

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique

Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdès

Faculté Des Sciences Economiques , Commerciales
Et des Sciences De Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية

تخصص: علوم مالية ومحاسبة

موجعة لطلبة: السنة الثانية

ميدان: العلوم الاقتصادية،

من إعداد:

التجارية وعلوم التسيير

د. محمد مغرم

السنة الجامعية: 2021/2020

قائمة المحتويات

1	المقدمة
2	الفصل الأول أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية
2	المبحث الأول ماهية المحاسبة الدولية
8	المبحث الثاني التوافق المحاسبي
10	المبحث الثالث أسباب الانتقال من معايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية
11	الفصل الثاني إصدار المعايير المحاسبية الدولية
11	المبحث الأول التطور التاريخي للجنة المعايير المحاسبية الدولية
13	المبحث الثاني الهيكل التنظيمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي
16	المبحث الثالث مسار إصدار المعايير المحاسبية الدولية
22	الفصل الثالث المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي
22	المبحث الأول تقديم النظام المحاسبي المالي
24	المبحث الثاني الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومقارنته بالاطار التصوري للمرجع المحاسبي الدولي
29	المبحث الثالث المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها النظام المحاسبي المالي

33	الفصل الرابع معيار المحاسبة الدولي الأول عرض القوائم المالية
33	المبحث الأول أسس المعيار المحاسبي الدولي IAS1
36	المبحث الثاني السمات العامة للقوائم المالية
39	المبحث الثالث محتوى القوائم المالية
50	الفصل الخامس المعيار الدولي السابع جدول التدفقات النقدية
51	المبحث الأول هدف المعيار ونطاقه
52	المبحث الثاني مفاهيم أساسية عن التدفقات النقدية
54	المبحث الثالث عرض قائمة التدفقات النقدية
56	المبحث الرابع تأثير بعض البنود على قائمة التدفقات النقدية
67	المبحث الخامس الإفصاح

المقدمة

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

تضم هذه المطبوعة مجموعة محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية ، والذي يعتبر أول مقياس يتناوله طالب العلوم المالية والمحاسبية يعنى بالمعايير المحاسبية الدولية، حيث يسمح للطالب ببناء تصور عن فلسفة المعايير المحاسبية الدولية من خلال التعرف على مفهوم المحاسبة الدولية وجهود التوافق المحاسبي الدولي الذي أثمر نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

كما يتناول المقياس التطور التاريخي للجنة المعايير المحاسبية الدولية وآليات إصدار المعيار، التطور التاريخي للإصلاحات المحاسبية في الجزائر، أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر مع مقارنتها بالنظام المحاسبي المالي.

بالإضافة لدراسة مفصلة لكل من المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية والمعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية بتوضيح أهداف المعيارين أهم قواعد التقييم الواردة فيهما مع إعطاء أمثلة تطبيقية لتعميق الفهم.

الفصل الأول : أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية

إن التطورات السريعة التي يشهدها العالم والتي شملت معظم مجالات الحياة وأدت إلى القضاء على الحدود بين الدول وهذا نتيجة التقدم العلمي المتسارع في شتى المجالات محدثا تغييرا في حياة البشرية جمعاء، مما أدى إلى تسهيل عملية انتقال وتدفق السلع ورؤوس الأموال وساهم في ظهور التكتلات الإقتصادية بين الدول، بالرغم من الظروف الإقتصادية والسياسية والخلفية الثقافية المختلفة، وبالرغم من المقولة الشهيرة التي تنص على أن المحاسبة ابنة بيئتها إلى أن ذلك فرض عليها ضرورة الإستجابة للمتطلبات الراهنة، ولعل أهم المحطات التاريخية التي عرفتھا المحاسبة كانت في نهاية القرن العشرين من خلال التحديات الجديدة التي انعكست على تطور الفكر المحاسبي من أجل مسايرة ومواجهة التحديات والمشاكل المحاسبية على نطاق دولي.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية

1.نشأة المحاسبة الدولية

تؤدي المحاسبة وظيفة خدمية في المجتمع، ولكي تؤدي هذه الوظيفة يتعين عليها الاستجابة لحاجيات المجتمع والتكيف مع التطورات الثقافية والاجتماعية والسياسية، وهذا ما أدى إلى تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار. في بداية نشأتها لم تكن المحاسبة سوى نظام للقيد المزدوج وتحصيل الضرائب (ظهر القيد المزدوج في ايطاليا سنة 1492 م)، ومنذ ذلك التاريخ عرف العالم تحولات عميقة في مجال الاقتصاد والأعمال سواء في البلدان المتطورة أو النامية وما رافقه من تحرر لحركة رؤس الأموال والسلع وظهر التكتلات الإقتصادية والشركات المتعددة الجنسيات التي تجاوزت حدود البلدان. وبالتالي أصبحت المشكلات المحاسبية أكثر تعقيدا وقد نجحت المحاسبة بدرجة ملحوظة من حيث مقدرتها على التحول من نظم قومية إلى نظم أخرى مع استمرار تطور النظرية والممارسة على مستوى العالم أجمع . ونتيجة لهذا التحول ظهر فرع جديد للمحاسبة ليواكب هذا التحول يسمى ب " المحاسبة الدولية"، ولا يفهم من هنا أن المحاسبة الدولية أصبحت بديلا عن المحاسبة القومية ، بل تمثل امتدادا لها كحلقة من حلقات تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق الانظمة المحاسبية القومية.¹

¹ رأت حسين مطير، المحاسبة الدولية، فلسطين، 2008، ص 90.

ويمكن تلخيص أسباب ظهور المحاسبة الدولية في :

-الشركات متعددة الجنسيات :ظهور هذا النوع من الشركات بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة لسياسات تشجيع الإستثمار، وتميزت هذه الشركات بكثرة فروعها المنتشرة حول العالم وبكبر حجم إنتاجها واحتكارها للتكنولوجيا، ولإدارة هذا النوع من الشركات كان لابد من وجود نظام معلومات محاسبي، يضمن الدقة والشفافية

لمراقبة وتقييم النتائج، وهو ما أدى بالضرورة إلى تبني معايير ومبادئ محاسبية تستخدم عند إعداد البيانات المالية والمحاسبية لتكون في متناول كافة مستخدميها.

-الاستثمارات الأجنبية المباشرة :الإستثمار الأجنبي المباشر هو انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى، بهدف اكتساح الأسواق وزيادة معدلات الإنتاج، وظهر هذا النوع من الإستثمارات مطلع الثمانينات وشكل الجزء الأكبر من الإستثمارات الدولية .وترجع أسباب التوسع وزيادة الإستثمارات الأجنبية إلى:

- ارتفاع معدلات النمو في الدول المتقدمة؛
- تحسن مؤشرات الأداء الإقتصادية على المستوى الدولي؛
- ظهور التكتلات الإقتصادية مثل الإتحاد الأوروبي؛

ساهم هذا النوع من التدفقات بين الدول في التأثير على تطور الفكر المحاسبي والمحاسبة الدولية.

- تباين الممارسة المحاسبية بين الدول :تختلف طرق وأساليب الممارسة المحاسبية من بيئة لأخرى وطبقا لمتطلبات البيئة الإقتصادية لكل دولة، ويوزع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل نذكر منها:

- النظام الإقتصادي السائد؛
- النظام السياسي؛
- المستوى الثقافي ودرجات تقدم البحث العلمي في المجال المحاسبي؛
- توفر هيئة مهنية مستقلة أو حكومية من عدمه، يؤثر على ميدان المحاسبة¹

¹ عزوز مخلوفي ، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية حالة الأصول المادية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار تلجي الأغواط ، ص 29.

2. مفهوم المحاسبة الدولية

لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه لمفهوم المحاسبة الدولية، حيث يمكن تلخيص مختلف التعاريف الواردة في الأدب المحسابي عن المحاسبة الدولية في ثلاث مداخل رئيسية: المدخل الوصفي المقارن، المدخل النظري، مدخل النقاط الخاصة.

2.1. مفهوم المحاسبة الدولية (المدخل الوصفي المقارن)

عرفت المحاسبة الدولية وفق هذا المفهوم " بأنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها" ويركز هذا التعريف على :

دراسة دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة من خلال المفاهيم والفرضيات والأسس والقواعد المحاسبية.

دراسة الأنظمة المحاسبية للتحري عن أسباب اختلافها لاختيار النظام الأكثر ملائمة. الاعتماد على الدراسة الوصفية المقارنة للفرضيات والمفاهيم والقواعد والأسس.

2.2. مفهوم المحاسبة العالمية (المدخل النظري)

وفق هذا المنظور تعرف المحاسبة الدولية : " مجموع المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي لتحكم الممارسة العملية للمهنة " وقد ركز التعريف على :

- أن المحاسبة نظام عالمي يمكن أن تتبناه جميع الدول.
- هدف المحاسبة الدولية توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية خدمة للمستثمر الدولي.
- تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال الدراسات النظرية المكثفة.

2.3. مفهوم المحاسبة في الشركات التابعة الأجنبية (مدخل النقاط الخاصة)

حيث عرفت المحاسبة الدولية بأنها " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات" وقد ركز هذا التعريف على:

- الممارسات السائدة في علاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة الأجنبية.

- التركيز على المشاكل المحاسبية المتعلقة بترجمة القوائم المالية الأجنبية.
- مبادئ توحيد القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية.

مما سبق يمكن اعتبار المحاسبة الدولية أحد أوجه تطور المحاسبة من الإطار المحلي إلى الإطار الدولي، تُعنى بدراسة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي الناتجة عن تباين ترجمة الأحداث الإقتصادية بين مختلف الدول. ومحاولة إيجاد توافق عليها من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

3. أهداف المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتلخص فيما يلي :

دراسة النظم المحاسبية في دول العالم المختلفة للوصول إلى النظام الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول.

- التوصل لأسس وقواعد ومعايير دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية.
- إظهار أسباب اختلاف المعلومات والبيانات المحاسبية في تقارير الشركات الدولية.
- توفير المعلومات المحاسبية الموحدة للشركات الدولية.
- خدمة المستثمر الدولي من خلال توفير قوائم وتقارير مالية ملائمة لاتخاذ قرار الاستثمار.
- معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على اقتصاديات الدول المختلفة.

4. أهمية المحاسبة الدولية

- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية؛
- التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة؛
- مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المالية والمحاسبية على اتخاذ مختلف القرارات؛
- تساهم في زيادة حجم الاستثمارات الدولية؛
- لتسجيل المعاملات التجارية الدولية ضرورة وجود معايير محاسبية دولية؛

-تساهم في وضع قواعد ومعايير احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة المعاملات التجارية في الشركات المتعددة الجنسيات.

5. أسباب تباين وإختلاف المعايير المحاسبية بين الدول

إن إختلاف ظروف البيئة الإقتصادية من دولة لأخرى أدى إلى إختلاف وتباين إحتياجات كلاً منها للمعلومات والبيانات المالية وهذا ما أدى بالضرورة إلى تباين وإختلاف في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في كل دول العالم وتعود أسباب تباين المعايير المحاسبية بين دول العالم إلى النقاط التالية:

-**إختلاف الظروف والأنظمة الإقتصادية بين الدول:** إن طبيعة النظام الإقتصادي السائد في الدولة هو من يملئ أي نظام محاسبي يفي بمتطلباته، أي أن إحتياجات النظام الإشتراكي الذي يقوم على المركزية وسيطرة الدولة على وسائل الإنتاج لن تكون نفسها حتماً إحتياجات النظام الإقتصادي الحر، المبني على قوى العرض والطلب، كل هذه الظروف تنعكس على الأنظمة الإقتصادية المتبعة في تلك الدول.

-**إختلاف الثقافة والخلفية الحضارية:** إن إختلاف الخلفية الدينية واللغوية يعد أحد أهم أسباب تباين الممارسة المحاسبية بين الدول، خاصة وأن المعايير المحاسبية الدولية تعبر عن فلسفة معينة ضمن محيط معين، لضبط الأحداث الإقتصادية، كما أن هذه الأخير لا تعد بجميع لغات العالم من طرف الهيئة المصدرة لها وبالتالي فإن ترجمتها إلى اللغات الوطنية) الرسمية (قد يحملها إلى معان أخرى، كما أن إختلاف القيم والمفاهيم السائدة هي الآخر تؤثر من خلال عدم الإتفاق على مفاهيم محددة لبعض المصطلحات من بلد لآخر.

دور الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة: تتولى في بعض الدول الهيئات المهنية أو منظمات مستقلة مهمة إعداد المعايير المحاسبية وأحياناً توكل لها مهمة مراقبة مدى تطبيقها، بينما تتولى في دول أخرى هيئات رسمية حكومية (مهمة الإعداد والإشراف دون تدخل أي هيئات مهنية أو منظمات مستقلة)، ويؤثر هذا الإختلاف في الهيئة المشرفة على إعداد المعايير المحاسبية من خلال إشراك الفئة المهنية - الأقرب للواقع - من عدمه على إعداد وتطوير المعايير المحاسبية.

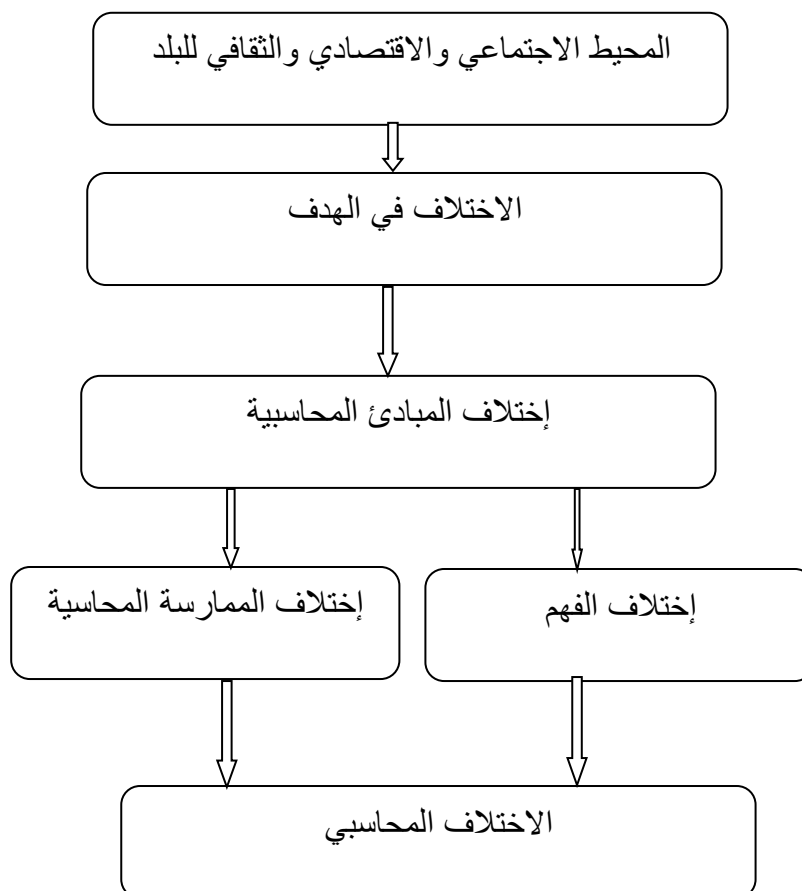
-إختلاف القوانين والتشريعات المنظمة للنشاط الإقتصادي: يعد إختلاف القوانين والأنظمة السائدة من بلد لآخر سببا في تباين الممارسة المحاسبية مثل قانون الضرائب، القانون التجاري وقانون الإستثمار. وهذا نظرا للظروف الإقتصادية والإجتماعية وبالتالي قد تتعارض هذه القوانين ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يؤدي بالضرورة إلى تباين مكونات القوائم المالية وعدم القدرة على مقارنتها نتيجة لأثر القوانين سالفه الذكر على الممارسة المحاسبية.

