق النقدي التشغيلي أو الاستثماري
 - ب- التدفق النقدي التمويلي أو التشغيلي
 - ج- التدفق النقدي لاستثماري أو التمويلي
 - د- التدفق النقدي التمويلي

التمرين الأول : فيما يلي معلومات مستخرجة من سجلات الشركة لسنة 2020:

- ✓ مدفوعات للذمم الدائنة 230.000
- ✓ اصدار أسهم عادية نقدا بمبلغ 200.000
- ✓ توزيعات أرباح نقدية للمساهمين 150.000
- ✓ تحصيل أوراق القبض تجارية نقدا بمبلغ 80.000
- ✓ شراء أسهم خزينة بمبلغ 40.000
- ✓ تسديد قرض للبنك نقدا بمبلغ 60.000

المطلوب : حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة بإعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة ، اليك العمليات التالية :

- ✓ شراء أراضي نقدا
- ✓ النقص في الذمم الدائنة
- ✓ مصروف اهتلاك الأصول الثابتة
- ✓ توزيعات الأرباح
- ✓ شراء معدات بكميالة
- ✓ الزيادة في الذمم المدينة
- ✓ شراء أسهم للمتاجرة نقدا
- ✓ تسديد سندات نقدا
- ✓ خسائر بيع الآلات
- ✓ بيع أراضي بقيمتها الدفترية
- ✓ النقص في المخزون السلعي
- ✓ الزيادة في المصاريف مستحقة الدفع

المطلوب: بين في كل عملية من العمليات اذا كانت : تضاف أو تطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية ، مدفوعات أو مقبوضات من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ، عمليات استثمارية أو تمويلية غير نقدية .

التمرين الثالث: قامت مؤسسة خلال سنة 2019 بالعمليات التالية :

- ✓ زيادة رأسمال المؤسسة بـ 3000 دج محصل في البنك
- ✓ مشتريات 2019 : 800 دج تم تسديد ما قيمته 400 دج بشيك بنكي
- ✓ مبيعات بضاعة والمنتجات : حققت رقم أعمال قدره 5000 دج حصلت 3500 دج في البنك والباقي على الحساب .
- ✓ مصاريف العمال : أجور المستخدمين بلغت 1500 دج سددت 3/1 في الحسابات البريدية .
- ✓ القروض : قروض متحصل عليها 1000 دج ، قروض مسددة 400 دج ، مصاريف الفوائد المسدد 100 دج
- ✓ الحيازة على قطعة أرض تم تسديد ما قيمته 1000 دج شيك بنكي .
- ✓ قامت بمبادلة خردة قيمتها 950 دج مقابل معدات مكتب قيمتها السوقية 500 دج تم تحصيل الفارق بشيك بنكي .
- ✓ زيادة القيمة العادلة للتبينات المالية بـ 450 دج وقبض فوائد بقيمة 300 دج نتيجة توظيف قيم منقولة .
- ✓ تخصيص مؤونة الإحالة على التقاعد بقيمة 500 دج وبلغت مخصصات الإهلاكلاالات 800 دج .
- ✓ بلغت أرباح سنة 2018 : 500 دج معدل الضريبة 26 % تم توزيع ما نسبته 80 % من الأرباح الصافية في الحساب البنكي للشركاء والباقي تم ايداعه في الاحتياطات

المطلوب: قم بإعداد قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة اذا علمت أن أرصدة خزينة المؤسسة في 31-12-2018 كانت كما يلي : البنك : 3000 - ، الصندوق : 500 دج ، الحساب الجاري البريدي : 1000 دج .

التمرين الرابع :

فيما يلي قائمة المركز المالي لسنة 2018 كما يلي :

البيان	ن	ن-1
الأصول		
النقدية	6605	2134-
الذمم المدينة	12624	12972
المخزون	657	1113
أصول غير متداولة (ثابتة)	125.977	100.000
مجمع اهتلاك الأصول الثابتة	32054-	23.000-
تثبيبات مالية	10.510	12000
التثبيبات الصافية	104.433	89.000

الالتزامات و حقوق الملكية	ن	ن-1
المؤنات	3280	2300
الضرائب المؤجلة	1457	220
القروض	28215	23500
الموردون	2487	3186
رأس المال الأسهم العادية	71389	50000
احتياطات	7245	7245
النتيجة الصافية	10246	14500

بالمقابل توفرت المعلومات التالية :

- بلغت التحصيلات من العملاء 157624
 - مبالغ مدفوعة للموردين والعاملين 132347
 - الفوائد المدفوعة 7029
 - الفوائد المحصلة على التوظيفات المالية 4563
 - بلغت أرباح الأسهم أقساط النتيجة المستلمة على المساهمات 456
 - التثبيبات المادية المحازة خلال الدورة 25977
 - التثبيبات المالية التي تم التنازل عنها خلال الدورة بلغت 845 علما أن القيمة الإجمالية لهذه التثبيبات 1490
 - رفع رأسمال عن طريق المساهمات النقدية بقيمة 12000
 - بلغت أرباح الأسهم الموجهة للتوزيع 5111
 - بلغت الضرائب المدفوعة على النتائج 1000
 - تحصيلات القروض بلغت 6000
 - تسديدات القروض بلغت 1285
- المطلوب:** اعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة وغير المباشرة

تمرين مقترح للحل : قامت منشأة بالعمليات التالية :

- 1- حققت المنشأة مبيعات قدرها 10.000 دج حصلت 6.000 دج منه .

- 2- بلغت الذمم الدائنة 3.000 دج سددت الربع منها في الحسابات البريدية .
- 3- القروض : القروض التي تحصلت عليها 4.000 دج بينما المسددة 3.000 دج .
- 4- اقتناء تثبيتات مادية بقيمة 8.000 دج تم تسديد النصف منها .
- 5- التنازل عن تثبيتات بقيمة 4.000 دج علما أن قيمتها الدفترية 4.500 دج (القيمة المحاسبية الصافية)
- 6- قامت بمبادلة خردة قيمتها 500 دج مقابل معدات مكتب بقيمة 950 دج زتم دفع الفارق نقدا
- 7- زيادة القيمة العادلة للتثبيتات المالية بـ : 5000 دج .
- 8- بلغت الفوائد المقبوضة نتيجة التوظيفات المالية 2.000 دج .
- 9- بلغت الأرباح الموزعة على الشركاء 2.500 دج

المطلوب :

إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة إذا علمت أن :

- صافي الدخل قبل الضريبة (النتيجة الاجمالية) 25.000 دج .
- بلغت مصاريف الاهتلاك خلال السنة 4.500 دج
- الذمم المدينة ارتفعت بـ 400 دج
- المخزونات انخفضت بـ 300 دج
- الذمم الدائنة ارتفعت بـ 200
- الضريبة على الدخل : 26 %

حل التمارين

- 1- عند احتساب قيمة صافي قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة فان : الزيادة الحادثة في المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة : ج- تضاف الى صافي الدخل .
- شراء مباني مقابل اصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن :د- لا تظهر في القائمة .
- استلام توزيعات أرباح نقدية عن أسهم تعرض في قائمة التدفقات النقدية ضمن :أ- التدفق النقدي التشغيلي أو الاستثماري

حل التمرين الأول :

المبالغ	البيان
	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
200.000,00	اصدار أسهم عادية نقدا
(150.000,00)	توزيعات أرباح نقدية للمساهمين
(40.000,00)	شراء أسهم خزينة
(60.000,00)	تسديد قرض للبنك نقدا
50.000,00	صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية

حل التمرين الثاني :

تصنيفها	العمليات
مدفوعات من الأنشطة الاستثمارية	شراء اراضي نقدا
يطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية	النقص في الذمم الدائنة
يضاف الى صافي الربح من الأنشطة التشغيلية	مصروف اهتلاك الاصول الثابتة
مدفوعات من الأنشطة التمويلية	توزيعات الارباح
عمليات استثمارية او تمويلية غير نقدية	شراء معدات بكمبالة

الزيادة في الذمم المدينة	ي طرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية
شراء اسهم للمتاجرة نقدا	مدفوعات من الأنشطة التشغيلية/ الاستثمارية
تسديد سندات نقدا	مدفوعات من الأنشطة التمويلية
خسائر بيع الآلات	يضاف الى صافي الربح من الأنشطة التشغيلية
بيع اراضي بقيمتها الدفترية	مقبوضات من الأنشطة الاستثمارية
النقص في المخزون السلعي	يضاف الى صافي الربح من الأنشطة التشغيلية
الزيادة في المصاريف مستحقة الدفع	يضاف الى صافي الربح من الأنشطة التشغيلية

حل التمرين الثالث :

المبالغ	التدفقات النقدية
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>
3.500	التحصليات من عند الزبائن
(900)	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين (400+500)
(100)	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة (100)
2.500	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أ)
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية</u>
(1000)	المسحوبات عن اقتناء التثبيتات عينية أو معنوية
450	التحصليات عن عمليات التنازل
	المسحوبات عن اقتناء التثبيتات المالية
300	التحصليات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المالية
	الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية
(250)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (ب)
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية</u>
3000	لتحصليات في أعقاب اصدار أسهم
(296)	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
1000	تحصليات من القروض
400	تسديدات القروض أو الديون الأخرى
3304	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (ج)
5554	تغير اموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)

حل التمرين الرابع :

التغير	ن-1	ن	البيان
23368	100951	124319	الأصول
			أصول متداولة
8739	(2134)	6605	النقدية
(348)	12972	12624	الذمم المدينة
(-456)	1113	657	المخزون
25977	100.000	125.977	أصول غير متداولة
(9054)	(23.000)	(32054)	مجمع اهتلاك الأصول الثابتة
(1490)	12000	10.510	تثبيتات مالية
15433	89.000	104.433	التثبيتات الصافية

التغير	ن-1	ن	الالتزامات و حقوق الملكية
--------	-----	---	---------------------------

980	2300	3280	المؤونات
1237	220	1457	الضرائب المؤجلة
4715	23500	28215	القروض
(699)	3186	2487	الموردون
21389	50000	71389	رأس المال الأسهم العادية
0	7245	7245	احتياطات
(4254)	14500	10246	النتيجة الصافية

إعداد جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة

المبالغ	التدفقات النقدية
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>
157 624	التحصلات من العملاء
(132 347)	المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين
(1 000)	الضرائب المدفوعة على النتائج
(7 029)	الفوائد المدفوعة
17 248	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أ)
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية</u>
(25 977)	المسحوبات عن اقتناء التثبيات المادية
845	التحصلات عن عمليات بيع تثبيات مادية
456	ارباح الاسهم، اقساط النتيجة المستلمة على المساهمات
4 563	الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية
(20 113)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (ب)
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية</u>
12 000	رفع رأس المال عن طريق المساهمات النقدية
6 000	تحصلات القروض
(1 285)	تسديدات القروض
(5 111)	ارباح الاسهم الموجهة للتوزيع
11 604	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (ج)
8 739	تغير اموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
(2 134)	اموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
6 605	اموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية
8 739	تغير اموال الخزينة خلال الفترة

إعداد جدول التدفقات النقدية حسب الطريقة غير المباشرة

المبالغ	التدفقات النقدية
	<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>
11 246	صافي النتيجة قبل الضريبة
10 034	الاهتلاكات والمؤونات (9054+980)
(5 019)	مداخل التوظيفات المالية (4563+456)
348	تغير الزبائن
456	تغير المخزونات
(699)	تغير الموردون
(1 000)	الضرائب على النتائج المدفوعة
645	خسارة قيمة التنازل عن الاصول المالية (1490-845)

1 237	تغير الضرائب المؤجلة
(25 977)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
845	المسحوبات عن اقتناء التثبيات المادية
456	التحصلات عن عمليات بيع تثبيات مادية
4 563	ارباح الاسهم، اقساط النتيجة المستلمة على المساهمات الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية
12 000	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
6 000	رفع رأس المال عن طريق المساهمات النقدية
(1 285)	تحصيلات القروض
(5 111)	تسديدات القروض
8 739	ارباح الاسهم الموجهة للتوزيع
(2 134)	تغير اموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
6 605	اموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
8 739	اموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية
	تغير اموال الخزينة خلال الفترة

المحاضرة الخامسة : المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث

اللاحقة

هدف المحاضرة : تهدف هذه المحاضرة إلى تمكين الطالب من كيفية معالجة عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية.
محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على نقاط أساسية تتمثل في:

- هدف المعيار؛
- نطاق المعيار؛
- متطلبات المعيار؛

أولاً : هدف المعيار : الهدف من هذا المعيار هو وصف:

➤ متى يجب أن تعدل الشركة قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل إصدار تلك القوائم؛
➤ الإفصاحات التي على الشركة إدراجها حول تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد فترة إعداد القوائم.
كما يتطلب المعيار أيضاً عدم إعداد الشركة لقوائمها المالية على أساس استمراريتها إذا كانت الأحداث بعد فترة إعداد القوائم تشير إلى أن افتراض استمرارية الشركة لم يعد قائماً.
ثانياً : نطاق المعيار : يطبق المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية؛

ثالثاً : المصطلحات المتعلقة بالمعيار: تتمثل في :

➤ الأحداث اللاحقة (الأحداث بعد تاريخ الميزانية) **Accounting policies** هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية (إقرار مجلس الإدارة لإصدارها) للإصدار، وتتضمن هذه الأحداث نوعان:
- أحداث معدلة : هي تلك الأحداث التي توفر دليلاً على أحوال كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية وتؤثر على التقديرات الملازمة لعملية إعداد القوائم المالية (أحداث مؤدية للتعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).
- أحداث غير معدلة : هي الأحداث التي توفر أدلة فيما يتعلق بظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية العمومية ، ولكن حدثت بعد ذلك التاريخ (أحداث غير مؤدية للتعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية).

➤ **تاريخ التصريح Changein accountinge stimate** : هو التاريخ الذي يصرح به قانوناً بإصدار القوائم المالية للشركة وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة القوائم المالية.

