تقديم

في ظل التطورات المتسارعة في مجال الأعمال والتجارة العالمية التي يشهدها العالم في القرن الحادي والعشرين، أصبح علم المحاسبة من العلوم الاساسية التي لها دور هام وبارز نظراً لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية تساعد العديد من الاطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشاة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وتعتبر معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية من اكثر المجالات انتشاراً في العالم وتطبيقاً نظراً للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول ومنها الاردن.

ونظراً لافتقار المكتبة العربية لكتب علمية في مجال معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، فقد جاء هذا الكتاب ليغطي جزء من الفراغ في هذا الجانب، حيث يتسم هذا الكتاب بشموليته وتغطيته لكافة معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الصادرة حتى نهاية اذار 2016. كما يتميز الكتاب باحتوائه على العديد من الحالات العملية التطبيقية والتمارين المحلولة والتي جاءت لتعزز فهم المادة العلمية المشروحة.

احتوى الكتاب على جزئين رئيسين، تضمن الاول عرض وشرح توضيحي لجميع معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى نهاية اذار 2016 والبالغ عددها 28 معياراً، اضافة عرض وشرح للاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية. أما الجزء الثاني من الكتاب فقد احتوى على معايير الابلاغ المالي الدولية والبالغ عددها 15 معيار.

ولا يسع الباحثان إلا أن يتقدما بجزيل الشكر والتقدير لجميع من ساهم في إظهار هذا المؤلف إلى حيز الوجود، ليكون مرجعاً لفئات مختلفة من القطاعات في مجتمعنا الحبيب ولطلبة الجامعات الاردنية وكليات المجتمع المختلفة، ونرجوا الله

ان نكون قد وفقنا في هذا الجهد المتواضع، ونقدم اعتذارنا عما قد يرد في الكتاب من اخطاء، فالكمال هو لله وحده.

والله ولي التوفيق

المؤلفان

نيسان 2016

عزيزي القاريء

في حالة وجود اية ملاحظات حول المادة العلمية المعروضة في هذا الكتاب، يرجى التكرم بالكتابة الى احد المؤلفين على البريد الالكتروني التالي:

الأستاذ الدكتور محمد أبو نصار	**الدكتور جمعه حميدات**
Email: Abunaser@ju.edu.jo	**Email:jhumidat@hotmail.com**

فهرس الموضوعات

رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم الصفحة
	الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	1
IAS 1	عرض القوائم المالية	18
IAS 2	المخزون	65
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	98
IAS 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	130
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	161
IAS 11	عقود الإنشاء	177
IAS 12	ضرائب الدخل	202
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات	236
IAS 17	عقود الإيجار	266
IAS 18	الإيـــــراد	300
IAS 19	منافع الموظفين	320
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	334
IAS 21	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	354
IAS 23	تكاليف الإقتراض	376
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	387
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	397
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	407
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	414
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	438
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	460
IAS 33	ربحية السهم	478

IAS 34	التقارير المالية المرحلية	491
IAS 36	الإنخفاض في قيمة الأصول	524
IAS 37	المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة	529
IAS 38	الأصول غير الملموسة	540
IAS 39	الأدوات المالية:الإعتراف والقياس	563
IAS 40	الإستثمارات العقارية	608
IAS 41	الزراعة	628
IFRS 1	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	640
IFRS 2	المدفوعات على اساس الاسهم	650
IFRS 3	اندماج الأعمال	660
IFRS 4	عقود التأمين	683
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	693
IFRS 6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	709
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	722
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	734
IFRS 9	الادوات المالية	749
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	761
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	803
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى	816
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	823
IFRS 14	الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً)	843
IFRS 15	الايراد من العقود مع العملاء	843
IFRS 16	عقود الإيجار	867
	المراجع	867

جدول يبين المعايير غير النافذة (الملغاة)		
رقم المعيار	عنوان المعيار الملغي	ما حصل للمعيار
IAS 3	القوائم المالية الموحدة.	انتقلت متطلبات المعيارعام 1989 الى معياري المحاسبة الدوليين رقم (27) و (28).
IAS 4	محاسبة الإهتلاك.	سحب هذا المعيار عام 1999 واستبدل بالمعايير ذوات الارقام 16، 22، 38.
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عام 1997
IAS 6	اثار التغيرات في اسعار الصرف.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (15) والذي الغي لاحقاً عام 2003.
IAS 9	محاسبة تكاليف البحث والتطوير.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (38) عام 1999.
IAS 13	عرض الاصول المتداولة والمطلوبات المتداولة.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
IAS 14	التقرير عن القطاعات.	حل محله معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) الساري المفعول عام 2009.
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الاسعار.	تم سحبه عام 2003.
IAS 22	اندماج الاعمال.	تم استبداله بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) عام 2004.
IAS 25	محاسبة الاستثمارات.	حل محله معياري المحاسبة الدوليين رقم (39) و(40) عام 2001.

IAS 30	الافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) الساري المفعول عام 2007.
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	دمج في معياري المحاسبة الدولي رقم (28) والابلاغ المالي الدولي رقم (12).
IAS 35	العمليات غير المستمرة.	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) الساري المفعول عام 2005.

مقدمة	الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الجزء يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. بيان المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام.
2. عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
3. عرض لأهم مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم الرئيسية من المعلومات.
4. تحديد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية ومكونات القوائم المالية.
5. بيان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
6. بيان القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات.
7. توضيح عناصر القوائم المالية الأساسية.
8. عرض للأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية.
9. بيان الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
10. شرح مفاهيم رأس المال.

الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

مقدمة

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[1] International Accounting Standards Board (IASB). كما تم إجراء تعديلات على هذا الاطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكله الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الان التغيرات المنوي إجرائها على الاطار المفاهيمي ، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان " المنشأة معدة التقرير The reporting entity".