-مصادر التمويل: تشكل مصادر التمويل عنصرا هاما خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية والتي تتطلب منها إعداد بيانات مالية وفقا لمتطلبات وإحتياجات هذه الأسواق، أما بالنسبة للمؤسسات الغير مدرجة في السوق المالي أو في حالة عدم وجود سوق مالي نشط، فإن مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسات في هذه الحالة القروض وبالتالي سيتم التركيز فقط على حماية المقرضين دون سواهم من مستخدمي البيانات والمعلومات المالية.¹

ويمكن توضيح أصول الإختلاف المحاسبي من خلال الشكل الموالي

¹ زياد هاشم يحي السقاء، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطبع والنشر، العراق، 2003 ص 70.

الشكل رقم 1 : أصول الاختلاف المحاسبي



المصدر: (Reffourrier, 2003)

المبحث الثاني : التوافق المحاسبي

في عصر يتعاضم فيه الدور الاقتصادي لأسواق المال الدولية وكذلك الشركات متعددة الجنسيات المدرجة في هذه الأسواق، تلقى مسألة التوافق في تطبيق معايير المحاسبة التي تعد بموجبها البيانات المالية المنشورة لتلك الشركات اهتماما متزايدا ليس من قبل الهيئات المهنية المحاسبية فحسب، بل أيضا من قبل الهيئات المسؤولة عن مصالح المتعاملين في أسواق المال الدولية ممن يعتمدون على تلك البيانات في اتخاذ قراراتهم.¹ حيث سيتم توضيح مصطلحي التوافق والتوحيد المحاسبي مع ابراز الفرق بينهما.

¹ رأفت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، ص 50.

1. التوافق المحاسبي :

يعبر عن الجهود الرامية إلى الحد من الاختلافات في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية بين دول العالم، بهدف الوصول إلى معلومات محاسبية ومالية يمكن قراءته و مقارنتها وفهمها على المستوى الدولي.¹

2. التوحيد المحاسبي :

يشير مفهوم التوحيد المحاسبي إلى فرض أسس وقواعد ومعايير محاسبية لدولة ما على دولة أخرى. وعرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه: الثبات في التبويب، المصطلحات والقياس. حيث يوفر درجة عالية من التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي.²

3. المعايير المحاسبية :

هي عملية يتم من خلالها التحرك نحو اتجاه التوحيد المطلق في الممارسات المحاسبية الدولية، فهي تدل على التماثل الشبه تام، فالمعايرة توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيث قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة في كافة المواقف من طرف جميع الدول، وبالتالي هو أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، فهي حركة يتم من خلالها الانتقال اتجاه التوحيد المحاسبي لأنها تدل على التماثل الشبه تام، وبالتالي هي أكثر صرامة من التوافق ، فهي تهدف للقضاء على الفجوة وإلغاء الاختلافات الجوهرية في التطبيقات المحاسبية الدولية لتحقيق درجة مقبولة من التوافق كخطوة ثانية.³

¹ نفس المرجع، ص 60.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2005، ص60

³ غنية بن حركو ، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، 4(1)، جوان 2017، ص 105.

المبحث الثالث : أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولي

يمكن تلخيص أسباب الانتقال من المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية ومختلف الظروف التي رافقت الانتقال في العوامل الآتية تأثير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، تأثير هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، مجلس معايير المحاسبة المالية، مجموعة الأربعة زائد واحد، التقارب المحاسبي .

1. تأثير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية

لقد أدى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من طرف المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية من أجل الإدراج الثانوي للشركات إلى توثيق العلاقة بين الهيئتين لمدة 12 عاما تقريبا، مما حفز مجلس المعايير المحاسبية الدولية على تحسين المعايير بشكل مستمر لتلبي احتياجات أصحاب رؤوس الأموال.

2. تأثير هيئة الأوراق المالية والبورصات

تعتبر هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية من بين الأعضاء الأكثر تأثيرا داخل المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، حيث لعبت دورا كبيرا في تحقيق التقارب بين المنظمة ومجلس المعايير المحاسبية الدولية.

3. مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

عرفت العلاقة بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية تطورا لافتا خاصة في نهاية التسعينات مما أدى إلى إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتغيير تسمية المعايير التي يصدرها المجلس لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولي وتجلى التقارب بين المجلسين من خلال اطلاق مشروع توحيد الاطار التصوري المعتمد في كل منهما.

4. مجموعة الأربعة زائد واحد مجموعة الأربعة زائد واحد تعتبر عاملا داخليا للتأثير على قرارات لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث كان لها الأثر البالغ في مختلف التغييرات التي عرفتتها اللجنة وقد تم حلها بعد إعادة هيكلة اللجنة.¹

¹ زهير بركم، محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019، ص 60.

الفصل الثاني: إصدار المعايير المحاسبية الدولية

لقد اعتبرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC أهم جهة دولية في دفع مجال التوافق المحاسبي الدولي، وبالأخص في السنوات الأخيرة بعد إعادة هيكلة هذه اللجنة وتحويل اسمها إلى مجلس المعايير.

المبحث الأول: التطور التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC هي منظمة دولية للمعايير المحاسبية الدولية ، أنشئت سنة 1973 من طرف هيئات محاسبية مهنية لتسع دول (ألمانيا، أستراليا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا)، حيث أعلن عن أهدافها الأساسية والمتمثلة في:

- القيام بإصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى الدولي؛
- العمل على توحيد مختلف الإجراءات والطرق المحاسبية وكذا عرض القوائم المالية على المستوى الدولي؛
- العمل بشكل عام على تطوير وتنسيق الأنظمة المحاسبية والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

2-أهم المراحل التي مرت بها :من بين أهم المراحل التي مرت بها اللجنة نجد:

- 1973 إنشاء لجنة IASC بهدف إصدار معايير محاسبية دولية لاعتمادها من طرف الشركات المدرجة في الأسواق المالية العالمية.
- 1989 إصدار أول إطار مفاهيمي دولي لإعداد التقارير المالية من طرف IASC
- 1990 اللجنة تنشر بيان نوايا المقارنة للتقارير المالية، مما يشير إلى نيتها في تقليل المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها بموجب معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة لإصدار معيار المحاسبة الدولي 31 التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة .
- 1993 اللجنة تستكمل مشروع المقارنة والتحسين، ومراجعة عشرة معايير ، وتقليل الخيارات المحاسبية المتاحة في ظل المعايير، وتمهيد الطريق للتقييم المستقبلي للمعايير من طرف IOSCO (المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية).
- 1994 IOSCO تنهي التقييم الأولي للمعايير المحاسبية الدولية.
- 1995 IOSCO تلتزم بمراجعة المعايير الأساسية لاعتمادها في عروض الأوراق المالية الدولية.

- 1996 IASC توافق على إنشاء لجنة التفسيرات SIC لإصدار الشروحات والتفسيرات اللازمة للمعايير.
- 1998 تدعوا مجموعة الدول السبع (G7) لجنة المعايير المحاسبية IASC إلى الانتهاء بحلول أوائل 1999 من إعداد مرجع محاسبي دولي لتعزيز النظام المالي الدولي في أجل أقصاه.
- 1999 IASC تفتح اجتماعاتها للملاحظة العامة.
- 2000 تأسيس مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS ، لجنة IASC توافق على إعادة هيكلة نفسها بصفة دائمة في شكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ، IOSCO توصي باعتماد المعايير المحاسبية الدولية عن الاكتتاب الدولي للأوراق المالية.
- 2001 مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB يعقد أول اجتماع له ويعلن جدول الأعمال الفني ويعتمد المعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة سابقا.
- 2002 مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB يوقعان اتفاق لتحقيق التقارب وتطوير المعايير الدولية والمعايير الأمريكية.
- اللجنة الأوروبية تصدر قانون لاعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في القوائم المالية الموحدة للشركات المدرجة في البورصة الأوروبية.
- 2003 المجلس يصدر معيار الإبلاغ المالي الدولي الأول IFRS1
- 2004 المجلس يصدر تباعا معيار الإبلاغ المالي الدولي الثاني والثالث، ومشروع معايير الإبلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- 2008 IASB و FASB ينشأن مجموعة استشارية للأزمات المالية لتقديم الاجابة المشتركة للالزمات.
- 2009 إعادة هيكلة المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولي ليظم ممثلين عن المنظمات بدل الأفراد.
- 2010 IASB و FASB يصدران الجزء الأول من مشروع الإطار المفاهيمي المشترك، تعديل معايير عدة خاصة المعيار التاسع.
- 2011 IASB و FASB يصدران تصور مشترك لقياس القيمة العادلة والافصاح، ومتطلبات عرض الدخل الشامل الآخر.

- 2012 مؤسسة IFRS تنشر استراتيجية العمل، المهام ، الأهداف، الحوكمة،

والتمويل.

- 2018 تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.¹

المبحث الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS Foundation

مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية لديها هيكل حوكمة من طرف ثلاث مستويات: مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ، يحكمه ويشرف عليه أمناء من مختلف الدول (IFRS Foundation trustees)، والذين بدورهم يخضعون لمسائلة مجلس المراقبة (IFRS Foundation Monitoring Board)

1. مجلس المراقبة Monitoring Board

أنشئ مجلس المراقبة في سنة 2009 بهدف إيجاد ارتباط رسمي بين الأمناء وهيئات الأسواق المالية بغية تطوير الرقابة العامة على عمل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

يضطلع مجلس المراقبة بمهام تعيين أو إعادة تعيين أمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية والإشراف على أنشطتها، حيث يجتمع المجلس بالأمناء مرة على الأقل في السنة.²

يضم المجلس ممثلين عن هيئات الأسواق المالية الآتية :

الهيئة الدولية للأسواق المالية IOSC ، اللجنة الأوروبية EC، وكالة الخدمات المالية اليابانية JFSA، هيئة التدوال الأمريكية SEC، هيئة الرقابة البرازيلية CVM، لجنة الخدمات المالية الكورية FSC، وزارة المالية الصينية CHINA MOF، لجنة بازل.

2. مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS Foundation

أنشئت مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية كمنظمة غير ربحية ، وهي الكيان الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية. حيث تأسست في 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية بولاية Delaware تحت مسمى مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Foundation، وابتداء من 2010 ، تم تعديل قانونها الأساسي لتصبح مؤسسة IFRS، وهي تتكون من 22

¹ www.ifrs.org/ consulté le 09/08/2020

² www.iasplus.com/ consulté le 10/08/2020

عضو يطلق عليهم اسم الأمناء Trustees، ويراعى عند تعيينهم التوزيع الجغرافي والخلفية المهنية.¹

تتمثل مهام الأمناء ولا تنحصر في :

تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ، ولجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

- إعداد وتعديل الإجراءات العملية، واللوائح ، وآلية الاستشارات لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والمجلس الاستشاري.

- مراجعة إستراتيجية مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية و مجلس معايير المحاسبة الدولية وتقييم فعاليتها سنوياً.

- ضمان تمويل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية واعتماد ميزانيتها.

ومع ذلك فإن المؤسسة لا يقع على عاتقها وضع المعايير أو التدخل في الشؤون التقنية للمجلس.²

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

أنشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية كمنظمة خاصة ومستقلة للتنميط المحاسبي الدولي، ويخضع لإشراف مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية. يضم مجموعة من الخبراء في إعداد معايير المحاسبة ، إعداد ومراجعة القوائم المالية، والتعليم المحاسبي. حيث تحدد مؤسسة IFRS شروط تعيين أعضاء المجلس مع مراعاة التوزيع الجغرافي لهم.

يضطلع المجلس بإصدار وتطوير معايير IFRS ، بما فيها معايير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. بالإضافة لاعتماد تفسيرات المعايير الصادرة عن لجنة التفسيرات IFRIC.

4. المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ADVISORY COUNCIL

أنشئ المجلس الاستشاري لتقديم الاستشارة لمجلس IASB وللمؤسسة IFRS، حيث يتكون من مجموعة كبيرة من الأفراد والهيئات المهتمين بمعايير الإبلاغ المالي الدولية. وتتمثل أهم مسؤولياته في :

¹ بدره بن تومي، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2013/2012 ، ص40.