رابعاً : متطلبات المعيار :

1. **تاريخ التصريح بالقوائم المالية:** يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الأمور الأساسية في المعيار نظراً لأن هذا التاريخ يمثل النقطة التي ينتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية، ويعتمد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية على الشكل التنظيمي لإدارة الشركة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاج من القوائم المالية في الشركات المساهمة والتي تعرض فيها القوائم المالية على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، يعتبر

تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وفق ما يتطلبه المعيار هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم وليس تاريخ الموافقة الهيئة العامة أو تاريخ انتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم المالية.

مثال:

- في 24 / 2 / 2019 أكملت إدارة الشركة مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 / 12 / 2018
- في 05 / 3 / 2019 راجع مجلس الإدارة القوائم المالية وتم إقرارها لإصدارها.
- في 16 / 3 / 2019 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى.
- في 25 / 3 / 2019 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والجهات الأخرى.
- في 12 / 4 / 2019 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.
- في 17 / 4 / 2019 تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية.
المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية للشركة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 10
الحل:

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 05 / 3 / 2019 وهو تاريخ إقرار إصدارها من قبل مجلس الإدارة، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم أو أي تاريخ آخر، وبالتالي فإن الأحداث التي وقعت خلال الفترة من 31 / 12 / 2018 وحتى يوم 05 / 3 / 2019 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل الشركة
2. الاعتراف والقياس:

يورد المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية وفيما يلي استعراض هذه المتطلبات المتعلقة بالاعتراف والقياس:

الأحداث المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية: وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ الميزانية، إلا أنها لم تكن معروفة لإدارة الشركة عند إعداد القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك نجد:
- قرار المحكمة بعد تاريخ الميزانية والذي سبب أن على الشركة التزام حالي يخص تاريخ الميزانية، وبذلك يتطلب من الشركة أن تدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة، أو الاعتراف بمخصص جديد، كما أن الشركة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الالتزامات الطارئة لتلك القضية إلى الاعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معد للميزانية.

- استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية تشير إلى أن أصل قد تعرض لتدني القيمة بتاريخ الميزانية مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الأصول غير المتداولة أو أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة انخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية، مما يوفر بالعادة تأكيد بأن الخسارة في حساب الذمم المدينة التجارية كانت قائمة بتاريخ الميزانية، مما يتطلب من الشركة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.

- إذا كان لدى الشركة بضاعة بتاريخ إعداد القوائم المالية، وتم بيع تلك البضاعة بعد تاريخ الميزانية بسعر يقل بشكل كبير من تكلفتها التاريخية، فمن الممكن أن يقدم هذا الحدث دليلاً على أن صافي قيمة البضاعة القابلة للتحقق بتاريخ الميزانية كانت أقل من التكلفة، مما يتطلب تعديل قيمة مخصصات انخفاض قيمة البضاعة.

- بيع أصول غير جارية بعد تاريخ الميزانية بسعر يقل عن قيمتها المسجلة علماً أن تلك الأصول كانت موجودة لدى الشركة بتاريخ إعداد القوائم المالية، أن مثل هذا الحدث قد يعطي دلالة على وجود انخفاض في قيمة تلك الأصول بتاريخ إعداد القوائم المالية.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية: تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ الميزانية 31 / 12 ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 عدم إجراء تعديل على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للشركة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية، ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية ما يلي:

- انخفاض القيمة السوقية العادلة للاستثمارات بين تاريخ الميزانية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقية بتاريخ الميزانية وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية البيع والشراء.
- توزيعات الأرباح: إذا تم اقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح بعد تاريخ الميزانية، فيتوجب على الشركة أن لا تعترف بتلك التوزيعات كالتزام في تاريخ الميزانية، لأنها لا تلبى شروط الالتزام الواردة ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة "ففي معظم دول العالم يقترح مجلس إدارة الشركة نسبة توزيعات الأرباح، وتكون الهيئة العامة هي المخولة بإقرار تلك التوزيعات، في مثل هذه الحالة يتم الإفصاح عن توزيعات الأرباح ضمن الإفصاحات بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 10
- اندماج الأعمال بعد تاريخ الميزانية، أو استبعاد شركة تابعة رئيسية، حيث تعالج هذه الأحداث بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 اندماج الأعمال. "ولذي يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات.
- إعلان خطة إيقاف عمليات إنتاج معينة.
- نشوء التزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسة ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية.
- تلف خط إنتاجي رئيس نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ الميزانية.
- التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغييرات هامة في قانون الضريبة.

خامسا : الإفصاح:

-يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذ كان ملاك الشركة وآخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على الشركة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

-تحديث الإفصاح بتاريخ الميزانية إذا حصلت الشركة على معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة

المحاضرة الرابعة : المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المحاضرة : تهدف هذه المحاضرة إلى تمكين الطالب من كيفية معالجة الأثر الناتج عن التغيير في السياسات المحاسبية أو التقديرات أو الأخطاء التي ارتكبت في الفترات السابقة وتم اكتشافها في الفترة الحالية وذلك حسب متطلبات IAS08 .
محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على نقاط أساسية تتمثل في:

- هدف المعيار؛
- نطاق المعيار؛
- السياسات المحاسبية (اختيار وتطبيق سياسة محاسبية، في حالة عدم وجود سياسة محاسبية، تغيير السياسة المحاسبية)؛
- التغيير في التقديرات المحاسبية؛
- أخطاء الفترات السابقة.

أولاً: هدف المعيار: يهدف المعيار إلى:

- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار السياسات المحاسبية وتبنيها وتغييرها؛
- توضيح المعالجة المحاسبية للأثر الناتج عن تغيير السياسات المحاسبية؛
- المعالجة المحاسبية للأثر الناتج عن التغيير في التقديرات المحاسبية؛
- توضيح المعالجة المحاسبية للأثر الناتج عن تصحيح الأخطاء مهما كان نوعها.

ثانياً: نطاق المعيار: يغطي المعيار ثلاث موضوعات رئيسية وهي:

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
- التغييرات في التقديرات المحاسبية؛
- الأخطاء السابقة.

غير أن هذا المعيار لا يغطي الضرائب الناتجة عن الأخطاء السابقة والتي تعالج من طرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة.

ثالثاً: المصطلحات المتعلقة بالمعيار :

- **السياسات المحاسبية Accounting policies:** وهي مجموعة القواعد والإرشادات والتوجهيات والأعراف والأحكام والممارسات التي تعتمد عليها المنشأة في عملية إعداد القوائم المالية؛
- **التغيير في التقدير المحاسبي Change in accounting estimate:** وهي تغيير في القيمة الدفترية المسجلة لأصل أو التزام أو القيمة المستنفذة أو المستهلكة لأصل خلال فترة ما وذلك نتيجة ظهور معلومات جديدة لم تتوفر سابقاً؛
- **أخطاء السنوات السابقة Prior period errors:** ويقصد بالخطأ هنا هو الحدث أو العرض الخاطئ لإدراج بند ما في القوائم المالية للفترة أو الفترات السابقة نتيجة الاستخدام الخاطئ للمعلومات المتوفرة أثناء عرض القوائم المالية والمصادقة عليها أو عند إعداد القوائم المالية؛

- ✚ **الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبند ما:** يكون الحذف أو العرض الخاطئ لبند ما إذا كان حجم هذه البنود أو طبيعتها ذات تأثير على قرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية؛
- ✚ **الأثر الرجعي:** هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة وكأنها موجودة سابقا؛
- ✚ **إعادة العرض بأثر رجعي:** هو إعادة تصحيح عملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية بحيث يؤدي إلى تصحيح أخطاء الفترات السابقة؛
- ✚ **التطبيق بأثر مستقبلي:** ويقصد بذلك تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على السنوات القادمة؛

رابعاً: السياسات المحاسبية

1. **اختيار السياسة المحاسبية:** يتم اختيار السياسة المحاسبية بناء على معيار أو تفسير ملائم للعمليات مع الأخذ بكل الإرشادات والتوجيهات الصادرة من IASB؛
2. **في حالة عدم إمكانية تطبيق معيار أو تفسير لحدث ما أو عملية ما** قامت بها المنشأة فعندئذ تعتمد على **اجتهاداتها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية** المعمول به شريطة أن تؤدي إلى معلومات تتصف **بالملائمة والموثوقية**؛
3. **وفي حالة استخدام المنشأة لاجتهاداتها** لتطوير يجب عليها **مراعاة المصادر التالية** بترتيب تنازلي:
 - ✓ إرشادات وتوجيهات معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات التي تعالج العمليات المشابهة؛
 - ✓ التعريفات وشروط الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات الواردة والصادرة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
 - ✓ الاعتماد على الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى للمعايير المحاسبية التي تستخدم إطار مفاهيمي مشابه للإطار المفاهيمي مماثل لإطار لمجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
 - ✓ يمكن للمنشأة الاعتماد أو الاستعانة بممارسات المحاسبة السائدة في المنشأة والمقبولة شريطة ألا تتعارض مع المعلومات السابقة.
4. **الاتساق في السياسات المحاسبية:** ويقصد بذلك تطبيق سياسة محاسبية على سنوات متتالية بهدف تحقيق خاصية المقارنة وبمعنى آخر تطبيق السياسة المحاسبية على جميع العناصر والظروف المتشابهة.
5. **التغيير في السياسة المحاسبية:** **سمح المعيار بتغيير السياسة المحاسبية في الحالات التالية:**
 - ✚ ظهور معيار جديد وتفسيره؛
 - ✚ ظهور تشريع محلي جديد؛
 - ✚ إذا أدى هذا التغيير إلى زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المالية المعروضة للمنشأة.

ولا يعتبر المعيار التغييرات التالية كتغير في السياسة المحاسبية: تطبيق السياسة المحاسبية جديدة على نوع معين من المعاملات لم تحدث سابقاً، وتطبيق سياسات محاسبية جديدة على بعض العمليات أو الأحداث لدى المنشأة وكانت موجودة سابقاً غير أنها غير مهمة

6. **تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية:**
7. **عدم قابلية التطبيق بأثر رجعي:** عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق سياسة **محاسبية بأثر مستقبلي** من بداية أو فترة قابلة للتطبيق، فعندئذ يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي.
8. **التطبيق بأثر رجعي في السياسات المحاسبية:** حالة تبني وتطبيق سياسة محاسبية ما من طرف المنشأة لأي سبب من الأسباب المشار لها سابقاً ويكون التغيير بأثر رجعي، فعندئذ يجب على المنشأة تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في القوائم المالية للفترات السابقة المعروضة (

خاصة الفترة السابقة مباشرة) إن أمكن ذلك والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو كانت السياسة الجديدة مطبقة
مثال للحل: لتكن لدينا شركة X أنشأت بتاريخ 01-02-2014 برأسمال قدره 150000 و ن وقد قامت بتاريخ 01-01-2018 شراء سيارة بقيمة 30000 دج و قد قدرت القيمة المتبقية 7500 دج عمرها الإنتاجي 05 سنوات ،تعتمد المنشأة منذ أنشاؤها سياسة الاهتلاك حسب الزمن القسط المتزايد غير انه في نهاية سنة 2020 (قبل أعداد القوائم المالية) اتضح للمنشأة أن المعلومات المفصح عنها لا تحقق خاصية المقارنة وعليه تقرر أثناء الجمعية العامة للمساهمين تغيير السياسة المحاسبية الاهتلاك و اعتماد الاهتلاك حسب الزمن القسط مجموع السنوات علما أن المنشأة خاضعة للضريبة 19% .
واليك المعلومات التالية : الأرباح المحتجزة :
في: 2018/12/31 بلغت 63000 ون؛
في 2019/12/31 بلغت 74400 ون
توزيعات الأرباح: سنة 2019 مبلغ قدره 15000 ون ، سنة 2020 مبلغ قدره 12000 ون
- إيرادات المبيعات : سنة 2019 = 225000 ون ، سنة 2020 = 360000 ون - تكاليف المبيعات : سنة 2019 = 135000 ون ، سنة 2020 = 165000 و مصاريف التشغيل : : سنة 2019 = 52500 ون ، سنة 2020 = 120000 دج
المطلوب : ما هي الإجراءات اللازمة وفق متطلبات المعيار 08 مع إعادة العرض لسنتي 2019 ، 2020 ،

9. **التطبيق بأثر مستقبلي :** في حالة عدم توفر المعلومات المتراكمة للسنوات السابقة المتأثرة بالسياسة الجديدة أو تكون غير مجدية فعندئذ أجاز المعيار عدم الالتزام بالأثر الرجعي و اعتماد الأثر المستقبلي أي اعتماد السياسة الجديدة على سنة التغير و السنوات اللاحقة.

متطلبات الإفصاح: عند حدوث تغيير في سياسة محاسبية نتيجة صدور معيار محاسبي جديد أو تفسير جديد يجب الإفصاح عن :

- ✚ عنوان المعيار / التفسير ، طبيعة التغيير في سياسة محاسبية ، وصف الأحكام الانتقالية
- ✚ مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها في الفترة الحالية والفترة السابقة نتيجة التغيير بحيث يفصح عن مبلغ التعديل؛
- ✚ في حالة عدم تطبيق السياسة الجديدة بأثر رجعي يتوجب على المنشأة الإفصاح عن كيفية تطبيق أثر التغيير في سياسة محاسبية ؛
- ✚ في حالة تبني و تطبيق سياسة محاسبية جديدة بشكل اختياري يجب الإفصاح : - الأسباب التي تبرر تبني سياسة محاسبية و ستوفر معلومات أكثر ملائمة و موثوقية / طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية الجديدة / مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها في الفترة الحالية و الفترات السابقة نتيجة التغيير

خامسا: التغيير في التقديرات المحاسبية

تعد القوائم المالية على أساس تقدير بعض العناصر كالعمر الإنتاجي، الديون المشكوك فيها....وبما أن هذه التقديرات تعتبر تقديرات اجتهادية فهي حتما خاضعة للمراجعة وطبقا للمعيار الثامن يجب الاعتراف بأثر التغير في التقديرات بأثر مستقبلي من خلال إدراجه في الربح أو الخسارة :

- ✚ في فترة التغيير (السنة الحالية)؛
- ✚ فترة التغيير والفترات اللاحقة

مثال للحل : في 2017/01/01 تم شراء أجهزة بمبلغ 64000ون وقد قدر عمرها الإنتاجي بـ 6 سنوات كما قدرت قيمة المتبقية 4000ون، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك .

وفي 2019/01/01 نظرا لنشوء معلومات لم تكن متوفرة من قبل قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 06 سنوات أخرى اعتبارا من هذا التاريخ كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح 8000ون

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية لتغيير التقديرات المحاسبية وحساب مصروف الإهلاك لسنة 2019

سادسا: تصحيح الأخطاء

❖ ويقصد بالخطأ وفق المعيار المحاسبي الثامن هو حذف عنصر من عناصر القوائم المالية أو إدراجه بطريقة خاطئة أو استخدام معلومة بطريقة غير صحيحة أو عدم فهم لتقنية محاسبية، والأخطاء متعددة وتكتشف بطرق مختلفة من بينها طريقة الجرد المادي ومهما يكون نوع الخطأ المرتكب في اكتشافه يجب معالجته مع احتساب الأثر لهذا الخطأ إذا ارتكب في سنوات سابقة.

❖ تتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وفق متطلبات المعيار:
❖ إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة /الفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ
❖ إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية أقدم فترة سابقة معروضة

❖ إذا كان من غير الممكن تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة أو فترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات و حقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمرا ممكنا) قد تكون الفترة الحالية

❖ إذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينئذ إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي

مثال: تأسست شركة في 20-01-2016 برأسمال قدره 9 ملايين و ن وكانت بحوزتها معدات نقل تكلفتها 175000 و ن عمرها 05 سنوات الخردة 25000 و ن ، أراضي 200000 و ن مباني 250000 و ن عمرها 60 سنة الخردة 35000 و ن و في نهاية 2020 أظهرت قائمة الدخل لمعلومات التالية:

الأرباح المحتجزة بلغت في نهاية سنة 2018 و 2019 مبلغ 68000 و ن و 244000 و ن على الترتيب ، غير أن نتائج المراقبة الداخلية أظهرت بأن إهلاك معدات النقل لسنة 2019 لم يدرج في القوائم المالية ، علما أن الشركة تعتمد سياسة الإهلاك القسط الثابت، وقد أظهرت قائمة الدخل المعلومات التالية:

البيان	2019	2020
إيرادات	750000	650000
التكاليف	(400000)	(350000)
الربح الإجمالي	350000	300000
مصاريف أخرى بم فيها الإهلاك	(130000)	(90000)
صافي الربح قبل الضريبة	220000	210000
الضريبة على الدخل	(44000)	(42000)
الربح الصافي بعد الضريبة	176000	168000

المطلوب : ما هي المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ ؟

التمرين الاول :

في 2017/01/02 قامت المؤسسة الجزائرية السلام باقتناء تجهيزات إنتاجية بمبلغ 36.000 دج، و قدر العمر الإنتاجي لها ب: 5 سنوات القيمة المتبقية ب: 6.000 دج، و قررت المؤسسة استخدام القسط الثابت في حساب اهتلاك الاثاث، في 2019/12/31 قررت المؤسسة تغيير طريقة الاهتلاك و استخدام طريقة مجموع ارقام السنوات و كان سبب التغيير هو استخدام المؤسسات التي تعمل في نفس مجال صناعتها لطريقة مجموع أرقام السنوات. تخضع المؤسسة للضريبة على الدخل تبلغ 30% .
بلغ رصيد الارباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي :

_ 2017/01/01 ب: 20.000 دج .

_ 2017/12/31 ب: 28.000 دج.

_ 2018/12/31 ب: 60.000 دج .

يبلغ رأسمال المؤسسة: 100.000 دج و يتكون من أسهم عادية ، و لا يوجد مكونات أخرى حقوق الملكية سوى الارباح المحتجزة.

2019	2018	البيان
220.000	170.000	المبيعات
(100.000)	(90.000)	تكاليف المبيعات
.....	.....	مجمل الربح
(50.000)	(34.000)	مصاريف إدارية
	(6000)	مصاريف الاهتلاك
	40.000	الربح قبل الضريبة
	.....	ضريبة الربح 20%
	.....	الربح بعد الضريبة

المطلوب:

- حدد المعيار المحاسبي الدولي المناسب لمعالجة هذه الحالة؟
- حساب أثر التغيير في سياسة الاهتلاك على نتائج الدورات السابقة؟
- اعداد قائمة الدخل المختصرة وقائمة المركز المالي وقائمة التغييرات في حقوق الملكية ؟

التمرين الثاني:

تأسست شركة في 2009-01-01 وقد اعتمدت على طريقة FIFO لتقييم مخزوناتها وابتداء من 2012-01-01 تقرر تغيير طريقة التقييم الى الطريقة الوسطية المرجحة وقد ترتب على هذا التغيير الفروقات التالية :

السنة	أثر التغيير في السياسة المحاسبية على المصاريف	الضريبة 19 %	أثر التغيير في السياسة المحاسبية على النتيجة الصافية
2009	2000	-380	-1620
2010	1500	-285	-1215
2011	1800	-342	-1458

وقد طهرت قائمة الدخل كما يلي :

البيان	2012	2011
المبيعات	120.000	135.000
تكاليف المبيعات	75.000	82.000
مجمل الربح	45.000	.....
مصاريف أخرى	15.000	18.000
الربح قبل الضريبة	.....	.....
ضريبة الدخل (الضريبة على أرباح الشركات) 19 %	.....	.....
الربح بعد الضريبة	.....	.....

المطلوب:

اعداد قائمة الدخل وقائمة التغيرات في الحقوق سنة 2012 اذا علمت أن رصيد الأرباح المحتجزة بلغ سنة 2011: 49750 وسنة 2012 : 78100.

التمرين الثالث:

في 01-01-2011 تم شراء الآلة بقيمة 33.000 دج وقد قدر عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات كما قدرت القيمة المتبقية بـ 3000 دج ، وتستخدم المؤسسة طريقة القسط الثابت في الإهلاك .

وفي 01-01-2014 نظرا لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقا قدر بأن الآلة ستستخدم لمدة 5 سنوات أخرى ابتداء من 01-01-2014 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح 4.000 دج .

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات وحساب مصروف الإهلاك لسنة 2014 والسنوات التي تليها .

التمرين الرابع :

تمتلك منشأة القدس الآلة إنتاجية تكلفتها التاريخية 100.000 و ن ، وعند الشراء قدر عمرها الإنتاجي بـ 08 سنوات كما قدرت القيمة المتبقية 20.000 و ن

في بداية السنة السابعة من عمر الآلة قامت الإدارة بمراجعة عمرها الإنتاجي والقيمة المتبقية بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي الى 10 سنوات من تاريخ شراء الآلة كما أعيد تقدير القيمة المتبقية الى 10000 و ن

المطلوب: حساب قسط الإهلاك بعد عملية تعديل العمر الإنتاجي علما أن المنشأة تتبع طريقة القسط الثابت .

التمرين الخامس :

بتاريخ 01-01-2010 اشترت منشأة معدات بمبلغ 300.000 و ن وقد قدر العمر الإنتاجي بـ 10 سنوات والقيمة المتبقية بـ 30.000 و ن وتقوم المنشأة بتطبيق طريقة الإهلاك المتوسط المتزايد .

وفي 2014 ظهرت معلومات جديدة تفيد بأن العمر الإنتاجي ابتداء من هذا التاريخ هو 8 سنوات كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح 40.000 و ن .

المطلوب : حساب قسط إهلاك سنة 2014 .

التمرين السادس :

في 1-11-2014 اكتشف المحاسب بأنه لم يتم اثبات مصروف صيانة الآلة بقيمة 20.000 دج لسنة 2013 ولم يدفع لتاريخه وقد ظهرت قائمة الدخل كما يلي :

البيان	2013	2014
مجمّل الربح	250.000	330.000
مصاريف التشغيل	(120.000)	(170.000)
صافي الربح قبل الضريبة	130.000	160.000
ضريبة الدخل 30 %	(39.000)	(48.000)
صافي الربح	91.000	112.000

وقد بلغ رصيد الأرباح المحتجزة كما يلي :

البيان	2013	2014
رصيد أول مدة	40.000	131.000
رصيد آخر مدة	131.000	243.000

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ .

تمارين حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 08

حل التمرين الأول: 1- أثر التغيير :

2018	2017	البيان
6.000	6.000	قسط الاهتلاك قبل التغيير 5/(6000-36.000)
(8000)	(10000)	قسط الاهتلاك بعد التغيير 15/5×(6000-36.000) 15/4×(6000-36.000)
2.000	4.000	فرق الاهتلاك
600	1200	أثر الضريبة 30 %
1400	2800	صافي أثر التغيير

1- إعادة عرض قائمة الدخل :

2019	2018	البيان
220.000	170.000	إيرادات المبيعات
(100.000)	(90.000)	تكلفة المبيعات
120.000	80.000	مجمول الربح
(50.000)	(34.000)	مصاريف إدارية
(6.000)	(8.000)	مصروف الاهتلاك
64.000	38.000	تأليح قبل الضريبة
(19.200)	(11.400)	الضريبة على الدخل 30 %
44.8000	26.6000	الربح بعد الضريبة

2- قائمة المركز المالي :

2019	2018	البيان
36.000	36.000	المعدات
(24.000)	(18.000)	الاهتلاك المتراكم
12.000	18.000	القيمة الدفترية الصافية

التسجيل المحاسبي

4200	1800	الأثر المتراكم ضرائب مؤجلة
6.000		مجمع الاهتلاك
4200		الأرباح المحتجزة
4200		الأثر المتراكم

3- قائمة التغييرات في حقوق الملكية :

المجموع	الأرباح المحتجزة	رأسمال	البيان
128.000	28.000	100.000	الرصيد في 2017-12-31 قبل التغيير
	(28.000)		أثر التغيير
125.200	25.200	100.000	رصيد الأرباح المحتجزة في

			2017-12-31 بعد التغيير
	26.600		صافي الربح المعدل 2018
151.800	51.800	100.00	رصيد الأرباح المحتجزة في 2018-12-31
	44.800		صافي الربح في 2019
196.600	96.600	100.000	رصيد الأرباح المحتجزة في 2019-12-31

حل التمرين الثاني:

2012	2011	البيان
120.00	135.000	إيرادات المبيعات
(75.000)	83800=82.000+1800	تكاليف المبيعات
45.000	51.200	مجمّل الربح
(15.000)	(18.000)	مصاريف أخرى
30.000	33.200	الربح قبل الضريبة
5.700	6.308	ضريبة الدخل 19%
24.300	26.892	الربح بعد الضريبة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

2012 المعدلة	2011 المعدلة	البيان
78.100	49.750	الأرباح المحتجزة أول المدة
(4293)=(1458)+(1620)+(1215)	(2835)=(1620)+(1215)	أثر التغيير
73.807	46.915	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة المعدلة
26.600	26.892	صافي الربح
51.800	73.807	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

حل التمرين الثالث:

- مصروف الاهتلاك = القيمة الدفترية - القيمة المتبقية / العمر الإنتاجي = $6.000 = 5/3.000 - 33.000$
- الاهتلاك المتراكم = $18.000 = 3 \times 6.000$
- القيمة المحاسبية الصافية في 2013-12-31 = $15.000 = 18.000 - 33.000$
- الاهتلاك لسنة 2014 = $2.200 = 5/4000 - 15.000$

من الملاحظ أن الاهتلاك انخفض الى 2200 وعليه ذلك يؤدي الى زيادة الربح بمبلغ 3800 حتى انتهاء العمر الإنتاجي (لأن في 2014 من المفروض $9000 = 6000 - 15000$ ولكن بالقيمة الجديدة $12800 = 2200 - 15000$ وعليه هناك ربح بـ 3800 دج

حل التمرين الرابع:

المبالغ	البيان
$10.000 = 8/20.000 - 100.000$	قسط الاهتلاك
$60.000 = 6 \times 10.000$	مجمع الاهتلاك
$40.000 = 60.000 - 100.000$	القيمة المحاسبية الصافية
$7.500 = 4/10.000 - 40.000$	مصروف الاهتلاك

حل التمرين الخامس:

- حساب الاهتلاك المتزايد لـ 2010 = $(300.000-30.000) \times \frac{55}{1} \times (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10) = 4.909,09$ دج
- حساب الاهتلاك المتزايد لـ 2011 = $(300.000-30.000) \times \frac{55}{2} \times (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10) = 9.818,18$ دج
- حساب الاهتلاك المتزايد لـ 2012 = $(300.000-30.000) \times \frac{55}{3} \times (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10) = 14.727,27$ دج
- حساب الاهتلاك المتزايد لـ 2013 = $(300.000-30.000) \times \frac{55}{4} \times (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10) = 19.636,36$ دج
- حساب الاهتلاك بعد تغيير العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية = (ق محاسبية صافية - قيمة متبقية) $\times \frac{36}{1} = -250.909,1$ دج
 $5.858,58 = \frac{36}{1} \times (40.000)$ دج

حل التمرين السادس: بيان المعالجة المحاسبية

عرض قائمة الدخل :

2014	2013 المعدلة	البيان
330.000	250.000	مجمّل الربح
(170.000)	(140.000)=120.000+20.000	مصاريف التشغيل
160.000	110.000	الربح قبل الضريبة
(48.000)	(33.000)	ضريبة الدخل 30 %
112.000	77.000	الربح بعد الضريبة

عرض قائمة حقوق الملكية :

2014	2013	البيان
131.000	40.000	الأرباح المحتجزة أول المدة
-91.000	-	تصحيح الأخطاء
(14.000)=77.000 وهو الفرق بين الربح القديم والجديد		
117.000	40.000	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة المعدلة
112.000	77.000	صافي الربح
229.000	117.000	رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة

المحاضرة السابعة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل

هدف المحاضرة: تهدف المحاضرة إلى تمكين الطالب لمعرفة كيفية المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ؛

محتوى المحاضرة : تحتوي المحاضرة على النقاط الأساسية التالية:

- ✚ الهدف من المعيار؛
- ✚ نطاق تطبيق المعيار؛
- ✚ المصطلحات الخاصة بالمعيار؛
- ✚ المتطلبات الأساسية للمعيار

