

جامعة آل البيت

محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً
لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني نقاط
التوافق والاختلاف

Accounting of Tangible and Intangible Long – term Assets
according to International Accounting Standards and the
Lebanese National Accounting Code "The points of convergence
and divergence"

إعداد

باسم احمد فاروق الزعبي

إشراف

الدكتور سيف عبيد أرحيل الشبيل

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على ماجستير في
المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

٢٠١٤

أ

تفويض

أنا باسم أحمد فاروق الزعبي ، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة .

التاريخ :

التوقيع

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل أنظمتها وتعليماتها

انا الطالب : باسم أحمد فاروق الزعبي الرقم الجامعي : ١١٢٠٥٠٤٠٠٦

الكلية : إدارة المال والأعمال القسم : المحاسبة التخصص : المحاسبة

أعلن بأنني التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان :

محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام للبناني نقاط التوافق والاختلاف

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الأطروحات العلمية ، كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو اطاريح أو كتب او أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية ، وتأسيساً على ما تقدم فأنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك و بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بالغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب : / / التاريخ :

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة " محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني – نقاط التوافق والاختلاف " (واجيزت بتاريخ ٢٦ / ٠٦ / ٢٠١٤)	
التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
	الدكتور سيف عبيد أرحيل الشبيل ، (مشرفاً ورئيساً
	الدكتور عودة أحمد بني احمد (عضواً داخلياً)
	الدكتورة عبير فايز الخوري (عضواً خارجياً)

إهداء

إلى زوجتي وسندي وعوني ليينا ، عرفاناً لها ؛
إلى ابني وصديقي ورفيقي فاروق ، تحية له
أهدي هذا الجهد .

باسم

شكر

أتوجه بالشكر الجزيل والامتنان العميق إلى الدكتور سيف عبيد ارحيل الشبيل الذي اشرف على هذه الدراسة بتقديم الرعاية والنصح والارشاد طيلة فترة التحضير لها وإعدادها وإنجازها .

كما اتقدم بالشكر لرئيس قسم المحاسبة من كلية ادارة المال والاعمال بجامعة ال البيت الدكتور عودة احمد بني احمد على كل ما قدمه من دعم وتوجيه خلال جميع المراحل التي مرت بها الدراسة ، لاسيما عند إعداد مخططها وتصميم الاستبانة ومن ثم في تحليل المشاهدات . وكذلك على التوجيهات التي قدمها في لجنة المناقشة والتي ساعدت على تقديم الرسالة بهذه الصورة .

والشكر والعرفان الكبيران الى عميد الكلية الدكتور جمال عادل الشرايري على الملاحظات الثمينة التي قدمها في مرحلة المخطط وفي تحكيم الاستبانة وفي المناقشة الاولى .

كذلك اخص بالشكر العميد السابق للكلية الاستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة الذي فادني بخبرته الواسعة في البحث العلمي ، فله مني عظيم الشكر والتقدير والعرفان والوفاء .

وشكري الكبير إلى الدكتورة عبير فايز الخوري على الملاحظات والتوجيهات القيمة التي ادلت بها في لجنة المناقشة والتي حسنت الدراسة في المضمون وفي الشكل .

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى الدكتورة رانية الزرير عضو هيئة التدريس في قسم المحاسبة من كلية الاقتصاد بجامعة دمشق ، على المساعدة الجليلة التي قدمتها على اتمام الجزء العملي من الدراسة .

وشكري الكبير وامتناني العميق لمن كان نعم الاخ ونعم العون ونعم السند ، رجل الايادي البيضاء والمواقف النبيلة ، عضو هيئة التدريس في قسم المحاسبة من كلية إدارة المال والاعمال بجامعة ال البيت ، الدكتور ضيف الله خلف عليمات .

فهرس المحتوى

Contents

١	فصل تمهيدى
١	المقدمة
٢	تمهيد
٣	مشكلة البحث
٤	فرضيات البحث
٦	أهداف وأهمية الدراسة
٩	نموذج الدراسة
٩	حدود الدراسة
١٠	منهج الدراسة
١١	مجتمع الدراسة وعينة الدراسة
١١	المصطلحات الرئيسية للدراسة
١٤	الدراسات السابقة
٢٧	الفصل الأول الإطار النظري للدراسة
٢٨	١,١,١ تمهيد
٢٩	١,١,٢ مصادر التشريع المحاسبي في لبنان
٣٠	١,١,٣ ولادة التصميم المحاسبي العام اللبناني
٣٢	١,١,٤ السمات الأساسية للتصميم المحاسبي العام اللبناني
٣٣	١,١,٤,١ اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية
٣٣	١,١,٤,٢ اعتماد صيغة متشددة للحفاظ
٣٤	١,١,٤,٣ تغليب الشكل القانوني للمعاملات على الجوهر الاقتصادي لها
٣٤	١,١,٤,٤ السماح بإعادة تقدير الأصول الثابتة
٣٥	١,١,٤,٥ رسمة مصاريف البحوث والتطوير كمعالجة بديلة مسموح بها
٣٥	١,١,٤,٦ السماح بطريقتين في المحاسبة على العقود الطويلة الأجل
٣٦	١,١,٤,٧ تحديد تكلفة السلع المباعة والمخزونة وفقاً لنظام التكاليف المستغلة
٣٦	١,١,٤,٨ حظر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً
٣٧	١,١,٤,٩ الفصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية
٣٨	١,١,٤,١٠ السماح بتسجيل بعض العمليات بعملة أجنبية

- ٣٨.....١,١,٤,١١ السماح بالتسجيل الإلكتروني للمعطيات المحاسبية
- ٣٩.....١,١,٤,١٢ تكريس الطريقة الفرنسية في مسك اليوميات المساعدة كطريقة وحيدة مقبولة
- ٣٩.....١,١,٤,١٣ مرونة لائحة الحسابات وقابليتها للتكيف
- ٣٩.....١,١,٤,١٤ فصل محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية
- ٤٠.....١,١,٤,١٥ الاحتواء على أحكام متعلقة بالحسابات المجمعة
- ٤٠.....١,١,٥ المآخذ على التصميم المحاسبي العام اللبناني
- ٤٢.....١,١,٦ التعديلات التي أدخلت على التصميم المحاسبي العام اللبناني
- ٤٣.....١,١,٧ تطورات البيئة المحاسبية اللبنانية بعد صدور التصميم المحاسبي العام
- ٤٣.....١,١,٧,١ إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة
- ٤٤.....١,١,٧,٢ إصدار تصاميم محاسبية قطاعية
- ٤٥.....المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية
- ٤٥.....١,٢,١ تمهيد
- ٤٦.....١,٢,٢ نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية
- ٤٧.....١,٢,٣ الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية
- ٤٧.....١,٢,٤ أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية
- ٤٩.....١,٢,٥ الإطار المفاهيمي
- ٥٠.....١,٢,٦ معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى تاريخه
- ٥٢.....١,٢,٧ قرارات لجنة التفسير
- ٥٣.....١,٢,٨ قبول المعايير الدولية من قبل بورصات الأوراق المالية
- ٥٤.....١,٢,٩ التقريب بين مبادئ المحاسبة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية
- ٥٥.....١,٢,١٠ معايير IFRS للوحدات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs
- ٥٦.....١,٢,١١ اعتماد معايير المحاسبة الدولية في لبنان
- ٥٨.....الفصل الثاني : مقارنة نصوص المعايير مع التصميم المحاسبي العام اللبناني
- ٥٩.....المبحث الأول : مضاهاة النصوص المتعلقة بالأصول غير المتداولة
- ٥٩.....٢,١,١ تمهيد
- ٥٩.....٢,١,٢ وجود نصوص قائمة بذاتها تنظم المحاسبة على الأصول غير المتداولة
- ٦٠.....٢,١,٣ شرط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير المتداولة
- ٦٣.....٢,١,٤ وجود تعريف محدد للأصول غير المتداولة
- ٦٥.....٢,١,٥ ممارسة الحكم المهني في تمييز الملموس عن غير الملموس في الأصول المشتراة

- ٦٦.....٢,١,٦ قياس الأصول الثابتة الملموسة عند الاعتراف الأولي والتكاليف اللاحقة
- ٦٦.....2.1.6.1 عدم رسملة تكاليف الأصول غير المتداولة الملموسة الضئيلة القيمة
- ٦٧.....٢,١,٦,٢ رسملة تكاليف لا تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية
- ٦٩.....٢,١,٦,٣ معالجة الدفعات المؤجلة على الأصول الثابتة الملموسة
- ٧١.....٢,١,٦,٥ معالجة المصاريف الإضافية المباشرة على شراء الأصول الثابتة الملموسة
- ٧٣.....٢,١,٦,٦ احتواء تكلفة الأصل على تكاليف التفكير المقدرة
- ٧٤.....٢,١,٦,٧ معالجة التكاليف المرتبطة بالكشف والتفتيش على الأصول الثابتة الملموسة
- ٧٥.....٢,١,٦,٨ معالجة تكاليف فحوص التشغيل على شراء الأصول الثابتة الملموسة
- ٧٧.....٢,١,٦,٩ معالجة المصاريف العمومية والإدارية في حال الإنتاج الداخلي للأصول الثابتة الملموسة
- ٧٨.....٢,١,٦,١٠ وجود قيود على قيمة تسجيل الأصول غير المتداولة المنتجة داخلياً
- ٧٩.....٢,١,٦,١١ تكلفة دخول الأصول الثابتة الملموسة المكتتاة عن طريق التبادل
- ٨٠.....٢,١,٦,١٢ معالجة المصاريف اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة الملموسة
- ٨٣.....٢,١,٧ استهلاك الأصول الثابتة الملموسة
- ٨٣.....٢,١,٧,١ معالجة تسجيل الأصول الثابتة الملموسة المختلفة المكونات
- ٨٤.....٢,١,٧,٢ معالجة إهلاك الأصول الثابتة الملموسة المختلفة المكونات
- ٨٦.....٢,١,٧,٣ تحديد فترة إهلاك الأصول الثابتة الملموسة ومعالجة القيمة المتبقية
- ٨٨.....٢,١,٧,٤ الطرق المسموح بها في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة
- ٨٩.....٢,١,٧,٥ خضوع مخطط الاستهلاك للمراجعة الدورية
- ٩٠.....٢,١,٧,٦ تحديد تاريخ بدء سريان الإهلاك على الأصول الثابتة الملموسة
- ٩١.....٢,١,٧,٧ إهلاك الأصول الثابتة الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع
- ٩١.....٢,١,٨ خروج الأصول الثابتة الملموسة ونتائج التفرغ عنها
- ٩١.....٢,١,٨,١ تحديد تاريخ الاعتراف بخروج الأصل الثابت الملموس
- ٩٣.....٢,١,٨,٢ تقويم سعر التفرغ عن الأصل الثابت الملموس في حالة التحصيل المؤجل
- ٩٣.....٢,١,٩ عرض الأصول الثابتة الملموسة في القوائم المالية
- ٩٣.....٢,١,٩,١ اندماج عرض العقارات الاستثمارية في الأصول الثابتة الملموسة أو انفصاله
- ٩٥.....٢,١,٩,٢ اندماج عرض الأصول البيولوجية في الأصول الثابتة الملموسة أو انفصاله
- ٩٥.....٢,١,٩,٣ عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع منفصلة أو غير منفصلة
- ٩٧.....٢,١,١٠ الإفصاح عن الأصول الثابتة الملموسة

٩٨	.....	٢,١,١١ الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة المتولدة داخلياً
٩٨	.....	٢,١,١١,١ الاعتراف بمصاريف التأسيس كأعباء أو كأصول
٩٩	.....	٢,١,١١,٢ الاعتراف بمصاريف البحوث والتطوير كأعباء أو كأصول
١٠٣	.....	٢,١,١١,٣ الاعتراف ببراءات الاختراع المولدة داخلياً كأعباء أو كأصول
١٠٤	.....	٢,١,١١,٤ الاعتراف بالعلامات المولدة داخلياً كأعباء أو كأصول
١٠٥	.....	٢,١,١٢ قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عند الاعتراف الأولي والتكاليف اللاحقة
١٠٥	.....	٢,١,١٢,١ معالجة المصاريف الإضافية غير المباشرة المتعلقة بشراء الأصول الثابتة غير الملموسة
١٠٦	.....	٢,١,١٢,٢ معالجة خصم تعجيل الدفع على شراء الأصول الثابتة غير الملموسة
١٠٦	.....	٢,١,١٢,٣ معالجة الدفعات المؤجلة على شراء الأصول الثابتة غير الملموسة
١٠٧	.....	٢,١,١٢,٤ معالجة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بإنتاج الأصول الثابتة غير الملموسة
١٠٨	.....	٢,١,١٢,٥ تاريخ البدء بتحميل تكاليف الإنتاج في إطار مصاريف التطوير
١٠٩	.....	٢,١,١٢,٦ معالجة المصاريف اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة غير الملموسة
١١٠	.....	٢,١,١٣,١ وجود أصول ثابتة غير ملموسة غير قابلة للاستهلاك
١٤٤	.....	٢,٢,٤,٢ نتائج اختبار الفرضية الثالثة (مقارنة)
١٤٥	.....	الفصل الثالث الدراسة الميدانية
١٤٧	.....	المبحث الأول : المنهجية والإجراءات
١٤٧	.....	٣,١,١ تمهيد
١٤٧	.....	٣,١,٢ منهج الدراسة
١٤٧	.....	٣,١,٣ مجتمع وعينة الدراسة
١٤٩	.....	٣,١,٤ أداة الدراسة Tool of study
١٥١	.....	٣,١,٥ صدق أداة الدراسة: Validity
١٥١	.....	٣,١,٥,١ الصدق الظاهري (Face validity):
١٥٢	.....	٣,١,٥,٢ صدق الاتساق الداخلي: Internal Consistency
١٥٤	.....	٣,١,٦ ثبات أداة الدراسة: Reliability
١٥٦	.....	٣,١,٧ اختبار التوزيع الطبيعي: Test of Normality
١٥٦	.....	3.1.8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات: Statistical Methods
١٥٧	.....	المبحث الثاني تحليل النتائج واختبار الفرضيات
١٥٧	.....	٣,٢,١ تمهيد

١٥٧	نتائج الدراسة ٣,٢,٢
١٥٨	اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة الميدانية ٣,٢,٣
١٨٣	تحليل وجود فروق في إجابات أفراد العينة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية ٣,٢,٤
١٩٠	الفصل الرابع : النتائج والتوصيات
١٩٠	٤,١ نتائج المقارنات
١٩٢	٤,٢ نتائج الدراسة الميدانية
١٩٧	4.3 التوصيات
٢٠١	المراجع
٢٠١	المراجع الأجنبية:
٢٠٦	المراجع العربية:
٢١٠	ملاحق الدراسة
٢١٦	Abstract

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
٥٠	مجموعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي	1
81	المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة على الاعتراف الأولي	2
116	هبوط القيم بالمقارنة بين التصميم المحاسبي العام ومعايير المحاسبة الدولية	3
133	مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة	4
135	عرض النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الرئيسية الأولى (مقارنة)	5
136	مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة	6
138	تحليل النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الثانية (مقارنة)	7
139	مسائل الاختلاف في المقارنة وأثرها على مجموع الأصول وحقوق الملكية	8
144	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المعلومات الشخصية	9
146	المجالات الأساسية للدراسة	10
147	تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي	11
148	معاملات الصدق لكل فقرة من كل مجال مع الدرجة الكلية للمجال	12
151	معاملات ثبات أداة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ	13
152	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	14

153	سلم المقياس المستخدم في الدراسة	15
154	نتائج اختبار فرضية الدراسة الأولى	16
155	نتائج اختبار فرضية الدراسة الثانية	17
158	نتائج اختبار فرضية الدراسة الثالثة	18
162	نتائج اختبار فرضية الدراسة الرابعة	19
164	نتائج اختبار فرضية الدراسة الخامسة	20
167	نتائج اختبار فرضية الدراسة السادسة	21
170	نتائج اختبار فرضية الدراسة السابعة	22
173	نتائج اختبار فرضية الدراسة الثامنة	23
176	نتائج اختبار فرضية الدراسة التاسعة	24
177	نتائج اختبار فرضية الدراسة العاشرة	25
180	نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي للخبير	26
181	نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب اختصاص الخبير	27
182	نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب سنوات خبرة الخبير	28

183	نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	29
189	اتجاهات آراء عينة الدراسة بحسب المجالات	30

قائمة الأشكال		
الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
١	نموذج الدراسة	٨
٢	مصادر بناء المعايير المحاسبية	٤٤
٣	الهرمية التنظيمية لمجلس IFRS foundation	٤٧

قائمة الملاحق		
الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	الاستبانة	206
2	اسماء المحكمين	211

LIST OF ABBREVIATIONS قائمة الاختصارات

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ED	Exposure Draft
FAS	Statement of Financial Accounting Standard (USA)
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
PCGL	Plan Comptable Général Libanais
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Small and Medium Enterprises
SPE	Special Purpose Entity

محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني

نقاط التوافق والاختلاف

"مع دراسة تحليلية لآراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت " إعداد

باسم احمد فاروق الزعبي
إشراف
الدكتور سيف عبيد أرحيل الشبيل

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن أوجه التوافق والاختلاف بين التصميم المحاسبي العام الإلزامي التطبيق في لبنان ومعايير المحاسبة الدولية الإلزامية التطبيق هي الأخرى على المنشآت الخاضعة للتصميم . وهي تناقش بصورة خاصة نصوص المرجعين المتعلقة بالمحاسبة على الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة .

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في اجراء المقارنة ، واستخدام الاستبانة كأداة للوقوف على آراء عينة الدراسة التي تتكون من خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت ، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS واستخدم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ، واختبار T- test .

وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها

1. وجود اختلاف بين التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في معظم مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة ، الأمر الذي لايسوغ معه الجمع بين المرجعيتين في آن معاً .
 2. تفاوت رأي خبراء المحاسبة المجازين بشأن تفضيل معايير المحاسبة الدولية أو التصميم المحاسبي باختلاف المعيار وباختلاف المسائل في كل معيار .
- وكانت اهم التوصيات :

1. إصدار قانون او مرسوم ينص على حتمية اعتماد النسخة الكاملة للمعايير الدولية للابلاغ المالي في الشركات الكبرى التي يتم تداول اسهمها في السوق المالية .
 2. اعتماد نص بديل للتصميم المحاسبي العام اللبناني في المنشآت الصغيرة والمتوسطة .
- الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية ، التصميم المحاسبي العام اللبناني ، الأصول غير المتداولة ، الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ، التوافق ، الاختلاف .

فصل تمهيدى المقدمة

تمهيد

شهد العقدان الأخيران المنقضيان (١٩٩٠- ٢٠١٠) تطورات سياسية واقتصادية أدت إلى انهيار وقيام منظومات، واضمحلال وولادة كيانات، وسقوط ويزوغ نظريات وإلى زوال ونشوء تحالفات. ومع تلك التطورات وبتأثير متبادل لكل منها على الأخرى حدثت ثورة تكنولوجية هائلة في الاتصال والتواصل والنقل والانتقال.

وقد تمخض عن التغييرات البنوية والثورة التكنولوجية، انقلاب في عالم المال والأعمال، تجلّت صورته في سوق دولية واستثمار عابر للقارات واستهلاك كوني. الأمر الذي رسّخ الحاجة إلى لغة موحدة للأعمال تقدم معلومات أمينة تُمكن من المقارنة بين أداء ونتائج منشآت الأعمال المختلفة المنتمية إلى قوميات متباينة، وتصلح للاعتداد بها في التقييم واتخاذ القرارات.

ولم تتأخر المحاسبة عن مواجهة هذه التحديات، فسأقت أو انسأقت إلى التخلي عن المعايير الوطنية على مستوى كل إقليم لصالح معايير موحدة تعم جميع الأوطان. ففي آذار/مارس ٢٠٠٢ أصدر الاتحاد الأوروبي قراراً ملزماً (Ernst & Young, 2012) بأن تعد شركات دول الاتحاد المدرجة في البورصة قوائمها المالية الموحدة اعتباراً من ٢٠٠٥/١/١ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. وعقد مجلس معايير المحاسبة المالية الأميركي^١ اتفاق نورواك Norwalk في ١٨ أيلول/سبتمبر ٢٠٠٢ ثم اتفاق لندن في ٢٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٢ مع مجلس معايير المحاسبة الدولية^٢ للعمل على التوفيق بين المعايير الصادرة عن المجلسين. (Mirza, 2012) وقد خطا المجلسان خطوات مهمة^٣ على هذا الطريق. وفي السنوات الأولى من هذا القرن اتجه عدد من الدول النامية إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية أو إلى إصدار معايير وطنية مترجمة عن المعايير الدولية أو مستوحاة منها (Zehri and Chouaibi, 2013).

إزاء ذلك كله، أصبح إطلاق تسمية "الدولية" على المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، لا يجافي الواقع ولا يبعد عن الحقيقة.

وفي لبنان، وبعد نحو خمس عشرة سنة على صدور النظام المحاسبي اللبناني الموحد للمنشآت (التصميم المحاسبي العام وفقاً للاسم الرسمي)، المستوحى من النظام الفرنسي، أصدر وزير المالية

¹ Financial Accounting Standards Board (FASB).

² International Accounting Standards Board (IASB).

³ تطلب التوفيق بين المرجعين تعديل النص الدولي في بعض المعايير التي أعيد إصدارها لهذا الغرض، كما سيأتي.

القرار ٦٢٥٨ تاريخ ١٩٩٦/٨/٢١^٤ باعتماد معايير المحاسبة الدولية، وأعيد تحديث هذا القرار بقرار آخر رقم ١/٦٧٣ تاريخ ٢٠٠١/٦/١٤^٥ مصحوب بلائحة بالمعايير المقرر اعتمادها، وصلت إلى المعيار ٤١ IAS الزراعة^٦.

إلا أنه بصدور قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية، نشأت في لبنان ازدواجية في المرجعية المحاسبية، تمثلت في المعايير الدولية التي صدر قرار اعتمادها من جهة، وفي النظام المحاسبي الموحد (المعروف، كما سبق بإسم التصميم المحاسبي العام) الصادر في سنة ١٩٨١ المعمول به قبل صدور قرار اعتماد المعايير والذي لا نص يلغيه من جهة أخرى^٧.

إن اختلاف النص اللبناني عن النص الدولي، قد يشمل جميع المكونات الرئيسية لقائمة المركز المالي (الأصول الثابتة غير الملموسة، الأصول الثابتة الملموسة، الأصول الثابتة المالية، مخزون السلع والخدمات الجاهزة وتحت التشغيل، الذمم المدينة، الأوراق المالية قصيرة الأجل، والنقدية في الأصول، حقوق الملكية، المخصصات لمواجهة الالتزامات المحتملة والمخطط لها، الاقتراض الطويل والمتوسط الأجل، والذمم الدائنة القصيرة الأجل في جانب الخصوم).

ولما للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة من أهمية مرتفعة في قائمة المركز المالي للمنشآت لا سيما الصناعية منها، وبالنظر لما لتقويم الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة على الإهلاك والإطفاء وهبوط القيم في قائمة الدخل من تأثير على النتائج، ينتظر أن يؤدي اختلاف السياسات المحاسبية المعتمدة إلى تباين هام في المركز المالي ونتائج الأعمال.

مشكلة البحث

لا تعتبر ثنائية المرجعية المحاسبية، بحد ذاتها، معضلة ذات أثر على الممارسة المحاسبية، إلا إذا أدت هذه الثنائية إلى ازدواجية تتعارض في ظلها المبادئ والأسس والقواعد المعمول بها والإجراءات المطبقة بمقتضاها.

^٤ قرار رقم ٦٢٥٨ تاريخ ١٩٩٦/٨/٢١ صادر عن وزير المالية، لم ينشر في الجريدة الرسمية.

^٥ قرار رقم ٦٧٣ تاريخ ٢٠٠١/٦/١٤ صادر عن وزير المالية، منشور في العدد ٢٠٠١/٢٩ من الجريدة الرسمية.

^٦ احتوى القرار ٢٠٠١/٦٧٣ في إطار سرده للمعايير التي اعتمدها على معيار كان قد ألغي قبل صدوره، وهو المعيار ٤ IAS الإهلاك المسحوب في سنة ١٩٩٩.

^٧ لم ينص القراران المتعلقان باعتماد معايير المحاسبة الدولية على إلغاء التصميم المحاسبي العام، بل إن القرارين استندا في حيثياتهما إلى المرسوم ١٩٨١/٤٦٦٥ المتعلق بوضع التصميم المحاسبي العام والقرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١ الصادر عن وزير المالية المفسر والمكمل للمرسوم، والاستناد إلى نص في حيثيات معناه أن النص لا يزال سارياً، وباستنادهما إلى المادة ٢٢ من المرسوم ١٩٨١/٤٦٦٥ التي تتحدث عن إمكانية تكيف التصميم المحاسبي العام، أفهم القراران أن ما فيها هو تكيف للتصميم وليس إلغاء له.

إن هذه الثنائية تؤدي بنا إلى طرح التساؤلات التالية:

- (١) هل يوجد تعارض في مسائل الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة، ما بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني؟
 - (٢) هل يوجد تعارض في مسائل قياس الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة، ما بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني؟
 - (٣) هل يوجد تعارض في مسائل عرض الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة في قائمة المركز المالي والإفصاح المرتبط بها، ما بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني؟
 - (٤) كيف يتعامل خبراء المحاسبة المجازون مع ازدواجية المرجعية المحاسبية؟ وما هو المفضل لديهم في المحاسبة على الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، عندما تختلف أحكام التصميم المحاسبي العام اللبناني عن متطلبات معايير المحاسبة الدولية؟
- وهنا تكمن مشكلة البحث، في تحديد أوجه التوافق والتعارض بين المعايير المحاسبية الدولية ١٦ IAS الأراضي والأبنية والمعدات Property, Plant and Equipment و ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة Intangible Assets و ٢٣ IAS تكاليف الاقتراض Borrowing Costs و ٣٦ IAS انخفاض قيم الأصول Impairment of Assets و ١٧ IAS الإيجار Leases وبين الأحكام المتعلقة بالأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية في التصميم المحاسبي العام اللبناني. وفي تحديد درجة قبول معايير المحاسبة الدولية في المحاسبة على الأصول غير المتداولة، لدى خبراء المحاسبة المجازين في بيروت، وذلك لتحديد الجهد المطلوب من أجل نشر ثقافة معايير المحاسبة الدولية في لبنان.

فرضيات البحث

تنقسم الفرضيات وفقاً للمسار الذي اتخذته الدراسة إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: فرضيات المقارنة

من واقع اطلاع الباحث على التصميم المحاسبي العام اللبناني وعلى معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالأصول غير المتداولة، يطرح ثلاث فرضيات للاختبار:

الفرضية الأولى: يوجد فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني.

الفرضية الثانية: يوجد فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني.

الفرضية الثالثة: من شأن بعض الفروق بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني، أن تؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول في القوائم المالية وإلى اختلاف في إجمالي حقوق الملكية.

المجموعة الثانية: فرضيات الدراسة الميدانية

من خلال تصور الباحث لآراء خبراء المحاسبة المجازين في مدينة بيروت، والذي يستند فيه إلى ما تكون لديه من انطباعات خلال ممارسته لمهنة المحاسبة والتدقيق ولمهنة التدريس والتدريب، يطرح فرضية رئيسية للاختبار:

فرضية المقارنة الرئيسية: يفضل خبراء المحاسبة المجازون الممارسون للمهنة في مدينة بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني عند الاعتراف بالأصول الثابتة وقياسها والإفصاح عنها، إذا اختلفت نصوص التصميم عن معايير المحاسبة الدولية.

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية، عشر فرضيات فرعية هي:

الفرضية الفرعية الأولى: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت اشتراط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير المتداولة.

الفرضية الفرعية الثانية: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 .

الفرضية الفرعية الثالثة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16.

الفرضية الفرعية الرابعة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في عرض الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16.

الفرضية الفرعية الخامسة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة.

الفرضية الفرعية السادسة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة.

الفرضية الفرعية السابعة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة.

الفرضية الفرعية الثامنة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة تكاليف الاقتراض ذات الصلة بتمويل الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS ٢٣ تكاليف الاقتراض.

الفرضية الفرعية التاسعة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS ٣٦ انخفاض قيم الأصول.

الفرضية الفرعية العاشرة: يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إعادة تخمين الأصول الثابتة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الأراضي والأبنية والمعدات والمعايير المحاسبي الدولي IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة.

أهداف وأهمية الدراسة

يتوخى الباحث من خلال هذه الدراسة، تحقيق الأهداف التالية:

- الكشف عن مواطن التوافق والاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي اللبناني في مسائل الاعتراف بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة وقياسها وعرضها في القوائم المالية والإفصاح عنها.

- تقديم تصور حول ما يحتاج إلى التعديل أو الإلغاء من أحكام التصميم لتقريبه من المعايير الدولية.
- التعرف على اتجاهات آراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت بشأن تفضيلهم لمعايير المحاسبة الدولية أو للتصميم المحاسبي العام اللبناني في مسائل الاعتراف بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة وقياسها وعرضها في القوائم المالية والإفصاح عنها.
- تقديم "دليل تطبيقي" انتقالي للمحاسبين الممارسين والأكاديميين في لبنان يمكنهم من معرفة ما يتعين عليهم الإقلاع عنه، وما يتحتم عليهم الانتقال إليه، وما لا حرج في الاستمرار فيه، في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة.
- إرساء أساس يمكن الاستئناس به في دراسات قادمة تتناول تقريب التصميم المحاسبي العام اللبناني من معايير المحاسبة الدولية الأخرى، إلى أن يتم حل معضلة الازدواجية على الوجه الأمثل.
- تقديم تصور لما ينبغي أن يكون عليه مسار الانتقال نحو التطبيق الفعلي الشامل لمعايير المحاسبة الدولية في لبنان.

وتتبع أهمية البحث من:

- المكانة التي أضحت تحتلها معايير المحاسبة الدولية في لبنان، بفعل إيمان السلطات الرسمية المختصة والسلطة المهنية بضرورة تبنيها.
- الحاجة التي استدعت اعتماد معايير المحاسبة الدولية في لبنان، في ظل الاتجاه العالمي المتزايد نحو توحيد لغة الأعمال، وفي جو التنافس الدولي على اجتذاب الرساميل والاستثمارات.
- الأثر الاقتصادي الذي يُرجى أن يحدثه اعتماد معايير المحاسبة الدولية، إذا سلك طريقه الصحيح، من خلال تشجيع الاستثمارات على العودة إلى لبنان، وولوج آفاق المنافسة الإقليمية والعالمية.

ومن جهة أخرى، تستمد الدراسة أهميتها، من:

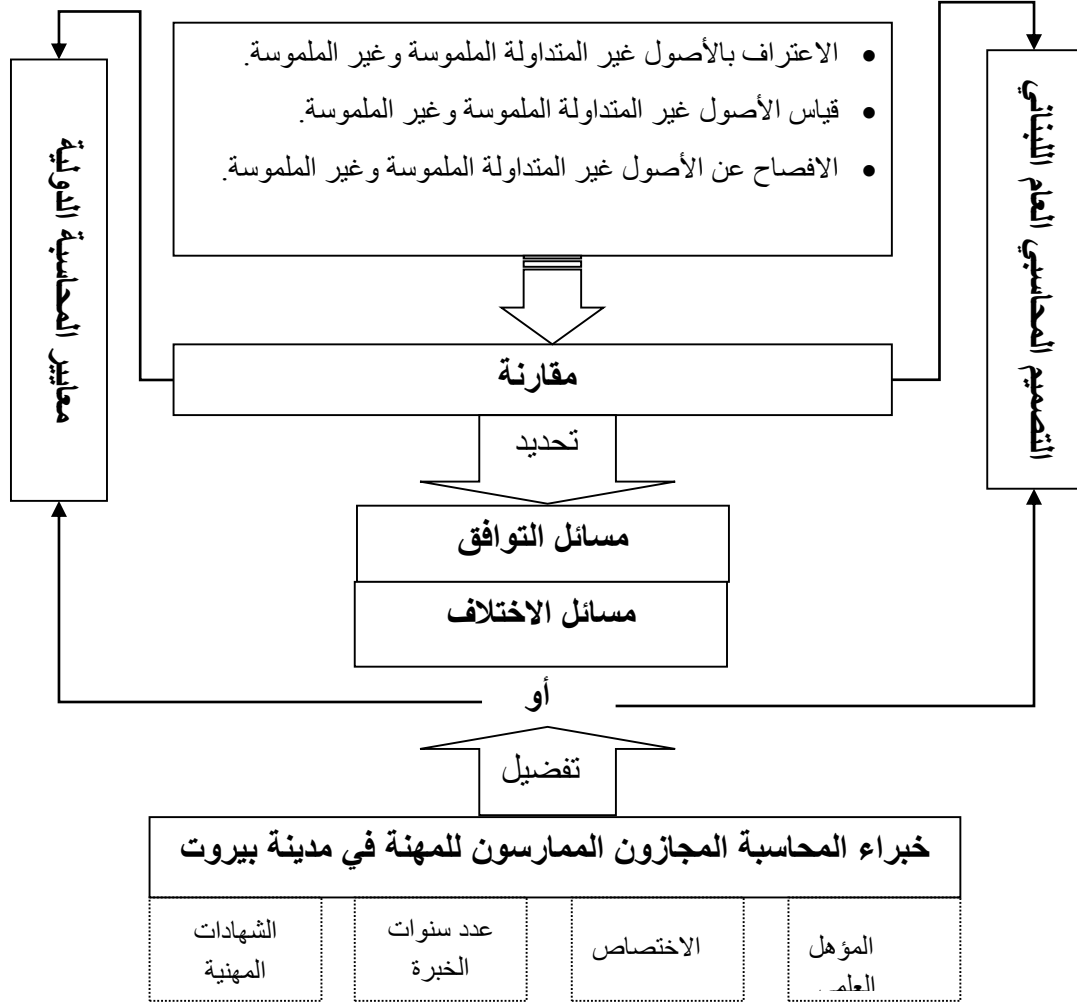
- ضرورة حل معضلة الجمع بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني في الممارسة المحاسبية.

• الحاجة الملحة إلى توحيد المرجعية المحاسبية أو تناغم المرجعيات المتعددة، على النحو الذي يحقق قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين المنشآت المختلفة.

فهي دراسة لم يسبق الباحث إلى مثلها، تضع بين يدي السلطات المختصة في لبنان^٨ ما يمكنها أن تستهدي به في مجال ما يحتاج إلى التعديل أو الإلغاء من أحكام التصميم المتعلقة بالأصول غير المتداولة، لتقريبه من المعايير الدولية، وتقدم للسلطة المهنية ما يمكن لها أن تسترشد به كدليل تطبيقي يستفاد منه في توجيه الممارسين نحو التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية، وتقدم للباحثين الآخرين أساساً يمكن لهم الاستئناس به في دراسات مماثلة تتناول التوافق والاختلاف في المسائل المتعلقة بالمكونات الأخرى للقوائم المالية.

^٨ المجلس الأعلى للمحاسبة، هو السلطة المختصة بهذا الشأن في لبنان.

نموذج الدراسة



الشكل رقم (1) : نموذج الدراسة

المصدر: إعداد الباحث

حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على مقارنة النص الدولي مع النص اللبناني، بقطع النظر عن أي أنظمة أخرى إلا النظام المحاسبي الفرنسي بصيغته قبل تعديلات القرن الحالي، باعتباره مرجع النظام اللبناني ومصدره. وتمت المقارنة بين نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني كما كانت عند صدوره بالأخذ في الاعتبار التعديلات التي أدخلت عليه لاحقاً والتي كان آخرها في سنة ٢٠١١، مع المعيارين ١٦ IAS و ٣٨ IAS وأي نصوص مرتبطة وارادة في معايير أخرى كما هي وفقاً للإصدار المنقح في نيسان/أبريل ٢٠١٣.

وتضمنت الدراسة الميدانية استطلاع رأي خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت على وجه الخصوص، لتركز النشاط التجاري في العاصمة، التي تستوطن فيها كبرى الشركات اللبنانية.

منهج الدراسة

بما أن البحث يعمل على مقارنة النصوص المتعلقة بالأصول المتداولة غير الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني، وكذلك على استكشاف المرجعية المحاسبية المفضلة في هذا الصدد لدى خبراء المحاسبة المجازين، فقد أتبع الباحث في دراسته:

- **المنهج الاستنباطي:** ويتمثل في رجوع الباحث الى النص الرسمي لمعايير المحاسبة الدولية الصادر باللغة الانكليزية عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وفقاً لتحديث نيسان/أبريل ٢٠١٣ (وعلى وجه الخصوص المعيار ١٦ IAS الأراضي والأبنية والمعدات، والمعيار ١٧ IAS الإيجار، والمعيار ٢٣ IAS تكاليف الاقتراض، والمعيار ٣٦ IAS انخفاض قيم الأصول، والمعيار ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة). والترجمة العربية له، والنص الرسمي للتصميم المحاسبي العام اللبناني، ودليله التطبيقي الصادر باللغة الفرنسية، وكذلك الكتب والأبحاث والدراسات ذات الصلة بالمرجعين، والنشرات والندوات العلمية والمقالات المتخصصة في هذا المجال، وذلك بغية المقارنة بين المرجعين وتحديد أوجه التوافق والاختلاف بينهما.
 - **المنهج الاستقرائي:** لكي يتم تحديد مدى قبول معايير المحاسبة الدولية في التطبيق العملي في لبنان، قام الباحث بدراسة ميدانية عن طريق:
 - عمل استبانات لمعرفة آراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت بشأن تفضيلهم لمعايير المحاسبة الدولية أو التصميم المحاسبي اللبناني، في المحاسبة على الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة.
 - كما اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المقابلات الشخصية المتعمقة مع أشخاص كانت لهم أدوار في وضع التصميم المحاسبي العام اللبناني أو تعريب النص الفرنسي له، وآخرين كانت لهم أدوار في رسم مسار الانتقال نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في لبنان.
- وبناءً على التساؤلات التي سعت الدراسة للإجابة عنها، فقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها، ومن ثم تطبيق النتائج في ضوءها.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام العديد من الأساليب والإجراءات الإحصائية بواسطة برنامج التحليل الإحصائي الخاص بالعلوم الاجتماعية (SPSS) وعلى وجه الخصوص:

- مقاييس الارتباط والثبات.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- اختبار One Sample T – test.
- اختبار One-way ANOVA.

مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في بيروت، والذين يبلغ عددهم تسعاً وتسعين خبيراً⁹. وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، بتوزيع الاستبانات على جميع أفراد المجتمع البالغ عددهم تسعاً وتسعين خبيراً كما تقدم، بغية التوصل إلى نسبة مئوية معقولة للاستجابة، صالحة لبناء نتائج عليها.

المصطلحات الرئيسية للدراسة

- الأراضي والأبنية والمعدات **Property, Plant and Equipment**: أنظر تعريف الأصول الثابتة الملموسة.

- الأصول البيولوجية (أو الحيوية) **Biological Assets**: هي حيوانات أو نباتات حية. (IAS 41.5)

- الأصول المتداولة **Current Assets**: الأصل المتداول هو الذي يستوفي أيّاً من المعايير التالية:

(أ) أن يكون من المتوقع أن يتم استرداده أو من المزمع بيعه أو استهلاكه في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة. أو

(ب) أن يكون قد تم اقتناؤه منذ البداية بغرض الاتجار فيه. أو

⁹ وفقاً للأسماء المنشورة على موقع خبراء المحاسبة المجازين في لبنان. Retrieved April 23, 2014, from

http://www.lacpa.org.lb/UI/Members.aspx?CAT_ID=A23&MN_ID=2017&CAT_NAME=Members

(ج) أن يكون من المتوقع استرداده خلال اثني عشر شهراً بعد فترة الإبلاغ. أو
(د) أن يكون نقدياً أو في حكم النقدي، ما لم يكن خاضعاً لقيود لاستبداله أو استخدامه لتسوية أحد
الالتزامات لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد فترة الإبلاغ. (& IFRS 5.A IAS1.66)

- الأصول غير المتداولة **Non-current Assets**: الأصل غير المتداول هو الذي لا يستوفي
تعريف الأصل المتداول. (IFRS 5.A)

- الأصول غير الملموسة^{١٠} **Intangible Assets**: هي أصول ذات طبيعة غير نقدية يمكن تحديدها
(قابلة للتمييز) وليس لها وجود مادي. (IAS 38.8 & IFRS 5.A)

- الأصول الثابتة الملموسة **Tangible Fixed Assets**: هي الأصول الملموسة التي:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو
لأغراضها الإدارية. و

(ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة. (IAS 16.6)

- الأصول الطويلة الأجل **Long Term Assets**: هي الأصول التي تستخدم في المنشأة لأكثر من
سنة واحدة أو أكثر من دورة تشغيل واحدة أيهما أطول. وتتضمن الأصول الملموسة والأصول غير
الملموسة والموارد الطبيعية (Agtarap and Juan, 2007 p: 20).

- التصميم المحاسبي العام **National Accounting Code**: هو مجموعة القواعد المحاسبية
التي تفرضها أو تتصح بها الدولة، والتي يراد منها ترشيد وتوحيد القيام بالوظائف المحاسبية.
(Caranne, 2006 p: 9) ; (Makaya, 2009 p: 45).

- التصميم المحاسبي العام اللبناني **Lebanese National Accounting Code**: هو مجموعة
القواعد المحاسبية الإلزامية في لبنان، الصادرة بالمرسوم ٤٦٦٥ تاريخ ٢٦ كانون الأول/ديسمبر

^{١٠} ليس في المعايير الدولية تعريف للأصول الثابتة غير الملموسة، بل الذي فيه تعريف للأصول غير الملموسة في العموم.

١٩٨١ والقرار التطبيقي رقم ١١١ المفسر والمكمل والصادر عن وزير المالية في ٢٢ شباط/فبراير ١٩٨٢، والتي أريد بها ترشيد وتوحيد القيام بالوظائف المحاسبية في لبنان.

- **خبير المحاسبة المجاز Certified Public Accountant**: هو كل شخص طبيعي يزاول بإسمه أو لحساب شخص معنوي وعلى مسؤوليته مهنة تدقيق وتقييم الحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي حول صحة البيانات المالية (المادة ٢ من القانون ٩٤/٣٦٤ تنظيم مهنة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان).

- **السياسات المحاسبية Accounting policies**: هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تقوم الوحدة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية. (IAS 8.5)

- **العقارات الاستثمارية Investment Properties**: هي عقارات (أراضٍ أو أبنية أو جزء من مبنى أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما، وليست:

(أ) للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية. أو

(ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة. (IAS 40.5)

المعايير الدولية للإبلاغ المالي International Financial Reporting Standards: IFRS هي بمعناها الضيق المحدد، المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتباراً من سنة ٢٠٠١، وتتضمن في معناها الواسع:

- المعايير الصادرة تحت اسم "المعايير الدولية للإبلاغ المالي" وتشتمل على المعايير من ١ IFRS اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة و ١٤ IFRS حسابات التأجيل المنظمة وأي معيار سيصدر لاحقاً.
- المعايير التي كانت تصدر تحت اسم "معايير المحاسبة الدولية" وتشتمل على المعايير من ١ IAS عرض القوائم المالية إلى ٤١ IAS الزراعة. ١١

١١ ألغى أو سحب أو استبدل منها المعايير 3 IAS، ٤ IAS، ٥ IAS، ٦ IAS، ٩ IAS، ١٣ IAS، ١٤ IAS، ١٥ IAS، ٢٢ IAS،

٢٥ IAS، ٢٧ IAS، ٢٨ IAS، ٣٠ IAS، ٣١ IAS، ٣٥ IAS، ٣٩ IAS.

- التفاسير الصادرة تحت اسم IFRIC وتتضمن التفسيرات من IFRIC 1 التغييرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة إلى IFRIC ٢١ الجبايات.^{١٢} وأي تفسير سيصدر لاحقاً.
- التفاسير التي كانت تصدر تحت اسم SIC وتتضمن التفسيرات من ١ SIC التماثلية- صيغ تكلفة مختلفة للمخزون إلى ٣٣ SIC تجميع القوائم المالية وطريقة حقوق الملكية.^{١٣}
(IAS 1.7& IAS 8.5& IFRS 1.A)

- **معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards IAS:** هي في معناها الضيق المحدد، المجموعة الأولى من المعايير التي كان يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لغاية سنة ٢٠٠١ حين استبدلت تسمية المعايير التي صدرت اعتباراً من هذه السنة إلى "المعايير الدولية للإبلاغ المالي" وتحدد هذه المعايير كيف يؤثر هذا النوع أو ذاك من المعاملات والأحداث الاقتصادية الأخرى على القوائم المالية، وكيف يتم الاعتراف بالآثار الاقتصادية لهذه المعاملات والأحداث، وكيف يتم الإفصاح عنها.^{١٤}

الدراسات السابقة

أمكن للباحث الوقوف على عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة وقياسها وبمعايير المحاسبة الدولية وجدوى أو ضرورة اعتمادها. ومنها ما كان للمقارنة بين أنظمة وطنية وبين المعيار الدولي، ومنها ما هو ذو صلة بالتناغم الدولي لمعايير المحاسبة. والآتي عرض للبحوث التي رأى الباحث أنها تتقاطع مع أجزاء من دراسته: (مرتبة من الأقدم إلى الأحدث).

باللغة العربية:

^{١٢} سحبت منها التفاسير 3 IFRIC، ٨ IFRIC، ١١ IFRIC.

^{١٣} استبدل منها التفاسير ١ SIC، ٢ SIC، ٣ SIC، ٤ SIC، ٥ SIC، ٦ SIC، ٨ SIC، ٩ SIC، ١١ SIC، ١٢ SIC، ١٣ SIC، ١٤ SIC، ١٦ SIC، ١٧ SIC، ١٨ SIC، ١٩ SIC، ٢٠ SIC، ٢١ SIC، ٢٢ SIC، ٢٣ SIC، ٢٤ SIC، ٢٥ SIC، ٢٨ SIC، ٣٠ SIC، ٣٣ SIC

^{١٤} من صياغة الباحث بالاستئناس بالتعريف الوارد في <http://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp> تاريخ الاسترجاع

٢٠١٤/٣/٢٠.

(١) دراسة عيد (١٩٩٢) بعنوان: الأبعاد البيئية وأثرها على اختلاف النماذج المحاسبية المقارنة أجريت هذه الدراسة في مصر، وتناولت الدراسة الأبعاد البيئية وأثرها على اختلاف النماذج المحاسبية الدولية، وهدفت لاستكشاف الفروق والاختلافات الدولية في النظم المحاسبية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي أو فيما يتعلق بنظم إعداد القوائم والتقارير المالية في المنشآت.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى نتيجة أساسية وهي أن عدم إجماع الدول المختلفة على ماهية الأساليب المحاسبية المناسبة يعود بالدرجة الأولى إلى اختلاف الثقافة في تلك الدول. وأن تجارب الدول المتقدمة في تطوير المبادئ والإجراءات المحاسبية لا يمكن نقلها للدول النامية.

وأوصت الدراسة بأن يستند تطوير المبادئ والإجراءات المحاسبية إلى دراسة الثقافة الاقتصادية والقانونية للدولة أو مجموعة الدول، وأن لا يقبل مما يتم استيراده من التجارب المحاسبية للغير، ما لا ينسجم مع ثقافة البلد أو المجموعة.

(٢) دراسة شحاتة (١٩٩٧) بعنوان: نحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربي

أجريت هذه الدراسة في مصر، وسعت إلى تحقيق هدفين، الأول هو إجراء دراسة تحليلية لقضية التوفيق المحاسبي وذلك بغرض وضع إستراتيجية مناسبة للتوفيق المحاسبي العربي، أما الهدف الثاني فهو طرح قضية التوفيق المحاسبي العربي واستقصاء إمكانيات تحقيقه وتحديد فلسفته وأهدافه، وتحديد وسائل التغلب على العوائق التي قد تحول دون نجاحه وفاعليته ووضع آلية لتنفيذه.

وهي دراسة نظرية، خلصت إلى أنه على رغم تماثل عمليات التوفيق من جهة استهدافها تحسين درجة قابلية المقارنة للقوائم المالية العائدة لشركات من دول مختلفة، فإن عمليات التوفيق تتباين في نواحي عديدة.

وأوصت الدراسة بإنشاء منظمة تهتم بتوفيق الممارسات المحاسبية بين الدول العربية، والتقليل من التباين في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، كلما كان ذلك ممكناً وتسمح به الثقافة الاقتصادية والقانونية للدولة.

(٣) دراسة الخشارمة (١٩٩٩) بعنوان: العوامل المؤثرة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة – دراسة ميدانية لواقع الأردن

أجريت هذه الدراسة في الأردن، وهدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى أن العامل الضريبي له تأثير على تقدير العمر الإنتاجي، فكلما زاد معدل الضريبة على أرباح الشركة كلما ساهم ذلك في تخفيض العمر الإنتاجي المقدر للأصول الثابتة. وأوصت الدراسة بتعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يتيح لمتخذي القرارات في الشركات الصناعية حرية اختيار طريقة الاستهلاك المناسبة.

(٤) دراسة توفيق وسالم (٢٠٠٤) بعنوان: نحو آلية لتطوير معايير المحاسبة المالية في مصر لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية في ظل المتغيرات العالمية

أجريت هذه الدراسة في مصر، وهدفت هذه الدراسة إلى تطوير معايير المحاسبة المصرية لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تقييم التجربة المصرية في بناء معايير المحاسبة المصرية ومقارنتها بمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وهي دراسة استخدم فيها الباحثان أسلوب إحصائي مبتكر أوصلهما إلى وجود علاقة ارتباط بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية من حيث الخصائص. ولم تقدم الدراسة أية توصيات.

(٥) دراسة العسيلي (٢٠٠٤) بعنوان: تحليل بيئي مقارن لاستراتيجيات التوفيق المحاسبي على المستوى الإقليمي

أجريت هذه الدراسة في مصر، وهدفت إلى تطوير إطار بيئي لإدارة عناصر استراتيجيات التوفيق المحاسبي الإقليمي، والتعرف على نواحي الاتفاق أو الاختلاف في إدارة عناصر استراتيجيات التوافق المحاسبي الإقليمي، من خلال التحليل البيئي المقارن لبعض محاولات التوفيق المحاسبي الإقليمي السابقة.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى أن قضية تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي تعتبر قضية إستراتيجية.

وأوصت الدراسة بتكوين وبناء إستراتيجية متكاملة العناصر يتمثل هدفها الأساسي في تعظيم المنافع التي تنتج من تحقيق التوفيق المحاسبي ومواجهة العوامل التي تعوق أو تحد من فاعليته.

(٦) دراسة الحفناوي (٢٠٠٤) بعنوان: مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية أجريت هذه الدراسة في مصر، وكان الهدف منها تحديد المحور الأساسي لعملية توفيق الممارسات المحاسبية بصفة عامة والعربية بصفة خاصة، كما أنها هدفت إلى توضيح العوامل المساعدة على عملية توفيق الممارسات المحاسبية العربية ومدى توفرها في بيئة الأعمال العربية.

وهي دراسة نظرية، توصلت الدراسة إلى أن توفيق المعايير المحاسبية يعتبر محور الارتكاز في توفيق الممارسات المحاسبية سواء على المستوى الدولي أو العربي، كما أن عملية توحيد المعايير المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لعملية توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى الدولة الواحدة. وأوصت الدراسة بالتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية، وقدمت مقترحات إجرائية بهذا الصدد.

(٧) دراسة سويلم (٢٠٠٤) بعنوان: مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية لتتوافق مع

عولمة المعايير الدولية للمحاسبة في ضوء تجربة ماليزيا في إصدار معايير المحاسبة أجريت هذه الدراسة في مصر، كان من أهم أهداف الدراسة اختبار مدى تجانس معايير المحاسبة بأهم الدول والهيئات العربية مع المعايير الدولية للمحاسبة، بالإضافة إلى اقتراح استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع الاتجاه العالمي لعولمة المعايير الدولية للمحاسبة تفادياً للوقوع في مأزق الاختيار بين الوطني والدولي.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى أنه هناك اتجاه دولي واضح لتبني أو عولمة المعايير الدولية للمحاسبة كمجموعة واحدة من معايير التقرير المالي المقبولة عمومًا على المستوى الدولي. لتستخدم بصفة أساسية وإلزامية خلال الفترات القادمة بواسطة آلاف المنشآت على المستوى العالمي، وذلك باعتبارها مصدرًا أساسيًا لضوابط التقرير المالي.