² www.ifrs.org/ consulté le 10/08/2020

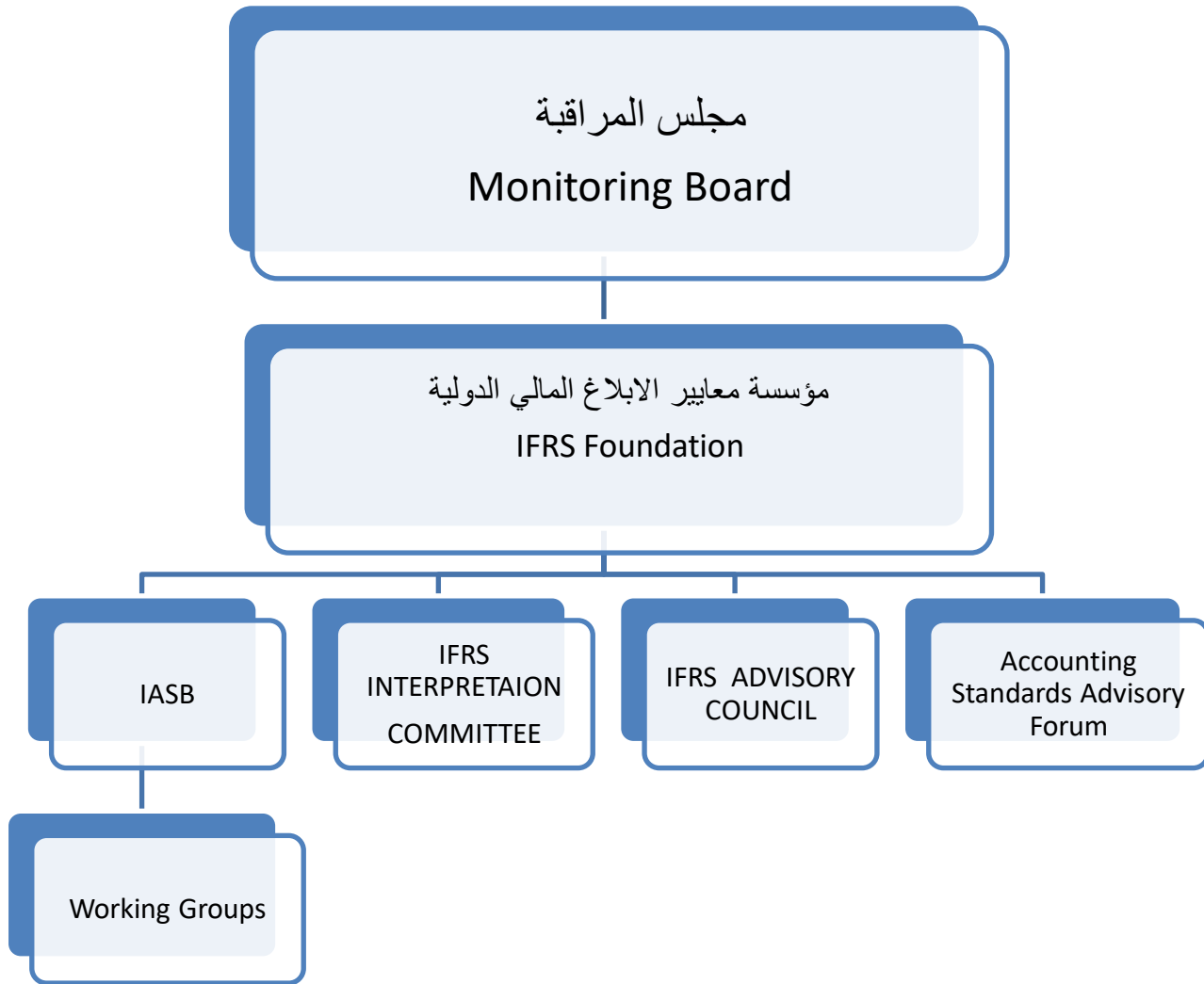
- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن تنظيم أعماله.
- إعلام المجلس بآراء المنظمات والأفراد حول المشاريع الرئيسية للتنميط.
- تقديم المشورة لأمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية الذين يتوجب عليهم استشارته قبل أي تعديل لدستور المؤسسة.

5. لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS Interpretations committee

أنشئت لجنة التفسيرات لتضطلع بمهمة تطوير تفسيرات للموافقة عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تعمل بمعية المجلس لتسهيل تطبيق المعايير. يتمثل دورها في إبداء الآراء والتعليقات حول :

مسائل متعلقة بالمعلومة المالية مثارة حديثاً ولم تعالج بصفة خاصة في معايير المحاسبة الدولية. المسائل التي أنشئت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متناقضة، أو يحتمل أن تنشأ. تضم اللجنة 14 عضواً منتخباً، من ذوي الخبرات العالية في مجال المحاسبة والمالية . يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة IFRS



المصدر : <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

المبحث الثالث : مسار إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يعمل IASB في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة والأطراف ذات الاهتمام على تقديم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية. وتخضع عملية إصدار معيار جديد لإجراءات صارمة يطلق عليها تسمية Due process والتي تقوم أساساً على التشاور مع الأطراف والهيئات المعنية. ويمكن تلخيص مسار إصدار معيار المحاسبة الدولي في الخطوات الآتية:

1. تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فريق عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل؛

2. بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فريق العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها؛

3. بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة؛

4. بعد تلقي الردود، يقوم فريق العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

5. بعد مصادقة المجلس يقوم فريق العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح (Exposure Draft) يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بثلاثي أعضائه.

6. بعد تلقي ودراسة الردود وما تضمنته من اقتراحات، يقوم فريق العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي. ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيها إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.

و في بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.¹

¹ مدني بلغيث، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 131.

1. قائمة معايير IAS/IFRS المعتمدة حالياً

شهدت معايير الإبلاغ المالي الدولي ومعايير المحاسبة الدولية عدة تطورات حيث تم إضفاء تعديلات وتحديثات على بعض معايير المحاسبة الدولية وحذف أخرى. والجدول الموالي يظهر قائمة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي السارية المفعول لحد الآن.

جدول رقم 1: قائمة المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار بالانجليزية	اسم المعيار بالعربية
IFRS 01	First Time Adoption Of International Financial Reporting Standards	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
IFRS 02	Share-Based Payment	الدفع على أساس الأسهم
IFRS 03	Business Combinations	تجميع الأعمال
IFRS 04	Insurance Contracts	عقود التأمين
IFRS 05	Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة
IFRS 06	Exploration For And Evaluation Of Mineral Resources	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها
IFRS 07	Financial Instruments : Disclosures	الأدوات المالية الإفصاحات
IFRS 08	Operating Segments	القطاعات التشغيلية
IFRS 09	Financial Instruments	الأدوات المالية
IFRS 10	Consolidated Financial	القوائم المالية الموحدة

	Statements	
الترتيبات المشتركة	Joint Arrangements	IFRS 11
الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى	Disclosure Of Interests In Other Entities	IFRS 12
قياس القيمة العادلة	Faire Value Measurement	IFRS 13
الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	Regulatory Defferal Accounts	IFRS 14
الإيرادات من العقود مع العملاء	Revenue From Contracts With Customers	IFRS 15
عقود الإيجار	Leases	IFRS 16
عقود التأمين	Insurance Contracts	IFRS 17
عرض القوائم المالية	Presentation Of Financial Statements	IAS 01
المخزون	Inventories	IAS 02
قائمة التدفقات النقدية	Statement Of Cash Flows	IAS 07
السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	Accounting Policies, Changes Of Accounting Estimates And Errors	IAS 08
الأحداث بعد فترة التقرير	Events After The Reporting Period	IAS 10
	Construction Contracts	IAS 11
ضرائب الدخل	Income Taxes	IAS 12

العقارات والآلات والمعدات	Property, Plant And Equipments	IAS 16
عقود الايجار	Leases	IAS 17
الايراد	Revenue	IAS 18
منافع الموظف	Employee Benefits	IAS 19
المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	Accounting For Government Grants And Disclosure Of Government Disclosure	IAS 20
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	The Effects Of Changes In Foreign Exchange Rates	IAS21
تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	IAS 23
الافصاحات عن الطرف ذي العلاقة	Related Party Disclosures	IAS 24
المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد	Accounting And Reporting By Retirement Benefit Plans	IAS 26
القوائم المالية المنفصلة	Separate Financial Statements	IAS 27
الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	Investments In Associates And Joint Ventures	IAS 28
التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح	Financial Reporting In Hyperinflationary Economics	IAS 29
الأدوات المالية: الإفصاح	Financial Instruments: Presentation	IAS 32

ربحية السهم	Earnings Per Share	IAS 33
التقرير المالي الأولي	Interim Financial Reporting	IAS 34
الهبوط في قيمة الأصول	Impairment Of Assets	IAS 36
المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets	IAS 37
الأصول غير الملموسة	Intangible Assets	IAS 38
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	Financial Instruments: Recognition And Measurement	IAS 39
العقارات الاستثمارية	Investment Property	IAS 40
الزراعة	Agriculture	IAS 41

المصدر: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

الفصل الثالث : المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر يعتبر توجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية والانخراط في جهود التوحيد المحاسبي الدولي. فمن خلال دراسة محتوى النظام المحاسبي المالي يتبين أن الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم مستوحاة من المرجع المحاسبي الدولي.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

1. تعريف المحاسبة والمالية ونطاقها

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك أو حفظ محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

2. التطور التاريخي للنظام المحاسبي في الجزائر

يعود تاريخ النظام المحاسبي في الجزائر إلى 1973 عندما أنشئ المجلس الأعلى للمحاسبة والذي كلف بإعداد مخطط محاسبي وطني يعكس توجه الاقتصاد الاشتراكي ويخدم احتياجات التخطيط. كلل مجهود المجلس بإصدار أول مخطط محاسبي وطني من خلال الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 ليحل محل المخطط المحاسبي العام الموروث عن الاستعمار الفرنسي . وفي الثمانينيات تم إصدار خمس مخططات محاسبية قطاعية تخص (الزراعة، السياحة، المباني والأشغال العمومية والهيدروليكية، التأمينات، البنوك) .

وبتطور الاقتصاد والأعمال دوليا ووطنيا ونمو الشركات المتعددة الجنسيات، وتوجه الجزائر نحو اقتصاد السوق من خلال خصخصة الشركات و تشجيع الاستثمار، أصبح من الضروري إصلاح المخطط المحاسبي الوطني لأنه بات عاجزا عن مواكبة هذه التطورات، وهنا بدأ العمل على مستوى مجلس المحاسبة بتشكيل لجان من خبراء جزائريين وفرنسيين في 2001 تعمل على وضع نظام محاسبي بديل مستمد من المرجع المحاسبي الدولي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 3، ص3.

حيث كانت هناك ثلاث خيارات متاحة في عملية الإصلاح، أولهم تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولية، ثانيهم تبني معايير المحاسبة الدولية مباشرة، ثالثهم وضع نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير الدولية. وقد استقر الرأي على الخيار الثالث، وبدأت عصرنة المخطط المحاسبي الوطني في إطار مشروع ممول من البنك الدولي.

وقد اكتمل مشروع المخطط المحاسبي الجديد في 2004 باعتماده على المعايير المحاسبية الدولية الصادرة إلى غاية 2003، حيث لم يأخذ في الاعتبار كل التعديلات التي طرأت على المرجع الدولي بعد هذا التاريخ.

وفي 12 جويلية ناقش مجلس الحكومة المشروع الأولي لقانون النظام المحاسبي المالي الجديد وصادق عليه في 13 ماي 2007، وفي 25 نوفمبر 2007 صادق البرلمان على القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ونشر في الجريدة الرسمية. وتقرر تطبيقه ابتداء من جانفي 2009 ، إلا أن المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في 26 ماي 2008 المتمم والمكمل للقانون 07/11 ، أرجأ بداية تطبيقه إلى جانفي 2010، لإتاحة الفرصة للأطراف المعنية من مهنيين وأعوان اقتصاديين للتحضير الجيد لعملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.¹

3. الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

لضمان التطبيق الحسن لنظام المحاسبي المالي أصدرت الجهات الوصية عددا من القوانين والمراسيم والقرارات المحددة لكل الجوانب المختلفة من النظام وآليات التحول نحوه، وينحصر الإطار القانوني لهذا النظام في الآتي:

-القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي: تضمن موضوع التجميع المحاسبي وتعريف المحاسبة والإطار التصوري للمحاسبة المالية، كما أشار إلى القوائم المالية وإلزاميتها.

-المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07: تناول كثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمنشآت كالخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية، والمبادئ المحاسبية، مفهوم الأصول والخصوم.

¹ المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 06، العدد 10، 2018، ص 20.

-القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

-القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

-المرسوم التنفيذي رقم 11/09 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

-التعليمية رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 تتضمن الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وقد أكدت هذه التعليمية عزم الوصاية تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01.

المبحث الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومقارنته بالإطار التصوري للمرجع المحاسبي الدولي

الإطار التصوري (المفاهيمي) في أي نظام محاسبي يعتبر الخلفية النظرية التي يركز عليها النظام، ويحدد المبادئ العامة التي تنظم المحاسبة في ضوءها، حيث تتمثل عناصر الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في:

- تحديد مستخدمي القوائم المالية، وكذا طبيعة وأهداف هذه القوائم.
- تحديد المبادئ المحاسبية، والخصائص النوعية للمعلومة المالية.
- تحديد المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام.¹

النظام المحاسبي المالي عرف الإطار التصوري "دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل".

الملاحظ أنه عندما تم وضع النظام المحاسبي المالي وتقرر تبني المرجع المحاسبي الدولي، كان الإطار المفاهيمي المعتمد في المرجع الدولي هو الإطار المفاهيمي لعرض القوائم المالية لسنة 1989.

لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية أجرى تحديثين على الإطار المفاهيمي في 2010 و2018 حيث أصبحت التسمية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي (the conceptual framework)

¹ بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رؤى اقتصادية، العدد السادس جوان 2014، ص 207.

(for financial reporting)، في حين لم يتم اجراء أي تحديث في النظام المحاسبي المالي، منذ صدوره.

حيث نجد أن الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي يتضمن محاور إضافية مثل: البيانات المالية، الكيان المبلغ، الاعتراف والتخلي عن الاعتراف، ومفهوم رأس المال والمحافظة عليه.