1. **الهدف من المعيار:** يهدف المعيار إلى بيان طريقة المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وكيفية معالجة مختلف الفروقات القياسية الناتجة عن تطبيق المعيار؛
2. **نطاق تطبيق المعيار:** يطبق المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة إضافة إلى الضرائب على المنشآت المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ويستثنى من هذا المعيار المنشآت الحكومية
3. **أهم المصطلحات المستعملة في المعيار:**

- ✚ الربح المحاسبي : وهو النتيجة المحاسبية الناتجة عن طرح مجموع التكاليف من النتائج ؛
- ✚ الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية: هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بعد الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية؛
- ✚ الضريبة الجارية: هو مبلغ الضرائب الدخل المدفوعة أو القابلة للاسترجاع عن الربح الخاضع للضريبة للفترة؛
- ✚ ضرائب المؤجلة : تعرف بأنها الضرائب المستقبلية والمتعلقة بالفترة الحالية، وهي يمكن أن تكون:
 - ✚ ضرائب مؤجلة خصوم: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة أي قابلة للدفع في سنوات مالية مستقبلية؛
 - ✚ ضرائب مؤجلة أصول: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية أي قابلة للتحصيل في سنوات مالية مستقبلية؛
- ✚ الفروقات الدائمة: وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والضريبي نتيجة الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية والتشريع الضريبي ولا تنعكس هذه الفروقات على الفترات اللاحقة؛
- ✚ الفروقات المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدته الضريبية أي هي عبارة فروق بين قيمة الأصول أو الالتزامات الواردة وبين قيمتها

لأغراض الضريبية المستقبلية (الوعاء الضريبي المرتبط بها مستقبلاً) وتنقسم هذه الفروقات إلى قسمين:

- ✚ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : وهي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام
- ✚ فوارق مؤقتة القابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام
- ✚ القاعدة الضريبية : وهو المبلغ الذي على أساسه تحتسب قيمة الضريبة؛

4. الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية الجارية:

- ✚ يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل؛
- ✚ يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة (04 سنوات)؛

5. الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة:

- ✚ يجب الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:

- ✓ شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية؛
- ✓ الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها ليت اندماج الأعمال
- ✓ بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل؛
- ✓ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن لا يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة، توصف مثل هذه الفروقات غالباً بفروق التوقيت
- ✓ دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العامة بخصوص هذه الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد التحصيل النقدي؛
- ✓ الاهتلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل لأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الاقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحة من قبل السلطات الضريبية للفترة الجارية لتحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات، لذلك يظهر فرق مؤقت خاضع للضريبة ينجم عن التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاهتلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة، أما إذا كان الاهتلاك المحاسبي الضريبي أبطأ

من الاهتلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي

✓ تكاليف التطوير يمكن أن ترسل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي (تكاليف حسب الطبيعة لم تتحول إلى أصل) فمثل هذه التكاليف تكون قاعدتها الضريبية لا شئ لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لا شئ؛

كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما:

✓ يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى موجودات ومطلوبات محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات الضريبة؛

✓ يتم إعادة تقييم الموجودات بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة؛

✓ تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج.

6. **الموجودات المسجلة بالقيم العادلة:** تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإدراج بعض أصناف لموجودات بقيمتها العادلة، في بعض الدوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان الأصل على الربح المحاسبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت أم في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم إعادة البيان للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة البيان وتبع لذلك لا يجرى تعديل القاعدة الضريبية من المنافع الاقتصادية للمنشأة وسيختلف المبلغ الذي سيقطع لأغراض الضريبة عن تلك المنافع الاقتصادية ويكون الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت؛

7. **الاعتراف الأولي بأصل أو التزام:** قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام على سبيل المثال إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة تعمد طريقة طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت عن طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل وبالتالي:

✓ في اندماج الأعمال تعترف المنشأة بأي أصل أو التزام ضريبي مؤجل وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة؛

✓ إذا كانت العملية تؤثر على إما الربح المحاسبي أو الضريبي فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك تعترف بما ينتج عن مصروف أو خل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل

✓ إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولا تؤثر أي من الربح المحاسبي أو الضريبي فإن المنشأة في غياب الاستثناءات في الفقرتين 15 و 24 تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل وتعديل القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً وفوق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في أي الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل

8. **المقاصة:** تطرق المعيار إلى عملية المقاصة بين موجودات ضرائب الدخل ومطلوبات ضرائب الدخل باعتبار أن هذه الضرائب قد تظهر في الجانب المدين أو الدائن أي تظهر في جانبي الأصول والخصوم للميزانية أو جانبي الأعباء والمنتوجات في حساب النتائج

✚ المقاصة في الضريبة الجارية: يجب أن تقوم الشركة بإجراء مقاصة بين الموجودات الضريبية الجارية والمطلوبات الضريبية الجارية فقط إذا كانت الشركة صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها وتتوي إما السداد على أساس الصافي أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت؛

✚ المقاصة في الضريبة المؤجلة: يجب أن تجري الشركة مقاصة بين الموجودات الضريبية المؤجلة والمطلوبات الضريبية المؤجلة فقط إذا كان للشركة حق مشروع لإجراء مقاصة للموجودات الضريبية الجارية مع المطلوبات الضريبية الجارية وكانت الأصل الضريبية المؤجلة والمطلوبات المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما علة:

✚ نفس الشركة الخاضعة للضريبة ؛

✚ شركات مختلفة خاضعة للضريبة تتوي سداد المطلوبات الضريبية الجارية والموجودات الضريبية الجارية على أساس الصافي أو تحقيق الموجودات وسداد المطلوبات معا في نفس الوقت في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد مبالغ هامة من الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة.

وفي هذا السياق نجد أن النظام المحاسبي المالي يتناول أيضا عملية المقاصة في المقاصة في الضرائب المؤجلة حيث لا يمكن أن تكون المقاصة في الضرائب المؤجلة حيث لا يمكن أن تكون المقاصة في الضرائب المؤجلة على مستوى الميزانية أو حسابات النتائج إلا عندما:

✚ تكون الحسابات المدينة والدائنة تابعة لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة؛

✚ يكون هناك حق نافذ من الناحية القانونية بإجراء مقاصة نظر لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها

التمرين الأول:

في 31-12-2019 بلغ صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة (النتيجة الإجمالية) 120.000 دج بينما بلغ النتيجة الجبائية (الدخل الخاضع للضريبة) لنفس الفترة 150.000 دج ، يمثل الفرق بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة مصاريف عن قضايا مرفوعة على الشركة إلا أنها لم تدفع بعد وتم الاعتراف بها وتحميلها لصافي الربح لمحاسبي في حين تم تنزيلها لغايات الضريبة لحين دفعها إلا أنه ولمعلومات موثوقة سيتم دفعها خلال سنة 2020 وبالتالي سيتم قبول تنزيلها (معدل الضريبة 26%)

المطلوب: حساب مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجبة التسديد خلال سنة 2019) وضريبة الدخل المؤجلة وتحديد طبيعتها مع إجراء التسجيلات المحاسبية اللازمة

التمرين الثاني:

بتاريخ 31-12-2013 قررت منشأة الوسطاء الإنتاجية باقتناء آلة بمبلغ 3.000.000 دج تهتك لمدة 3 سنوات محاسبيا (الاهتلاك حسب الزمن القسط الثابت)

ملاحظة : المعدل المقبول جبائيا 20 %

المطلوب : حساب الضريبة المؤجلة للسنوات المعنية وتسجيلها محاسبيا (من تاريخ الحيازة حتى انتهاء العمر الإنتاجي)

التمرين الثالث: حققت منشأة خلال سنة 2019 نتيجة محاسبية إجمالية (صافي الربح المحاسبي) تقدر بـ 500.000 دج علما أنه ومن ضمن الإيرادات توجد إعانات من عند الدولة تقدر بـ 40.000 دج تم تسجيلها محاسبيا غير أنها لم تستلم بعد، ولم يتم قبولها من طرف إدارة الضرائب إلا بعد استلامها وهناك معلومات تفيد بأنها ستلم خلال السنة اللاحقة، علما معدل الضريبة على الدخل 19 %

المطلوب: حساب الضريبة المؤجلة وتسجيلها محاسبيا

حل التمارين

التمرين الأول :

النتيجة المحاسبية = 120.000

+30000

النتيجة الخاضعة للضريبة 150.000 دج

الضريبة على الدخل = $0.26 \times 150.000 = 39.000$ دج

مقدار الضريبة المؤجلة = $0,26 \times 30.000 = 7800$ دج تعتبر ضرائب مؤجلة أصول لأن المؤسسة قامت بتسديد السلطات الضريبية مبلغ ضريبي أعلى من المبلغ الواجب التسديد

التمرين الثاني :

السنوات	الاهتلاك المحاسبي	الاهتلاك الجبائي	الفرق	نوع الضريبة	مقدار الضريبة المؤجلة
1	1000.000	600.000	400000+	مؤجلة أصول	76000

76000	مؤجلة أصول	+400000	600.000	1000.000	2
76000	مؤجلة أصول	+400000	600.000	1000.000	3
114000	مؤجلة خصوم	600000-	600.000	-	4
114000	مؤجلة خصوم	600000-	600.000	-	5

التمرين الثالث:

النتيجة المحاسبية = 500.000

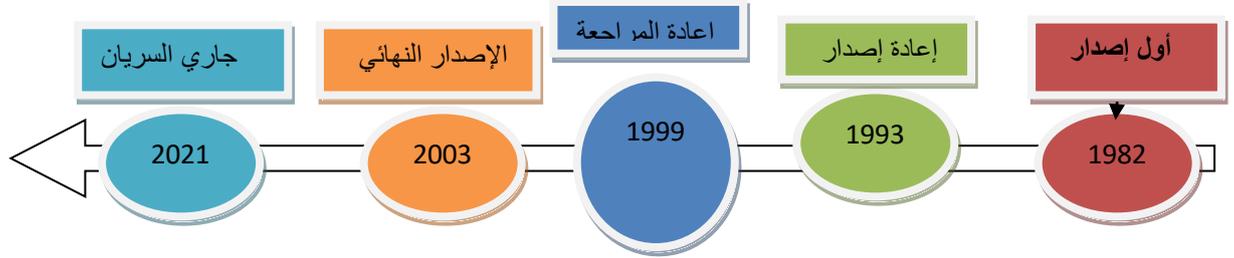
-4000

النتيجة الخاضعة للضريبة 460.000

الضريبة على الدخل = $0.19 \times 460.000 = 87000$ دج

لو تم قبول الإعانة لكان مقدار الضريبة على الدخل 95000 دج وبالتالي نشأت لدينا ضريبة
مؤجلة خصوم بمقدار 7600 دج

المحاضرة السادسة : المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات، المصانع والمعدات Property, Plant, and Equipment



هدف المحاضرة تمكين الطالب من معرفة المعالجة المحاسبية للتثبيات المادية من حيث قواعد الاعتراف، القياس والإفصاح حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16؛

محتوى المحاضرة: تحتوي المحاضرة على المتطلبات الأساسية لمعالجة التثبيات المادية حسب IAS 16 والمتمثلة في:

- هدف ونطاق والمعيار؛
- الاعتراف بالتثبيات المادية (الممتلكات، المصانع والمعدات) والقيمة التي يجب أن تسجل بها؛
- مصروف الاهتلاك؛
- خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها؛
- إلغاء الاعتراف بالتثبيات المادية (الممتلكات، المصانع والمعدات)؛
- الإفصاح.

أولا : هدف المعيار يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات، المصانع والمعدات ويشمل ذلك **توقيت الاعتراف بها** وتحديد **مبالغها المسجلة (الدفترية)** وتحديد **مصروف الاهتلاك وخسائر الانخفاض** في القيمة التي ينبغي الاعتراف بها وكذلك بيان متطلبات الإفصاح؛

ثانيا: نطاق المعيار يتم تطبيق IAS 16 على للممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة في إنتاج البضاعة أو في **توريد البضاعة** إلى المشتري بالإضافة إلى الأصول غير المتداولة **المستخدمة لأغراض إدارية** وكذلك **الأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير**، ولا ينطبق المعيار على ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب المعيار IFRS 5؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب المعيار IAS 41؛
- حقوق استخراج و مخصصات المصادر التعدينية و الموارد غير المتجددة كالحديد والفحم كالبترول والغاز بموجب IFRS 6

إلا يمكن تطبيق المعيار على للممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية و حقوق التعدين

ثالثا: المصطلحات الواردة في المعيار : يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

المصطلح	التعريف
الممتلكات والمصانع والمعدات	هي أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع و توريد البضائع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.
العمر الإنتاجي useful life	هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع استخدام الأصل خلالها أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها نتيجة استخدام الأصل.
لقيمة المتبقية (الخردة) Value Residual	أي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل أي في نهاية العمر الإنتاجي له قيمة الأصل كما لو كان اليوم خردة مطروحا منها تكاليف التخلص إن وجدت.
القيمة القابلة للإهلاك Depciable Amount	تمثل تكلفة تملك الأصل مطروح منها القيمة المتبقية بعد نهاية عمره الإنتاجي
الاهتلاك Depreciation	هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للاهلاك على العمر الإنتاجي المقدر له
القيمة العادلة fair Value	هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على إطلاع ودراية وراغبة في التعامل من خلال عملية تجارية منتظمة
خسارة تدني انخفاض	. هي مقدار زيادة القيمة الدفترية (المبلغ المرحل) للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
المبلغ القابل للاسترداد Recoverable Amount	و يقصد به صافي القيمة العادلة لسعر بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) لذلك الأصل إيهما أعلى و القيمة قيد الاستعمال هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأصل .
القيمة المرحلة (الدفترية)	أي القيمة المسجلة بالدفاتر وهي المبلغ الذي يظهر به في الميزانية و تمثل تكلفة تملك الأصل مطروح منها الاهتلاك المجمع و خسارة التدني إن وجدت .