أوصت الدراسة ببذل المزيد من الجهود باتجاه تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة العربية ومعايير المحاسبة الدولية، مع مراعاة الظروف البيئية التي قد تستدعي بعض الاختلاف.

(٨) دراسة بن بلغيث (٢٠٠٤) بعنوان: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال

التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر

أجريت هذه الدراسة في الجزائر، وهدفت إلى إظهار أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول ومدى هذا الإصلاح والسبل الكفيلة بتنفيذه ليتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى أن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المؤسسة ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة، يمر حتماً عبر تبني إستراتيجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية.

وخلصت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها، أن يتم بالموازاة مع إصلاح النظام المحاسبي، التفكير والانطلاق في البحث في كيفية تحديد وإرساء إطار تصوري للمحاسبة، يكون مرجعاً لأعمال التوحيد المحاسبي وقاعدة للتحكيم بين وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في مسار التوحيد المحاسبي. وأن يتم اعتماد مسار توحيد جيد وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف التي تعنى باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة.

(٩) دراسة الرضا (٢٠٠٤) بعنوان: مدى توافق أسس اهتلاك الأصول الثابتة بموجب أسس

النظام المحاسبي الموحد السوري (٢٨٧) مع معايير المحاسبة الدولية

أجريت هذه الدراسة في سوريا، وناقشت مشكلة تجديد الأصول الثابتة في منشآت القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا. فقارنت بين قواعد إهلاك الموجودات الثابتة بمقتضى النظام المحاسبي الموحد السوري وبين تلك المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم توافق هذه الأسس مع ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية الخاصة بإهلاك الأصول الثابتة.

وأوصت الدراسة بإلغاء اللوائح الخاصة بنسب اهتلاك الموجودات الثابتة بحسب القطاعات الاقتصادية، وترك صلاحية تحديد هذه النسب لإدارة الشركة العامة ذات الطابع الاقتصادي بالاعتماد على قواعد اهتلاك الموجودات الثابتة بموجب معايير المحاسبة الدولية إلى أن يتم إصدار معايير محلية مناسبة.

(١٠) دراسة توفيق وسويلم (٢٠٠٥) بعنوان: تقييم مدى توافق أهم المعايير الوطنية والعربية

لتكاليف المخزون مع المعيار الدولي للمخزون

أجريت هذه الدراسة في مصر، وناقشت درجة التوافق، بين تفاصيل بعض المعايير الوطنية (الأميركية، المصرية، السعودية، الخليجية) المتعلقة بالمخزون وبين المعيار المحاسبي الدولي رقم

٢ المخزون. وهدفت إلى إلقاء الضوء على المعيار الأميركي للمخزون باعتباره الأسبق تاريخياً، وتقديم أساس مستحدث لقياس مدى توافق المعايير الوطنية مع المعيار الدولي.

وقد استخدم الباحثان أسلوب إحصائي مبتكر، توصلوا به إلى أنه يوجد فروق محدودة عموماً بين المعايير الوطنية للمخزون والمعيار الدولي، وأن هناك أمور اهتم المعيار المحاسبي الدولي بقياسها وليس لها ذكر في بعض المعايير الدولية.

وأوصت الدراسة ببذل المزيد من الجهد للتوفيق بين المعايير الوطنية والمعيار الدولي، لا سيما في مجال تفاصيل عناصر القياس لتكاليف المخزون.

واقترحت الدراسة بدائل مختلفة في مجال توفيق المعايير الوطنية للمحاسبة مع المعايير الدولية.

(١١) دراسة عابد (٢٠٠٦) بعنوان: دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن

انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية

أجريت هذه الدراسة في مصر، وهدفت إلى التعرف على المشاكل المتعلقة بانخفاض الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية وكيفية الإفصاح والتقرير عن انخفاض قيمها.

وهي دراسة نظرية، توصلت الدراسة إلى أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية، التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه. وأن الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتسجيل قيمة أصولها الدفترية بما يتلاءم مع القيمة المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل. وأن يتم إعادة تقييم الأصل المنخفض قيمته بناء على سعر العرض الحالي في السوق، وفي حالة عدم وجود الأصل في السوق يتم الاستعانة بسعر أصل آخر مماثل للأصل المنخفض.

كما أوصت بقيام الدول التي تعاني من انخفاض مستمر في قيمة الأصول، أو تعاني من التضخم بتقديم جداول تحتوي على تقديرات قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتعميم هذه الجداول حتى يتم استخدامها، مما يسهل على محاسبي الوحدات الاقتصادية تقييم الأصول المنخفضة بناء على هذه الجداول وهذه الطريقة تحد بصورة كبيرة من درجة التلاعب والغش المقصودة.

(١٢) دراسة صيام وسريع (٢٠٠٧) بعنوان: مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة

الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالأصول الثابتة

أجريت هذه الدراسة في الأردن، وهدفت إلى قياس مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالأصول الثابتة. إضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من الالتزام بقواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر. وقد أوصت الدراسة بأن تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطوير نظام المعالجة المحاسبية لعمليات التصنيع الداخلي للأصول الثابتة بما يتماشى مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي السادس عشر.

وكذلك أوصت بتعزيز الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية، على اعتبار أن الالتزام بها يوفر الثقة بين المستثمرين، وبالتالي يشجع على انسياب الاستثمارات. وأن نتم الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية، كالمملكة العربية السعودية، في وضع معايير محاسبية خاصة بها تحل محل الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية وبما يحقق التلاؤم ومتطلبات العمل في البيئة العربية.

(١٣) دراسة غياضة (٢٠٠٨) بعنوان: مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع

غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ الخاص بالتملكات والمصانع والمعدات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ الخاص بالتملكات والمصانع والمعدات، ومعرفة أهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق قواعد هذا المعيار.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة لا تلتزم بتطبيق قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦ وبأن هناك مجموعة من الصعوبات تحول دون الالتزام بتطبيق المعيار أهمها عدم وجود جهة رسمية أو قانون يلزم الشركات بتطبيق المعيار، إلى جانب عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة، وقصور دور الهيئات والجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والتدقيق.

وأوصت الدراسة بقيام الشركات بتطوير أنظمة المعالجة المحاسبية لديها بما يتماشى مع متطلبات المعيار، والإسراع في سن قانون جديد للشركات بدل القوانين سارية المفعول في الضفة الغربية وقطاع غزة، بحيث يتم إلزام الشركات الصناعية بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أنشطتها المالية.

(١٤) دراسة عاشور (٢٠٠٨) بعنوان مدى التزام الشركات المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١)

أجريت هذه الدراسة في فلسطين، وهدفت إلى معرفة مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية في قطاع غزة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١) عرض البيانات المالية.

توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية، تلتزم بنسبة ٦٥ % تقريباً بإعداد قوائمها المالية، وأنها لا تلتزم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

وأوصت الدراسة بأن تلتزم جميع الشركات الصناعية المساهمة بإعداد تقارير مالية متوافقة مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 1، وأن تتولى الجهات المسؤولة عن مراقبة الشركات، التحقق من قيامها بذلك، وأن تقوم الجمعيات المهنية بدورها في هذا الصدد.

(١٥) دراسة التميمي (٢٠١٠) بعنوان: التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية اليمنية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

أجريت هذه الدراسة في اليمن، وهدفت إلى التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات الصناعية اليمنية لقياس وتقييم الأصول الثابتة ومدى اتفاق هذه السياسات مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. وكذلك إلى بيان مدى أهمية معايير المحاسبة الدولية لعملية القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية لما لها من أثر في إعداد القوائم المالية وخاصة المنشورة منها، ومعرفة مدى قدرة الإدارة المالية في الشركات الصناعية في محافظة عدن على التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية عند عملية القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات اليمنية تطبق ما يناسبها بشأن قياس الأصول الثابتة والإفصاح عنها، بصرف النظر عن مدى اتفائه أو اختلافه مع متطلبات المعايير الدولية، لا سيما في ما يتعلق بتحديد تكلفة حيازة الأصول الثابتة، وتحديد تكلفة الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها عن طريق المبادلة وكذا بتقييم الأصول الثابتة عند ارتفاع الأسعار.

كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ليس بالصعوبة التي قد يفترضها أو يعتقد البعض وأن هذه المعايير ملائمة للتطبيق وأن تطبيقها سوف يسمح بدرجة كبيرة في رفع كفاءة العمل المحاسبي.

وأوصت هذه الدراسة بأن يتم استيعاب التشريعات المحاسبية اليمينية لمعايير المحاسبة الدولية والزام الشركات التجارية - بغض النظر عن شكلها القانوني - تطبيقها واستخدامها، وأن تقوم جمعية المحاسبين القانونيين بإصدار الإرشادات والتعليمات بشكل مستمر لأعضاء المهنة الخاصة بالقياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة.

(١٦) دراسة آدم علي (٢٠١٠) بعنوان: أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير

المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية

أجريت هذه الدراسة في السعودية، وهدفت إلى التعرف على أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية، ودراسة مدى التوافق بينهما مع وضع آلية للتوفيق.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى أن معايير المحاسبة السعودية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير، وتوفير إطار مفاهيمي، وأن المعايير السعودية المرتبطة بالإفصاح وبيانات وعرض القوائم المالية تتناسق مع معايير المحاسبة الدولية المعدة لنفس الأغراض، وأن معظم معايير المحاسبة السعودية الخاصة بالقياس تتوافق مع المعايير الدولية، وأنه يوجد اختلاف كبير بين السعودية والدولية في مسألة إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعات.

وأوصت الدراسة باستكمال إصدار معايير محاسبة سعودية جديدة تتوافق مع المعايير الدولية، على أن تراعى فيها الظروف البيئية الخاصة بالمملكة، وأن تتم الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مداخل التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية.

(١٧) دراسة الأسعد (٢٠١٣) بعنوان المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة

أجريت هذه الدراسة في العراق، وهدفت إلى التعرف على طبيعة التغيرات البيئية والتحديات التي تواجه منظمات الأعمال العراقية، بالتعريف بمعايير المحاسبة الدولية وإبراز دور المعرفة وتقنية المعلومات في تميّز المنظمات، واستخدام أنظمة محاسبية إلكترونية قادرة على مواكبة التطورات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور حاد في استخدام التكنولوجيا في العراق، أبقى النظام المحاسبي تقليدياً لا يملك مقومات التحول بوضعه الراهن إلى نظام مؤتمت حديث، وأن هناك فجوة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات العراقية، وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

أوصت الدراسة باستبدال النظام المحاسبي الموحد المطبق في مؤسسات القطاع العام العراقي، بنظام محاسبي إلكتروني، ومواكبة التعديلات المطلوبة التي تقتضيها تطورات السوق العالمية، والاطلاع على كل جديد في معايير المحاسبة الدولية، وتطبيقها عبر نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب التطورات.

باللغة الأجنبية:

(١٨) دراسة **Gruet (٢٠٠٤)** بعنوان: الآثار الضريبية لمعايير **IAS/IFRS** في فرنسا أجريت هذه الدراسة في فرنسا، وهدفت الدراسة إلى دراسة الآثار التي يحدثها اعتماد معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية الموحدة للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة.

وهي دراسة نظرية، خلصت إلى أن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى اتساع الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية، لا سيما بفعل تطبيق الإهلاك على أساس المكونات وتغليب الجوهر الاقتصادي للعمليات والأحداث على الشكل القانوني لها.

وأوصت الدراسة بتعديل قانون الضرائب العام، بحيث تلحظ فيه ما يستدعيه تطبيق معايير **IAS/IFRS** من إجراءات للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية.

(١٩) دراسة **Toure (٢٠٠٨)** بعنوان: "دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي الإفريقي الموحد **SYSCOHADA** ومعايير **IFRS**"

أجريت هذه الدراسة في غينيا، وهدفت إلى مناقشة أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي الموحد لدول أفريقيا الغربية وبين المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

وأجرت مقارنة بين المبادئ المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الإفريقي وبين تلك التي أقرها الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن **IASB** كما قارنت بين قواعد تقييم الأصول المعمول بها في المرجعين. وكذلك أثر اختلاف المرجعين على نتيجة الأعمال التي يتم الإفصاح عنها والآثار الضريبية له.

وهي دراسة نظرية، توصلت إلى أن هناك جهود مبذولة من قبل صانعي المعايير الإفريقيين للتقارب مع **IAS/IFRS** وأن الإطار المفاهيمي الذي أصدرته المنظمة الإفريقية مشابه إلى حد بعيد للإطار المفاهيمي الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وأوصت الدراسة بضرورة تعديل نصوص نظام SYSCOHADA لتتفق مع معايير IAS/IFRS وتحديث التعديل كلما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة منقحة لمعاييرها، وذلك حتى يستطيع الاقتصاد الإفريقي أن ينخرط بصورة فاعلة في نظام السوق العالمي لما لذلك عليه من آثار إيجابية.

(٢٠) دراسة Tounkara (٢٠٠٩) بعنوان: معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي الأفريقي- التوافق والاختلاف

أجريت هذه الدراسة في المغرب، وهدفت إلى مناقشة مسألة المعايير المحاسبية الدولية والنظر في درجة قرب المبادئ المحاسبية لمنظمة تناغم قانون الأعمال في أفريقيا Organization for the Harmonization of Business Law in Africa (OHBLA) بالاستناد إلى بعض المحددات المتعلقة بالأصول الثابتة والمخزون.

وهي دراسة نظرية، خلصت إلى أن التقارب أو عدمه بين المرجعين يختلف باختلاف المعيار الذي تتم دراسته. فقد رأت الدراسة أن المرجعين يعالجان المخزون بنفس الطريقة، سواء من حيث التعريف أو لجهة التقويم، في حين يوجد عدد من نقاط الاختلاف في معالجة الأصول الثابتة غير الملموسة. ورأت الدراسة أن بعض الاختلافات ترجع إلى أن معايير المحاسبة الدولية موجهة إلى المنشآت الكبيرة، في حين أن SYSCOHADA غير معد على هذا الأساس، ولذلك تجد بعض ما هو إلزامي في الأول اختياريًا في الثاني. وعلى سبيل المثال، تتكون القوائم المالية في IFRS وكذلك في SYSCOHADA في كثير من البنود في الإيضاحات المتممة ولكن الفرق أن SYSCOHADA يجيز للمؤسسات عرضاً أكثر مرونة يطلق عليه "النظام المبسط".

ولم تقدم هذه الدراسة أية توصيات.

(٢١) دراسة Córcoles (٢٠١٠) بعنوان: نحو التقارب في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة.

أجريت هذه الدراسة في أسبانيا، وهدفت إلى تحليل المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة. واستندت إلى تحليل للتنظيم الإسباني في إطار التصميم المحاسبي العام الإسباني الصادر في ٢٠٠٧ بالمقارنة مع النصوص الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأميركي (FASB). وأجرت الدراسة مقارنة لتعريف الأصول غير الملموسة وشروط الاعتراف بها وتقويمها واستهلاكها (إطفائها) وانخفاض قيمتها وكذلك للبيانات الواجب تقديمها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وهي دراسة نظرية، توصلت الدراسة إلى أن المعالجة المحاسبية ليست متجانسة بين هذه المرجعيات المحاسبية، على الرغم من تحقيق تقدم كبير في هذا الموضوع، للحصول على مستوى أعلى من التقارب.

ولم تقدم هذه الدراسة أية توصيات.

(٢٢) دراسة Xhaferri (٢٠١٣) بعنوان التقارب في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في ألبانيا

أجريت هذه الدراسة في ألبانيا، وهدفت إلى تحليل المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة. واستندت إلى تحليل للتنظيم الإسباني في إطار التصميم المحاسبي العام الألباني الصادر في ٢٠٠٣ بالمقارنة مع النصوص الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأميركي (FASB). وأجرت الدراسة مقارنة لتعريف الأصول غير الملموسة وشروط الاعتراف بها وتقويمها واستهلاكها (إطفائها) وانخفاض قيمتها وكذلك للبيانات الواجب تقديمها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وهي دراسة نظرية، أفضت إلى أن المعالجة المحاسبية ليست متجانسة بين هذه المرجعيات المحاسبية، على الرغم من تحقيق تقدم كبير في هذا الموضوع، للحصول على مستوى أعلى من التقارب.^{١٥}

ولم تقدم هذه الدراسة أية توصيات.

أهم ما يميز هذه الدراسة

من أهم ما يميز هذه الدراسة أنها:

- الأولى - حسب علم الباحث- التي تجري مقارنة بين التصميم المحاسبي العام اللباني و معايير المحاسبة الدولية. وهي فضلاً عن كونها الأولى في مجالها هذا، فإنها تنفرد في أن المقارنة التي تقدمها هي مقارنة تفصيلية غير مسبوقة في الدراسات المشابهة التي قارنت معايير المحاسبة الدولية مع أنظمة أخرى.

^{١٥} صيغ معظم هذه الدراسة بالألفاظ مماثلة لألفاظ رسالة Córcoles ، ولكن بإجلا كمة ألبانيا محل إسبانيا.

- الأولى – حسب علم الباحث- التي تستطلع رأي خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بشأن تفضيلهم لأحد المرجعين، لتحديد مدى قبولهم لمعايير المحاسبة الدولية في التطبيق العملي، وتحاول أن تقدم حلاً للتعامل مع ازدواجية المرجعية المحاسبية في لبنان، وتصوراً للانتقال نحو التطبيق الفعلي الكامل لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول الإطار النظري للدراسة
التعريف بالتصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة
الدولية

الفصل الأول: المبحث الأول

التصميم المحاسبي العام اللبناني

١,١,١ تمهيد

سمتان بارزتان ميزتا التطور المعاصر للمحاسبة هما: توحيد وتقنين المحاسبة المالية من جهة، وتطور البحث المحاسبي من جهة أخرى. (Collasse, 2003)

فمع نهاية عقد السبعينيات من القرن الماضي كان يغلب على المحاسبة المالية في كثير من دول العالم التوحيد داخل حدود الدولة. (Donatien, 2013) باعتمادها لمصطلحات وقواعد مشتركة وإنتاج قوائم مالية ذات مضمون وعرض متسق من مؤسسة إلى أخرى. وقد كان وراء هذا التوحيد السلطات الحكومية في بعض الدول، والمنظمات المهنية المحاسبية في دول أخرى. (Collette, 2003)

وما دفع السلطات الحكومية نحو التقنين والتوحيد المحاسبي هو رغبتها في الحصول على معلومات متجانسة حول نشاط المؤسسات، على نحو يسهل قيام المحاسبين القوميين بإعداد حسابات الاقتصاد التجميعي استناداً إلى قوائم مالية متجانسة. (Mhedhbi, 2010)

وعلى الرغم من أن التوحيد المحاسبي كان لخدمة الدولة، فقد كانت له فوائد للمستخدمين الآخرين للمحاسبة، باعتبار أنه يضمن الالتزام بحد أدنى من القواعد، وتوحيد اللغة المحاسبية وتحسين فهمها، (Henriet, 1991) وتسهيل مقارنة المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها من فترة مالية إلى أخرى (التوحيد الزمني)، والمقارنة بين مراكز ونتائج المنشآت (التوحيد المكاني). (Njampiep, 2008)

كما يقدم التوحيد الفائدة ذاتها لمديري المنشأة فيسمح لهم وبطريقة أكثر منهجية بالحصول على أوجه التحليل المختلفة التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات. (Fayel et Pernot, 1991)

وقد تأخر لبنان نسبياً في الالتحاق بركب الدول التي أصدرت نصوصاً تنظيمية محاسبية، وذلك بسبب الحرب الأهلية التي نشبت في سنة ١٩٧٥، إذ لم يسن أي تشريع أو تقنين محاسبي قبل سنة ١٩٨١

التي صدر فيها مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام^{١٦} والذي أعقبه في مطلع سنة ١٩٨٢ القرار التطبيقي المفسر والمكمل الصادر عن وزير المالية^{١٧}.

١,١,٢ مصادر التشريع المحاسبي في لبنان

لم يكن في لبنان قبل صدور مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام في سنة ١٩٨١ وقراره التطبيقي في سنة ١٩٨٢، أي تشريع ينص على أحكام محاسبية، فيما خلا بضعة مواد في قانون التجارة، حددت الدفاتر التجارية الإلزامية وأصول مسكها، وألزمت المنشآت بالوقف السنوي لجميع الحسابات بغية إجراء جرد لجميع عناصر الثروة، ووضع الميزانية و"حساب الأرباح والخسائر" وتدوين الميزانية وحساب الأرباح والخسائر في دفتر الجرد^{١٨}. وأن يقدم مجلس الإدارة في الشركة المغفلة^{١٩} الحسابات الختامية المشار إليها إلى الجمعية العمومية للمساهمين، للمصادقة عليها بعد الاطلاع على تقرير مفوضين للمراقبة^{٢٠} يتم تعيينهم من أجل مراقبة سير أعمال الشركة ومراجعة حساباتها^{٢١}، وأن ينشر مجلس الإدارة ميزانية السنة المالية المختتمة خلال مهلة شهرين من تاريخ موافقة الجمعية العمومية للمساهمين عليها^{٢٢}.

وكذلك المادة ٢٠ من قانون ضريبة الدخل التي أوجبت على كل مكلف من أصحاب المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يمسك السجل اليومي المنصوص عليه في قانون التجارة، والمادة ٣٠ منه التي أخضعت المكلف الذي لم يمسك السجلات المنصوص عليها في قانون التجارة للتكليف الضريبي المباشر على أساس الربح الذي تخمنه الدوائر المالية.

^{١٦} المرسوم رقم ٤٦٦٥ تاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦ المنشور في العدد ١٩٨١/٥٢ من الجريدة الرسمية.

^{١٧} قرار وزير المالية التطبيقي رقم ١/١١١ بتاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ المنشور في العدد ١٩٨٢/١٢ من الجريدة الرسمية.

^{١٨} المواد من ١٦ إلى ٢١ من قانون التجارة.

^{١٩} الشركة المغفلة هي تسمية قانون التجارة اللبناني لشركة المساهمة وهي ترجمة لغوية للاصطلاح الفرنسي *société anonyme*.

^{٢٠} مفوض المراقبة هي ترجمة للاصطلاح الفرنسي *Commissaire aux comptes* وهي التسمية التي يطلقها قانون التجارة الفرنسي

على المراجع الخارجي للحسابات.

^{٢١} المواد من ١٧٢ إلى ١٧٨ من قانون التجارة.

^{٢٢} المادة ١٠١ قانون التجارة.

وخلافاً لقانون التجارة الفرنسي، ليس في قانون التجارة اللبناني أية مبادئ أو قواعد تتعلق بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي.^{٢٣} كما ليس في قانون ضريبة الدخل أحكام من هذا القبيل، ولكن التصميم المحاسبي العام اللبناني، كما سيأتي، أحال مراراً معالجات محاسبية على نصوص هذا القانون.

ولم يصدر بعد التصميم المحاسبي العام أي قانون^{٢٤} ينص على معالجات محاسبية إلا قانون تنظيم عمليات الإيجار التمويلي الذي أورد أحكاماً تتعلق بتسجيل الأعيان المستأجرة بعقود إيجار تمويلي.^{٢٥}

١,١,٣ ولادة التصميم المحاسبي العام اللبناني

بعد أن وضعت حرب سنتي ١٩٧٥ و ١٩٧٦ أوزارها في لبنان وحصل شيء من الاستقرار الأمني، بدأ التفكير بإعداد نظام محاسبي موحد في الهيئة المهنية المتمثلة بنقابة خبراء المحاسبة وفي الهيئة الرسمية المتمثلة بوزارة المالية.

وقد أصدر وزير المالية اللبناني في أواخر العام ١٩٧٩ قراراً^{٢٦} بتشكيل لجنة لوضع تصميم محاسبي، وفي ذات الفترة وقعت وزارة المالية اللبنانية بروتوكول تعاون مع وزارة المالية الفرنسية،^{٢٧} لتقدم كل ما لديها من خبرات وإمكانيات للمساعدة في وضع هذا التصميم.

^{٢٣} سُنَّ قانون التجارة اللبناني بالمرسوم الاشتراعي رقم ٤٠٣ تاريخ ١٩٤٢/١٢/٢٤ الصادر عن رئيس الجمهورية في زمن الانتداب الفرنسي، وكتب نصه فرنسيون باللغة الفرنسية، ثم تمت ترجمته إلى اللغة العربية. وكان النص اللبناني مستوحى من قانون التجارة الفرنسي الذي لم يكن فيه في ذلك الوقت نصوص ذات طبيعة محاسبية بحتة.

^{٢٤} لا يعتبر القرار المتعلق بوضع تصميم محاسبي لشركات التأمين والقرار المتعلق بوضع تصميم محاسبي للبنوك والمؤسسات المالية، قوانيناً محاسبية، بل هما قراران وزاريان يستندان إلى مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٢٥} القانون رقم ١٦٠ صادر في ١٩٩٩/١٢/٢٧ لتنظيم عمليات الإيجار التمويلي،

^{٢٦} قرار وزير المالية رقم ١/٦٣٩ تاريخ ٥ تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٧٩.

^{٢٧} في مراسلة للباحث مع رئيس مكتب العلاقات الدولية والتعاون في المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي الأستاذ Alain LE BARS، أفاد بأن اشتراك المجلس الوطني للمحاسبة في فرنسا، في وضع التصميم المحاسبي العام اللبناني كان بمقتضى اتفاق تعاون بين وزارة المالية اللبنانية ووزارة المالية الفرنسية.

وخلال سنة ١٩٨٠ كانت تتم اجتماعات وضع التصميم المحاسبي العام اللبناني في باريس، (Abou Chakra, 1985) بحيث يقوم الجانب الفرنسي^{٢٨} بإعداد مشروعه ويعرضه للمناقشة في الاجتماعات. وباعتبار أن الجانب الفرنسي قد اعتمد في كثير مما قدمه على نصوص جاهزة، وأن الجانب اللبناني لم يطلب إدخال تعديلات جوهرية على المشروع الفرنسي، لم يكذب يأتي شهر أيار ١٩٨٠^{٢٩} إلا وكانت اللجنة قد أنجزت إعداد النص الفرنسي للتصميم المحاسبي العام، والذي كان في الواقع صناعة فرنسية خالصة. وبعد تعريب هذا النص من قبل لجنة شكلت من موظفي وزارة المالية، بدأ مع نهاية الشهر عرض النص على ممثلي الجهات المستفيدة منه.^{٣٠}

وفي شهر تموز/يوليو من عام ١٩٨٠ صدر قانون ضريبي،^{٣١} تم تضمينه مادة كان الغرض منها تشريع مرسوم وضع التصميم المحاسبي، جاء فيها "تحدد القواعد المحاسبية التي يخضع لها المكلفون بضريبة الدخل بموجب تصاميم محاسبية موحدة، توضع موضع التنفيذ بمراسيم تتخذ بناء لاقتراح وزير المالية"^{٣٢}

وفي الأيام الأخيرة من سنة ١٩٨١ صدر مرسوم وضع التصميم العام (المرسوم رقم ٤٦٦٥ تاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦)، ليصدر بعد شهرين عن وزير المالية قرار تطبيقي مفسر ومكمل للمرسوم. (القرار التطبيقي ١/١١١ تاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢)

^{٢٨} وهو ما يفهم من الخبرين اللذين وزعا على الصحف ونشرتهما في ١٩٨٠/٥/٢١ وفي ١٩٨٠/٥/٢٣ وفيهما حديث عن اجتماعات في نقابة خبراء المحاسبة وفي غرفة التجارة لبحث "المشروع الفرنسي للنظام المحاسبي الموحد". وهو ما أكدته للباحث النقيب السابق للمحاسبين الأستاذ وائل أبو شقرا.

^{٢٩} يتبين من سجل الأحداث المتعلقة بالتصميم المحاسبي العام الذي كونه الباحث بالاستناد إلى أرشيف صحيفة النهار اللبنانية وأرشيف النقيب السابق للمحاسبين الأستاذ وائل أبو شقرا، أن النص كان موضوعاً بين أيدي أعضاء اللجنة اللبنانيين قبل انتهاء شهر أيار/مايو ١٩٨٠. ^{٣٠} إن أفراد الفرنسيين بوضع النص الفرنسي للتصميم هو ما يصرح به الخبران اللذان وزعا على الصحف ونشرتهما في ١٩٨٠/٥/٢١ وفي ١٩٨٠/٥/٢٣ ففي عددها الصادر في ١٩٨٠/٥/٢١ عنونت السفير "مشروع فرنسي أمام نقابة المحاسبين لوضع نظام محاسبي موحد" وعنونت النهار في عددها الصادر في ١٩٨١/٥/٢٣ "اجتماع للبحث في المشروع الفرنسي للنظام المحاسبي الموحد" وهو ما أكدته للباحث الأستاذ وائل أبو شقرا، ويعارض كل ذلك أن الدورة التدريبية الأولى على التصميم المحاسبي العام اللبناني انعقدت في باريس من ١٩ ولغاية ٢٩ نيسان/أبريل ١٩٨٢ وتولى التدريب فيها فرنسيون وحضرها عدد من المحاسبين ومن موظفي الإدارة الضريبية في وزارة المالية الذين تولى بعضهم التدريب على التصميم في لبنان.

^{٣١} القانون ٢٧ تاريخ ١٩٨٠/٧/١٩ تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة الأملاك المبنية وقانون تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

^{٣٢} المادة ٨ من القانون ٢٧ تاريخ ١٩٨٠/٧/١٩.

٤, ١, ١ السمات الأساسية للتصميم المحاسبي العام اللبناني

كأي نظام محاسبي موحد يشتمل التصميم المحاسبي العام اللبناني على:

- المبادئ المحاسبية المعمول بها.
- السجلات المحاسبية الإلزامية.
- قواعد تقييم التدفقات والأرصدة.
- نماذج للبيانات (القوائم) المالية.
- لائحة الحسابات.
- قواعد تشغيل لائحة الحسابات.

وقد جاء التصميم المحاسبي العام اللبناني في جميع مكوناته المذكورة، مشابهاً إلى حد بعيد لمشروع التصميم المحاسبي العام الفرنسي الصادر في سنة ١٩٧٩.

فبالنسبة للمبادئ المحاسبية، نص التصميم المحاسبي العام اللبناني على مبادئ صيغت بألفاظ مماثلة أو مشابهة لتلك الواردة في مشروع ١٩٧٩، ولم تختلف قواعد تقييم التدفقات والأرصدة الواردة في التصميم المحاسبي العام اللبناني عن تلك الواردة في مشروع ١٩٧٩ سوى في جوانب لفظية طفيفة في قليل من المواضيع.

وفي القوائم المالية، نص التصميم اللبناني على قوائم مشابهة إلى حد بعيد ولكن غير مماثلة للقوائم الفرنسية.^{٣٣}

وفي دليل الحسابات، أورد التصميم المحاسبي العام لائحة مماثلة في بنائها الأساسي للائحة حسابات مشروع ١٩٧٩ مع اختلاف ليس بالجوهرى في بعض أوجه التبويب والتكويد.

وفي الفقرات التالية ذكر لأهم سمات التصميم المحاسبي العام اللبناني، مع ذكر القدر الذي اتفق فيه مع الأصل الفرنسي والقدر الذي اختلف.

^{٣٣} وهو ما تبين للباحث من مقارنة نص النظامين باللغة الفرنسية.

١,١,٤,١ اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية

نص التصميم المحاسبي العام اللبناني بصورة صريحة على ضرورة تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية^{٣٤} في المحاسبة على أصول المؤسسة، ولم يسمح بالخروج عن هذا المبدأ إلا في إطار إعادة تخمين نظامية للأصول الثابتة.^{٣٥} وبذكرة لمبدأ القيمة الاسمية، خالف التصميم المحاسبي العام اللبناني في الشكل مصدره الفرنسي ولم يخالفه في الجوهر، فالتكلفة التاريخية تمثل مبدأً ثابتاً ضمناً في القانون المحاسبي الفرنسي (Caspar et Enselme 1997) استند إليه التصميم المحاسبي العام الفرنسي في جميع إصداراته (Reydel, 1981) السابقة للتصميم اللبناني، إلا أنه لم يكن عند صدور التصميم المحاسبي العام اللبناني، ما يشير إليه بالإسم كمبدأ في النصوص التشريعية الفرنسية. (Obert, 1994)

١,١,٤,٢ اعتماد صيغة متشددة للحفاظ

ذكر التصميم المحاسبي العام اللبناني "الحيطة والحذر" كأحد المبادئ المحاسبية، وحدد لهذا "المبدأ" نطاق تطبيق مستمداً من المدرسة المتشددة في الحفاظ التي تمنع الاعتراف بأي ربح محتمل طالما لم يتحقق، وتعترف بالخسائر بمجرد احتمال حصولها.^{٣٦} وللحفاظ في النص الفرنسي للتصميم المحاسبي العام اللبناني تعريف مماثل لتعريف مشروع سنة ١٩٧٩ للتصميم المحاسبي العام الفرنسي، (Culmann, 1980) إلا أن النص اللبناني توسع فأتبع التعريف بشرح له لم يكن موجوداً في المصدر الفرنسي، وإن كان مذكوراً بالألفاظ مشابهة في مواضع أخرى منه وفي قانون التجارة الفرنسي فقال: (Caspar et Enselme, 1997) "وعملاً بهذا المبدأ لا يدرج في نتيجة أعمال المؤسسة أي إيراد أو ربح تحسين إلا عند تحققه، في حين ينبغي تدوين كل عبء أو تدن في قيمة موجودات المؤسسة بمجرد احتمال حصوله، مع مراعاة الاستثناءات المنصوص عليها في القوانين المرعية".^{٣٧}

^{٣٤} أطلق عليه مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام تسمية "مبدأ القيمة الاسمية" مترجماً بذلك الاصطلاح الفرنسي "le principe du nominalisme" الراجح في ذلك الوقت في الأدب المحاسبي العام الفرنسي. ومن المؤلفين الفرنسيين من يستخدم اصطلاح "القيمة الاسمية" و "التكلفة التاريخية" للإشارة بهما إلى مبدئين مختلفين.

^{٣٥} المادة ٤ فقرة ١ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٣٦} المادة ٤ فقرة ٤ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٣٧} المادة ٣ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

وكان التصميم المحاسبي العام اللبناني أميناً على "مبدأ" التحفظ في جميع قواعد التقييم التي نص عليها، فلم يخرقه إلا عندما أوجب الاعتراف بفروق الصرف الضمنية الإيجابية كإيرادات.^{٣٨}

٣, ٤, ١, ١ تغليب الشكل القانوني للمعاملات على الجوهر الاقتصادي

لها

لم يذكر التصميم المحاسبي العام اللبناني "تغليب الجوهر على الشكل" كمبدأ أو قاعدة أو سياسة في الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث. وفي الحالات التي يختلف فيها الجوهر الاقتصادي للعملية عن الشكل القانوني لها، لا يعتد التصميم المحاسبي العام اللبناني بالجوهر الاقتصادي، ويثبت العملية أو الحدث على أساس الشكل القانوني. ومن ذلك ما جاء في القرار التطبيقي لوزير المالية بشأن الأصول المستأجرة بعقود قد تتخذ شكل الإيجار التمويلي:^{٣٩} "ولا تظهر في جانب الأصول إلا عندما يصبح المستأجر مالكاً بتنفيذه الوعد بالشراء"^{٤٠}

وفي هذه المسألة، وافق التصميم المحاسبي العام اللبناني مصدره الفرنسي الذي لم يتخل عنها حتى بعد تعديلات التقارب مع معايير المحاسبة الدولية التي أجريت في بداية القرن الحالي. (Colmant et al, 2013)

٤, ٤, ١, ١ السماح بإعادة تقدير الأصول الثابتة

سمح التصميم المحاسبي العام للمؤسسات بإعادة تقدير أصولها الثابتة ولكنه لم يلزمها بذلك.^{٤١} وخلافاً لمصدره الفرنسي الذي استثنى الأصول غير الملموسة (Obert et Mairesse, 2007) لم يستثن التصميم المحاسبي العام اللبناني من إعادة التقدير أي مجموعة من الأصول الثابتة، ولكنه أحال الأحكام التفصيلية لإعادة التقدير على التشريع الضريبي.^{٤٢} ويوجد في لبنان نصان ضريبيان ينظمان

^{٣٨} القرار ٤٧٧٩ تاريخ ١٤/٩/١٩٩٣ الصادر عن وزير المالية.

^{٣٩} الفصل الثاني - القسم الأول من الملحق رقم ٤ من القرار التطبيقي رقم ١١١/١٩٨٢ الصادر عن وزير المالية، أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

^{٤٠} هذه من الأخطاء التي وقع فيها النص العربي للتصميم المحاسبي العام اللبناني الذي أراد بهذه العبارة تعريب Il n'y aura de ces erreurs que lorsque l'utilisateur deviendra propriétaire par levée l'option d'achat d'inscription à l'actif que lorsque l'utilisateur deviendra propriétaire par levée l'option d'achat. ويكون هناك تسجيل في الأصول إلا عندما يصبح المستخدم مالكاً بممارسة خيار الشراء."

^{٤١} المادة ١٦ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٤٢} القسم الأول من الفصل الثاني من ملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي ١١١/١٩٨٢.

إعادة تقدير الأصول الثابتة، هما القانون ٨٠/٢٧ الذي يجيز إعادة التخمين مرة كل خمس سنوات،
والقانون ٩٣/٢٨٢ الذي يمكن الاستفادة من أحكامه لمرة واحدة. (Daher, 2002).

١,١,٤,٥ رسملة مصاريف البحوث والتطوير كمعالجة بديلة

مسموح بها

سمح التصميم المحاسبي العام للمؤسسات من دون أن يشجعها على ذلك، بأن تعترف بصورة استثنائية بالمصاريف التي تتحملها في إطار جهود البحوث والتطوير كأصول ثابتة إذا توافر في المشروع الذي يراد رسملة مصاريفه فرص جديّة للنجاح على الصعيد الفني وعلى صعيد الربحية التجارية.^{٤٣} وفي اعتبار رسملة مصاريف البحوث والتطوير معالجة استثنائية وافق النظام اللبناني مصدره الفرنسي الذي جاء فيه أن تسجيل مصاريف البحوث والتطوير في الأصول إنما يتم، بصفة استثنائية، وأن الطبيعة الجزافية لنشاط البحث والتطوير تقتضي معاملة متحفظة لمصاريفه بتسجيلها في أعباء الفترة. (François et Frédéric, 2007)

١,١,٤,٦ السماح بطريقتين في المحاسبة على العقود الطويلة

الأجل

ترك التصميم المحاسبي العام للمؤسسات أن تختار بين طريقتين للمحاسبة على عقود الأشغال الطويلة الأجل هما طريقة "الإنجاز" وطريقة "نسبة التقدم في الأشغال".^{٤٤} وقد نص التصميم المحاسبي العام اللبناني على أسلوب "النتيجة ورقم الأعمال مع التقدم في الأشغال"^{٤٥} الذي يختلف عن الأسلوب الذي كان ينص عليه التصميم المحاسبي الفرنسي في إصدار ١٩٨٢ وألغاه في سنة ١٩٩٩ (Langlois et Friedrich, 2001) وهو "النتيجة مع التقدم في الأشغال ورقم الأعمال عند الإنجاز"^{٤٦} (Caspar et Enselme, 1997).

٤٣ الفقرة أولاً - القسم الثالث- الفصل الثاني من الملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

٤٤ الفقرة ثانياً - القسم الرابع - الفصل الثاني - من الملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

45 Résultat et chiffre d'affaires à l'avancement.

46 Résultat à l'avancement et chiffre d'affaires à l'achèvement.

١,١,٤,٧ تحديد تكلفة السلع المباعة والمخزونة وفقاً لنظام

التكاليف المستغلة

ينص التصميم المحاسبي العام اللبناني على ضرورة اعتماد نظام التكاليف المستغلة في المحاسبة على تكاليف إنتاج المنتجات المباعة والمخزونة، فلا يحمل وفقاً لهذا النظام على تكاليف المنتجات من التكاليف الثابتة سوى القدر المتناسب مع استغلال الطاقة، وتعتبر التكاليف الثابتة غير المحملة تكاليف طاقة غير مستخدمة، لا يجوز أن يتحملها الإنتاج وتمثل عبئاً من أعباء الدورة المالية "تكلفة فترة"^{٤٧}.

والمعلوم أن التصميم المحاسبي العام الفرنسي، لا يبيح في المحاسبة على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة والمخزونة، إلا هذه الطريقة، (Alazard et Sépari, 1996) التي سماها^{٤٨} "التخصيص الرشيد للتكاليف الثابتة"^{٤٩} ولكنه يشير إلى أن نطاق تطبيق هذه الطريقة هو "التشغيل تحت مستوى الطاقة الإنتاجية العادية"، فمن غير المقبول أن يتحمل الإنتاج بتكاليف تزيد عن التكلفة الفعلية، إذا كان التشغيل فوق مستوى الطاقة العادية. (Deprez et Marcel, 1992)

والتخصيص الرشيد للتكاليف الثابتة من المسائل التي جاءت ألفاظ التصميم المحاسبي العام اللبناني فيها مماثلة تماماً لألفاظ مصدره الفرنسي.

١,١,٤,٨ حظر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

حصر التصميم المحاسبي العام اللبناني الطرق المقبولة لتقييم المخزون في طريقتين،^{٥٠} هما طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة متوسط التكلفة المرجح، ليحظر بذلك طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.^{٥١} ويتفق التصميم المحاسبي العام اللبناني في هذه المسألة مع النظام الفرنسي الذي لا يجيز هذه الطريقة من الناحيتين المحاسبية والضريبية. (Richard et Collète, 2005)

٤٧ المادة ٦- الفقرة رابعاً من القرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

48 Imputation rationnelle des charges fixes.

٤٩ كما أطلق النص الفرنسي للتصميم المحاسبي العام اللبناني على هذه الطريقة تسمية «imputation rationnelle» ولكن النص العربي الرسمي لم ترد فيه أي ترجمة لهذه التسمية.

٥٠ بالإضافة إلى طريقة التقييم الذاتي، حين يسهل تقفي الوحدات المنصرفة.

٥١ الفقرة رابعاً من المادة ٦ من القرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

٩, ٤, ١, ١ الفصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية

نص التصميم المحاسبي العام اللبناني بصورة صريحة على الفصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية، فذكر أن أحكامه تؤدي إلى تحديد نتيجة الدورة المالية القابلة وحدها للنشر، على أن تجرى التعديلات اللازمة عليها لتحديد النتيجة الخاضعة للتكليف بالضريبة عملاً بالتشريعات الضريبية المعمول بها. (المادة ٣ من المرسوم ٤٦٦٥/٨١) ويتم الانتقال إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بإجراء التعديلات المقترضة على النتيجة المحاسبية بواسطة بيان خارج المجموعة الدفترية. (المادة ٢٣ من المرسوم ٤٦٦٥/٨١)

وحاول التصميم المحاسبي العام اللبناني أن يتجنب الخلط بين الاعتبارات المحاسبية والاعتبارات الضريبية في المبادئ والقواعد وأوجه الإفصاح المنصوص عليها فيه، بالرغم من أن النص الذي شرع وضع تصميم محاسبي عام وهو القانون ٨٠/٢٧ كان قانوناً ضريبياً. (طرييه، ٢٠٠٢) وعلى الرغم من أن تأثر المحاسبة بالتشريع الضريبي هو أحد خصائص النظام المحاسبي الفرنسي (Cormier, 2007) مصدر التصميم المحاسبي العام اللبناني، ومن أن الخلط بين الاعتبارات المحاسبية والاعتبارات الضريبية، سمة طبعت النظام المحاسبي الفرنسي في جميع عصوره. (Obert, 2013)

وكما هو حال القانون المحاسبي الفرنسي الذي دأب على أن يحيل إلى القانون الضريبي في معدلات الإهلاك وطرقه (Stolowy et al, 2006)، أحال التصميم المحاسبي العام اللبناني الإهلاك ومعدلاته على أحكام المادة ٢ من القانون رقم ٨٠/٢٧.^{٥٢}

بل إن التصميم المحاسبي العام اللبناني ذهب إلى أبعد مما ذهب إليه مصدره الفرنسي، بضمه إلى وظيفته المحاسبية ووظيفة ضريبية صرفة، فعند ذكره لفروق التحويل على القيمة المحتسبة سابقاً للعملة على الذمم المدينة والدائنة بعملة أجنبية، نص على أن هذه الفروق تسجل في حساب النتيجة محاسبياً وضريبياً.^{٥٣} وعندما تحدث عن "مبدأ" الثبات، نص على ضرورة تبرير أسباب وانعكاس أي تغيير في الطرق المستخدمة على الصعيد الضريبي.^{٥٤}

^{٥٢} الفقرة ثانياً من المادة ٦ من القرار التطبيقي رقم ١٩٨٢/١١١.

^{٥٣} المادة ٧ من القرار التطبيقي رقم ١٩٨٢/١١١ أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام، المعدلة بالقرار ٤٧٧٩ تاريخ ١٤/٩/١٩٩٣.

^{٥٤} المادة ٣ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

علاوة على ذلك، أورد التصميم المحاسبي العام اللبناني في نصوص إصداره "بيان الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية" باعتباره أحد البيانات المالية. ثم أضاف في التعديلات اللاحقة التي أجريت عليه تحت عنوان "تحسين البيانات المالية" بيانات ذات طبيعة ضريبية، لا حاجة لها البتة لأغراض الإفصاح المالي.^{٥٥}

١٠,١,٤,١٠ السماح بتسجيل بعض العمليات بعملة أجنبية

التزم التصميم المحاسبي العام اللبناني المبدأ المتعارف عليه في النظم المحاسبية الموحدة وهو ضرورة مسك المحاسبة بالعملة الوطنية، إلا أنه سمح بتسجيل بعضها بعملة أجنبية إذا اقتضت الحاجة، من دون أن يضع شروطاً لذلك.^{٥٦} وليس ذلك استثناءً انفرد به التصميم المحاسبي العام اللبناني بالنظر لخصوصية البيئة التجارية اللبنانية،^{٥٧} فالإذن بالتسجيل بعملة أجنبية وارد في النظام المحاسبي الفرنسي (La Revue fiduciaire comptable 1984) بلفظ يكاد يكون مماثلاً له لفظ النظام اللبناني.

١١,١,٤,١١ السماح بالتسجيل الإلكتروني للمعطيات المحاسبية

سمح التصميم المحاسبي العام اللبناني بالتسجيل الإلكتروني للقيود المحاسبية من دون أن يشترط بصورة صريحة طباعة هذه القيود على الورق،^{٥٨} بل اكتفى بإمكانية مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية بأية وسيلة أو طريقة ملائمة من شأنها أن تضمن صحة القيود وتبلي مقتضيات التدقيق المحاسبي.^{٥٩} سواء كان ذلك بطباعتها أو بأية طريقة أخرى تؤمن الحفاظ على البيانات المذكورة وتضمن الثقة بفحواها كوسيلة إثبات قانونية.^{٦٠}

^{٥٥} يرى الباحث أن التصميم المحاسبي العام اللبناني يخلط بين مفهوم "البيانات المالية" ومفهوم "التصريح الضريبي". وأن الحدود قد اختلفت بينهما عند من عمل على ما أسمى بـ "تحسين البيانات المالية".

^{٥٦} المادة ٢ من القرار التطبيقي رقم ١/١١١ تاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ الصادر عن وزير المالية "أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام".

^{٥٧} خلافاً لرأي البعض من أن الإذن بذلك يعكس الأثر البيئي على المحاسبة كما في: شحاتة. أحمد بسيوني (١٩٩٤)، تشغيل البيانات وفقاً للتصميم المحاسبي العام اللبناني، بيروت، الدار الجامعية، صفحة ٣٣. وقد خفي على المؤلف أن التعامل بعملات أجنبية في المعاملات اليومية لم يكن شائعاً على الإطلاق في لبنان عند إصدار التصميم المحاسبي العام في سنتي ١٩٨١ و ١٩٨٢.

^{٥٨} وعلى الرغم من ذلك تصر الإدارة الضريبية اللبنانية على ضرورة تصحيف السجلات المحاسبية.

^{٥٩} المادة ١١ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٦٠} ملحق رقم ٤ - الفصل الأول - القسم الثاني - الفقرة ثالثاً من القرار التطبيقي لوزير المالية.

١,١,٤,١٢ تكريس الطريقة الفرنسية في مسك اليوميات المساعدة

كطريقة وحيدة مقبولة

ينص التصميم المحاسبي العام اللبناني على إمكانية أن يكون النظام المحاسبي قائماً على اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة إلى جانب يومية وأستاذ مركزيين، وعلى ضرورة مركزة القيود بصورة دورية.^{٦١}

١,١,٤,١٣ مرونة لائحة الحسابات وقابليتها للتكيف

قدم التصميم المحاسبي العام لائحة حسابات مفصلة أراد بها أن تحتوي على جميع ما تحتاجه منشآت الأعمال التجارية والصناعية من حسابات. وتتفق لائحة التصميم اللبناني في فئاتها التسعة وفي معظم الحسابات الرئيسية داخل كل فئة مع لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام الفرنسي.^{٦٢} وكما هو حال نظيره الفرنسي (Raulet, 1991) الذي قدم لائحة مرنة قابلة للحذف والإضافة مع المحافظة على حد أدنى، لم يمنع النظام اللبناني المنشآت من أن تضيف إلى اللائحة حسابات تفصيلية كلما اقتضت الحاجة أو أن تحذف منها ما لا تجد حاجة إليه.^{٦٣}

١,١,٤,١٤ فصل محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية

خصص التصميم المحاسبي العام اللبناني الفئات من ١ إلى ٥ لحسابات الميزانية والفنتين السادسة والسابعة لحسابات النتيجة وخصص الفئة التاسعة من لائحة حساباته لمحاسبة التكاليف التي أطلق عليها المحاسبة التحليلية.

^{٦١} المادة ٩ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٦٢} للاطلاع على لائحة حسابات التصميم المحاسبي الفرنسي كما كانت عند صدور التصميم المحاسبي العام اللبناني، ينظر: Reydel.

André (1981)

^{٦٣} الفقرة ثانياً- القسم الثاني - الفصل الأول من الملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

وربّط التصميم المحاسبتين بواسطة حسابات المراقبة^{٦٤} التي تقوم مقام إقفال حسابات المخزون والأعباء والإيرادات فيما لو كانت المحاسبتان مندمجتين.^{٦٥}

وقد جاءت حسابات التكاليف في لائحة حسابات التصميم المحاسبي اللبناني مماثلة لها في مشروع التصميم المحاسبي العام الفرنسي الصادر في سنة ١٩٧٩ (Reydel, 1981) ومختلفة عن الصيغة الرسمية الصادرة في سنة ١٩٨٢ حيث اختلفت هذه الأخيرة عن المشروع.^{٦٦}

١,١,٤,١٥ الاحتواء على أحكام متعلقة بالحسابات المجمعة

اعتنى التصميم المحاسبي العام اللبناني بمحاسبة الشركات القابضة والتابعة بالرغم من أنه لم يكن في لبنان في تاريخ صدوره شركات مصنفة قانوناً كذلك، إذ أن التشريع القانوني المتعلق بالشركات القابضة والتابعة لم يكن موجوداً في تاريخ صدور مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام ثم القرار التطبيقي المكمل والمفسر له، بل صدر بمرسوم اشتراعي رقم ٤٥ تاريخ ١٩٨٣/٦/٢٤. وقد نص مرسوم وضع التصميم على بعض الأحكام المتعلقة بالحسابات المجمعة^{٦٧} جاء شرحها وتفصيلها في القرار التطبيقي.^{٦٨}

١,١,٥ المآخذ على التصميم المحاسبي العام اللبناني

تعرض التصميم المحاسبي العام اللبناني، لانتقادات من جهات مختلفة ولأسباب مختلفة. حتى أن أحد أعضاء لجنة وضع التصميم^{٦٩} أدلى بتصريحات للصحافة يعترض فيها على وضع تصميم محاسبي عام لأنه يحد من حرية النشاط التجاري، كما أن أحد رجال المدرسة المحاسبية الفرنسية في لبنان سجل اعتراضاً على إصدار التصميم، لأن إخضاع كافة المؤسسات الخاصة لتصميم محاسبي موحد بإشراف وزارة المالية لا يتلاءم من وجهة نظره مع أنظمة وزارة المالية، وينبغي أن يتعلق بجهاز

^{٦٤} يختلف مفهوم حسابات المراقبة في التصميم المحاسبي العام اللبناني عنه في المحاسبات العربية، فقد أراد به واضعو النص العربي للتصميم المحاسبي العام ترجمة الاصطلاح الفرنسي Comptes réfléchis والذي معناه "حسابات منعكسة" باعتبار أنها ذات طبيعة معاكسة لطبيعة الحساب المراد تمثيله في المحاسبة المالية.