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فانه يطلب من إدارة المنشأة استخدام اجتهادها الشخصي في

[1] حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في العام 2001.

وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة لما سبق، فان الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها.

التقارير المالية ذات الهدف العام

General Purpose Financial Reporting

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية التقارير المالية ذات الغرض العام، وهي التقارير التي تعدها منشات القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشات الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه التقارير بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية للمنشاة. وبناء عليه، فان الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد وعرض التقارير المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- أهداف القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل)، ومفاهيم رأس المال.
- الفروض الرئيسة لإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من فصول او أجزاء أربعة هي:

1. أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة.

2. المنشأة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز حتى نهاية 2012 ".
3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
4. إطار عام 1989 : الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

أولاً: أهداف التقارير المالية المعدة للاستخدام العام
The Objective of General Purpose Financial Reporting

أ- حاجة مستخدمي التقارير المالية من المعلومات:

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

المستثمرون الحاليون والمحتملون: واهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الأتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء او بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرين معلومات اخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر اخرى. مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية ، وأوضاع الصناعة والمنشأة.

الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

الجمهور: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة (Stakeholders) سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومنْ هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ان المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشاة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فان تزويد

المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ويوضح الإطار المفاهيمي أن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعدهم في علمية تقييم مدى قدرة المنشاة في توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

كما ورد في الإطار المفاهيمي أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق في المستقبل. من جهة أخرى فان ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمو القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.

بناء على ما سبق، ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فان القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيرا، فان عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة.

ب- المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

Information about a reporting entity's economic resources, claims against the entity and changes in resources and claims

توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة، والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها. والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الاقتصادية.

ان تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها.

- ان التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشأة اي نتيجة الأعمال من ربح او خسارة، وكذلك من الأحداث والعمليات الاخرى مثل إصدار أسهم او سندات. وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات الى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الأداء المالي (ربح او خسارة) والتغير الناتج عن الأحداث الاخرى المؤثرة عليها.

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative Characteristics of Financial Information

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة الى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم . وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1. **الخصائص النوعية الأساسية Fundamental qualitative characteristics**

وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة Relevance

- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة اذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية Predictive Value أو القيمة التأكيدية Confirmatory Value او كلاهما . ويكون للمعلومات دور تنبؤي اذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. اما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية اذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما انه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح او تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

- وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءاً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.
- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار او نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- التمثيل الصادق Faithful representation

- حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب ان تعبر عنها

وتصورها. أي يجب ان تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب ان تكون **كاملة Complete، ومحايدة Neutral ، وخالية من الأخطاء Free from error** ولا يتوقع ان تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود ان تتحقق لأقصى قدر ممكن.

ويقتضي التمثيل الصادق ان تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

- اما **خاصية الخلو من الأخطاء** يقصد بها ان لا تكون هناك أخطاء او حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.
- ان خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة ان تنتج معلومات ملاءمة. فمثلا قد تستلم المنشأة اصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال منحة حكومية، فاذا تم إثبات ذلك الاصل المستلم بدون قيمة او قيمة رمزية دينار واحد مثلا فان تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الاصل المستلم.

ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

2. الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية Enhancing qualitative characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.
- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق ايضا.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة او غير مباشرة . فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة او من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. اما قابلية التحقق غير المباشرة فانها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي،

وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون اخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولا صادر اولا مثلا.

جـ- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د- القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية الى اكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

ثالثاً: القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة The balance between Cost and Benefit

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

رابعاً: عناصر القوائم المالية Financial Statement Elements

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على إنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل.

وبشكل عام فان اي بند او عنصر يتم الاعتراف به في القوائم المالية ، يجب ان يتوفر به الشرطين التاليين:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية من والى المنشأة والمرتبطة بذلك البند.
- للبند تكلفة او قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

وسيتم التطرق لتعريف البنود السابقة ضمن معايير المحاسبة الدولية وبشكل خاص معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ورقم (18) وغيرها من المعايير.

خامساً: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

Measurement of the Financial Statement Elements

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- التكلفة التاريخية.
- التكلفة الجارية.
- صافي القيمة القابلة للتحقق.
- القيمة الحالية.
- القيمة العادلة.
- القيمة القابلة للاسترداد.

سادساً: الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية

Underlying Assumption

فرض الاستمرارية Going Concern

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs يتم افتراض أن المنشأة مستمرة الى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ، لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس أخر مثل أساس التصفية مثلاً.

سابعاً: مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال ، المفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال.

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال		
من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
1. اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

2. أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي)
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. رأس المال	يمثل صافي الاصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام؟
2. ما هي مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟
3. من هم مستخدمو القوائم المالية وما هي احتياجاتهم الرئيسة من المعلومات؟
4. ما هي الأهداف الرئيسة للقوائم المالية وما هي مكونات القوائم المالية؟
5. ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
6. ما هي أهم القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات؟
7. وضح عناصر القوائم المالية الأساسية.
8. ما هي الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية؟
9. اشرح بشكل مختصر الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
10. يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، اشرح ذلك.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يُسترشد به قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية:
   أ- إصدار معايير جديدة.
   ب- إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً.
   جـ- معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.
   د- جميع ما ذكر صحيح.
2. تركز القوائم المالية ذات الغرض العام على تلبية المعلومات التالية:
   أ- تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية
   ب- يحتاجها جميع مستخدمي القوائم المالية
   جـ- يحتاجها المستثمرين والإدارة
   د- تقلل من مخاطر أصحاب العلاقة
3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل أساسي إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها:
   أ- العملاء ب- الموردون والدائنون التجاريون
   جـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون د- المقرضون
4. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل اساسي إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه:
   أ- المقرضون ب- الموردون والدائنون التجاريون
   جـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون د- العملاء
5. حسب الإطار المفاهيمي فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعدهم في علمية تقييم مدى قدرة المنشاة في:

أ- توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل.