ثالثا: متطلبات المعيار Requirements: من أهم العناصر التي يتضمنها المعيار نجد:

1. معايير الاعتراف:

1.1 شروط الاعتراف : يجب توفر شرطين كما بين الشكل الموالي :



2.1. **تكلفة الحيازة** : تكاليف التي تتحملها المنشأة عن اقتناء الأصل ، وهي التكاليف التي تنفق في سبيل الحصول على الأصل وذلك من تاريخ التعيين حتى يصبح جاهز للاستعمال تكلفة الشراء وتسمى التكلفة التاريخية Cost Historical

3.1. **تكلفة إنتاج بند الممتلكات والمصانع والمعدات** : حسب الأدبيات المحاسبية هناك أربع نظريات مناسبة لتحديد تكلفة الأصل الذي يتم أنتاجه (داخليا وهي:

➤ نظرية التكاليف الكلية :أي تحميل الأصل بجميع تكاليف الصنع مهما كان نوعها ، بغض النظر عن الطاقة الإنتاجية المستغلة ؛

➤ نظرية التكاليف المتغيرة:أي تحميل الأصل بتكاليف الصنع المتغيرة فقط مهما كان نوعها ، وبغض النظر كذلك عن الطاقة الإنتاجية المستغلة؛

➤ نظرية التكاليف المباشرة:أي تحميل الأصل بتكاليف الصنع المباشرة مهما كان نوعها ، وبغض النظر كذلك عن الطاقة الإنتاجية المستغلة؛

➤ نظرية التكاليف المستغلة:أي تحميل الأصل بجميع تكاليف الصنع اللازمة لإنتاجه وفقا للطاقة الإنتاجية التي تم استغلالها (استبعاد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة)

4.1. **محاسبة المكونات أو الأجزاء**: جاء المعيار بالقواعد التالية فيما يخص معالجة العناصر أو الأجزاء المكونة للأصل:

➤ هناك بعض أجزاء الأصل قد تحتاج إلى تبديل بشكل دوري عندئذ وطبقا لمتطلبات المعيار IAS16 يجب أن تسجل هذه الأجزاء عند تملك الأصل بشكل مستقل و بالقيمة المقدرة للاستبدال ، شريطة تقدير المنفعة المستقبلية بموثوقية؛

➤ إذا كانت بعض أجزاء الأصل ذات أهمية عالية مقارنة بتكلفة الأصل و كان العمر الإنتاجي للأجزاء المضافة يختلف عن العمر الإنتاجي للأصل المتبقي في هذه الحالة يجب تسجيل و اهتلاك هذه الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل؛

5.1. **معالجة المعيار لقطع الغيار**: يمكن تطبيق تعريف الأصل على قطع الغيار التي يتم تسجيلها كمخزون عند شرائها والكمية المستخدمة منها كمصروف غير أنه يمكن الاعتراف ببعض قطع الغيار ضمن المعدات عندما تزيد في العمر الإنتاجي أو المراد ودية ؛

6.1. **معالجة المعيار لمصاريف الصيانة والإصلاح**: يتم الاعتراف بمصاريف الصيانة التي تحافظ على حالة الأصل التشغيلية والتي لا تزيد في العمر الإنتاجي له كمصروف إيرادي يقلل في قائمة الدخل مثل مصاريف تغيير قطع الغيار الصغيرة و اليد العاملة للصيانة ، وهنا يجب تحديد حد أدنى لمثل هذه المصاريف ، فإذا زاد حجم مصاريف الصيانة هذه عن هذا الحد فتعتبر مصاريف رأسمالية و ترسمل ضمن تكلفة الأصل المعني، وعند تكبد مصاريف الصيانة تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين كفاءة الأصل أو تحسين جودة مخرجات الأصل عندئذ يتم رسملتها كجزء من القيمة الدفترية (القيمة المرحلة)؛

و عند إجراء عملية صيانة شاملة دورية للأصول (كالطائرات كل 3 أو 4 سنوات) فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

مثال للحل : قامت الشركة الجزائرية ذات الأسهم المختصة في إنتاج الصناعات الغذائية في 01-05-2013 بإنشاء مصنع جديد لإنتاج العصائر بتكلفة إجمالية قدرها 180000 دج، وحسب سياسة الشركة الأم يتم اهتلاك المصنع الجديد حسب وحدات الإنتاج ، وقدرت الطاقة الإنتاجية له يوم الإنشاء بـ 1000000 وحدة

- في 01-09-2017 توقف أحد الخطوط الإنتاجية عن العمل، فقامت إدارة الشركة بعملية صيانة شاملة أدت إلى زيادة زيادة جودة وطاقة الإنتاج حيث كلفتها 40000 دج
- بلغ الإنتاج الفعلي للشركة إلى غاية 31-12-2017 كما يلي:

السنة	2013	2014	2015	2016	2017 قبل	2017 بعد
كمية الإنتاج	80000	120000	100000	110000	90000	50000

المطلوب: المعالجة المحاسبية للعمليات الشركة طبقا لمتطلبات المعيار 16؟

2. القياس: هناك حالتين القياس الأولي والقياس اللاحق:

1.2 القياس الأولي: يكون ذلك بتاريخ الاقتناء أو الإنتاج حيث يجب تسجيل الممتلكات والمعدات والمصانع بتكلفتها الحقيقية التي تتحملها المنشأة من تاريخ التعيين إلى غاية أن يصبح الأصل جاهز للاستعمال و تتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية للأصل ويمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

تكلفة الحيازة (الشراء)

=

سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المسترجعة بعد طرح الخصومات والتخفيضات؛

+

أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى جلب الأصل على الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المرجوة من قبل الإدارة؛

+

التقدير الأولي لتكاليف تفكيك ونقل البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه.

في حالة تكبد المنشأة هذا النوع من التكاليف يجب تقيد كمصروف جاري في قائمة الدخل ولا ترسمل ومنها :

- ✚ تكاليف افتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (مصاريف التأسيس و مصاريف قبل التشغيل) ؛
- ✚ تكاليف تدريب الموظفين على استعمال الأصل ؛
- ✚ تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة ،
- ✚ تكاليف الإعلانات والترويج للأصل؛
- ✚ تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو عملاء جدد؛
- ✚ تكاليف الإدارة و الخاصة بالإشراف ومتابعة عملية الشراء والتركيب؛
- ✚ التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها الإدارة؛
- ✚ الخسائر التشغيلية؛
- ✚ تكاليف تغيير موقع الأصل.

مثال للحل: قامت إحدى الشركات الجزائرية بشراء معدات جديدة نقداً ومن أجل ذلك تحملت التكاليف التالية : تكلفة المعدات 120000 دج، مصاريف الشحن 50000 دج ن ، مصاريف التسليم 25000 دج ، تكلفة إعداد الموقع 10000 دج ، تكاليف (التقديرية) إزالة المعدات بعد نهاية العمر الإنتاجي (10 سنوات (3000 دج ، تكاليف تأجيل الدفع لمدة 05 أشهر 1000 دج ، الخسائر التشغيلية 2000 دج، مصاريف تكوين عمال قسم الصيانة 2000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة المعدات ، مع تسجيل القيد المحاسبي.

2.2. **القياس اللاحق:** هو قياس قيمة الأصل بعد استعماله مدة من الزمن، وهناك طريقتان

(نموذجان) للقياس:

1.2.2. **نموذج التكلفة:** حسب هذا النموذج يجب تسجيل الأصل بتكلفته (الشراء أو الإنتاج)

مطروحا منها الاهتلاك المتراكم ومجموع خسائر القيم و يطلق على النتيجة اسم القيمة المرحلة للأصل.

نموذج التكلفة = التكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم

2.2.2. **نموذج إعادة التقييم:** حسب هذا النموذج يسجل البند (الأصل) بقيمة إعادة التقييم ، و التي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك و خسائر التدني (الانخفاض) للفترة اللاحقة، أي أن :

التكلفة التاريخية الجديدة للأصل = القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقييم

القيمة المرحلة للأصل = القيمة العادلة للأصل - للاهتلاك المتراكم وخسائر التدني المتراكمة

اللاحقة.

حيث يخضع نموذج إعادة التقييم إلى مجموعة من القواعد والإرشادات نذكرها فيما يلي :

✚ أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام الأمر الذي يؤدي إلى عدم إختلاف القيمة المرحلة للأصل عن قيمتها العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية؛

✚ أن تتم عملية إعادة تقييم لفئة كاملة للأصول عندما يتم إعادة تقييم عنصر ينتمي إلى هذه الفئة؛

✚ يتم إعادة تقييم عناصر الممتلكات و المصانع و المعدات سنويا في حالة وجود فرق جوهري بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييم والقيمة الدفترية المسجلة للأصل، أما إذا كان الفرق غير جوهري فيتم إعادة التقييم من 03 سنوات إلى خمسة سنوات نظرا لاستقرار أسعار ذلك الأصل

✚ يتم إهلاك البنود المعاد تقييمها بنفس أسلوب الإهلاك المتبع في نموذج التكلفة.

عند تبني المنشأة نموذج إعادة التقييم ليقاس أحد بنود الأصول الثابتة فعندئذ يجب تعديل الأصل بتاريخ إعادة التقييم بإحدى الطريقتين:

✚ **إعداد احتساب مجمع الإهلاك على ضوء التغيير في قيمة الأصل المعاد تقييمه** ، حيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم؛

✚ **إلغاء مجمع الإهلاك و تعديل رصيد الأصل بالزيادة أو النقصان** ، لتصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم..

✚ إذا نجم عن إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل فإن مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق الملكية تحت اسم فائض إعادة التقييم ، إلا إذ كان هذا الفائض يتعلق ببند تم إعادة تقييمه سابقا و نتج عنه انخفاض في قيمته وتم الاعتراف بهذا الانخفاض كمصروف ، فعندئذ يعترف بهذا الفائض كدخل بحجم ما تم الاعتراف به كمصروف (الانخفاض).

✚ إذا نجم عن إعادة التقييم انخفاض في قيمة الأصل فإن مبلغ الانخفاض يظهر ضمن قائمة الدخل كمصروف تحت اسم خسائر التدني إلا إذ كان هذا الانخفاض يتعلق ببند تم إعادة تقييمه سابقا و نتج عنه فائض في قيمته وتم الاعتراف بهذا الفائض فعندئذ يتم تقاص (مقاصة) لمبلغ الانخفاض في القيمة العادلة للأصل و ذلك بحجم ما تم الاعتراف به كفائض.

✚ لا يجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى بيان الدخل.

✚ يتم تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة بإحدى الطريقتين:

❖ في حالة الاستغناء على أصل معاد تقييمه سابقا في هذه الحالة يقلل حساب فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة أو إبقائه في بنود حقوق الملكية

❖ كما يتم الاعتراف الجزئي لمبلغ إعادة التقييم من خلال اهلاك الأصل حيث يمثل المبلغ المعترف به الفرق بين الإهلاك على أساس التكلفة و الإهلاك بناء على قيمة إعادة التقييم.

أمثلة للحل :

مثال 01: تمتلك شركة الجزائرية أراضي للبناء تكلفتها 400000 دج في 31-12-2018 قامت بإعادة تقييمها وحسب تقرير الخبير قدرت الأراضي بقيمة عادلة قدرها 500000 دج علما أن الشركة خاضعة للضريبة بنسبة 20%

المطلوب : المعالجة المحاسبية طبقا لمتطلبات IAS16

مثال 02: تملك إحدى الشركات الجزائرية معدات و أدوات تكلفتها 280000 دج قدر عمرها الإنتاجي يوم الاقتناء بـ 10 سنوات في نهاية السنة الخامسة بلغ الاهتلاك المجمع لها 40000 دج وفي نفس اليوم قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية بتبني سياسة نموذج إعادة التقييم أصولها الثابتة حيث بلغت القيمة العادلة للمعدات بهذا التاريخ 300000 دج علما أن الشركة خاضعة للضريبة بنسبة 20 %

المطلوب : المعالجة المحاسبية طبقا لمتطلبات IAS16

ثالثا: الاهتلاك

يعتبر توزيعا منتظما لتكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي ، ويتم اعتبار هذا التناقص مصروفا يحمل لقائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها ، و الاهتلاك يتعلق فقط بالأصول القابلة للاهتلاك فقط ، أما الانخفاض يتعلق بالأصول غير المتداولة سواء كانت قابلة للاهتلاك أو غير قابلة للاهتلاك

- عوامل الاهتلاك (العناصر) :** يقوم احتساب الاهتلاك على مجموعة من العوامل هي:
 - تكلفة الأصل Cost:** هي التكلفة التاريخية للأصل أو القيمة العادلة للأصل (القيمة المرحلة)؛
 - القيمة المتبقية Value Residual:** هي القيمة المتوقعة الحصول عليها عند نهاية العمر الإنتاجي للأصل ، ويتم تقديرها مبدئيا عند اقتناء الأصل ، كما يجب مراجعتها في نهاية كل سنة مالية حيث تأخذ التعديلات إن وجدت بعين الاعتبار طبقا لمتطلبات IAS08 ؛
 - العمر الإنتاجي Life Useful:** هو العمر الذي يتوقع أن تتدفق خلاله المنافع الاقتصادية من الأصل إلى المنشأة ويتم تقديره مبدئيا عند اقتناء الأصل ، كما يجب مراجعته في نهاية كل سنة مالية حيث تأخذ التعديلات إن وجدت بعين الاعتبار طبقا لمتطلبات IAS08.
 - القيمة القابلة للاهتلاك Amount Depreciable :** يمكن قياسها بتكلفة الأصل أو قيمته المرحلة في حالة إعادة التقييم ناقصا الاهتلاك المتراكم و الانخفاض المتراكم و القيمة المتبقية
 - الاهتلاك المتراكم Accumulated Depreciation:** هو حساب يتم فيه تجميع الأقساط الاهتلاك السنوية و يطلق عليه الاهتلاك المجمع ، و يظهر كحساب مقابل لحساب الأصل ذي العلاقة .
- أساليب الاهتلاك التي يتكرر إستخدامها :** هناك أساليب مختلفة يمكن تلخيص أكثرها استعمالا في مجموعتين :

1.2. الاهتلاك حسب عنصر الزمن : و هنا نميز أربعة أساليب :