^{٦٥} الملحق رقم ٤ - الفصل الثالث - المحاسبة التحليلية " ٩٠ حسابات المراقبة"

^{٦٦} حذف إصدار سنة ١٩٩٩ للتصميم المحاسبي العام الفرنسي (إعادة كتابة) كل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف وحساباتها.

^{٦٧} المادة ٢١ من مرسوم وضع التصميم المحاسبي العام.

^{٦٨} ملحق رقم ٤ الفصل الثاني - القسم الرابع - الفقرة سادساً من القرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

^{٦٩} الذي شارك في اللجنة كممثل لغرفة التجارة.

مستقل هو المجلس الوطني للمحاسبة. (عبد الله، ١٩٨٢) وقد عيب^{٧٠} على التصميم المحاسبي العام أنه عمد إلى النقل العشوائي والترجمة غير الدقيقة^{٧١} للنصوص الفرنسية وأنه أسقط الكثير من الحسابات الإدارية^{٧٢} من لائحة حساباته وأنه أورد في اللائحة حسابات تتعلق بالقانون الفرنسي فقط وأن بعض أحكام التصميم تتناقض مع القوانين اللبنانية.^{٧٣}

كما أن المحاسبين اللبنانيين ذوي الثقافة الأنكلوسكسونية الذين كانوا الرواد الأوائل للمهنة في لبنان لم يكونوا راضين إطلاقاً عن إقرار نظام محاسبي موحد وليد المدرسة الفرنسية في المحاسبة.^{٧٤}

كما أخذ على التصميم المحاسبي العام اللبناني أنه لم يراع أن لا تجمع الفئة الواحدة من لائحة حساباته بين حسابات ذات طبيعة مدينة وأخرى ذات طبيعة دائنة،^{٧٥} وأنه جعل إعادة تخمين الأصول عملية اختيارية غير إلزامية وخص الأصول الثابتة بها، ولم يحدد القيمة التي ينبغي اتخاذها أساساً في التخمين، وأحال على القانون الضريبي في مسألة وعاء إهلاك الأصول المعاد تخمينها. (بسيوني، ١٩٩٤)

كما عابوا على النص العربي للتصميم المحاسبي، أن تمسكه بالترجمة اللغوية الحرفية عن النص الفرنسي، أدى به إلى الخروج عما يكاد يكون إجماعاً اصطلاحياً عربياً،^{٧٦} وأنه بالتعديلات التي أدخلها على تكويد الحسابات عما هو عليه في الأصل الفرنسي، أفقد التكويد دلالاته في بعض الحسابات.^{٧٧}

^{٧٠} في حوار أجرته مجلة الإداري مع الدكتور جان عبد الله، العدد رقم ٧، تموز ١٩٨٣.

^{٧١} للباحث الكثير من الملاحظات حول عيوب الترجمة في النص العربي للتصميم المحاسبي العام اللبناني.

^{٧٢} اصطلاح "الحسابات الإدارية" ترجمة للاصطلاح الفرنسي Comptes de gestion الذي يراد به حسابات الأعباء والإيرادات.

^{٧٣} يرى الباحث أن التصميم المحاسبي العام ليس فيه ما يتناقض مع القانون اللبناني ولكن فيه حسابات لا حاجة لها في ظل القوانين السائدة في البلاد، ومنها الحسابات المتعلقة بالإعانات الحكومية.

^{٧٤} مما سمعه الباحث من عضو لجنة وضع التصميم المحاسبي العام، النقيب السابق للمحاسبين، وائل أبو شقرا في لقاء عقد في مكتبه في ٢٨/٥/٢٠١٣.

^{٧٥} لا ينفرد التصميم المحاسبي العام اللبناني في احتواء الفئة الواحدة على حسابات مختلفة في طبيعتها، بل إن فئات اللائحة ومحتوياتها مماثلة لللائحة حسابات التصميم المحاسبي العام في فرنسا.

^{٧٦} ومن ذلك أن "المخصصات" حساب مدين في لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام اللبناني، وما اصطلاح المحاسبون العرب على تسميته بالمخصصات هو في التصميم المحاسبي العام اللبناني "مؤونات".

^{٧٧} وهو ما سمعه الباحث من الأستاذ غسان نجا عضو اللجنة التي كلفتها وزارة المالية بترجمة النص الفرنسي للتصميم المحاسبي العام اللبناني إلى العربية. في مقابلة تمت معه في ٢٠/٧/٢٠١٣.

٦,١,١، التعديلات التي أدخلت على التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم يطرأ على التصميم المحاسبي العام اللبناني بعد إصداره تعديلات ذات أهمية، سوى في ثلاثة مواضع.

الأول: تعديل المسائل المتعلقة بفروق الصرف الضمنية

في فروق الصرف الضمنية المكتشفة عند إجراء التسويات الجردية في نهاية الفترة، ألغيت المعالجة المماثلة للتصميم المحاسبي الفرنسي القائمة على الاعتراف بفروق الصرف الضمنية بتسجيل السليبي منها في الأصول مع تكوين مخصص (مؤونة وفقاً للتسمية اللبنانية) لمواجهة الخسائر وتسجيل الإيجابي منها في الخصوم (Abrioux et al، ١٩٨١) واستبدلت بالاعتراف المباشر بفروق الصرف الضمنية السلبية كأعباء وفروق الصرف الضمنية الإيجابية كإيرادات.^{٧٨}

الثاني: تعديل محتوى البيانات المالية

في مكونات البيانات المالية ومحتواها ودرجة الإجمال أو التفصيل فيها، تم إلغاء النظام المختصر، والاحتفاظ بالنظام الأساسي مع التمييز في محتوى البيانات المالية على أساس الشكل القانوني للمنشأة (فردية، أشخاص، أموال) واستبدال إحدى القوائم المالية بقائمة أخرى، إذ استبدل جدول التمويل وجدول تدفقات الثروة بقائمة أطلق عليها تسمية "قائمة التدفقات النقدية".^{٧٩} كما أدخلت تعديلات على الميزانية وحساب النتيجة، وأضيف إلى القوائم المالية ما أطلق عليه "بيان النتيجة". وأضيف تحت مسمى "البيانات المالية" جداول لا تعتبر بأي حال جزءاً من البيانات المالية، بل هي جزء من التصريح الضريبي.^{٨٠} ثم تم تعديل هذه البيانات للمرة الثالثة في سنة ٢٠١٠^{٨١} ثم الرابعة في سنة ٢٠١١ ولكن هذه التعديلات جاءت تحت عنوان "اعتماد نماذج وتصاريح لضريبة الدخل"، وفيها تم

^{٧٨} القرار ١/٤٧٧٩ تاريخ ١٤/٩/١٩٩٣ الذي عدل الفقرة ٧ من الفصل الأول "في تنظيم المحاسبة والبيانات المالية" من القرار رقم ١/١١١ المتعلق بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

^{٧٩} وهي في الواقع لا تعتبر قائمة صالحة لبيان التدفقات النقدية، وللباحث دراسة عن تلك القائمة بين فيها أوجه الخلل الكثيرة فيها وأكد أنها لا تتفق مع أي نموذج معترف به لقائمة التدفقات النقدية.

^{٨٠} تعديلات بفعل المرسوم ١٢٤٠٨ تاريخ ٢٣/٦/١٩٩٨ المنشور في العدد ٣١/١٩٩٨ من الجريدة الرسمية. والرسوم ٦٦٧ تاريخ ١٩٩٩/٥/٢١ المنشور في العدد ٢٦/١٩٩٩ من الجريدة الرسمية المتعلقة بما أطلق عليه "تحسين البيانات المالية".

^{٨١} القرار رقم ١/٣٨٠ تاريخ ٣١ آذار/مارس ٢٠١٠ المنشور في العدد ١٨ من الجريدة الرسمية تاريخ ١٥/٤/٢٠١٠ المصحح بالقرار

١/٥١٣ تاريخ ١٩ أيار/مايو ٢٠١٠ المنشور في العدد ٢٧ من الجريدة الرسمية تاريخ ٢٧/٥/٢٠١٠ والمستبدلان بالقرار ١/١٨ تاريخ ١٢ كانون الثاني/يناير ٢٠١١ المنشوران في العدد ٤ تاريخ ٢٧/١/٢٠١١ من الجريدة الرسمية.

اختصار الميزانية العمومية بالاختصار على الإجماليات في الأصول الثابتة وعلى إجمالي وحيد في الاقتراض الطويل الأجل، ودمج مجموعتي الأصول المتداولة وحسابات التسوية في مجموعة واحدة.

الثالث: إضافة حسابات تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة

لم يلحظ التصميم المحاسبي اللبناني عند صدوره في سنتي ١٩٨١ و ١٩٨٢ أي حسابات للضريبة على القيمة المضافة في لائحة حساباته، على الرغم من وجودها في مصدره الفرنسي، وذلك لأن الضريبة على القيمة المضافة لم يتم اعتمادها في لبنان إلا في سنة ٢٠٠١، وقد تمت إضافة حسابات لهذه الضريبة رسمياً إلى اللائحة بعد اعتماد الضريبة بأكثر من ١٠ سنوات وذلك بقرار صادر عن

وزير المالية.^{٨٢}

١,١,٧ تطورات البيئة المحاسبية اللبنانية بعد صدور التصميم

المحاسبي العام

أدى إصدار التصميم المحاسبي العام إلى عدة تغييرات في البيئة المحاسبية اللبنانية، أهمها:

١,١,٧,١ إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة

كان إنشاء مجلس وطني للمحاسبة مطلباً مهنيّاً، تقدمت به نقابة المحاسبين مراراً إلى أعلى المراجع في الدولة قبل صدور التصميم المحاسبي العام، (Abdallah, 1980) ولم يتم إنشاء هذا المجلس بالفعل إلا بعد وضع التصميم المحاسبي العام، بنحو ثلاث سنوات، وقد أطلق هذا المجلس تسمية "المجلس الأعلى للمحاسبة" وحددت مهامه في مرسوم إنشائه بما يلي:^{٨٣}

- الإشراف على وضع القواعد المحاسبية ونماذج البيانات المالية والوضعيات الإحصائية والحسابية المنصوص عنها في مختلف القوانين والأنظمة.

- اقتراح التعديلات الواجب إدخالها دورياً على التصميم المحاسبي العام والتصاميم المحاسبية القطاعية والمهنية لتتوافق مع التطور القانوني والتقني.

^{٨٢} القرار رقم ١/٧٨٨ تاريخ ٢٩ آب/أغسطس ٢٠١٢ المنشور في العدد ٣٨ تاريخ ٦ أيلول/سبتمبر ٢٠١٢ من الجريدة الرسمية.

^{٨٣} المرسوم رقم ١٩٤١ تاريخ ٩ تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٨٤.

- اقتراح وضع تصاميم محاسبية فرعية تتناسب مع خصائص بعض النشاطات ضمن الإطار الأساسي للتصميم المحاسبي العام.

- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتنظيم مهنة المحاسبة ورفع كفاءة العمل المحاسبي.

٢,٧,١,١ إصدار تصاميم محاسبية قطاعية

نصت المادة ٢٢ من المرسوم ١٩٨١/٤٦٦٥ على أنه يمكن تكييف التصميم المحاسبي العام كي يراعي خصائص مختلف القطاعات والنشاطات، وكذلك المؤسسات العامة، عن طريق إعداد تصاميم محاسبية مهنية وخاصة،^{٨٤} تصدق بموجب قرارات تصدر عن وزير المالية.

وبالفعل، لم يكد يصدر التصميم المحاسبي العام للمؤسسات رسمياً، حتى بدأ العمل على إعداد تصميم محاسبي للمصارف والمؤسسات المالية وآخر لشركات التأمين، فصدر الأول رسمياً في نيسان/أبريل ١٩٨٤.^{٨٥} (Torbey, 1987) و صدر الثاني في تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٨٤.^{٨٦} (Torbey, 1986)

ولم يصدر في لبنان حتى تاريخ كتابة آخر قراءة لهذه الرسالة سوى هذين التصميمين الخاصين، خلافاً للفرنسيين الذين أصدروا ٤٣ تصميم محاسبي مهني و ٥٢ تصميم محاسبي خاص. (Dufils, 2013)

^{٨٤} التصاميم المحاسبية المهنية *Plans comptables professionnels* هي تصاميم يتم إعدادها بالانطلاق من نصوص التصميم المحاسبي العام ولائحة حساباته مع تكييفها وفقاً لحاجات نشاط لا يحتاج نشاطه إلى تصميم محاسبي خاص به، كالفنادق والمطاعم والنقل. والتصاميم المحاسبية الخاصة *Plans comptables particuliers* هي تصاميم يتم إصدارها لأنشطة لا يتفق التصميم المحاسبي العام مع طبيعة عملياتها كالبنوك وشركات التأمين.

^{٨٥} بالقرار رقم ١/١٠ تاريخ ٩ نيسان/أبريل ١٩٨٤.

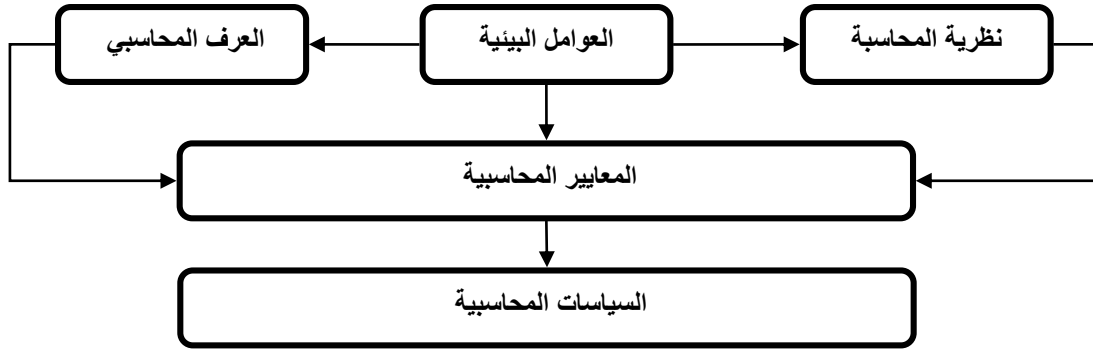
^{٨٦} بالقرار رقم ١/٢٢٤ تاريخ ٢٦ تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٨٤.

المبحث الثاني : معايير المحاسبة الدولية

١,٢,١ تمهيد

المعيار المحاسبي هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم. (فهمي، ٢٠٠٠) ويرشد المعيار لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات للمستفيدين منها. (لطي، ٢٠٠٥)

ويتم بناء المعايير المحاسبية وتطويرها اعتماداً على ثلاثة مصادر رئيسية هي: النظرية المحاسبية والعوامل البيئية المحيطة بالمحاسبة والأعراف المحاسبية، كما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (٢) : مصادر بناء المعايير المحاسبية .
المصدر: (الشيرازي، 1990 ص: 125)

وربما كانت الولايات المتحدة الأميركية هي الدولة الأولى التي عملت المنظمات المهنية فيها على وضع معايير محاسبية. فبعد أن كانت الممارسة المحاسبية فيها خارج أي تنظيم، بدأ في سنة ١٩٣٠ العمل على إصدار وتعميم مجموعة من المبادئ المحاسبية، يسترشد بها في الممارسة العملية، واستمر الأمر على هذا الحال إلى أن تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية في سنة ١٩٧٣ وبدأ ما أطلقوا عليه "تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير". (لطي، ٢٠٠٥).

ومع أن تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كان في ذات السنة التي أنشئ فيها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، إلا أن المعايير الأميركية كان لها تأثير كبير على المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية. (حماد، ٢٠٠٨)

١,٢,٢ نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أشخاص مختلفون كانت لهم أدوار ملحوظة في التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية، ولكن شخصاً واحداً فقط كان وراء الجهد الذي أدى إلى ولادة "لجنة معايير المحاسبة الدولية" هو Henry Benson هنري بنسون الرئيس السابق لمجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) والشريك الرئيسي في Coopers & Lybrand. فقد استشراف هنري بنسون أهمية وجود معايير دولية للمحاسبة، فكان رائد الخطوات التي أنشأت مجموعة المحاسبين الدولية للدراسات (AISG) Accountants International Study Group في سنة ١٩٦٧ كنواة للجنة معايير المحاسبة الدولية. (Zeff, 2012)

هذه المجموعة التي وصل عدد الدراسات التي نشرتها لغاية سنة ١٩٧٧ عندما انحلّت، إلى عشرين دراسة. كان أولها "ممارسات المحاسبة المقارنة بشأن المخزون في كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية"، استخدمت بعض دراساتها في أولى المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. (Ernst & Young, 2008)

وفي ٢٩ حزيران/يونيو ١٩٧٣ وبمبادرة من هنري بنسون وقّع في لندن من قبل ممثلين عن هيئات محاسبية مهنية في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، شرعة إنشاء منظمة دولية تعمل على صناعة معايير محاسبية تحظى بالقبول العام دولياً. (Walton et al, 2003) أطلق عليها اسم "لجنة معايير المحاسبة الدولية"

International Accounting Standards Committee

وقد عملت اللجنة خلال الفترة من سنة ١٩٧٣ إلى سنة ٢٠٠٠ تحت هذا الاسم إلى أن أعيد تنظيمها في سنة ٢٠٠١ ببناء هيكلية جديدة تضم وفقاً لإعادة التسمية التي جرت في سنة ٢٠١٠:

مؤسسة: "مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي"^{٨٧}

هيئة إشراف: "مجلس رقابة"^{٨٨}

مجلس: "مجلس معايير المحاسبة الدولية"^{٨٩}

⁸⁷ International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation), Before the revision of the constitution of the IASB in March 2010, IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation).

⁸⁸ Monitory Board.

⁸⁹ International Accounting Standards Board (IASB).

لجنة تفسير: "لجنة تفاسير معايير المعايير الدولية للإبلاغ المالي"^{٩٠}
لجنة استشارية: "المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للإبلاغ المالي"^{٩١} (Collings, 2013)

١, ٢, ٣ الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

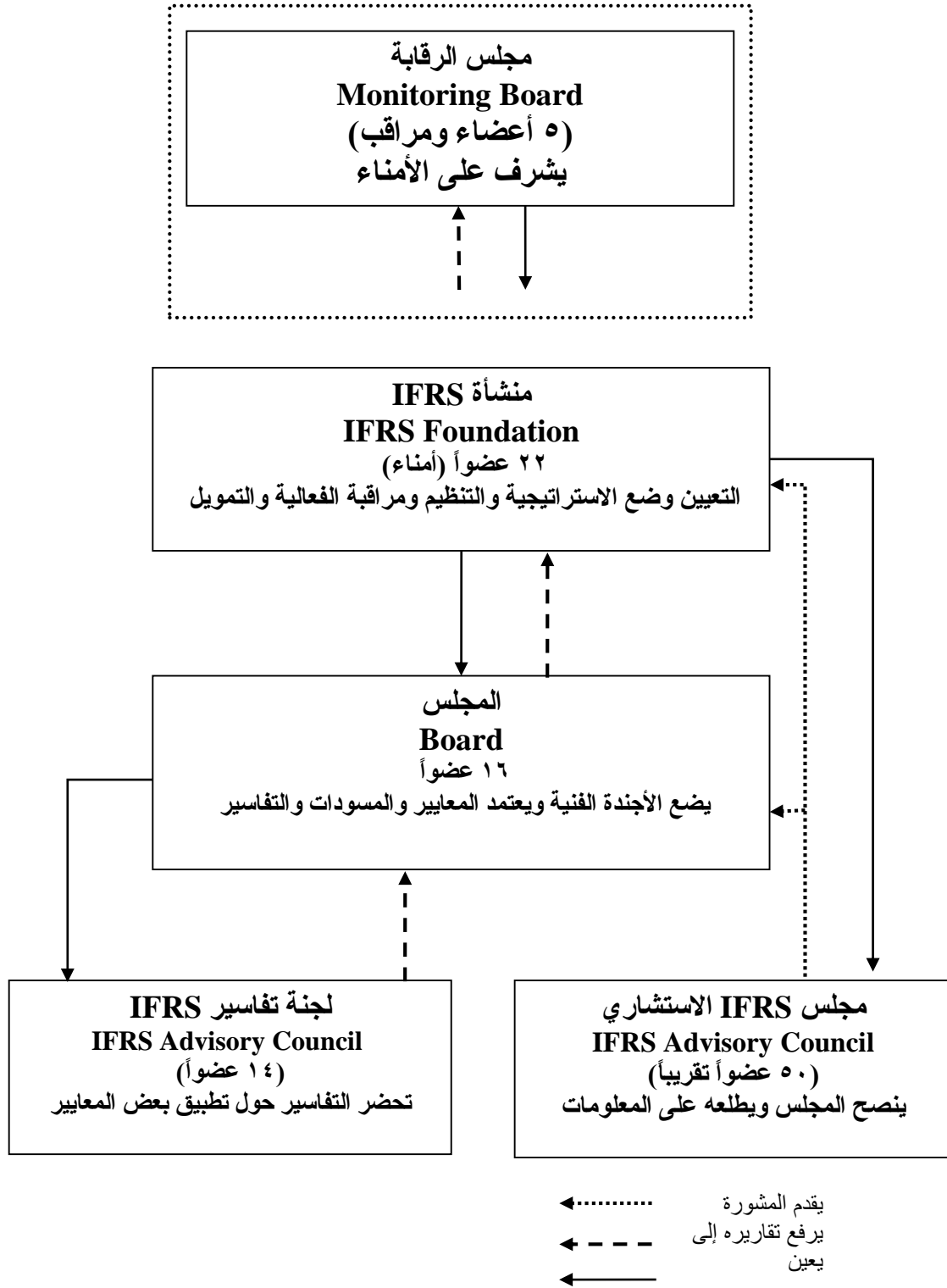
في سنة ٢٠٠١ أعيد تنظيم لجنة معايير المحاسبة الدولية بمقتضى الدستور المصدق في أيار/مايو ٢٠٠٠ التي أعيدت تسميتها وتسمية هيئاتها بمقتضى دستور ٢٠١٠. وقد جعل دستور ٢٠٠١ التنظيم أكثر استقلالية عن المهنة المحاسبية، فلم يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين يشارك بصورة مباشرة في تنظيم اللجنة بعد أن كان لأكثر من عشرين سنة المشارك الرئيسي فيها. (Ruffner, et al 2011) وتتخذ مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي شكل البنيان التنظيمي الذي ترتبط وحداته بعلاقات يبينها الشكل رقم (٣) الظاهر على الصفحة ٤٧.

١, ٢, ٤ أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية

تحددت أهداف اللجنة في اتفاق إنشائها في سنة ١٩٧٣ ثم خضعت لتعديلات متلاحقة كان آخرها في ٢٦ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠ وهي واردة في الدستور الحالي للمجلس.

⁹⁰ IFRS Interpretations Committee, Before the revision of the constitution of the IASB in March 2010, IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

⁹¹ IFRS Advisory Council, Before the revision of the constitution of the IASB in March 2010, SAC (Standards Advisory Council).



شكل رقم (٣): الهرمية التنظيمية لمجلس IFRS Foundation المصدر: 6: Deloitte 2013, page:

وهذه هي أهداف مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي وفقاً لدستورها:

(أ) وضع، من أجل المصلحة العامة، مجموعة وحيدة قابلة للفهم وقابلة للإنفاذ عالمياً من معايير الإبلاغ المالي ذات الجودة العالية المستندة إلى مبادئ واضحة المعالم. وينبغي أن تتطلب هذه المعايير معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية وفي أوجه الإبلاغ المالي الأخرى، لمساعدة المستثمرين والمشاركين في أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية في صنع القرارات الاقتصادية، و

(ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير، و

(ج) الأخذ في الاعتبار عند تحقيق الأهداف المرتبطة بـ (أ) و (ب)، وحسب مقتضى الحال، احتياجات مجموعة واسعة الأحجام والأنواع من الوحدات في بيئات اقتصادية متنوعة، و

(د) تشجيع وتسهيل معايير الإبلاغ المالي الدولية، المتمثلة بالمعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. (IFRS Foundation Constitution, Paragraph 2)

ولتحقيق الهدف الأخير، عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على صوغ المعايير أو على تفسيرها، بالتعاون مع صانعي المعايير الرئيسيين في الدول الرائدة في صناعة المعايير المحاسبية. إذ أنه من الضروري أن يكون لدى الدول التي تستوطن فيها البورصات الأكثر أهمية في العالم، معايير وطنية أقرب ما يمكن إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ولا يُحَلُّ بهذا التقارب أن يكون لدى هذه الدول أحكام أكثر تفصيلاً من تلك المذكورة في المعايير الدولية، كما لا يُحَلُّ به تكيف الأحكام لتتلاءم مع الظروف الوطنية. (Obert, 2013)

١,٢,٥ الإطار المفاهيمي

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نيسان/أبريل ١٩٨٩ "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. لصوغ المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين. وأعيد إصدار الإطار المفاهيمي في أيلول/سبتمبر ٢٠١٠ تحت اسم الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي. The Conceptual Framework for Financial Reporting

ويعالج هذا الإطار بصورة خاصة أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية لهذه القوائم، وعناصر مكوناتها وأسس الاعتراف بهذه العناصر وتقييمها.

٦, ٢, ١ معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى تاريخه

بعد الحلة الجديدة للمعايير الدولية في أيار ٢٠٠٢ أصبحت التسمية الجديدة لها "المعايير الدولية للإبلاغ المالي" International Financial Reporting Standards IFRS لتتضمن هذه التسمية الجديدة المعايير السابقة التي كانت تصدر تحت اسم "معايير المحاسبة الدولية" والمعايير التي تصدر بعد أيار/مايو ٢٠٠٢ التي تحمل التسمية الجديدة.

وقد تم إعداد معايير للتطبيق على القوائم المالية الفردية والمجموعة لجميع الوحدات ذات الأهداف الربحية، أيًا كان قطاع نشاطها أو شكلها القانوني وعلى جميع المعلومات التي تنشرها هذه الوحدات. إلا أن هذه المعايير يمكن أن تطبق على الوحدات غير الربحية وعلى المنشآت الحكومية التجارية، كلما كان ذلك مناسباً.

وتتضمن معايير IASB العناوين التالية:

- الأهداف.
- نطاق التطبيق.
- التعاريف.
- متن المعيار.
- الإفصاح.
- أحكام تطبيقية.
- تاريخ التطبيق.
- الملحقات.

ويتضمن كل معيار بالإضافة إلى ما سبق عنوانين إضافيين منفصلين:

- أساس الاستنتاجات.
- الدليل التطبيقي.

وتنشر جميع النصوص التي تقرها المنظمة الدولية، باللغة الإنكليزية. وقد تم لغاية آخر أيار من العام ٢٠١٤ إصدار ٥٦ معياراً (سُجِبَ ١٤ معياراً منها من دون إعادة استخدام أرقامها). ويظهر الجدول التالي المعايير الصادرة لغاية 10/06/2014 بما فيها تلك الملغاة أو المسحوبة أو المنسوخة:

جدول رقم (١)
مجموعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي

تاريخ نفاذ الإصدار أو التعديل الأخير أو الإلغاء		المعايير الدولية للإبلاغ المالي
السنة	الشهر	
٢٠٠٢	أيار/مايو	تقديم للمعايير الدولية للإبلاغ المالي
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١ IFRS اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٢ IFRS الدفعات على أساس السهم
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، ٧/١ من سنة	٣ IFRS تجميع المنشآت
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٤ IFRS عقود التأمين
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٥ IFRS الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأجل البيع والعمليات غير المستمرة
٢٠٠٦	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٦ IFRS اكتشاف وتقييم الأصول المعدنية
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٧ IFRS الأدوات المالية: الإفصاح
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٨ IFRS قطاعات التشغيل
٢٠١٥	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٩ IFRS الأدوات المالية
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٠ IFRS القوائم المالية المجمعة
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١١ IFRS الترتيبات المشتركة (تاريخ النفاذ ٢٠١٣/١/١)
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٢ IFRS الإفصاح عن المصالح في الوحدات الأخرى (تاريخ النفاذ ٢٠١٣/١/١)
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٣ IFRS قياس القيمة العادلة (تاريخ النفاذ ٢٠١٣/١/١)
٢٠١٦	تاريخ النفاذ، الأول من سنة	١٤ IFRS حسابات التأجيل التنظيمية <i>Regulatory Deferral Accounts</i>
٢٠١٧	تاريخ النفاذ، الأول من سنة	١٥ IFRS إيرادات العقود مع العملاء <i>Revenue from Contracts with Customers</i>
٢٠١٠	أيلول/سبتمبر	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي
		معايير المحاسبة الدولية
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١ IAS عرض القوائم المالية
٢٠٠٥	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٢ IAS المخزون
١٩٩٠	ألغى اعتباراً من سنة	٣ IAS القوائم المالية المجمعة
٢٠٠١	ألغى اعتباراً من سنة	٤ IAS محاسبة الاستهلاك
١٩٩٨	ألغى اعتباراً من ٧/١ من سنة	٥ IAS المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية
١٩٨٣	ألغى اعتباراً من سنة	٦ IAS الاستجابة المحاسبية للأسعار المتغيرة
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٧ IAS قوائم التدفقات النقدية 1 July 2009
٢٠٠٥	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٨ IAS السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
١٩٩٩	نفاذ التعديل الأخير، ٧/١ من سنة	٩ IAS محاسبة أنشطة البحوث والتطوير
٢٠٠٥	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٠ IAS الأحداث بعد فترة الإبلاغ
٢٠١٧	ملغى اعتباراً من سنة	١١ IAS عقود الإنشاء
٢٠١٢	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٢ IAS ضرائب الدخل
١٩٩٨	ألغى اعتباراً من سنة	١٣ IAS عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة
٢٠٠٩	ألغى اعتباراً من سنة	١٤ IAS التقارير القطاعية
٢٠٠٥	ألغى اعتباراً من سنة	١٥ IAS المعلومات التي تعكس أثر التغير في الأسعار
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٦ IAS الممتلكات والمصانع والتجهيزات
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٧ IAS الإيجارات
٢٠١٧	ملغى اعتباراً من سنة	١٨ IAS الإيراد
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	١٩ IAS منافع المستخدمين
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	٢٠ IAS المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، ٧/١ من سنة	٢١ IAS آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
٢٠٠٤	ألغى اعتباراً من سنة	٢٢ IAS ضم المنشآت

٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٢٣ تكاليف الاقتراض
٢٠١١	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٢٤ الإفصاح عن الأطراف المقربة
٢٠٠١	ألغي اعتباراً من سنة	IAS ٢٥ المحاسبة عن الاستثمارات
١٩٨٨	نفاذ اعتباراً من سنة	IAS ٢٦ المحاسبة والإفصاح عن خطط منافع التقاعد
٢٠١٣	ألغي اعتباراً من سنة	IAS ٢٧ القوائم المالية المنفصلة
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٢٨ الاستثمارات في الوحدات الزميلة والمشاريع المشتركة
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٢٩ التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
٢٠٠٧	ألغي اعتباراً من سنة	IAS ٣٠ الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
٢٠١٣	ألغي اعتباراً من سنة	IAS ٣١ المصالح في المشاريع المشتركة
٢٠١٣	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٢ الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٣ الربح للسهم
٢٠١١	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٤ الإبلاغ المالي المرحلي
٢٠٠٥	ألغي اعتباراً من سنة	IAS ٣٥ العمليات المتوقفة
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٦ انخفاض قيمة الأصول
١٩٩٨	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٧ المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة (يخضع لتعديلات جوهرية لم تصدر بعد على الرغم من صدور مسودة عرض في ٢٠٠٥)
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، ٧/١ من سنة	IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة
٢٠١٠	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٤٠ العقارات الاستثمارية
٢٠٠٩	نفاذ التعديل الأخير، الأول من سنة	IAS ٤١ الزراعة

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>

ويوجد في الوقت الحاضر (لغاية 10/06/2014) معياران قيد التحضير، لا يعلم ترتيب تواريخ صدورهما، وهما: (Obert, 2013)

IFRS X: عقود الإيجار الذي سيحل محل المعيار ١٧ IAS عقود الإيجار.

IFRS Y: عقود التأمين، الذي سيحل محل المعيار ٤ IFRS عقود التأمين.

١, ٢, ٧ قرارات لجنة التفاسير

من المناسب أن يتم دعم المعايير بواسطة "تفاسير" تصدرها لجنة خبراء، لتوضيح بعض الأمور في المعيار أو تحديد ما إذا كان المعيار يطبق في حالة محددة. (Walton, 2011)

إن لجنة التفاسير IFRS Interpretations Committee هي الهيئة التفسيرية المولجة بإعداد الإرشادات التفسيرية حول المسائل المحاسبية التي لم تعالجها بصورة خاصة معايير IFRS أو التي من المرجح أن يساء تفسيرها إذا لم يتم إصدار توجيه رسمي بشأنها. (Mirza, 2012)

بعد تحديد جميع الفروق المتعلقة بالموضوع الخاضع للمعالجة من قِبَل الفريق الفني ودراسة الممارسات الوطنية المختلفة، يتم إصدار مشروع تفسير، لاستطلاع التعليقات عليه. وبعد أخذ

التعليقات في الاعتبار تعتمد لجنة IFRS Interpretations Committee المشروع وتحيله إلى مجلس IASB لإقراره (بأكثرية ٩ أصوات على الأقل). (Kieso, 2012)

١,٢,٨ قبول المعايير الدولية من قبل بورصات الأوراق المالية

تم في تموز/يوليو من سنة ١٩٩٥ الاتفاق مع "المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال"^{٩٢} على أنه وبعد مراجعة المعايير الراهنة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، لن تكون المنشآت التي تتفق قوائمها المالية مع معايير المحاسبة الدولية ملزمة بإعادة معالجة قوائمها من أجل إدراج صكوكها في البورصة، حتى في الولايات المتحدة الأمريكية. (Mirza and Holt, 2011)

وبعد قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية باستبدال أو تنقيح أو إصدار ما يلزم من معايير، أعلنت "المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال" IOSCO في أيار/مايو ٢٠٠٠ أنها تنصح جميع سلطات البورصة في العالم بقبول استخدام معايير IAS والتفسير المرتبطة بها.^{٩٣} (Alexander and Archer, 2009) في إصدار وتسعير الصكوك الصادرة عن الشركات العالمية. وقد ساهم هذا القرار في قبول استخدام معايير المحاسبة الدولية في جميع الدول. وبقيت المسألة في استخدام معايير المحاسبة الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية، فاستمرت "لجنة الأوراق المالية والبورصة" SEC ولغاية سنة ٢٠٠٧ في اشتراط جداول التسوية مع US GAAP وإيضاحات ملحقة متممة للشركات التي لا تطبق المعايير الأمريكية في الحسابات المجمعة. وفي سنة ٢٠٠٧ أقرت اللجنة إلغاء جداول التسوية مع US GAAP بالنسبة للشركات غير الأمريكية التي تعتمد المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتوصلت في سنة ٢٠١١ إلى صيغة مبتكرة أطلقوا عليها تسمية Condorsement تقبل وفقاً لها اعتماد IFRS في الشركات الأمريكية.^{٩٤}

⁹² The International Organization of Securities Commissions (IOSC).

⁹³ باستثناء المعيار ١٥ IAS المتعلق بتغير الأسعار والمعايير القطاعية ٢٦ IAS المحاسبة والتقارير عن برامج التقاعد و ٣٠ IAS الإفصاح

في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة و المعيار ٤١ IAS الزراعة

⁹⁴ هذا اللفظ لا أصل له في لغة الأنكلوسكون، بل هو منحوت من لفظين اثنين، هما Convergence و Endorsement وتجميع هذه

الصيغة بين شيء من الإقرار Endorsement والتقريب Convergence.

٩, ٢, ١ التقريب بين مبادئ المحاسبة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية

إن تقريب المعايير المحاسبية الوطنية من المعايير المحاسبية الدولية هو أحد أهداف مجلس IASB المنصوص عليها في دستوره. ولهذا الغرض يهتم بعض أعضاء المجلس بوظيفة التواصل مع المنظمات الصانعة للمعايير في الدول الكبرى (الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، كندا، أستراليا، نيوزيلندا). كما يقوم المجلس بتحليل متطلبات معايير IFRS وتلك التي تصدرها المنظمات الإقليمية. ففي الولايات المتحدة الأمريكية وفي فرنسا يلاحظ أن:

- التعديلات للنظام المحاسبي الموحد الفرنسي (آراء CNC ولوائح CRC) التي تمت في بداية القرن الواحد والعشرين والمتعلقة بمعالجة العقود الطويلة الأجل، وتغيير السياسات المحاسبية، الالتزامات، إهلاك وهبوط قيم الأصول، المعالجة المحاسبية للاندماج والعمليات المشابهة، تعريف والاعتراف بالأصول وتقييمها، كلها كانت بهدف تقريب النظام الفرنسي من المعايير (Obert et Mairesse, 2011)
- التعديلات الأخيرة على المعايير الأمريكية ومشاريع المعايير الجديدة المتعلقة بالقيمة العادلة والإيرادات والإيجارات والأدوات المالية وتجميع المنشآت والأصول غير الملموسة وهبوط قيم الأصول تم إجراؤها بالاتفاق مع مجلس IASB والذي قام بدوره بتعديل بعض معاييره لتقريبها من المعايير الأمريكية.

وهناك جهود حثيثة في كثير من الدول التي تقدمت خطوات متفاوتة في هذا المجال، ولا يزال هناك سعي للتقارب التام أو شبه التام مع معايير المحاسبة الدولية. يذكر منها على وجه الخصوص بلغاريا والدانمارك وأستونيا وفنلندا واليونان وإيرلندا وإيطاليا وليتوانيا واللوكسبورغ ومالطا وهولندا وبولونيا والبرتغال وسلوفاكيا وسلوفينيا. (Robinson et al, 2012)

وفي الدول العربية اختلف الحال، بين دول اعتمدت المعايير الدولية ومنها المملكة الأردنية الهاشمية^{٩٥} وجمهورية السودان والإمارات العربية المتحدة وسلطنة عمان ودولة الكويت ودولة قطر ودولة البحرين. ودولة أصدرت معاييرها المترجمة عن المعايير الدولية ولم تخالفها إلا في مسائل قليلة وهي

^{٩٥} وفقاً لدراسة للدكتور محمد أبو نصار "تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق - التجربة الأردنية" يعتبر الأردن من أوائل الدول العربية التي اعتمدت معايير المحاسبة الدولية.

جمهورية مصر العربية،^{٩٦} ودولة عدلت نظامها المحاسبي للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وهي الجزائر،^{٩٧} ودولة كانت قد أصدرت معاييرها المتأثرة بالمعايير الدولية والمعايير الأميركية ولكنها في عام ٢٠١٢ اتخذت قرارها بالتحول إلى معايير المحاسبة الدولية، وفقاً لخطة منهجية ذات مراحل، وهي المملكة العربية السعودية.^{٩٨} ويوجد دول عربية لم تتخذ قرارها الحاسم بهذا الشأن ولكن فيها حراك متفاوت التأثير للتوجه نحو المعايير الدولية ومنها العراق وسورية^{٩٩} والسلطة الفلسطينية.^{١٠٠}

١,٢,١٠ معايير IFRS للوحدات الصغيرة والمتوسطة IFRS for

SMEs

اتسعت مساحة القبول العام لمعايير المحاسبة الدولية، في بدايات هذا القرن، في وقت تزايد فيه حجم هذه المعايير وتعقدت بعض متطلباتها، على نحو جعل تطبيقها بالنسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة عسيراً وثقيلاً. ولذلك رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن من المناسب إصدار معايير خاصة بهذا الحجم من المنشآت.

وفي حزيران/يونيو ٢٠٠٤ قدم مجلس IASB ورقة مناقشة لعرض وجهة نظره المتعلقة بمشروع وضع معايير محاسبية دولية خاصة بالمنشآت الصغيرة. ثم قام المجلس في نيسان/أبريل ٢٠٠٥ بإعداد قائمة استبيان موجهة للجمهور للتعليق بشأن مسائل الاعتراف والقياس، ثم أصدر المجلس مسودة عرض في شباط/فبراير ٢٠٠٧ إلى أن تم في ٩ تموز/يوليو 2009 إصدار المعايير النهائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بتاريخ نفاذ فوري. (Mackenzie, 2010)

ولم يقدم مجلس معايير المحاسبة الدولية أي مقياس كمي لتصنيف المنشآت الصغيرة والمتوسطة، بل حدد الفئة المستهدفة من المعيار الذي أصدره بأنها تلك التي تلتزم بعرض قوائم مالية لمستخدمين خارجيين، ولكنها لم تصدر ولن تصدر أدوات مالية تمثل ديوناً أو حقوق ملكية لتطرح في سوق

^{٩٦} وفقاً لما هو منشور على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للرقابة المالية تحت عنوان "معايير المحاسبة المصرية".

^{٩٧} وفقاً لجودي محمد رمزي في دراسة تحت عنوان "إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية".

^{٩٨} وفقاً لما هو منشور على الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تحت عنوان "مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية".

^{٩٩} وفقاً لمحاضرة للدكتور محمد رضوان حلوة حنان، أقيمت في غرفة تجارة حلب في ٢٠٠٧/٧/٢.

^{١٠٠} وفقاً لمحاضرات ألقاها أعضاء هيئات التدريس في جامعات فلسطينية خلال ندوة في الجامعة الإسلامية في غزة في ٢٠١٣/٣/٢٠ تحت عنوان: "المعايير الدولية للإبلاغ المالي وإمكانية تطبيقها في فلسطين".

الأوراق المالية، ولا تمتلك أصولاً ذات طبيعة مالية من إصدارات الغير. (كما هو حال البنوك وشركات التأمين).

وقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن اعتماد معيار الوحدات الصغيرة والمتوسطة، IFRS for SMEs بدلاً من المعايير الكاملة Full IFRS قرار يتم اتخاذه على مستوى كل دولة بواسطة صانعي المعايير المحليين.^{١٠١}

ويشتمل المعيار بحد ذاته على ٢٣٠ صفحة تتضمن مقدمة و ٣٥ قسم، ومعجم، وجدول، ومواءمة بين أقسام المعيار والمعايير الموجودة، وهو مصحوب بأساس للاستنتاجات ونموذج للقوائم المالية، ولا يتضمن هذا المعيار أي أحكام تتعلق بالنتيجة على أساس السهم (IAS 33)، والإفصاح المالي المرهلي (IAS 34)، والأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (IFRS 5)، والقطاعات التشغيلية (IFRS 8).

١,٢,١١ اعتماد معايير المحاسبة الدولية في لبنان

بدأ الحديث عن ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية في لبنان في أوائل التسعينيات من القرن العشرين،^{١٠٢} ففي سنة ١٩٩٣ وضع المجلس الأعلى للمحاسبة في لبنان مشروع اعتماد معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله وشكل لجنة لهذا الغرض.^{١٠٣} وفي سنة ١٩٩٥ أي قبل اعتماد معايير المحاسبة الدولية في فرنسا، كانت الوفود الفرنسية الرسمية والمهنية تأتي إلى بيروت للمساعدة على الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية.^{١٠٤} وفي سنة ١٩٩٦ صدر عن وزير المالية قرار باعتماد معايير المحاسبة الدولية في لبنان وفقاً لبرنامج زمني مفصل في القرار، يشمل في سنة ١٩٩٩ جميع المكلفين بالضريبة على طريقة الربح الحقيقي.^{١٠٥}

^{١٠١} لم يتخذ الاتحاد الأوروبي على سبيل المثال أي قرار بوجوب تطبيق هذا المعيار.

^{١٠٢} وفي هذا الإطار نظمت نقابة خبراء المحاسبة المجازين في ١١ حزيران/يونيو ١٩٩٣ مؤتمر المعايير الدولية للمحاسبة.

^{١٠٣} كان ذلك في اجتماع عقده في ٦ تموز/يوليو ١٩٩٣ وفقاً لما نشرته صحيفة النهار اليومية اللبنانية في العدد ١٨٥٧١ تاريخ ١٩٩٣/٧/٧.

^{١٠٤} منها ما نشرته صحيفة النهار اللبنانية في عددها رقم ١٩٢٤٤ تاريخ ١٩٩٥/٩/٢٣ من أن وفد وزارة الاقتصاد والمال الفرنسية زار لبنان واتفق على تأليف لجنة لمتابعة موضوع تطوير النظام المحاسبي العام بما يتفق والمعايير الدولية للمحاسبة.

^{١٠٥} قرار صادر عن وزير المالية رقم ٦٢٥٨ تاريخ ١٩٩٦/٨/٢١ غير منشور في الجريدة الرسمية.

ومنذ ذلك الحين، بدأ تنظيم برامج التدريب على معايير المحاسبة الدولية، والتي شاركت في بعضها بعثات مهنية فرنسية، وأقيمت ندوات ومؤتمرات لهذا الغرض.^{١٠٦}

ثم تم في عام ٢٠٠١ تحديث القرار الصادر في سنة ١٩٩٦ بقرار ألزم الشركات الخاضعة للربح الحقيقي بتطبيق جميع المعايير النافذة في تاريخه، وسمى القرار تلك المعايير والتي كان آخرها في الصدور المعيار ٤١.IAS.^{١٠٧}

ولتأكيد ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية أصدر وزير المالية في سنة ٢٠٠٢ تعميماً يلزم مفوضي المراقبة ومدققي الحسابات وخبراء المحاسبة بالتأكد من اعتماد عملائهم للمعايير الدولية للمحاسبة، والإفصاح في فقرة "الرأي" من تقريرهم عن مدى تقيدهم بذلك.^{١٠٨}

^{١٠٦} مشاركة الخبراء الفرنسيين المذكور في الخبر المنشور عن برنامج التدريب في الصحف اللبنانية ومنها النهار في عددها رقم ١٩٧٨٧ تاريخ ١٩٩٧/٧/٨.

^{١٠٧} قرار صادر عن وزير المالية رقم ٦٧٣ تاريخ ٢٠٠١/٦/١٤ منشور في العدد ٢٠٠١/٢٩ من الجريدة الرسمية.

^{١٠٨} تعميم رقم ٧٤٢/ص١ صادر في ١٥ نيسان سنة ٢٠٠٢ عن وزير المالية تحت عنوان "تنظيم تقرير خبراء المحاسبة".

الفصل الثاني : مقارنة نصوص المعايير مع التصميم المحاسبى العام اللبناني

المبحث الأول : مضاهاة النصوص المتعلقة بالأصول غير المتداولة

٢,١,١ تمهيد

سيتم في هذا المبحث مضاهاة النصوص المتعلقة بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة في معايير المحاسبة الدولية بالنصوص ذات الصلة في التصميم المحاسبي العام اللبناني. وسيكون محلاً للمقارنة النصوص المتعلقة بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، في المعايير ١٦ IAS الأراضي والأبنية والمعدات و ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة و ٢٣ IAS تكاليف الاقتراض و ١٧ IAS الإيجار و ٣٦ IAS انخفاض قيم الأصول. ومقابلها التصميم المحاسبي العام اللبناني ودليله التطبيقي وأصله الفرنسي كما كان عند صدور اللبناني.

٢,١,٢ وجود نصوص قائمة بذاتها تنظم المحاسبة على الأصول

غير المتداولة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يوجد نصوص قائمة بذاتها صادرة كمعايير أو كتفسيرات تتعلق بالأصول غير المتداولة.	يوجد مواد في التصميم أو فقرات منه تتعلق بالأصول غير المتداولة.

في معايير المحاسبة الدولية

يوجد أربعة معايير محاسبية دولية قائمة بذاتها تتعلق على وجه الخصوص، بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وهي:

١٦ IAS الأراضي والأبنية والمعدات، ٣٦ IAS انخفاض قيم الأصول، ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة، ٥ IFRS الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع.

ويرتبط بالمعيار ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة، التفسيرات التالية:

IFRIC 12 ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، IFRIC 20 تكاليف التجريد في مرحلة الإنتاج للمساحات المنجمية، SIC-32 الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الإلكتروني.

ويوجد عدة معايير ذات صلة بمحاسبة الأصول غير المتداولة وهي:

IAS ١٧ الإيجارات، ٢٠ IAS محاسبة المنح الحكومية، ٢٣ IAS تكاليف الاقتراض، ٣٧ IAS المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة، ٤٠ IAS العقارات الاستثمارية، ٤١ IAS الزراعة، 3 IFRS تجميع المنشآت، 6 IFRS استخراج وتقييم الموارد المعدنية، 13 IFRS قياس القيمة العادلة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يتكون التصميم المحاسبي العام اللبناني من المرسوم والقرار التطبيقي، وفي القرار التطبيقي مواد وفقرات تتعلق بمحاسبة الأصول الثابتة، جاءت في إطار شرح قواعد التقييم، وفي لائحة الحسابات، وفي قواعد تشغيل لائحة الحسابات.

٣, ١, ٢ شرط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير

المتداولة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تعريف وشروط الاعتراف بالأصول تعتمد على مفهوم الموارد الخاضعة لسيطرة الوحدة.	تعريف الأصول يعتمد على مفهوم الملكية القانونية.

في معايير المحاسبة الدولية

يعتمد تعريف الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وبصرف النظر عن طبيعتها، على مفهوم المورد الذي يخضع للسيطرة وليس المال المملوك.

فبالتأمل بنصوص المعايير الدولية لا سيما منها:

الفقرة ٤,٤ من إطار إعداد وعرض البيانات المالية:

الأصل وهو مورد تسيطر عليه الوحدة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تنجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للوحدة.

والفقرة ٤,١٢ منه:

كثير من الأصول، على سبيل المثال المدينون والعقارات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند التحقق من وجود أصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً.^{١٠٩} وعلى سبيل المثال، فالعقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للوحدة إن كانت تسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ومع أن قدرة الوحدة على السيطرة على الأصل تكون في العادة نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه ومع ذلك من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل من دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه.^{١١٠}

وفي الفقرة ٧ من المعيار IAS ١٦ الأراضي والأبنية والمعدات:

"ينبغي الاعتراف بتكلفة بند من الأراضي والأبنية والمعدات كأصل عندما:

- (أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى الوحدة.
(ب) يمكن قياس تكلفة الأصل على الوحدة بموثوقية."

والفقرة ٨ من المعيار IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة:

الأصل هو مورد:

- (أ) تسيطر عليه الوحدة نتيجة لأحداث سابقة.
(ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة.

ومن هذه النصوص ومن نصوص أخرى مشابهة جاءت في أكثر من معيار يمكن حصر خصائص الأصول بصفة عامة في الآتي:

أ- القابلية للتمييز: حتى يكون عنصر ما قابلاً للتمييز، ينبغي أن يتوافر فيه أحد الشروط التالية:

- أن يكون قابلاً للفصل بمفرده عن المؤسسة، أي أن يكون بإمكان المؤسسة تأجير أو بيع أو مبادلة أو توزيع المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل، من دون اضمحلال المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن الأصول الأخرى المستخدمة في نفس النشاط المولد للإيرادات.

109 Which mentioned in English as follows: "In determining the existence of an asset, the right of ownership is not essential".

110 Which mentioned in English as follows: an item may nonetheless satisfy the definition of an asset even when there is no legal control.

- أن يكون قابلاً للفصل عن المؤسسة بالتزاوج مع أصول أخرى، بحيث يمكن تمييز التدفقات النقدية المرتبطة بها.

- أن يكون موضوعاً لحقوق قانونية.

ب- الخضوع للسيطرة: ينبغي أن تكون سيطرة الوحدة على الأصل ناتجة عن أحداث ماضية، والسيطرة هي القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل، والحيلولة دون اقتراب الآخرين من هذه المنافع. وبالرغم من أن الفقرة ١٣ من المعيار IAS ٣٨ تنص على أنه من الممكن إحراز السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من غير التسلط عليه بالحقوق القانونية. إلا أن الفقرة نفسها تشير إلى أنه من الصعب إثبات السيطرة في ظل عدم وجود حقوق قانونية يمكن فرضها في المحكمة.

ج- تقديم منافع اقتصادية مستقبلية

يعترف بالأصل الثابت إذا وفقط إذا تحقق الشرطان التاليان بصفة مجتمعة:

- إذا كان من المحتمل أن يتدفق للوحدة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل.

- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

د- يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

اشترط التصميم المحاسبي العام اللبناني بصورة صريحة نقل الملكية القانونية ليتم الاعتراف بعنصر كأصل. حيث جاء فيه ^{١١١} "تسجل الأصول عند دخولها في ملكية المؤسسة بتكلفة شرائها، وتسجل الأصول التي تنتجها المؤسسة بتكلفة إنتاجها، أما ما تحصل عليه المؤسسة مجاناً فيسجل وفقاً للقيمة السوقية، وتسجل المقدمات العينية بسعر التقديم."

وليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني تعريف للأصول، ولا ذكر لشروط الاعتراف بالعناصر غير الملموسة كأصول، ولكن الذي في هذا التصميم أن: "الأصول تسجل عن دخولها في ملكية المؤسسة..."^{١١٢}

١١١ المادة ١٢ من المرسوم رقم ٨١/٤٦٦٥ المتعلق بوضع تصميم محاسبي عام.

١١٢ المادة ١٢ من المرسوم رقم ٤٤٦٥ تاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦ المتعلق بوضع تصميم محاسبي عام.

وبالمقارنة نجد أن النصوص تستند إلى مفهوم السيطرة في المعايير الدولية وليس إلى مفهوم الملكية كما هو الحال في التصميم المحاسبي العام اللبناني، ويرتب هذا الاختلاف الفروق التالية بين المرجعين:

- إن تاريخ الاعتراف الأولي بالأصول الثابتة يمكن أن يختلف بين المرجعين، وبصورة خاصة عندما يختلف تاريخ نقل السيطرة عن تاريخ نقل الملكية. وسيجد هذا الاختلاف محله للظهور في عمليات الإيجار التمويلي بصورة خاصة.^{١١٣}
- إن العناصر غير الملموسة المولدة داخلياً وغير المحمية قانوناً التي يمكن الاعتراف بها كأصول، هي أقل بكثير في معايير المحاسبة الدولية عنها في التصميم العام اللبناني. يذكر هنا على سبيل المثال أن التفسير الصارم لمفهوم السيطرة، يمنع من حيث المبدأ تسجيل محفظة الزبائن والعلاقات مع الزبائن و فرق عمل المستخدمين المتخصصين والمواهب الخاصة في الأصول.

٤, ١, ٢ وجود تعريف محدد للأصول غير المتداولة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
لا يوجد تعريف محدد للأصول غير المتداولة، مع وجود تعريف لكل من مجموعاتها الرئيسية.	يوجد تعريف للأصول الثابتة في العموم، مع عدم وجود تعريف لكل من مجموعاتها

في معايير المحاسبة الدولية

(Get through) عرفت معايير المحاسبة الدولية، الأصول غير المتداولة بالسلب لا بالإيجاب، تعريفاً للأصول المتداولة جاء فيه أن: IFRS 5 و IAS، إذ قدم المعياران 1 (2010, guides,

الأصل المتداول هو الذي يستوفي أيّاً من المعايير التالية:

- (أ) أن يكون من المتوقع أن يتم استرداده أو من المزمع بيعه أو استهلاكه في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة. أو
- (ب) أن يكون قد تم اقتناؤه منذ البداية بغرض الاتجار فيه. أو
- (ج) أن يكون من المتوقع استرداده خلال اثني عشر شهراً بعد فترة الإبلاغ. أو

^{١١٣} مع العلم أن قانون الإيجار التمويلي في لبنان ينص على أحكام مشابهة إلى حد بعيد لتلك الواردة في المعيار IAS 17 الإيجار، وتعتبر أحكام التصميم المحاسبي العام المتعلقة بالإيجار التمويلي بعد صدور هذا القانون متقدمة وغير معمول بها في حكم الملغاة).

(د) أن يكون نقدية أو في حكم النقدية، ما لم يكن خاضعاً لقيود لاستبداله أو استخدامه لتسوية أحد الالتزامات لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد فترة الإبلاغ. (IAS 1.66 & IFRS 5.A)

وأتبع تعريفه هذا بالقول، الأصل غير المتداول هو الذي لا يستوفي تعريف الأصل المتداول. (IFRS 5.A)

فالأصول غير المتداولة وفقاً لذلك، هي ما لا يتوقع تحقق قيمته أو يكون محتفظاً به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة، وما لا يحتفظ به أساساً لغرض الاتجار، وما لا يتوقع تحقق قيمته خلال اثني عشر شهراً من فترة الإبلاغ، وما لا يتمثل في نقدية أو ما في حكمها.

وينص المعيار 1 IAS على أن الأصول غير المتداولة، قد تكون أصولاً ملموسة أو أصولاً غير ملموسة أو أصولاً تشغيلية أو مالية أخرى طويلة الأجل. (IAS 1.67)

وعرف المعيار 16 IAS الأصول الثابتة الملموسة بقوله: هي بنود ملموسة تحتفظ بها الوحدة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة. (IAS 16.6)

وعرف المعيار 38 IAS الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتمييز غير متجسد مادياً. (IAS 38.8)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

عرف التصميم المحاسبي العام الأصول الثابتة بقوله: "الأصول الثابتة تتألف من جميع الأموال والقيم المخصصة للبقاء طويلاً على ذات الشكل في المؤسسة".^{١١٤}

وقد ذكر التصميم أن الأصول الثابتة المادية وغير المادية تصنف على أساس الطبيعة المادية لها، وكذلك على أساس وجهة استعمالها، وفي لائحة حساباته وفي شرح قواعد تشغيل اللائحة،^{١١٥} ذكر التصميم المحاسبي العام اللبناني من الأصول الثابتة المادية الأراضي والأبنية والتجهيزات وآليات النقل والاستصلاحات والتحسينات والأدوات المكتبية والمعلوماتية والأثاث والثروة الحيوانية والعبوات. وذكر من الأصول الثابتة غير المادية: الخلو والشهرة، مصاريف التأسيس، مصاريف البحوث والتطوير، براءات الاختراع والإجازات والعلامات والقيم المماثلة.

^{١١٤} الملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي رقم ٨٢ / ١١١ / ٨٢ لوزير المالية المتعلق بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

^{١١٥} الملحق رقم ١ من القرار عينه.

وبالمقارنة، يتبين أن التصميم المحاسبي العام اللبناني وإن عرف الأصول الثابتة، فقد جاء تعريفه قاصراً لا يجمع ولا يمنع، فهو لم يحدد الفترة التي يقصدها بقوله "المخصصة للبقاء طويلاً". ولم يحدد ما هي الوظيفة التي يتم إبقاء هذه الأصول طويلاً لأجلها في المنشأة.

وقوله "جميع الأموال والقيم" لا يشمل المصاريف التي أدرجها التصميم في الأصول الثابتة غير المادية من أجل توزيعها على عدة سنوات، على الرغم من أنها عديمة القيمة، كمصاريف التأسيس. وخلافاً لمعايير المحاسبة الدولية، لم يعرف التصميم المحاسبي العام اللبناني أيّاً من المجموعات الرئيسية للأصول الثابتة. (غير مادية، مادية، مالية)

٢,١,٥ ممارسة الحكم المهني في تمييز الملموس عن غير

الملموس في الأصول المشتركة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تترك النصوص مساحة للحكم الشخصي المهني لتحديد أي المكونات أكثر أهمية.	لا يوجد نصوص ذات صلة.

قد يحتوي الأصل الواحد على مكونات ملموسة وأخرى غير ملموسة، الأمر الذي يطرح تساؤلاً بشأن التوزيع المحاسبي له.

في معايير المحاسبة الدولية

لتحديد هل ينبغي معاملة الأصل وفقاً للمعيار ١٦ الخاص بالأصول الثابتة الملموسة، أو وفقاً للمعيار ٣٨ الخاص بالأصول غير الملموسة، قد يتطلب الأمر تحكيم الرأي المهني في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار الصالح للتطبيق. وعلى سبيل المثال، إن البرمجيات المتعلقة بالتحكم في عمل آلة معينة والتي لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها، تعتبر جزءاً لا ينفك عن هذه الآلة، وتتم معالجتها كأصول ثابتة ملموسة. وعندما لا تكون برمجيات الكمبيوتر جزءاً لا ينفك، عن الجهاز المادي يتم معالجتها كأصول غير ملموسة. (IAS 38.4)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم يعالج التصميم المحاسبي العام اللبناني مسألة احتواء الأصل على مكونات ملموسة وأخرى غير ملموسة، كما لم يكن في مصدره الفرنسي مثل هذا النص. ولكن المجلس الوطني للمحاسبة في فرنسا أصدر في سنة ١٩٨٧ رأياً يتعلق بالمعالجة المحاسبية للبرمجيات ذكر فيه أن البرمجيات المتباينة المنفكة عن الجهاز، والتي يمكن تمييز سعرها عن سعر الجهاز. تسجل بصورة منفصلة في أحد حسابات الأصول الثابتة غير المادية، أما البرمجيات المتلازمة غير المنفكة، والتي يتعذر تمييز سعرها عن سعر الجهاز، فتسجل مع الجهاز في أحد حسابات الأصول الثابتة المادية.

(Caspar et Ensleme; 1997)

٦, ١, ٢ قياس الأصول الثابتة الملموسة عند الاعتراف الأولي

والتكاليف اللاحقة

2.1.6.1 عدم رسملة تكاليف الأصول غير المتداولة الملموسة

الضئيلة القيمة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يسمح بتسجيل بنود تجتمع فيها خصائص الأصل الثابت في المصاريف بالنظر لضالة قيمتها.	يسمح بتسجيل بنود تجتمع فيها خصائص الأصل الثابت في المصاريف بالنظر لضالة قيمتها.

في معايير المحاسبة الدولية

ليس في النصوص الرسمية لمعايير المحاسبة الدولية أي بيان حول هذه المسألة، إلا أن المراجع التي تشرح هذه المعايير تذكر إنه على الرغم من توافر شروط الاعتراف بالأصل الثابت، للمحاسب أن يمارس الحكم المهني المستند إلى قيد الأهمية، بشأن رسملة بعض التكاليف واعتبارها من بنود الأصول الثابتة الملموسة، أو من المخزون، أو استنفادها في الفترة التي يتم شراؤها فيها. كأن تسجل قطع الغيار التي لا تتجاوز تكلفتها قيمة محددة في المخزون وما يتجاوز منها القيمة في الأصول الثابتة الملموسة. (Ernst & young, 2008).

ويمارس محاسبو الشركات الكبرى التي تطبق معايير المحاسبة الدولية شيئاً من الحكم المهني في مسألة تحديد التكاليف القابلة للرسملة وغير القابلة منها. فهذه شركة BMW الألمانية التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، جاء في تقريرها المالي لسنة 2007 أن الإنفاق على الأصول غير المتداولة المنخفضة القيمة يستنفذ بالكامل بالعموم في سنة الاقتناء.¹¹⁶ (شركة BMW، التقرير المالي لسنة ٢٠٠٧، صفحة: ٨)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني نص يسمح بتسجيل الأصول الثابتة الضئيلة القيمة في الأعباء أو يمنع ذلك. ولكن في الدليل التطبيقي للتصميم باللغة الفرنسية، أن الأصول إذا كانت ضئيلة القيمة أو كان استنفادها سريعاً جداً يمكن أن تعتبر مستنفذة بالكامل من مجرد وضعها في الخدمة، وبالتالي عدم تصنيفها كأصول ثابتة. (Torbey et al, 1982). وهذا الاستثناء أخذ الدليل التطبيقي عن التصميم المحاسبي العام الفرنسي، واستعمل فيه عبارته بحروفها.¹¹⁷ هذا ولم يحدد التصميم الفرنسي سقفاً لضالة القيمة، تاركاً ذلك للحكم المهني، إلا أن القانون الضريبي الفرنسي اعتبر أن الأصول الثابتة التي يتسامح بتسجيلها في الأعباء هي تلك التي تقل قيمتها الأفرادية عن ٥٠٠ €¹¹⁸ وعلى الرغم من أنه ليس في لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام اللبناني، حساب في فئة الأعباء لهذه الاستخدامات، إلا أن التصميم المحاسبي لشركات التأمين أدرج في فئة الأعباء من لائحة حساباته، حساب "أثاث ومعدات نثرية". (Torbey, 1986) ويعتبر هذا تصريحاً من التصميم المذكور بتسجيل الأصول الثابتة في الأعباء إذا كانت ضئيلة القيمة، وهو أمر لا يوجد أساس منطقي يبرر الاعتقاد بأنه خاص بشركات التأمين.

٢، ١، ٦، ٢ رسملة تكاليف لا تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يمكن بشروط، رسملة تكاليف لا تؤدي بحد ذاتها إلى زيادة في المنافع الاقتصادية.	يمكن رسملة تكاليف لا تؤدي بحد ذاتها إلى زيادة في المنافع الاقتصادية.

¹¹⁶Which mentioned in English as follows: Expenditure on low value non-current assets is written off in full in the year of acquisition.

¹¹⁷ المادة ٤-٣٣١ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

¹¹⁸ Bulletin officiel des impôts- direction générale des impôts 4 c-3-02 n° 105 du 18 juin 2002.

في معايير المحاسبة الدولية

قد لا يتولد عن بعض أوجه الإنفاق زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية، وبالرغم من ذلك يعترف بها كأصول ثابتة ملموسة، فقد يتم الحصول على أصول لأغراض السلامة أو لأسباب بيئية، وهذا التملك وإن كان لا يزيد المنافع الاقتصادية المستقبلية لبند من بنود الأصول الثابتة الملموسة، فقد يكون ضرورياً للوحدة لتحقيق منافع مستقبلية من أصولها الأخرى. لذلك تعتبر هذه البنود مؤهلة للاعتراف بها كأصول كونها تُمكّن الوحدة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو لم يتم تملكها. وعلى سبيل المثال، قد يتعين على مصنع كيميائي أن يقوم بإضافات للآلات للتعامل مع المواد الكيميائية، وذلك حتى يستوفي بعض متطلبات الحفاظ على البيئة من ناحية إنتاج وتخزين المواد الخطرة. في هذه الحالة يتم الاعتراف بهذه الإضافات كأصول ثابتة ملموسة لأنه بدونها لن تكون الوحدة قادرة على إنتاج وبيع المواد الكيميائية. (IAS 16.11)

هذا وقد تستثمر الوحدة اختيارياً في تجهيزات بيئية على الرغم من عدم وجود إلزام قانوني بذلك. وعلى الوحدة أن تعترف بهذا الاستثمار كمصاريف عند تكبدها، إلا إذا استطاعت أن تثبت أنه من المرجح أن تزيد من العمر النافع للأصول المرتبطة أو إذا استطاعت أن تثبت ما يلي بصفة مجتمعة: (Ernst & Young, 2008)

- وجود موجب ضمني بالاستثمار في تجهيزات بيئية وتجهيزات السلامة. (كأن يكون ذلك تقليداً متبعاً في الصناعة، أو من المرجح أن تنثير المجموعات البيئية مثل هذه المطالب أو أن يطلب العاملون وجود مثل هذه التجهيزات).
- الإنفاق يرتبط مباشرة بتحسين معايير الأصول البيئية وأصول السلامة.
- الإنفاق لا يتصل بصيانة وإصلاح أو يشكل جزءاً من تكاليف الفترة أو التكاليف التشغيلية.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام ما يمنع من رسملة تكاليف، لا تؤدي بحد ذاتها إلى زيادة في المنافع الاقتصادية. فالأصل وفقاً للتصميم هو مال مملوك، ولم يشترط فيه أن يكون مستودعاً للخدمات المستقبلية. وطالما أن المال المملوك "مخصص للبقاء طويلاً على ذات الشكل في المؤسسة" فهو أصل ثابت. لذلك يعترف بالأعيان التي يتم الحصول عليها لأغراض السلامة أو لأسباب بيئية كأصول.

٢, ١, ٦, ٣ معالجة الدفعات المؤجلة على الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تسجيل الأصول الثابتة الملموسة المشتراة لقاء دفع مؤجل تتجاوز مدته الشروط الطبيعية للائتمان بالقيمة الحالية للدفعات.	تسجيل الأصول الثابتة الملموسة المشتراة لقاء دفع مؤجل تتجاوز مدته الشروط الطبيعية للائتمان بالقيمة الاسمية للدفعات.

في معايير المحاسبة الدولية

عندما يؤجل الدفع لقاء أحد بنود الأراضي والأبنية والمعدات لمدة أطول من شروط الائتمان العادية، تكون تكلفة البند المكافئ لسعر الشراء النقدي cash price equivalent. ويعترف بالفرق بين هذا المبلغ ومجموع المدفوع كمصروف فائدة خلال فترة الائتمان ما لم تتم رسملة الفائدة وفقاً للمعيار IAS ٢٣ تكاليف الاقتراض". (IAS 16.23)

والمقصود من تجاوز شروط الائتمان العادية، أن تتجاوز فترة الائتمان المهل التي يمنحها الموردون للأصول الثابتة المشابهة، وإن كانت هذه المهلة ممنوحة بمعدل فائدة أدنى من سعر السوق. (Sijelmassi et al, 2003)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

سعر الشراء في التصميم المحاسبي العام اللبناني هو ذلك الناتج عن اتفاق أطراف البيع في تاريخ العملية، وفي هذا الإطار جاء في الدليل التطبيقي للتصميم المحاسبي العام، إن تكلفة اقتناء الأصل Le Coût d'acquisition d'un bien يتم الحصول عليها بتجميع سعر الاقتناء الحاصل أي المبلغ بالليرات اللبنانية الناتج عن اتفاق الأطراف في تاريخ العملية، الخ... (Torbey et al, 1982)

وقد تم استقاء هذا التفسير من نصوص التصميم المحاسبي العام الفرنسي لسنة ١٩٨٢ الذي جاءت فيه العبارة المذكورة في الدليل بحروفها^{١١} والتي يفسرها المحاسبون الفرنسيون بأن السعر الذي تسجل به العملية هو السعر النهائي الذي قبله البائع، مهما كانت أساليب الدفع. وهكذا وعلى الرغم من

١١٩ المادة ٣٢١-٢ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

الدفع المؤجل لسعر الشراء الحاصل بشروط مختلفة عن شروط السوق، يؤخذ هذا السعر في المحاسبة بقيمته الاسمية وليس بقيمته الحالية المخصومة.

ولكن Antoine Bracchi الرئيس السابق للمجلس الوطني للمحاسبة في فرنسا^{١٢٠} يرى أن قانون التجارة الفرنسي عندما تحدث عن تكلفة الاقتناء لم يحدد بصورة قاطعة ما إذا كانت هذه التكلفة هي القيمة الاسمية أم القيمة الحالية، ولذلك فهو لا يرى بأساً في خصم الدفعات بالنسبة لبعض الأصول التي يتم شراؤها بالالتزام بدفعات مجدولة زمنياً.

٢,١,٦,٤ معالجة خصم تعجيل الدفع على شراء الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
ينزل خصم تعجيل الدفع من تكاليف الشراء.	لا ينزل خصم تعجيل الدفع من تكاليف الشراء بل يعتبر إيراداً مالياً.

في معايير المحاسبة الدولية

تنص معايير المحاسبة الدولية على ضرورة تنزيل الخصم من تكلفة الأصل الذي يتم شراؤه، سواء كان هذا الأصل من عناصر المخزون (المعيار IAS ٢) أو من عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة (المعيار IAS ٣٨) أو من عناصر الأصول الثابتة الملموسة (المعيار IAS ١٦). وفي هذا الإطار ينص المعيار IAS ١٦ على أن تكلفة الأصول الملموسة تتضمن سعر الشراء شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد بعد تنزيل الخصم التجاري والمسموحات والبنود الأخرى المشابهة. (IAS 16.16)

وكما هو واضح، لم ينص المعيار IAS ١٦ بصورة صريحة على تنزيل الحسومات المالية من تكلفة الشراء إذ اكتفى بذكر "trade discounts, rebates and other similar items" وهذه عبارة لا تنص على الحسومات المالية وقد لا يفهم منها ذلك. إلا أن لجنة التفسيرات IFRIC خلصت بنتيجة الاجتماع الذي عقده في آب/أغسطس ٢٠٠٢ إلى ضرورة تنزيل الحسم المالي المكتسب من تكلفة الشراء، بل ولم تر اللجنة حاجة لإصدار تفسير إذ اعتبرت أن الفقرة ٨ من المعيار IAS ٢ (الفقرة ١١ من إصدار ٢٠٠٣) تدل على ذلك بوضوح حيث جاء في قرارها:

١٢٠ في مقابلة مع مجلة pricewaterhousecoopers les échos - عدد تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠١

"إن لجنة IFRIC اتفقت على عدم الحاجة لنشر أي تفسير بشأن هذه المسألة لأن الفقرة ٨ من المعيار IAS ٢ المخزون تقدم إرشاداً كافياً. إن الخصم النقدي المكتسب ينبغي أن ينزل من تكلفة البضائع المشتراة" Cash discounts received should be deducted from the cost of the goods purchased.^{١٢١}

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني، نص بشأن كيفية تحديد تكلفة الأصول الثابتة المشتراة، ولكنه نص على عدم تنزيل الحسم المالي من تكلفة عناصر المخزون عندما قال:

تسجل المشتريات في الجانب المدين من حسابات المشتريات وفقاً لصافي سعر الشراء أي بثمن الفاتورة بعد تنزيل الحسومات التجارية المسجلة عليها وزيادة النفقات الإضافية اللاحقة بالمشتريات (نقل، عمولات، سمسة، تأمين النقل، المدفوعات لعملاء الجمارك، الرسوم الجمركية،....).

أما الخصم المالي المكتسب فيبقى ضمن ثمن الشراء لكنه يسجل في حساب مستقل في الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب.^{١٢٢}

ويرى الباحث إن هذا النص وإن كان قد جاء في إطار الحديث عن شراء المستلزمات السلعية الداخلة في دورة التشغيل فإنه شامل لجميع أصناف المشتريات في الوحدة. وحثه في ذلك المسلم به عند المحاسبين الفرنسيين قبل بداية القرن الحالي من عدم تنزيل الحسم المالي من تكلفة شراء الأصول الثابتة. (La Revue fiduciaire comptable 1984)

٢,١,٦,٥ معالجة المصاريف الإضافية المباشرة على شراء

الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
حصر المصاريف الإضافية المرتبطة بالشراء في المباشرة منها.	شمول المصاريف الإضافية المرتبطة بالشراء المباشرة منها وغير المباشرة.

121 Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons learned: Country Case Studies on IFRS United Nations Publications.

١٢٢ الفصل الثاني من الملحق رقم ٤ للقرار وزير المالية رقم ٨٢/١١١ أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS 16 على أن مصاريف الشراء الإضافية المرتبطة بشراء الأصول الثابتة ينبغي إدخالها في تكلفة شراء هذه الأصول. ولكن ما يقصده المعيار المذكور بالمصاريف الإضافية المرتبطة بالشراء هو الجزء المباشر منها فقط، وهذا ما تصرح به النبذة (ب) من الفقرة 16 من الإصدار المعمول به حالياً للمعيار IAS 16:

"التكاليف القابلة للتخصيص المباشر any costs directly attributable من أجل إيصال الأصل إلى محل الاستفادة من خدماته وبالحالة الصالحة للتشغيل على النحو الذي ترغب به الإدارة."

والمصاريف الإضافية القابلة للتخصيص المباشر هي حصراً المصاريف التي كانت لن تتحملها الوحدة لو لم يتم شراء الأصل الثابت.

وتنص الفقرة 19^{١٢٣} من هذا الإصدار على حظر إدخال التكاليف الإدارية والأعباء العمومية الأخرى في تكاليف الشراء.

وبذلك يفهم من نصوص المعيار حظر إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة في تكلفة شراء الأصول الثابتة الملموسة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في نصوص التصميم المحاسبي العام تصريح بما ينبغي تحميله على تكلفة الأصل وما ينبغي إبعاده عنها، غير أن الدليل التطبيقي للتصميم (باللغة الفرنسية) نص على أنه:

"يتم الحصول على تكلفة اقتناء الأصل بتجميع العناصر التالية:

- سعر الشراء المتفق عليه أي المبلغ بالليرات اللبنانية الناتج عن اتفاق الأطراف في تاريخ العملية، والذي تضاف إليه مصاريف الاقتناء إن وجدت ومنها رسوم نقل الملكية وأتعاب ومصاريف العقود.

^{١٢٣} النبذة (د) من الفقرة 19 من المعيار IAS 16

- المصاريف الإضافية أي الأعباء المرتبطة مباشرة بالاقتناء وإعداد الأصل لاستعماله المقصود بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة في حدود ما يمكن ربطه منها بهذا الاقتناء. (على سبيل المثال: مصاريف النقل، مصاريف التركيب والتجميع، الخ...)". (Torbey et al, 1982)

وهو ما يظهر بوضوح أن التصميم يدخل في تكلفة الشراء، مصاريف الشراء غير المباشرة إذا أمكن تخصيصها على تكلفة الأصل.

٢,١,٦,٦ احتواء تكلفة الأصل على تكاليف التفكيك المقدرة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تشتمل التكلفة عند الاقتضاء على تكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يشغله.	لا تشتمل التكلفة على تكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يشغله.

في معايير المحاسبة الدولية

نص المعيار ١٦ IAS على أن تشتمل تكلفة شراء الأصل الثابت الملموس على التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يشغله إلى ما كان عليه بداية، كالتزام تتحمله الوحدة سواء عند اقتناء الأصل أو كنتيجة لاستخدام العنصر خلال فترة محددة لأغراض بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. (IAS 16.16) فإذا كانت الوحدة ملتزمة عند إنشاء الأصل بأن تقوم في نهاية فترة الاستخدام بتفكيك الأصل وإزالة أي أنقاض وإعادة الموقع إلى ما كان عليه قبل الإنشاء، فهذا "التزام تتحمله الوحدة سواء عند اقتناء الأصل" لذلك يتعين إدخال تكلفة التفكيك والإزالة في تكاليف الاقتناء. (حماد، ٢٠٠٨) مع تسجيل المقابل في نفس الوقت في أحد حسابات الالتزامات (Bhattacharyya, 2007) وسيؤدي هذا الإجراء إلى تخصيص تكاليف التفكيك والإزالة على عمر الأصل من خلال عملية الاستهلاك. (Mackenzie et al, 2013)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي نص بشأن إدخال التكاليف المقدرة للتفكيك والإزالة في نهاية فترة العقد في تكلفة الاقتناء، ولم يذكر دليله التطبيقي أي شيء بهذا الشأن، وذلك لأن النظام الفرنسي، مصدر النظام اللبناني لم ينص على ذلك إلا في سنة ٢٠٠٤. (Règlement n°2004-06 du CRC)

٢,١,٦,٧ معالجة التكاليف المرتبطة بالكشف والتفتيش على

الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تسجل تكلفة برامج الكشف والتفتيش الرئيسية على الأصل باعتبارها أحد مكوناته.	لا تسجل تكلفة برامج الكشف والتفتيش الرئيسية على الأصل في تكلفة الأصل، بل في الأعباء وقد توزع على عدة سنوات.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS ١٦ على أن الأصول الثابتة التي يتطلب استمرار تشغيلها القيام بعمل فحوص دورية رئيسية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عن استبدال أجزاء من هذا البند، يتم إضافة تكاليف فحصها على قيمتها الدفترية للأصل باعتبارها مكوناً مستقلاً من مكونات تكلفة الأصل، وذلك في حالة استيفاء شروط ومتطلبات الإضافة، وعند القيام بكل عملية من عمليات الفحص، يتم استبعاد أي قيمة إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق في المعاملة التي تم فيها اقتناء الأصل أو تركيبه. (IAS 16.14)

وكما هو حال المكونات الأخرى، يتم إهلاك تكاليف الفحص على أساس الفترة التي تفصل بين عملية المراجعة وتاليها.

ومع أن التكاليف المرتبطة بالكشف والتفتيش اللازم (كما في الطائرات) يمكن رسملتها وإهلاكها، إلا أن هذه التكاليف ينبغي إهلاكها خلال الفترة المتوقعة للمنافع (مثل، الفترة المقدرة التي تفصل عن إجراء التفتيش اللاحق). وكما هو الحال في الأصول المادية، لا بد عند إجراء التفتيش استبعاد أي تكلفة غير مستهلكة للتفتيش السابق. وينبغي معاملة التفتيش باعتباره مكوناً منفصلاً من مكونات الأصل. (IAS 16.14)

ومن أمثلة معاملة تكاليف الكشف والتفتيش في الممارسة العملية، ما تقوم به شركة British Airways البريطانية التي تطبق معايير المحاسبة الدولية والتي تصفه في تقريرها عن الفترة المالية 2012:

"نفقات الإصلاح الكبرى بما يشمل تكاليف قطع الغيار والعمالة تتم رسملتها واستهلاكها عن متوسط الفترة المتوقعة بين الإصلاحات الرئيسية. جميع قطع الغيار والتكاليف الأخرى المتعلقة بصيانة

أصول الأسطول الجوي (بما يشمل الصيانة وفقاً لعقود pay-as-you-go) يتم تحميلها على قائمة الدخل عند استخدام قطع الغيار أو تكبد التكاليف الأخرى".^{١٢٤} (شركة British Airways، التقرير المالي للسنة المالية 2012 صفحة: 22).

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني نص يجيز معالجة تكاليف عمليات الفحص والتفتيش الرئيسية على أنها جزء من تكلفة الأصل، بل تعالج مثل هذه التكاليف وفقاً لإحدى طريقتين:

الأولى: تسجيلها ابتداءً في حسابات الأعباء وفقاً لطبيعتها، ثم نقلها إلى الحساب ٤٧١ الأعباء المقرر توزيعها على عدة دورات مالية. على أن يتم استهلاك المنقولة إلى هذا الحساب خلال الفترة التي تفصل بين عمليتي التفتيش.^{١٢٥} وقد خصصت لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام تحت الحساب ٤٧١ الحساب "التصليحات الكبيرة المقرر استهلاكها" الذي تنقل إليه التصليحات التي تغطي عدة فترات مالية قبل تجديدها (Torbey et al، 1982) وتسمى هذه الطريقة "توزيع التكاليف إلى الأمام".

الثانية: الاستعداد لها مسبقاً قبل سنة أو أكثر من حدوثها بتكوين مخصص لهذا الغرض، أطلق عليه التصميم المحاسبي العام اللبناني تسمية "مؤونات لمواجهة أعباء" يتم استرداده في السنة التي يحدث فيها الفحص والتفتيش.^{١٢٦} وتسمى هذه الطريقة "توزيع التكاليف إلى الخلف".

٢, ١, ٦, ٨ معالجة تكاليف فحوص التشغيل على شراء الأصول

الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
دخول تكاليف تجارب بدء التشغيل في التكلفة للأصول المشتراة والمنتجة.	لا نص ذو صلة.

¹²⁴Which mentioned in English as follows: Major overhaul expenditure, including replacement spares and labour costs, is capitalised and amortised over the average expected life between major overhauls. All other replacement spares and other costs relating to maintenance of fleet assets (including maintenance provided under 'pay-as-you-go' contracts) are charged to the income statement on consumption or as incurred respectively.

١٢٥ الملحق رقم ٤ لقرار وزير المالية ١٩٨٢/١١١، الفصل الأول - القسم الأول.

١٢٦ الملحق رقم ٤ لقرار وزير المالية ١٩٨٢/١١١، الفصل الأول - القسم الأول.

في معايير المحاسبة الدولية

في إطار سرده للمصاريف القابلة للتخصيص المباشر ذكر المعيار IAS 16: ١٢٧

"تكاليف فحص الأصل ما إذا كان يعمل بصورة مناسبة بعد تنزيل المكاسب الصافية من بيع أي بنود يتم إنتاجها، في معرض إيصال الأصل إلى موقع الاستفادة من خدماته والحالة الصالحة للتشغيل. (كالعينات التي يتم إنتاجها عند فحص المعدات)".

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني كما ليس في نظيره الفرنسي أي نص يبيح أو يحظر إدخال مصاريف تجارب التشغيل في تكلفة الشراء، ولكن الاجتهاد المحاسبي الفرنسي قد استقر على التمييز التالي: (Sijelmassi et al, 2003)

- بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة: لا تعتبر تكاليف تجارب التشغيل من جملة مصاريف الشراء الإضافية، ولا يتم إدخال تكاليف تجارب التشغيل في تكلفة الشراء، المحصورة في مصاريف النقل والتكيب والتجميع الضرورية لجعل الأصل صالحاً للاستخدام في مكان الاستفادة من خدماته.
- بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة: تعتبر تكاليف التجارب من جملة تكاليف الإنتاج، ولكن بالمبلغ القائم للتكاليف، أي من دون تنزيل أي إيرادات محتملة قد تتولد عن بيع عينات من التجارب.

ويحتج أصحاب هذا الاجتهاد بنص التصميم المحاسبي العام الفرنسي الذي جاء فيه: ١٢٨

إن تكلفة إنتاج البرمجيات تتضمن بصورة حصرية التكاليف المرتبطة بـ:

- التصور المفصل للتطبيق (الذي يطلق عليه أيضاً التحليل العضوي).
- البرمجة (الذي يطلق عليه أيضاً التكويد).
- إنجاز الفحوص والتجارب.
- إعداد التوثيق الفني المهيأ للاستخدام الداخلي أو الخارجي.

١٢٧ النبذة (هـ) من الفقرة ١٧ من المعيار IAS 16.

١٢٨ المادة ٣٣١ فقرة ٣ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

٢,١,٦,٩ معالجة المصاريف العمومية والإدارية في حال الإنتاج الداخلي للأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يحظر إدخال المصاريف الإدارية والمصاريف العمومية الأخرى في تكلفة الإنتاج.	يحظر إدخال المصاريف الإدارية والمصاريف العمومية الأخرى في تكلفة الإنتاج.

في معايير المحاسبة الدولية

يحظر المعيار IAS 16 إدخال المصاريف الإدارية والمصاريف العمومية الأخرى في تكلفة الإنتاج. وقد شدد إصدار ٢٠٠٣ للمعيار هذا الحظر بحذفه لعبارة "ما لم تعز مباشرة إلى تملك الأصل أو وضعه في حالة التشغيل" ^{١٢٩} من سابقه، بحيث جعل الحظر عاماً غير مقيد.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني مثل هذا التصريح بالحظر، كما ليس فيه تصريح بالإباحة، ولكن الحظر هو الذي يفهم من نصوصه لا سيما ما جاء في شرح حساب تكاليف إنتاج المنتجات المباعة وهو:

"تسجل في هذه الحسابات العناصر التي تسمح باحتساب تكاليف طلبات الزبائن في مراحلها المختلفة للتصنيع. وعندما يكون الإنتاج المباع مأخوذاً من المنتجات المخزونة، تضاف إلى تكلفته حصة من الأعباء [خارج الإنتاج] اللاحقة به كأعباء الإدارة والأبحاث والتطوير والتوزيع." ^{١٣٠}

إلا أن التصميم المحاسبي العام الفرنسي، الذي استثنى مصاريف البحوث والتطوير والمصاريف الإدارية العامة من الإدخال في تكاليف الإنتاج، استدرك هذا الاستثناء بقوله "إلا إذا كان هناك ثمة شروط خاصة للتشغيل تبرر أخذها في الحسبان." ^{١٣١}

ويتفق هذا الاستدراك مع ذلك المذكور في المعيار IAS 16 في صيغته قبل تعديل ٢٠٠٣.

¹²⁹ The restriction in the previous version of 2003 was "unless they can be directly attributed to the acquisition of the asset or bringing the asset to its working condition".

^{١٣٠} الفصل الثالث من الملحق رقم ٤ لقرار وزير المالية ٨٢/١١١ أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

^{١٣١} المادة ٣-٣٢١ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

١٠, ٦, ١, ٢ وجود قيود على قيمة تسجيل الأصول غير المتداولة

المنتجة داخلياً

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يمنع تسجيل الأصول الثابتة المنتجة داخلياً بتكلفتها، إذا زادت هذه التكلفة عن القيمة القابلة للاسترداد.	تسجل الأصول الثابتة المنتجة داخلياً بتكلفتها، ولو زادت هذه التكلفة عن القيمة القابلة للاسترداد.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على أن جميع التكاليف التي يلزم تحملها من أجل إنشاء الأصل يمكن إضافتها إلى القيمة المعترف بها مبدئياً للتكلفة. ولا تخضع هذه التكاليف سوى لقيد وحيد وهو أنها لا ينبغي أن تتجاوز القيمة القابلة للاسترداد لهذا الأصل،^{١٣٢} مع الاعتراف بالقدر الزائد كمصروفات للفترة. وهذه قاعدة ضرورية لاجتناب الحالة التي يتحمل فيها مشروع إنشاء أصل ثابت تكاليفاً باهظة بسبب سوء الأداء الناتج عن نقص المعلومات أو سوء الحظ، ثم تتجه هذه التكاليف إلى الميزانية العمومية. مع ما يستتبع ذلك من مبالغة في قيمة صافي الثروة في الفترة الجارية وتحريف مكاسب الفترات المستقبلية (Epstein and Jermakowicz, 2012) وفي مقابل ذلك، لن يؤدي الإنتاج بتكلفة تقل عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل إلى الاعتراف بمقدار الفرق كإيرادات، إذ لا يوجد أي ظرف يؤدي إلى الاعتراف بأرباح على الإنشاء الذاتي للأصول. (Kieso, 2011)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني نصٌ يضع قيوداً على تكلفة الأصول الثابتة المنتجة داخلياً، سوى أن التكاليف الثابتة غير المستغلة بسبب العمل تحت مستوى الطاقة الطبيعية، لا ينبغي أن تتحملها تكلفة الأصول الثابتة المادية، بالقياس في ذلك على المخزون.^{١٣٣}

¹³² كانت الفقرة ١١ من المعيار IAS 16 تصرح بهذا القيد بالنسبة لتجهيزات البيئة والأمان بقولها:

“To the extent that the resulting carrying amount of such an asset and related assets does not exceed the total recoverable amount of that asset and its related assets.” وبالرغم من أن هذا اللفظ حذف من إصدار ٢٠١١ إلا أن المنصوص عليه فيه يفهم من نصوص هذا المعيار ومعايير أخرى.

¹³³ المادة ٦ - الفقرة رابعاً من القرار التطبيقي ١٩٨٢/١١١.

فجميع الأعباء القابلة للتحميل ذات الصلة بتكلفة إنتاج الأصل الثابت تدخل في تكلفته، ولو تجاوز مجموع التكاليف القيمة السوقية للأصل. (لا وجود لمفهوم القيمة القابلة للاسترداد في التصميم المحاسبي العام اللبناني)

١١, ٦, ١, ٢ تكلفة دخول الأصول الثابتة الملموسة المقتناة عن طريق التبادل

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتميز في معالجة المبادلة بين أصول ذات طبيعة متشابهة وأصول ليست كذلك.	لا يميز في معالجة المبادلة بين أصول ذات طبيعة متشابهة وأصول ليست كذلك.

في معايير المحاسبة الدولية

كان المعيار IAS 16 في صيغة ما قبل 2003 يميز بين:

- مبادلة أصول من نفس الطبيعة تخدم لأهداف متشابهة، في نفس فرع النشاط ولها قيمة عادلة متشابهة: في هذه الحالة تتمثل تكلفة الأصل البديل، بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل (مع التعديل للأخذ في الاعتبار المبلغ المدفوع أو المقبوض كفرق مبادلة)، من دون الاعتراف بأي مكسب أو خسارة في العملية.

- مبادلات أخرى للأصول: تتمثل تكلفة الأصل المستبدل، بالقيمة العادلة للأصل البديل (مع التعديل بالفرق المدفوع أو المقبوض)، إذا كان يمكن تقدير هذه القيمة بموثوقية.

ولكن صيغة 2003 للمعيار IAS 16 عدلت من هذه الأحكام فنصت على أن جميع المبادلات تقيم بالقيمة العادلة مع الاعتراف بنتيجة التفرغ.

وفي هذا الإطار جاء في المعيار IAS 16: (IAS 16.24)

" تقاس تكلفة مثل هذه الأصول الثابتة الملموسة بالقيمة العادلة إلا:

(أ) إذا افتقدت عملية المبادلة إلى الجوهر التجاري. أو

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للأصل البديل والأصل المستبدل غير قابلة للقياس بموثوقية."

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي نص بشأن الأصول الثابتة المقتناة بالمبادلة مع أصول أخرى، ولكن التصميم المحاسبي العام الفرنسي عالج هذه المسألة بقوله:

"تتمثل تكلفة الأصول الثابتة المقتناة عن طريق المبادلة بالقيمة الجارية لأحد الأصلين موضوع المبادلة حيث يكون تقديرها أكثر موثوقية"^{١٣٤} La valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sure.

إن الفرق بين هذه القيمة الجارية (مضافاً إليها الفرق النقدي المقبوض إن وجد)، والقيمة الدفترية للأصل المتفرغ عنه (مضافاً إليها الفرق النقدي المدفوع إن وجد)، يمثل نتيجة التفرغ.

٢,١,٦,١٢ معالجة المصاريف اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة

الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تميز بين مصاريف لاحقة تضاف إلى التكلفة وأخرى لا تضاف.	النص الضريبي يميز بين مصاريف لاحقة تضاف إلى التكلفة وأخرى لا تضاف.

في معايير المحاسبة الدولية

الأصل أن لا تعترف الوحدة بنفقات خدمة الأصل اليومية اللاحقة لاقتنائه، أو إنشائه ضمن قيمته الدفترية، بل تدرج هذه التكلفة في الأرباح أو الخسائر عند حدوثها. والمقصود من تكلفة الخدمة اليومية تكلفة العمالة والمواد الاستهلاكية، وقد تشمل تكلفة بعض القطع الصغيرة. (IAS 16.13)

ولكن التكاليف التي تتحملها الوحدة بعد شراء الأصول غير المتداولة أو إنتاجها كالصيانة والتصليحات والتحسينات، قد تؤدي إلى تعديل القيمة الدفترية للأصل. (Epstein and Jermakowicz, 2012)

والقاعدة العامة في هذا المجال، أن التكاليف التي تتم رسملتها بإضافتها إلى القيمة الدفترية للأصل صاحب العلاقة هي فقط التي يحتمل أن تحصل الوحدة بسببها على منافع اقتصادية مستقبلية علاوة

^{١٣٤} المادة ٢-٣٢١ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

على تلك المتوقعة أصلاً من الأصل. على سبيل المثال، تتم رسملة التعديلات التي يتم إجراؤها لتمديد العمر النافع للأصل (مقاساً بالسنوات أو بعدد وحدات الإنتاج) أو لزيادة طاقته (كأن تقاس بعدد وحدات المخرجات لكل ساعة). وبالمثل تعتبر مرشحة للرسملة، المصروفات التي تؤدي إلى تحسن في جودة المخرجات أو تمكن من تخفيض تكاليف مدخلات أخرى (كأن تؤدي إلى وفر في الأجور). وكما هو الحال بالنسبة للأصول المنشأة ذاتياً، إذا تجاوزت التكاليف المتكبدة للأغراض السابق ذكرها مستوى محدداً ينبغي اعتبارها كمصروفات في الفترة الجارية. وعندما يتم إجراء تعديلات على جزء من الأصل (كأن يتم إبدال مصدر الطاقة بأخر أقوى منه) تعامل تكلفة الجزء الذي تمت إزالته باعتبارها تفرغاً. (Epstein and Jermakowicz, 2012)

ومن المفترض في العادة أن مصاريف الصيانة المعنادة والإصلاحات سوف تحدث على أساس قابل للتقدير على مدى عمر الأصل *on a ratable basis over the life of the asset* وينبغي أن تحمل على المصروفات فور تكبدها. وبذلك، إذا كان الغرض من المصروفات المحافظة على الطاقة الإنتاجية التي كانت منتظرة من الأصل عند شرائه أو إنشائه، أو إعادته إلى ذلك المستوى، لا تكون تكلفة الصيانة والإصلاحات محلاً للرسملة. (Coetsee et al ; 2013)

وقد يصادف في هذا المجال استثناء جزئي إذا تم اقتناء أصل في حالة تستلزم تكبد بعض المصروفات من أجل جعله في حالة مناسبة للاستخدام المقصود منه. وعلى سبيل المثال قد يتم شراء مبنى متهاك بقصد ترميمه ثم استخدامه كمصنع أو مبنى إداري. في مثل هذه الحالات تكون خاضعة للرسملة التكاليف التي تعتبر في حالات مغايرة بنود صيانة معنادة، مع إعمال القيد القاضي بأن لا يتم عرض الأصل بقيمة تزيد عن قيمته القابلة للاسترداد. وما إن ينجز الترميم سوف تعتبر المصروفات الإضافية ذات النمط المشابه، مصاريف صيانة عادية وتعامل كمصروفات في الفترة الجارية. (Mackenzie et al, 2012)

ويختصر الجدول رقم (٢) الظاهر على الصفحة ٨١ معالجة المصروفات اللاحقة، بما يتفق مع المناقشة السابقة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي نص يتعلق بالنفقات اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة، أو بمصاريف الصيانة والتصليلات والحالات التي تعتبر فيها من المصروفات والحالات التي تضاف إلى القيمة الدفترية للأصول الثابتة، غير أن التصميم المحاسبي العام الفرنسي اعتنى بهذه المسألة

ونص على أن النفقات اللاحقة تتم رسملتها إذا كان من شأنها أن تزيد من قيمة الأصل أو تطيل من فترة استخدامه. وفي هذا الإطار جاء في التصميم المذكور: ١٣٥

جدول رقم (٢) المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة على الاعتراف الأولي

المعالجة المحاسبية الطبيعية			طبيعة النفقة	
أخرى	تتم رسملتها	اعتبارها مصروف عند تحملها		
		×	تمديد أو توسيع أو توسع يتم إجراؤه على أصل موجود	١. إضافات
			تتطلب في نفقات زهيدة نسبياً ١. للمحافظة على الشروط التشغيلية العادية ٢. لا تضيف شيئاً هاماً إلى القيمة الاستعمالية ٣. لا تمدد العمر النافع للأصل	٢. نفقات صيانة وتصليات عادية
		×	لا تتطلب نفقات كبيرة نسبياً ١. تؤدي في المقام الأول إلى زيادة القيمة الاستعمالية ٢. تؤدي في المقام الأول إلى تمديد العمر النافع	٣. نفقات صيانة غير عادية (رئيسية)
			مكون رئيسي من الأصل تتم إزالته واستبداله بمكون من نفس النوع بقدرات أداء مماثلة (إحلال) أو بمكون من نوع آخر بقدرات أداء أعلى (تحسين)	٤. إحلال وتحسين
				أ. القيمة الدفترية للمكون القديم معروفة
		×	١. تؤدي في المقام الأول إلى زيادة القيمة الاستعمالية	ب. القيمة الدفترية للمكون القديم غير معروفة
		×	٢. تؤدي في المقام الأول إلى تمديد العمر النافع	
			توفر كفاءة أكبر في الإنتاج أو تخفض تكاليف الإنتاج	٥. إعادة تركيب وإعادة تنظيم
		×	١. تحمل تكاليف هامة: تمديد المنافع إلى فترات محاسبية مستقبلية	
			٢. لا يوجد منافع مستقبلية قابلة للقياس	
(*) الاستبعاد الدفترى لتكلفة الأصل ومجمع إهلاكه والاعتراف بأي خسارة (ربح) على الأصل القديم وتحميل الأصل بالمكون البديل.				

المصدر: Epstein and Jermakowicz , 2012

الصيانة والتصليات: كقاعدة عامة، تشمل مصاريف الصيانة والتصليات النفقات التي ليس لها من غرض سوى الإبقاء على أحد عناصر الأصول في حالة تمكن من متابعة استخدامه حتى نهاية الفترة المتخذة كأساس في احتساب أقساط الإهلاك، أو في حال عدم وجود إهلاك، خلال الفترة العادية لاستخدام الأصول من نفس الفئة.

ينبغي ربط مصاريف الصيانة والتصليات بالدورة المالية التي يجري تنفيذها خلالها.

135 INSTRUCTION CODIFICATRICE N° 99-132-M832 du 29 décembre 1999 NOR : BUD R 99 00132 J

إن المصاريف التي يترتب عليها زيادة في قيمة أصل ثابت أو التي لها أثر كبير في إطالة فترة استخدام أحد الأصول. لا تمثل مصاريف صيانة وتصليحات بل مصاريف استثمار يمكن أن تؤدي إلى إهلاك.

وقد كان النص الفرنسي قريباً، من النص الدولي قبل تعديلات ٢٠٠٣ ولكنه أقل منه تفصيلاً.

إلا أنه يوجد في لبنان نص ضريبي ذو صلة، وهو المذكرة رقم ٢٥٣/ص ١ تاريخ ١٩٩٥/٤/١ الصادرة عن وزير المالية. وترسي هذه المذكرة قواعد للنفقات اللاحقة مقتبسة في معظمها من نص المعيار ١٦ IAS قبل تعديل ٢٠٠٣.

٢, ١, ٧ استهلاك الأصول الثابتة الملموسة

٢, ١, ٧, ١ معالجة تسجيل الأصول الثابتة الملموسة المختلفة

المكونات

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
التسجيل المنفصل للمكونات التي لها عمر نافع أقصر من عمر الأصل الثابت بمجمله.	لا يوجد نصوص ذات صلة.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على أنه إذا كانت بعض بنود الأصول الثابتة الملموسة تحتاج إلى استبدال على فترات منتظمة، تتم معالجة هذه المكونات الرئيسية كأصول ثابتة منفصلة لأن عمرها الإنتاجي المقدر يختلف عن العمر الإنتاجي المقدر للأصل الأساسي، كبناء يتكون من مصنع تسخين وأسقف وعناصر هيكلية أخرى، من المناسب في مثل هذه الأصول أن يسجل كل مكون لها في حساب مستقل لتسهيل عملية إهلاكها على مدى فترات مختلفة، إذ قد يكون العمر المتوقع لمصنع التسخين عشرين سنة وللأسقف خمس عشرة سنة، وللهيكل الأساسي أربعين سنة. (IAS 16.44)

وتعترف الوحدة في القيمة الدفترية لبند الأصول الأراضي والأبنية والمعدات بتكلفة الأجزاء البديلة عندما يتم تحمل هذه التكلفة إذا استوفيت شروط الاعتراف. ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة من السجلات المحاسبية وفقاً لمتطلبات الاستبعاد المذكورة في هذا المعيار. (IAS 16.13) يتم بصورة

منفصلة إهلاك كل جزء من بند الأراضي والأبنية والمعدات إذا كانت تكلفة هذا الجزء هامة بالنظر لإجمالي تكلفة البند. (IAS 16.43)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي ذكر لمحاسبة الأصول الثابتة على أساس المكونات، وهو أمر بديهي إذ أن مدخل المكونات لم يعتمد في التصميم المحاسبي العام الفرنسي سوى اعتباراً من ٢٠٠٣/١/١ بمقتضى اللائحة التنظيمية رقم ٢٠٠٢-١٠ الصادرة في ١٢ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٢ عن لجنة التقنين المحاسبي وبيان المجلس الأعلى للمحاسبة الصادر في ١٣ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٢. (Degos, 2009)

٢، ١، ٧، ٢ معالجة إهلاك الأصول الثابتة الملموسة المختلفة

المكونات

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
ينص على ضرورة تقسيم الأصل الثابت إلى أجزاء إذا اختلف العمر النافع أو نمط استخدام الأجزاء.	التشريع الضريبي الذي يحيل إليه التصميم ينص على إهلاك الأصل الثابت ككتلة واحدة من دون أي ذكر لمسألة الأجزاء.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS ١٦ على ضرورة إعداد مخطط إهلاك لكل مكون مهم من كل بند من بنود الأراضي والأبنية والمعدات إذا كان لهذا المكون عمر نافع أو نمط استنفاد مختلفين عن عمر أو نمط استخدام الأصل بمجمله.^{١٣٦}

على سبيل المثال، إن سطوح الأبنية التجارية وبطانات الأفران العالية الحرارة المستخدمة في صنع الصلب ومحركات الطائرات التجارية، كلها بحاجة إلى استبدال أو إلى إصلاح قبل الأبنية أو الأفران أو أبدان الطائرات ذات الصلة. (IAS16.13) وإذا تم تطبيق الإهلاك بصورة سليمة على أساس

^{١٣٦} وهو ما نصت عليه الفقرات ٤٣-٤٧ من المعيار IAS ١٦.