ب- توليد الربحية والسيولة المناسبة التي تساعد في القدرة على تسديد الديون.

جـ- الاستمرارية. د- الاستمرارية والربحية.

6. تتكون الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة (المجموعة الأولى) من:

أ- الملائمة والقابلية للمقارنة ب- الملائمة والتمثيل الصادق

جـ- التمثيل الصادق والقابلية للتحقق د- الملائمة والتوقيت المناسب

7. تتحقق خاصية الملائمة اذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي :

أ-القيمة التنبؤية والحياد

ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما

جـ- الحياد والاكتمال

د- الاكتمال والخلو من التحيز

8. اذا كان حذف المعلومات أو تحريفها سيؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، فان تلك المعلومات تكون:

أ- محايدة ب- ملاءمة

جـ- كاملة د- مادية (ذات أهمية نسبية)

9. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون:

أ- لها قيمة تأكيدية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

ب- ملائمة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

جـ- كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

د- تتميز بالقيمة التنبؤية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

10. واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية:

أ- التوقيت المناسب ب- القابلية للفهم

جـ- التمثيل الصادق د- القابلية للمقارنة

11. من الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية القابلية للفهم والتي تنطوي على:

أ- أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة

ب- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة

جـ- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية

د- جميع ما ذكر صحيح

12. يعتبر التوقيت المناسب من:

أ- القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

ب- الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية

جـ- شرط لخاصية الملائمة

د- لا شيء مما ذكر صحيح

13. الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية:

أ- الاستمرارية ب- الحيطة والحذر

جـ- الملائمة والموثوقية د- أساس الاستحقاق

14. تتبع معظم المنشآت عند إعداد قوائمها المالية المفهوم التالي لرأس المال:

أ- النقدي ب- الاقتصادي

جـ- المالي د- المادي

(الأسئلة من 15 – 16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

15. تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:

أ- أساس الاستحقاق ب- مبدأ التحقق

جـ- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية د- مفهوم الملائمة

16. يتم إعداد جميع البيانات المالية الأساسية للمنشأة والمعدة للأغراض العامة وفق:

أ- الأسس الشاملة. ب- مبدأ الاستحقاق والأساس النقدي.

جـ- الأساس النقدي المعدل. د- مبدأ الاستحقاق.

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)	عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements
1	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية". 3. عرض لمحددات قائمة المركز المالي (الميزانية). 4. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول. 5. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الالتزام على أنه متداول. 6. عرض الحالات التي يتطلب المعيار رقم (1) فيها إعادة تصنيف الالتزامات غير المتداولة إلى التزامات متداولة. 7. تحديد البنود الواجب عرضها في صلب الميزانية وضمن الأصول غير المتداولة. 8. بيان الأهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل والدخل الشامل. 9. شرح كيفية عرض المصاريف في قائمة الدخل الشامل. 10. توضيح العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية. 11. بيان الاهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية. 12. بيان ترتيب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية وفق لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1). 13. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

مقدمة

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشاة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشاة. ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشاة التي تحتاجها الأطراف المختلفة، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات. فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون أو التي تحتاجها السلطات الضريبية. ونظراً لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر المنشاة.

وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي او نصف السنوي او الربع سنوي، ويحتوي التقرير بالعادة بالإضافة الى القوائم المالية معلومات اخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. فقد يتضمن التقرير السنوي عرض دعائي للخدمات او المنتجات التي تتعامل بها الشركة.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض للأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في

نفس المجال. وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملاءمة وذات مصداقية وموثوقية.

وبناء عليه فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالاتي:

- تحديد الاسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة **Comparability** بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس المجال.
- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، فقد تم تركها للمعايير الاخرى ذات العلاقة.

نطاق المعيار Scope

- يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب ان تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements والتي يتم إعدادها وعرضها طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRS.
- يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمو القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة Authority او التأثير في الحصول على بيانات او قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة (القوائم المالية المرحلية المختصرة Condensed Interim Financial Statements).
2. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.

3. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن إن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلاءم تلك المنشآت.

الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشاة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية **مفيدة Useful** في اتخاذ **القرارات الاقتصادية Economic Decisions** لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة. وتهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملاءمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب ان تتضمن ما يلي:

– Assets	– الأصول
– Liabilities	– الالتزامات
– Equity	– حقوق الملكية
– Income and Expenses, Including Gains and Losses	– الدخل والمصاريف بما في ذلك المكاسب والخسائر
– Other Changes in Equity	– التغيرات الأخرى في حقوق الملكية
– Cash Flows	– التدفقات النقدية

بالإضافة الى البيانات أعلاه يطلب من الشركة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شانها ان تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

يجب ان تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

أ- **قائمة المركز المالي** بتاريخ كل فترة مالية

(Statement of Financial Position as at the end of the Period)

وتتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

ب- **قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر** للفترة المالية .

(Statement of Profit or Loss and other Comprehensive Income for the Period)

جـ- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** للفترة المالية

(Statement of Changes in Equity for the Period)

د- **قائمة التدفقات النقدية** للفترة المالية

(Statement of Cash Flows for the Period)

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يتعلق بإعداد هذه القائمة.