- القسط الثابت :** حسب هذا الأسلوب يتم توزيع القيمة القابلة للاهتلاك للأصل على سنوات العمر الإنتاجي للأصل، حيث تكون الأقساط متساوية؛
- القسط المتناقص:** يتم تحميل سنوات العمر الإنتاجي اهتلاك يتناقص من سنة لأخرى حيث تتحمل السنة الأولى أكبر قسط و يأخذ في التناقص
- القسط المتزايد :** يتم تحميل سنوات العمر الإنتاجي باهتلاك يتزايد من سنة لأخرى حيث تتحمل السنة الأولى أقل قسط و يأخذ في التزايد ، مع مرور سنوات العمر، حيث أن:
معدل اهتلاك السنة الأولى = رقم السنة الأولى / مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي (هكذا لبقية السنوات الباقية)

✚ **قسط مجموع السنوات** : يطبق هذا الأسلوب عادة في النظام الانجلوسكسوني خاصة في الدول الناطقة بالانجليزية (وهو عكس القسط المتزايد حيث أن: معدل إهلاك السنة الأولى = رقم السنة الأخيرة / مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي) و هكذا لبقية السنوات الباقية)

2.2. **الاهتلاك حسب معامل النفاذ و الإنتاجية** : حسب هذا الأسلوب يتم تحميل السنة المالية بإهلاك يتناسب مع إنتاج الأصل من وحدات أو ما نفذ منه (ما تم إخراجها مثل براميل البترول) أو حسب الساعات العمل أو الطيران الفعلية المستخدم فيها الأصل وهنا نميز بين ثالث أساليب:

✚ **الاهتلاك حسب معامل الإنتاجية**: حسب هذا الأسلوب قسط الاهتلاك السنوي يتم على أساس الوحدات المنتجة من طرف الأصل المعني بالاهتلاك خلال السنة المالية المعنية حيث أن قسط الاهتلاك يحسب وفق القاعدة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{عدد الوحدات المنتجة خلال السنة}$$

$$\text{معدل الاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} / \text{عدد الوحدات الإنتاجية الإجمالية المقدرة}$$

✚ **الاهتلاك حسب معامل النفاذ**: حسب هذا الأسلوب قسط الاهتلاك السنوي يتم على أساس الوحدات المستخرجة حيث أن قسط الاهتلاك يحسب وفق القاعدة التالية :

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{عدد الوحدات المنفذة خلال السنة}$$

$$\text{معدل الاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} / \text{عدد الوحدات الإنتاجية الإجمالية المقدرة}$$

✚ **الاهتلاك حسب معدل الاستخدام** : حسب هذا الأسلوب قسط الاهتلاك السنوي يتم على أساس ساعات العمل الفعلية التي أستخدم فيها الأصل المعني بالاهتلاك خلال السنة المالية المعنية حيث أن قسط الاهتلاك يحسب وفق القاعدة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{عدد ساعات العمل خلال السنة}$$

$$\text{معدل الاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} / \text{عدد ساعات العمل الإجمالية المقدرة}$$

3. **قواعد الاهتلاك**: لاحتساب الاهتلاك يجب مراعاة بعض القواعد الأساسية نذكر منها :

✚ توزيع تكلفة الأصل القابلة للاهلاك بانتظام خلال عمرة الإنتاجي. ؛
✚ يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المنشأة فيه المنافع الاقتصادية للأصل

✚ يبدأ احتساب الاهتلاك عندما يصبح الأصل جاهز للاستعمال ويستمر اهتلاك الأصل حتى يتم استغناء عنه ، كما يجب الاستمرار في الاهتلاك في حالة بقاء الأصل في العمل حتى وإن كان هذا الأصل عاطل عن العمل؛

✚ يجب مراجعة أسلوب الاهتلاك سنويا و في حالة اكتشاف وجود تغير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل ، فيجب تغيير أسلوب الاهتلاك بأثر مستقبلي ابتداء من السنة الحالية كتغيير في التقدير طبقا لمتطلبات IAS08-

- ✚ يجب مراجعة العمر الإنتاجي للأصل و القيمة المتبقية بشكل دوري ،في حالة اكتشاف تغيير في ذلك ، فيجب معالجة ذلك كتغيير في التقديرات طبقا لمتطلبات IAS08
- ✚ في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل ، يتم احتساب الاهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى ؛
- ✚ يتحدد العمر الإنتاجي للأصل على أساس المنفعة المتوقعة منه للمنشأة ،أما إذا كانت سياسة المنشأة التخلص من الأصل بعد مدة محددة أو بعد استهلاك جزء من المنافع و كانت هذه المدة تقل عن العمر الإنتاجي للأصل ،فإنه يجب اهتلاك الأصل على العمر الأقل.
- ✚ الأراضي المشيد فوقها مباني يجب فصل قيمة هذه الأخيرة عن قيمة الأرض و تهتك المباني فقط .
- ✚ يتم التوقف عن احتساب الاهتلاك عند إلغاء الاعتراف بالأصل (التنازل عنه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به بهدف البيع أيهما أسبق طبقا لمتطلبات IFRS05
- ✚ يتم احتساب الاهتلاك حتى و إن كان هناك توقف أو تراجع أو إنخفاض في استخدام الأصل
- ✚ في حالة إعادة تقدير القيمة المتبقية و كانت القيمة الجديدة أكبر من القيمة الدفترية المسجلة للأصل بتاريخ إعادة التقييم ، عندئذ يجب التوقف عن احتساب الاهتلاك للفترة المتبقية و احتسابه بمبلغ صفر لعدم وجود قيمة موجبة للقيمة القابلة للاهتلاك ، من جهة و حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل من جهة ثانية للأصل.

رابعاً: إلغاء الاعتراف بالأصل: Derecognition يجب التوقف عن الاعتراف بالامتلاكات و المعدات و لمصانع (و المعترف به سابقا و المسجل بدفاتر المنشأة عند التنازل عنه أو التبرع به أو سحبه من الخدمة أو إبرام عقد إيجار تمويلي مقياس المعايير المحاسبية الدولية IFRS&IAS 16) مع أحد المستأجرين أو في حالة عدم توقع تدفق منافع اقتصادية من الأصل للمنشأة عند التخلص منه و طبقا لمتطلبات المعيار IAS16 يجب :

- ✚ إلغاء القيمة الدفترية (المسجلة/المرحلة) للأصل المتنازل عنه .
- ✚ تمثل المكاسب أو الخسائر من عملية التخلص بالفارق بين العوائد سواء كانت نقدية أو عينية مقيمة بالقيمة العادلة و القيمة الدفترية للأصل و ويتم الاعتراف بهذه العوائد (المكاسب و الخسائر) في قائمة الدخل.
- ✚ في حالة التوقف عن استخدام الأصل مع عدم توقع تدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة فيتم شطبه و الاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك في قائمة الدخل ؛
- ✚ في حالة سحب الأصل من الخدمة و الاحتفاظ به إلى غاية التخلص منه يرحل بقيمته المرحلة في تاريخ إخرجه من الخدمة ، مع قيام المنشأة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل كل سنة مالية فإن كان هناك انخفاض في قيمته يجب الاعتراف بالخسارة الناتجة في قائمة الدخل ؛
- ✚ عند التخلص من الأصل و تأجيل عملية الدفع عندئذ يجب الاعتراف بالمقابل مستحق القبض بالسعر النقدي المعدل و يتم الاعتراف بالفارق بين المبلغ الاسمي المقابل المستلم و السعر النقدي المعادل كإيراد فائدة طبقا لمتطلبات IAS18 مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ مستحق القبض.

خامساً: إنخفاض قيمة الأصل

عند تدني قيمة الأصل الى قيمة أقل من القيمة المرحلة له ، وطبقا لمتطلبات المعيار (IAS36) يجب إجراء فحوصات مراجعة الممتلكات و المصانع و المعدات بأكثر من القيمة القابلة للاسترداد و التي تمثل القيمة الأعلى ما بين القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المتوقعة و القيمة في الاستخدام ، وتناول المعيار IAS36 كيفية احتساب و إثبات ذلك الانخفاض إن وجد

يجب الاعتراف بالانخفاض كخسائر التدني في قائمة الدخل و في السنة التي وقع بها

إن كان هناك تعويض نتيجة الانخفاض من طرف خارجي يجب الاعتراف بهذا التعويض في قائمة الدخل عندما يصبح مستحق القبض (قابل للاستالم).

سادسا: الإفصاح Disclosure

بهدف تقديم معلومات مالية مفيدة للمستخدم ، وسهولة قراءة القوائم المالية وفهمها من طرف مستخدميها واستخدامها في اتخاذ القرارات يجب الإفصاح عن جملة من العناصر نذكرها فيما يلي :

1. الإفصاح لكل فئة من الممتلكات و المصانع و المعدات: كما يلي:
 - أساس قياس القيمة المرحل
 - أساليب الاهتلاك المستخدمة
 - العمر الإنتاجي
 - ومعدلات الاهتلاك
 - القيم المرحلة الإجمالية
 - الاهتلاك المتراكم
 - الانخفاض المتراكم
- تسوية القيمة المرحلة في بداية و نهاية الفترة تبين : الإضافات ، عمليات التخلص ، الاقتناءات من خلال اندماج الأعمال ، خسائر الانخفاض، الزيادة و الانخفاض في فرق إعادة التقييم ، أرباح استعادة خسائر التدني خلال الفترة ، الاهتلاك للفترة ، صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية .
2. الإفصاح عن القيود و المتعلقات الأخرى: أي يجب الإفصاح عن
 - القيود على استخدام هذه الأصول ، النفقات الإنتاج الممتلكات و المصانع و المعدات خلال الفترة، المطلوبات التعاقدية لاقتناء الممتلكات و المصانع و المعدات ، التعويضات من طرف ثالث؛
3. الإفصاح عن معلومات إضافية: في حالة إثبات بند الممتلكات و المصانع و المعدات بمبالغ إعادة التقييم (القيمة العادلة) يجب الإفصاح عن: الأساليب و الافتراضات المستخدمة في إعادة التقييم ، تاريخ سريان إعادة التقييم ، توضيح إذا تمت عملية التقييم من طرف مستقل عن المنشأة ، الأساس المستخدم لإعادة التقييم ، مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار التي يتم مراعاتها في سوق نشط ، القيمة المرحلة التي تم الاعتراف بها والتي سجلت للأصول بموجب نموذج التكلفة ، فائض إعادة التقييم بما في ذلك التغيرات خلال الفترة و القيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

أسئلة نظرية:

- يعرف المعيار IAS16 التثبيتات المادية حسب مفهوم الملكية القانونية للأصل؟

- يعترف بالتثبيات المادية كأصل حينما يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؟
- تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف المبدئية للتشغيل جزءا من تكلفة الحيازة؟
- يعترف بمصاريف الصيانة والاصلاح (النفقات اللاحقة) والمتعلقة بالتثبيات المادية كمصروف في قائمة الدخل؟
- يجب أن يحذف بند التثبيات المادية من قائمة المركز المالي عند التخلص من الاصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية
- متى نلجأ إلى إعادة التقييم؟ وما هي قيمة إعادة التقدير؟
- اشترت منشأة عقارا بمبلغ 400000ون قدرت قيمة الأراضي بمبلغ 300000ون بما فيها المباني وقد أفصحت المنشأة بمبلغ 400000 عقارات في قائمة المركز المالي؟ هل توافق على هذا الافصاح؟

التمرين الأول : تكلفة الحيازة

1. اقتنت منشأة معدات بسعر 85.545ون وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها:
 - الشحن الجوي: 1750ون؛
 - مصاريف التأمين: 1850ون؛
 - تعريفات ورسومات الجمركية: 1283ون؛
 - الشحن والتسليم: 1280ون؛
 - تكاليف إعداد الموقع: 1200ون؛
 - تركيب وإعداد المعدات: 1230ون؛
 - تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع: 2500ون؛
 - خسائر تشغيلية: 1500ون

المطلوب: ما هي التكاليف التي تعتبر ضمن تكلفة المعدات
2. قامت إحدى المنشآت باستيراد آلة إنتاج حيث كلفتها ما يلي:
 - سعر الشراء 18750 أورو (سعر الصرف بتاريخ الجمركة 1 أورو = 157,75 دج)؛
 - الحقوق الجمركية 300000 دج
 - أجرة الشحن والتأمين 153125 دج
 - عمولة وكيل الشحن 3750 دج
 - مصاريف النقل والتفريغ 134550 متضمنة الرسم
 - مصاريف تكوين المشغلين 93625 متضمنة الرسم
 - تكاليف التركيب 18500

المطلوب: ايجاد تكلفة الحيازة والمبلغ الواجب الدفع.
3. فيما يلي تكاليف استيراد إحدى الآلات لمنشأة صناعية:
 - عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد المستندي 12.500ون؛
 - ثمن الشراء يتضمن نفقات النقل البحري والتأمين: 300.000ون؛
 - رسوم جمركية: 30.000ون؛

- نفقات نقل الآلة إلى المصنع 1.500ون؛
- بناء قواعد تثبيت الآلة: 15.000ون؛
- خسائر تشغيلية: 7.000ون

المطلوب: احتساب القيمة القابلة للاهلاك وفق المعيار 16 إذا علمت أن :

- سددت المنشأة قيمة الآلة بعد أن تحصلت على تخفيض تجاري 10% من ثمن الشراء
- بلغت نفقات النقل البحري 30.000ون
- استردت المنشأة رسوم جمركية بقيمة 12.000ون

4. في 01-01-2008 اشترت منشأة معدات بتكلفة قدرها 75.000ون وعند الشراء قدر العمر الانتاجي بـ 5 سنوات كما قدرت قيمة الخردة بـ 5000ون وفي 01-01-2011 قامت المنشأة ببرنامج صيانة شامل للمعدات بمبلغ 25.000ون بحيث تم تمديد عمرها الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ الشراء كما أعيد تقييم قيمة الخردة لتصبح 8000ون.

المطلوب: ما هو مصروف الاهلاك السنوي إذا علمت أن المؤسسة تتبع طريقة القسط الثابت

التمرين الثاني :

قامت الشركة الجزائرية ذات الأسهم المختصة في انتاج الصناعات الغذائية في 01-05-2013 بإنشاء مصنع جديد لإنتاج العصائر بتكلفة اجمالية قدرها 180.000 دج ، وحسب سياسة الشركة الأم يتم اهتلاك المصنع الجديد حسب وحدات الإنتاج، وقدرت الطاقة الإنتاجية له يوم الانشاء بـ 000.1.000 وحدة.