المكونات سيتم إهلاك السطوح والأبنية والمحركات على أساس عمر نافع أقصر من عمر الأصل بحد ذاته، وبالتالي عندما يتم إجراء الاستبدال أو الإصلاح تكون هذه المكونات قد أهلكت بالكامل. وإذا بقي عند الاستبعاد أو الإصلاح تكلفة غير مستهلكة تستبعد هذه التكلفة من حساب الأصل لتضاف إليه التكلفة المترتبة على الاستبدال أو الإصلاح، وذلك لاجتناب أن يكون لدينا لأغراض إعداد التقارير المالية "سقفان لبناء واحد". (Epstein and Jermakowicz, "Two roofs on one building" (2012)

وهذه مسألة تلتزم بها الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، شركة Fiat الإيطالية على سبيل المثال، جاء في تقريرها المالي لسنة 2013: "النفقات اللاحقة وتكلفة قطع الغيار للأصل تتم رسملتها إذا كان من شأنها أن تزيد المنافع الاقتصادية المستقبلية الواردة من الأصل. ويتم الاعتراف بجميع النفقات الأخرى كمصروفات عند إنفاقها. عندما تتم رسملة تكاليف الاستبدال، يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية للقطع المستبدلة في قائمة الدخل".¹³⁷ (شركة Fiat ، التقرير المالي لسنة 2013، صفحة: 137)

هذا وقد يكون العمر النافع المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام لبند من بنود الأصول الثابتة، مماثلاً للعمر الإنتاجي المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من نفس البند، يتم في هذه الحالة تجميع هذه الأجزاء لتحديد مصروف الإهلاك. (IAS 16.45)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي ذكر لمدخل المكونات في إهلاك الأصول الثابتة والذي يفهم من نصوصه إهلاك كل بند من الأصول الثابتة باعتباره وحدة إهلاك غير منقسمة. ولا حاجة للبيان أن مدخل المكونات لم يكن موجوداً أصلاً عند صدور التصميم المحاسبي العام اللبناني في سنتي ١٩٨١ و ١٩٨٢.

¹³⁷ Which mentioned in English as follows: Subsequent expenditures and the cost of replacing parts of an asset are capitalized only if they increase the future economic benefits embodied in that asset. All other expenditures are expensed as incurred. When such replacement costs are capitalized, the carrying amount of the parts that are replaced is recognized in the Income statement.

٣,٧,١,٢ تحديد فترة إهلاك الأصول الثابتة الملموسة ومعالجة

القيمة المتبقية

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
الاستهلاك على أساس العمر النافع مع طرح قيمة متبقية كما يقدر أن تكون في نهاية العمر النافع.	التشريع الضريبي ينص على الاستهلاك على أساس العمر الإنتاجي من دون طرح أي قيمة متبقية.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على ضرورة وضع مخطط الإهلاك على أساس الفترة المتوقعة للاستخدام في الوحدة (العمر النافع) (IAS 16.50) بعد استبعاد القيمة المتبقية في نهاية هذه الفترة. (IAS 16.53)

وفي الممارسة العملية، غالباً ما لا تكون القيمة المتبقية للأصول الثابتة الملموسة مهمة وكثيراً ما يتم تجاهل القيمة المتبقية للأصل الملموس، من دون أن يكون لتجاهلها أثر مادي على القيمة القابلة للإهلاك. (IAS 16.53) ولكن عندما تعزم الوحدة على أن تتخلص من الأصل الثابت الملموس قبل انتهاء عمره (كما في منشآت تأجير السيارات) فلا بد من أخذ القيمة المتبقية للأصل في الاعتبار.

وقد تكون القيمة المتبقية في بعض الصناعات مرتفعة بالقدر الذي تنتفي معه الحاجة إلى الإهلاك (IAS 16.54) ففي بعض الشركات الفندقية على سبيل المثال، لا بد من المحافظة على الموقع بمستوى رفيع يجعل القيمة المتبقية في ظل التكلفة التاريخية أعلى من التكلفة الأصلية للأصل. (Epstein and Jermakowicz, 2012)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم يول التصميم المحاسبي العام موضوع احتساب إهلاك الأصول الثابتة أي اهتمام، بل نصّ على أن الأصول الثابتة التي تنخفض طاقتها الإنتاجية العادية باستمرار بسبب عامل مرور الزمن،

أو بسبب الاستعمال أو التغييرات التقنية أو لأي سبب آخر، تضع المؤسسة لها مخططاً للاستهلاك وفقاً لأحكام المادة ٢ من القانون ٨٠/٢٧ ١٣٨

وبإحالتها على القانون ٨٠/٢٧ أعى التصميم نفسه من التصدي لشرح قواعد احتساب الإهلاك. ولكن القانون المذكور هو قانون ضريبي والإحالة عليه في نص محاسبي سيؤدي إلى مزج غير مرغوب فيه بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

وعلى أي حال، إن المادة ٢ من القانون ٨٠/٢٧ تاريخ ٨٠/٧/١٩ التي أحال التصميم عليها هي تعديل للبند ٧ من الفقرة ٧ من قانون ضريبة الدخل (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤/١٩٥٩) والتي تذكر الأعباء القابلة للتزليل ضريبياً ومنها الإهلاك وتنص على الآتي:

[يمكن تنزيل] الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر التكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة المادية لدى المؤسسة.

يتخذ وزير المالية بناء على اقتراح مدير المالية العام قراراً بتحديد نسب هذه الاستهلاكات ضمن حدود قصوى ودنيا. ويحق للمكلف أن يختار النسبة أو النسب التي تتلاءم مع أوضاع مؤسسته شرط أن يودع الدائرة المالية المختصة مسبقاً برنامج الاستهلاكات وإلا اعتبر أنه اختار نسبة الاستهلاك الدنيا، وتبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة وإلزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر التكلفة الأصلي.

وبالفعل فقد صدرت عدة قرارات عن وزير المالية بهذا الصدد،^{١٣٩} حددت فيها نسب قصوى ودنيا للإهلاك للأصول المختلفة في الأنشطة المختلفة.

ومن القانون ٨٠/٢٧ ومن قرارات وزير المالية يفهم أن الفترة التي يتم احتساب الإهلاك على أساسها تتحدد بقرار وزير المالية، بين فترة دنيا تتكافأ مع معدل الإهلاك الأقصى، وفترة قصوى تتكافأ مع معدل الإهلاك الأدنى، وذلك بقطع النظر عن فترة استخدام الأصل في منشأة بعينها. إلا أن القرار

^{١٣٨} القرار التطبيقي رقم ٨٢/١١١ لوزير المالية، الفصل الثاني، المادة ٦

^{١٣٩} منها القرار ٥٤٠ تاريخ ١٩٨٠/٩/٩ والقرارات رقم ٤٢٢ و ٤٢٣ تاريخ ١٩٨١/٩/٩ والقرار رقم ١/٧٤٠ تاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٨

والقرار رقم ١٣٠ تاريخ ١٩٨٥/٤/١ والقرار ١/٨٣٩ تاريخ ٢٠٠٧/٨/٣١

٢٠٠٧/٨/٣١ أتاح مقداراً أكبر من المرونة للمنشآت بتوسيع المدى بين الحدين الأدنى والأقصى و برفع المعدل الأقصى.^{١٤٠}

كما أن الذي يفهم من القانون عدم تنزيل أي قيمة متبقية عند احتساب الإهلاك ، فعندما قال المشتري "وتبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة وإلزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر التكلفة الأصلي" أفهم أن القيمة القابلة للإهلاك هي سعر التكلفة الأصلي من دون تنزيل أي قيمة.

٤,١,٧,٢ الطرق المسموح بها في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتترك للمنشآت اختيار الطريقة الملائمة لنمط استخدام الأصل.	النص الضريبي لا يسمح إلا بطريقة القسط الثابت.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على ضرورة أن تعبر طريقة إهلاك الأصل عن نمط استخدام المنافع الاقتصادية المتأتمية من الأصل، (IAS 16.60) وأنه إذا حدث تغيير مهم في نمط استنفاد المنافع الاقتصادية ينبغي تغيير الإهلاك تبعاً لذلك، (IAS16.61) وذكر المعيار على سبيل المثال بعض الطرق الشائعة في الإهلاك التي تصلح للاستخدام إذا كانت تعبر فعلاً عن استنفاد المنافع الاقتصادية هي طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات. (IAS 16.62)

وفي الممارسة العملية، كثيراً ما تستخدم طريقة القسط الثابت، لا لأنها تعبر عن النمط المنتظر لاستنفاد المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، بل لتعذر أو صعوبة التوقع بهذا النمط.^{١٤١} (Bachy et Sion, 2009)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

^{١٤٠} على سبيل المثال في القرار ٤٢٢ تاريخ ١٩٨١/٩/٩ يحدد معدل إهلاك السيارات السياحية بين ١٢ % و ١٥ % أي بفترة أدناها ٦ سنوات و ٨ أشهر وأقصاها ٨ سنوات و ٤ أشهر. في حين أن القرار رقم ١/٨٣٩ تاريخ ٢٠٠٧/٨/٣١ جعل هذا المعدل من ١٠ % إلى ٢٥ % أي فترة من ٤ إلى ١٠ سنوات.

^{١٤١} وهو ما تسمح به بصورة صريحة الفقرة ٩٧ من المعيار IAS 38.

كما سبق ذكره، لم يعتنِ التصميم المحاسبي العام اللبناني ببيان طرق الإهلاك بل ترك ذلك للقانون الضريبي. وبمنظرة في النصوص الضريبية اللبنانية يتبين أن القانون الضريبي اللبناني لم يسمح سوى بطريقة وحيدة في الإهلاك هي طريقة القسط الثابت. وهو ما يفهم من القانون ٨٠/٢٧ الذي جاء في المادة ٢ منه:

وتبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة وإلزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر التكلفة الأصلي.^{١٤٢}

وقد صرح أكثر من قرار صادر عن وزير المالية بأن الطريقة المعتمدة هي طريقة القسط الثابت دون سواها، وآخر هذه القرارات هو القرار رقم ١/٨٣٩ تاريخ ٢٠٠٧/٨/٣١ الذي جاء فيه:

"تعتمد في الاستهلاكات طريقة الاستهلاك النسبي الثابت طيلة المدة اللازمة لاستهلاك كامل قيمة الأصل الثابت".

٢,١,٧,٥ خضوع مخطط الإهلاك للمراجعة الدورية

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
إلزامية إعادة فحص العمر النافع والقيمة المتبقية المتوقعة وأسلوب الإهلاك عند إقفال كل دورة مالية.	ثبات برنامج الإهلاك المعتمد.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على ضرورة إجراء مراجعة لجميع عوامل الإهلاك بصورة سنوية، ومن ذلك فترة الإهلاك وطريقة الإهلاك المعتمدة، والقيمة المتبقي، في نهاية كل فترة مالية. فإذا كان العمر النافع المتوقع للأصل مختلفاً عن التقديرات السابقة، لا بد من تغيير فترة الإهلاك تبعاً لذلك. وإذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستنفاد المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل، ينبغي تغيير طريقة الإهلاك لتعكس النمط المتغير. (IAS 16.54, 61)

^{١٤٢} خلافاً لمن رأى أنه بقول المشرع "النسبة أو النسب" أفهم أنه يسمح بطرق أخرى قائمة على تعدد معدلات الإهلاك للأصل الواحد. كما في البديوي منصور أحمد و الجمال محمد رشيد، (من دون سنة للنشر) دراسات في المحاسبة الضريبية، بيروت: الدار الجامعية. ص ٥٢٩.

وهذه المراجعة الإلزامية بصورية دورية وفقاً للمعيار IAS 16 ليست إلزامية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي للوحدات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، إلا إذا دلت مؤشرات على حدوث تغيير عمّا كان عليه منذ تاريخ أقرب فترة إبلاغ. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يفهم من نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني ومن النصوص الضريبية أن برنامج الاستهلاك المعتمد ينبغي أن يبقى ثابتاً، ولا شك أن ثبات النظام معناه ثبات العناصر التي يقوم عليها هذا النظام.

٦، ٧، ١، ٢ تحديد تاريخ بدء سريان الإهلاك على الأصول الثابتة الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تستهلك الأصول الثابتة الملموسة اعتباراً من تاريخ بداية استخدام المنافع الاقتصادية المتوقعة.	تستهلك الأصول الثابتة الملموسة اعتباراً من تاريخ الدخول في الخدمة أو تاريخ الشراء إذا كان الأصل يبلى ولو من دون استخدام.

في معايير المحاسبة الدولية

يبدأ وفقاً للمعيار IAS 16 إهلاك الأصل الثابت الملموس اعتباراً من التاريخ الذي يكون فيه الأصل متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع والحالة الضروريين اللذين يصبح عليهما قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. (IAS 16.55) وهي النقطة التي تتوقف عندها رسملة التكاليف المرتبطة بالأصل. (Ernst & Young, 2013)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني، كما لم يكن في نظيره الفرنسي نص بشأن التاريخ الذي يبدأ فيه استهلاك الأصل الثابت الملموس، ولكن الدليل التطبيقي للتصميم يورد في هذه المسألة، أن نقطة بداية الاستهلاك هي تاريخ دخول الأصل في الخدمة، وأنه إذا كان الأصل يهلك بمرور الزمن، بقطع النظر عن البلى الناتج عن الاستخدام، فإن الاستهلاك يبدأ من تاريخ الشراء. (Torbey et al, 1982)

al,

٢,١,٧,٧ إهلاك الأصول الثابتة الملموسة المحتفظ بها لغرض

البيع

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتوقف إهلاك الأصول الثابتة الملموسة إذا تم تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.	لا يتوقف إهلاك الأصول الثابتة الملموسة إذا تم تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

في معايير المحاسبة الدولية

تبويب الوحدة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجاري التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع، وفقاً للمعيار ٥ IFRS إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها الدفترية، بشكل أساسي، من صفقة بيع وليس من الاستمرار في استخدامها. (IFRS 5.6) ويعاد وفقاً للمعيار المذكور تبويب هذه الأصول إذا تحققت شروط مذكورة تفصيلاً فيه. (IFRS 5.3,7,8) ولا يجيز المعيار ٥ IFRS للمنشأة احتساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأي من الأصول غير المتداولة، طالما أنها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جاري التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع. (IFRS 5.25)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام نص يوقف الاستهلاك على الأصول الثابتة إذا صارت محتفظاً بها لغرض البيع. ولذلك يرى الباحث أن التصميم يفرض الاستمرار في الاستهلاك حتى الخروج الفعلي للأصل.

٢,١,٨ خروج الأصول الثابتة الملموسة ونتائج التفرغ عنها

٢,١,٨,١ تحديد تاريخ الاعتراف بخروج الأصل الثابت الملموس

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتم الاعتراف بخروج الأصول الثابتة الملموسة عندما تتحول إلى الغير المخاطر والعوائد العائدة للملكية.	يتم الاعتراف بخروج الأصول الثابتة الملموسة عندما تتحول الملكية القانونية إلى الغير.

في معايير المحاسبة الدولية

يتم وفقاً للمعيار ١٦ IAS استبعاد الأصل من الدفاتر (إلغاء الاعتراف به) عند التصرف به أو عندما يكون في حالة عدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه سواء من الاستخدام أو الاستبعاد. (IAS 16.67)

(IAS 16.BC34) والنصوص المرافقة له، (IAS 16.IN13) وIAS وتحدد مقدمة المعيار 16 (أن على الوحدة أن تطبق الضابط المنصوص عليه في المعيار (IAS 16.69) او متن المعيار نفسه الإيراد المتعلق ببيع البضائع.¹⁴³ وفي المعيار المذكور أن على الوحدة أن تعترف 18IAS بالإيراد من بيع السلع عندما تتحقق الشروط التالية بصفة مجتمعة:

- (أ) أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري .
- (ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.
- (ج) أن يمكن قياس قيمة الإيراد بصورة موثوقة.
- (د) أن يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة ستندفق إلى المنشأة.
- (هـ) إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم يصرح التصميم المحاسبي العام اللبناني بضابط واضح يتعلق بتاريخ الاستبعاد الدفترى للأصل (إلغاء الاعتراف به) ولكن تاريخ انتقال الملكية للأصول المشتراة (دخول الأصل في الملكية)، يقابله تاريخ نقل الملكية للأصول المباعة، (خروج الأصل من الملكية) وقد جاء ذكر التصميم لنقل الملكية عرضاً في سياق الحديث عن الأصول التي تتأثر قيمتها بتقلبات العملة الأجنبية. فقال: "لا يعتبر الربح الناتج عن التغيير في أسعار العملات الأجنبية محققاً ولا الخسارة الناجمة عن ذلك واقعة بصورة نهائية إلا عند خروج الأصل الثابت من ملكية المؤسسة"^{١٤٤}.

وفي رأي الباحث، أن هذا النص ليس مما ينحصر معناه بخصوص الحالة التي تحدث عنها، بل هو عام في كل أصل يتم التخلص منه.

^{١٤٣} لن يبقى لهذا المعيار وجود بعد دخول المعيار ١٥ IFRS الإيراد من العقود مع العملاء، حيز النفاذ في ٢٠١٧/١/١.
^{١٤٤} المادة ٧ من قرار وزير المالية ١٩٨٢/١١١.

٢,١,٨,٢ تقويم سعر التفرغ عن الأصل الثابت الملموس في حالة

التحصيل المؤجل

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتم تسجيل دفعات بيع الأصل الثابت الملموس بقيمتها الحالية.	يتم تسجيل دفعات بيع الأصل الثابت الملموس بقيمتها الاسمية.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على أنه يتم الاعتراف بالمديونية الناتجة عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة مبدئياً بقيمتها العادلة، وفي حالة تأجيل المدفوعات الخاصة بهذا البند فإن المتحصل يتم الاعتراف به مبدئياً على أساس السعر المعادل نقداً، و يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمديونية المستحقة والسعر المعادل نقداً على أنه إيرادات فوائد، طبقاً للمعيار ١٨ IAS. IAS (16.72)

في التصميم المحاسبي العام

في غياب أي نصوص ذات صلة بالدفع المؤجل، يطبق من وجهة نظر الباحث ما أطلق عليه التصميم المحاسبي العام مبدأ القيمة الاسمية، فتسجل العملية بالسعر الملحوظ في العقد (أو فاتورة البيع) بصرف النظر عن كيفية الدفع.

٢,١,٩ عرض الأصول الثابتة الملموسة في القوائم المالية

٢,١,٩,١ اندماج عرض العقارات الاستثمارية في الأصول الثابتة

الملموسة أو انفصاله

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتم عرض العقارات الاستثمارية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة.	يتم عرض العقارات الاستثمارية مندمجة في الأصول الثابتة الملموسة.

في معايير المحاسبة الدولية

العقارات الاستثمارية وفقاً لتعريف المعيار ٤٠ IAS هي عقارات (أراضٍ أو مبانٍ - أو جزء من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما وليست للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية أو للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة. (IAS 40.5) وأياً تكن الطريقة التي يتم قياس هذه الأصول بها، (بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة) فإنها تعرض في قائمة المركز المالي بصورة منفصلة (IAS 1.54) عن الأصول الثابتة الملموسة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا تظهر الاستثمارات العقارية بصورة صريحة في ميزانية التصميم المحاسبي العام اللبناني ولا تتفصل عن الأبنية الداخلة في تكوين الأصول الثابتة المادية. فالأبنية غير المعدة للاستخدام المهني تبقى في التصميم المحاسبي العام حساباً تابعاً لحساب الأبنية، وهو ما ينص عليه بصورة صريحة التصميم المحاسبي العام الفرنسي الذي أدرج في لائحة حساباته:

الحسابين التاليين التابعين لحساب الأراضي:

٢٢١٥٨١ أراضي مبنية مخصصة للعمليات المهنية (أ، ب...)

٢٢١٥٨٨ أراضي مبنية مخصصة للعمليات غير المهنية (أ، ب...)

والحسابين التاليين التابعين لحساب الأبنية:

٢١٣١٨١ أبنية مخصصة للعمليات المهنية (أ، ب...)

٢١٣١٨٨ أبنية مخصصة للعمليات غير المهنية (أ، ب...)

كما أن التصميم المحاسبي العام اللبناني عندما تحدث عن معايير تصنيف الأصول الثابتة المادية وغير المادية ذكر ضمنها "الأصول خارج الاستعمال المهني أو استعمال الشركة" وهذا صريح في أن هذا النوع من الأصول لا يغادر المجموعة التي ينتمي إليها أصلاً.^{١٤٥}

^{١٤٥} الفصل الخامس من الملحق رقم ٤ للقرار ٨٢/١١١.

٢,١,٩,٢ اندماج عرض الأصول البيولوجية في الأصول الثابتة

الملموسة أو انفصاله

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتم عرض الأصول البيولوجية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة.	يتم عرض الأصول البيولوجية مندمجة في الأصول الثابتة الملموسة.

في معايير المحاسبة الدولية

الأصل البيولوجي وفقاً لتعريف المعيار ٤١ الزراعة هو حيوان أو نبات حي. (IAS 5.41) ولا بد وفقاً للمعيار ١ IAS أن يتم عرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي. (IAS 1.54) فلا تندمج في مجموعة الأصول الثابتة الملموسة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يطلق التصميم المحاسبي العام اللبناني على الأصول البيولوجية تسمية "استثمارات زراعية".^{١٤٦} ولا تعرض ميزانية التصميم المحاسبي العام هذه الأصول بصورة صريحة، بل تدمجها في "الأصول الثابتة المادية الأخرى".

٢,١,٩,٣ عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع

منفصلة أو غير منفصلة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتم عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة.	يتم عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع مندمجة عن الأصول الثابتة الملموسة.

^{١٤٦} أراد واضعو النص العربي للتصميم المحاسبي العام اللبناني بقولهم "استثمارات زراعية" ترجمة الاصطلاح الفرنسي cheptel والذي يعني في حقيقة الأمر "الثروة الحيوانية والمائية".

في معايير المحاسبة الدولية

كما سبق الذكر، تبوب الوحدة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجاري التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها الدفترية، بشكل أساسي، من صفقة بيع وليس من الاستمرار في استخدامها. (IFRS 5.1) ويعاد وفقاً للمعيار المذكور تبويب هذه الأصول إذا تحققت شروط مذكورة تفصيلاً فيه. (IFRS 5.5,7,3) ويعرض مجموع الأصول المحتفظ بها لغرض البيع كمجموعة منفصلة في قائمة المركز المالي على أنها من مجموعات الأصول المتداولة. (IAS 1.54)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي نص يتعلق بالأصول غير المتداولة المعدة للبيع، بل الذي فيه نصوص عن المباع منها بالفعل. ولذلك تبقى هذه الأصول وفقاً للتصميم المحاسبي العام اللبناني حيث هي، ولا يعاد قياسها أو تبويبها.

١٠, ١, ٢ الإفصاح عن الأصول الثابتة الملموسة

نصت معايير المحاسبة الدولية على أوجه إفصاح عن الأصول الثابتة الملموسة، منها ما ينص عليه التصميم المحاسبي العام اللبناني ومنها ما لا نص عليه فيه. ولعل في المقارنة التالية بيان لذلك:

متطلبات الإفصاح في المعيار IAS ١٦ متطلبات الإفصاح في التصميم المحاسبي العام

لا يتطلب الإفصاح عنها	عرض العقارات الاستثمارية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة
لا يتطلب الإفصاح عنها	عرض الأصول البيولوجية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة
لا يتطلب الإفصاح عنها	عرض الأصول الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع منفصلة عن المستمرة
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية للأصول الثابتة الملموسة
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن طرق إهلاك الأصول الثابتة الملموسة
يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن الأعمار النافعة المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة للأصول الثابتة الملموسة
يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك في بداية ونهاية الفترة للأصول الثابتة الملموسة
لا يتطلب الإفصاح عن بعض عناصر الكشف	كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يحتوي على جميع عناصر التغيير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الملموسة
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة الملموسة وقيمة هذه القيود، إن وجدت.
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.
يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.
لا يتطلب الإفصاح عنها	الإفصاح عن قيمة التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي تعرضت لخسارة انخفاض قيمة، أو التي فقدت أو استبعدت، ما لم يكن قد أدرجت كبنود مستقل في قائمة الدخل الشامل.

الإفصاح عن فائض إعادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة، وهل هناك أية قيود على توزيع رصيده على يتطلب الإفصاح عنها المساهمين.

الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً. لا يتطلب الإفصاح عنها

ومن جهة أخرى، نص التصميم المحاسبي العام اللبناني على أوجه إفصاح لم يتطلبها المعيار ١٦ IAS. مع الإشارة إلى أن بعض أوجه الإفصاح التي أضيفت في لبنان تحت مسمى "تحسين البيانات المالية" اختلط فيها الإفصاح المالي بالتصريح الضريبي، ومنها في هذا المجال بعض ما يتعلق بتفاصيل التفرغ عن أصول ثابتة وإعادة التقييم:

- البيانات الكاملة للأصول الثابتة المتفرغ عنها، شاملة: اسم الأصل، تاريخ الشراء، قيمة الإدخال في قيود المؤسسة، قيمة الاستهلاك حتى تاريخ التفرغ، القيمة الدفترية الصافية للأصل، مصاريف التفرغ، إيراد التفرغ، الربح أو الخسارة.
- بيان إعادة توظيف الأرباح الناتجة عن إعادة التفرغ عن أصول ثابتة.
- الأصول المعاد تخمينها بالتفصيل مبوبة إلى أصول قابلة للإهلاك وغير قابلة للإهلاك.
- التكلفة التاريخية للأصول المعاد تخمينها.
- قيمة استهلاك الأصول المعاد تخمينها.
- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم.
- فرق إعادة التقييم.
- وجهة استعمال فروق إعادة التقييم.

٢,١,١١ الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة المتولدة داخلياً

٢,١,١١,١ الاعتراف بمصاريف التأسيس كأعباء أو كأصول

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يحظر تسجيل مصاريف التأسيس في حسابات الأصول بل ينبغي اعتبارها من أعباء الفترة التي دفعت فيها.	إباحة تسجيل مصاريف التأسيس في الأصول الثابتة غير المادية.

في معايير المحاسبة الدولية

لا تسمح معايير المحاسبة الدولية بتسجيل المصاريف المرتبطة بالتأسيس في عداد الأصول. وفي هذا الإطار، ينص المعيار ٣٨ IAS على ضرورة اعتبار مصاريف بدء العمل من عناصر المصروفات. وتذكر هذه الفقرة في جملة ما تذكر تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتارية التي يتم تحملها لتأسيس وحدة قانونية، والإنفاق لفتح مرفق أو عمل جديد (تكاليف قبل الفتح)، أو المصروفات لبدء عمليات جديدة، أو إصدار منتجات جديدة ("a" 38.39 IAS) (مصاريف ما قبل التشغيل)

وينص التفسير ١٧ SIC الذي ألغي ودمج نصه في المعيار 32 IAS الأدوات المالية: العرض، على ضرورة تسجيل مصاريف زيادة رأس المال بالتنزيل من حقوق الملكية. (IAS 32.35)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يختلف التصميم المحاسبي العام اللبناني في مسألة رسملة مصاريف التأسيس عن معايير المحاسبة الدولية، حيث ينص على تعريف الحساب ٢١١ مصاريف التأسيس، كأحد حسابات الأصول الثابتة غير المادية، بقوله:

"هي المصاريف التي لا تتعلق بإنتاج أموال أو خدمات محددة، لكنها تنفق من أجل إنشاء المؤسسة أو تطويرها، كمصاريف التأسيس ومصاريف زيادة رأس المال ومصاريف إنشاء مؤسسة جديدة والمصاريف على عمليات مختلفة (اندماج، انفصال، تحويل)."

مع العلم أن التصميم المحاسبي العام اللبناني وإن كان قد سمح باعتبار مصاريف التأسيس من عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة، إلا أنه احتاط لذلك بالنص على ضرورة استهلاكها خلال فترة قصيرة لا تتجاوز خمس سنوات، وبحظر إجراء توزيع أرباح قبل تغطية الجزء غير المستهلك من مصاريف التأسيس بواسطة احتياطات غير إلزامية.^{١٤٧}

٢, ١, ١١, ٢ الاعتراف بمصاريف البحوث والتطوير كأعباء أو

كأصول

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
حظر تسجيل مصاريف البحوث في حسابات الأصول وشروط متشددة للاعتراف بمصاريف التطوير كأصول على سبيل الإلزام لا الاختيار.	شروط أكثر تسامحاً لا اعتبار مصاريف البحوث والتطوير من حسابات الأصول، على سبيل الاختيار لا الإلزام.

^{١٤٧} الفصل الأول من الملحق رقم ٤ من قرار وزير المالية رقم ٨٢/١١١.

في معايير المحاسبة الدولية

تميز معايير المحاسبة الدولية بين مصاريف البحوث من جهة ومصاريف التطوير من جهة أخرى. فلا يعترف وفقاً للمعيار ٣٨ IAS بأصل غير ملموس ناشئ عن البحوث لأنه من الصعب في هذه المرحلة رؤية أصل مولود سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصاريف فور إنفاقها. (IAS 38.55).

ومن أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال البحوث ما يلي: (IAS 38.56)

- (أ) الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.
- (ب) البحث عن تطبيقات للاكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى، وتقويمها واختيارها النهائي.
- (ج) البحث عن بدائل للمواد أو الأجهزة أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات.
- (د) تشكيل أو تصميم بدائل ممكنة لما هو جديد أو محسّن، من المواد أو الأجهزة أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات، وتقويم هذه البدائل والاختيار النهائي لها.

ويلزم المعيار ٣٨ IAS المنشآت بأن تعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت مجموعة من الشروط، غالباً ما يصعب على الوحدة أن تقدم إثباتاً على اجتماعها، (Wolfgang et Franck, 2012) وهي: (IAS 38.57)

- (أ) ثبوت الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للاستخدام.^{١٤٨}
- (ب) عزم الوحدة على استكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه.
- (ج) قدرة الوحدة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- (د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وعلى الوحدة أن تثبت توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس، أو للأصل غير

^{١٤٨} المقصود وفقاً لما يميل إليه الباحث، ثبوت الجدوى الفنية technical feasibility كما في الترجمة الرسمية والترجمة السعودية وليس وجود دراسة للجدوى الفنية كما في الترجمة المصرية.

الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم استخدام هذا الأصل داخلياً، فيكون لدى الوحدة القدرة على تحديد منفعة استخدام هذا الأصل غير الملموس.

(ه) وجود الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

(و) قدرة الوحدة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق فيها.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير وفقاً للمعيار IAS 38 ما يلي: IAS (38.59)

(أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج وقوالب¹⁴⁹ ما قبل التشغيل.

(ب) تصميم عدد وأدوات ومعدات التثبيت الدليلية، وقوالب متعلقة بتقنية جديدة.¹⁵⁰

(ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس على نطاق صالح اقتصادياً للتشغيل التجاري.

(د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

وخلافاً للمعيار IAS 38 لا تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية للوحدات الصغيرة والمتوسطة **IFRS for SMEs** بالاعتراف بأصول ثابتة مولدة داخلياً، فلا مصاريف البحوث ولا مصاريف التطوير قابلة للرسملة، وفقاً لهذه المعايير. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

أورد التصميم المحاسبي العام اللبناني أن مصاريف البحوث والتطوير هي تلك التي تتألف من النفقات المبذولة من أجل البحث والتطوير الذي تجريه المؤسسة لحسابها الخاص. وأن الطبيعة الجزافية لهذه النفقات تقضي عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، بتحميلها لحساب النتيجة في الدورة المالية التي أنفقت فيها. وسمح التصميم المحاسبي العام بإدراج مصاريف البحوث والتطوير في جانب الأصول من الميزانية "بصورة استثنائية" إذا ما توفرت مجتمعة الشروط التالية:¹⁵¹

- أن يكون للمشاريع المعنية كيانية مستقلة تميز إحداها عن الأخرى وتكلفة كل منها محددة بصورة مستقلة.

¹⁴⁹ Prototypes and models.

¹⁵⁰ Tools, jigs, moulds and dies involving new technology.

¹⁵¹ مع التصرف في نص التصميم المحاسبي العام اللبناني بالرجوع إلى النص الفرنسي له لتقويم بعض عيوب الترجمة.

- أن تتوفر لكل مشروع فرص جديدة:

• للنجاح الفني.

• للربحية التجارية.

- فيما خلا حالة استثنائية، ينبغي أن تستهلك هذه المصاريف منهجياً خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات.

وليس في النصوص اللبنانية ما يزيد عن هذا التفصيل، ولكن النصوص الفرنسية تميز بين ثلاثة مراحل لمصاريف البحوث والتطوير هي:

البحوث الأساسية: وهي تتعلق بتحليل الخصائص والبنية والظواهر المادية والطبيعية، بقصد تنظيم الوقائع الناتجة عن البحث بشكل قواعد عامة بواسطة رسوم تفسيرية ونظريات تفسيرية، وتتم هذه البحوث بدافع الفضول العلمي (البحوث الأساسية البحتة) أو لتقديم إسهام نظري لحل المشاكل الفنية (بحوث الأساسية الموجهة).

البحوث التطبيقية: ويتم إجراؤها إما لوضع التطبيقات الممكنة لنتائج البحوث الأساسية، وإما لوضع حلول جديدة تسمح بالوصول إلى هدف محدد سبق اختياره. وتتطلب الأخذ في الحسبان المعارف الموجودة وتوسعها بهدف حل مشاكل محددة.

التطوير أو البحوث الاختبارية: وهي مجموعة الأشغال المنهجية المعتمدة على المعارف المتحصلة من البحث أو الخبرة العملية، بقصد إنتاج المعدات، المنتجات، الوسائل، الأنظمة والخدمات الجديدة أو تحسينها الجوهرية. (Obert, 1995)

ولا يعترف في التصميم المحاسبي العام الفرنسي في الأصول إلا بمصاريف البحوث التطبيقية ومصاريف البحوث الاختبارية (التطوير). أما مصاريف البحوث الأساسية فتسجل في حسابات المصروفات وتقل في نتيجة الدورة المالية التي أنفقت فيها.^{١٥٢}

152 Commentaires du Conseil National de la comptabilité sur la comptabilisation des frais de recherché et de développement : novembre 1971

٣, ١١, ١, ٢ الاعتراف ببراءات الاختراع المولدة داخلياً كأعباء أو

كأصول

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
الاعتراف بالبراءات كأصول ثابتة وبصورة إلزامية إذا اكتملت بعض الشروط (مماثلة لتلك المتعلقة بمصاريف التطوير).	إمكانية اعتبار تكلفة البراءات من عناصر المصروفات إذا لم تعترف الوحدة بمصاريف البحوث والتطوير كأصول ثابتة.

في معايير المحاسبة الدولية

لا يرخص المعيار IAS ٣٨ فحسب بالاعتراف بتكاليف مرحلة تطوير البراءة كأصول ثابتة، بل ينص على إلزامية ذلك إذا اكتملت الشروط المذكورة بشأن مصاريف التطوير. (IAS 38.57)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

جاء في القرار التطبيقي لوزير المالية المتعلق بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام،^{١٥٢} أن حساب مصاريف البحوث والتطوير يجعل مديناً وحساب منتجات لها طابع الأصول الثابتة دائماً، وفي حال نجاح المشروع وحصوله على البراءة يرحل رصيد النفقات غير المستهلك إلى حساب براءات الاختراع والقيم المماثلة. ويمثل هذا الرصيد تكلفة إنتاج البراءات التي أدت إليها البحوث موضوع النفقات المشار إليها.

والذي يفهم من هذا النص أن الذي ينقل إلى حساب براءات الاختراع هو ما سبق الاعتراف به كأعباء من مصاريف البحوث والتطوير. وظاهر هذا النص أن البراءات التي لم يتم الاعتراف بنفقات البحث والتطوير التي أدت إليها كأصول ثابتة، تبقى تكلفتها في حسابات المصروفات.

ولا يوجد في النصوص اللبنانية ما يعارض هذا الاستنتاج أو يدحضه، كما لا يوجد ذلك في النصوص المحاسبية الفرنسية، بيد أنه لا حرج في الاستئناس بنص ذي طبيعة ضريبية صادر عن مجلس شورى الدولة الفرنسي والذي جاء فيه: (قرار مجلس شورى الدولة الفرنسي رقم ١٤٢٣١٩ و ١٥٤٤٠٣ تاريخ ٣٠ تشرين الأول ١٩٩٥ المنشوران على موقع المجلس)

^{١٥٢} الفصل الثاني من الملحق رقم ٤ للقرار ٨٢/١١١ الصادر عن وزير المالية.

"إن مصاريف إيداع البراءة والمصاريف المتكبدة من أجل الحصول على تصريح الطرح في السوق، تمثل جزءاً من عمليات البحث التي قامت بها المؤسسة من أجل إنجاز الاختراع. وبالتالي فهي تمثل أعباء قابلة للخصم من الوعاء الضريبي أو أصولاً ثابتة، وفقاً للمعالجة التي اعتمدها المؤسسة بشأن مصاريف الدراسات المرتبطة بهذا المشروع"

٤, ١١, ١, ٢ الاعتراف بالعلامات المولدة داخلياً كأعباء أو كأصول

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
لا يسمح بالاعتراف بمصاريف التطوير المتعلقة بالعلامات المولدة داخلياً كأصول ثابتة حتى ولو كان الاعتراف جزئياً.	لا يوجد نص يحظر هذا الاعتراف كما لا يوجد ما يبيحه بصورة صريحة.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS 38 بصورة صريحة على حظر الاعتراف بالعلامات التجارية المولدة داخلياً كأصول ثابتة. (IAS 38.63) وذلك لأن الإنفاق على مثل هذه العلامات يتعذر تمييزه عن تكلفة تطوير العمل ككل. (IAS 38.64)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني نص يتعلق برسمة العلامات المولدة داخلياً، حظراً أو إباحة كما ليس في نظيره الفرنسي مثل هذا النص. ولكن هذه المسألة هي الأخرى صدر بشأنها قرار ذو طبيعة ضريبية عن مجلس شورى الدولة الفرنسي جاء فيه: (قرار مجلس شورى الدولة الفرنسي رقم ١٥٨٦٧٨ تاريخ ١٩٩٧/١/٣١ المنشور على موقع المجلس)

"إن مصاريف إيداع العلامات المولدة داخلياً ينبغي أن يتم تسجيلها في الأصول الثابتة. إن الإيداع ينشئ قانوناً الأصل الثابت."

ويترتب على هذا النص المعالجة المحاسبية التالية:

"- في حال إيداع العلامة: ينبغي أن تسجل تكلفة إنتاجها في حساب "براءات الاختراع والإجازات والعلامات والقيم المماثلة". كأحد حسابات الأصول الثابتة. وتتكون تكلفة الإنتاج من:

- المصاريف التي يتم تكبدها قبل الإيداع لإنشاء العلامة (على سبيل المثال الأتعاب والمصاريف الداخلية والخارجية لإنشاء اللوغو أو الاسم) وكذلك مصاريف الدراسات المسبقة، بشرط وجود فرص جدية لإيداع العلامة بتاريخ وقف الحسابات.

- مصاريف إيداع العلامة.

- بعد نشوء العلامة كأصل ثابت بفعل الإيداع، يمكن أن تسجل في حساب الأصل الثابت الذي تم إنشاؤه بعض المصاريف اللاحقة على الإيداع، إذا كان من شأنها أن تطيل العمر الافتري لحق الملكية (مصاريف تجديد الحق)، أو توسع رقعة صلاحية هذا الحق (مصاريف الإيداع الإضافي في الخارج).

- في حال عدم إيداع العلامة: لا يسجل في الأصول الثابتة مصاريف إنشاء العلامة ومصاريف البحث السابقة على إنشائها، بل تسجل في حسابات المصروفات.

(WaterhouseCoopers, 2003.p: 633 Price)

٢,١,١٢ قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عند الاعتراف الأولي

والتكاليف اللاحقة

٢,١,١٢,١ معالجة المصاريف الإضافية غير المباشرة المتعلقة

بشراء الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام للبناني
حظر إدخال مصاريف إضافية غير مباشرة في تكلفة دخول الأصول الثابتة غير الملموسة.	إدخال المصاريف الإضافية المباشرة وغير المباشرة في تكلفة دخول الأصول الثابتة غير الملموسة.

في معايير المحاسبة الدولية

ضيق المعيار ٣٨ IAS كثيراً من حدود المصاريف الإضافية عندما حصرها بقوله "وأي إنفاق يعزى

بشكل مباشر لإعداد الأصل لاستعماله المقصود" any directly attributable cost of

preparing the asset for its intended use. (IAS 38.27) وهو نص يستبعد بدون شك

المصاريف غير المباشرة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

تشمل المصاريف الإضافية في التصميم المحاسبي العام اللبناني على المباشر منها وغير المباشر. ولم يشترط التصميم في ذلك إلا أن تقتصر المصروفات غير المباشرة التي تحمل على التكلفة على ما يرتبط منها باقتناء الأصل. (Torbey et al, 1982)

٢,١,١٢,٢ معالجة خصم تعجيل الدفع على شراء الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تنزيل خصم تعجيل الدفع من سعر شراء الأصول الثابتة غير الملموسة.	تسجيل خصم تعجيل الدفع في حسابات الإيرادات المالية.

سبقت مناقشة الاختلاف بين المرجعين في إطار مقارنة المعيار IAS 16.^{١٥٤}

٢,١,١٢,٣ معالجة الدفعات المؤجلة على شراء الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
ضرورة الخصم المنهجي لسعر شراء الأصول الثابتة غير الملموسة إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز فترة الائتمان المتعارف عليها.	لا يوجد نص يفرض الخصم ولكنه لا يتنافى مع المبادئ العامة.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS 38 (IAS 38.32) على ضرورة تسجيل الأصل الثابت غير المادي بالقيمة الحالية للدفعات النقدية المترتبة على شرائه إذا كانت هذه الدفعات مؤجلة لفترة ائتمان تتجاوز الفترة المتعارف عليها. وعلى اعتبار الفوائد الناتجة عن الخصم من حسابات المصروفات المالية لفترة الائتمان.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا وجود في التصميم المحاسبي العام اللبناني، لنص يتعلق بخصم الدفعات المؤجلة لتسجيلها بقيمتها الحالية.

^{١٥٤} أنظر صفحة ٦٩.

وقد سبق الحديث عن موقف التصميم المحاسبي العام في سياق مقارنة المعيار IAS 16.^{١٥٥}

٢,١,١٢,٤ معالجة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بإنتاج الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
لا تتضمن تكلفة إنتاج الأصول غير الملموسة وفقاً للتعديل الأخير المعمول به حالياً سوى تكاليف الإنتاج المباشرة.	تتضمن تكلفة إنتاج الأصول غير الملموسة تكلفة الإنتاج المباشرة وما يعزى للأصل من المصروفات غير المباشرة للإنتاج.

في معايير المحاسبة الدولية

إن موضوع تكلفة إنتاج الأصول الثابتة غير الملموسة المنتجة، كان من المواضيع التي تناولها بالتعديل المعيار IAS ٣٨ في صيغته الأخيرة الصادرة في ٣١ آذار/مارس ٢٠٠٤، بإلغاء أي إمكانية لإدخال أعباء غير مباشرة في تكلفة إنتاج الأصل غير الملموس.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يتعارض التصميم المحاسبي العام اللبناني في مسألة إدخال تكاليف الإنتاج غير المباشرة في تكلفة إنتاج الأصل الثابت غير الملموس مع المعيار IAS ٣٨ في صيغته المعدلة، إذ ليس في التصميم ما يخصص الأصل الثابت غير الملموس بتحديد تكلفة تختلف عن القواعد العامة في تحديد تكلفة الإنتاج، وفي هذا الإطار جاء في التصميم أن^{١٥٦} تكلفة الإنتاج تحتسب بإضافة تكاليف الشراء إلى أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

وفي الدليل التطبيقي للتصميم المحاسبي العام، أن تكلفة الإنتاج تحدد بتجميع – في جملة ما يتم تجميعه - أعباء الإنتاج غير المباشرة في حدود إمكانية ربطها بصورة قابلة للتبرير بتكلفة إنتاج الأصل.

(Torbey et al, 1982)

^{١٥٥} أنظر صفحة ٦٨.

^{١٥٦} المادة ١٣ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ / ٨١ المتعلق بوضع تصميم محاسبي عام.

٢٠١٢، ١، ٥ تاريخ البدء بتحميل تكاليف الإنتاج في إطار مصاريف التطوير

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
حصر المصروفات القابلة للتحميل على تكاليف الإنتاج في تلك التي تكبدتها الوحدة بعد اكتمال شروط الاعتراف بمصاريف التطوير كأصل غير ملموس.	إذا اكتملت شروط الاعتراف بمصاريف البحوث والتطوير على أبعد تقدير في تاريخ وقف حسابات الفترة. كل المصروفات المتكبدة خلال هذه الفترة يتم تحميلها.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS ٣٨ على أن تكلفة الأصل المولد داخلياً هو مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس لأول مرة شروط الاعتراف (IAS 38.65) وأن الإنفاق على العنصر غير الملموس السابق تسجيله كمصروف، لا ينبغي الاعتراف به كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق. (IAS 38.71)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يختلف التصميم المحاسبي العام اللبناني في مسألة الاعتراف بمصاريف البحوث والتطوير اختلافاً جوهرياً عن المعايير الدولية، إذ أن الذي يفهم من نصوصه أن هذه المصاريف تسجل بادئ ذي بدء عند تحملها في حسابات المصروفات، ثم تنقل عند إقفال حسابات الدورة المالية إلى حساب الأصل الثابت غير الملموس، إذا اكتملت الشروط المطلوبة لذلك، وغني عن البيان أن الذي ينقل هو مجموع ما سبق تسجيله في حسابات المصروفات. أي أن تحقق الشروط هو مبرر النقل بقطع النظر تماماً عن تاريخ اكتمالها. ولا شك أن القرار التطبيقي لوزير المالية عندما قال: "يجعل حساب مصاريف البحوث والتطوير مديناً وحساب منتجات لها طابع الأصول الثابتة دائماً" يكون قد جزم بأسبوعية تسجيل هذه العناصر في حسابات المصروفات، لأن حساب "منتجات لها طابع الأصول الثابتة غير المادية" هو أحد حسابات الإيرادات في لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام اللبناني، و يستخدم عندما يراد إلغاء أثر مصروفات على حساب النتيجة، من دون الإلغاء الدفترية لهذه المصروفات. (Torbey et al, 1982)

وفي الدليل التطبيقي للتصميم المحاسبي العام:

"في الجانب المدين لحساب مصاريف البحوث والتطوير:

مختلف عناصر المصروفات وفقاً لطبيعتها التي يتقرر إثباتها في حساب مصاريف البحوث والتطوير
بجعل حساب منتجات لها طابع الأصول الثابتة المادية". (Torbey et al, 1982)

وقد جازمت الموسوعة المحاسبية الفرنسية لعام ٢٠٠٤ بذلك حين قالت: " في رأينا، إذا تقرر إثبات
مشروع في الأصول ينبغي أن يشمل ذلك جميع المصاريف المتعلقة بهذا المشروع حتى لا يكون
هناك سوى تكلفة إنتاج وحيدة للمشروع". (Dufils, 2003)

يذكر هنا أن هناك مسألة ليست محل خلاف بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام
الفرنسي واستطرداً اللبني وهي أن النقل من حسابات المصروفات إلى حساب الأصل غير الملموس
لا ينبغي أن يمتد إلى مصاريف تعود لدورة مالية سابقة أفلتت حساباتها.

٦, ١٢, ١, ٢ معالجة المصاريف اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
لا إمكانية لإضافة المصاريف اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة غير الملموسة إلى قيمة هذه الأصول السابق تسجيلها سوى في حالات قليلة نادرة.	لا يوجد نص يتعلق بالمصاريف اللاحقة على الأصل الثابت غير الملموس.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ٣٨ IAS في الإصدار السابق لسنة ٢٠٠٤ على: ١٥٧

ينبغي الاعتراف بالإنفاق اللاحق على أصل غير ملموس بعد شرائه و إكماله على أنه مصروف
عندما يتم تحمله إلا إذا:

- كان من المحتمل أن هذا الإنفاق سيُمكن الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن
مستوى أدائه المقدر أساساً.
- كان من الممكن قياس الإنفاق وإرجاعه للأصل بشكل موثوق.

١٥٧ لم يعد هذا النص موجوداً في الإصدار المعمول به حالياً للمعيار 38 IAS ولكن الوارد في أساس الاستنتاجات أن هذا النص لا يزال
مرعي الإجراء. كما في الفقرة 86 BC من المعيار 38 IAS

إذا تمت تلبية هذه الشروط فإنه ينبغي إضافة الإنفاق اللاحق إلى تكلفة الأصل غير الملموس.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم ينص التصميم المحاسبي العام اللبناني على أي أحكام تتعلق بالمصاريف اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة غير المادية. وقد حذا في ذلك حذو نظيره الفرنسي الذي يخلو هو الآخر من أي أحكام تتعلق بهذه المسألة بصفة خاصة.

وعلى أي حال، لا يتعارض النص الدولي في هذه المسألة مع أي حكم محاسبي في لبنان أو في فرنسا.

٢,١,١٣ استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة ٢,١,١٣,١ وجود أصول ثابتة غير ملموسة غير قابلة للاستهلاك

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
الاستهلاك لا يشمل جميع الأصول الثابتة غير الملموسة بل يقتصر على بعضها.	الاستهلاك لا يشمل جميع الأصول الثابتة غير الملموسة بل يقتصر على بعضها.

في معايير المحاسبة الدولية

كان المعيار ٣٨ IAS في صيغته قبل إصدار ٢٠٠٤ ينص على الاستهلاك (الإطفاء) الإلزامي لجميع الأصول غير الملموسة.^{١٥٨}

ولكن تعديل المعيار تناول في جملة ما تناوله هذا الأمر، فميز بين الأصول ذات "العمر النافع المنقطع بأجل معلوم" والأصول التي ليس لها فترة حياة محددة. فنص على أنه على الوحدة أن تحكم ما إذا كان العمر النافع للأصول غير الملموسة منقطع بأجل أو غير محدد. وأن عليها أن تعتبر أن الأصل غير الملموس لا حد معلوم لعمره النافع عندما تجد، وبالاستناد إلى تحليل جميع العوامل ذات الصلة، أنه لا يوجد حد للفترة التي يتوقع أن يولد تدفقات نقدية للوحدة (IAS 38.88).

وتسجل الفقرة ٨٩ من إصدار ٢٠٠٤ تراجعاً صريحاً عن الحكم باستهلاك جميع الأصول غير الملموسة بقولها:

^{١٥٨} الفقرة ٧٩ من المعيار 38 IAS في الصيغة السابقة لإصدار ٢٠٠٤.

"تستند المحاسبة على الأصل غير الملموس على عمره النافع. إن الأصل غير الملموس مع عمر نافع منقطع هو الذي يستهلك، أما الأصل غير الملموس بعمر نافع غير منقطع ليس كذلك".

على حياة الأصل.

ولكن المعايير الدولية للإبلاغ المالي للوحدات الصغيرة والمتوسطة **IFRS for SMEs**، تنص خلافاً للمعيار ٣٨ IAS على ضرورة استهلاك جميع الأصول غير الملموسة على عمرها النافع أو على أساس ١٠ سنوات إذا كان العمر النافع غير قابل للتحديد. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم ينص التصميم المحاسبي العام اللبناني على معالجة استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة، إلا بصورة عابرة في إطار ذكر حساب براءات الاختراع والإجازات والعلامات والقيم المماثلة. حيث جاء فيه أن ما يستهلك منها هو ما يمثل حقوقاً لها فترة حماية محدودة في الزمن.^{١٥٩} ويعارض هذا النص المحاسبي، نص ضريبي جاء فيه أن الأصول الثابتة غير المادية لا يجوز استهلاكها إلا إذا كان متوجباً التخلي عنها بلا عوض عند حلول أجل معين، وعندئذ يجري استهلاكها على أقساط سنوية متساوية طوال المدة الباقية لحلول هذا الأجل.^{١٦٠}

والمراد من قول المشرع " إلا إذا كان متوجباً التخلي عنها بلا عوض عند حلول أجل معين" أن يكون وجودها أو الإفادة منها مربوطاً بفترة محددة. (طرييه، ٢٠٠٢) وبهذا التفسير لا يكون خاضعاً للاستهلاك وفقاً للتصميم المحاسبي اللبناني والنصوص الضريبية ذات الصلة شهرة المحل، ولا يخضع من القيم المنقولة المعنوية المتعلقة بالملكية الفكرية، إلا ما كانت فترة حمايته القانونية محدودة زمنياً.

٢، ١، ١٣، ٢ استناد الاستهلاك إلى العمر القانوني أو إلى العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس

في معايير المحاسبة الدولية في التصميم المحاسبي العام اللبناني

١٥٩ الفصل الأول من الملحق رقم ٤ للقرار التطبيقي رقم ١١١/٨٢ الصادر عن وزير المالية.

١٦٠ المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل.