هـ- **الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.**

(Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and other Explanatory Information)

وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى.

وتقوم العديد من المنشآت بإعداد تقارير خارج نطاق القوائم المالية والتي تعرض وتصف رؤية الإدارة حول أداء المنشأة ومركزها المالي وحالات عدم التأكد التي تواجه المنشأة. وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول اثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية. وكذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال والنسب المستهدفة للمطلوبات الى حقوق الملكية. ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً.

وهناك بعض التقارير تعرض – خارج نطاق القوائم المالية – معلومات وقوائم بيئية وقوائم القيمة المضافة وهذه القوائم والتقارير تعتبر **خارج نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المتطلبات والعرض.**

- قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة (المقارنة الأولى): والتي تعد عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

ونشير هنا إلى أن المعيار سمح للشركات باستخدام عناوين أو مسميات للقوائم المالية تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار مثل استخدام الميزانية بدلا من قائمة المركز المالي.

الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

أورد المعيار ثمانية اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1. العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Fair Presentation and Compliance with IFRS

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والانجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشاة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض اثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشاة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية. في بعض الحالات النادرة، يمكن لإدارة المنشاة من خلال تقديرها أن تقرر أن الالتزام بمعيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المنشاة عدم الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الالتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد أسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه، وكذلك إقرار من الإدارة بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي المنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ومن المتطلبات الأخرى للعرض العادل والتي أوردها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ما يلي:

أ- لا يجوز تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الإفصاح او الملاحظات الإضافية، وبالتالي يتوجب عند تصحيح الأخطاء او اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء والتغير في التقديرات المحاسبية. حيث يوفر ذلك المعيار إرشادات لإدارة المنشأة تمكنها من التعامل مع الحالات التي لا تعالجها ولم ترد ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ب- عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى يقدم معلومات ملاءمة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة وللفهم.

جـ- عرض وتقديم إفصاحات إضافية يعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمنشأة.

2. فرض استمرارية المنشأة Going Concern

إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرض استمرارية المنشاة، وفي حالة وجود تأكيدات او مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشاة يفيد بعدم قدرة المنشاة على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود اية ظروف اخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة. كما يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر.

3. أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

4. الاتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشاة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن الاتساق في احد حالتين:

- عند حدوث تغيير في احد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض او تصنيف بند معين.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشاة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف او عرض البند المعني. كما قد يحث التغيير في العرض او التصنيف اذا كان هذا التغيير سيؤدي الى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5. الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. اما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال إعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبياً لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر احتساب مصروف إهتلاك له بشكل دوري.

ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة اما في صلب القوائم المالية او في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

وقد ادخل مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات على مفهوم المادية وهي سارية المفعول اعتباراً من 2016/1/1 وكما يلي:

أ- يجب ان لا يتم حجب المعلومات نتيجة التجميع او من خلال عرض معلومات غير مهمة نسبياً.

ب- يتم تطبيق الأهمية النسبية على جميع أجزاء القوائم المالية.

ج- يتم تطبيق الأهمية النسبية على الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الدولية.

6. التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 4000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 6000 دينار برقم واحد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار. ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك فقد **منع المعيار رقم (1)** إجراء تقاص بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح او يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية. حيث يُسمح في بعض البنود مثل أرباح وخسائر فروقات العملات الأجنبية إظهارها بصافي الربح او الخسارة.

ان عرض بعض الأصول مطروحا منها مخصصاتها الخاصة بها هو إجراء مقبول ولا يعتبر تقاص. مثال عرض الأصول غير المتداولة مطروحا منها مجمع الاهتلاك.

7. المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترات السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملاءمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المنشأة من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

وعند تعديل عرض أو تصنيف أي من بنود القوائم المالية **يتطلب المعيار** إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعند إجراء إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة إعادة التصنيف.
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه.
- سبب إعادة التصنيف.

- عندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية Impracticable يجب على المنشأة الإفصاح عن أسباب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم فيما لو تمت عملية إعادة التصنيف.

8. تكرار إعداد التقارير Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو اقل من سنة، وحقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

- لأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشات إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام

Structure and Content of Financial Statements in General

- تتطلب المعيار افصاحات معينة في صلب القوائم المالية وافصاحات اخرى في الملاحق.
- يجب ان تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسة على المعلومات التالية:

اسم (عنوان) القائمة

اسم المنشاة المعدة لها القائمة

ما اذا كانت القائمة للمشروع لوحدة ام لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة)

الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة

العملة المستخدمة في عرض القوائم

مستوى تجميع او اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير او بمئات الآلاف).

التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية Timeliness

- يعتبر الإسراع في نشر القوائم المالية وعدم تأخير ذلك من المتطلبات الهامة لتكون القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها، حيث تقل المنفعة والفائدة من القوائم المالية كلما

طالت فترة تأخير نشرها وتوفيرها للأطراف ذات العلاقة. وقد اوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ضرورة قيام المنشات بنشر قوائمها المالية خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية، ولا يعتبر تعقيد عمليات بعض المنشات مبرراً لها لتأخير إصدار قوائمها المالية. كما أشار المعيار الى ان العديد من التشريعات المحلية في معظم الدول تحدد تاريخ محدد تلزم الشركات به من اجل إعداد ونشر قوائمها المالية.

شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، وفيما يلي متطلبات المعيار بهذا الخصوص:

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والالتزامات في الميزانية **تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة Current and non-Current** كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية **باستثناء الحالة** التي يكون فيها عرض الأصول والمطلوبات حسب سيولتها يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة من التصنيف إلى متداول وغير متداول عندها تعرض الأصول والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فإن المنشأة ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع استعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الالتزامات) بعد أكثر من 12 شهر، ففي حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة 12 شهر.

ويبرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الأصول والالتزامات –في بعض الحالات– حسب سيولتها وليس كمتداولة وغير متداولة إلى أن بعض المنشآت مثل المؤسسات المالية لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. أما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي

تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة. ونظراً لأهمية تقديم معلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات في تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بإلتزاماتها النقدية، فقد تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية مثل الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى والإلتزامات المالية وتشمل الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

قائمة المركز المالي (الميزانية) Balance Sheet

وهي القائمة التي تظهر أصول ومطلوبات وحقوق الملاك في المنشأة في لحظه معينه.

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. **السيولة**

وتتمثل بالنقدية وشبة النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشاة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد إلتزاماتها.

2. **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل**

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشاة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشاة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

3. **المرونة المالية**

يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشاة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشاة في تلك المصادر الاقتصادية.

محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمنشأة في وقت محدد، ومن هذه المحددات:

1. **التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية**

ففي حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة (Reliable)، ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملاءمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجه بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطيات سرية غير ظاهره. ويشار هنا إلى أن هناك توجهاً نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، كما سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ومعيار (40) قياس الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات العقارية بالقيمة السوقية العادلة.

2. **التقديرات والحكم الشخصي**

حيث تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون المشكوك في تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

3. **عدم شمول الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية**

حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) العديد من البنود والتي تمثل أصولاً تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظراً لصعوبة قياس قيم هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق. ومن الأمثلة الهامة على ذلك صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساساً على مهارات العنصر البشري، وكذلك الحال فان العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، والتفوق في الأبحاث، والشهرة المولدة داخلياً.

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولا: الأصول المتداولة Current Assets

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1. عندما تحتفظ المنشاة بالأصل لغايات تحصيله او بيعه او استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها الى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقدا.
2. عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشاة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.
3. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية او نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله.

اما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف اصول غير متداولة.

ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

النقدية والنقدية المكافئة Cash and Cash Equivalents

ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية، والشيكات بالصندوق، والسحوبات النقدية، والإيداعات لدى البنوك التي يمكن سحبها عند طلب المنشأة. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"، فإن الاستثمارات قصيرة الأجل تعتبر ضمن النقد المكافئ إذا كانت جاهزة للتحويل إلى سيولة وبقيمة محددة، وان لا يكون هناك مخاطرة في عملية التغير في قيمتها، وان يكون تاريخ استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ اقتنائها.

الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة Trading Investments

وهي الأصول المالية التي يتم اقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الاتجار بها. وتشمل هذه الأصول الاستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والاستثمارات في أدوات الدين مثل السندات، والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة، كما وتعتبر الاستثمارات المالية **في المشتقات Derivatives** عادة لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط. والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن

عقود تتم مع الغير ويتم تسويتها وتنفيذها في المستقبل وتتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني المتفق عليه في العقد. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، ومعيار الإبلاغ المالي رقم (9): "الأدوات المالية" قياس الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

- **المخزون**

والذي يظهر بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل، وبالنسبة للمنشات الصناعية يتوجب تفصيل المخزون الى المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والبضاعة تامة الصنع، حيث يتوجب الإفصاح بشكل مفصل عن هذه البنود إما في صلب الميزانية أو في **الإيضاحات (Footnotes)**.

- **الذمم المدينة Receivables**

وتشمل الحسابات المدينة Accounts Receivables، وأوراق القبض Notes Receivables، والذمم المدينة من الشركات الحليفة Receivables from Affiliate Companies، وذمم وسلف الموظفين Officer and Employee Receivables. وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات. كما يجب رصد مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها بحسابات منفصلة ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة.

ويمكن عرض الذمم المدينة Receivables كما يلي:

حسابات الذمم المدينة	××		
أوراق القبض /أوراق تجارية	××		
الإجمالي		×××	
يطرح: مخصص الديون المشكوك فيها		(×××)	
حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض بالصافي			××××
أرصدة مدينة – شركات زميلة			××××
ذمم وسلف الموظفين			××××
إجمالي الذمم المدينة			××××

المصاريف المدفوعة مقدماً Prepaid Expenses

وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل الاستفادة من المصروف، وتستنفد هذه المدفوعات وتصبح مصاريف بمرور الوقت، أو الاستخدام (مثل، مصروف الإيجار المدفوع مقدماً، مصروف التامين المدفوع مقدماً، والأصول الضريبية المؤجلة). ويتم تجميع هذه البنود معاً عند عرضها في صلب الميزانية مع بيان تفاصيلها بالملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعادة تكون مبالغها غير كبيرة نسبياً.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

Non - Current Assets Held For Sale

عندما تخطط وتقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول غير متداولة مثل آلات او سيارات، عندها يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع وإظهارها ضمن الأصول المتداولة وليس ضمن الأصول غير المتداولة شريطة توقع بيعها خلال 12 شهر، ويجب قياسها بالقيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة الدفترية) أو (بالقيمة العادلة – تكاليف البيع) أيهما أقل وهذا ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) IFRS 5.