في 01-09-2017 توقف أحد الخطوط الإنتاجية عن العمل ، فقامت إدارة الشركة بعملية صيانة شاملة أدت الى زيادة جودة الإنتاج الفعلي وطاقة الإنتاج حيث كلفتها : 40.000 دج

بلغ الإنتاج الفعلي للشركة الى غاية 31-12-2017 :

السنة	2013	2014	2015	2016	2017 قبل	2017 بعد
كمية الإنتاج	80000	120000	100000	110000	90000	50000

المطلوب : المعالجة المحاسبية للعمليات طبقا لمتطلبات المعيار 16؟

التمرين الثالث: مبادلة الأصول

1. تمتلك منشأة آلات كانت اشترتها في 01-01-2004 بمبلغ 400.000ون واهتلكتها بمعدل 10% سنويا وقررت في 01-01-2007 مبادلتها بمستودع تجاري مملوك لمنشأة أخرى حيث تم الاتفاق على أن تسدد المنشأة مبلغ 70.000ون بالإضافة إلى الآلات مقابل حصولها على المستودع التجاري.

المطلوب: حساب القيمة العادلة للمستودع

2. في 01-01-2006 قامت منشأة مبادلة معدات تكلفتها 84.000ون ومجمع اهتلاكها 34.000ون بسيارة قيمتها العادلة 60.000ون

المطلوب : ما هو ربح أو خسارة عملية المبادلة؟

3. اشترت في 01-01-2007 اشترت منشأة آلة بمبلغ 62.000 ودفعت مبلغ 8000 و
كمصاريف نقل وتركيب وقدر العمر الإنتاجي للآلة بأربع سنوات تباع في نهايتها بمبلغ
10.000 و في 01-07-2008 تم استبدال الآلة بالآلة أخرى جديدة وقد قدرت القيمة العادلة
الجديدة بـ 58.000 دج وقد استلمت المنشأة من الطرف الآخر 2.500 و نقدا خلال المبادلة
المطلوب: التسجيل المحاسبي مع حساب ربح أو خسارة المبادلة

التمرين الرابع: بتاريخ 02 جانفي 2919 قامت شركة بشراء آلة بقيمة 500.000 و ن وتتهلك على مدار
5 سنوات وفق طريقة الاهتلاك الثابت. حيث بلغت مصاريف النقل و الشحن 120.000 و ن . مصاريف
التركيب 20.000 و ن ، الرسم على القيمة المضافة 19 % ما توفرت لدينا المعلومات التالية :

- قدر عدد الوحدات المتوقع انتاجها وبيعتها خلال السنوات المقبلة كما يلي : (سعر بيع الوحدة
قدر بـ 350 و ن)
- سنة 2019 : 500 وحدة، سنة 2020 : 600 وحدة ، سنة 2021 : 600 وحدة ، سنة
2022 : 400 وحدة ، سنة 2023 : 300 وحدة .
- تم تقدير سعر بيع الآلة كالتالي :
- 450.000 و ن نهاية 2019 ، 380.000 و ن نهاية 2020 ، 260.000 و ن نهاية 2021 ،
130.000 و ن نهاية 2022 ، 75.000 و ن نهاية 2023 .
- كما ينتظر أن تحمل الشركة مصاريف الصيانة التالية : 10.000 و ن سنة 2019 ، 20.000
و ن نهاية سنة 2020 ، 20.000 و ن نهاية سنة 2021 ، 25.000 و ن نهاية سنة 2023 .

المطلوب : القيام بالقياس المبدئي والقياس اللاحق (المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة)

1. في 31-12-2012 كان لإحدى المنشآت آلة صناعية قيمتها الدفترية 120.000 علما أن تكلفتها
الأولية 140.000 وعمرها المتبقي عند هذا التاريخ هو 5 سنوات وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم
الآلة بقيمة عادلة 150.000 دج

المطلوب: إعداد قيود إعادة التقييم وفق المعيار الدولي رقم 16 وفق نموذج إعادة التقييم .

حل التمارين

الإجابة عن الأسئلة النظرية:

1. يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 التثبيتات المادية حسب مفهوم الملكية القانونية لأصل؟
- خطأ : يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الأصول المادية حسب مفهوم المورد تحت رقابة المؤسسة (مورد مراقب) أي
يعرفها على أنها أصول ملموسة محتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية
ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة.
2. - يعترف بالامتلاكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل؟
- خطأ: يعترف بالامتلاكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل
ويمكن قياس تكلفة الأصل على المنشأة بكل بموثوقية.
3. تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف المبدئية للتشغيل جزء من تكلفة الأصل؟

- خطأ: لا تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف المبدئية للتشغيل جزءاً من تكلفة الممتلكات والتجهيزات والمعدات في كل الأحوال كونها تكاليف غير مباشرة متعلقة بالأصول ويجب قيدها كمصروف في قائمة الدخل للفترة التي حدثت فيها،
 ملاحظة: التكاليف المبدئية للتشغيل وما شابها من تكاليف ما قبل الإنتاج تدخل في تكلفة الأصل إذا كانت ضرورية لتجهيز الأصل للعمل.

4 يعترف بكافة النفقات اللاحقة والمتعلقة بالثبتيات المادية كمصروف يخص الفترة التي حدثت فيها؟

خطأ: المصاريف اللاحقة الأخرى يعترف بها كتكاليف يخص الفترة التي حدثت فيها و يعترف بالمصاريف اللاحقة على الثبتيات كأصل عندما تؤدي تلك النفقات إلى تحسين ظروف الأصل إلى مستوى يتعدى الأداء النمطي .

5. يجب أن يحذف بند الثبتيات من قائمة المركز المالي عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية وال يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته.

صحيح: يحذف بند الثبتيات من قائمة المركز المالي عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية وال يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته

6. اشترت منشأة عقارا بمبلغ 400000 دج قدرت قيمة الأراضي بمبلغ 300000 دج بينما قيمة المباني بمبلغ 100000 دج وقد لجأت إلى الإفصاح عن هذا العقار ضمن القوائم المالية:

العقارات = 400000

- خطأ: طبقا للفقرة 42 تعتبر الأراضي والمباني أصول منفصلة ويتم التعامل على أنهما بندين منفصلين حتى لو تم اقتناؤهما معا، الأراضي: 300000 دج، المباني: 100000 دج.

حل التمرين الأول:

1. تكلفة حيازة المعدات

المبالغ	البيان
85545	ثمن الشراء الأصلي
1750	الشحن الجوي
1850	مصاريف التأمين
1283	تعريفات ورسومات جمركية
1280	الشحن والتسليم
12000	تكاليف إعداد الموقع
1230	تركيب وإعداد المعدات
104938	قيمة لمعدات

2. تكلفة حيازة الآلة :

المبالغ	البيان
2957812.5	سعر الشراء 157.75(*) 18750
300000	الحقوق الجمركية
153125	أجرة الشحن و التسليم
3750	عمولة وكيل الشحن
113067.2	مصاريف النقل والتفريغ و التسليم خارج الرسم
	1.19/134550
18500	تألفا الربيب

3546254.7	تكلفة الحيازة
-----------	---------------

أولا يجب حساب الخصم التجاري: $27.000 = 0.1 * 30.000 - 300.000$ ون، ثمن الشراء بعد الخصم - 270.000 = 243.000 ون

القيمة القابلة للاهلاك :

المبلغ	البيان
243.000	ثمن الشراء
30.000	مصاريف النقل البحري و التأمين
12.500	العمولات المصرفية ومصاريف الاعتماد المستندي
18.000	رسوم جمركية: 12.000-30.000
1.5000	نفقات نقل الآلة
15.000	بناء قواعد تثبيت الآلة
320.000	تكلفة الشراء

3. حساب مصروف الاهلاك بعد الصيانة :

المبلغ	البيان
14.000	مصروف الاهلاك السنوي قبل القيام بالصيانة 5/5000-57.000
33.000	القيمة الدفترية في 1-1-2011 = 75.000 - (3×14.000)
58.000	القيمة الدفترية بعد الصيانة 25.000+33.000
10.000	مصروف الاهلاك السنوي بعد الصيانة 5/8000-58.000

حل التمرين الثاني : هذه الصيانة أدت الى زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع والخط الجديد تم قياس قيمته بشكل موثوق واستخدامه يؤدي الى تدفق منافع في المستقبل وطبقا للمعيار المحاسبي رقم 16 يتم الاعتراف بالخط الجديد كأصل من خلال رسملته.

البيان	2013	2014	2015	2016	2017 قبل
كمية الإنتاج	80.000	120.000	100.000	110.000	90.000
معدل الاهلاك	%18	%18	%18	%18	%18
قسط الاهلاك	14.400	21.600	18.000	19.800	16.200

- معدل الاهلاك: $180.000 / 1.000.000 =$ التكلفة / عدد وحدات الإنتاج = 18 %
- معدل الاهلاك حسب وحدات الإنتاج :
- مجموع الاهلاكات في 1-09-2017 هي = $14.400 + 21.600 + 18.000 + 19.800 + 16.200 = 90.000$
- القيمة الدفترية للمصنع ترسل و عليه التكلفة الجديدة = $(180.000 - 90.000) + 40.000 = 130.000$
- حساب قسط الاهلاك من 1-9-2017 الى 31-12-2017 و عليه قسط الاهلاك 2017 = $39.600 = (130.000 \times 18\%) + 16.200$

حل التمرين الثالث:

1. حساب القيمة الدفترية للآلات :

المبالغ	البيان
400.000	تكلفة الآلات
120.000	مجمع الاهتلاك $(10\% \times 400.000) \times 3$
280.000	القيمة الدفترية الصافية

2. حساب القيمة العادلة :

المبالغ	البيان
280.000	القيمة الدفترية
70.000	النقدية المسددة
350.000	القيمة العادلة

ثانيا- المبادلة :

$$10.000 = \text{نتيجة المبادلة} = \text{القيمة العادلة} - \text{القيمة الدفترية الصافية} = 60.000 - (84.000 - 34.000) = 10.000$$

	60.000	سيارات
	34.000	مجمع الاهتلاك
84.000		معدات
10.000		مكسب الاستبدال

ثالثا- حساب ربح المبادلة :

المبالغ	البيان
247.500	القيمة الدفترية
13.000	ربح المبادلة

- القيمة الاجمالية = ثمن الشراء + مصاريف الشراء = $70.000 = 8000 + 62.000$ ون
- قسط الاهتلاك الثابت = $15.000 = 4/10.000 - 70.000$
- الاهتلاك المجمع = $22.500 = (12/6 \times 15.000) + 15.000$
- القيمة الصافية = $47.500 = 22.500 - 70.000$
- أو يصبح $1,5 \times 4 / (70.000 - 10.000)$
- وعليه نتيجة المبادلة = $13.000 = 47.500 - (58.000 + 25.000)$

	58.000	الات
	22.500	مجمع الاهتلاك
	2.500	النقدية
70.000		الالات الصادرة

13000	مكسب الاستبدال
-------	----------------

حل التمرين الرابع :

1. ينص على أن القيم المحاسبية الصافية = التكلفة – مجموع الاهتلاكات- مجموع الخسائر ان وجدت
2. تكلفة الآلة (القياس المبدئي) = 500.000 + 20.000 + 120.000 = 640.000
3. القيمة النفعية = 190.000 - (1.1) + 190.000 - (1.1)² + 115.000 - (1.1)³ + 150.000 - (1.1)⁴ = 518.605

الملاحظة	القيمة القابلة للتحويل		القيمة المحاسبية الصافية	فقط الاهتلاك	التاريخ
	القيمة النفعية	سعر البيع			
لا يوجد خسارة لأن قمص < قق التحويل	518605	450000	512000	128000	2019/12/31
نُبد خسارة بقيمة 3535 قمص > قق التحويل	380465	380000	384000	128000	2020/12/31
استرجاع خسارة لتطلب 3535 و من صمق = 3535 + 253644 = 257179	228512	260000	253644	126821	2021/12/31
لا يوجد خسارة لأن ق ق ت = القيمة النفعية	136363	130000	128589.5	128589.5	2022/12/31
/	/	/	0	128589.5	2023/12/31

التسجيل المحاسبي :

	20.000	الات
	10.000	مجمع الاهتلاك
30.000		فائض إعادة التقييم

معييار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 "اندماج الأعمال"

صدر IFRS 03 في جانفي 2008 والذي بدأ العمل به في بداية سنة 2009 والذي تضمن موضوع دمج الأعمال والذي يعبر للتعبير عن الاندماج أو الاتحاد أو السيطرة، وأهم النقاط التي تناولها المعيار نذكر:

أولاً: هدف، مجال التطبيق والمصطلحات

1. **هدف المعيار:** يهدف المعيار إلى تعزيز ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة في قوائمها المالية عن توحيد الأعمال وتأثيراتها عن طريق وضع واعتماد مبادئ ومتطلبات حول كيفية قيامها بما يلي:
 - الإعتراف والقياس في قوائمها المالية الأصول المشتركة القابلة للتحديد وبالخصوم المضمونة؛
 - الإعتراف والقياس في قوائمها المالية بالشهرة المستملكة في توحيد الأعمال أو بالربح من الشراء بأسعار منخفضة؛
 - قياس تكلفة توحيد الأعمال بالقيمة العادلة؛
 - تحديد أي معلومة يجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة توحيد الأعمال.

2. **نطاق المعيار:** يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلي تعريف دمج الأعمال ولا يطبق على عمليات توحيد الأعمال الذي يتم فيها جمع منشآت أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك؛

- شراء أصول وخصوم وحقوق ملكية تتعلق بمشروع معين
- شراء أصول وخصوم وحقوق ملكية تتعلق بأنشطة ذمة معينة والتي تمثل كلها مشروع أعمال،
- تأسيس ذمة جديدة يتم فيها اقتناء مجموعة من الأصول والخصوم والأنشطة الخاصة بمشروع واحد ،
- -شراء أصول يرتبط بها دفع ثمن خاص بالشهرة.

مثال : اقتنت المنشأة A أصول وخصوم منشأة B ، العملية تقع في مجال المعيار IFRS 3 ، لأن الأصول والخصوم المقتناة تشكل أعمال وفق IFRS 3.