جدول رقم 2 : مقارنة الاطار التصوري لكل من النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي

الدولي

التعليق	الإطار التصوري IASB	الإطار التصوري SCF	مجال المقارنة
هناك توافق كبير من حيث الأهداف ، الاختلاف فقط من حيث التوجه ، فالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يهدف إلى تطوير معايير محلية، في حين الاطار التصوري للمرجع الدولي يهدف إلى تطوير معايير دولية.	يهدف الإطار التصوري إلى: تمكين مجلس IASB من إصدار معايير محاسبية دولية مستقبلية بالاعتماد على مفاهيم متسقة بهدف توفير معلومة مالية تخدم المستثمرين والمقرضين و الدائنين الحاليين والمحتملين.	يهدف الإطار التصوري إلى المساعدة على: - تطوير المعايير. - تحضير الكشوف المالية. - تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية. - إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.	أهداف الإطار التصوري
	تهدف المعلومة المالية ذات الغرض العام إلى توفير معلومات مالية حول وضعية المنشأة لمساعدة المستثمرين، المقرضين، والدائنين الآخرين الحاليين والمحتملين لاتخاذ القرارات الآتية : - شراء أو بيع أداة دين أو أداة حقوق ملكية أو الاحتفاظ بها. - تقديم أو تسوية القروض. - استغلال حق التصويت في مجلس الإدارة أو أي وسيلة أخرى من شأنها التأثير على الموارد	تهدف الكشوف المالية إلى إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان. مستخدمي القوائم المالية هم : المستثمرون مسيرون، هيئات إدارية المقرضون إدارة الضرائب شركاء آخرون، زبائن، موردين، أجراء.	أهداف المعلومة المالية ذات الغرض العام

	الاقتصادية للمنشأة .		
الخصائص النوعية للمعلومة المالية	المادة 8 من المرسوم التنفيذي 156-08 نصت على الخصائص التالية: الملائمة الدقة قابلية المقارنة الوضوح المادة 03 من القانون 07-11: الصورة الصادقة	يقسم المرجع الدولي الخصائص النوعية إلى صنفين: -خصائص رئيسية: الملائمة والتمثيل الصادق -خصائص مساندة: القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت الملائم، والوضوح.	الخصائص النوعية للمعلومة المالية
الفروض المحاسبية	افتراض فرضية رئيسية واحدة استمرارية نشاط الاستغلال، يعني أن المنشأة مستمرة في نشاطها وليس لديها الرغبة في تقليص أو التخلي عن النشاط.	فرضيتين رئيسيتين : -محاسبة التعهد : تتم محاسبة آثار المعاملات والأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات وتعرض في القوائم المالية للدورة التي ترتبط بها. استمرارية الاستغلال: تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض مزاولة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات كالتصفية مثلا.	الفروض المحاسبية
المبادئ المحاسبية	أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني الحيطة والحذر التكلفة التاريخية استمرار المناهج المحاسبية الأهمية النسبية عدم المقاصة استقلالية السنوات	التكلفة التاريخية أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني مبدأ الحيطة والحذر ديمومة الطرق المحاسبية ثبات الميزانية الافتتاحية استقلالية السنوات الأهمية النسبية	المبادئ المحاسبية
ليس هناك اختلاف جوهري بين المبادئ في كلا الاطارين، إلا في بعض المبادئ كتثبات الميزانية الافتتاحية حيث لم يتم الإشارة إليه في المرجع الدولي، وارتباط الإيرادات بالأعباء الذي اعتبره المرجع الدولي كنتيجة لتطبيق بقية			

27

	بعد طرح جميع الالتزامات. الإيرادات: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، من خلال حيازة أو زيادة أصول، أو تخفيض التزام مما يؤدي إلى الزيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك الناتجة عن تقديم حصص إضافية في رأس المال. التكاليف: هي النقصان في المنافع الاقتصادية خلال الدورة الناتجة عن التخفيض أو التنازل عن الأصول، أو نشوء التزامات مما يؤدي إلى النقصان في حقوق الملكية بخلاف تلك الناتجة عن توزيعات الأرباح.	الاهتلاكات أو الاحتياطات، وخسارة القيمة. رقم الأعمال: يمثل مبيعات البضائع والمنتجات المباعة وبيع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، والمحقة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي والمعتاد. النتيجة الصافية: تساوي الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء للسنة المالية، ويكون مطابقاً لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتجات. تمثل المنتجات ربحاً عند وجود فائض في المنتجات عن الأعباء وتمثل خسارة في الحالة العكسية.	
قواعد التقييم المتعمدة في كلا الاطارين متسقة ، لكن الاختلاف يتمثل في مستوى التطبيق على بنود القوائم المالية، حيث نلاحظ هيمنة التكلفة التاريخية ضمن النظام المحاسبي المالي ، واستخدام محدود للقيمة العادلة، في حين المرجع الدولي يسمح بتقييم أغلب عناصر القوائم المالية على أساس القيمة الحالية.	يتم تقييم عناصر القوائم المالية وفق قاعدتين : - التكلفة التاريخية. - القيمة الحالية: تتضمن الطرق الثلاثة الآتية: • القيمة العادلة • القيمة النفعية • التكلفة الحالية بالنسبة للعناصر التي تقيم بالتكلفة التاريخية يتم تحيينها لتعكس وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية (الاهتلاك)، المقبوضات، اختبارات تدني القيمة.	التكلفة التاريخية هي القاعدة الأساسية للتقييم، لكن يمكن القيام بإعادة تقييم بعض العناصر على أساس : - القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة) - قيمة الانجاز - القيمة المحينة (قيمة المنفعة)	تقييم عناصر القوائم المالية

مفهوم رأس المال والمحافظة عليه يتم الاعتماد على مفهوم رأس المال في إعداد القوائم المالية، ويقصد برأس المال المالي، المال المستثمر، أو القدرة الشرائية المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية. أما النظور المادي لرأس المال، فيعبر عن القدرة الإنتاجية للكيان مستندة إلى الوحدات المنتجة يوميا، يطلق عليه القدرة التشغيلية. الاختيار المناسب لمفهوم رأس المال يعتمد على احتياجات مستخدمي القوائم المالية. بصفة عامة المنشأة تكون قد حافظت على رأس المال إذا كان صافي الأصول في نهاية الفترة أكبر من بداية الفترة والفرق يعتبر ربحا.	رؤوس الأموال الخاصة: أو الأموال الخاصة أو رأس المال المالي تمثل فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.	
---	---	--

المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي

سيتم مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ، من خلال اعتماد تقسيم موضوعاتي للمعايير.

الموضوع	النظام المحاسبي المالي	المعايير المحاسبية الدولية	التعليق
عرض الكشوف المالية	القانون رقم 11-07 مرسوم تنفيذي 08-156	IAS 01 IAS 07	تطابق تام من حيث المحتوى، النظام المحاسبي المالي حدد الشكل النمطي للكشوف المالية أما

المعايير المحاسبية الدولية اكتفت بتحديد الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها			
النظام المحاسبي المالي يرخص بطريقة إضافية لاهتلاك التثبيات العينية وهي الاهتلاك المتزايد.	IAS 16 IAS 38	الفقرات من 01-121 إلى 27-121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الصادر في 25 مارس 2009	التثبيات العينية والمعنوية
المعايير المحاسبية أسهبت في تقديم الشروح حول الاعتراف والقياس.			
النظام المحاسبي المالي لم يوضح التكاليف التي لا تمثل جزءا من الأصل غير الملموس، وحالات مبادلة الأصل غير الملموس بأصل ملموس.			
المعيار الدولي حدد المؤشرات الداخلية والخارجية التي تؤدي	IAS36	الفقرات من 7-112 إلى 11-112	الانخفاض في قيمة الأصول

لاختبار تدني قيمة.			
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	الفقرة 123	IAS 2	توافق تام
تغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	الفقرة 138	IAS 8	
الإعانات الحكومية	الفقرة 124	IAS 20	توافق تام
الأدوات المالية	الفقرة 1-122 إلى 9-122	IAS32 – IFRS 7 IFRS 9	توافق في الإفصاح اختلاف في التصنيف
مؤونة المخاطر	الفقرة 121	IAS37	
القروض والخصوم المالية الأخرى			
العمليات المنجزة بصفة مشتركة	الفقرة 131	IAS 31	المعيار أكثر تفصيل، حيث يحدد أنواع الترتيبات والشراكات، وحدود العقد الذي يمنحهم رقابة مشتركة
الضرائب المؤجلة	الفقرة 134	IAS 12	توافق تام
عقود طويلة الأجل	الفقرة 133	IAS 11	
الايجار التمويلي	الفقرة 135	IAS 17	توافق تام
امتيازات المستخدمين	الفقرة 135		لم يذكر النظام المحاسبي المالي

تعريف محدد لامتيازات الموظفين.			
توافق تام	IAS 21	الفقرة 137	أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية
المعيار الدولي حدد بدقة الشروط التي يتم على أساس التحويل من وإلى العقارات الاستثمارية ، تحديد القيمة العادلة والافصاح	IAS 40	الفقرة 16-121 إلى 18-121	العقارات الموظفة
	IAS 10 IAS27 IFRS 3		الأحداث اللاحقة لإقفال الميزانية ، اندماج الأعمال، الكشوف المالية الدمجة

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي IAS1 عرض القوائم المالية

المبحث الأول: أسس المعيار الدولي الأول

1. هدف المعيار

يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.

2. نطاق المعيار

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى متطلبات الإثبات، والقياس والإفصاح لمعاملات محددة وأحداث أخرى.

لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية الأولية".¹

3. مصطلحات أساسية

القوائم المالية ذات الغرض العام هي تلك القوائم التي يقصد منها أن تلبي إحتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

الإيضاحات تتضمن معلومات إضافية على تلك المعروضة بقائمة المركز المالي، وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الأخر، وقائمة تغيرات حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. توفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلياً للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات حول البنود غير البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.²

¹ أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015. ص 80.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2011، ص 90..

الدخل الشامل الآخر يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) التي لا تكون مثبتة ضمن الربح والخسارة كما هو مطلوب أو مسموح به بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى.

يتكون الدخل الشامل الآخر من:

التغيرات في فائض إعادة التقويم

إعادة قياس خطط منافع الموظفين

المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية

المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التحوط المستخدمة في تحوط تدفق نقدي
تغير القيمة العادلة للالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، الناشئ عن
مخاطر الائتمان المتعلقة بالالتزام

التغيرات في القيمة الزمنية للخيارات عند فصل القيمة الفعلية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار
وتخصيص التغيرات في القيمة الفعلية على أنها هي فقط أداة تحوط.

الملاك هم حملة أدوات مالية مصنفة على أنها حقوق ملكية.

الربح أو الخسارة هو مجموع الدخل، مطروحا منه المصروفات باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر.

تعديلات إعادة التصنيف هي المبالغ التي يعاد تصنيفها ضمن الربح ، أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية، أو الفترات السابقة.

مجموع الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.

يشمل مجموع الدخل الشامل جميع "مكونات الربح أو الخسارة" و"الدخل الشامل الآخر".¹

¹ وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2013 ص 80.

4. غرض القوائم المالية

تعد القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. فهدف القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعد مفيدة لشرحية عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتظهر القوائم المالية-أيضا- نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق هذا الهدف، توفر القوائم المالية معلومات عما يخص المنشأة من:

- الأصول.
- الالتزامات.
- الدخل والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر.
- مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بصفتهم ملاك.
- التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات مع المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتحديد، التنبؤ بتوقيتها ودرجة تأكدها.¹

5. المجموعة الكاملة من القوائم المالية

- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية:
- قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة.
- قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة.
- الإيضاحات، وتشمل السياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.
- المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هي محدد في الفقرتين 38 و 39.

قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقا للفقرات 40 وأ و 40د.

¹ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008, p30.

يمكن للمنشأة أن تستخدم عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. على سبيل المثال يمكن للمنشأة أن تستخدم العنوان "قائمة الدخل الشامل" بدلا من "قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر".¹

يمكن للمنشأة أن تعرض قائمة للواحد للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وذلك في قسمين منفصلين. على أن يعرض قسم الربح أو الخسارة ثم يتبع مباشرة بقسم الدخل الشامل الآخر. يجب على المنشأة أن تعرض جميع القوائم المالية في المجموعة الكاملة من القوائم المالية بدرجة متساوية من الأهمية.

المبحث الثاني: السمات العامة

1. العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدل، ويتطلب العرض العادل تعبيراً صادقا عن آثار المعاملات، والمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وفقا للتعريفات وضوابط الإثبات المتعلقة بالأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات المحددة في الإطار المفاهيمي.

ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع إفصاح إضافي عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.

يجب على كل منشأة تلتزم في إعداد قوائمها المالية بالمعايير الدولية للتقرير المالي، النص الصريح وغير المتحفظ بذلك الالتزام في الإيضاحات. ولا يجوز للمنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي، إلا إذا كانت تلتزم بكل متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.

إذا كان تطبيق أحد متطلبات المعايير يؤدي إلى قوائم مالية مضللة، فإن المنشأة يمكنها الخروج عن هذا المتطلب، ويجب عليها في هذه الحالة الإفصاح:

- أن الإدارة خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر بعدل عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- أنها التزمت بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها، باستثناء أنها خرجت عن متطلب معين وذلك لتحقيق عرض عادل.

¹ Focus ifrs.com/ textes des normes et interpretation, consulte le 7/2/2021.

- عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي الذي خرجت عنه المنشأة، وطبيعة الخروج، بما ي ذلك المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي للتقرير المالي، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة فيما لو تمت في هذه الظروف مضللة جداً، مما يجعلها تتعارض مع الهدف العام للقوائم المالية المحدد في الإطار المفاهيمي.
- الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية، كان سيتم التقرير عنه إلتزام بالمتطلب، وذلك لكل فترة معروضة. ذلك

2. الاستمرارية

عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار. ويجب عليها أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن تنوي الإدارة تصفية الشركة، أو أن توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديلاً واقعياً سوى أن تفعل أن ذلك.

وإذا تبين أثناء التقويم توفر شكوك ذات أهمية نسبية حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة، مع الأساس الذي أعدت القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تعد منشأة مستمرة.

3. المحاسبة وفق أساس الاستحقاق

يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق، باستثناء معلومات التدفق النقدي.

4. الأهمية النسبية والتجميع

يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتشابهة بشكل منفصل. ويتم عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.

تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تكون مجمعة في فئات وفقاً لطبيعتها، أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة، تشكل بنوداً مستقلة في القوائم المالية. وإذا لم يكن بند مستقل بشكل منفرد- ذا أهمية نسبية، فإنه يجمع مع البنود الأخرى، إما في تلك القوائم المالية، أو في الإيضاحات.

5. المقاصة

لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات ما لم تكن مطلوبة، أو مسموحاً بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.

يتم التقرير عن الأصول والالتزامات، والدخل والمصروفات بشكل منفصل، فإجراء المقاصة ينقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وعلى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. لذلك لا يسمح بها إلا إذا كانت تعكس جوهر المعاملة أو الحدث.

6. دورية التقرير

يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) على الأقل سنوياً. وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض قوائمها المالية عن فترة أطول، أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية عما يلي:

- سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.
- حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست بشكل كامل قابلة للمقارنة.

7. المعلومات المقارنة

يجب على المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف ذلك. ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية، إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

كحد أدنى يجب على المنشأة أن تعرض قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (إذا تم عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتعلقة بها.

