

المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية

د. مرازقة صالح - أ. بوهرين فتيحة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
جامعة منتوري - قسنطينة

الملخص

تتعدد القوائم المالية التي تعدها المؤسسة من أجل الإفصاح عن نتائجها من جهة و زيادة قدرتها على اتخاذ القرارات الرشيدة من جهة أخرى و من أهم تلك القوائم نجد قائمة التدفقات النقدية التي توفر مع باقي القوائم المالية معلومات تمكن مستخدميها من تقييم تغيرات صافي الأصول في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة توافر السيولة مما جعل لجنة معايير المحاسبة الدولية تقوم بإصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع بعنوان قائمة التدفقات النقدية. لذا فمن خلال هذه الدراسة سنوضح مفهوم قائمة التدفقات النقدية حسب المعايير الدولية.

Abstract

We have many financial statements for evaluation a company financial position and disclosure of its result, One of these statements are very important is the statement of cash flows: because it gives many information of liquidity, this important makes a financial accounting standards board to promulgation the seventh international accounting standards "STATEMENT OF CASHE FLOWS".

المقدمة

تعتبر القوائم المالية نتاج نظام المعلومات المحاسبي و هي تعمل على تزويد المؤسسة و كل الأطراف الخارجيين بالمعلومات الملائمة، الصحيحة، الدقيقة و ذات موثوقية من أجل اتخاذ قرارات استثمارية و مالية رشيدة و هذا يعتمد على توافر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات و يمكن الحصول على هذه المعلومات من خلال القوائم المالية المنشور، و التي من أهمها قائمة التدفقات النقدية حيث تزيد هذه القائمة من فعالية نظام المعلومات المحاسبي إذ توفر مستوى مناسب و عادل من الإفصاح من جهة و تزود العديد من الأطراف بالمعلومات حول النقدية من جهة أخرى مثل المستثمرين المقرضين... إلخ و من أهم تلك المعلومات :

- قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية صافية مستقبلا.

- معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.
 - آثار العمليات الإستثمارية و التمويلية غير النقدية على المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
 - من خلال قائمة التدفقات النقدية نستطيع أن نحلل مصادر النقدية، استخداماتها و تغيراتها.
- من خلال ما سبق نستطيع استنتاج أهمية التدفقات النقدية مما أوجب وضع معيار محاسبي يحدد كيفية حسابها و العناصر التي تتكون منها و عليه قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معيار دولي محاسبي و المتمثل في المعيار السابع .
- انطلاقاً من هذه المعطيات الأولية حول أهمية قائمة التدفقات النقدية فإننا سنحاول من خلال هذا المقال، الذي يقوم على طرح منهجي تسلسلي الإحاطة بكل جوانب الموضوع و ذلك من خلال ثلاثة عناصر رئيسية نتناول فيها أولاً مفاهيم عامة عن قائمة التدفقات النقدية ، ثم نستعرض في العنصر الثاني قائمة التدفقات النقدية حسب المعايير الدولية للمحاسبة لنشير في العنصر الموالي إلى كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بكل الطرق المقترحة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق استعراض أمثلة.

أولاً: مفاهيم عامة حول التدفقات النقدية:

1- التطور التاريخي لقائمة التدفقات النقدية:

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للمنشأة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي ، حيث ظهرت هذه القائمة (قائمة التدفقات النقدية) في الو.م.أ عام 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 195¹، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني قوائم التدفق النقدي سنة 1991 بموجب معيار التقرير المالي رقم 10 المتعلق ب "قائمة مصادر الأموال و أوجه استخدامها"² و في عام 1992 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع الخاص بقائمة التدفقات النقدية.

2- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

هي تلك القائمة المالية التي تبين لنا بالتفصيل حجم التدفقات التي تتكون من النقدية الداخلة إلى المؤسسة، النقدية الخارجة عنها و النقدية المنتجة من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة و من خلال هذا التعريف البسيط نستطيع إستنتاج الأجزاء الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية :

- صافي النقد من الأنشطة التشغيلية.
- صافي النقد من الأنشطة الإستثمارية.
- صافي النقد من الأنشطة التمويلية.