فترة الحماية القانونية الكاملة للأصل.	إلزامية استهلاك الأصول غير الملموسة الخاضعة للاستهلاك على أساس الفترة المنتظرة للاستخدام بواسطة الوحدة وليس على أساس العمر الافتراضي الإجمالي.
---------------------------------------	--

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS ٣٨ على ما يلي:

"ينبغي توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل ملموس ذي عمر نافع "منقطع بأجل معلوم" على أساس منهجي على مدى عمره النافع." (IAS 38.79)

والواضح من هذه الفقرة أن مدى التوزيع هو العمر النافع للأصل بالنسبة للوحدة وليس عمره المادي كأصل.

وفي إصدار ٢٠٠٤ تراجع المعيار IAS ٣٨ عن ضرورة إجراء استهلاك لجميع عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة، وتراجع أيضاً عن فترة العشرين سنة كفترة قصوى للاستهلاك بحذف الإشارة الواردة لذلك في الإصدار.

وقد أقر المعيار IAS 38 القاعدة القائلة بأن استهلاك الأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية أو قانونية، يتم على أساس عمرها القانوني أو عمرها الاقتصادي أيهما أقصر، مستندراً لأنه إذا كان العمر القانوني قابلاً للتجديد، سيتضمن العمر النافع فترة التجديد، بشرط وجود دليل يدعم التجديد من دون تكلفة جوهرية. (IAS 38.94)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لم ينص التصميم المحاسبي العام اللبناني على قواعد لاستهلاك الأصول الثابتة غير المادية، بالرغم من أن النص المتعلق بذلك يفهم منه أن الاستهلاك يمتد على فترة الحماية القانونية أو التعاقدية، ولذلك تزيد فترة الاستهلاك في النصوص اللبنانية المعمول بها عن فترة الاستهلاك في النص الدولي. كما لم يأت التصميم اللبناني على ذكر فترة قصوى للاستهلاك في أي من نصوصه. بل إن فترة الحماية القانونية أو التعاقدية هي فترة الاستهلاك لا أي فترة أخرى أياً تكن.

٢, ١, ١٣, ٣ معالجة القيمة المتبقية للأصول غير الملموسة عند تحديد القيمة القابلة للاستهلاك

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تستهلك الأصول غير الملموسة على أساس فترة الاستخدام المتوقعة في الوحدة بطرح القيمة المتوقعة للأصل في نهاية فترة الاستخدام.	تستهلك الأصول غير الملموسة على أساس فترة استخدامها العامة من دون طرح أي قيمة.

في معايير المحاسبة الدولية

تحدد القيمة القابلة للإهلاك لأصل ذي عمر نافع منقطع بأجل معلوم، بتنزيل قيمته المتبقية، (IAS 38.101) مع العلم بأن القيمة المتبقية لأصل غير ملموس ذي عمر نافع منقطع بأجل معلوم، ينبغي أن يفترض بأنها مساوية للصفر، (IAS 38.100) إذ أن القيمة المتبقية المختلفة عن الصفر تعني أن الوحدة تتوقع التخلص من الأصل غير الملموس قبل نهاية حياته الاقتصادية. (IAS 38.101) ولا يكون ذلك إلا إذا كان هناك التزام من طرف آخر بشراء الأصل في نهاية عمره النافع، أو كان هناك سوق نشط للأصل. (IAS 38.100)

إلا أنه من غير الشائع وجود سوق نشط للأصول غير الملموسة إلا لبعض القيم المذكورة في المعيار. (IAS 38.78)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في التصميم المحاسبي العام اللبناني أي نص ذي صلة بطرح القيمة المتبقية في نهاية حياة الأصل، إلا أن ما يفهم من نصوصه المختلفة ومن النصوص الضريبية ذات الصلة، عدم طرح أي قيمة لاحتساب الاستهلاك.

٢, ١, ١٣, ٤ تحديد تاريخ بدء سريان استهلاك الأصول غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تستهلك الأصول الثابتة غير الملموسة اعتباراً من تاريخ إتاحة الأصل للدخول في الخدمة.	تستهلك الأصول الثابتة غير الملموسة اعتباراً من تاريخ رسملتها كأصول ثابتة وليس من تاريخ وضعها في الخدمة.

في معايير المحاسبة الدولية

إن استهلاك الأصل الثابت غير الملموس ينبغي أن يبدأ عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام (IAS 38.97) ومن صور تطبيق هذا النص أن مصاريف التطوير المعترف بها كأصول ثابتة يتم الشروع في استهلاكها اعتباراً من تاريخ إنجاز المشروع وليس من تاريخ الاعتراف بالمصاريف كأصول ثابتة.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يختلف في ذلك التصميم المحاسبي العام اللبناني الذي ينص بصورة صريحة على استهلاك مصاريف البحوث والتطوير قبل نجاح المشروع إذ جاء فيه:

"في حال نجاح المشروع وحصوله على البراءة يرحل رصيد النفقات غير المستهلك إلى حساب براءات الاختراع والقيم المماثلة."^{١١١}

وكما لا يخفى، يشير هذا النص إلى أن نفقات البحوث والتطوير تستهلك قبل نجاح المشروع وهو ما يفهم من عبارة "يرحل رصيد النفقات غير المستهلك".

٥, ١٣, ١, ٢ الطرق المسموح بها في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
المبدأ العام أن يترجم أسلوب الاستهلاك وبصورة إلزامية وتيرة استنفاد المنافع الاقتصادية المستقبلية المنتظرة. وتستخدم الطريقة الخطية إذا تعذر تحديد هذه التوية بموثوقية.	تستهلك الأصول الثابتة على اختلافها بالطريقة الخطية.

في معايير المحاسبة الدولية

ينبغي أن تتوافق طريقة الاستهلاك مع وتيرة استنفاد المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل المستهلك، مع إمكانية استخدام طريقة القسط الثابت إذا تعذر الوقوف على هذه التوية.

^{١١١} الفصل الأول من الملحق رقم ٤ من القرار التطبيقي رقم ٨٢/١١١ الصادر عن وزير المالية.

ويمكن استخدام أساليب استهلاك مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منهجي على مدة عمره النافع. وتشمل هذه الأساليب الطريقة الخطية، طريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. إن الأسلوب المستخدم يتم اختياره على أساس النمط المتوقع لاستنفاد المنافع الاقتصادية المتوقعة المتجسدة في الأصل، ويتم تطبيقه باستمرار من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغير في النمط المتوقع لاستنفاد تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية. ومن النادر إن لم يكن متعذراً توافر دليل مقنع يدعم أسلوب إهلاك للأصول غير الملموسة، ينجم عنه مبلغ إهلاك متراكم أقل منه في ظل الطريقة الخطية. (IAS 38.98)

في التصميم المحاسبي العام للبناني

أحال التصميم المحاسبي العام استهلاك الأصول الثابتة المادية وغير المادية على نص ضريبي هو القانون ٨٠/٢٧. والذي يفهم من النصوص الضريبية أن الطريقة الوحيدة المسموح بها في استهلاك الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة هي الطريقة الخطية.^{١٦٢}

٢,١,١٣,٦ خضوع مخطط الاستهلاك للمراجعة الدورية

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام للبناني
إلزامية إعادة فحص العمر النافع والقيمة المتبقية المتوقعة وأسلوب الاستهلاك عند إقفال كل دورة مالية.	ثبات برنامج الاستهلاك المعتمد.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار IAS 38 على ضرورة إجراء مراجعة لجميع عوامل الاستهلاك بصورة سنوية، ومن ذلك فترة الاستهلاك وطريقة الاستهلاك المعتمدة، والقيمة المتبقية. فإذا كان العمر النافع المتوقع للأصل مختلفاً عن التقديرات السابقة، لا بد من تغيير فترة الاستهلاك تبعاً لذلك. وإذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستنفاد المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل، ينبغي تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط المتغير. (IAS 38.102,104)

^{١٦٢} الفقرة ٧ من قانون ضريبة الدخل التي صرحت بثبات النسبة وثبات الأقساط.

وهذه المراجعة الإلزامية بصورية دورية وفقاً للمعيار IAS38 ليست إلزامية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي للوحدات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، إلا إذا دلت مؤشرات على حدوث تغيير عمّا كان عليه منذ تاريخ أقرب فترة إبلاغ. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يفهم من نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني ومن النصوص الضريبية أن برنامج الاستهلاك المعتمد ينبغي أن يبقى ثابتاً، ولا شك أن ثبات النظام معناه ثبات العناصر التي يقوم عليها هذا النظام.

٢,١,١٣,٧ استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يتوقف إهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة إذا تم تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.	لا يتوقف إهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة إذا تم تصنيفها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

في معايير المحاسبة الدولية

كما تقدم، لا يحيز المعيار ٥ IFRS للمنشأة احتساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأي من الأصول غير المتداولة، طالما أنها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جاري التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع. (IFRS 5.25)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لأنه ليس في التصميم المحاسبي العام نص يوقف الاستهلاك على الأصول الثابتة إذا صارت محتفظاً بها لغرض البيع. يفترض من وجهة نظر الباحث أن يستمر وفقاً للتصميم المحاسبي العام استهلاك هذه الأصول حتى الخروج الفعلي لها.

٢,١,١٤ الإفصاح عن الأصول الثابتة غير الملموسة

نصت معايير المحاسبة الدولية على أوجه إفصاح عن الأصول غير الملموسة، منها ما ينص عليه التصميم المحاسبي العام اللبناني ومنها ما لا نص عليه فيه. ولعل في المقارنة التالية بيان لذلك:

متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار ٣٨ IAS في التصميم المحاسبي العام اللبناني

الإفصاح عن طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة لا يتطلب الإفصاح عنها للأصول الثابتة الملموسة.	لا يتطلب الإفصاح عنها
الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية ومجموع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر انخفاض القيمة) في كل من بداية ونهاية الفترة.	يتطلب الإفصاح عنها
الإفصاح عن بند أو بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنه استهلاك الأصول غير الملموسة.	لا يتطلب الإفصاح عنها
كشف تسوية في بداية ونهاية الفترة يظهر جميع الأرصدة والتغيرات المتعلقة بالقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.	لا يتطلب الإفصاح عن بعض عناصر الكشف
الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التي انخفضت قيمتها.	لا يتطلب الإفصاح عنها
الإفصاح عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.	لا يتطلب الإفصاح عنها

٢,١,١٥ المحاسبة على انخفاض قيم الأصول غير المتداولة

٢,١,١٥,١ الاعتراف بالقيمة الاستعمالية عند تحديد القيمة القابلة للاسترداد

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
المقارنة عند إقفال الحسابات بين القيمة الدفترية والقيمة القابلة للاسترداد وهي القيمة البيعية الصافية أو القيمة الاستعمالية أيهما أعلى.	المقارنة عند إقفال الحسابات بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية وهي القيمة البيعية ولا وجود لمفهوم القيمة الاستعمالية.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ٣٦ على أن الأصل تنخفض قيمته عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته القابلة للاسترداد. (IAS 36.8) ويلزم المعيار كل وحدة بأن تقدر في نهاية فترة إبلاغ، ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث انخفاض في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه ينبغي أن تقوم الوحدة بعمل تقدير للقيمة القابلة للاسترداد للأصل. (IAS 36.9)

والقيمة القابلة للاسترداد وفقاً للمعيار ٣٦ IAS هي القيمة العادلة للأصل ناقصاً مصاريف التفرغ أو قيمته الاستعمالية أيهما أعلى. (IAS 36.18)

والقيمة الاستعمالية للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها منه. (IAS 36.6)

وعند إجراء تقدير للقيمة الاستعمالية لأصل ما، يتم: (IAS 36.31)

- (أ) تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.
- (ب) تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا يختلف التصميم المحاسبي العام اللبناني في مسألة إجراء مقارنة عند إقفال الحسابات بين القيمة الدفترية للأصول والقيمة الحالية لها، فيحدد التصميم أن المقارنة تتم عند إقفال الحسابات بين قيمة الأصول بتاريخ إدخالها في سجلات المؤسسة وبين قيمتها عند الجرد والتي أطلق عليها التصميم تجاوزاً تسمية "القيمة الحالية".

وقد قصد التصميم بقوله "قيمتها الحالية" ترجمة الاصطلاح الفرنسي «Valeur vénale» المعروف عند الفرنسيين على أنه القيمة التجارية للأصل التي تمثل السعر الذي يمكن الحصول عليه في الظروف الطبيعية للسوق. وإن لم يكن هناك من سوق، القيمة التجارية للأصل هي السعر المفترض أن يقبل بدفعه مشتر محتمل للمؤسسة في الحالة التي هو عليها الأصل وفي مكان وجوده.^{١٦٣}

وربما لا تختلف هذه القيمة بالتعريف المذكور، عن سعر التفرغ الصافي المنصوص عليه في المعيار ٣٦ IAS.

غير أنه ليس في أي من نصوص التصميم ذكر للتدفقات النقدية وقيمتها الحالية، ولا تمثل هذه التدفقات وفقاً لنصوصه قيمة للأصل تتخذ للمقارنة مع قيمته الدفترية، بل إن مفهوم القيمة الحالية لتدفقات مستقبلية أمر قد لا ينسجم مع ظاهر نصوص التصميم.

^{١٦٣} الفقرة ٣٢١-٥ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

لذلك قد يتم الاعتراف بالهبوط وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام من دون أن يكون هناك هبوط قيمة وفقاً لنصوص المعيار ٣٦ IAS وقد يتم وفقاً لأحكام التصميم الاعتراف بهبوط أكبر مما هو عليه فعلاً وفقاً لنصوص المعيار كما في الحالات التالية:

جدول رقم (٣): هبوط القيم بالمقارنة بين التصميم المحاسبي العام ومعايير المحاسبة الدولية

الموقف وفقاً للمعيار ٣٦ IAS	للتصميم المحاسبي العام	القيمة	سعر البيع	القيمة	
		الاستعمالية	الصافي	الدفترية	
لا هبوط	هبوط بمبلغ ٢٠,٠٠٠	٢٩٠,٠٠٠	٢٣٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	الحالة الأولى
هبوط بمبلغ ٦,٠٠٠	هبوط بمبلغ ٢٠,٠٠٠	٢٤٤,٠٠٠	٢٣٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	الحالة الثانية
هبوط بمبلغ ٢٠,٠٠٠	هبوط بمبلغ ٢٠,٠٠٠	٢٢٥,٠٠٠	٢٣٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	الحالة الثالثة

المصدر: من إعداد الباحث.

٢,١,١٥,٢ استرداد خسارة انخفاض القيمة السابق الاعتراف بها على الأصول غير المتداولة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
خسارة انخفاض القيمة منها ما يسترد ومنها ما لا يسترد.	خسارة انخفاض القيمة يمكن استردادها.

في معايير المحاسبة الدولية

يعتبر المعيار ٣٦ IAS أن كل خسارة يتم الاعتراف بها إثر فحص انخفاض القيمة يمكن استردادها في دورة مالية لاحقة، (IAS 36.114) ولا يستثنى المعيار ٣٦ IAS من هذه القاعدة إمكانية الاسترداد في الدورات المالية السابقة سوى الشهرة التي لا ينبغي استرداد الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة الشهرة في فترة لاحقة. (IAS 36.124)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

يميز التصميم المحاسبي العام اللبناني في الهبوط الذي يتم الاعتراف به إثر المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية عند إقفال الحسابات، بين هبوط اعتبر مؤقتاً وهبوط اعتبر نهائياً، فإذا اعتبر التدني

مؤقتاً يتم تكوين مؤونة قابلة للاسترداد، وإذا اعتبر نهائياً يتم إجراء إهلاك استثنائي ويعدل رصيد مخطط الإهلاك.^{١٦٤}

٢,١,١٥,٣ آثار انخفاض قيمة الأصل غير المتداول على إهلاكه

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تعديل خطة إهلاك الأصل بنتيجة الانخفاض في قيمته أو استرداد هذا الانخفاض.	عدم تعديل مخطط الإهلاك إلا إذا اعتبر الهبوط نهائياً وأجري له إهلاك استثنائي.

في معايير المحاسبة الدولية

يترتب على الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصل القابل للإهلاك (IAS 36.63) أو استرداد هذا الانخفاض (IAS 36.121) تعديل مخطط الإهلاك العائد للأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منهجي على مدار عمره النافع المتبقي.

التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا يعدل رصيد مخطط الإهلاك وفقاً للتصميم المحاسبي العام إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة أو إذا تم استردادها كلياً أو جزئياً. وهو ما يفهم من النص السابق ذكره،^{١٦٥} الذي اعتبر تعديل مخطط الإهلاك نتيجة للاعتراف بالاستهلاك الاستثنائي لا تكوين مؤونة للهبوط.

٢,١,١٦ معالجة تكاليف الاقتراض على الأصول غير المتداولة

٢,١,١٦,١ إمكانية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول غير المتداولة المشتراة

معايير المحاسبة الدولية	التصميم المحاسبي العام اللبناني
إمكانية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول المشتراة وعلى الأصول المنتجة في الوحدة.	لا يوجد نصوص ذات صلة

^{١٦٤} المادة ٦ من القرار التطبيقي ٨٢/١١١ الصادر عن وزير المالية.

^{١٦٥} أي الذي صرحت به المادة ٦ من القرار التطبيقي ٨٢/١١١ لوزير المالية.

في معايير المحاسبة الدولية

يمكن وفقاً للمعيار IAS 23 تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول المشتراة التي تتطلب فترة جوهرية للتحضير قبل أن تصبح جاهزة للبيع أو التأجير. (IAS 23.5)

ويمكن تصور ذلك في حالة أن تشتري الوحدة من متعهد عقاري مساكن معدة للإنجاز المستقبلي، لتخصصها لسكن بعض مستخدميها، مع كون هذه المساكن تمثل جزءاً من مجموعة عقارية أوسع يشرف عليها هذا المتعهد. فتدفع الوحدة لهذا المتعهد العقاري سلفات نقدية خلال فترة البناء.

ففي ظل معايير المحاسبة الدولية، بدأ اقتناء المساكن عند توقيع العقد والمساكن المقتناة ليست جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المستقبلي، وستتطلب فترة طويلة للتحضير لغاية إنجازها، وهي بذلك تشكل أصولاً مؤهلة لتحمل تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها من أجل دفع السلفات. (Sijelmassi et al, 2003)

والجدير ذكره أن معايير الإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة **IFRS for SMEs**، خلافاً للمعيار IAS ٢٣ لا تسمح برسمة تكلفة تكاليف الاقتراض على الإطلاق، بل تعتبر تكاليف الاقتراض في جميع الحالات، من عناصر المصروفات. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا يوجد في التصميم المحاسبي العام اللبناني، نصوص تتعلق بمعالجة تكاليف الاقتراض. وبالعودة الى نصوص التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديل القرن الحالي، نجد أنه لا يسمح بتحميل تكاليف الاقتراض على أصول مشتراة. ولا بد من الاعتراف بهذه التكاليف كمصروفات في الفترة التي تم تكبدها فيها طالما أنها لا تتعلق بأصول تنتجها الوحدة.^{١٦٦}

وفي المثال المضروب فيما سبق، تعتبر الفوائد على الاقتراض من أجل دفع السلفات خلال فترة الإنجاز، من عناصر أعباء الفترة. إلا إذا كان بناء المجموعة العقارية يتم بالكامل لحساب الوحدة وتحت مسؤوليتها، الأمر الذي يجعلها "أصول منتجة"، ففي هذه الحالة لا مانع من تحميل تكاليف

^{١٦٦} المادتان: D 7-2 و D 248-8 من قانون التجارة الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي، اللتان يفهم منهما أن تكاليف الاقتراض تحمل على تكاليف الإنتاج دون سواها.

الاقتراض في معايير المحاسبة الدولية وفي التصميم المحاسبي العام الفرنسي على السواء، قبل تعديلات القرن الحالي.

٢,١,١٦,٢ فترة الحد الأدنى لإمكانية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول غير المتداولة

معايير المحاسبة الدولية	التصميم المحاسبي العام اللبناني
إمكانية تحميل تكاليف الاقتراض حصراً على الأصول التي تتطلب زمناً طويلاً لتصبح جاهزة للاستخدام المقصود أو البيع دون تحديد حد أدنى لهذا الزمن.	لا يوجد نصوص ذات صلة.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ٢٣ IAS تكاليف الاقتراض على أن الأصول المهيأة لتكون محلاً لتحميل تكاليف الاقتراض وهي "الأصول المؤهلة" Qualifying assets، هي تلك التي تتطلب زمناً طويلاً لتصبح جاهزة للاستخدام المقصود أو البيع، (IAS 23.5) وقد ذكر المعيار أمثلة على الأصول المؤهلة هي: المخزون والمنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة والأصول غير الملموسة والاستثمارات العقارية: (IAS 23.7)

وينص المعيار ذاته على أن الأصول المالية والمخزونات التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة، وكذلك الأصول الجاهزة للاستخدام المقصود أو البيع ليست أصولاً مؤهلة. (IAS 23.4,7)

على أن الزمن الطويل الذي يتحدث عنه المعيار 23 IAS لا بد أن يكون متوافقاً مع طبيعة الأصل. حتى يستبعد من مفهوم الأصول المؤهلة، الأصول التي يكون فيها الزمن الطويل ناتجاً عن انعدام الكفاءة في التحضير أو عن المهل غير الطبيعية في المهام. (Sijelmassi leila et al 2003)

في التصميم المحاسبي اللبناني

ليس في نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني أي ذكر لمعالجة تكاليف الاقتراض والأصول المؤهلة لتحملها. وبالعودة إلى نصوص التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي، نجد أنه ميز بين الأصول الثابتة والمخزون بشأن اشتراط مدة معينة لاعتبار الأصول مؤهلة لتحمل تكاليف الاقتراض.

ففي الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة التي تنتجها الوحدة يمكن تحميل الفوائد التي تتعلق بفترة إنتاج هذه الأصول، من دون اشتراط حد أدنى لفترة الإنتاج.

وفي المخزون الذي تنتجه الوحدة يمكن تحميل الفوائد التي تتعلق بفترة إنتاج المخزون بشرط أن تكون دورة الإنتاج أطول من سنة^{١٦٧}.

٢,١,١٦,٣ شمول تكاليف الاقتراض على جميع الأعباء المالية

التصميم المحاسبي العام اللبناني	معايير المحاسبة الدولية
لا يوجد نصوص ذات صلة.	إن تكاليف الاقتراض المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة ينبغي أن تشمل على الفوائد وما في معناها.

في معايير المحاسبة الدولية

كانت تكاليف الاقتراض التي تحمل على الأصول المؤهلة وفقاً للمعيار IAS 23 قبل تعديل ٢٠٠٧، تشمل بالإضافة إلى الفوائد وفروق الصرف المتعلقة بالقروض بعملات أجنبية، على استهلاك خصم إصدار القرض واستهلاك تكاليف إصداره. ولكن إصدار ٢٠٠٧ للمعيار ألغى ذكر هذه العناصر بصورة صريحة، باعتبار أنها مكافئة لمكونات مصروف الفائدة المحسوب بطريقة الفائدة الفعالة، وفقاً للمعيار IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، (IAS 23.BC20) وأبقى في تكاليف الاقتراض العناصر التالية:

(أ) مصروف الفائدة الذي تمت المحاسبة عليه باستخدام طريقة الفائدة الفعالة، كما ورد وصفه في المعيار IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

^{١٦٧} المادتان R123-178 و L 123-18 من التصميم المحاسبي العام الفرنسي قبل تعديلات القرن الحالي.

(ب) تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها بمقتضى المعيار المحاسبي الدولي IAS ١٧ الإيجار.

(ج) فروق الصرف الناتجة عن افتراض العملة الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

ولكن تكاليف الاقتراض هذه لا تشتمل على الأعباء المرتبطة باحتساب القيمة الحالية للالتزامات بخلاف الاقتراض بحد ذاته. كما رأت لجنة التفسيرات الدائمة في قرارها التمهيدي المتخذ في اجتماع تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٢.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا يوجد في التصميم المحاسبي العام اللبناني نصوص حول هذه المسألة، ولكن النصوص الفرنسية التي تتحدث عن إمكانية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول المؤهلة تذكر فائدة الرساميل المقترضة "les intérêts des capitaux empruntés".^{١٦٨} لتمويل تصنيع الأصول المؤهلة دون غيرها من عناصر تكاليف الاقتراض، والتفسير المعمول به والأوسع انتشاراً في فرنسا هو التقييد بخصوص النص والاقتصار على ما هو بالتعريف من الفوائد في تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول المؤهلة. (Sijelmassi et al, 2003)

٢,١,١٧ إعادة تقويم الأصول الثابتة في المؤسسات التي تعتمد هذا الخيار

٢,١,١٧,١ السماح بإعادة تقييم الأصول الثابتة أو منعه

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
إعادة تقويم الأصول الثابتة إحدى طريقتين مقبولتين في المحاسبة على الأصول الثابتة بعد الاقتناء.	إعادة تقويم الأصول الثابتة إحدى طريقتين مقبولتين في المحاسبة على الأصول الثابتة بعد الاقتناء.

في معايير المحاسبة الدولية

^{١٦٨} المادة ٣٣١-١ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي.

يترك المعيار ١٦ IAS و المعيار ٣٨ IAS الخيار للمنشآت في اعتماد نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية. (IAS 16.29) على أن نموذج إعادة التقييم الذي يجيزه المعيار ٣٨ IAS لا يسمح بما يلي: (IAS 38.67)

(أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يُعترف بها من قبل كأصول.

(ب) الاعتراف المبدئي للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة.

ولكن المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة **IFRS for SMEs** ، خلافاً للمعيارين IAS 16 و IAS 38 ، لا تسمح بإعادة تقييم الأصول الثابتة، بل يعتبر نموذج التكلفة سياسة إلزامية في المحاسبة على الأصول غير المتداولة. (Ernst & Young, 2010)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

سمح التصميم المحاسبي العام اللبناني بإعادة تقييم (تخمين) الأصول الثابتة، واعتبر سماحه هذا استثناء من مبدأ التكلفة التاريخية الذي أقره.^{١٦٩}

٢, ١, ١٧, ٢ شمولية أو جزئية إعادة تقييم الأصول الثابتة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يمكن إجراء إعادة تقييم جزئية بشرط شمولها جميع البنود المتشابهة في طبيعتها واستخدامها.	عدم صراحة النص وميل الاجتهاد والقضاء إلى منع التقييم الجزئي.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على إمكانية إجراء إعادة تقييم جزئية للأصول الثابتة، وجل ما يشترطه هو أن تشمل إعادة التقييم جميع البنود ذات الطبيعة المتشابهة (IAS 16.36) كالأراضي والمباني والآلات والسفن وهكذا... (IAS 16.37)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

^{١٦٩} المادة ٤ من المرسوم ٨١/٤٦٦٥ وضع تصميم محاسبي عام.

لم يصرح التصميم المحاسبي العام اللبناني بالسماح بإعادة التقدير الجزئية بما لا يقبل التأويل. فقد جاء فيه:^{١٧٠}

"تهدف عمليات إعادة التخمين الجزئية أو الشاملة لعناصر الميزانية إلى استبدال القيم المسجلة سابقاً بقيم صحيحة وفقاً للشروط المقررة في التشريعات المرعية الإجراء."

فهذا النص لم يجز التخمين الجزئي للأصول الثابتة، بل أجاز التخمين الجزئي لعناصر الميزانية، وبالنظر في النصوص الأخرى المفسرة أو التي أحال التصميم المحاسبي العام موضوع إعادة التخمين عليها، لا تجد ذكراً لإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة، ففي القرار التطبيقي لوزير المالية:

"يمكن للمؤسسة بصورة دورية إعادة تخمين أصولها الثابتة وفقاً لما تنص عليه الأحكام القانونية المرعية الإجراء."^{١٧١}

وليس في نص القانون ٨٠/٢٧ الذي نظم عمليات إعادة التخمين ما يفهم منه السماح بإعادة تخمين جزئية أو حظرها.

ولكن عملية إعادة تخمين الأصول الثابتة، وفقاً لأحد رجال الإدارة الضريبية السابقين في لبنان، لا تحقق الغاية المرجوة منها، وهي إظهار ربح التحسين الطارئ على موجودات المؤسسة الثابتة، إلا إذا تناولت كافة الأصول الثابتة وليس بعضها، (طرييه جوزيف ٢٠٠٢) وهو ما يصرح به التصميم المحاسبي العام الفرنسي الذي جاء فيه:

"يمكن في إطار إعادة تقدير الحسابات إجراء تصحيح على القيم تشمل جميع الأصول الثابتة المادية والمالية."^{١٧٢}

وقد اتخذ مجلس شورى الدولة في لبنان قراراً^{١٧٣} اعتبر فيه أن عبارة "يحق للمؤسسة إعادة تخمين ما لديها من الأصول الثابتة" الواردة في القانون ٨٠/٢٧ لا تفهم إلا بمعنى "كل ما لديها" وأن إعادة

^{١٧٠} المادة ١٦ من المرسوم ٤٦٦٥ المتعلق بوضع تصميم محاسبي عام.

^{١٧١} القرار التطبيقي رقم ٨٢/١١١ الملحق رقم ٤، الفصل الثاني، القسم الأول.

^{١٧٢} الفقرة ١-٣٥٠ من التصميم المحاسبي العام الفرنسي.

^{١٧٣} مجلة القضاء الإداري العدد السادس سنة ١٩٩١ و ١٩٩٢ ص ٢٠٩.

التخمين الجزئية محظورة، وأن الشركة إذا قررت إعادة التخمين ينبغي أن تشمل إعادة التخمين هذه جميع الأصول الثابتة، معولاً في ذلك على نصوص قانونية ومراجع محاسبية فرنسية.

٣, ١٧, ١, ٢ شمول إعادة التقويم الأصول غير الملموسة أو عدم شمولها

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
إمكانية إعادة تقييم الأصول الثابتة غير الملموسة بشروط يندر تحققها.	إمكانية إعادة تخمين الأصول الثابتة غير الملموسة بشروط يسهل تحققها.

في معايير المحاسبة الدولية

عدل إصدار ٢٠٠٤ للمعيار IAS ٣٨ من صيغة سماحه بإعادة تقدير الأصول الثابتة غير الملموسة، ففي الإصدار السابق كانت إعادة التقدير معالجة بديلة مرخص بها ولكنها ليست المعالجة المرجعية أما في إصدار ٢٠٠٤ فقد أمست إعادة التقدير إحدى معالجتين مقبولتين. (IAS 38.72)

ويشترط لإمكان إعادة التقدير اعتماد القيمة العادلة التي يتم تحديدها بالرجوع إلى السوق النشط (IAS 38.75) ولكن السوق النشط للأصول غير الملموسة بخلاف بعض القيم المحدودة، أمر من غير الشائع وجوده عملياً.

وعلى الرغم من أن المعيار IAS ١٦ قدم بدائل مختلفة لإعادة تقويم الأصول الثابتة الملموسة التي يتعذر قياس قيمتها العادلة في سوق نشط، منها القيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك أو باستخدام الدخل. تشدد المعيار IAS ٣٨ فلم يسمح بإعادة تقويم الأصول غير الملموسة إلا إذا استندت إلى القيمة العادلة المحددة في سوق نشط وفقاً لتعريف المعيار IFRS ١٣ قياس القيمة العادلة وبذلك يكون المعيار IAS ٣٨ قد ربط إعادة تقييم الأصول الثابتة بشروط يندر تحققه. لذلك إن نموذج التكلفة هو الشائع في قياس الأصول غير الملموسة بعد القياس الأولي له. (Collings, 2011)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

خالف التصميم المحاسبي العام نظيره الفرنسي بسماحه بإعادة تقييم الأصول الثابتة على اختلاف أنواعها^{١٧٤} ولا توجد صعوبات موضوعية تحول دون إعادة تخمين الأصول الثابتة وفقاً لأحكام القوانين المحاسبية والضريبية اللبنانية.

^{١٧٤} يحرص التصميم المحاسبي العام الفرنسي إعادة التقويم في الأصول الثابتة المادية والمالية وحظرها في الأصول الثابتة غير المادية.

٤, ١٧, ١, ٢ القيمة المعول عليها في إعادة تقويم الأصول الثابتة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تتخذ القيمة العادلة أساساً للتقدير.	تتخذ قيمة سوقية قد لا تكون هي القيمة العادلة أساساً في التقدير.

في معايير المحاسبة الدولية

يلزم المعيار ١٦ IAS باتخاذ القيمة العادلة أساساً في إعادة تقدير الأصل المعاد تقديره، وينص على ضرورة إعادة التقويم بانتظام كاف لضمان أن القيمة الدفترية لا تختلف جوهرياً عما يتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة الإبلاغ. (IAS 16.31)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

نص التصميم المحاسبي العام اللبناني على أن إعادة التخمين تهدف إلى استبدال القيم المسجلة سابقاً بقيم مصححة، وفقاً للشروط المقررة في التشريعات المرعية الإجراء.^{١٧٥} وفسر القيم المصححة بأنها القيم التي تتفق مع الأسعار الحالية.^{١٧٦} وأحال على القانون الضريبي ما لم ينص عليه من أحكام. علماً أن القانون الأول في الصدور الذي ينظم إعادة التخمين هو القانون ٨٠/٢٧ ١٧٧ الذي أدخل في صلب قانون ضريبة الدخل كتعديلات على مواده، وقد جاء في هذا القانون:^{١٧٨}

"للمؤسسات الخاضعة لطريقة التكلفة بالربح الحقيقي أن تعيد كل خمس سنوات تخمين ما لديها من عناصر أصول ثابتة وفقاً للأصول المحددة في قانون التجارة لتخمين المقدمات العينية في شركات الأموال". مع العلم أن قانون التجارة يخضع المقدمات العينية لتقدير خبير أو عدة خبراء يعينهم رئيس محكمة المنطقة التابع لها مركز الشركة.^{١٧٩}

^{١٧٥} المادة ١٦ من المرسوم ٨١/٤٦٦٥ المتعلق بوضع التصميم المحاسبي العام.

^{١٧٦} القسم الأول من الفصل الثاني من الملحق رقم ٤ من القرار التطبيقي ٨٢/١١١ الصادر عن وزير المالية.

^{١٧٧} صدر في تنظيم إعادة التخمين القانون ٢٧ تاريخ ١٩/٧/١٩٨٠ والقانون ٧ تاريخ ١٠/٨/١٩٨٥ والقانون ٣ تاريخ ١٩٨٨/١/٢٠

والقانون ٢٨٢ تاريخ ٣٠/١٢/١٩٩٣ والقانون ١٠٧ تاريخ ٢٣/٧/١٩٩٩.

^{١٧٨} المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل.

^{١٧٩} المادة ٨٦ من قانون التجارة اللبناني.

ولكن قانون التجارة لا يجيب عن سؤال ما هي القيمة التي تتخذ أساساً في تخمين المقدمات العينية حتى يتخذ مثلها أساساً في إعادة التخمين. وربما في قانون الموجبات والعقود إجابة عن هذا السؤال، إذ جاء فيه:

"أنه إذا كانت مقدمات الشركاء أشياء غير النقود وجب تخمينها بحسب القيمة التي تكون لها يوم إدخالها في مال الشركة".^{١٨٠}

وبتكامل نص قانون التجارة مع نص القانون المدني، يفهم أن القيمة التي تتخذ أساساً في تخمين المقدمات العينية هي القيمة الجارية بتاريخ التقديم كما يحددها خبراء التخمين المسجلون. وبعطفهما على نص قانون ضريبة الدخل يفهم أن هذه هي القيمة التي تتخذ أساساً في إعادة التخمين.

ويقتضي أن يفهم النص بأن التقويم يجب أن يجري للأصول الثابتة بقيمتها السوقية بتاريخ إعادة التخمين، باعتبار أن التخمين بسعر السوق هو الأقرب إلى الواقع بالرغم من عدم دقته وطغيان عنصر التقدير الشخصي عليه. (طرييه، ١٩٨٢)

٥، ١٧، ١، ٢ تحديث إعادة تقويم الأصول الثابتة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
ينبغي تحديث إعادة التقييم كلما استدعى الأمر.	لا تجرى إعادة التقييم إلا كل خمس سنوات.

في معايير المحاسبة الدولية

ينص المعيار ١٦ IAS على أنه إذا اعتمدت إعادة التقييم كطريقة في تقييم الأصول الثابتة (أو بضعة مجموعات منها)، ينبغي أن يتم تحديث إعادة التقييم بانتظام كافٍ، لضمان أن القيمة الدفترية لا تختلف جوهرياً عما يتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير، كما تنص الفقرة ٣١ سالف الذكر.

التصميم المحاسبي العام اللبناني

نص التصميم المحاسبي العام اللبناني على إمكانية إعادة تقويم الأصول الثابتة بصورة دورية، تاركاً تحديد الفترة للقوانين واللوائح المنظمة لهذا الأمر، وقد سمح قانون ضريبة الدخل بإعادة تقويم

^{١٨٠} المادة ٨٥٢ من قانون الموجبات والعقود.

الأصول الثابتة مرة كل خمس سنوات من دون تمييز بين أصل وآخر، ووفقاً لتفسير رئيس مصلحة الواردات في وزارة المالية، لا بد أن تفصل فترة خمس سنوات بين العملية وتالياتها بصرف النظر عن مدة تملك الأصول في كل مرة، وأن العملية الأولى ينبغي أن يسبقها خمس سنوات على بدء ممارسة الشركة لنشاطها.^{١٨١}

٦، ١٧، ١، ٢ خسائر انخفاض القيمة على الأصول الثابتة المعاد تقويمها

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
تحمل خسائر انخفاض القيمة للأصل الثابت المعاد تقويمه بالأولوية على فائض إعادة التقدير المتعلق بهذا الأصل.	لا يمس بفائض إعادة التقويم لمواجهة خسائر انخفاض القيمة.

في معايير المحاسبة الدولية

يتم تحميل خسائر انخفاض القيمة للأصل الثابت المعاد تقييمه بالأولوية على فائض إعادة التقدير المتعلق بهذا الأصل. (IAS 16.40)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

ليس في النصوص المنظمة لإعادة التقويم، ما يفهم منه الرجوع على مبلغ فائض إعادة التقويم إذا طرأ انخفاض قيمة على أصل سبق إعادة تقويمه. بل يتم الاعتراف بانخفاض القيمة في حسابات أعباء الفترة بواسطة حسابات "[أعباء] المؤونات".

٧، ١٧، ١، ٢ استخدامات فائض إعادة تقويم الأصول الثابتة

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
يحظر توزيع فائض إعادة التقويم كأرباح على المساهمين.	يحظر توزيع فائض إعادة التقويم كأرباح على المساهمين.

في معايير المحاسبة الدولية

^{١٨١} مذكرة رقم ٣١٥ تاريخ ١١/١١/١٩٩٥ عن رئيس مصلحة الواردات، يافي ١٠٦/ص ٣٨.

يمكن ترحيل فائض إعادة التقييم العائد لأصل مباع إلى الأرباح المبقاة، كما يمكن ترحيل جزء منه إلى الأرباح المبقاة مع بقاء الأصل في الخدمة بنفس وتيرة الإهلاك العائد للأصول الثابتة المعاد تقويمها، من دون أي أثر على الأرباح أو الخسائر في الحالتين. (IAS16.41)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

وضع التصميم المحاسبي العام اللبناني والنصوص التي أحال عليها، نعمين اثنين ولا واحدة، فيما يتعلق بوجهة استخدام فائض إعادة التقييم بعد إنشائه، ففيه (نعم) لتحويل فائض إعادة التقييم إلى رأس المال، وفيه (نعم) لاستعماله لتغطية خسائر لا تزال ظاهرة في الميزانية، وفيه (لا) لتوزيعه كأصبة أرباح.^{١٨٢}

٢,١,١٨ الأصول غير المتداولة المقتناة بعقود إيجار تمويلي

٢,١,١٨,١ تصنيف عقود الإيجار إلى تمويلية أو تشغيلية

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
التصنيف الإلزامي كعقود إيجار تمويلي لعقود إيجار بتوافر شرط واحد على الأقل من عدة شروط.	التصنيف إلى عقود إيجار كلاسيكية وغير كلاسيكية من دون أي أثر على النتائج والميزانية. (قبل صدور قانون الإيجار التمويلي)

في معايير المحاسبة الدولية

نص المعيار IAS ١٧ على أن عقد الإيجار يصنف على أنه إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية، ويصنف على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية. (IAS 17.8)

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

^{١٨٢} القسم الأول من الفصل الأول من الملحق رقم ٤ لقرار وزير المالية رقم ٨٢/١١١ أصول تطبيق التصميم المحاسبي العام.

ليس في التصميم المحاسبي العام تصنيف الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي على أساس ضابط التمييز المذكور في المعيار ١٧ IAS، فقد أدرج التصميم المحاسبي العام في الفئة السادسة (فئة الأعباء) من لائحة حساباته الحسابات:

٦٢٥١ أتاوى الإيجار- قرض، أموال منقولة.

٦٢٥٢ أتاوى الإيجار- قرض، أموال غير منقولة.

٦٢٦٣١ إيجارات

وجاء في الملحق رقم ٤ لقرار وزير المالية رقم ١/١١١ تاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ المتعلق بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام:

"٦٢٥ الأتاوى: ومنها أتاوى الإيجار- قرض التي ينبغي معاملتها كبدايات الإيجار ويجري تسجيلها في الحساب ٦٢٥ ولا تظهر في جانب الأصول إلا عندما يصبح المستأجر مالكاً بتنفيذه الوعد بالشراء."

وكما هو واضح، عندما أتى التصميم المحاسبي العام اللبناني للتحديث عن تشغيل الحسابين ٦٢٥١ و ٦٢٥٢ لم يعرف الإيجار- قرض المقصود بهذين الحسابين. إلا أنه بالنظر في النص الفرنسي للائحة الحسابات نجد أن عبارة "الإيجار- قرض" أراد النص العربي للتصميم المحاسبي العام اللبناني بها ترجمة الاصطلاح الفرنسي "Credit-bail" وهذا الاصطلاح يطلقه الفرنسيون على عملية تأجير عرفها القانون الفرنسي ٦٦-٤٤٥ تاريخ ١٩٦٦/٧/٢ بقوله:

"الإيجار- قرض، عملية تأجير للأموال تعطي المستأجر حق الخيار في اقتنائها كلها أو بعضها بدفع ثمن يحدد مسبقاً بالأخذ في الاعتبار ولو جزئياً على الأقل المدفوعات بصفة بدلات إيجار"

وبهذا التعريف يتبين أن الإيجار- قرض، المقصود عملية قد تتوافر أو لا تتوافر فيها خصائص الإيجار التمويلي وفقاً للمعيار ١٧ IAS.

٢,١,١٨,٢ رسملة الأعيان المستأجرة بعقود إيجار تمويلي

في معايير المحاسبة الدولية	في التصميم المحاسبي العام اللبناني
رسملة الأعيان المستأجرة بعقود إيجار تمويلي بصورة إلزامية إذا تحقق شرط الرسملة.	عدم جواز رسملة الأعيان المستأجرة. (قبل صدور قانون الإيجار التمويلي)

في معايير المحاسبة الدولية

نص المعيار ١٧ IAS في فقرتيه ١٠ و ١١ على شروط لتصنيف عقد الإيجار على أنه تمويلي، وهذه الشروط هي:

١. العقد ينقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.
٢. عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق.
٣. عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية .
٤. إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
٥. إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.
٦. إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء .
٧. إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي.
٨. إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

في التصميم المحاسبي العام اللبناني

لا يسمح التصميم المحاسبي العام اللبناني بالاعتراف بالعناصر المستأجرة كأصول في الميزانية وإن توفر في عقد الإيجار واحد أو أكثر من الشروط التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 لاعتبار الإيجار عقد إيجار تمويلي.

فلم يتكف التصميم المحاسبي العام اللبناني النظر في شروط عقد الإيجار - قرض، لتصنيفه بل غلب الشكل القانوني له كعقد إيجار على جوهره الاقتصادي ونص على تسجيله على أساس الشكل القانوني دون النظر في شروطه.

كل ذلك، إلى أن صدر القانون رقم ١٦٠ تاريخ ١٢/٢٧/١٩٩٩ المتعلق بتنظيم عمليات الإيجار التمويلي الذي عرف الإيجار التمويلي في مادته الأولى بقوله:

"يقصد بعمليات الإيجار التمويلي عمليات تأجير تجهيزات ومعدات وآليات على أنواعها مشتراة من المؤجر بهدف تأجيرها مع الاحتفاظ بملكيتها، شرط إعطاء المستأجر حق تملكها لقاء ثمن متفق عليه تحدد شروطه عند إجراء العقد مع الأخذ بالاعتبار، ولو جزئياً، الأقساط المدفوعة كبدلات إيجار."^{١٨٣} وفي المادة ٩ من القانون المذكور:

"يعتبر عقد الإيجار التمويلي، على الصعيد المحاسبي، كعقد تملك بالنسبة للمستأجر وكعقد تمويل بالنسبة للمؤجر، وذلك إذا تضمن العقد أحد الشروط الآتية:

أ- حتمية انتقال ملكية المال المؤجر إلى المستأجر عند انتهاء مدة العقد.
ب- حق اختيار للمستأجر بشراء المال المؤجر عند انتهاء مدة العقد، بمبلغ لا يتجاوز عشرة بالمائة من قيمته المعتمدة لاحتساب الأقساط عند إجراء العقد.

ج- موازاة المدة التعاقدية لثلاثة أرباع الحياة الاقتصادية المتبقية للمال المؤجر على الأقل وفقاً لتقديرها بتاريخ إجراء العقد.

د- بلوغ القيمة الحالية من بدلات الإيجار المتوجبة خلال العقد محتسبة بتاريخ العقد، لما يوازي تسعين بالمائة على الأقل من القيمة السوقية للمال المؤجر، بهذا التاريخ الأخير.

ومن شأن هذا النص أن يعطل أحكام التصميم المحاسبي العام المتعلقة بهذا العقد من دون أن يصرح بإلغائها أو تعديلها، مع العلم أنه يمكن الجمع بين النصين بإعمال نص التصميم عندما لا تتوافر الشروط المذكورة في القانون ١٦٠/١٩٩٩.

ولكن الشروط المذكورة في القانون المذكور، لا تتفق تماماً مع تلك المنصوص عليها في المعيار الدولي ١٧ IAS وهو ما تظهره المقارنة التالية:

في قانون تنظيم عمليات الإيجار التمويلي

حتمية انتقال ملكية المال المؤجر إلى المستأجر عند انتهاء مدة العقد.

حق اختيار للمستأجر بشراء المال المؤجر عند انتهاء مدة العقد، بمبلغ لا يتجاوز عشرة بالمائة من قيمته المعتمدة لاحتساب الأقساط عند إجراء العقد.

موازاة المدة التعاقدية لثلاثة أرباع الحياة الاقتصادية المتبقية للمال المؤجر على الأقل وفقاً لتقديرها بتاريخ إجراء العقد.

في معايير المحاسبة الدولية

العقد ينقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار.

العقد يمنح المستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصير فيه هذا الخيار قابلاً للممارسة بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن هذا الحق ستنتم ممارسته.

مدة العقد تغطي الجزء الغالب من الحياة الاقتصادية للأصل حتى وإن لم يتم تحويل الملكية.

^{١٨٣} وهو تعريف قريب جداً من التعريف المذكور في القانون الفرنسي ٤٤٥-٦٦ تاريخ ١٩٦٦/٧/٢ للـ "crédit-bail".

القيمة الحالية عند بدء عقد الإيجار للحد الأدنى من دفعات الإيجار بلوغ القيمة الحالية من بدلات الإيجار المتوجبة خلال العقد محتسبة بتاريخ العقد، لما يوازي تسعين بالمائة على الأقل من القيمة السوقية للمال المؤجر، بهذا التاريخ الأخير.

وبالمقارنة يتبين أن القانون لم يتفق اتفاقاً كاملاً مع معايير المحاسبة الدولية في الحالات التي يعتبر فيها الإيجار عقد إيجار تمويلي سوى في الحالة الأولى، ولكن هذه الشروط لم تكن صنيعة المشترك اللبناني بل هي شروط المعيار رقم ١٣ "محاسبة عقود الإيجار" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الذي جاء فيه:

"إذا اجتمع واحد أو أكثر من المعايير الأربعة التالية، عند بدء الإيجار، يصنف على أنه إيجار رأسمالي، ما عدا ذلك فهو إيجار تشغيلي:

- (أ) عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية فترة الإيجار.
- (ب) عقد الإيجار يتضمن حقاً اختيارياً للمستأجر لشراء الأصل.
- (ج) أن تساوي فترة الإيجار ٧٥% أو أكثر من العمر الاقتصادي المقدر للأصل المستأجر. ومع ذلك، فإذا كانت فترة الإيجار تبدأ خلال الربع الأخير من العمر الاقتصادي للأصل المستأجر، بما فيها سنوات الاستخدام السابقة، فإنه ينبغي عدم استخدام هذا الشرط لأغراض تصنيف عقود الإيجار.
- (د) أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار في بداية فترة الإيجار مستبعداً منه الجزء الخاص بتكلفة تنفيذ العقد مثل التأمين والصيانة والضرائب التي يدفعها المؤجر تساوي ٩٠% أو أكثر من زيادة القيمة العادلة للأصل المستأجر في تاريخ نشأة الإيجار عن أي مسموحات للاستثمار لأغراض الضريبة على الدخل. ومع ذلك، ينبغي ألا يستخدم هذا الشرط تصنيف عقود الإيجار إذا كانت فترة العقد تبدأ في الربع الأخير من العمر الافتراضي للأصل المستأجر." (Berk and DeMarzo, 2011 page: 300)

وهكذا يتبين من دون أدنى شك أن القانون ١٩٩٩/١٦٠ اعتمد في صياغة الشروط على النص الأمريكي وليس على النص الدولي.

وباعتبار أن القانون ١٩٩٩/١٦٠ ليس قانوناً محاسبياً فهو اكتفى بذكر شروط التصنيف ولم يعالج أي مسائل محاسبية أخرى، بل فوض وزير المالية بإصدار قرارات تحدد دقائق تطبيق المبادئ المحاسبية المشار إليها فيه.

ولغاية تاريخه، لم يصدر عن وزير المالية أي قرار تطبيقي متعلق بحاسبة عقود الإيجار. ولعله اعتبر أن قراره باعتماد معايير المحاسبة الدولية يغنيه عن إصدار قرار خاص للمسائل المحاسبية المتعلقة بالإيجار التمويلي.

الفصل الثاني: المبحث الثاني

نتائج المقارنة

٢,٢,١ تمهيد

في المبحث الأول من هذا الفصل انعقدت المقارنة بين النصوص المتعلقة بالأصول الطويلة الأجل، كما هي في معايير المحاسبة الدولية وفي التصميم المحاسبي العام اللبناني، وقد أسفرت المقارنة عن أوجه التوافق والاختلاف بين المرجعين.

سيتم في هذا المبحث، اختبار الفرضيات الرئيسية الأولى والثانية والثالثة والفرضيات المشتقة منها، بناء على ما أسفرت عنه المقارنة.

٢,٢,٢ اختبار الفرضية الأولى (مقارنة)

تنص الفرضية الأولى على: "يوجد فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني".

٢,٢,٢,١ مشاهدات اختبار الفرضية الأولى (مقارنة)

لاختبار هذه الفرضية تم تجميع المشاهدات التالية الناتجة عن المقارنات:

جدول رقم (٤)

مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة

اختلاف (١) اتفاق (٠)	IAS	LNAC	مسائل المقارنة
١	نعم	لا	وجود نصوص قائمة بذاتها تنظم المحاسبة على الأصول غير المتداولة
١	لا	نعم	اشتراط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير المتداولة
١	لا	نعم	وجود تعريف محدد للأصول غير المتداولة
١	نعم	لا	ممارسة الحكم المهني في تمييز الملموس من غير الملموس في الأصول المشتراة
١	نعم	لا	وجود تعريف محدد للأصول الثابتة الملموسة
٠	نعم	نعم	عدم رسملة تكاليف الأصول غير المتداولة الضئيلة القيمة
٠	نعم	نعم	رسملة تكاليف لا تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية
١	نعم	لا	خصم الدفعات المؤجلة عن اقتناء الأصل الثابت الملموس.
١	نعم	لا	تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس.
١	لا	نعم	تحميل مصاريف الشراء غير المباشرة على تكلفة الأصل الثابت الملموس.
١	نعم	لا	إدخال تكاليف التفكيك والإزالة عند الاقتضاء في تكلفة الاقتناء
١	نعم	لا	إدخال تكلفة فحوص التشغيل في تكلفة الأصول الثابتة الملموسة المشتراة.
٠	نعم	نعم	إدخال تكلفة فحوص التشغيل في تكلفة الأصول الثابتة الملموسة المنتجة.
٠	لا	لا	إدخال المصاريف الإدارية والعمومية في تكلفة إنتاج الأصول الثابتة الملموسة.
٠	نعم	لا	وجود قيود على قيمة تسجيل الأصول غير المتداولة المنتجة داخلياً
١	نعم	لا	رسملة تكاليف الكشف والتفتيش على الأصول الثابتة الملموسة.
٠	نعم	نعم	إدخال مصاريف العاملين المباشرة وغير المباشرة في تكلفة إنتاج الأصول الثابتة الملموسة.
١	نعم	لا	إلزامية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة الملموسة المؤهلة.
١	نعم	لا	شمول تكاليف الاقتراض المحملة على تكاليف الأصول الثابتة الملموسة لجميع الأعباء المالية.
٠	نعم	نعم	الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة المستأجرة تمويلياً كأصول ثابتة.
١	لا	نعم	وجود شروط محددة المدد والنسب لتصنيف عقد الإيجار كتمويلي.