ثانيا: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للإستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من فاقتها الإنتاجية. ولا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة للأصول غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً، فنجد مثلاً أن دول الإتحاد الأوروبي يستخدمون مصطلح أصول ثابتة Fixed Assets بدلاً من الأصول غير المتداولة وتم أخذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن التاسع عشر حيث كانت الأصول تقسم إلى **أصول ثابتة Fixed ومتنقلة Circulating.**

وتشمل الأصول غير المتداولة ما يلي:

الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment

وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع

استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة. ومن أمثلة ذلك الأراضي، والمباني، والأثاث، والمعدات، والآلات. ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الإهتلاك المتعلق بها كما يلي (وعلى سبيل المثال):

المعدات والآلات	×××	
يطرح: مجمع الإهتلاك	(×××)	
المعدات والآلات بالصافي	×××	دينار

أو

المعدات والآلات بالصافي (صافي بعد طرح ××× دينار مجمع إهتلاك) ××× دينار

- **الأصول غير الملموسة: Intangible Assets**

وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية. وتشمل هذه الأصول على سبيل المثال الشهرة، والعلامات التجارية، وبراءة الإختراع، وحقوق الملكية الفكرية.

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة، أنه عندما يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للإطفاء، فيجب أن تظهر بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء. وتتطلب التشريعات في دول الإتحاد الأوروبي إظهار مجمع الإطفاء أو مجمع التدني بشكل منفصل، إلا إن المعيار الدولي رقم (38) يجيز جعل حساب الأصل غير الملموس دائناً بمقدار الإطفاء أو التدني دون قيدها في حساب مجمع إطفاء أو مجمع تدني منفصل.

- **الإستثمارات المالية طويلة الأجل** مثل **الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق Held-to-Maturity Investments** والتي تستحق بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية العمومية. وهي الاستثمارات التي لها تاريخ إستحقاق ثابت ومحدد ولدى المنشأة النية والقدرة للإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق، مثل السندات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (39) قياس هذه الأصول بالتكلفة المطفأة[1].

[1] التكلفة المطفأة: هي القيمة الاسمية للأداة المالية معدلة برصيد العلاوة او الخصم.

الممتلكات الاستثمارية **Investment Property** وهي الممتلكات التي يتم إقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للاستفادة من ارتفاع سعرها في المستقبل وليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة، وهي غير مخصصة للبيع في السياق العادي المنشأة. وتسجل الممتلكات الإستثمارية عند الإقتناء بالتكلفة. ويتم القياس اللاحق لها عند إعداد القوائم المالية بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

الأصول الأخرى Other Assets

تضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل (المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية، الضرائب المؤجلة). وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول او الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

أولا: الإلتزامات المتداولة Current Liabilities

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه احد الحالات التالية:

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة، أو
- يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
- يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
- لا تستطيع المنشاة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

اما بالنسبة للقروض او الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشاة تجديدها فتصنف الالتزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر.

في حالة إخلال المنشاة بشرط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على انه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.

الا ان القرض يصنف التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشاة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

- ويتم تصنيف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وأن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها 12 شهراً.

وتشمل الإلتزامات المتداولة ما يلي:

- الإلتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات والداخلة في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل (الحسابات الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والأجور مستحقة الدفع، والضرائب المستحقة الدفع، والمصاريف الأخرى مستحقة الدفع).
- المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدماً، وإيرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
- الإلتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).

وهناك بعض الإلتزامات المتداولة لا يتم تسديدها ضمن الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو كان محتفظ بها لأغراض المتاجرة فتصنف متداولة، ومن الأمثلة عليها:

- الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
- الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts.
- الجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة.
- توزيعات الأرباح مستحقة الدفع.
- ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.

ويشار هنا إلى أن المعيار رقم (1) ينص صراحة على **عدم جواز** تصنيف الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

ثانيا: الالتزامات غير المتداولة **Non-Current Liabilities**

وهي الالتزامات التي:

1. لا يتم تسديدها أو تسييلها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو
2. التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهراً، أو
3. التي لا يتم إقتنائها لأغراض المتاجرة، أو
4. تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً.

وهذا المعيار لا يحظر إستخدام أي توصيفات بديلة للالتزامات غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً.

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

1. الإلتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار السندات طويلة الأجل، وأوراق الدفع طويلة الأجل، والتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.
2. الإلتزامات الناشئة عن العمليات غير الإعتيادية أو التشغيلية للمنشأة، مثل التزامات التقاعد، والمخصصات طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة.

أما **الإلتزامات الطارئة Contingent Obligations** فلا يتم الإعتراف بها كإلتزامات لأنها إلتزامات محتملة أي لا يوجد تاكيد معقول بحدوثها أو لأنها لا تلبي شروط الإعتراف بها كإلتزام من حيث عدم القدرة على تقدير قيمتها بموثوقية أو كون التدفقات النقدية الخارجة غير محتملة. ويتم الإفصاح فقط عن هذه الإلتزامات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

يتطلب المعيار رقم (1) إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة في الحالات التالية:

كما سبق وبينا، يصنف الإلتزام على أنه متداول عندما تخل المنشأة بشروط اتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ الميزانية العمومية أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام واجب الدفع عند الطلب، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.

- إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة ووقعت واحدة من الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام كمتداول، نظراً لان هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة، أي تبقى كإلتزامات متداولة بتاريخ الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
  - تحويل اتفاقية الاقتراض قصير الأجل الى طويل الأجل.
  - معالجة الإخلال باتفاقية قرض طويل الأجل.
  - منح المقرض فترة إمهال للمنشأة لمعالجة الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة. وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. رأس مال الأسهم Share Capital

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

وفيما يلي أمثلة على كيفية عرض الأسهم:

- **500,000 دينار أسهم ممتازة مجمعة للأرباح** (6%)، القيمة الاسمية للسهم 50 دينار، عدد الأسهم المصرح بها والقائمة 10000 سهم.
- **700,000 دينار أسهم عادية**، القيمة الاسمية للسهم 1 دينار، عدد الأسهم المصدرة والمسددة 700,000 سهم. عدد الأسهم المصرح بها 1000,000 سهم.