3- فوائد المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية:

إن هناك عدة فوائد للمعلومات الناتجة عن إعداد قائمة التدفقات النقدية نذكر منها³:

- تمكن المعلومات التي تحتويها هذه القائمة مع باقي المعلومات الموجودة في باقي القوائم من الحصول على معلومات تجعل المستخدمين قادرين على تقييم التغيرات في صافي موجودات المنشأة و هيكلها التمويلي بما في ذلك السيولة و الملاءة المالية.
- تساعد في عملية إجراء المقارنات بين تقارير تقييم الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت.
- تستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالبا كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية و تحديد عوامل التأكد المرتبطة بها.
- تفيد المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية في فحص العلاقة بين الربحية و صافي التدفقات النقدية و آثار التغير في الأسعار.

4- محتوى قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بالإعتماد على قائمة الدخل عن السنة المعنية، الميزانية الإفتتاحية و الختامية للسنة المعنية و كذا على بعض البيانات الإضافية التي تساعد في استبعاد التغيرات التي لا تؤثر في التدفقات النقدية.

ثانيا: قائمة التدفقات النقدية حسب معايير المحاسبة الدولية:

لقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع عن لجنة معايير المحاسبة الدولية و الخاص بقائمة التدفقات النقدية و الذي مر بمراحل نلخصها في الجدول الموالي.

الجدول رقم 01 : نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07.

التاريخ	البيان
1976	E07: قائمة مصادر استخدامات الموارد المالية
أكتوبر 1977	IAS7: صدور المعيار قائمة التغيرات في المركز المالي
1979/1/1	بداية سريان المعيار IAS7
جويلية 1992	مسودة العرض E36 : قائمة التدفقات النقدية و التي عدلت المعيار IAS7
ديسمبر 1992	صدور المعيار المعدل IAS7 بعنوان قائمة التدفقات النقدية
1995/01/1	بداية تطبيق المعيار IAS7 الصادر سنة 1992 و الذي ألغى IAS7 الصادر سنة 1977

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على عدة مراجع

الهدف من المعيار:

إن الهدف من المعيار هو الإلزام بتوفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية و ما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي خلال فترة زمنية معينة و الذي يصنف التدفقات في النقدية للفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية و التمويلية.⁴

1- نطاق المعيار:

أ- يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية و ذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، و يجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية و ذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها.

ب- يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد و استخدام النقدية و ما يعادلها و ذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة و عما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشأة كما هو الحال بالنسبة لمنشآت المالية.

فالمنشآت رغم إختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات و المصروفات تحتاج إلى النقدية و ذلك لتأدية وظائفها التشغيلية و سداد التزاماتها و لتوفير عائد للمستثمرين و بناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

3- عرض قائمة التدفقات النقدية:

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طرق عرض قائمة التدفقات النقدية و حدها في طريقتين هما الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة.

3-1- الطريقة المباشرة:

بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية بعرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية و إجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية ، الاستثمارية و التمويلية.⁵

3-2- الطريقة غير المباشرة:

تركز هذه الطريقة على الفروق بين الربح المحاسبي و المبلغ الصافي للتدفقات النقدية، و تبدأ هذه الطريقة بصافي النتيجة مضافا إليها أو مخصوما منها التغير في حسابات الأصول و الخصوم المتداولة المرتبطة بالتشغيل ما عدا النقدية و ما يعادله.⁶

4- مفاهيم بعض المصطلحات⁷:

- 4-1- النقدية: و تتضمن النقدية الجاهزة و الودائع تحت الطلب.
- 4-2- النقدية المعادلة: و هي الإستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، و التي تكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد و هي غير خاضعة لمخاطر تغير في قيمتها.
- 4-3- التدفقات النقدية: هي التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية و ما يعادلها.
- 4-4- الأنشطة التشغيلية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الرئيسي للمؤسسة من بيع و شراء السلع و كافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.
- 4-5- الأنشطة التمويلية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول قصيرة أو طويلة الأجل و إعادة سداد المبالغ المقرضة.
- 4-6- الأنشطة الإستثمارية: و هي التدفقات الناتجة من الأنشطة الإستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من شراء و بيع الأصول الثابتة و كذلك الإستثمار في الديون و حقوق الملكية في المؤسسات الأخرى و التي لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية .

ثالثاً: كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق المعايير الدولية:

سنحاول في هذا العنصر إبراز كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي السابع .

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام المعلومات المالية الناتجة عن الميزانية الختامية ، جدول حسابات النتائج بالإضافة إلى بعض المعلومات الإضافية المتعلقة بإعداد قائمة التدفقات النقدية، و فيما يلي سوف نقوم بعرض الميزانية العامة و جدول حسابات النتائج للمؤسسة س لسنة 2007 و 2006 مع العلم أن المبالغ افتراضية.

الجدول رقم 02 : الميزانية العامة للمؤسسة س في 07/12/31 ، 2006 ،
الأصول

المبلغ الصافي في 06/12/31	المبلغ الصافي في 07/12/31	الأصول
		أصول غير متداولة
		الإستثمارات
1870	-	مصاريق إعدادية
1800	1150	القيم المعنوية
4400	4600	الأراضي
3518	3078	تجهيزات الإنتاج
5214	4562	مدينو الإستثمارات
16802	13390	مجموع الأصول غير المتداولة
		الأصول المتداولة
		المخزونات
440	3768	بضائع
6582	6567	مواد و لوازم
2028	2844	منتجات تامة
9050	13179	مجموع المخزونات
		الذمم
4093	4077	مدينو المخزون
2900	2906	ديون على الشركاء و الشركات
4853	4277	الحليفة
1526	1285	تسبيقات على الحساب
6743	10533	ديون على الزبائن النقدية و ما يعادلها
20115	23078	مجموع الذمم
139 خسارة	897	نتيجة الدورة
29026	37154	مجموع الأصول المتداولة
45828	50544	المجموع العام

الخصوم

المبلغ لصافي 06/12/31	المبلغ لصافي 07/12/31	الخصوم
		الأموال الخاصة
5000	5000	أموال جماعية
1300	122	احتياطات
5422	3795	نتائج رهن التخصيص
1326	878	مخصصات الخسائر و التكاليف
13048	9795	مجموع الأموال الخاصة
		الديون
4105	4105	قروض سنديية
		الخصوم غير المتداولة
8858	8858	قروض سنديية
7193	7073	ديون الإستثمار
1222	2281	ديون المخزونات
4777	6538	ديون مالية
1050	1120	ديون الإستغلال
4619	9976	تسبيقات تجارية
956	798	حسابات الأصول الدائنة
28675	40749	مجموع الخصوم
45828	50544	المجموع العام

الجدول رقم 03 : جدول حسابات النتائج لشركة س عن السنة المنتهية في 2007/12/31 ،
2006

اسم الحساب	المبلغ في 2007/12/31	المبلغ في 2007/12/31
مبيعات بضاعة	3082	3739
بضاعة مستهلكة	3135-	3192-
الهامش الإجمالي	53-	547
الهامش الإجمالي	53-	547
إنتاج مبيع	8162	4405
إنتاج مخزون	2494	1293
إنتاج المؤسسة لذاتها	2457	1549
أداء خدمات	1883	2728
مواد و لوازم مستهلكة	7027-	4333-
خدمات	2210-	9650-
القيمة المضافة	5706	3461-
القيمة المضافة	5706	3461-
إيرادات متنوعة	4206	2447
تحويل تكاليف الإستغلال	3689	7916
مصاريف المستخدمين	-8966	6268-
ضرائب و رسوم	-1678	8968 -
مصاريف مالية	-9984	8168-
مصاريف متنوعة	2872-	3478-
حخص الإهلاكات و المخصصات	9516-	5493-
نتيجة الإستغلال	19415-	25473-
إيرادات خارج الإستغلال	27457	1418
مصاريف خارج الإستغلال	7903-	1586-
نتيجة خارج الإستغلال	19554	168-
نتيجة الإستغلال	19415-	25473-
نتيجة خارج الإستغلال	19554	168-
نتيجة إجمالية	139	25641-
ضرائب على الأرباح	-	26538-
نتيجة صافية	139	-897

و نتكن لدينا المعلومات الإضافية التالية و الخاصة بسنة 2007 و المستخرجة من دفاتر المؤسسة س:

الإيرادات المالية =	1602
نواتج الإستثمارات المتنازل عنها =	1041
القيمة المتبقية عن الإستثمارات المتنازل عنها =	1000
المصارف المالية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية =	5700
المصارف المالية المتعلقة بالأنشطة التمويلية =	2400
تسبيقات للمستخدمين =	7500
تسبيقات على المصارف المالية =	1000
دائنو المستخدمين =	7500
دائنو المصاريف المالية =	2450
المتحصلات النقدية من بيع الإستثمارات المالية =	1800
المدفوعات لشراء الأصول الثابتة =	1730
خسائر و أرباح متعلقة ببند أنشطة الإستثمار و التمويل =	1950

1- إعداد قائمة التدفقات النقدية لسنة 2007 وفقا للطريقة المباشرة: 1-1- حساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل وفقا للطريقة المباشرة:

بنود قائمة التدفقات النقدية = بنود قائمة الدخل المرتبطة - او + التغير في قائمة المركز المالي المرتبطة

أ- المتحصلات:

المحصل من العملاء = المبيعات - التغير في حسابات المدينين
المحصل من العملاء = د/ 70 + د/ 71 - د/ 74 - د/ 47 في 2007 - د/ 47 في 2006

= 4405 + 2728 - (1285 - 1526) = 7374
إيرادات التوزيعات المحصلة = لا تمتلك المؤسسة أسهم و سندات في مؤسسات أخرى = 0

الإيرادات المالية المحصلة = د/ 770 + د/ 76 - التغير في د/ 465
= 1447 = 1000 - 0 + 2447 =

$$\begin{aligned} & \text{محصلات إيرادات التشغيل الأخرى} \\ & = /د + 72 /د + 75 /د + 78 /د + 77 /د - /د + 770 /د - /د - 792 /د - 793 \end{aligned}$$

$$13543 = 0 - 1041 - 1418 + 1602 - 2447 + 7916 + 0 + 4405 =$$

ب- المدفوعات:

المدفوعات للموردين = تكلفة البضاعة المباعة و المستعملة + التغير في المخزون -
التغير في حسابات الدائنين

$$\begin{aligned} & = /د + 60 /د + 61 /د + 3 /د في 2007 - /د + 3 في سنة 2006 - /د + 53 في 2007 - \\ & - /د في 2006 \\ & = 10595 = 1222 + 2281 - 4129 + 4333 + 3192 = \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{المصاريف المالية المدفوعة للأنشطة التشغيلية} = /د - 65 /د - /د + 565 في 2007 - /د \\ & - /د في 2006 \end{aligned}$$

$$5718 = 0 + 2450 - 8168 =$$

المدفوعات للمستخدمين = المرتبات و الأجور + التغير في الأجور المقدمة - التغير في
الأجور المستحقة

$$= /د + 63 /د + التغير في /د - 463 /د - 563 /د =$$

$$6268 = 7500 - 7500 + 6268 =$$

مدفوعات مصاريف التشغيل الأخرى = مصاريف التشغيل الأخرى + التغير في
المصروفات المقدمة - التغير في المصاريف المستحقة

$$\begin{aligned} & = /د + 62 /د + 66 /د + التغير في /د - 46 /د - /د - 463 /د - 465 /د - التغير في /د \\ & - /د - 56 /د - 563 /د - 565 /د + /د - 69 /د - /د + 692 /د + 693 /د \\ & = 4628 = 1000 - 7500 - 0 + 3478 + 9650 = \end{aligned}$$

مصروف الضرائب المدفوع = مصروف الضرائب + التغير في الضرائب المقدمة -
التغير في الضرائب المستحقة

$$= /د + 64 /د + التغير في /د - 464 /د - التغير في /د - 564$$

$$8968 = 0 - 0 + 8968 =$$

2-1 - حساب التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وفقا للطريقة المباشرة:

$$1730 = \text{المدفوعات لشراء أصول ثابتة} =$$

القيمة الدفترية للأصول المباعة = رصيد الأصول الثابتة أول المدة + تكلفة الأصول
المشترأة خلال الفترة - الإهلاك - رصيد الأصول الثابتة آخر مدة

$$730 = 1000 - 0 - 1730 + 0 =$$

المتحصلات النقدية من بيع الأصول الثابتة = القيمة الدفترية لأصول المبيعة +/- ربح أو
خسارة بيع الأصول

$$730 = 0 + 730 =$$

3-1 - حساب التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفقا للطريقة المباشرة:

المتحصلات من إصدار قروض طويلة الأجل = رصيد القروض أول المدة + النقدية
المحصلة من إصدار قروض جديدة - القروض المسددة = 0
المتحصلات من إصدار أسهم جديدة = رصيد الأسهم العادية أول المدة + النقدية المحصلة
من إصدار أسهم جديدة - تكلفة أسهم الخزانة المبيعة = 0
المدفوعات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل = 2400

الجدول رقم 04 : قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة س لسنة 2007 وفقا لطريقة
المباشرة

2007	البيان
	I- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	أولاً: المتحصلات :
7374	1- المحصل من العملاء
-	2- إيرادات التوزيع المحصلة
1447	3- الإيرادات المالية المحصلة
13543	4- محصلات إيرادات التشغيل الأخرى
22364	إجمالي المتحصلات من الأنشطة التشغيلية
	ثانياً: المدفوعات
10595	1- المدفوعات لموردين
5718	2- المصاريف المالية المدفوعة للأنشطة التشغيلية
6268	3- المدفوعات للمستخدمين
4628	4- مصاريف التشغيل الأخرى المدفوعة
8968	5- مصاريف الضرائب المدفوعة
36177	إجمالي المدفوعات من الأنشطة التشغيلية
13813-	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

	II - التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
1730	1- المدفوعات لشراء أصول ثابتة
730	2- المتحصلات النقدية من بيع الأصول الثابتة
-	3- المدفوعات لشراء الإستثمارات المالية
-	4- المتحصلات النقدية من بيع الإستثمارات المالية
-	5- القروض الممنوحة
-	6- القروض المحصلة
1000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
	III - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:
-	1- المدفوعات النقدية لشراء الأسهم
2400	2- المدفوعات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل
-	3- استهلاك الأسهم
-	4- المتحصلات من إصدار قروض طويلة الأجل
-	5- المتحصلات من إصدار أسهم
-	6- توزيعات الأرباح المدفوعة
2400-	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
15213-	صافي الزيادة في النقدية و ما يعادلها
6743	النقدية و ما يعادلها في أول الفترة
10533	النقدية و ما يعادلها في نهاية الفترة

2- إعداد قائمة التدفقات النقدية لسنة 2007 وفقا للطريقة غير المباشرة
إن الإختلاف بين قائمة التدفقات النقدية المعدة وفقا للطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة يكمن في طريقة حساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حيث تركز هذه الطريقة عند حساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على التغيرات في مكونات معظم الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة من سنة إلى أخرى.

النتائج

من خلال هذه الدراسة توصل الباحثان إلى أن قائمة التدفقات النقدية توفر المعلومات التالية :

- تعمل على تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل وكذلك قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- تقييم تغيرات صافي الأصول في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة توافر السيولة و القدرة على سداد الالتزامات.
- توفر هذه القائمة معلومات حول الهيكل المالي للمؤسسة و القدرة في التأثير على مقادير و أوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف .

المراجع:

- ¹ كمال الدين الدهراوي: تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، مصر، 2004 ، ص ص 153-154
- ² نعيم دهمش: (المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة و السندان)، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94 ،كانون الثاني/شباط، 1996 ،ص ص18-19 .
- ³ Odile barbe-dandon, Laurent Didelot: **maîtriser les IFRS**, 3ème édition, Groupe revue fiduciaire, paris, 2007, pp572
- ⁴ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 ، مجلة المجمع، العدد 02 ، جانفي 2006 ، ص11 مجلة إلكترونية www.asasociety.org تاريخ الاطلاع 2008/03/02
- ⁵ مأمون توفيق حمدان، حسين القاضي: المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، الأردن، 2000 ، ص173 .
- ⁶ نفس المرجع السابق، ص 174
- ⁷ L'équipe rédactionnelle de RF comptable: code IFRS normes et interprétations, 3 ème édition, Groupe revue fiduciaire, France, 2007, p53