يمكن للمنشأة أن تعرض معلومات مقارنة بالإضافة إلى الحد الأدنى من القوائم المالية المقارنة المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، طالما أن تلك المعلومات تعد وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.¹

إذا غيرت المنشأة عرض أو تصنيف البنود في قوائمها المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير عملية. وعندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:

- طبيعة إعادة التصنيف.
 - مبلغ كل بند، أو فئة من البنود التي يعاد تصنيفها.
- عندما يكون من غير العملي أن يعاد تصنيف المبالغ المقارنة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- سبب إعادة تصنيف المبالغ.
- طبيعة التعديلات التي كانت ستجرى إذا أعيد تصنيف المبالغ.

8. ثبات طرق العرض

يتطلب المعيار الثبات في طريقة تصنيف وعرض البنود من فترة إلى أخرى، ما لم :

- يكون من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية أن عرضا أو تصنيفا آخر سيكون أكثر ملائمة، بعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 8، أو
- يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تغييرا في طريقة العرض.

المبحث الثالث : محتوى القوائم المالية

لم يقدم المعيار الشكل النمطي للقوائم المالية، لكن حدد المعلومات المطلوبة في كل قائمة.

1. قائمة المركز المالي (الميزانية)

يجب أن تشمل تظهر قائمة المركز المالي بنود مستقلة تتضمن:

- العقارات والآلات والمعدات.

¹ Marc GAIGA, Norme IAS 01: La présentation des états financiers, Université NANCY 2, 2009, http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1a5a4ec9acc03/res/ias01_3.pdf. Consulté le 01/01/2020.

- العقارات الاستثمارية.
 - الأصول غير الملموسة.
 - الأصول المالية.
 - الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
 - الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة".
 - المخزون.
 - المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم.
 - النقد ومعادلات النقد.
 - مجموع الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع.
 - المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم.
 - المخصصات.
 - الالتزامات المالية.
 - إلتزامات وأصول الضريبة الحالية.
 - إلتزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة.
 - الإلتزامات المتضمنة في مجموعات الاستبعاد المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع.
 - الحصص غير المسيطرة، المعروضة ضمن حقوق الملكية.
 - رأس المال المصدر والاحتياطات الخاصة بملك المنشأة الأم.
- كما ينبغي للمنشأة أن تعرض بنوداً إضافية تتضمن عناوين الفئات والمجاميع الفرعية في قائمة المركز المالي، عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.
- يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة المركز المالي. باستثناء عندما يوفر العرض المستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، فإنه يجب على المنشأة تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها.
- وأياً كانت طريقة العرض المطبقة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المتوقع أن يسترد، أو يسوى بعد أكثر من اثني عشر شهراً لكل بند مستقل لأصل أو إلتزام يجمع بين المبالغ المتوقع أن تسترد، أو تسوى:

- خلال مدة لا تتجاوز اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
- خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

بالنسبة للمنشآت المالية يكون ترتيب البنود حسب السيولة أكثر ملائمة.

التصنيف بين الأصول المتداولة وغير متداولة

يصنف الأصل على أنه متداول إذا كان:

- من المتوقع تحقق الأصل، أو بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل العادية.
 - تم الاحتفاظ بالأصل بغرض المتاجرة.
 - من المتوقع تحقق الأصل خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
 - الأصل نقداً، أو معادلاً للنقد، ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله، أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة التقرير.
- أما الأصول الأخرى بخلاف المذكورة أعلاه يتم تصنيفها كغير متداولة.

التصنيف بين الالتزامات المتداولة وغير المتداولة

يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداول إذا كان :

- من المتوقع تسوية الالتزام خلال دورة التشغيل العادية.
- الاحتفاظ بالالتزام لغرض المتاجرة.
- الالتزام واجب التسوية خلال فترة اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
- ليس لدى المنشأة حق غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة أن تصنف بقية الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

تعد بعض الالتزامات المتداولة، مثل المبالغ الواجبة السداد للموردين وبعض استحقاقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى، جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية، وتصنف المنشأة مثل هذه البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة، حتى لو كانت واجبة السداد التسوية خلال مدة تتجاوز اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن تصنيفات فرعية إضافية للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات المنشأة.

وتتنوع الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:

- يتم تفصيل العقارات والالات والمعدات في فئات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 16.
- يتم تفصيل المبالغ المستحقة من المدينين إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، والمبالغ المدفوعة مقدما، ومبالغ أخرى.
- يتم تفصيل المخزون، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون"، في تصنيفات مثل البضاعة، ومهمات الإنتاج، والمواد الأولية، المنتجات المصنعة ونصف المصنعة.
- يتم تفصيل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين ومخصصات أخرى.
- يتم تفصيل رأس المال والاحتياطات في فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع، وعلاوة إصدار الأسهم، والاحتياطات.
- يتم الإفصاح عن عدد الأسهم المصدرة والقائمة، القيمة الاسمية للأسهم، الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بها، أسهم محتفظ بها لإصدار مقابل خيارات وعقود بيع أسهم.
- وصف طبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

2. قائمة الأرباح والخسائر (حساب النتائج)

قائمة الأرباح أو الخسائر تسمح بتقييم الأداء المالي للمنشأة من خلال أرصدة التسيير الوسيطة المعروضة بها.

2.1. عرض القائمة (النموذجين المتبعان)

يمكن للمنشأة أن تختار بين شكلين مرخص بهما:

- عرض حسب الطبيعة.
- عرض حسب الوظيفة أي الوظيفة التحليلية.

يعكس هذا الأخير تنظيم المنشأة ووظائفها الرئيسية، وبهذا يسمح بالاستيعاب الجيد لأداء المنشأة والحصول على رؤية جلية له.

نستخلص من هنا أن التحليل المفصل يختلف من منشأة إلى أخرى باختلاف ظروفها مما يجعل من خاصية قابلية المقارنة تختلف في نظر البعض، مع ذلك يمكن أن نتساءل عن مدى ملائمة مقارنة مباشرة للحسابات والأرصدة الوسيطة للتسيير الخاصة بمنشأتين تنتميان إلى قطاعين

مختلفين تماماً: يعيد المستخدم مثلاً بنفسه معالجة الهامش الإجمالي إذا أراد أن يقارن أداء مؤسسة تجارية بشركة معادن.

في كلا النموذجين تسمح المعلومات الموجودة على مستوى الإيضاحات (الملحق) بإجراء مقارنة بين مؤسستين لم تتبع نفس طريقة العرض.

2.2. المعلومات الواجب تقديمها

يمكن للمنشأة أن تعرض قائمة واحدة للربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر، أو تعرض قائمتين منفصلتين.

تتضمن قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر:

- الربح أو الخسارة.
- مجموع الدخل الشامل الآخر.
- الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض فيها الدخل الشامل الآخر.¹

- ربح أو خسارة الفترة الخاص بالحصص غير المسيطرة.
- ربح أو خسارة الفترة الخاص بملاك المنشأة الأم.
- الدخل الشامل الآخر للفترة الخاص بالحصص غير المسيطرة.
- الدخل الشامل الآخر للفترة الخاص بملاك المنشأة الأم.

يجب على المنشأة أن تعرض جميع بنود الدخل أو المصروف في الفترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير بخلاف ذلك.

يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إما في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات.

تتضمن قائمة الربح أو الخسارة على الأقل المعلومات التالية:

- نواتج النشاطات العادية.

¹ Ducasse E., Jallet-Auguste A., Ouvrard s., Part dit hauret C., Normes comptables internationales IAS/IFRS, De boek, p20.

- أعباء الضريبة على النتيجة.
- النتيجة العملياتية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- الأعباء المالية.
- العناصر غير العادية.
- حصة المؤسسات الشريكة والمشاركة المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- فوائد الأقلية .
- النتيجة الصافية للسنة المالية.¹

نموذج مقتبس من المعيار

أ. نموذج حسب الطبيعة

N-1	N	
		نواتج النشاطات العادية النواتج العملياتية الأخرى تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة والأشغال الجارية الإنتاج المثبت السلع والمواد المستهلكة مصاريف الموظفين مخصصات الاهتلاكات أعباء عملياتية أخرى النتيجة العملياتية الأعباء المالية حصة المؤسسات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة في النتيجة

¹ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, Op-Cit, p45.

		النتيجة قبل الضريبة عبء الضريبة النتيجة بعد الضريبة فوائد الأقلية النتيجة الصافية للنشاطات العادية العناصر غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية
--	--	---

ب. نموذج مقترح حسب الوظيفة

N-1	N	
		نواتج النشاطات العادية تكلفة المبيعات الهامش الإجمالي نواتج عملياتية أخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى النتيجة العملياتية الأعباء المالية حصة المؤسسات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة في النتيجة النتيجة قبل الضريبة عبء الضريبة

		النتيجة بعد الضريبة
		فوائد الأقلية
		النتيجة الصافية للنشاطات العادية
		العناصر غير العادية
		النتيجة الصافية للسنة المالية

3. جدول تدفقات الخزينة

يحدد المعيار المحاسبي الدولي 7 طرق عرض جدول تدفقات الخزينة حيث سيتم تناوله بالتفصيل في الفصل الموالي.

4. جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

يمكن أن تنتج تغيرات رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية عن نوعين من المعاملات وهما :

المعاملات مع المساهمين (زيادة رأس المال لاسيما حصص الأرباح)

إجمالي النتائج المولدة سواء أدرجت في حساب النتيجة أم لم تدرج.

تتمثل عناصر الأداء التي لا تدرج في حساب النتيجة في:

الأثر عند تغير الطريقة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 8)

بعض المعاملات تطبيقات لمعايير خاصة مثلا: بعض تحويلات العملات الأجنبية أو تغيرات القيمة العادلة للأدوات المالية.

لم يحدد المعيار طريقة عرض المعلومات المطلوبة. نجد عموما جدول يسمح بإعادة تشكيل مصادر التغيرات خلال السنة المالية عنصرا بعنصر¹.

4. 1. المعلومات الواجب تقديمها

تنقسم المعلومات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 إلى صنفين:

¹ Ducasse E., Jallet-Auguste A., Ouvrard s., Part dit hauret C., Op-Cit, p30.

المعلومات الواجب عرضها في جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة	المعلومات الواجب عرضها في الجدول أو في الملحق، حسب اختيار الشركة
النتيجة الصافية إجمالي مختلف عناصر النتيجة حسب الطبيعة المدرجة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة وكذا تفصيلها. الأثر المتجمع لتغيرات الطريقة وتصحيح الأخطاء الأساسية	تغيرات رأس المال وحصص الأرباح الرصيد الافتتاحي والتغيرات والرصيد الختامي للنتائج المجمعة غير الموزعة الرصيد الافتتاحي وتفصيل التغيرات والرصيد الختامي بالنسبة لكل صنف من أصناف رأس المال وكذا علاوة الإصدار والاحتياطات.

يتطلب جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة في ظل معايير المحاسبة الدولية تغيير ثلاث ميزانيات وفقا للمعايير الجديدة إذ يتعين عرض سنتين من التغيرات المقارنة أما فيما يتعلق بتغيرات السنة السابقة فمن الضروري عرض الرصيد الختامي للسنة N-2

7. 4. 2. نموذج مقتبس من المعيار

مجمع xyz جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر N

المجموع	النتائج المجمعة غير الموزعة	فارق التحويل	فارق إعادة التقييم	علاوات الاصدار	رأس المال	
x x	x x	x	x	x	x	الأرصدة في 31 ديسمبر N-2
x x	x	x x	x	x	x	أثر تغيرات الطريقة المحاسبية الأرصدة المعاد معالجتها
x x		x	x			زيادة متعلقة بإعادة تقييم الأموال الثابتة
		x	x			نقص متعلق بإعادة تقييم التوظيفات

×	×					فارق التحويل
×	×			×		المبلغ الصافي للأرباح والخسائر
×	×	×		×		غير المدرجة في حساب النتيجة
×			×			النتيجة الصافية للسنة المالية
	×		×			حصص الأرباح
×					×	زيادة رأس المال
×	×	×			×	الرصيد في 31 ديسمبر N-1
×			×			نقص متعلق بإعادة تقييم الأموال
×			×			الثابتة
		×				زيادة متعلقة بإعادة تقييم
×	×			×		التوظيفات
						فوارق التحويل
	×					المبلغ الصافي للأرباح والخسائر
	×			×		غير المدرجة في حساب النتيجة
			×			النتيجة الصافية للسنة المالية
						حصص الأرباح
	×				×	زيادة رأس المال
					×	
						الأرصدة في 31 ديسمبر N

5. الإيضاحات

يجب أن تعرض الايضاحات :

- معلومات عن أساس اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة.
- المعلومات المطلوبة وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية.

يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة لتشمل:

- أساس القياس على المستخدم في إعداد القوائم المالية.
 - السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.
- من المهم أن تبين المنشأة أساس القياس المعتمد في إعداد القوائم المالية سواء كان التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، صافي القيمة القابلة للتحقيق، أو القيمة العادلة، أو المبلغ القابل للاسترداد. لان اختيار أساس القياس يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية.
- يجب على المنشأة أن تفصح مع السياسات المحاسبية الهامة، أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.
- يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن الافتراضات التي تضعها عن المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الرئيسة الأخرى في نهاية فترة التقرير، والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية. وفيما يتعلق بهذه الأصول والالتزامات، يجب أن تشمل الإيضاحات تفاصيل عما يلي:

- طبيعتها
- مبلغها الدفترية.

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة رأس المال، مثل :

- وصف لما تديره على أنه رأس مال.
- عندما تخضع المنشأة لمتطلبات رأس مال مفروضة عليها من خارجها، طبيعة تلك المتطلبات، وكيف تضمن هذه المتطلبات في إدارة رأس المال.
- كيف تقي بأهدافها لإدارة رأس المال.

- بيانات كمية مختصرة عما تديره على أنه رأس مال.
 - تبعات عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال المفروضة عليها من خارجها.
- كما يجب على المنشأة أن تفصح عن الأدوات المالية التي تم إعادة تصنيفها كحقوق ملكية، المبلغ المختصرة المصنفة كأداة حقوق ملكية، أهدافها وسياساتها واجراءاتها لإدارة التزامها بأن تعيد شراء أو تسترد الأدوات المالية.
- كما يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها، مبلغ توزيعات الاسهم الممتازة.¹

الفصل الخامس: المعيار الدولي السابع IAS7 جدول التدفقات النقدية

يعتبر صافي الدخل مقياسا هاما حيث يقيس الأداء المالي للشركة. كما تعد مقدرة الشركة على توليد نقد لها ذات أهمية وذلك لأن النقد في النهاية وليس الدخل هو الذي يستخدم في السداد للموظفين، والموردين، والدائنين، والمستثمرين، والجهات الحكومية. إذ تعد قوائم الدخل وفقا لأساس للاستحقاق، وبالتالي نادرا ما يتساوى صافي الدخل مع التغير في النقد خلال الفترة.