22	التمييز في الأصول الثابتة الملموسة المقتناة عن طريق التبادل بين أصول متشابهة وغير متشابهة.	لا	نعم	١
23	التمييز بين مصاريف لاحقة تضاف إلى تكلفة الأصول الثابتة الملموسة وأخرى لا تضاف.	نعم	نعم	٠
٢٤	تسجيل الأصل الثابت الملموس على أساس أجزائه إذا اختلف عمرها أو نمط استخدامها.	لا	نعم	١
٢٥	استهلاك الأصل الثابت الملموس على أساس أجزائه إذا اختلف عمرها أو نمط استخدامها.	لا	نعم	١
٢٦	استهلاك الأصول الثابتة الملموسة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت عن العمر الإنتاجي.	لا	نعم	١
٢٧	طرح قيمة متبقية للأصل من أجل احتساب إهلاك الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١
28	السماح بعدة طرق لإهلاك الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١
29	ابتداء سريان إهلاك الأصول الثابتة الملموسة من تاريخ بدء استفاد المنافع الاقتصادية.	نعم	لا	١
30	إلزامية مراجعة مخطط إهلاك الأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
31	توقف استهلاك الأصول الثابتة الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع.	نعم	لا	١
32	الاعتداد بالقيمة الاستعمالية في تحديد قيمة الأصل الثابت الملموس عند الجرد.	لا	نعم	١
33	إمكانية استرداد خسارة انخفاض القيمة على الأصول الثابتة الملموسة.	نعم	نعم	٠
34	استبعاد الأصل الثابت الملموس عند تحول المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية للغير.	لا	نعم	١
35	تحسين الدفعات المؤجلة لبيع الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١
36	السماح بإعادة تقييم الأصول الثابتة	نعم	نعم	٠
37	السماح بإعادة التقييم الجزئية للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
38	اتخاذ القيمة العادلة المعرفة اصطلاحاً كأساس للتقييم.	لا	نعم	١
39	تحديث إعادة التقييم كلما استدعى الأمر.	لا	نعم	١
40	تحميل خسارة انخفاض القيمة على فائض إعادة التقييم.	لا	نعم	١
41	عرض العقارات الاستثمارية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
42	عرض الأصول البيولوجية منفصلة عن الأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
43	عرض الأصول الثابتة الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع منفصلة عن المستمرة.	لا	نعم	١
44	الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
45	الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
46	الإفصاح عن الأعمار النافعة المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة للأصول الثابتة الملموسة.	نعم	نعم	٠
٤٧	الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك في بداية ونهاية الفترة للأصول الثابتة الملموسة.	نعم	نعم	٠
٤٨	كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يحتوي على جميع عناصر التغير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
٤٩	الإفصاح عن مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة الملموسة وقيمة هذه القيود، إن وجدت.	لا	نعم	١

٥٠	الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.	لا	نعم	١
٥١	الإفصاح عن قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.	نعم	نعم	٠
٥٢	الإفصاح عن قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.	لا	نعم	١
٥٣	الإفصاح عن قيمة التعويض من طرف ثالث لبنود الأصول الثابتة التي تعرضت لخسارة انخفاض قيمة، أو التي فقدت أو استبعدت.	لا	نعم	١
٥٤	الإفصاح عن فائض إعادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة، وهل هناك أية قيود على توزيع رصيده على المساهمين.	نعم	نعم	٠
٥٥	الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً.	لا	نعم	١
٤١				

المصدر: من إعداد الباحث

٢,٢,٢,٢ تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى (مقارنة):

جدول رقم (٥)

عرض النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الأولى- مقارنة

الوسط الحسابي	نسبة مئوية	تكرار	
	٢٥	١٤	مسائل الاتفاق
٠,٧٥	٧٥	٤١	مسائل الاختلاف
	100	٥٥	إجمالي المسائل

يلاحظ من الجدول رقم (٥) أعلاه أنه اتفقت المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني في (١٤) مسألة من أصل (٥٥) مسألة تم المقارنة فيها بينهما، أي بما نسبته ٢٥ %، بينما اختلفت تلك المسائل في (٤١) قضية تمت بها المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني، أي بنسبة ٧٥ %، في حين بلغ الوسط الحسابي للقيم في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني (٠,٧٥)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٠,٥) وهو يدل على أن هناك زيادة جوهرية في الوسط الحسابي للقيم في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني.

وبناءً عليه نستنتج صحة فرضية الدراسة الأولى والتي تفترض "وجود فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني".

٢,٢,٣ اختبار فرضية الدراسة الثانية- مقارنة

تنص الفرضية الثانية على: "يوجد فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني".

٢,٢,٣,١ مشاهدات اختبار الفرضية الثانية

لاختبار هذه الفرضية تم تجميع المشاهدات التالية الناتجة عن المقارنات:

جدول رقم (٦)

مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة

اختلاف (١) اتفاق (٠)	IAS	LNAC	مسائل المقارنة	
١	لا	نعم	اشتراط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصل غير المتداول	١
١	لا	نعم	الاعتراف بمصاريف التأسيس كأصول	2
١	لا	نعم	إمكانية إبقاء مصاريف التطوير المؤهلة في المصاريف	3
١	لا	نعم	إمكانية الاعتراف بمصاريف البحوث التطبيقية (قبل التطوير) كأصول	4
١	لا	نعم	إمكانية الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المؤهلة المولدة داخلياً في المصاريف	5
١	لا	نعم	إمكانية الاعتراف بتكلفة العلامات التجارية المولدة داخلياً في الأصول	6
١	لا	نعم	إمكانية إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة في تكلفة شراء الأصل الثابت غير الملموس	7
١	نعم	لا	تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس	8
١	نعم	لا	خصم الدفعات المؤجلة عن اقتناء الأصل الثابت غير الملموس	9
١	لا	نعم	إدخال التكاليف غير المباشرة في تكلفة إنتاج الأصل غير الملموس	10
١	لا	نعم	إمكانية تحميل تكاليف تطوير سابقة على اعتبار التكاليف مؤهلة للرسملة	11
٠	نعم	نعم	التمييز بين مصاريف لاحقة تضاف وأخرى لا تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت غير الملموس	12
٠	نعم	نعم	إمكانية إعادة تقييم الأصول غير الملموسة	13
١	نعم	لا	السماح بإعادة التقييم الجزئية للأصول الثابتة غير الملموسة	14
٠	نعم	نعم	عدم قابلية بعض الأصول غير الملموسة للاستهلاك	15
١	لا	نعم	استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني إذا زاد عن العمر الاقتصادي	16
١	نعم	لا	طرح قيمة متبقية للأصل من أجل احتساب استهلاك الأصل غير الملموس	17
١	لا	نعم	استهلاك الأصل غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسملته	18
١	نعم	لا	السماح بأكثر من طريقة في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.	19

20	إلزامية مراجعة مخطط استهلاك الأصل غير الملموس.	لا	نعم	١
21	التوقف عن استهلاك الأصول غير الملموسة المحقق بها لغرض البيع.	لا	نعم	١
22	استثناء الشهرة من إمكانية استرداد خسارة الانخفاض.	لا	نعم	١
23	الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.	لا	نعم	١
24	الإفصاح عن طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١
25	الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر انخفاض القيمة) في كل من بداية ونهاية الفترة.	نعم	نعم	٠
26	الإفصاح عن بند أو بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنه استهلاك الأصول غير الملموسة.	لا	نعم	١
27	كشف تسوية في بداية ونهاية الفترة يظهر جميع الأرصدة والتغيرات المتعلقة بالقيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.	لا	نعم	١
28	الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التي انخفضت قيمتها.	لا	نعم	١
29	الإفصاح عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.	لا	نعم	١
				٢٥

المصدر: من إعداد الباحث.

٢, ٢, ٣, ٢ تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية - مقارنة

جدول رقم (٧)

عرض النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الثانية- مقارنة

الوسيط الحسابي	تكرار	نسبة	
0.86	4	13.8	مسائل الاتفاق
	25	86.2	مسائل الاختلاف
	29	100.0	اجمالي المسائل

يلاحظ من الجدول رقم (٧) أعلاه أن المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة اتفقت بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني في (٤) مسائل فقط من أصل (٢٩) مسألة تم المقارنة فيما بينها، أي بما نسبته ١٣,٨ %، بينما اختلفت تلك المسائل في (٢٥) قضية تمت بها المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني، أي بنسبة ٨٦,٢ %، في حين بلغ المتوسط الحسابي للقيم في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني (٠,٨٦)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٠,٥) وذلك يدل على أن هناك زيادة جوهرية في الوسط الحسابي للقيم في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني.

وبناءً عليه نستنتج صحة فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والتي تفترض "وجود فروق في المسائل المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة غير الملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني".

٢,٢,٤ اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة (مقارنة)

تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على: "تؤدي الفروق في المسائل المتعلقة بالأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة بخلاف تلك المتعلقة بدرجة التجميع أو التحليل في التسجيل الدفترية وبالعرض في القوائم المالية والإفصاح إلى اختلاف مجموع الأصول في القوائم المالية وإلى اختلاف في إجمالي حقوق الملكية".

٢,٢,٤,١ مشاهدات اختبار فرضية الدراسة الثالثة (مقارنة)

ولاختبار هذه الفرضية تمت إعادة تجميع مشاهدات الاختلاف التالية الناتجة عن المقارنات:

جدول رقم (٨) مسائل الاختلاف في المقارنة وأثرها على مجموع الأصول وحقوق الملكية

مساءل الاختلاف في المقارنة	LNAC	IAS	اختلاف (١) اتفاق (٠)	أثر (١) لا أثر (٠)
1 اشتراط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة.	نعم	لا	١	1
2 خصم الدفعات المؤجلة عن اقتناء الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١	1
3 تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١	1

4	تحميل مصاريف الشراء غير المباشرة على تكلفة الأصل الثابت الملموس.	نعم	لا	١	1
5	إدخال تكلفة فحوص التشغيل في تكلفة الأصول الثابتة الملموسة المشتراة.	لا	نعم	١	1
6	رسمة تكاليف الكشف والتفتيش على الأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١	1
7	إلزامية تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة الملموسة المؤهلة.	لا	نعم	١	1
8	شمول تكاليف الاقتراض المحملة على تكاليف الأصول الثابتة الملموسة لجميع الأعباء المالية.	لا	نعم	١	1
9	وجود شروط محددة المدد والنسب لتصنيف عقد الإيجار كتمويلي.	نعم	لا	١	1
10	التمييز في الأصول الثابتة الملموسة المقتناة عن طريق التبادل بين أصول متشابهة وغير متشابهة.	لا	نعم	١	1
11	استهلاك الأصل الثابت الملموس على أساس أجزائه إذا اختلف عمرها أو نمط استخدامها.	لا	نعم	١	1
12	استهلاك الأصول الثابتة الملموسة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت عن العمر الإنتاجي.	لا	نعم	١	1
13	طرح قيمة متبقية للأصل من أجل احتساب إهلاك الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١	1
14	السماح بعدة طرق لإهلاك الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١	1
15	ابتداء سريان إهلاك الأصول الثابتة الملموسة من تاريخ بدء استنفاد المنافع الاقتصادية.	نعم	لا	١	1
16	إلزامية مراجعة مخطط إهلاك الأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١	1
17	توقف استهلاك الأصول الثابتة الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع.	نعم	لا	١	1
18	استبعاد الأصل الثابت الملموس عند تحول المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية للغير.	لا	نعم	١	1
19	تحيين الدفعات المؤجلة لبيع الأصل الثابت الملموس.	لا	نعم	١	1
20	الاعتداد بالقيمة الاستعمالية في تحديد قيمة الأصل الثابت الملموس عند الجرد.	لا	نعم	١	1
21	السماح بإعادة التقييم الجزئية للأصول الثابتة الملموسة.	لا	نعم	١	١
22	اتخاذ القيمة العادلة المعرفة اصطلاحاً كأساس للتقييم.	لا	نعم	١	١
23	تحديث إعادة التقييم كلما استدعى الأمر.	لا	نعم	١	١
24	تحميل خسارة انخفاض القيمة على فائض إعادة التقييم.	لا	نعم	١	١
25	اشتراط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة.	نعم	لا	١	1
26	الاعتراف بمصاريف التأسيس كأصول.	نعم	لا	١	1
27	إمكانية إبقاء مصاريف التطوير المؤهلة في المصاريف.	نعم	لا	١	1
28	إمكانية الاعتراف بمصاريف البحوث التطبيقية (قبل التطوير) كأصول.	نعم	لا	١	1
29	إمكانية الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المؤهلة المولدة داخلياً في المصاريف.	نعم	لا	١	1
30	إمكانية الاعتراف بتكلفة العلامات التجارية المولدة داخلياً في الأصول.	نعم	لا	١	1

1	١	لا	نعم	إمكانية إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة في تكلفة شراء الأصل الثابت غير الملموس.	31
1	١	نعم	لا	تتزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس.	32
1	١	نعم	لا	خصم الدفعات المؤجلة عن اقتناء الأصل الثابت غير الملموس.	33
1	١	لا	نعم	إدخال التكاليف غير المباشرة في تكلفة إنتاج الأصل غير الملموس.	34
1	١	لا	نعم	إمكانية تحميل تكاليف تطوير سابقة على اعتبار التكاليف مؤهلة للرسملة.	35
1	١	نعم	لا	السماح بإعادة التقييم الجزئية للأصول الثابتة غير الملموسة.	36
1	١	نعم	نعم	عدم قابلية بعض الأصول غير الملموسة للاستهلاك.	37
1	١	لا	نعم	استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني إذا زاد عن العمر الاقتصادي.	38
1	١	نعم	لا	طرح قيمة متبقية للأصل من أجل احتساب استهلاك الأصل غير الملموس.	39
1	١	لا	نعم	استهلاك الأصل غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسملته.	40
1	١	نعم	لا	السماح بأكثر من طريقة في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.	41
1	١	نعم	لا	إلزامية مراجعة مخطط استهلاك الأصل غير الملموس.	42
1	١	نعم	لا	التوقف عن استهلاك الأصول غير الملموسة المحتفظ بها لغرض البيع.	43
1	١	نعم	لا	استثناء الشهرة من إمكانية استرداد خسارة الانخفاض.	44
٤٤	٤٤				

٢, ٢, ٤, ٢ نتائج اختبار الفرضية الثالثة (مقارنة)

حيث يلاحظ من الجدول رقم (٨) أن جميع الفروق في المسائل المتعلقة بالأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة تؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول في القوائم المالية وإلى اختلاف في إجمالي حقوق الملكية.

وبناءً عليه نستنتج صحة فرضية الدراسة الثالثة والتي تفترض "أن الفروق في المسائل المتعلقة بالأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة بخلاف تلك المتعلقة بدرجة التجميع أو التحليل في التسجيل الدفترى وبالعرض في القوائم المالية والإفصاح تؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول في القوائم المالية وإلى اختلاف في إجمالي حقوق الملكية".

الفصل الثالث الدراسة الميدانية
استطلاع رأي خبراء المحاسبة المجازين
الممارسين للمهنة في مدينة بيروت

المبحث الأول : المنهجية والإجراءات

٣,١,١ تمهيد

يتناول هذا الفصل توصيفاً شاملاً لإجراءات الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، ويتضمن تحديد المنهج المتبع في الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ثم يتطرق إلى أداة الدراسة، وكيفية بنائها، والإجراءات التي تم استخدامها في فحص أداة الدراسة (التحقق من صدق أداة الدراسة وثباتها)، والأساليب والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة للوصول إلى النتائج التي تعبر عن واقع الظاهرة قيد الدراسة.

٣,١,٢ منهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والبيانات المراد الحصول عليها بغرض دراسة "محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني"، (مع دراسة تحليلية لآراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت).

وبناءً على التساؤلات التي سعت الدراسة للإجابة عنها، فقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها، ومن ثم تطبيق النتائج في ضوءها. ومن خصائص هذا المنهج أنه لا يقف عند حد جمع المعلومات المتعلقة بظاهرة معينة وتبويبها وتنظيمها من أجل استقصاء جوانب الظاهرة المختلفة، وإنما يعتمد إلى الوصول إلى استنتاجات تسهم في فهم الواقع من خلال تحليل تلك الظاهرة أو المشكلة الإدارية، وتفسيرها، ومن ثم التوصل إلى تعميمات ذات مغزى تزيد بها الدراسة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة، وتسهم في تطوير واقع الظاهرة المقصودة وتحسينه.

٣,١,٣ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت، والبالغ عددهم (٩٩) خبيراً، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد تبنت الدراسة أسلوب الحصر، بحيث تم توزيع (٩٩) استبانة على جميع خبراء المحاسبة المجازين والممارسين للمهنة في مدينة بيروت، وتم استرداد (٦٢) استبانة فقط، أي بما نسبته ٦٣% من مجتمع الدراسة، كما وجد من بين الاستبيانات المستردة عدد (٢) استبانة غير صالحة للتحليل، وبالتالي تم استبعادهما، لتصبح عينة

الدراسة مكونة من (٦٠) مشاهدة أي بما نسبته ٦١ % من مجتمع الدراسة، ويوضح الجدول رقم (٩) خصائص أفراد عينة الدراسة الذين استجابوا وتعاونوا من استبانة البحث.

جدول رقم (٩)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المعلومات الشخصية

المتغير	الفئة	عدد	نسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	43	71.7
	ماجستير	16	26.7
	دكتوراه	1	1.7
الإجمالي		60	100.0
الاختصاص	محاسبة	50	83.3
	اقتصاد	0	0.0
	إدارة أعمال	7	11.7
	علوم مالية ومصرفية	3	5.0
الإجمالي		60	100.0
عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات	أقل من 5 سنوات	4	6.7
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	21	35.0
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	16	26.7
	15 سنة فأكثر	19	31.7
الإجمالي		60	100.0
الشهادات المهنية	لا جواب	42	70.0
	CPA	4	6.7
	CMA	5	8.3
	CIA	2	3.3
	غير ذلك	7	11.7
الإجمالي		60	100.0

ملاحظة: النسب في الجدول مقربة لأقرب رقم بعد الفاصلة.

يتضح من خلال الجدول رقم (٩) الظاهر أعلاه نتائج المعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة الذين استجابوا لاستبانة البحث، وثمة دلالات أساسية يمكن استنتاجها من هذه البيانات وهي:

- تدل بيانات المستوى التعليمي على ارتفاع المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يُمكن من التعويل على إجاباتهم، ويسمح بالوثوق بالنتائج التي تم التوصل إليها منها.

- تدل النسبة العالية لذوي اختصاص المحاسبة على أن غالبية أفراد العينة، هم ممن لديهم المعرفة الجيدة في مجال موضوع البحث، مما ينعكس إيجاباً على استجاباتهم، وبالتالي على نتائج الدراسة.
- تدل بيانات سنوات الخبرة على نسبة عالية لذوي الخبرة الطويلة، مما يعاضد الاعتداد بإجاباتهم على أسئلة الدراسة ويعزز الاعتقاد بملاءمتها مع موضوع الدراسة ودقتها وموضوعيتها.

٣,١,٤ أداة الدراسة Tool of study

تمثلت أداة الدراسة في استمارة الاستبانة "Questionnaire" التي أعدها الباحث بالاستعانة بأراء ذوي الخبرة والمختصين في هذا المجال، حيث تكونت هذه الاستبانة من قسمين رئيسيين تمثل القسم الأول من هذه الاستبانة بالمعلومات الشخصية للمبحوث والتي تمثلت في (المؤهل العلمي، الاختصاص، عدد سنوات الخبرة، الشهادات المهنية التي يمتلكها المبحوث). في حين تمثل القسم الثاني بمحاور الدراسة والتي تعبر عن متغيرات الدراسة التي تهدف إلى دراسة محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني، وتكون هذا القسم من عشرة محاور رئيسية على الذي يظهره الجدول رقم (١٠):

جدول رقم (١٠)
المجالات الأساسية للدراسة

رقم المجال	المجالات	عدد الفقرات
١	في شرط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير المتداولة	١
٢	في قياس الأصول الثابتة الملموسة	٤
٣	في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة	٦
٤	في عرض الأصول الثابتة الملموسة	٢
٥	في الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة	٤
٦	في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة	٤
٧	في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة	٥
٨	في معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة	٢
٩	في الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة	١
١٠	في إعادة تخمين الأصول غير المتداولة	٤
	مجموع عدد الفقرات	٣٣

وقد تم تصميم الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، حيث تُعطى فيه الإجابات أوزاناً رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة، كما هو موضح بالجدول رقم (١١).

جدول رقم (١١)

تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجابة
1	2	3	4	5	الدرجة

حيث يتضح من الجدول رقم (١١) أعلاه أن الفقرة التي تكون الإجابة عليها بـ"موافق بشدة" تأخذ الدرجة (٥) بينما الفقرة التي يتم الإجابة عليها بـ"غير موافق بشدة" تعطى الدرجة (١)، بينما تتراوح باقي الإجابات في هذا المدى الذي يتراوح بين (١-٥) درجات، ويتم الاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات في تحديد مستوى نتيجة كل فقرة، وهو ما يعبر عن موقف أفراد عينة الدراسة من هذه الفقرات، حيث أنه كلما كانت قيمة المتوسط أكبر من المتوسط التام المعبر عنه بالقيمة (٣) يدل ذلك على وجود موافقة أكبر على فقرات الدراسة، ويدل ذلك على الموقف الإيجابي تجاه فقرات الدراسة، بينما إذا كانت قيمة المتوسط تساوي أو تقل عن القيمة (٣) يدل ذلك على وجود مستوى أكبر من عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الدراسة، ويدل ذلك على الموقف السلبي أو الضعيف تجاه فقرات الدراسة.

٣,١,٥ صدق أداة الدراسة: Validity

٣,١,٥,١ الصدق الظاهري (Face validity):

تم استخدام أسلوب الصدق الظاهري، بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبانة وملاءمتها لأغراض البحث، وذلك من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين من الأكاديميين والمختصين، وطلب منهم إبداء الرأي فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل فقرة من فقرات الاستبانة ومدى مناسبتها لقياس ما وضعت لقياسه، وإدخال التعديلات اللازمة سواء بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة.

حيث قدم السادة المحكمون العديد من التعديلات الجوهرية على أداة الدراسة، واستجاب الباحث لهذه التعديلات، وقام بإعادة صياغة الاستبانة في ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمون، حتى أخذت الاستبانة شكلها النهائي (انظر الملحق).

Internal Consistency: ٣,١,٥,٢ صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وعليه فقد تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمجال الذي تنتمي إليه، وذلك بهدف التحقق من مدى صدق الاستبانة، وفيما يلي عرض لنتائج التحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (١٢) التالي نتائج صدق الاتساق الداخلي لفقرات كل من المجالات العشرة التي تتكون منها الدراسة:

جدول رقم (١٢)

معاملات الصدق لكل فقرة من كل مجال مع الدرجة الكلية للمجال

المجال	م	الفقرة	م. الصدق	م. الدلالة	
الأول	١	يتحتم توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول غير المتداولة.			
	الثاني	٢	يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة (التحيين أو الرهينة) عند اقتناء الأصل الثابت الملموس.	0.757*	0.000
		٣	يفضل عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس.	0.708*	0.000
		٤	يتحتم تحميل مصاريف الشراء غير المباشرة على تكلفة الأصل الثابت الملموس.	0.136	0.301
		٥	يفضل عدم إدخال تكلفة فحوص التشغيل ضمن تكلفة الأصول الثابتة الملموسة التي تشتريها المنشأة.	0.574*	0.000
الثالث	٦	لا ينبغي تسجيل الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.	0.606*	0.000	
	٧	لا ينبغي استهلاك الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.	0.768*	0.000	
	٨	لا ينبغي استهلاك الأصول الثابتة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت فترة الاستخدام عن العمر الإنتاجي الكامل للأصل.	0.792*	0.000	
	٩	لا يفضل طرح القيمة المتبقية للأصل عند احتساب مصروف استهلاك الأصل الثابت الملموس.	0.361*	0.005	
	١٠	ينبغي استهلاك الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاستهلاك بطريقة القسط الثابت فقط.	0.368*	0.004	
	١١	يفضل الاستمرار في استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حتى تاريخ بيعها الفعلي.	0.651*	0.000	

0.000	0.896*	١٢ . يفضل أن لا تعرض الاستثمارات العقارية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.	الربع
0.000	0.809*	١٣ . يفضل أن لا تعرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.	
0.079	0.229	١٤ . يمكن الاعتراف بمصاريف التأسيس كأصول ثابتة غير ملموسة.	الخامس
0.000	0.516*	١٥ . يفضل إبقاء مصاريف التطوير ضمن المصاريف.	
0.000	0.744*	١٦ . ينبغي إتاحة الخيار للمحاسب في الاعتراف بمصاريف البحوث كأصول أو إبقائها في حسابات الأعباء.	
0.000	0.708*	١٧ . يمكن الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المولدة داخلياً ضمن المصاريف.	
0.000	0.672*	١٨ . يمكن إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة ضمن تكلفة شراء الأصول الثابتة غير الملموسة أو عدم إدخالها.	السادس
0.000	0.664*	١٩ . ينبغي عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس.	
0.000	0.786*	٢٠ . يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت غير الملموس.	
0.000	0.442*	٢١ . من الأفضل إدخال التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة إنتاج الأصل الثابت غير الملموس.	
0.000	0.624*	٢٢ . ينبغي استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني له، إذا زاد العمر القانوني للأصل الثابت غير الملموس عن عمرة الاقتصادي.	السابع
0.000	0.450*	٢٣ . ينبغي عدم طرح القيمة المتبقية للأصل الثابت غير الملموس عند احتساب مصروف استهلاكه، إذا كان له قيمة متبقية.	
0.000	0.556*	٢٤ . يفضل استهلاك الأصل الثابت غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسملته وليس من تاريخ وضعه في الخدمة.	
0.002	0.400*	٢٥ . ينبغي عدم السماح للمحاسب باستخدام أكثر من طريقة عند استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.	
0.677	0.055	٢٦ . لا يتحتم مراجعة مخطط استهلاك الأصل الثابت غير الملموس بشكل إلزامي عند إقفال كل دورة مالية.	
0.000	0.884*	٢٧ . ينبغي عدم تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة المشتراة غير المنتجة.	الثامن
0.000	0.861*	٢٨ . ينبغي أن تقتصر تكاليف الاقتراض (المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة) على الفوائد وما في معناها.	
		٢٩ . ينبغي عند إقفال الحسابات، المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للأصل الثابت بدون الأخذ بعين الاعتبار القيمة الاستعمالية له.	التاسع
0.000	0.532*	٣٠ . لا ينبغي السماح بإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة (إعادة تخمين مجموعات وترك أخرى).	العاشر

0.000	0.679*	٣١ يكفي إعادة تخمين الأصول الثابتة بأي قيمة سوقية متوفرة، بغض النظر عن القيمة العادلة لها.
0.000	0.593*	٣٢ ينبغي عدم تحديث إعادة تخمين الأصول الثابتة الملموسة إلا كل خمس سنوات.
0.000	0.595*	٣٣ ينبغي أن لا تحمل الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت المعاد تخمينه على فائض إعادة التخمين السابق الاعتراف به.

*دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ .

يتضح من خلال هذا الجدول أن الفقرات ترتبط ارتباطاً ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ بالدرجة الكلية للمجال الذي تنتمي إليه، ويشير ذلك إلى وجود صدق اتساق داخلي في فقرات كل مجال، مما يدعم صحة البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة بهذا الشأن. ويستثنى من ذلك:

- الفقرة ذات الرقم (٤) وهي الفقرة الثالثة من فقرات المجال الثاني "قياس الأصول الثابتة الملموسة" حيث كانت قيمة معامل الارتباط لهذه الفقرة يساوي ٠,١٣٦ ومستوى المعنوية ٠,٣٠١ أي أكبر من مستوى دلالة ٠,٠٥ .
- الفقرة ذات الرقم (١٤) وهي الفقرة الأولى من فقرات المجال الخامس "الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة" حيث كانت قيمة معامل الارتباط لهذه الفقرة يساوي ٠,٢٢٩ ومستوى المعنوية ٠,٠٧٩ أي أكبر من مستوى دلالة ٠,٠٥ .
- الفقرة ذات الرقم (٢٦) وهي الفقرة الخامسة من فقرات المجال السابع، "استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة" حيث كانت قيمة معامل الارتباط لهذه الفقرة ٠,٠٥٥ ومستوى المعنوية ٠,٦٧٧ أي أكبر من مستوى دلالة ٠,٠٥ .

ولذلك تقرر حذف تلك الفقرات من الدراسة ومتابعة التحليل بدونها.

٣,١,٦ ثبات أداة الدراسة Reliability :

هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها قياس ثبات أداة الدراسة وذلك للتأكد من مدى صلاحية هذه الدراسة لقياس ما وضعت لقياسه، ولكن في هذه الدراسة تم استخدام طريقة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha لحساب الثبات في البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة (الاستبانة) وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (١٣):

جدول رقم (١٣)

معاملات ثبات أداة الدراسة بطريقة كرونباخ ألفا

معامل كرونباخ ألفا	عدد الفقرات	المجال
-	1	شروط نقل الملكية القانونية للاعتراف بالأصول غير المتداولة
0.٦١٢	3	قياس الأصول الثابتة الملموسة
0.607	6	إهلاك الأصول الثابتة الملموسة
0.618	2	عرض الأصول الثابتة الملموسة
0.٦٠٣	3	الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة
0.٦٠٩	4	قياس الأصول الثابتة غير الملموسة
0.٦٠١	4	استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة
0.686	2	معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة
-	1	الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتداولة
0.٦٠٠	4	إعادة تخمين الأصول غير المتداولة
0.603	30	الاستبانة ككل

حيث يتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة كرونباخ ألفا لجميع مجالات المقياس كانت تتراوح بين ٠,٦٠٠ لمجال "استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة" و ٠,٦٨٦ لمجال "معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة"، وتراوحت قيمة المعامل بين هاتين القيمتين لجميع مجالات الدراسة، كما وبلغت قيمة كرونباخ ألفا الكلية ٠,٦٠٣ لجميع فقرات الاستبانة والبالغ عددها ٣٠ فقرة، وتشير قيم كرونباخ ألفا التي تم الحصول عليها في الجدول السابق لوجود ثبات جيد نوعاً ما، في بيانات الدراسة ومن الممكن الاعتماد على هذه البيانات وتحليلها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

من خلال ما تقدم من فحص لصدق وثبات بيانات الدراسة، أشارت نتائج التحقق إلى وجود صدق وثبات جيد في بيانات الدراسة، وبناءً عليه فإن البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة تعتبر بيانات جيدة وصالحة للتحليل ويمكن الاعتماد على نتائج تحليلها وتعميمها على مجتمع الدراسة.

٣,١,٧ اختبار التوزيع الطبيعي Test of Normality:

يعتبر شرط التوزيع الطبيعي للبيانات من الشروط المهمة لاستخدام الاختبارات المعلمية (Parametric tests)، وللتحقق من هذا الشرط لمتغيرات الدراسة تم استخدام كل من اختبار (Kolmogorov-Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk)، وذلك بعد عزل تأثير عنصر متطرف،^{١٨٤} والجدول رقم (١٤) التالي يوضح نتيجة كل من الاختبارين.

جدول رقم (١٤)

اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

الاختبار	إحصائية الاختبار	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
Kolmogorov-Smirnov	0.099	59	0.20
Shapiro-Wilk	0.984	59	0.63

حيث يتضح من الجدول رقم (١٤) أعلاه نتيجة كل من اختبار (كلو مجروف- سيمر نوف) واختبار (شابرو-وليك)، للتحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، فكانت نتيجة الاختبار غير معنوية في كلي الاختبارين، مما يفيد باعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها واستخدام الاختبارات المعلمية في اختبار ومناقشة الفرضيات، كما سيأتي في القسم التالي من الدراسة.

3.1.8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات Statistical Methods:

تم الاعتماد بشكل أساسي على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS v.21) في إدخال بيانات الدراسة وتحليلها، مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية اللازمة، لتحقيق أهداف الدراسة وكانت هذه الأساليب على النحو الآتي:

- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية (Frequencies & Percentages & Means)
- الانحراف المعياري (Standard Deviation).
- معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha).
- اختبار (Shapiro-Wilk)&(Kolmogorov-Smirnov).
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient).
- اختبار (One Sample T-test).
- اختبار تحليل التباين (ANOVA).

١٨٤ وجد أن المفردة رقم (٣٥) متطرفة وتعمل على تشتت البيانات، وبالتالي تقرر حذفها من البيانات عند إجراء الاختبارات الإحصائية.

المبحث الثاني تحليل النتائج واختبار الفرضيات

٣,٢,١ تمهيد

يتناول هذا الفصل عرض وتحليل لأهم النتائج الإحصائية التي تم التوصل إليها حول مشكلة الدراسة والتي تهدف للتعرف على آراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت بشأن تفضيلهم لمعايير المحاسبة الدولية أو للتصميم المحاسبي العام اللبناني في "محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة" لاختبار مدى قبول المعايير في التطبيق العملي. بالإضافة إلى ذلك يضم هذا الفصل نتائج اختبار الفرضيات ومناقشتها والتعليق عليها وتفسيرها بما يتناسب مع مشكلة الدراسة.

٣,٢,٢ نتائج الدراسة

حيث إنه قد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في إعداد أداة الدراسة، ويراد تصنيف مستويات الإجابة إلى ثلاثة مستويات (منخفض، متوسط، مرتفع)، فسيتم حساب طول الفترة للوسط الحسابي عن طريق قسمة المدى على عدد مستويات الإجابات المراد التصنيف إليها، علماً أن المدى عبارة عن القيمة القصوى في المقياس الخماسي مطروحاً منها القيمة الدنيا (٥-١=٤)، وبالتالي فإن طول الفترة للوسط الحسابي تساوي (٤÷٣ = ١,٣٣) وبذلك نحصل على أطول الفترات للمتوسط الحسابي. ومن خلالها سيتم تحديد نتيجة كل فقرة من فقرات الدراسة، ونتيجة كل محور من محاور الدراسة بشكل نهائي، كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١٥)

سلم المقياس المستخدم في الدراسة

المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	مستوى النتيجة
من 1.00 إلى 2.33	من 20.0 % إلى 46.6 %	منخفض
من 2.34 إلى 3.66	من 46.7 % إلى 73.2 %	متوسط
من 3.67 إلى 5.00	من 73.3 % إلى 100 %	مرتفع

وهذا يعطي دلالة إحصائية على أن المتوسطات التي تقل عن (٢,٣٣) تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة على فقرات المجال ككل، أما المتوسطات التي تتراوح بين (٢,٣٤ إلى ٣,٦٦) فهي تدل على وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات المجال ككل، بينما المتوسطات التي تزيد عن (٣,٦٧) فهي تدل على وجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المجال ككل.

٣, ٢, ٣ اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة الميدانية

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى (ميدانية):

تنص الفرضية الفرعية الأولى على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون اشتراط نقل الملكية للاعتراف بالأصول غير المتداولة".

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار "T-test" لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين اشتراط نقل الملكية للاعتراف بالأصول غير المتداولة، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (١٦) التالي:

جدول رقم (١٦)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى - ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
1	4.19	0.84	%83.80	10.85*	مرتفع

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يلاحظ من الجدول رقم (١٦) أعلاه نتائج اختبار فرضية الدراسة الأولى والتي تنص على "يفضل خبراء المحاسبة المجازون اشتراط نقل الملكية للاعتراف بالأصول غير المتداولة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على السؤال الخاص بهذه الفرضية والذي كان ينص على "يتحتم توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول الثابتة" (4.19)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (10.85) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل حيث أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، وذلك عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية للإجابات على هذا السؤال 83.8 %، مما يشير إلى وجود مستوى مرتفع من موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة.

وبناءً عليه يُستنتج أن خبراء المحاسبة المجازين في بيروت يفضلون تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في قضية توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول الثابتة، وذلك حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية (ميدانية):

تنص الفرضية الفرعية الثانية على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار الدولي IAS 16"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق النظام المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار الدولي IAS 16، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (17) التالي:

جدول رقم (17)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية- ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
2	2.85	1.16	57%	-1.01	متوسط
3	3.12	1.25	62%	0.73	متوسط
5	2.42	1.09	48%	-4.08*	متوسط
الدرجة الكلية	2.80	0.84	56%	-1.86	متوسط

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (17) أعلاه جملة من الأمور التجريبية التالية:

1. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (2)، والتي تنص على "يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة (التحيين أو الرهنة) عند اقتناء الأصل الثابت الملموس"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.85)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-1.01) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي، حيث أن هذا الانتقاص في قيمة متوسط الإجابات عن المتوسط الحسابي التام ليس بجوهري وغير دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 57%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة عدم خصم الدفعات المؤجلة (التحيين أو الرهننة) عند اقتناء الأصل الثابت الملموس.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (3)، والتي تنص على "يفضل عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس"، حيث كان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.12)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.73) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول فرض العدم، مما يعني أن هذه الزيادة في متوسط الإجابات عن المتوسط التام ليست زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 62%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس.

بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (5)، والتي تنص على "يفضل عدم إدخال تكلفة فحوص التشغيل ضمن تكلفة الأصول الثابتة الملموسة التي تشتريها المنشأة"، حيث كان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.41)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-4.08) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل، حيث أن هناك انتقاص جوهري وذو دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، أيضاً بلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 48%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة.

وبناءً عليه يُستنتج أن المحاسبين والمراجعين المجازين في مدينة بيروت يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في معالجة مسألة إدخال تكلفة فحوص التشغيل ضمن تكلفة الأصول الثابتة الملموسة التي تشتريها المنشأة، وذلك حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

٣. أما بالنسبة لمحور "قياس الأصول الثابتة الملموسة" ككل، بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال قياس الأصول الثابتة الملموسة (2.80)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-1.86) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي، حيث أن هذا الانتقاص في قيمة متوسط الإجابات عن المتوسط الحسابي التام ليس بجوهري وغير دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

كما وبلغت الأهمية النسبية لجميع فقرات مجال "قياس الأصول الثابتة الملموسة" ٥٦%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من موافقة أفراد العينة على هذه فقرات مجال قياس الأصول الثابتة الملموسة ككل.

وبناءً على ما سبق يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة الثانية، حيث أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازيين في بيروت، في تطبيق النظام المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في قياس الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار الدولي IAS 16،

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة (ميدانية):

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (١٧) التالي:

جدول رقم (١٨)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة- ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
6	3.32	1.21	66%	2.05*	متوسط
7	3.51	1.15	70%	3.40*	متوسط
8	3.34	1.09	67%	2.38*	متوسط
9	3.12	1.30	62%	0.71	متوسط
10	3.00	1.26	60%	0.00	متوسط
11	3.69	1.19	74%	4.48*	مرتفع
الدرجة الكلية	3.33	0.68	67%	3.76*	متوسط

*دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (١٨) أعلاه جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٦)، والتي تنص على "لا ينبغي تسجيل الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.32)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (2.05) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي ينص على أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 66%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في معالجة عدم تسجيل الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (7)، والتي تنص على "لا ينبغي استهلاك الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.51)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (3.40) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 70%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبني في عدم استهلاك الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.

٣. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (8)، والتي تنص على "لا ينبغي استهلاك الأصول الثابتة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت فترة الاستخدام عن العمر الإنتاجي الكامل للأصل"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.34)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (2.38) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي ينص على أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 67%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبني في عدم استهلاك الأصول الثابتة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت فترة الاستخدام عن العمر الإنتاجي الكامل للأصل.

٤. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (9)، والتي تنص على "لا يفضل طرح القيمة المتبقية للأصل عند احتساب مصروف استهلاك الأصل الثابت الملموس"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.12)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)،

كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.71) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انتقاص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مما يعني أن هذه الزيادة في متوسط الإجابات عن المتوسط الحسابي التام ليست بجوهرية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 62%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عدم تفضيل طرح القيمة المتبقية للأصل عند احتساب مصروف استهلاك الأصل الثابت الملموس.

٥. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (10)، والتي تنص على "ينبغي استهلاك الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاستهلاك بطريقة القسط الثابت فقط"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.00)، وهو مساوٍ للمتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.00) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انتقاص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 60%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة وجوب استهلاك الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاستهلاك بطريقة القسط الثابت فقط.

٦. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (11)، والتي تنص على "يفضل الاستمرار في استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حتى تاريخ بيعها الفعلي"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.69)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (4.48) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي ينص على أن هناك

زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 74%، مما يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في تفضيل الاستمرار في استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حتى تاريخ بيعها الفعلي.

٧. بالنسبة لمحور "إهلاك الأصول الثابتة الملموسة" ككل، بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات مجال قياس الأصول الثابتة الملموسة (3.33)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (3.8) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي ينص على أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية لجميع فقرات مجال "إهلاك الأصول الثابتة الملموسة" 67%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من موافقة أفراد العينة فقرات هذا المجال ككل.

وبناءً على ما سبق يُستنتج صحة فرضية الدراسة الثالثة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي AS 16"

تحليل النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة الرابعة:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في عرض الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16"

وللتحقق من هذه صحة الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار "T-test" لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في عرض الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (18) التالي:

جدول رقم (١٩)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة - ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
١٢	2.59	1.04	52%	-3.02*	متوسط
١٣	2.47	0.77	49%	-5.22*	متوسط
الدرجة الكلية	2.53	0.77	51%	-4.65*	متوسط

*دالة إحصائية عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (١٩) السابق جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٢)، والتي تنص على "يفضل أن لا تعرض الاستثمارات العقارية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.59)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-3.02) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 52%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عرض الاستثمارات العقارية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وألا تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٣)، والتي تنص على "يفضل أن لا تعرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.47)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-5.22) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا

دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 49%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وعدم دمجها في الأصول الثابتة الملموسة.

٣. بالنسبة لمحور "عرض الأصول الثابتة الملموسة" ككل، بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال عرض الأصول الثابتة الملموسة (2.53)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-4.65) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقال في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انقاص معنوي وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 51%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال عرض الأصول الثابتة الملموسة ككل، حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة الرابعة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في عرض الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16"

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة (ميدانية):

تنص فرضية الدراسة الخامسة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط

إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (١٩) التالي:

جدول رقم (٢٠)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
١٥	2.69	1.12	54%	-2.10*	متوسط
١٦	2.63	1.22	53%	-2.36*	متوسط
١٧	2.51	1.17	50%	-3.24*	متوسط
الدرجة الكلية	2.61	0.84	52%	-3.56*	متوسط

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (٢٠) السابق جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٥)، والتي تنص على "يفضل إبقاء مصاريف التطوير ضمن المصاريف"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.69)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-2.10) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 54%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عدم تفضيل إبقاء مصاريف التطوير ضمن المصاريف، وذلك حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٦)، والتي تنص على "ينبغي إتاحة الخيار للمحاسب في الاعتراف بمصاريف البحوث كأصول أو إبقائها في حسابات الأعباء"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.63)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه

بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-2.36) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 53%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عدم جواز الاعتراف بمصاريف البحوث كأصول.

٣. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٧)، والتي تنص على "يمكن الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المولدة داخلياً ضمن المصاريف"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.51)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-3.24) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 50%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في عدم جواز الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المولدة داخلياً ضمن المصاريف.

٤. بالنسبة لمحور "الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة" ككل، فقد بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة (2.61)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-3.56) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 52%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة، حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة الخامسة التي تفترض أن "خبراء المحاسبة المجازون في بيروت يفضلون تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في الاعتراف بالأصول

الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية السادسة:

تنص فرضية الدراسة السادسة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (21) التالي:

جدول رقم (21)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية السادسة

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
١٨	2.54	0.93	51%	-3.76*	متوسط
١٩	3.10	1.17	62%	0.67	متوسط
٢٠	3.07	1.22	61%	0.43	متوسط
٢١	3.34	1.03	67%	2.53*	متوسط
الدرجة الكلية	3.01	0.68	60%	0.14	متوسط

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (21)، والتي تنص على "يمكن إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة ضمن تكلفة شراء الأصول الثابتة غير الملموسة أو عدم إدخالها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.54)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-3.76) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن

هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 51%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في إمكانية إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة ضمن تكلفة شراء الأصول الثابتة غير الملموسة أو عدم إدخالها.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (١٩)، والتي تنص على "ينبغي عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.10)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.67) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انتقاص الوسط الحسابي للإجابات عن المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مما يعني أن هذه الزيادة في قيمة متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة هي زيادة غير معنوية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وكانت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 62%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس.

٣. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٠)، والتي تنص على "يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت غير الملموس"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.07)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.428) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انتقاص الوسط الحسابي للإجابات عن المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، مما يعني أن هذه الزيادة في قيمة متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة هي زيادة غير معنوية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$)، كما وكانت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 61%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت غير الملموس.

٤. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢١)، والتي تنص على "من الأفضل إدخال التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة إنتاج الأصل الثابت غير الملموس"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.34)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (2.53) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي ينص على أن هناك زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة ٦٧%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في تفضيل إدخال التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة إنتاج الأصل الثابت غير الملموس.

٥. بالنسبة لمحور "قياس الأصول الثابتة غير الملموسة" ككل، فقد بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال قياس الأصول الثابتة غير الملموسة (3.01)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (0.14) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انخفاض متوسط الإجابات عن المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، مما يعني أن هذه الزيادة في قيمة متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة هي زيادة غير معنوية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على فقرات

المجال ككل 60%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال قياس الأصول الثابتة غير الملموسة، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة السادسة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"، حيث أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة قياس الأصول الثابتة غير الملموسة.

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية السابعة (ميدانية):

تنص الفرضية الفرعية السابعة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في قياس الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (22) التالي:

جدول رقم (٢٢)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية السابعة- ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
٢٢	3.49	0.97	70%	3.89*	متوسط
٢٣	3.14	1.04	63%	1.00	متوسط
٢٤	3.36	1.05	67%	2.61*	متوسط
٢٥	4.10	0.74	82%	11.50*	مرتفع
الدرجة الكلية	3.52	0.49	70%	8.17*	متوسط

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (٢٢) جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٢)، والتي تنص على "ينبغي استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني له إذا زاد العمر القانوني للأصل الثابت غير الملموس عن عمرة الاقتصادي"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.49)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (3.89) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 70%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني له إذا زاد العمر القانوني للأصل الثابت غير الملموس عن عمره الاقتصادي.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٣)، والتي تنص على "ينبغي عدم طرح القيمة المتبقية للأصل الثابت غير الملموس عند احتساب مصروف استهلاكه إذا كان له قيمة متبقية"، حيث بلغ المتوسط

الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.14)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (1.00) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انقصاص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مما يعني أن هذه الزيادة في متوسط الإجابات هي زيادة غير معنوية، وغير دالة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 63%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة طرح القيمة المتبقية للأصل الثابت غير الملموس عند احتساب مصروف استهلاكه إذا كان له قيمة متبقية.

٣. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٤)، والتي تنص على "يفضل استهلاك الأصل الثابت غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسمته وليس من تاريخ وضعه في الخدمة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.36)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (2.61) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 67%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في معالجة استهلاك الأصل الثابت غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسمته وليس من تاريخ وضعه في الخدمة.

٤. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٥)، والتي تنص على "ينبغي عدم السماح للمحاسب باستخدام أكثر من طريقة عند استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (4.10)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (11.50) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند

مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 82%، مما يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة عدم السماح للمحاسب باستخدام أكثر من طريقة عند استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.

٥. بالنسبة لمحور "استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة" ككل، فقد بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة (3.52)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة (8.17)، وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد لعينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 71%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج صحة فرضية الدراسة السابعة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة".

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثامنة:

تنص الفرضية الفرعية الثامنة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة تكاليف الاقتراض ذات الصلة بتمويل الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 تكاليف الاقتراض"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة تكاليف الاقتراض ذات الصلة بتمويل الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص

التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 تكاليف الاقتراض، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (23) التالي:

جدول رقم (23)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثامنة - ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
٢٧	3.46	1.09	69%	3.23*	متوسط
٢٨	3.69	1.00	74%	5.32*	مرتفع
الدرجة الكلية	3.58	.91	72%	4.87*	متوسط

*دالة احصائياً عند مستوى دلالة 5%.

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يتضح من الجدول رقم (23) جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (27)، والتي تنص على "ينبغي عدم تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة المشتراة غير المنتجة داخلياً"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.46)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (3.23) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 69%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة عدم تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة المشتراة غير المنتجة داخلياً.

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٢٨)، والتي تنص على "ينبغي أن تقتصر تكاليف الاقتراض (المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة) على الفوائد وما في معناها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.69)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (5.32) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 74%، مما يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل المحاسبين المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في معالجة مسألة اقتصار تكاليف الاقتراض (المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة) على الفوائد وما في معناها.

٣. بالنسبة لمحور "معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة" ككل، فقد بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات مجال استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة (3.58)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة (8.17)، وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 72%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج صحة فرضية الدراسة السابعة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة تكاليف الاقتراض ذات الصلة بتمويل الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 تكاليف الاقتراض".

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية التاسعة:

تنص الفرضية الفرعية التاسعة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 انخفاض قيم الأصول".

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار "T-test" لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 انخفاض قيم الأصول، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٢٤) التالي:

جدول رقم (٢٤)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية التاسعة - ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
٢٩	3.19	1.09	64%	1.31	متوسط

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يلاحظ من الجدول رقم (٢٣) أعلاه نتائج اختبار فرضية الدراسة التاسعة، حيث تم اختبارها بناءً على الفقرة التي تحمل رقم (٣٣) والتي كانت تنص على "ينبغي عدم إقبال الحسابات المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للأصل الثابت بدون الأخذ بعين الاعتبار القيمة الاستعمالية له" حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة (3.19)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (1.31) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انتقاص الوسط الحسابي للإجابات عن المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مما يعني أن هذه الزيادة في قيمة متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة هي زيادة غير معنوية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)،

كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 64%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة التاسعة والتي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 انخفاض قيم الأصول"، حيث أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في هذه المسألة.

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية العاشرة:

تنص الفرضية الفرعية العاشرة على: "يفضل خبراء المحاسبة المجازون في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إعادة تخمين الأصول الثابتة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الأراضي والأبنية والمعدات والمعايير المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة"

وللتحقق من هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار 'T-test' لاختبار فرضية العدم (H_0) التي تفترض عدم تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إعادة تخمين الأصول الثابتة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، وذلك عندما يتساوى أو ينتقص متوسط الإجابات عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، مقابل الفرض البديل (H_a) الذي يفترض زيادة متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط التام والمعبر عنه بالقيمة (٣)، فكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٢٥) التالي:

جدول رقم (٢٥)
نتائج اختبار الفرضية الفرعية العاشرة - ميدانية

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	T-test	مستوى النتيجة
٣٠	3.56	1.04	71%	4.14*	متوسط
٣١	2.24	0.84	45%	-7.00*	منخفض
٣٢	2.86	0.96	57%	-1.09	متوسط
٣٣	2.63	0.93	53%	-3.09*	متوسط
الدرجة الكلية	2.82	0.56	56%	-2.44*	متوسط

*دالة إحصائية عند مستوى دلالة 5%.