أما حالات اندماج الأعمال التي لا تقع في نطاق المعيار: تتمثل في:

- حالات اندماج الأعمال بين ذمم بموجب عقد مشترك، -
- حالات اندماج الأعمال تتعلق ذمم تخضع لسيطرة عامة تمت قبل أو بعد عملية الاندماج، -
- حالات اندماج الأعمال تتعلق باندماج بين ذممين أو أكثر من الذمم المشتركة، -
- حالات اندماج الأعمال والتي بموجبها يتم دمج ذمم منفصلة لتكون ذمة تقرير على أساس عقد منفرد دون الحصول على حقوق ملكية .

3. **المصطلحات التي جاء بها المعيار:** من أهم المصطلحات التي وردت في المعيار نذكر:
 - **دمج الأعمال:** معاملة أو حدث آخر تملك الشركة المشتري فيها السيطرة على عمل أو أكثر، وهو جمع الشركات منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة لقيام إحدى الشركات بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات شركات أخرى؛
 - **الحقوق غير المسيطر عليها:** هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشتري الدامجة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛
 - **طريقة الاستملاك (الاستحواذ):** كان يطلق عليها طريقة الشراء سابقاً؛ هي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود شركة مشتري يتم الاستحواذ عليه وأن الشركة الدامجة تشتري صافي

- أصول الشركة المشتراة وتعترف في سجلاتها بأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية .
- **السيطرة:** هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها؛
- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.

ثانيا: طريقة معالجة اندماج الأعمال وفق IFRS 03

تعتبر طريقة الاستملاك أو الاستحواذ هي الطريقة المحاسبية التي رخص بها IFRS03 عن عمليات تجميع الأعمال ويتمثل تطبيقها إتباع الخطوات التالية:

1. **تحديد الشركة المشتريّة (المقتني):** هي الشركة التي تمتلك السيطرة على شركة أخرى؛ عادة ما يكون المقتني هو المنشأة التي تقوم بتحويل النقدية أو الأصول الأخرى التي يتم فيها اندماج الأعمال بهذه الطريقة [المعيار الدولي للتقارير المالية
2. **تحديد تاريخ الاستملاك:** بناء على المبدأ العام لـ IFRS03 يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد تاريخ الاستملاك (الاستحواذ) وهو تاريخ الذي تكتسب فيه السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها، أي التاريخ الذي تحول فيه المنشأة المستحوذة بشكل قانوني المقابل المادي المتفق عليه وتقتني فيه الأصول وتحمل الخصوم.
3. **الاعتراف والقياس:** تضمن IFRS03 المبادئ التي يجب اتباعها في المحاسبة عن اندماج الأعمال وتشمل ما يلي:

■ **مبدأ الاعتراف:** اعتبار من تاريخ التملك، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعترف بشكل منفصل عن الشهرة الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في عملية الدمج ويخضع إثبات الأصول التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين 11 و 12 من المعيار، وتتمثل شروط الاعتراف فيما يلي :

- يجب أن تستوفي الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في إطار IAS1 "إعداد وعرض القوائم المالية" في تاريخ التملك؛
- يجب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها جزء مما تبادلته المنشأة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها في معاملة تجميع وأن لا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة، ويجب على المنشأة المشتريّة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات 51 – 53 لتحديد أي الأصول المقتناة أو التزامات التي تم تحملها تعد جزء من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها وأيا منها إن وجدت تُعد نتيجة لمعاملات منفصلة لتتم المحاسبة عنها وفقا لطبيعتها وللمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها؛
- قد ينتج عن تطبيق الشركة المشتريّة لمبدأ الاعتراف وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تثبتتها عملية الدمج سابقا في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات، على سبيل المثال تثبت المنشأة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد مثل اسم علامة أو براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تثبتتها عملية الدمج في قوائمها المالية على أنها أصول طورتها داخليا وحملت التكاليف المتعلقة بها لمصروف؛
- وفرت الفقرات ب31-ب40 إرشادات بشأن إثبات الأصول غير الملموسة، وتحدد الفقرات 22-28 أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنودا ينص هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على استثناءات محدودة لها من مبدأ وشروط الاعتراف.
- في تاريخ التملك، يجب على الشركة المشتريّة أن تصنف أو تعين الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها عند الضرورة لتطبيق عليها لاحقا المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، ويجب على الشركة المشتريّة أن تجري هذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية،

- والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ التملك.
- تصنيف عقود الإيجار الذي تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها هي المؤجر على أنه إما إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود الإيجار" **مبدأ القياس:**
- يجب على الشركة المشترية أن تقيس الأصول مقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها **بقيمتها العادلة بتاريخ التملك؛**
- يجب على المنشأة المشترية في تاريخ التملك أن تقيس مكونات الحصص غير المسيطرة عليها، والتي تُعد حصص ملكية حالية وتمنح حاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة التصفية إما بـ:
- القيمة العادلة والتي تسمى أحيانا طريقة الشهرة الكاملة يتم تحديد القيمة العادلة على أساس سعر السوق النشط لأسهم حقوق الملكية؛
- بالحصة التناسبية لأدوات حقوق الملكية الحالية في صافي المبالغ الأصول المحددة المعترف بها؛
- يجب أن تُقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمتها العادلة في تاريخ التملك، ما لم تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي أساس آخر للقياس.
- تحدد الفقرات 24-31 أ أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تتضمن بنودا ينص عليها المعيار على الاستثناءات محدودة لها من مبدأ القياس؛
- الاستثناءات من مبدأ الاعتراف والقياس:**

حدد IFRS03 بعض الاستثناءات على مبدأي الاعتراف والقياس والتي تتمثل في:

- بعض البنود التي يتم الاعتراف بها إما من خلال مبدأ الاعتراف المحدد في المعيار أو من خلال تطبيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية والتي تعطي نتائج مختلفة عن نتائج تطبيق مبدأ الاعتراف وشروطه؛
 - بعض البنود التي تقاس بمبالغ أخرى غير قيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك.
- 4. الاعتراف بالحقوق غير المسيطر عليها**

أوجب المعيار IFRS03 على المنشأة المشترية في كل دمج الأعمال قياس الحقوق غير مسيطر عليها في المنشأة المشترية ويسمح المعيار بقياسها بإحدى الطرق التالية:

- على أساس القيمة العادلة وتسمى طريقة الشهرة الكاملة؛
- على أساس الحصة للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشترية.

5. الاعتراف وقياس الشهرة

- يتم الاعتراف بالشهرة من قبل المشتري كأصل عند تاريخ الشراء وتقاس مبدئيا باستخدام بديلين :
الاعتراف الأولي: يعترف المنشأة بالشهرة من تاريخ التملك على أنها زيادة "أ" أعلى من "ب" أقل من:
- إجمالي العناصر التالية : المقابل المادي المحول في العملية من أجل الحصول على السيطرة مقاسا وفق هذا المعيار، مبلغ أي حقوق غير مسيطر عليها مقاسة وفق هذا المعيار، القيمة العادلة في تاريخ التملك لحصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقا؛
 - صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تحملها وفق هذا المعيار وفق متطلبات المعيار.

وبالتالي يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصادفي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة GOOWILL، ويتم احتسابها وفق المعيار كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) - القيمة العادلة لصادفي أصول الشركة المشتراة أو الالتزامات المتكبدة

في حالة دمج الاعمال المتحقق على مراحل: يتم احتساب الشهرة كما يلي :

الشهرة = القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها + القيمة العادلة في تاريخ الاستملاك لحصة حقوق الملكية الشركة المشتريه المحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقا - القيمة العادلة لصادفي أصول الشركة المشتراة أو الالتزامات المتكبدة

القياس اللاحق للشهرة : يتم القياس اللاحق للشهرة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الخسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنويا إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني قيمة الأصول؛

الشراء بأسعار منخفضة الشهرة السالبة Badwil : إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصادفي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة، والتي تسمى حديثا "الشراء بأسعار منخفضة" والتي يجب أن تعالج كدخل في قائمة الدخل، وذلك بعد التحقق من قيمة الأصول والالتزامات الممتلكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطر عليها، وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعا إضطراريا حيث يكون البائع فيه مكرها على القيام بالبيع، أو قد تتسبب إستثناءات الاعتراف والقياس لبنود محددة يمكن أن يؤدي أيضا إلى الاعتراف بربح من الشراء بأسعار منخفضة.

ويتطلب المعيار IFRS03 التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار منخفضة كما يلي :

- على الشركة المشتريه قبل الاعتراف بالربح من الشهرة السالبة تقييم ما إذا كانت بتحديد كافة الأصول المستمكلة وكافة الالتزامات المتكبدة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة؛
- مراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقض هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ التملك لكل من الأصول المستمكلة والالتزامات المتكبدة والحصة غير المسيطر عليها في الشركة المشتراة إن وجدت وحصة حقوق الملكية الشركة المشتريه المحتفظ بها سابقا في الشركة المشتراة والمقابل المالي المنقول؛
- استخدام بعض المعايير التي عالجت عملية الدمج والتي تقضي قياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلا من استخدام القيمة العادلة.

ثالثا: تكلفة التملك

يجب على الشركة المشتريه أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل، وتتمثل تكاليف التملك في التكاليف التي تتحملها الشركة لتفعيل عملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم التسجيل ورسوم المهنية الأخرى، يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية.

رابعاً: فترة القياس

إذا انتهت الفترة المالية ولم تكتمل المحاسبة المبدئية لعملية الدمج، تقوم الشركة المشترية بالإبلاغ والاعتراف بشكل مؤقت للبيانات التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية، وخلال فترة القياس تقوم الشركة المشترية بتعديل المبالغ المعترف بها في تاريخ التملك بأثر رجعي لتظهر المعلومة الجديدة التي تم الحصول عليها حول الظروف والحقائق بتاريخ التملك، أي تقوم الشركة أثناء فترة القياس بالاعتراف بالأصول والالتزامات الإضافية إذا توفرت معلومات تتعلق بالحقائق والظروف بتاريخ التملك ويجب أن لا تتجاوز فترة القياس سنة واحد من تاريخ التملك.
وتعترف الشركة بالتغير في المبلغ الانتقالي المعترف به لأصل أو التزام من خلال زيادة أو تخفيض قيمة الشهرة.

خامساً: بعض القضايا الخاصة في دمج الأعمال

قدم IFRS03 بعض الإرشادات الإضافية بشأن اندماج الأعمال نظراً لتعقيدها والتي تتمثل فيما يلي:

1. دمج الأعمال المتحقق على مراحل

عندما يكون للشركة المشترية ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشترية قبل السيطرة وقامت الشركة المشترية بزيادة حصتها في الشركة المشترية وصولاً للسيطرة، يجب على الشركة المشترية إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها سابقاً في الشركة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ التملك مع الاعتراف بالربح والخسارة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو الدخل الشامل حسب ما هو ملائم وذلك كما يلي:

- إذا كانت أداة حقوق الملكية المملوكة في الشركة المشترية قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من ربح و خسارة بموجب المعيار IFRS9 فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة؛
- أما إذا كانت أداة حق الملكية الأسهم تلك مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل بموجب المعيار IFRS9 فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة القياس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل، ولا يتم الاعتراف بالمبالغ المعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل ضمن الربح والخسارة بموجب IFRS9 ، وذلك خلافاً لما كان معمولاً به في المعيار IAS39.

2. دمج الأعمال دون نقل المقابل المالي

من الممكن سيطرة شركة ما على الشركة المشترية في ظروف معينة دون نقل المقابل المالي، حيث تطبق طريقة الاستملاك في محاسبة دمج الأعمال بحيث تصبح الشركة المشترية تابعة وتتضمن هذه الظروف:

- أن تقوم الشركة المشترية بشراء عدد كاف من أسهمها من السوق مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة؛
- انتهاء حقوق نقص الأقلية التي حالت سابقاً دون امتلاك الشركة المشترية السيطرة على الشركة المشترية والتي احتفظت الشركة المشترية فيها بحقوق تصويت الأغلبية؛
- اتفاق الشركة المشترية والمشتراة على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقبل، ولا تنتقل الشركة المشترية مقابلاً مالياً للسيطرة على الشركة المشترية ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية في الشركة المشترية سواء في تاريخ التملك أو قبله.

سادساً: تحديد ما يعتبر جزء من اندماج الأعمال

قد تكون للشركة المشتريّة والشركة المشتراة علاقة موجودة من قبل أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات لدمج الأعمال، أو أنهما قد يدخلان، خلال المفاوضات، في ترتيب يُعد منفصلاً عن عملية دمج الأعمال، في أي من الحالتين، يجب على المنشأة المشتريّة أن تحدد أي المبالغ الذي لا تُعد جزءاً مما تبادله الشركة المشتريّة والمشتراة ضمن عملية تجميع الأعمال، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من المبادلة مقابل الأعمال المستحوذ عليها. ويجب على المنشأة المشتراة كجزء من تطبيق طريقة الحيّزة أن تثبت فقط المقابل المالي مقابل دمج الأعمال و الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها في المبادلة، يجب أن تتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة

سابعاً: متطلبات الإفصاح

يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للشركة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية كما يلي:

- معلومات توضيحية عامة عن عمليات دمج الأعمال؛
- معلومات عن القيم العادلة للمقابل المادي المحول والمحتمل؛
- معلومات عن الأصول التي تم تقييدها بشكل منفصل؛
- معلومات عن المبالغ المسجلة في تاريخ الاستملاك لكل فئة رئيسية للأصول والخصوم؛
- معلومات عن حصص الحقوق خارج السيطرة في الأعمال المستحوذ عليها المسجلة بتاريخ الاستملاك أساس قياسها؛
- معلومات عن المحاسبة خلال فترة القياس؛
- عند كل فترة مالية لاحقة لتاريخ الاستملاك وحتى تحصل المنشأة الأصل الممثل للمقابل المادي المحتمل أو تبيعه أو بخلاف ذلك تفقد الحق فيه أو حتى تسوي المنشأة الخصم الممثل للمقابل المادي المحتمل أو إلى أن يلغى الخصم أو ينقضي يجب الإفصاح عن أيه تغييرات في المبالغ المسجلة أسباب التغييرات وطرق التقييم ومدخلات النموذج الأساسي المستخدم لقياس المقابل المادي المحتمل.