ويهتم المستثمرون والدائنون والمديرون بكيفية توليد المنشآت للنقد واستخدام هذا النقد، واستجابة لهذا المطلب، يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 – عرض القوائم المالية- من الشركات أولا: إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة باستخدام تصنيفات نمطية: تشغيلية، واستثمارية، وتمويلية. ثانيا، تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن سبب اختلاف التغير في النقد خلال الفترة عن صافي الدخل الذي تم التقرير عنه. وبالإضافة إلى ذلك، تقدم قوائم التدفقات النقدية المقارنة سجلا تاريخيا عن كل من مقدرة الشركة على توليد النقد ومدى حاجتها المتنامية للأموال. وبهذا تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات نافعة وغير متاحة بالقوائم المالية الأخرى.

وتعد قائمة التدفقات النقدية ذات فائدة في تقييم سيولة الشركة-أي مدى مقدرتها على توليد نقد كاف لمقابلة التزاماتها عند استحقاقها. كما يمكن للمستخدمين اكتشاف معلومات قيمة، تتعلق بتوقيت التدفقات النقدية وعدم التأكد المتعلق بها وذلك من خلال تحليل العلاقات السابقة بين البنود الهامة مثل المبيعات والتدفقات النقدية من العمليات. ويسهل استخدام هذه الحقائق في تحقيق تنبؤات أكثر دقة بالتدفقات النقدية المستقبلية عما لو تم اعتماد فقط على قائمة الدخل وحدها. من جهة أخرى يمكن استخدام قائمة التدفقات النقدية في التحقق من مدى جودة الأرباح.

¹ www.ifrs.org, consulte le 15/3/2021

المبحث الأول : هدف المعيار ونطاقه

1. هدف المعيار

تعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المنشأة على أن تولد نقد ومُعادلات نقد، واحتياجات المنشأة لأن تستغل تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي تُتخذ من قبل المستخدمين تقويماً لقدرة المنشأة على أن تولد نقد ومُعادلات نقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك¹.

وهدف هذا المعيار المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومُعادلات النقد للمنشأة باستخدام قائمة التدفقات النقدية، التي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

2. نطاق المعيار

- يجب على المنشأة أن تعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لهذا المعيار، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تعرض عنها القوائم المالية.
- حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الولي 7 "قائمة التغيرات في المركز المالي"، المصدق عليه في يوليو 1977.
- يهتم مستخدمو القوائم المالية لأي منشأة بكيفية توليد المنشأة للنقد، ومعادلات النقد، وكيفية استخدامها. وذلك هو الحال بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة وعما إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجاً للمنشأة، كما هو الحال مع المؤسسة المالية.
- تحتاج المنشآت للنقد بشكل أساس- للأسباب نفسها، بالرغم من إمكانية اختلاف أنشطتها الرئيسية المنتجة للإيراد. فهي تحتاج للنقد لتنفيذ عملياتها، وتدفع التزاماتها وتوفر العوائد للمستثمرين فيها. ومن ثم، يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تعرض قائمة التدفقات النقدية².

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية عن التدفقات النقدية

يظهر معيار المحاسبة الدولي الأول الشروط أو المعايير العامة لعرض قائمة التدفقات النقدية، بينما يقدم معيار المحاسبة الدولي السابع الشروط والمعايير الأكثر تحديداً.

¹ Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008.

² WWW.focusifrs.com/content/view/full/5502, consulte le 30/3/2021.

1. مفهوم النقد و معادلات النقد

يعد النقد ومعادلات النقد مفهوما مهما وفقا لمعيار المحاسبة الدولي السابع. وقد عرف المعيار هذين العنصرين بصورة منفصلة:

الفقرة 6:

يشمل النقد، النقد الموجود بالخزينة والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيشمل الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة، والقابلة للتحويل بسرعة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغير في القيمة.

ويقصد بالودائع تحت الطلب تلك الأموال الموجودة بالحسابات لدى المؤسسات المالية والتي يمكن سحبها في أي وقت دون إخطار أو غرامة، مثال ذلك الحسابات الجارية.

ولكي يعتبر البند من النقد المعادل، فإنه يجب أن يحقق كلا الشرطين الخاصين بالقابلية للتحويل والمخاطر غير الهامة.

وقد يفى الكثير من البنود بإحدى الشرطين وليس بكلاهما. فعلى سبيل المثال يعد الاستثمار في أحد الأسهم المتداولة بالبورصة بصورة كبيرة قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة باعتبار يمكن بيعه في أي وقت، لكن سعره يخضع لمخاطر كبيرة، وبهذا لا يعتبر من معادلات النقد.

وعلى العكس يمكن اعتبار أذون الخزينة (والتي تمثل سندات حكومية ذات تاريخ استحقاق أقل من سنة) التي تستحق في خلال 95 يوماً من اقتنائها من معادلات النقد لأنه يمكن بيعها بسهولة في السوق المالية، بالإضافة إلى أن قيمتها لا تتقلب بشكل معتبر. كما تفي الودائع لأجل ذات الاستحقاق القصير الأجل بشروطي القابلية للتحويل والمخاطر غير الهامة. وقد اقترح معيار المحاسبة الدولي 7 بأن ثلاثة شهور أو أقل تعتبر مدة قصيرة إلى حد مقبول.

ويمكن للمنشأة تصنيف الأوراق المالية التي تفي بشروط معادلات النقد إما كمعادلات نقد أو أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، ويتعين عليها الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بالملاحق¹.

¹ Bernard Raffournier, Les Normes Comptables internationales (IFRS), Economica, 5^e édition, 2012,

ويعتبر المعيار السحب على المكشوف من النقد ومعادلات النقد:

الفقرة 8: يكون البنك سحب على المكشوف، والذي يكون قابلاً للسداد عند الطلب، جزءاً متكاملًا من غدارة النقد بأي منشأة. في مثل هذه الظروف، يتم تضمين البنك سحب على المكشوف كجزء من النقد ومعادلات النقد. وتعتبر إحدى خصائص هذه الترتيبات البنكية هو أن يتغير رصيد البنك من موجب إلى سالب.

ويظهر النقد ومعادلات النقد كبنود واحد في قائمة التدفقات النقدية.

2. تصنيف التدفقات النقدية

هناك ثلاث دورات للنقد، الأقصر تتعلق بالعمليات (التشغيل)، تتلوها دورة الاستثمار ثم التمويل وهي الأطول. وفي هذا الإطار يصنف معيار المحاسبة الدولي 7، التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات: أنشطة تشغيلية، وأنشطة استثمارية، وأنشطة تمويلية.

1.2. الأنشطة التشغيلية

يعد مبلغ التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيسياً على مدى ما ولدته عمليات المنشأة من تدفقات نقدية كافية لتسديد القروض، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، وتسديد توزيعات الأرباح، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. تعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مع المعلومات الأخرى، مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.¹

تنشأ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من العمليات اليومية لأعمال المنشأة. ومن الناحية الفنية يعرف المعيار الأنشطة التشغيلية كما يلي:

الفقرة 6 : تعتبر الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الرئيسية لتحقيق الإيرادات بالمنشأة، وأيضاً الأنشطة الأخرى التي لا تعد من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

وتعطي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية انطباعاً مهماً عن مقدرة الشركة على توليد نقد كافٍ للمحافظة على عمليات المنشأة، وسداد القروض، والقيام باستثمارات جديدة دون الحاجة إلى ترتيبات تتعلق بالتمويل الخارجي.

¹ www.IFRS.org, consulte le 10/4/2021.

2.2. الأنشطة الاستثمارية

يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهما نظرا لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم من نفقات على موارد بقصد توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. والنفقات المؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية هي فقط تلك التي ينتج عنها أصل يثبت في قائمة المركز المالي.

يعرف معيار المحاسبة الدولي الأنشطة الاستثمارية كما يلي:

الفقرة 6: تتمثل الأنشطة الاستثمارية في إقتناء والتخلص من الأصول طويلة الأجل التي لا تتضمنها معادلات النقد.

وتلخص التدفقات النقدية بالأنشطة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية صافي الإنفاق على الأصول المستهدف من ورائها توليد دخل في المستقبل. ويوجد مكونان مختلفان للأنشطة الاستثمارية: إقتناء والتخلص من الأصول الثابتة، و شراء وإعادة بيع الأصول المالية. ويتضمن النوع الأول من الاستثمار شراء وبيع المنشآت العقارية والآلات والمعدات وذلك لبناء والحفاظ على البنية التحتية الضرورية لإدارة أعمال المنشأة. ويتضمن النوع الثاني قيام الشركات بشراء وبيع الأوراق المالية الخاصة بالديون وحقوق الملكية.

ورغم أن معظم المعاملات في الأوراق المالية للديون وحقوق الملكية تظهر ضمن الأنشطة الاستثمارية، إلا أن هناك استثنائين لهذا هما:

- للأسباب التي سبق مناقشتها، فإن شراء وإعادة بيع الاستثمار المصنفة كمعادلات للنقد لا يتم التقرير عنها كتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- المعاملات التي تتضمن استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم التقرير عنها كأنشطة تشغيلية، حيث أن الاتجار فيها محكوم باعتبارات إدارة النقد.¹

3.2. الأنشطة التمويلية

يعد الإفصاح بشكل منفصل- عن التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التمويلية مهما، نظرا لأنه مفيد في التنبؤ بالمطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للمنشأة. ويعرف معيار المحاسبة الدولي 7 الأنشطة التمويلية كما يلي:

¹ ولتر هاريسون، تشارلز هورنجرن، وليام توماس، ثمن سواردي، المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة، 2020، ص 130.

الفقرة 6: تعتبر الأنشطة التمويلية هي تلك الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية المساهم بها والديون بالنسبة للمنشأة.

ولأغراض قائمة التدفقات النقدية، لا تتضمن الأنشطة التمويلية التمويل الذي يتم من خلال العمليات العادية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، يعتبر التمويل بواسطة الموردين من خلال حسابات الدائنين نشاطا تشغيليا وليس نشاطا تمويليا.

4.2. التدفقات النقدية ذات التصنيف الاختياري

يسمح المعيار باختيار تصنيف التدفقات في حالتين:

-الفوائد والتوزيعات المستلمة: يمكن للمنشأة تصنيف الفوائد والتوزيعات المستلمة إما كنشاط تشغيلي أو نشاط استثماري. وينشأ الغموض هنا من أنه ليس واضحا إن كان هذا النوع من الدخل هو جزء من العمليات العادية للمنشأة أو جزء من نشاطها الاستثماري.

-الفوائد والتوزيعات المدفوعة: قد تختار المنشأة التقرير عن سداد الفوائد والتوزيعات إما كنشاط تشغيلي أو كنشاط تمويلي. ويحدث الغموض بسبب أنه حتى إذا كانت مدفوعات الفائدة والتوزيعات تنشأ من الأنشطة التمويلية (بإصدار سندات الديون واسهم حقوق الملكية). إلا أن الفائدة تسجل من خلال الدخل، بينما لا يتم ذلك بالنسبة للتوزيعات.

ويمكن للمنشأة تبني سياسة منفصلة لكل نوع من التدفق النقدي. حيث يمكن تصنيف الفائدة المستلمة كنشاط تشغيلي والتوزيعات المستلمة كنشاط استثماري.

وبصرف النظر عن السياسة المحاسبية المتبعة، إلا أنه يجب على المنشأة تطبيق ذلك باتساق لجميع المعاملات المتشابهة.¹

5.2. التدفقات غير النقدية

عندما تقترض الشركة من البنك، ثم تستخدم هذه الأموال في شراء شاحنة، يتم إثبات القرض كتدفق داخل من الأنشطة التمويلية، مع إثبات الشاحنة كتدفق خارج من الأنشطة الاستثمارية، ومع ذلك، إذا استأجرت الشركة هذه الشاحنة من إحدى شركات تأجير السيارات، فإن هذه المعاملة لا يتم إثباتها بقائمة التدفقات النقدية باعتبار أنها معاملة غير نقدية، وبالتالي، تعتبر المعاملات غير النقدية أنشطة لا تتضمن نقدا، ولا يتم إثبات الأنشطة الاستثمارية والتمويلية،

¹ Maillet C., Le Manh A., Benkaci M., Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2009 , p 90 .

التي تتضمن معاملات غير نقدية، بقائمة التدفقات النقدية، حيث أن قائمة التدفقات النقدية تظهر فقط التأثير النقدي لمعاملات الشركة، وتشمل المعاملات غير النقدية الشائعة ما يلي:

- مبادلات الأصول كمبادلة أراضي بآلات مع شركة أخرى.
- تحويل سندات أو أسهم ممتازة إلى أسهم عادية.
- التوزيعات في شكل أسهم.
- الإيجار التمويلي.

وبالرغم من المعاملات غير نقدية لا تظهر بقائمة التدفقات النقدية ، فإنه يتم الإفصاح عنها في الملاحق.

المبحث الثالث : عرض قائمة التدفقات النقدية

يسمح المعيار بعرض قائمة التدفقات النقدية وفق طريقتين : الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة. حيث ينص في الفقرة 18:

يجب أن تظهر المنشأة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من :

- **الطريقة المباشرة**، حيث يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المتحصلات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية، أو
- **الطريقة غير المباشرة**، حيث يتم تسوية الربح أو الخسارة لتأثيرات المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وأي مؤجلات أو مستحقات من متحصلات أو مدفوعات نقدية تشغيلية تتعلق بالماضي، أو بالمستقبل، وبنود المصروفات أو الدخل المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

والاختيار بين الطريقتين لا يؤثر على صافي التدفقات النقدية ، لكن البنود المكونة للأنشطة التشغيلية هي التي تختلف فقط. حيث يتم عرض الأنشطة التمويلية والاستثمارية فقط الطريقة المباشرة.

ويفضل مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB استخدام الطريقة المباشرة لأنها تقدم معلومات أكثر نفعاً عن الطريقة غير المباشرة، حيث تنص الفقرة 19: " يتم تشجيع المنشآت على إظهار التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة". ومع ذلك، يشير الواقع العملي إلى أن الطريقة غير المباشرة هي الأكثر استخداماً.