أما فيما يتعلق بالأسهم الممتازة القابلة للاسترداد Redeemable بناءاً على رغبة حاملها بحيث يحق لحاملها استرداد قيمتها بسعر متفق عليه فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (32) يوجب **تصنيفها كالتزامات**.

٧. **الأرباح المحتجزة Retained Earnings**: وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحاً منها التوزيعات للمساهمين.

٨. **الاحتياطي الإجباري Legal Reserve**: وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

٩. **أسهم الخزينة Treasury Stock**: تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

١٠. **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income**، مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.

١١. **الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) Non-controlling Interests**: حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة او شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة في البداية ثم الأصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة الجانب الاخر بالميزانية، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب ان تتضمنه قائمة المركز المالي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الممتلكات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المخصصات.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- الأصول المالية الأخرى.
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات المالية الأخرى.
- حقوق غير مسيطر عليها non-controlling interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلا محدوداً ساري المفعول من 2016/1/1 ينص على ان البنود المعروضة في قائمة المركز المالي قد يتم تجميعها او عدم تجميعها وفق العرض الملائم لذلك البند .

المعلومات **التي يجب عرضها إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الايضاحات:**

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عما يلي:

- تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية مثل :
- تصنيفات المخزون إلى أنواعه: بضاعة جاهزة، وإنتاج تحت التشغيل، ومواد أولية، وتحليل مكونات رأس المال وتحليل مكونات الذمم المدينة لفئات رئيسية وهكذا.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها اما في قائمة المركز المالي او في قائمة التغير في حقوق الملكية او في الإيضاحات:

أ بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم :

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة وغير المسددة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة أسمية.
- تسوية لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة.
- الحقوق والمزايا والقيود الخاصة بكل فئة من الاسهم بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال.
- ملكية المنشأة لأسهمها (أسهم الخزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة او الزميلة للمنشأة.
- الأسهم المحجوزة لإصدارها بموجب عقود الخيارات، وعقود بيع الأسهم متضمنة الشروط والمبالغ.
- كما يلزم المعيار المنشآت التي لا يتكون رأسمالها من أسهم مثل شركات الأشخاص، الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة في هذه الفقرة مبينة الحركات إثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية، والحقوق والامتيازات والقيود لكل فئة من حقوق الملكية.

ب. وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

فيما يلي هيكل توضيحي لقائمة المركز المالي وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" وهذا الشكل والمعطيات التي تتضمنه لا يعتبر الشكل الوحيد الذي يمكن إتباعه، حيث يمكن عرضها بأشكال أخرى.

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة قائمة المركز المالي كما في 2015/12/31 مقارنة مع السنة السابقة (بالألف الدنانير)		
الأصول	**2014**	**2015**
الأصول المتداولة		
المخزون	250000	265000
الذمم التجارية المدينة	65000	62000
الذمم المدينة الأخرى	15000	12000
المصاريف المدفوعة مقدماً	5000	7000
النقد والنقد المكافئ	13000	22000
مجموع الأصول المتداولة	348000	368000
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	245000	282000
الشهرة	45000	45000
الأصول غير الملموسة الأخرى	25000	18000
الاستثمارات في الشركات الزميلة	85000	88000
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	12000	2000
مجموع الأصول غير المتداولة	412000	435000
إجمالي الأصول	760000	803000
التزامات المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	195000	105000
قروض قصيرة الأجل	65000	68000
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	45000	37000
ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	28000	32000
مصاريف مستحقة الدفع	12000	9000
مجموع الإلتزامات المتداولة	345000	251000
الالتزامات غير المتداولة		
قروض طويلة الأجل	120000	105000
التزامات ضريبية مؤجلة	2000	3000
مخصصات طويلة الأجل	6000	8000
مجموع الإلتزامات غير المتداولة	128000	116000
مجموع الإلتزامات	473000	367000

حقوق الملكية		
حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم		
رأس مال الأسهم	150000	250000
رأس المال الإضافي	40000	75000
فائض إعادة التقييم	25000	30000
احتياطي قانوني (إجباري)	48000	54500
الأرباح المحتجزة	8000	9000
حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	16000	17500
مجموع حقوق الملكية	287000	436000
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	760000	803000

قائمة الدخل Income Statement

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشاة من ربح او خسارة عن فترة مالية محددة. وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح او الخسارة بدلا من صافي الربح او الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

شكل ومحتوى قائمة الدخل:

الدخل Income

يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية **الدخل** بأنه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الإلتزامات.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار.

تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية وبذلك فهي ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة.

المصاريف Expenses

أما المصاريف فتعرف وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزامات، وتؤدي المصاريف الى نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المالكين.

- يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإهتلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.
- تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.
- تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة. عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخول ذات العلاقة منها.
- يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل.

اهداف قائمة الدخل

تزويد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.
2. تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية).
3. توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية.
4. التقرير (الأعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً.
5. تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشاة.
6. معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

محددات قائمة الدخل

نظراً لاشتمال صافي الدخل على عدد من الفروض والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها ومصروف اهتلاك الأصول غير المتداولة، فان الدخل يمثل رقم تقديري، مما يتطلب ضرورة ادراك مستخدمي هذه القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه المحددات:

1. البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل: ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق. ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج

أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.

2. تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشآت بعضها ببعض.
3. مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المنشآت يولد اختلافاً في قيم الدخل من منشأة لأخرى.

قائمة الدخل الشامل Statement of comprehensive income

- يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشأة بصفتهم مالكين (مثل زيادة او تخفيض راس المال وتوزيعات الأرباح) .
- **يجب ان تعرض قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، إضافة الى أقسام الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر ما يلي:**

أ- الربح او الخسارة.