حيث يتضح من جدول رقم (٢٥) جملة من الأمور التجريبية التالية:

١. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٣٠)، والتي تنص على "لا ينبغي السماح بإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة (إعادة تخمين مجموعات وترك أخرى)"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.56)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (4.14) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هناك زيادة جوهرية، وذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 71%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبني في مسألة عدم السماح بإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة (إعادة تخمين مجموعات وترك أخرى).

٢. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٣١)، والتي تنص على "يكفي إعادة تخمين الأصول الثابتة بأي قيمة سوقية متوفرة، إن لم تتوفر معلومات عن القيمة العادلة المعرفة اصطلاحاً" حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.24)، وهي أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-7.00) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانتقاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انتقاص معنوي وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 45%، مما يشير إلى وجود درجة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الاكتفاء بإعادة تخمين الأصول الثابتة بأي قيمة سوقية متوفرة، إذا لم تتوفر معطيات عن القيمة العادلة المعرفة اصطلاحاً.

٣. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (٣٢) والتي تنص على "ينبغي عدم تحديث إعادة تخمين الأصول الثابتة الملموسة إلا كل خمس سنوات"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2.86)، وهي أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار

"T" المحسوبة تساوي (-1.09) وهي أقل من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني قبول الفرض العدمي الذي يفترض مساواة أو انقصاص الوسط الحسابي للإجابات عن المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، مما يعني أن هذا الانقصاص في قيمة متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة يعتبر انقصاصاً غير معنوية وغير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وكانت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 57%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في عدم تحديث إعادة تخمين الأصول الثابتة الملموسة إلا كل خمس سنوات.

٤. بالنسبة للفقرة التي تحمل رقم (33)، والتي تنص على "ينبغي أن لا تحمل الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت المعاد تخمينه على فائض إعادة التخمين السابق الاعتراف به" حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (2,63)، وهي أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، كما وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-3.09) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفضنا للفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانقصاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انقصاصاً معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على هذه الفقرة 53% مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة.

وبناءً عليه يُستنتج أن هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحميل الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت المعاد تخمينه على فائض إعادة التخمين السابق الاعتراف به.

٥. بالنسبة لمحور ككل "إعادة تخمين الأصول غير المتداولة"، بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات مجال قياس الأصول الثابتة الملموسة (2.83)، وهو أقل من المتوسط الحسابي التام والمعبر عنه بالقيمة (3)، وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (-2.44) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول البديل الذي يفترض أن هذا الانقصاص في متوسط إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي التام يعتبر انقصاصاً

معنوياً وذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\leq 0.05\alpha$)، كما وبلغت الأهمية النسبية على جميع فقرات المجال 56%، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات مجال إعادة تخمين الأصول غير المتداولة ككل، حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبناءً على ما سبق يُستنتج عدم صحة فرضية الدراسة العاشرة التي تفترض "تفضيل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إعادة تخمين الأصول الثابتة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الأراضي والأبنية والمعدات والمعدات والمعادن والمعادن المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة 16"

٤, ٢, ٣ تحليل وجود فروق في إجابات أفراد العينة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية للتحقق من وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية، استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) فتيين له ما يلي:

أ. المؤهل العلمي للخبير

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى المؤهل العلمي للخبير؟ باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى المؤهل العلمي للخبير، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي للخبير، والجدول رقم (٢٦) أدناه يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (٢٦)

نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي للخبير

Sig	F-test	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	المؤهل العلمي
0.969	0.03	0.25	62%	3.11	بكالوريوس
		0.31	62%	3.10	ماجستير
		...	61%	3.17	دكتوراه

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

يتضح من خلال الجدول السابق أن الوزن النسبي لإجابات الأفراد حملة شهادة البكالوريوس بلغ ٦٢%، بينما للأفراد حملة شهادة الماجستير بلغ ٦٢%، بينما بلغ الوزن النسبي لإجابات حملة

الدكتوراه بلغ ٦١%، ويلاحظ أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة ($Sig = 0.969$) للتحقق من وجود فرق جوهري كانت أكبر من مستوى دلالة ٠,٠٥، ويعني ذلك قبول الفرضية العدمية التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى المؤهل العلمي للخبير.

وبناءً عليه يُستنتج "عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى المؤهل العلمي للخبير".

ب. اختصاص الخبير

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى اختصاص الخبير؟

باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى اختصاص الخبير، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى لمتغير اختصاص الخبير، والجدول رقم (٢٧) أدناه يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (٢٧)

نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب متغير اختصاص الخبير

Sig	F-test	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	العلمي المؤهل
0.57	0.56	0.27	62%	3.12	محاسبة
		...	...	...	اقتصاد
		0.19	61%	3.03	ادارة أعمال
		0.20	60%	3.02	علوم مالية ومصرفية

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

حيث يلاحظ من خلال الجدول رقم (٢٦) السابق أن الوزن النسبي لإجابات الأفراد الذين اختصاصهم محاسبة بلغ ٦٢%، بينما الوزن النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة الذين اختصاصهم "إدارة أعمال" بلغ ٦١%، كما وبلغ الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة الذين اختصاصهم "علوم مالية ومصرفية" ٦٠%.

ويلاحظ أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة ($Sig = 0.56$) للتحقق من وجود فرق جوهري في إجابات أفراد العينة تعزى إلى متغير اختصاص الخبير، كانت أكبر من مستوى دلالة $0,05$ ويعني ذلك قبول الفرضية العدمية التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $0,05$ في آراء أفراد عينة الدراسة حول التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى اختصاص الخبير.

وبناءً عليه "عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى اختصاص الخبير".

ج. عدد سنوات خبرة الخبير

هل لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى عدد سنوات خبرة الخبير ؟

باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $0,05$ في آراء أفراد عينة الدراسة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى سنوات خبرة الخبير، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى إلى متغير سنوات خبرة الخبير، والجدول رقم (٢٨) أدناه يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (٢٨)

نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب متغير سنوات خبرة الخبير

Sig	F-test	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	المؤهل العلمي
0.001	6.27	0.19	61%	3.06	أقل من 5 سنوات
		0.26	60%	2.99	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
		0.21	61%	3.06	من 10 إلى أقل من 15 سنة
		0.23	66%	3.29	15 سنة أو أكثر

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (٢٨) السابق أن الوزن النسبي لإجابات أفراد الدراسة الذين لديهم سنوات خبرة تقل عن (٥ سنوات) في تدقيق الحسابات ٦١ %، بينما بلغ الوزن النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة الذين لديهم سنوات خبرة ما بين (٥ - أقل من ١٠) سنوات في تدقيق الحسابات ٦٠ %، فحين بلغ الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة الذين لديهم سنوات خبرة في تدقيق الحسابات ما بين (١٠-أقل من ١٥) سنة ٦١ %، أيضاً بلغ الوزن النسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة الذين لديهم سنوات خبرة (١٥ سنة فأكثر) في تدقيق الحسابات ٦٦ % تقريباً.

ويلاحظ أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة (Sig = 0.001) للتحقق من وجود فرق جوهري في إجابات أفراد العينة تعزى إلى متغير سنوات خبرة الخبير، كانت أقل من مستوى دلالة ٠,٠٥، ويعني ذلك رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى سنوات خبرة الخبير.

وبناءً عليه يُستنتج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى عدد سنوات خبرة الخبير".

ولتحديد مصدر الفروق من بين مجموعات سنوات خبرة الخبير الأربعة تم استخدام اختبار (LSD) لإجراء المقارنات البعدية، فأشارت النتائج إلى أن مصدر الفروق كان بين مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة ما بين (٥- أقل من ١٠) سنوات وبين مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة (١٥ سنة فأكثر) لصالح مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة (١٥ سنة فأكثر)، وأيضاً كان هناك فروق بين مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة ما بين (١٠ - أقل من ١٥ سنة)، وبين مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة (١٥ سنة فأكثر) لصالح مجموعة الذين لديهم سنوات خبرة (١٥ سنة فأكثر) أيضاً.

د. الشهادة المهنية التي يحملها الخبير

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى الشهادة المهنية التي يحملها الخبير؟

باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى الشهادة المهنية التي يحملها الخبير، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة تعزى إلى متغير الشهادة المهنية التي يحملها الخبير، والجدول رقم (٢٩) أدناه يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (٢٩)

نتائج اختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية التي يحملها الخبير

المؤهل العلمي	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	F-test	Sig
لا جواب	3.1500	%63	.23330	1.10	0.36
CPA	3.0833	%62	.27822		
CMA	2.9750	%60	.14498		
CIA	3.0000	%60	.00000		
غير ذلك	2.9714	%59	.43861		

ملاحظة: الأرقام في الجدول مقربة لأقرب رقمين بعد الفاصلة.

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٩) السابق أن الوزن النسبي لإجابات الأفراد الذين لم يقوموا بالإجابة على السؤال الخاص بالشهادات المهنية التي يحملونها، أي أن ليس لديهم أي شهادات مهنية يمتلكونها، بلغ الوزن النسبي لإجاباتهم ٦٣%، بينما بلغة الوزن النسبي لإجابات الأفراد الذين يحملون الشهادة المهنية "CPA" حوالي ٦٢%، وللأفراد الذين يحملون الشهادة المهنية "CMA" بلغ الوزن النسبي لإجاباتهم ٦٠%، كذلك الوزن النسبي للذين لديهم شهادة مهنية "CIA"، أخيراً بلغ الوزن النسبي لإجابات الذين لديهم شهادات مهنية أخرى غير التي ذكرت في السؤال ٥٩%.

ويلاحظ أن قيمة دلالة الاختبار المحسوبة ($Sig = 0.36$) للتحقق من وجود فرق جوهري كانت أكبر من مستوى دلالة ٠,٠٥ ويعني ذلك قبول الفرضية العدمية التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها الخبير.

وبناءً عليه يُستنتج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة في التزام خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تفضيل تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها الخبير.

الفصل الرابع : النتائج والتوصيات

٤,١ نتائج المقارنات

دلت المقارنة بين نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني ونصوص معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمحاسبة على الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة، على وجود فروق ذات أهمية بين النصوص اللبنانية ومعايير المحاسبة الدولية، فمن أصل 75 مسألة جرت فيها المقارنة، اختلفت النصوص اللبنانية عن النصوص الدولية في 62 مسألة أي بما نسبته ٨٣ % تقريباً. وهذه أهم أوجه الاختلاف وفقاً للتبويب الذي اعتمدته الدراسة:

١. يختلف التصميم المحاسبي العام اللبناني عن معايير المحاسبة الدولية، في اشتراطه انتقال الملكية القانونية للاعتراف بالأصول، والسبب في ذلك أن التصميم اللبناني كما هو حال أصله الفرنسي يعتد بالشكل القانوني للعملية أو الحدث لا بالجواهر الاقتصادي إذا اختلف هذا عن ذلك.

٢. في قياس الأصول الثابتة الملموسة اختلف التصميم المحاسبي العام اللبناني عن معايير المحاسبة الدولية في 9 من ١٤ مسألة جرت فيها المقارنة، تؤدي جميعها إلى اختلاف في مجموع الأصول وفي مبلغ حقوق الملكية، في قائمة المركز المالي. منها ثلاث مسائل في أمور شائعة عملاً، وهي خصم تعجيل الدفع على الأصول الثابتة الملموسة الذي ينزل من التكلفة وفقاً للمعايير الدولية ويعتبر إيراداً مالياً وفقاً للتصميم المحاسبي العام اللبناني، باعتبار أن الحصول على الخصم يرتبط بالتمويل لا بتكلفة الأصل. والدفعات المؤجلة على الشراء التي تسجل بقيمتها الحالية وفقاً للمعايير الدولية وبقيمتها الاسمية وفقاً للتصميم المحاسبي العام اللبناني، بسبب التمسك بما أسمى "مبدأ القيمة الاسمية" الشائع الاستخدام في أدبيات المحاسبة الفرنسية. وفي مصاريف الشراء غير المباشرة التي تحمل على تكلفة الأصل وفقاً للتصميم المحاسبي العام، وتعتبر من مصاريف الفترة وفقاً للمعايير الدولية. وعلى الرغم من أن نصوص التصميم المحاسبي العام اللبناني لا تسمح بالاعتراف بالأعيان المستأجرة بعقود إيجار تمويلي كأصول ثابتة ملموسة، إلا أن هذه النصوص تعتبر في حكم الملغاة بصدور قانون الإيجار التمويلي الذي نص على شروط مشابهة ولكن غير مماثلة لشروط المعيار ١٧ IAS.

٣. في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة وانخفاض قيمتها، كان الاختلاف في (٨) من (٩) مسائل جرت فيها المقارنة، منها (٦) مسائل تؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول وإجمالي حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وترجع أسباب الفروق بصفة أساسية إلى هيمنة النصوص الضريبية على الإهلاك ومتطلباته في لبنان، وأهم مظاهر الفرق أن النصوص اللبنانية لا تسمح بغير طريقة القسط الثابت في إهلاك الأصول الثابتة، خلافاً للمعايير الدولية التي تسمح بكل طريقة تترجم نمط استنفاد المنافع الاقتصادية للأصل.

٤. في استبعاد الأصول الثابتة الملموسة، كان الاختلاف في المسألتين اللتين جرت المقارنة فيهما، وكلاهما من النوع الذي يؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول ومبلغ حقوق الملكية، وهما تاريخ الاستبعاد الذي ينبغي أن يكون وفقاً للمعايير الدولية عند تحول مخاطر وعوائد الملكية للغير، ووفقاً للتصميم المحاسبي العام اللبناني عند انتقال الملكية ذاتها، وتسجيل دفعات البيع المؤجلة بقيمتها الحالية لا بقيمتها الاسمية. وهاتان المسألتان هما الوجه الآخر لمسألتين مماثلتين في حالة الاقتناء.

٥. في إعادة تخمين الأصول الثابتة الملموسة، حصل الاختلاف في (٤) مسائل مقارنة، أهمها أن المعمول به في لبنان، أن إعادة تخمين الأصول الثابتة لا يجوز أن تكون جزئية، بل ينبغي أن تكون شاملة لجميع الأصول الثابتة، في حين تجيز المعايير الدولية إعادة التخمين الجزئية. كما أن النصوص اللبنانية خلافاً للمعايير الدولية، لا تجيز تحديث إعادة التخمين إلا كل خمس سنوات.

٦. في عرض الأصول الثابتة الملموسة في القوائم المالية، والإفصاح المتعلق بها في الإيضاحات المتممة، اختلاف في (١١) من (١٥) مسألة مقارنة، ولا أثر لأي منها على مجموع الأصول أو إجمالي حقوق الملكية بطبيعة الحال. والاختلاف في العرض ناتج عن أن التصميم المحاسبي العام اللبناني يعرض الأصول التي تجتمع فيها خصائص "الأصل الثابت المادي" كلها في مجموعة واحدة شاملة ما هو منها أصول بيولوجية وعقارات استثمارية ومحفوظ بها لغرض البيع، في حين تستبعد هذه البنود في قائمة المركز المالي المتوافقة مع المعايير الدولية لتظهر منفصلة. والاختلاف في الإفصاح يعود لواقع أن التصميم المحاسبي العام اللبناني لم يوجه عناية كافية للإفصاح المتمم للقوائم المالية بقدر ما وجه اهتمامه لمتطلبات التصريح الضريبي.

٧. في الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة وقياسها عند الاعتراف وإعادة تخمينها، كان الاختلاف في (١١) مسألة من (١٢) مسألة مقارنة، وجميع مسائل الاختلاف تؤدي إلى

اختلاف مجموع الأصول ومبلغ حقوق الملكية، مما يؤدي إلى اختلاف مجموع الأصول وإجمالي حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. ويمكن رد الاختلاف في مسائل القياس إلى حقيقة أن التصميم المحاسبي العام اللبناني جعل رسملة مصاريف التكوين والبحوث والتطوير اختيارية، في حين تعتبر رسملة مصاريف التكوين والبحوث محظورة ورسملة مصاريف التطوير إلزامية، وفقاً للمعايير الدولية. وأهم مسائل الاختلاف في القياس أن التصميم المحاسبي العام اللبناني لا يجيز تنزيل خصم تعجيل الدفع من التكلفة وليس فيه ما يسمح بتحيين دفعات الشراء المؤجلة، وأنه لا يخص المصاريف القابلة للتحميل على تكلفة شراء أو تكلفة الإنتاج الأصول غير الملموسة بما هو مباشر منها.

٨. في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة وانخفاض قيمتها، كان الاختلاف في (٧) مسائل جرت فيها المقارنة. أهمها أنه إذا اختلف العمر القانوني عن العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس يحتسب الاستهلاك وفقاً للنصوص اللبنانية على أساس العمر القانوني خلافاً للمعايير الدولية التي يحتسب وفقاً له على أساس العمر الاقتصادي. وأن النصوص اللبنانية تسمح بطريقة واحدة لاحتساب الاستهلاك هي الطريقة الخطية، فيما يسمح المعيار ٣٨ IAS بكل طريقة تترجم استنفاد المنافع الاقتصادية للأصل غير الملموس.

٩. في الإفصاح عن الأصول الثابتة غير الملموسة، حصل اختلاف في ٥ من ٦ متطلبات إفصاح منصوص عليها في المعيار 38 IAS، ويرجع ذلك كما تقدم إلى أن عناية التصميم المحاسبي العام اللبناني انصرفت في الإفصاح إلى احتياجات التصريح الضريبي أكثر منها، إلى متطلبات الإبلاغ المالي.

٢, ٤ نتائج الدراسة الميدانية

في الدراسة الميدانية، التي تم فيها استطلاع رأي خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت، بشأن تفضيلهم لمعايير المحاسبة الدولية أو للتصميم المحاسبي العام اللبناني، تبين أن الخبراء في بعض المسائل مالوا في معظمهم إلى تفضيل التصميم المحاسبي العام اللبناني وفي بعضها مالوا إلى تفضيل معايير المحاسبة الدولية، وفي بعضها كان هناك وضع أقرب إلى التوازن بين التوجهين. على النحو الذي يلخصه الجدول التالي:

جدول رقم (٣٠)

اتجاهات آراء خبراء المحاسبة المجازين بحسب مجالات الدراسة

توازن	IAS	LNAC	
		نعم	توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول الثابتة
نعم			قياس الأصول الثابتة الملموسة
		نعم	إهلاك الأصول الثابتة الملموسة
	نعم		عرض الأصول الثابتة الملموسة
	نعم		الاعتراف بالأصول غير الملموسة
نعم			قياس الأصول الثابتة غير الملموسة
		نعم	استهلاك الأصول الثابتة الملموسة
		نعم	معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بتمويل الأصول غير المتداولة
	نعم		خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة
	نعم		إعادة تخمين الأصول غير المتداولة
٢	٤	٤	

ولا يوجد تفسير لهذا التشتت إلا أن ثقافة معايير المحاسبة الدولية، لم تنتشر على الوجه اللائق أكاديمياً ومهنياً في لبنان، وأن الثقافة المحاسبية السائدة حالياً فيه تمثل مزيجاً مما كان عليه الخبراء قبل اعتماد معايير المحاسبة الدولية، ومن القدر الذي اكتسبوه منها بعد اعتمادها.

والآتي تبويب لما أسفرت عنه الدراسة الميدانية وفقاً للمحاور التي تكونت منها:

١. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في قضية توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول الثابتة.
٢. هناك توجهات مختلطة من قبل المحاسبين المجازين في بيروت، في تطبيق النظام المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في قياس الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف

نصوص التصميم عن متطلبات المعيار الدولي IAS 16. وكانت التوجهات المتعلقة بهذا الجانب كما يلي:

- (أ) توجهات مختلطة في تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة عدم خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت الملموس.
- (ب) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في معالجة مسألة تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس.

٣. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في إهلاك الأصول الثابتة الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16. والتوجهات المتعلقة بهذا الجانب كانت كما يلي:

- (أ) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في عدم تسجيل الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.
- (ب) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في عدم استهلاك الأصل الثابت على أساس مكوناته إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.
- (ج) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في عدم استهلاك الأصول الثابتة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت فترة الاستخدام عن العمر الإنتاجي الكامل للأصل.
- (د) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة تفضيل طرح القيمة المتبقية للأصل عند احتساب مصروف استهلاك الأصل الثابت الملموس.
- (هـ) توجهات مختلطة في تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة وجوب استهلاك الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاستهلاك بطريقة القسط الثابت فقط.
- (و) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في الاستمرار في استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حتى تاريخ بيعها الفعلي.

٤. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في عرض الأصول الثابتة الملموسة. وكانت التوجهات المتعلقة بهذا الجانب كما يلي:

(أ) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عرض الاستثمارات العقارية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن لا تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.

(ب) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة عرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وعدم دمجها في الأصول الثابتة الملموسة.

٥. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة الاعتراف بالأصول الثابتة غير الملموسة.

وكانت التوجهات المتعلقة بهذا الجانب كما يلي:

(أ) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة رسملة مصاريف التطوير.

(ب) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في مسألة تعذر الاعتراف بمصاريف البحوث كأصول.

(ج) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في امتناع الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المولدة داخلياً ضمن المصاريف.

٦. هناك توجهات مختلطة بين خبراء المحاسبة المجازين في بيروت في تطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة قياس الأصول الثابتة غير الملموسة.

وكانت التوجهات المتعلقة بهذا الجانب كما يلي:

(أ) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تعذر إدخال مصاريف الشراء غير المباشرة ضمن تكلفة شراء الأصول الثابتة غير الملموسة.

(ب) توجهات مختلطة في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس.

(ج) توجهات مختلطة في تطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في مسألة خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت غير الملموس.

(د) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في تفضيل إدخال التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة انتاج الأصل الثابت غير الملموس.

٧. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة.

وكانت التوجهات المتعلقة بهذا الجانب كما يلي:

(أ) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني له إذا زاد العمر القانوني للأصل الثابت غير الملموس عن عمره الاقتصادي.

(ب) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في معالجة استهلاك الأصل الثابت غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسمته وليس من تاريخ وضعة في الخدمة.

(ج) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة عدم السماح للمحاسب باستخدام أكثر من طريقة عند استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.

٨. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق التصميم المحاسبي العام اللبناني في معالجة تكاليف الاقتراض ذات الصلة بتمويل الأصول غير المتداولة، عندما تختلف نصوص التصميم عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 23 تكاليف الاقتراض.

(أ) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة عدم تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة المشتراة غير المنتجة.

(ب) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في معالجة مسألة اقتصار تكاليف الاقتراض (المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة) على الفوائد وما في معناها.

٩. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في معالجة خسارة انخفاض القيمة على الأصول غير المتداولة.

١٠. هناك تفضيل من قبل خبراء المحاسبة المجازين في بيروت لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في إعادة تخمين الأصول الثابتة.

(أ) تفضيل لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني في مسألة عدم السماح بإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة (إعادة تخمين مجموعات وترك أخرى).

(ب) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في اشتراط أن تستند إعادة تخمين الأصول الثابتة إلى القيمة العادلة للأصول المعرفة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١٣ IFRS قياس القيمة العادلة.

(ج) توجهات مختلطة لتطبيق التصميم المحاسبي اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في عدم تحديث إعادة تخمين الاصول الثابتة الملموسة إلا كل خمس سنوات.

(د) تفضيل لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في عدم تحمل الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت المعاد تخمينه على فائض إعادة التخمين السابق الاعتراف به.

4.3 التوصيات

إن النتائج التي تكونت لدى الباحث من دراسة خمسة معايير محاسبية متعلقة بالمحاسبة على الأصول الثابتة الطويلة الأجل والتي اختلف فيها التصميم المحاسبي العام بنسبة ٨٣ % من المسائل المدروسة المرشحة للاختلاف تجعله يعتقد أنه لا يسوغ بأي حال الجمع بين مرجعيتين بينهما هذا القدر من الاختلاف، ولن يؤدي التعديل في ٦١ مسألة غير متوافقة في المحاسبة على الأصول الطويلة الأجل إلى حل مشكلة التعارض، لأن من المقطوع به وجود اختلاف مماثل في المسائل المتعلقة بالمكونات الأخرى للقوائم المالية.

من النتائج التي تكونت من الدراسة الميدانية، ترسم حالة يمكن أن تسمى بالفوضى المهنية، لا يجمع فيها الخبراء على شيء، ولا يجتمع رأي الخبير الواحد على شيء. وهذه حالة تحتاج إلى الكثير من العمل والجهد.

وفي رأي الباحث أن المسألة ليست في إصدار نص له قوة القانون يلزم باعتماد معايير المحاسبة الدولية، لأن ذلك لن يكون وحده الدواء الشافي لمشكلة الازدواجية المرجعية والفوضى المهنية. بل لا بد من العمل على البيئة القانونية والاقتصادية والمالية المحيطة بالمحاسبة، وعلى مهنة المحاسبة ذاتها.

لذلك يقدم الباحث التوصيات التالية:

على الصعيد التشريعي:

١. إصدار قانون أو مرسوم ينص على حتمية اعتماد النسخة الكاملة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في الشركات الكبرى التي يتم تداول أسهمها في السوق المالية، واعتماد التصميم المحاسبي العام اللبناني في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
٢. تعديل قانون البورصة بأن ينص بصورة صريحة فيه على إلزام جميع الشركات المسجلة في البورصة بنشر تقارير مالية ربع سنوية وتقارير سنوية مدققة باللغتين. وأن تصرح الشركة بأن تقاريرها المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية ويؤيد تصريحها هذا تقرير المدقق.
٣. إلغاء المرسوم رقم ١٩٨١/٤٦٦٥ المتعلق بوضع تصميم محاسبي عام وقرار وزير المالية رقم ١٩٨٢/١١١ المتعلق بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام، وإصدار تصميم محاسبي عام جديد يحتوي على لائحة الحسابات وقواعد تشغيل اللائحة والنماذج الإلزامية للقوائم المالية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية. وعلى قواعد تقييم التدفقات والأرصدة مماثلة في ألفاظها للترجمة العربية لمعايير الإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومن دون أي إحالة فيه على التشريع الضريبي، ومن دون التصدي فيه لمهام ضريبية.
٤. تعديل المواد المتعلقة بعرض القوائم المالية وبالإفصاح من قانون التجارة اللبناني بحيث تكون متفقة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، وينص فيها على ضرورة نشر تقرير مالي كامل سنوي على الأقل بالنسبة لجميع شركات الأموال.
٥. تعديل المواد المتعلقة بالإهلاك وإعادة تخمين الأصول الثابتة من قانون ضريبة الدخل، بحيث لا يتدخل التشريع الضريبي في سن قواعد ذات طبيعة محاسبية، وبحيث يكون واضحاً أن المنصوص عليه فيه هو لأغراض التكاليف الضريبي فقط، لا للاعتراف والقياس المحاسبي.

على الصعيد الحكومي:

٦. تعاقد المجلس الأعلى للمحاسبة مع واحد أو أكثر من مكاتب المحاسبة الدولية الكبرى على تدريب فريق من المهنيين اللبنانيين، خلال فترة لا تقل عن سنة. بإجراء دورة يخضعون بعد اجتياز كل من مساراتها لامتحان، ويمنحون بعد إنهائهم لآخر مساراتها شهادة تخولهم القيام بالتدريب المستمر على معايير المحاسبة الدولية.
٧. تعاقد المجلس الأعلى للمحاسبة مع إحدى الجامعات الأوروبية على انضمام موظفين حكوميين ومهنيين لبنانيين إلى برنامج "ماجستير في معايير المحاسبة الدولية" على أن يتكون

هذا البرنامج من شقين، الشق الأول "مواد تدريس" في الجامعة لمدة سنة، والشق الثاني يعتمد على الملف الذي يكونه الموظف أو المهني من أدائه وبحوثه خلال السنة التالية، ومتابعة الجامعة للملف.

على الصعيد المهني:

٨. قيام نقابة خبراء المحاسبة المجازين بتنظيم برامج تدريبية على معايير المحاسبة الدولية، يتولى التدريب فيها من خضعوا للتأهيل المناسب لذلك، ويلزم بالخضوع لها جميع الخبراء الممارسين تحت طائلة تعليق عضويتهم.
٩. قيام نقابة خبراء المحاسبة المجازين بإعادة تنظيم ندوات وعقد مؤتمرات في معايير المحاسبة الدولية يتم تنظيمها باشتراك خبراء عرب وأجانب.

على الصعيد الأكاديمي:

١٠. قيام الجامعة اللبنانية بانتداب عدد من خريجها إلى الجامعات الأوروبية للدراسات العليا في المحاسبة في اختصاصات تمثل معايير المحاسبة الدولية جانب الثقل منها.
١١. تعاقد الجامعة اللبنانية مع أساتذة يعارون إليها من جامعات أجنبية، يتولون تدريس مواد معايير المحاسبة الدولية، على أن يستمر تدريس هذه المواد بواسطة أساتذة الإعارة، لفترة كافية لتكوّن الجامعة فريقها المؤهل لتولي هذه المهمة.
١٢. قيام كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال في الجامعة اللبنانية بتنظيم دورات تدريبية على معايير المحاسبة الدولية، يخضع لها أساتذة المحاسبة فيها إلزاماً ومن يرغب من أساتذة الجامعات الخاصة الأخرى.
١٣. تعديل مقررات المحاسبة في الجامعة اللبنانية بحيث يتم تدريس جميع مواد المحاسبة المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، بعد إتمام العدة لذلك بالتدرج المذكور.

على الصعيد الاقتصادي

١٤. الإعلان عن خطة السلطات اللبنانية للانتقال الجدي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن تدرج خطتها هذه في إطار "إعادة إعمار لبنان - خطة النهوض البشري والاقتصادي وإعادة إعمار لبنان"، وأن تطلب من الدول المانحة تمويل الخطة باعتبارها كذلك.

على الصعيد الرقابي:

١٥. تشكيل "فريق متخصص" يتبع المجلس الأعلى للمحاسبة في لبنان، يتحقق من حسن سير العمل المهني والأكاديمي للانتقال الممنهج نحو معايير المحاسبة الدولية.

المراجع

المراجع الأجنبية:

Abdallah, Jean (1980), Normalisation comptable économique au Liban, Beyrouth: Editions Techniques Libanaises, Centre libanais supérieur de formation d'experts et de réviseurs.

Abou Chakra, Wael (1985), Essentials in the Lebanese Accounting Systems, Beirut:

Mattar Abou Chakra & Co, Alexander Grant Mattar & Co.

Abrioux, B. Bonnet, J.C. Caviale, O. Charpentier, P. et Le berre, C. (2001), Comptabilité et gestion des organisations, Paris: Hachette technique.

Alazard, C. et Sépari, S. (1996), Contrôle de gestion, Tome 1, Paris: Dunod.

Alexander, D. and Archer, S. (2009), International Accounting/Financial reporting Standards Guide, USA: CCH .

Allard, Vincent (2002), Le plan comptable général pour tous, Nîmes Paris: De Vecchi,

Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, (2004), Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Paris: Editions d'organisation.

Avelé, Donatien, (2013), La théorie positive de la comptabilité : Aspects théorique et critique, Canada: l'université de Moncton.

Bachy B. et Sion M. (2009), Analyse financière des comptes consolidés,(2e édition), Paris: Dunod.

Berk J and DeMarzo P. (2011), Corporate Finance, (2ed) Harlow, Pearson Education.

Blandin, A-L, Deysine M-A. and Lopater ,C. (2013), Mémento Comptable 2014, (33e édition), Paris: Francis Lefebvre.

Burlaud. A. Friédérich, M. et Langlois, G. (2007), Comptabilité approfondie, Paris: Foucher.

Caronne, Muriel (2011), L'infirmière libérale: et son organisation comptable, (2ed), France Tours : éditions Lamarre.

Caspar, B. et Enselme, G. (1997), Manuel de comptabilité approfondie, Paris: Litec.

Collasse, Bernard (2003), Comptabilité générale Paris: **ECONOMICA**.

Collette, Ch. et Richard, J. (2005), Les systèmes comptables français et anglo-saxons , Normes IAS, Paris: Dunod.

Collins, B. and McKeith, J. (2009), Financial Accounting and Reporting, London: Mc Graw-Hill.

Colmant, B. Michel, P. Tondeur, H (2013), Les normes IAS-IFRS: Une nouvelle comptabilité financière, Paris: Pearson Education.

Cormier, Denis (2007), Comptabilité anglo-saxonne et internationale, (2e édition), Paris: Economica.

Culmann, Henri (1980), Le Plan comptable révisé de 1979: Comptabilité générale, Paris: Presses universitaires de France.

Daher, Karim (2002), Les Impôts au Liban, Beyrouth: Librairie Antoine.

Deffains-Crapsky, Catherine, (2006), Principes, opérations courantes, opérations de régularisation, états financiers anglo-saxons, Editions Bréal.

Deprez, M. et Duvant, M. (1992), Contrôle de gestion et comptabilité analytique. Tome 1, Paris: Techniplus.

Dick, W. et Missonier-Piere, F. (2012), Comptabilité financière en IFRS, Paris: Pearson.

Dufils, P. Lopater, C. Deysine, M.A. et Blandin, A.L. (2013), Mémento comptable 2014, (33e édition), Paris: Francis Lefebvre.

Epstein, B. and Jermakowicz ,E.(2008) IFRS Policies and Procedures, Canada: John Wiley & Sons.

Epstein,B. and Jermakowicz,E.(2010), Interpretation and Application of International Financial Reporting 2010, New jersey :John Wiley and sons.

Ernst & Young , (2012), International GAAP 2012:Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, volume 1, UK: Wiley.

Ernst & Young,(2008), International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, volume 1, UK: John Wiley & Sons.

Ernst & Young,(2013),International GAAP 2013: Generally Accepted Accounting Principles under International Financial Reporting Standard, UK: John Wiley & Sons.

Fayel, A. et Pernot, D. (1991), Comptabilité générale de l'entreprise, (7^e édition), Paris: Dunod.

Get through guides, (2010), Financial accounting- study text, London: Get through guide.

sGruet , Thomas, (2004), Les incidences fiscales des normes IAS / IFRS en France, mémoire de master en expertise juridique et fiscale, Institut supérieur du commerce de Paris.

Haskins, M. Ferris, K. Selling, T. (2000), International financial reporting and analysis: a contextual emphasis, (2nd edition), New york: Irwin/McGraw-Hill.

Henriet, Alain (1991), Comptabilité générale approfondie, Paris: Techniplus.

IFRS Foundation, (2010), Interpretation and application of International Financial Reporting Standards IFRS 2010, London: Wiley.

IFRS Foundation, (2013), A Guide Through International Financial Reporting Standards (IFRSs), IASCF, London.

Kieso, D. Weygandt, J. and Warfield, T. (2011), Intermediate Accounting: IFRS Edition, Volume 1. USA: John Wiley and Sons.

Langlois, G. et Friedrich, M. (2001), Comptabilité générale, Paris: Foucher.

Lefebvre, Francis, (2011), IFRS édition 2011, Paris: Pricewaterhousecoopers .

Longuenesse, Elisabeth (2002), *Pour une histoire de la profession comptable au Liban, entre influences étrangères et dynamiques endogènes*, **Travaux & Jours, Printemps 2002**, n° 69, Université Saint-Joseph, Beyrouth, p.p: 137-140.

Lopatier, Claude, (2013), IFRS 2013 Essentiels des normes, questions-réponses synthétiques, commentaires et exemples, **PWC - WaterhouseCoopers: Francis Lefebvre**

MacKenzie, B. Coetsee, D. Njikizana, T. Chamboko, R. Colyvas, B. and Hanekom, B. (2012), Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards IFRS, London: Wiley.

Mackenzie, B. Lombard, A. Coetsee, D. Njikizana, T. and Chamboko, R. (2010), Applying IFRS for SMEs, London: John Wiley & Sons.

Mhedhbi, Karim, (2010), Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents, Thèse de doctorat, Université de la Manouba, Tunisie.

Mirza, A. and Holt, G. (2011), International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide, (3rd edition), New Jersey: Wiley.

Mirza, A. Holt, G. and Liesel K. (2005), Practical Implementation Guide and Workbook, (3rd edition), Wiley IFRS.

Mirza, Abbas (2012), International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and Indian GAAP, New Jersey, Hoboken: Wiley.

Mirza, Abbas, (2012), International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and Indian GAAP, London: Wiley.

Needles, B. Powers, M. and Crosson, S. (2012), Principles of Accounting, London: Cengage Learning.

Njampiep, Jacques (2008), Maîtriser le droit et la pratique du système comptable OHADA, Paris: Publibook.

Obert, Robert (1994), Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Paris: Dunod.

Obert, R. et Mairesse, M-P. (2011) DCG10 -Comptabilité approfondie, (2eme éditions), Paris: Dunod.

Obert, Rober, La construction du droit comptable, Décembre 1999, (Version Electronique) dernière mise à jour : mars 2013

Obert, Robert, (2013), Pratique des normes IFRS: Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP,(4ème édition), Paris: Dunod/Ordre des Experts-Comptables ECM.

Obert, Robert, (1994), Comptabilité générale approfondie, (4e édition), Paris: Dunod.

Obert, Robert, (2009), Pratique des normes IFRS: Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, (4ème édition), Paris: Dunod/Ordre des Experts-Comptables ECM.

Obert, Robert, et Mairesse M.P. (2007), Comptabilité approfondie, Paris: Dunod.

Pérochon, Claude (1982), Comptabilité générale, Paris: Foucher.

Pigé Benoît et Paper Xavier (2009), Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS, (2eme édition), Paris: EMS Editions.

Plank, L. Plank, T. and Plank, B. (2011), Accounting Desk Book CchInc, December. 2011p: 5.37.

Porwal, L.S. (2008), Accounting Theory,(30 edition), New Delhi: Tata McGraw-Hill Education.

Raulet,CH. André PH. et Sabatier, P. (1991), Comptabilité général, Paris: Dunod.

Reydel, André, (1981) Le nouveau plan comptable français, Paris: éditions Sirey

Richard, J.et Collete, Ch. (2005), Système comptable français et normes IFRS, (7e édition), Paris: Dunod.

Robinson, T. Henry, E. Pirie, W. and Broihahn, M. (2012), **International Financial Statement Analysis (CFA Institute Investment Series)**, London: John Wiley & Sons.

Stolowy, H. et Lebas, M. (2006), Financial accounting and reporting: a global perspective, (2nd edition), London: Cengage Learning EMEA.

Stolowy. H. Lebas, M. et Langlois, G.(2006) Comptabilité et analyse financière : une perspective globale, Bruxelles : De Boeck.

Torbey, Joseph, (1987), Plan comptable des entreprises d'assurance, guide d'application Beyrouth: DAR-AN-NAHAR.

Toukara, Mamadou founé, (2009), Normes comptables internationales et le syscohada: convergences et divergences, mémoire de sciences économiques et gestion, Université Hassan II , Casablanca.

Toure, Mohamed Deen, (2008), Etude comparative SYSCOHADA et IFRS, mémoire de Maitrise en finance et comptabilité, université ISCAE, Guinée.

Wahlen, J. Jones, J. and Pagach, D. (2012), Intermediate Accounting: Reporting and Analysis, (1st ed), Canada: Cengage Learning.

Walton, P. Haller, A. and Raffournier, B. (2003), International accounting , (2nd edition), London: Cengage Learning EMEA .

Walton, Peter, (2011), An Executive Guide to IFRS, (1st edition), United kingdom: John Wiley and Sons.

Walton, Peter, (2011), An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business, London: Wiley.

Weygandt , J. Kimmel, P. and Kieso, D.(2010), Financial Accounting: IFRS Edition, John Wiley & Sons.

Xhaferri, Shqipe,(2013), The Convergence of Accounting Treatment for Intangible Assets in Albania, Phd Candidate, Mediterranean Journal of Social Sciences Vol. 4(1) January 2013.

Zehri, F. and Chouaibi, J. (2013), Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries, Journal of Economics, Finance and Administrative Science (18): 56-62.

المراجع العربية:

الأسعد، آلاء (٢٠١٣)، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية.

البدوي، منصور أحمد و الجمال، محمد رشيد، (من دون سنة للنشر) دراسات في المحاسبة الضريبية، بيروت: الدار الجامعية.

بن بلغيث، مدني (٢٠٠٤)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

التميمي، محفوظ صالح (٢٠١٠)، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية اليمنية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في محافظة عدن - الجمهورية اليمنية، **مجلة العلوم الإدارية**، (العدد الثاني)، السنة الأولى، جامعة عدن.

توفيق، محمد شريف و سويلم، حسن علي محمد (٢٠٠٥)، تقييم مدى توافق أهم المعايير الوطنية والعربية لتكاليف المخزون مع المعيار الدولي للمخزون رقم ٢ " دراسة اختبارية دولية مقارنة، بحث منشور على شبكة الانترنت في موقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات.

توفيق، محمد شريف وسالم، السيد (٢٠٠٤)، نحو آلية لتطوير معايير المحاسبة المالية في مصر لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية في ظل المتغيرات العالمية: دراسة اختبارية، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية ٩-١١ أيلول/سبتمبر .

حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٨)، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية. الخشارمة، حسين (١٩٩٩)، العوامل المؤثرة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة-دراسة ميدانية لواقع الأردن، **مجلة جامعة الخليل للبحوث**، (العدد الأول)، فلسطين.

الرضا، عقبة (٢٠٠٤)، مدى توافق أسس استهلاك الأصول الثابتة بموجب أسس النظام المحاسبي الموحد السوري (٢٨٧) مع معايير المحاسبة الدولية، **مجلة إربد للبحوث والدراسات**، المجلد ٧، (العدد ١)، أبريل/نيسان جامعة إربد الأهلية، الأردن.

سويلم، حسن علي محمد (٢٠٠٤)، مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: في ضوء تجربة ماليزيا في إصدار معايير المحاسبة- دراسة اختبارية مقارنة، **مجلة البحوث التجارية**، (العدد الثاني)، كلية التجارة جامعة الزقازيق.

شحاتة، أحمد بسيوني (١٩٩٤)، تشغيل البيانات وفقاً لتصميم المحاسبي العام اللبناني، بيروت، الدار الجامعية.

شحاتة، أحمد بسيوني (١٩٩٧)، نحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربي، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، (العدد الأول)، جامعة الإسكندرية. الشيرازي، عباس مهدي (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الكويت، دار السلاسل.

الصحيح، مانع عبد الحميد (٢٠٠٢)، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، مجلة الإداري، (العدد ٩٠)، السنة ٢٤، معهد الإدارة العامة، مسقط، سلطنة عمان.

صيام ، وليد زكريا و سريع ، عادل محمد (٢٠٠٧)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالأصول الثابتة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة.

عابد ، محمد نواف حمدان (٢٠٠٦)، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية - كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة.

عاشور، عثمان زياد، (٢٠٠٨)، مدى التزام الشركات المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة.

عبد العزيز ، شوقي و الحفناوي، بيومي (٢٠٠٤)، مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية، توفيق بيئات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الاقتصادي والعربي في مواجهة تحديات العولمة، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية - المؤتمر العلمي السنوي الرابع.

العسيلي ، محمد أحمد (٢٠٠٤)، تحليل بيئي مقارنة لاستراتيجيات التوفيق المحاسبي على المستوى الإقليمي، المؤتمر الرابع، توفيق بيئات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الاقتصادي والعربي في مواجهة تحديات العولمة، كلية التجارة بجامعة الإسكندرية ٩-١١ أيلول/سبتمبر.

عيد، صالح سليمان (١٩٩٢) ، الأبعاد البيئية وأثرها على اختلاف النماذج المحاسبية المقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة بجامعة القاهرة، (العدد ٤٠).

غياضة ، سائد نبيل سليم (٢٠٠٨)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع

غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ الخاص بالتملكات والمصانع والمعدات- دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.

فهمي، صلاح الدين عبد الرحمن (٢٠٠٠)، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية .

لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٥)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الإسكندرية : الدار الجامعية.

محمد آدم علي، الصادق (٢٠١٠)، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودي، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود – المملكة العربية السعودية.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (١): استبانة الدراسة

السادة المحترمون

تحية طيبة وبعد؛

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الموسومة بـ "محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني- نقاط التوافق والاختلاف، مع دراسة تحليلية لآراء خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في مدينة بيروت" إلى معرفة نقاط التوافق والاختلاف في تطبيق محاسبة الأصول الطويلة الأجل بين معايير المحاسبة الدولية والتصميم المحاسبي العام اللبناني.

وكما هو معهود بكم دوماً الاهتمام الكبير والمؤازرة الدائمة للأبحاث العلمية التي تخدم تطور المجتمع، فإننا نأمل تعاونكم في الإجابة عن الأسئلة المرفقة بالاستبيان لما في ذلك من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج حقيقية وواقعية. لذا أرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وعناية، مع إبداء أي ملاحظات ترونها مناسبة، علماً بأن البيانات التي سيوفرها الاستبيان ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، مؤكداً لكم أن هذه البيانات ستعامل بسرية تامة، وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة عند الانتهاء منها إذا رغبتكم بالاطلاع عليها.

مع التقدير

الباحث

الجزء الأول: المتغيرات الديمغرافية

بيانات علمية وعملية

المؤهل العلمي		الاختصاص		
	بكالوريوس			محاسبة
	ماجستير			اقتصاد
	دكتوراه			إدارة أعمال
			علوم مالية	

عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات		الشهادات المهنية		
	أقل من ٥			CPA
	من ٥ إلى أقل من ١٠			CMA
	من ١٠ إلى أقل من ١٥			CIA
	١٥ أو أكثر		غير ذلك (انكرها)	

الجزء الثاني:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					1	يتحتم توفر شرط انتقال الملكية عند الاعتراف بالأصول الثابتة
					2	يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة (التحيين أو الرهننة) عند اقتناء الأصل الثابت الملموس.
					3	يفضل عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت الملموس
					4	يتحتم تحميل مصاريف الشراء غير المباشرة على تكلفة الأصل الثابت الملموس
					5	يفضل عدم إدخال تكلفة فحوص التشغيل ضمن تكلفة الأصول الثابتة الملموسة التي تشتريها المنشأة
					6	لا ينبغي تسجيل الأصل الثابت على أساس مكوناته. إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.

					لا ينبغي استهلاك الأصل الثابت على أساس مكوناته. إذا اختلف العمر الإنتاجي للمكونات أو نمط استخدامها.	7
					لا ينبغي استهلاك الأصول الثابتة على أساس فترة الاستخدام إذا اختلفت فترة الاستخدام عن العمر الإنتاجي الكامل للأصل.	8
					لا يفضل طرح القيمة المتبقية للأصل عند احتساب مصروف استهلاك الأصل الثابت الملموس.	9
					ينبغي استهلاك الأصول الثابتة الملموسة القابلة للاستهلاك بطريقة القسط الثابت فقط.	10
					يفضل الاستمرار في استهلاك الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع حتى تاريخ بيعها الفعلي.	11
					يفضل أن لا تعرض الاستثمارات العقارية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.	12
					يفضل أن لا تعرض الأصول البيولوجية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي وأن تدمج في الأصول الثابتة الملموسة.	13
					يمكن الاعتراف بمصاريف التأسيس كأصول ثابتة غير ملموسة.	14
					يفضل إبقاء مصاريف التطوير ضمن المصاريف.	15
					ينبغي إتاحة الخيار للمحاسب في الاعتراف بمصاريف البحوث كأصول أو إبقائها في حسابات الأعباء	16

					يمكن الاعتراف بتكلفة براءات الاختراع المولدة داخلياً ضمن المصاريف.	17
					يمكن ادخال مصاريف الشراء غير المباشرة ضمن تكلفة شراء الأصول الثابتة غير الملموسة أو عدم ادخالها.	18
					ينبغي عدم تنزيل خصم تعجيل الدفع من تكلفة الأصل الثابت غير الملموس.	19
					يفضل عدم خصم الدفعات المؤجلة عند اقتناء الأصل الثابت غير الملموس.	20
					من الأفضل إدخال التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة انتاج الأصل الثابت غير الملموس.	21
					ينبغي استهلاك الأصل الثابت غير الملموس على أساس العمر القانوني له، إذا زاد العمر القانوني للأصل الثابت غير الملموس عن عمره ينبغي عدم طرح القيمة المتبقية للأصل الثابت غير الملموس عند احتساب مصروف استهلاكه، إذا كان له قيمة متبقية.	22
					يفضل استهلاك الأصل الثابت غير الملموس اعتباراً من تاريخ رسمته وليس من تاريخ ختمه النسبة.	23
					ينبغي عدم السماح للمحاسب باستخدام أكثر من طريقة عند استهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة.	24
					لا يتحتم مراجعة مخطط استهلاك الأصل الثابت غير الملموس بشكل الزامي عند إقفال كل دورة مالية.	25
					ينبغي عدم تحميل تكاليف الاقتراض على الأصول الثابتة المشتراة غير المنتجة.	26
						27

					ينبغي أن تقتصر تكاليف الاقتراض (المقرر تحميلها على الأصول المؤهلة) على الفوائد وما في معناها.	28
					ينبغي عند اقفال الحسابات، المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للأصل الثابت بدون الأخذ بعين الاعتبار القيمة الاستعمالية له. ^{١٨٥}	29
					لا ينبغي السماح بإعادة التخمين الجزئية للأصول الثابتة (إعادة تخمين مجموعات وترك أخرى)	30
					يكفي إعادة تخمين الأصول الثابتة بأي قيمة سوقية متوفرة، إذا لم تتوفر معلومات عن القيمة العادلة المعرفة اصطلاحاً. ^{١٨٦}	31
					ينبغي عدم تحديث إعادة تخمين الأصول الثابتة إلا كل خمس سنوات.	32
					ينبغي أن لا تحمل الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت المعاد تخمينه على فائض إعادة التخمين السابق الاعتراف به	33

^{١٨٥} تقاس القيمة الاستعمالية للأصل بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتولدة من الاستخدام المستمر للأصل ومن بيعه في نهاية عمره.

^{١٨٦} القيمة العادلة هي السعر الذي سوف يتم الحصول عليه لقاء بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة نظامية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ملحق رقم (٢)

قائمة أسماء المحكمين

الاسم	الرتبة الأكاديمية	الجامعة
الأستاذ الدكتور محمد الرحالة	أستاذ	قسم المحاسبة – جامعة آل البيت
الأستاذ الدكتور جمال الشرايري	أستاذ	قسم المحاسبة – جامعة آل البيت
الأستاذ الدكتور شفيق عربش	أستاذ	قسم الإحصاء – جامعة دمشق
الدكتور محمد ناصر	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة – جامعة آل البيت
الدكتور نوفان العليمات	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة – جامعة آل البيت
الدكتورة رانيا الزرير	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة – جامعة دمشق
الدكتورة ميساء حمشو	أستاذ مساعد	قسم الإحصاء – جامعة دمشق
الدكتور حسن الموسوي	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة – الجامعة اللبنانية

Accounting of Tangible and Intangible Long-term Assets according to International Accounting Standards and the Lebanese National Accounting Code

”The points of convergence and divergence“

Prepared by:

Bassem Ahmad Farouk Elzouhbi

Supervised by:

Dr Seif Obaid Chbail

Abstract

The purpose of this study is to clarify the convergence and divergence points between the general Lebanese accounting code, which is obligatory in Lebanon, and the international accounting standards, which is also obligatory on enterprise subject to the code. The study specifically discusses texts from both references which are related to accounting on long-term tangible and intangible assets. It also aims to test the acceptance of international accounting standards relating to non-current assets in the professional accounting practice in Lebanon.

The descriptive and analytic methods have been used in this comparison, in addition to the questionnaire as a tool to check the opinion of the sample study, which is composed of practicing Certified Public Accountants in Beirut.

The study has reached some conclusions mainly:

1. There is a large divergence between the general Lebanese accounting code and the international accounting standards in most of the comparison issues on long-term tangible and intangible assets, in which bringing both references together is not likeable.
2. here is a variety in the opinions of Certified Public Accountants about preferring international accounting standards or accounting code whenever the standard differs and the issue in each standard differs.

These were the resultant recommendations:

1. Pass a law or decree provides the inevitability for the adoption of of the full version of the international standards for financial reporting in large companies whose shares are traded in the financial market.
2. Adopt an alternative text for the Lebanese National Accounting Code in small and medium enterprises compatible with IFRS for SMEs.

Keywords: international accounting standards, general Lebanese accounting code, long-term assets, tangible and intangible assets, Convergence, divergence, Certified Public Accountants.