ويقدم معيار المحاسبة الدولي 7: إرشادات عامة فقط عن شكل قائمة التدفقات النقدية، وبالتالي سوف يلاحظ مستخدمو القوائم المالية أن المنشآت تعرض نتائجها بطرق مختلفة. وتشير الفقرة 18 من معيار المحاسبة الدولي إلى أن نقطة البداية في الطريقة غير المباشرة هي الربح أو الخسارة.¹

أمثلة شائعة عن التدفقات النقدية للأنشطة :

- **التشغيلية:** المقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات، المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى، المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين، المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية من قبل منشأة التأمين، مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة التمويلية أو الاستثمارية، المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة.
- **الاستثمارية:** المدفوعات النقدية لاقتناء تقييدات عينية أو معنوية، بما فيها تكاليف التطوير والعقارات والآلات والمعدات المشيدة داخليا. المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين للمنشآت الأخرى والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات تلك الأدوات التي تعد معادلات النقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض المتاجرة)، السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل منشأة مالية)، المقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل منشأة مالية)، المقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى، المدفوعات النقدية للعقود الآجلة والمستقبلية، والمبادلات، وعقود الخيارات، باستثناء عندما يتم الاحتفاظ بها للتعامل، أو المتاجرة أو عندما تصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.
- **التمويلية:** المتحصلات النقدية من إصدار أسهم، أو أدوات حقوق ملكية أخرى، المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء، أو استرداد أسهم المنشأة، المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهون

¹ Ducasse E., Jallet-Auguste A., Ouvrard s., Part dit hauret C., Op-Cit, p30.

عقارية، وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل، التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة، المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقود التأجير.¹

1. إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية اعتماداً على المعلومات متأتية من ثلاثة مصادر :

قائمة مركز مالي (الميزانية) مقارنة: إذ أن التغير في النقد عن السنة يمكن تفسيره بواسطة صافي التغير في جميع الحسابات غير النقدية بقائمة المركز المالي.

قائمة الدخل (حسابات النتائج) عن الفترة: تعتبر قائمة الدخل نقطة بداية ضرورية لتحديد النقد من الأنشطة التشغيلية في ظل الطريقة غير المباشرة. كما تمت أيضاً بمعلومات عن التغير في الأرباح المبقة.

بيانات معاملات مختارة: تعتبر المعلومات التي تقدمها قائمتي المركز المالي والدخل غير كافية لتحديد التدفقات النقدية، لذا يتم الاستعانة ببعض المعلومات الإضافية لتحديد تفاصيل التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود المجمعة.

وفيما يلي الشكل العام لقائمة التدفقات النقدية:

الشكل العام لقائمة التدفقات النقدية

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تفاصيل التسويات للربح أو الخسارة على أساس الفئة (الطريقة غير المباشرة) ××

تفاصيل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة على أساس الفئة (الطريقة المباشرة) ××

صافي النقد المحقق من (المستخدم في) الأنشطة التشغيلية ××

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

تفاصيل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة على أساس الفئة ××

صافي النقد المحقق من (المستخدم في) الأنشطة الاستثمارية ××

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

¹ ولتر هاريسون، تشارلز هورنجرن، وليام توماس، ثمن سواردي، مرجع سبق ذكره ، ص 140.

- xx تفاصيل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة على أساس الفئة
- xx صافي النقد المحقق من (المستخدم في) الأنشطة التمويلية
- xx صافي الزيادة (النقص) في النقد ومعادلات النقد
- xx النقد ومعادلات النقد في بداية الفترة
- xx النقد ومعادلات النقد في نهاية الفترة

2. إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة غير المباشرة

إذا اختلف المبلغ الظاهرة بقائمة الدخل عن مبلغ التدفق النقدي للمعاملة، تكون هناك حاجة لإجراء تسوية بقائمة التدفقات النقدية .

تتضمن الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تحويل قائمة الدخل المعدة وفقا لأساس الاستحقاق إلى قائمة دخل على أساس نقدي. ويعتبر صافي الدخل الشامل، هو نقطة البداية، حيث أن البنود التي يتضمنها الدخل الشامل الآخر لا تؤثر في التدفقات النقدية.

يتم تسوية الربح أو الخسارة بجميع البنود غير النقدية والتي تتضمن الاستهلاك ومكاسب وخسائر بيع الأصول أو التسوية الديون.

ثم يضاف مصروف الفائدة ومصروف ضريبة الدخل ويطرح دخل التوزيعات من الفوائد والتوزيعات.

يتم تسوية التغيرات غير المفسرة في حسابات رأس المال العامل والتي تمثل الأنشطة التشغيلية، مثال حسابات المدينين التجارية، والمخزون، وحسابات الدائنين التجارية، والمصروفات المقدمة إلخ.....

ثم تضاف الفوائد والتوزيعات المستلمة، وتطرح الفوائد والتوزيعات والضرائب المسددة.

وبهذا يتم الحصول على صافي التدفقات التشغيلية.

يتم المحاسبة عن باقي التغيرات في بنود قائمة المركز المالي وتصنيفها إلى استثمارية او تمويلية.

مثال توضيحي 1 (طريقة غير مباشرة)

تم الحصول على بيانات إحدى الشركات كالآتي:

قائمة الدخل (حسابات النتائج) في 31/12/2018

660000	المبيعات
363000	تكلفة المبيعات
297000	مجمّل الربح
160000	مصرفات تشغيلية
5000	مصرف الفائدة
32000	مصرف الاستهلاك والإطفاء
100000	صافي الدخل قبل الضريبة
33000	مصرف ضريبة الدخل
67000	صافي الدخل

قائمة المركز المالي والمعلومات المرفقة في 31/12/2018

الأصول	2018	2017	التغير
النقد ومعادلات النقد	99000	51000	48000
حسابات المدينين	53000	39000	14000
مخزون	50000	60000	(10000)
مصرفات مقدمة	6000	9000	(3000)
عقارات وآلات ومعدات	42000	35000	70000
مجمع الاستهلاك	(150000)	(125000)	(25000)
حقوق إختراع	51000	58000	(7000)
إجمالي الأصول	529000	442000	
الالتزامات			

توزيعات مستحقة	2000	2000	-
حسابات الدائنين التجارية	69000	68000	1000
قروض عقارية	0	150000	(150000)
حقوق الملكية			
رأس مال أسهم ممتازة	215000	0	215000
رأس مال أسهم عادية	200000	200000	0
أرباح مبقاة	43000	22000	21000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	529000	442000	

معلومات إضافية : تتمثل سياسة الشركة في التقرير عن الفوائد والتوزيعات المسددة كتدفقات خارجة من الأنشطة التشغيلية.

المطلوب : إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة

الحل

قائمة التدفقات النقدية في 2018/12/31

البيان	المبالغ
صافي الدخل	67000
الاستهلاك والاطفاء	32000
مصروف الفائدة	5000
مصروف ضريبة الدخل	33000
إجمالي فرعي	137000
الزيادة في حسابات المدينين	(14000)

10000	النقص في المخزون
3000	النقص في المصروفات المقدمة
1000	الزيادة في حسابات الدائنين التجارية
137000	النقد المحقق من الأنشطة التشغيلية
(46000)	توزيعات مسددة
(5000)	فائدة مسددة
(33000)	ضرائب دخل مسددة
53000	صافي النقد من الأنشطة التشغيلية
	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(70000)	شراء عقارات وآلات ومعدات
(70000)	صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية
	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
(150000)	سداد قرض عقاري
215000	بيع أسهم ممتازة
65000	صافي النقد من الأنشطة التمويلية
48000	صافي الزيادة في النقد
51000	النقد ومعادلات النقد في 2018/1/1
99000	النقد ومعادلات النقد في 2018/12/31

توضيح الحسابات

الفوائد المسددة = مصروف الفائدة - التغير في مصروف الفائدة المستحق

$$5000 = 0 - 5000 =$$

ضرائب الدخل المسددة = مصروف ضرائب الدخل - التغير في ضرائب الدخل المستحقة

$$33000 = 0 - 33000 =$$

التوزيعات المسددة = التوزيعات المعلن عنها - التغير في التوزيعات المستحقة

وقد ظل رصيد التوزيعات المستحقة دون تغيير، وبالتالي تتساوى التوزيعات المعلن عنها والتوزيعات المستحقة. ومع ذلك فغن التوزيعات المعلن عنها غير ظاهرة مباشرة بقائمة المركز المالي ولا بقائمة الدخل.

وفي ظل عدم حدوث معاملات رأس مال والتي تؤثر مباشرة على الأرباح المبقاة ، فإن التغيرات في الأرباح المبقاة ترجع إلى صافي الدخل والتوزيعات المعلن.

رصيد الأرباح المبقاة أول المدة (من قائمة المركز المالي) 22000

+ صافي الدخل (من قائمة الدخل) 67000

- التوزيعات المعلن (تحتسب) (46000)

= رصيد الأرباح المبقاة آخر مدة (من قائمة المركز المالي) 43000

ويتم تحديد التوزيعات المعلن في الممارسة العملية من خلال دفتر الاستاذ.

دفعت الشركة 70000 لاقتناء آلات ومعدات، إذن يسجل المبلغ كتدفق نقدي خارج.

دفعت 150000 كسداد التزامات قرض عقاري، إذن تسجل كتدفق نقدي خارج.

يؤدي بيع أسهم ممتازة بمبلغ 215000 إلى تسجيل تدفقات نقدية داخلية بهذا المبلغ ضمن الأنشطة التمويلية.

مثال تطبيقي 2: الطريقة المباشرة

تختلف الطريقة المباشرة عن الطريقة غير المباشرة من حيث أنها لا تهتم مباشرة بصافي الدخل، ولكن تركز على النقد المحصل من المبيعات والنقد المسدد للموردين والموظفين هذه المبيعات.

المتحصلات النقدية من العملاء: تعتبر المبيعات هي نقطة البداية في تحديد المتحصلات النقدية من العملاء. ويتم تحويل هذا الرقم المبني على الاستحقاق إلى رقم مبني على الأساس النقدي من خلال تسوية التغير في حسابات المدينين خلال الفترة.

المتحصلات النقدية من العملاء = المبيعات - التغير في حسابات المدينين.

المدفوعات النقدية للموردين والموظفين: تتمثل المدفوعات النقدية للموردين والموظفين في مجموع النقد المسدد عن المخزون والنقد المسدد عن المصروفات التشغيلية.

النقد المسدد عن المخزون = تكلفة البضاعة المباعة + التغير في المخزون - التغير في حسابات الدائنين التجارية.

النقد المسدد عن المصروفات التشغيلية = المصروفات التشغيلية + التغير في المصروفات المقدمة

المصروفات التشغيلية لا تتضمن المصروفات غير النقدية مثل الإهلاك، والإطفاء، ومصروف الديون المعدومة. كما لا تتضمن المصروفات التشغيلية مصروف الفائدة ومصروف ضريبة الدخل لأنه يتم التقرير عنها في مكان آخر بقائمة التدفقات النقدية.

باعتقاد نفس معطيات المثال السابق سنقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة.

المتحصلات من العملاء = المبيعات - التغير في حسابات المدينين = 14000 - 660000

= 646000

النقد المسدد عن المخزون = تكلفة البضاعة المباعة + التغير في المخزون - التغير في حسابات الدائنين

= 352000 = 1000 - 10000 - 363000

النقد المسدد عن المصروفات التشغيلية = المصروفات التشغيلية + التغير في المصروفات المقدمة

= 157000 = 3000 - 160000

نشير إلى أن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية لا تختلف عن تلك المحتسبة وفق الطريقة غير المباشرة، لذلك لا داعي لاحتسابها مرة أخرى.

جدول التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة في 2018/12/31

البيان	المبالغ
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
متحصلات من العملاء	646000
النقدية المسددة عن المخزون	352000
النقدية المسددة عن المصروفات التشغيلية	157000
التوزيعات المسددة	(46000)
الفوائد المسددة	(5000)
ضرائب الدخل المسددة	(33000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	53000
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
شراء عقارات وآلات ومعدات	(70000)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية	(70000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
سداد قرض عقاري	(150000)
بيع أسهم ممتازة	215000
صافي النقد من الأنشطة التمويلية	65000
صافي الزيادة في النقد	48000
النقد ومعادلات النقد في 2018/1/1	51000
النقد ومعادلات النقد في 2018/12/31	99000

المبحث الرابع : تأثير بعض البنود على قائمة التدفقات النقدية

1. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (المعدومة)

في حالة وجود ديون معدومة يجب تسوية النقدية المحصلة من العملاء كالآتي:

المتحصلات النقدية من العملاء = المبيعات - التغير في إجمالي حسابات المدينين - حسابات التي يتم إعدامها خلال الفترة

2. العلاوات والخصومات على السندات والأدوات المالية

لم يتناول معيار المحاسبة الدولي تصنيف إطفاء العلاوات أو الخصومات على الاستثمارات في أي أدوات الدين أو الالتزامات المالية. الفائدة المستلمة يمكن تصنيفها كتدفق نقدي داخل من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية، بينما يتم تصنيف الفائدة المسددة كتدفق نقدي خارج من الأنشطة التشغيلية أو التمويلية. أما إطفاء العلاوات أو الخصم فإنه لا يتطلب أي تدفقات نقدية.

3. العمليات المتوقعة

يتم إظهار التدفقات النقدية من العمليات غير المستمرة بصورة منفصلة ضمن الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية بقائمة التدفقات النقدية وفقا لطبيعتها.

4. الاستثمارات في شركات زميلة

يتم المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية. وتهتم قائمة التدفقات النقدية بالنقد المستلم أو المسدد وليس بدخل الاستثمار. وتتضمن التسوية المطلوبة في ظل الطريقة غير المباشرة طرح الدخل من الاستثمارات في القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية، وإضافة التوزيعات المستلمة في أي من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية.

5. الدخل الشامل الآخر

لا يتم التقرير عن الدخل الشامل الآخر بقائمة التدفقات النقدية، حيث لا يؤثر الدخل الشامل الآخر على النقد، نظرا لأنه يسجل فقط المكاسب والخسائر غير المحققة على بنود مختارة.

وتجزئة الأسهم والتوزيعات في شكل أسهم

تعتبر تجزئة الاسهم والتوزيعات في شكل أسهم من المعاملات غير النقدية، وبالتالي لا يتم تسجيلها بقائمة التدفقات النقدية.

6. أسهم الخزينة

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من بيع وشراء أسهم الخزينة كتدفقات نقدية من الأنشطة.

المبحث الخامس : الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقد ومعادلات، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية مع البنود المعادلة لها التي يتم التقرير عنها في قائمة المركز المالي. في ضوء تنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي 1، تفصح المنشأة عن السياسة التي تطبقها لتحديد مكونات النقد ومعادلات النقد.

يتم التقرير عن تأثير أي تغييرات في سياسة تحديد مكونات النقد ومعادلات النقد.

يجب على المنشأة أن تفصح -مع تعليق من الإدارة- عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.

من أمثلة أرصدة النقد ومعادلات النقد التي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة: أرصدة نقد ومعادلات نقد لمنشأة تابعة تعمل في دولة تطبق فيها إجراءات رقابة على تبادل العملة، أو قيود قانونية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للاستخدام العام من قبل المنشأة الأم، أو المنشأة التابعة الأخرى.

يمكن تلخيص أهم متطلبات الإفصاح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية كما يلي:

- ✓ يجب الإفصاح عن مكونات النقد ومعادلات النقد.
- ✓ يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة في تحديد مكونات النقد ومعادلات النقد.
- ✓ لا يتم التقرير عن المعاملات غير النقدية بقائمة التدفقات النقدية، بل يجب الإفصاح عنها في مكان آخر بالقوائم المالية.

أسئلة للفهم وتمارين

1. صف بصورة عامة هدف التدفقات النقدية والمعلومات التي تقدمها.
2. تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة عن الفترة. بين ثلاث حالات يمكن لأصحاب المصالح استخدام هذه المعلومات فيها.
3. صف معادلات النقد.
4. صف الاختيار المتاح للتقرير عن الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بقائمة التدفقات النقدية عندما تفي هذه الأوراق المالية بتعريف معادلات النقد.

5. ماهو الإرشاد الذي تقدمه المعايير الدولية للتقرير المالي بالنسبة للتقرير عن البنك سحب على المكشوف بقائمة التدفقات النقدية؟
6. صف الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية.
7. صف بصورة عامة المعلومات التي تقدمها كل فئة من فئات التدفقات النقدية الثلاث.
8. صف الاختيار المتاح بالنسبة لتصنيف الفوائد والتوزيعات المستلمة والمسددة في ظل المعايير الدولية للتقرير المالي.
9. فيما يلي قائمة ببندود قد تؤثر على قائمة التدفقات النقدية المعدة في ظل المعايير الدولية للتقرير المالي باستخدام الطريقة غير المباشرة. افترض أن المعاملات تمت نقدا ما لم يذكر خلاف ذلك. بالنسبة لكل بند. بين مستخدما الحرف المتعلق به ما إذا كان:
 - أ. تدفقا نقديا داخلا يتم إظهاره كنشاط تشغيلي أو كمبلغ يضاف إلى صافي الدخل في القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
 - ب. تدفقا نقديا خارجا يتم إظهاره كنشاط تشغيلي أو كمبلغ يطرح من صافي الدخل في القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
 - ت. تدفقا نقديا خارجا يتم إظهاره كنشاط تشغيلي أو كمبلغ يطرح من صافي الدخل في القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
 - ث. تدفقا نقديا داخلا في القسم الخاص بالأنشطة الاستثمارية.
 - ج. تدفقا نقديا خارجا في القسم الخاص بالأنشطة الاستثمارية.
 - ح. تدفقا نقديا داخلا في القسم الخاص بالأنشطة التمويلية.
 - خ. تدفقا نقديا خارجا في القسم الخاص بالأنشطة التمويلية.
 - د. لا يتم إظهاره بقائمة التدفقات النقدية.
 - ذ. بندا يوجد بالنسبة له أكثر من بديل للتقرير عنه بقائمة التدفقات النقدية.

المعاملة	التصنيف
استلام توزيعات	
الزيادة في حسابات المدينين	
النقص في ضرائب الدخل المؤجلة المستحقة	

	بيع استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لم تصنف كمعادلات للنقد
	إصدار (أو بيع) أسهم
	مصرف إستهلاك
	خسارة بيع أصل مالي
	سداد الفائدة
	خسائر الهبوط في قيمة الشهرة
	شراء استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
	النقص في حسابات الدائنين
	تحويل السندات إلى أسهم عادية
	بيع جهاز بالقيمة الدفترية
	سداد السندات

10. فيما يلي معلومات مالية مختارة من سجلات شركة: في 12/31/

2018	2019	
500000	800000	عقارات وآلات ومعدات
(180000)	(140000)	مجمع الاستهلاك
52000	35000	توزيعات مستحقة
1029000	1058000	أرباح مبقاة
	400000	صافي الدخل
	74000	مصرف إستهلاك عقارات وآلات ومعدات

أصدرت الشركة 20000 سهم عاديا لأحد مصنعي الآلات في مقابل آلة قيمتها العادلة 200000 دينار.

باعت الشركة آلة قيمتها الدفترية 125000 مقابل 90000 دينار نقدا.

أعلنت الشركة عن توزيعات في شكل أسهم عادية بقيمة 30000 دينار وأصدرت هذه الأسهم.

المطلوب:

-حدد مبلغ التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية والذي يجب إظهاره بقائمة التدفقات النقدية.

-حدد مبلغ التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية والذي يجب إظهاره بقائمة التدفقات النقدية.

-حدد مبلغ التوزيعات النقدية التي تم الإعلان وسدادها خلال السنة.

11. تضمنت أنشطة الشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2018 ما يلي:

- ✓ بلغ صافي الدخل بعد الضريبة عن عام 2018 بمبلغا وقدره 125000 دينار.
- ✓ أعلنت عن توزيعات في شكل أسهم تم إصدارها بمبلغ 50000 دينار.
- ✓ حدث نقص بحسابات المدينين في عام 2018 بمبلغ 32000 دينار.
- ✓ باعت استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة مقابل 12000 دينار، وقد كانت القيمة الدفترية لهذه الاستثمارات 10000 دينار.
- ✓ كان إيراد الفائدة عن الفترة 12000 ينار، وحساب مديني الفوائد انخفض بمقدار 3000 دينار.
- ✓ إعلان 20000 دينار توزيعات مستحقة. وقد حدث نقص في حسابات التوزيعات المستحقة بمبلغ 12000 في عام 2018.
- ✓ باعت استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر مقابل 8000 دينار. وقد كانت القيمة الدفترية لهذه الاستثمارات 9000 دينار.
- ✓ سجلت الشركة خسائر هبوط في الشهرة بمبلغ 10000 دينار خلال السنة.
- ✓ بلغ مصروف الاستهلاك عن السنة 8000 دينار.

المطلوب:

أ. إعداد القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة غير المباشرة.

ب. حدد كيفية التقرير بقائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية المبينة أعلاه والتي ليست بأنشطة تشغيلية.

ملاحظة: تتمثل سياسة الشركة في إظهار جميع التدفقات النقدية الناشئة عن الفائدة والتوزيعات بقسم الأنشطة التشغيلية.

12. فيما يلي أنشطة الشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2018 :

- ✓ بلغ مصروف ضريبة الدخل عن السنة 30000 دينار.
- ✓ كانت المبيعات عن السنة 650000 دينار.
- ✓ بلغ النقص في حسابات الدائنين في سنة 2018 مبلغ 10000 دينار.
- ✓ كانت المصروفات البيعية والإدارية عن السنة 200000 دينار.
- ✓ زادت حسابات المدينين في عام 2018 بمبلغ 20000 دينار.
- ✓ كانت تكلفة البضاعة المباعة عن سنة 2018 مبلغ 325000 دينار.
- ✓ حدث نقص بالمخزون خلال عام 2018 بمبلغ 15000 دينار.
- ✓ بلغ مصروف الفائدة عن السنة 12000 دينار. وقد زاد حساب الفائدة المستحقة بمبلغ 1000 دينار.
- ✓ لم يتم الاعلان عن توزيعات أرباح خلال السنة، ومع ذلك، فقد حدث نقص حساب التوزيعات المستحقة بمبلغ 10000 دينار.
- ✓ تم بيع استثمار بالقيمة العادلة من خلال الشامل الآخر مقابل 8000 دينار. وقد كانت قيمته الدفترية 9000 دينار.
- ✓ بلغ مصروف الاستهلاك عن السنة 13000 دينار.

المطلوب:

- إعداد القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة.
- حدد كيفية التقرير بقائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية المبينة أعلاه والتي ليست بأنشطة تشغيلية.

13. تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

تتبع الشركة سياسة التقرير عن التدفقات النقدية الداخلة من الفوائد والتوزيعات ضمن الأنشطة الاستثمارية مع التقرير عن التدفقات النقدية الخارجة الناشئة عن الفائدة والتوزيعات ضمن الأنشطة التمويلية. وقد اشتملت أنشطة الشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2018 ما يلي:

اشترت استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بمبلغ 11000 دينار، ولم يتم تحديدها على أنها من معادلات النقد.

سددت 85000 دينار نقدا مقابل سندات قيمتها الاسمية 90000 دينار.

سددت قرضا استثماريا قدره 20000 دينار للبنك بالإضافة فائدة 1000 دينار.

باعت آلة مقابل 20000 دينار، وقد كانت التكلفة الأصلية لهذه الآلة 40000 دينار، وقيمتها الدفترية في تاريخ البيع 30000 دينار.

تسلمت فائدة قدرها 10000 دينار، وتوزيعات بمبلغ 5000 دينار على استثماراتها في شركة ساندرى.

إقتنت أراضي ومباني تم تقويمها بمبلغ 300000 دينار بسداد 110000 دينار نقدا وإصدار ورقة دفع بالباقي.

المطلوب:

- إعداد القسم الخاص بالتدفقات من الأنشطة الاستثمارية بقائمة التدفقات النقدية.
 - حدد كيفية التقرير بقائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة المبينة أعلاه والتي ليست بأنشطة استثمارية بافتراض استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد التدفقات النقدية.
14. تتبع الشركة سياسة التقرير عن جميع التدفقات النقدية الداخلة عن الفائدة والتوزيعات بقسم الأنشطة الاستثمارية، مع التقرير عن التدفقات النقدية الخارجة والناشئة عن الفائدة والتوزيعات بقسم الأنشطة التمويلية، وقد تضمنت أنشطة الشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2017 مايلي:

- أعلنت عن تجزئة للأسهم على أساس 2 إلى 1 وأصدرت الأسهم الجديدة.
- تم تحويل أسهم ممتازة قدرها 300000 دينار إلى أسهم عادية.
- زادت حسابات الدائنين بمبلغ 5000 دينار خلال السنة.
- سددت الشركة مبلغ 505000 دينار لإعادة شراء سندات ذات القيمة الدفترية 500000 دينار.

- بلغ مصروف الفائدة عن الفترة 10000 دينار، وقد نص حساب الفائدة المستحقة بمبلغ 2000 دينار.
- تم سداد توزيعات أرباح مبلغها 20000 دينار والتي سبق الاعلان عنها في 2015.
- تم إجراء توزيعات في شكل اسهم بمبلغ 25000 دينار.
- تم اقتراض 40000 دينار من البنك، وقد تم استخدام 30000 دينار من هذا المبلغ في ايجار تمويلي.

المطلوب:

- إعداد القسم الخاص بالتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية بقائمة التدفقات النقدية.
- حدد كيفية التقرير بقائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة المبينة أعلاه والتي ليست بأنشطة تمويلية بافتراض استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد التدفقات النقدية.

15. فيما يلي الميزانية المختصرة لشركة في 31 ديسمبر 2017 :

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
نقد	30000	حسابات الدائنين	20000
مخزون	50000	إلتزامات متداولة أخرى	60000
أصول متداولة أخرى	60000	قروض بنكية	50000
استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	40000	سندات	100000
عقارات وآلات ومعدات	100000	رأس مال الأسهم	10000
أراضي	80000	أرباح مبقاة	120000
المجموع	360000		360000

وفيما يلي المعاملات التي قامت بها الشركة :

بلغ صافي الدخل عن السنة 27000 دينار وذلك إثبات إستهلاك على العقارات والآلات والمعدات بمبلغ 20000 دينار.

بلغت المتحصلات النقدية من إصدار أسهم ممتازة 20000 دينار.
 اشترت المنشأة مخزونا بمبلغ 10000 دينار على الحساب.
 باعت المنشأة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر مقابل 19000 دينار،
 نقدا وقد كانت القيمة الدفترية لهذه الاستثمارات 22000 دينار.
 أصدرت الشركة سندات بقيمة اسمية 100000 دينار لاقتناء أراضي قيمتها العادلة 100000 دينار.
 أعلنت الشركة عن توزيعات نقدية بمبلغ 25000 دينار وسددتها. وتتبع الشركة سياسة إظهار التوزيعات المسددة ضمن الأنشطة التمويلية.
 سددت الشركة 10000 دينار من أصل قرض البنك.

المطلوب:

إعداد قائمة التدفقات النقدية عن سنة 2018 باستخدام الطريقة غير المباشرة.

المراجع

- أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
- القانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، الجزائر، 2007.
- المعترز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 06، العدد 10، 2018.
- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2004.
- بدرة بن تومي، آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2013/2012.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية معاييرها، دار الثقافة، 2011.
- رافت حسين مطير، المحاسبة الدولية، فلسطين، 2008.
- زهير بركم، محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019.
- زياد هاشم يحي السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدياء للطبع والنشر، العراق، 2003.

- سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المنهج للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان، الأردن، 2010.
- سليمان بلعور، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رؤى اقتصادية، العدد السادس جوان 2014.
- غنية بن حركو ، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، ط4(1)، جوان 2017.
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2005.
- مخلوفي عزوز ، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية حالة الأصول المادية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثلجي الأغواط .
- مدني بلغيث، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- ولتر هاريسون، تشارلز هورنجرن، وليام توماس ، ثمن سواردي، المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة ، 2020 .
- وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2013 .
- Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008.
- Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008.
- Bernard REFFOURIER, HALLER A., WALTON P., Comptabilité internationale, Edition librairie cuibert France, 1997.
- Bernard Raffournier, Les Normes Comptables internationales (IFRS), Economica, 5^eédition, 2012.
- Ducasse E., Jallet-Auguste A., Ouvrard s., Part dit hauret C., Normes comptables internationales IAS/IFRS, De boek, p20.
- Maillet C., Le Manh A., Benkaci M., Normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2009.
- Marc GAIGA, Norme IAS 01: La présentation des états financiers, Université NANCY 2, 2009, http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1a5a4ec9acc03/res/ias01_3.pdf. Consulte le 01/01/2020.
- Focusifrs.com/content/view/full/5502, consulte le 30/3/2021.
- iasplus.com/ consulté le 10/08/2020

- Ifrs.org, consulte le 9/8/2020.