ب- إجمالي الدخل الشامل الآخر.

ج- الدخل الشامل للفترة = الربح او الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الآخر.

اذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح او الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح او الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

- **اي ان المعيار يسمح بعرض:**

• قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر او (قائمة الدخل الشامل)، أو

- عرض قائمتين الاولى قائمة الربح او الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة باسم قائمة الدخل الشامل (تشمل رقم ربح او خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الاخر).

مكونات بنود الدخل الشامل الآخر:

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية ، وهي تشمل عادة ما يلي:

التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16 والأصول غير الملموسة IAS 38).

إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب IAS 19 "منافع الموظفين".

الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب IAS 21.

الأرباح والخسائر الناتجة عن اعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع بموجبIAS 39.

ربح او خسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية بموجب IAS 39.

مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغير في مخاطر الائتمان للالتزامات المصنفة بالقيمة إلعادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب IFRS 9 "الأدوات المالية".

البنود الواجب عرضها بشكل منفصل ضمن قسم الربح او الخسارة من قائمة الدخل الشامل او في "قائمة الربح او الخسارة " اذا عرضت منفصلة:

بالإضافة لما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية ، يجب ان يشمل قسم الربح او الخسارة من قائمة الدخل الشامل او "قائمة الربح او الخسارة " بشكل منفصل – كحد أدنى– بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

أ - الإيراد.

ب– تكاليف التمويل.

ج- الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د- حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، يجب عرضها برقم واحد وبسطر واحد بناء على كونها بنود سيعاد تصنيفها لاحقاً الى بيان الدخل ام لا.

هـ- اي ربح او خسارة ناجمة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) والقيمة العادلة في تاريخ اعادة تصنيف اصل مالي الى فئة اصول مالية بالقيمة العادلة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (9).

و- مصروف ضريبة الدخل.

ز- مبلغ برقم واحد للعمليات الموقوفة (غير المستمرة) انظر معيار IFRS 5 .

وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلا محدوداً ساري المفعول من 2016/1/1 ينص على ان البنود المعروضة في قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر قد يتم تجميعها او عدم تجميعها وفق العرض الملائم لذلك البند .

البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

يجب ان يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود مستقلة للدخل الشامل الآخر للفترة المالية مصنفة حسب طبيعتها (متضمنة حصة المنشأة من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية) ومصنفة الى مجموعتين (وفق ما تتطلبه معايير الابلاغ المالي الدولية) :

أ- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقاً باعادة تصنيفها ضمن الربح او الخسارة.

ب- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي يتم لاحقاً اعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة عند تحقق شروط محددة .

كما **يتطلب المعيار رقم (1) أيضاً الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة:**

أ- الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب) الى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

ب- إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب الى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

واذا عرضت المنشأة قائمة ربح او خسارة منفصلة ، فإنها تعرض تخصيص الربح او الخسارة في الفقر (أ) ضمن هذه القائمة .

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات اعادة التصنيف إما في قائمة الدخل الشامل أو في الايضاحات. ويمكن للمنشأة عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يلي:

- بالصافي بعد الاثار الضريبية ذات العلاقة.
- بالمبالغ قبل الضريبة لكل بند من مكونات الدخل الشامل الآخر مع اظهار قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات اعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم اعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتاحة للبيع مشمولة ضمن الأرباح والخسائر للفترة الحالية، حيث ان هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية او الفترة السابقة، وبالتالي يجب اقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (اعادة تصنيفها) وتحويلها الى الأرباح والخسائر.

البنود غير العادية Extraordinary Items:

ينص المعيار رقم (1) على أنه يجب على المنشأة **عدم** عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية في قائمة الدخل الشامل او في قائمة الدخل المنفصلة (اذا تم عرضها)، او حتى في الإيضاحات. وبالتالي **فقد الغى المعيار** مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل الشامل او عرض قائمة الدخل.

المعلومات التي يجب عرضها في "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر" أو في الأيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

تشمل الحالات التي تؤدي الى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

أ. هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

ب. تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد (خسارة التدني في القيمة)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات (أرباح استعادة التدني).

ج. إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، والمبالغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.

د. أرباح أو خسائر بيع أو شطب او التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

هـ. نتيجة بيع الاستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

الإفصاح عن المبلغ المعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات والأرباح المقترح توزيعها:

1. **يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:**

قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو

الإيضاحات.

2. أما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل اصدار البيانات المالية والتي لم يتم إقرارها (لم يعترف كتوزيعات بشكل قطعي) **فيتطلب المعيار الإفصاح عنها ضمن الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية.**

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة للفترة المالية الحالية)

بموجب المعيار رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات بإستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

1. طبيعة المصروف: ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الاهتلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان).
2. وظيفة المصروف: أما أسلوب وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية .

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. وتشجع المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك. وتجدر الاشارة الى ان تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الاكثر شيوعاً واستخداما من قبل الشركات في الاردن وفي معظم دول العالم.

فيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقه **طبيعة المصروف:**

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2015/12/31 (بآلاف الدنانير)		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		125000
مكاسب وإيرادات أخرى		5000
المجموع		130000
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(12000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(65000)	
تكاليف منافع الموظفين	(8000)	
مصاريف الاهتلاك والإطفاء	(15000)	
المصروفات الأخرى	(1000)	
مصاريف التمويل	(500)	
إجمالي المصروفات		(101500)
حصة المنشاة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة		1200
ربح الفترة قبل الضريبة		29700
مصروف ضريبة الدخل		(12500)
ربح الفترة يوزع بين:		17200
– مالكي الشركة القابضة		12900
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)		4300

وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام **أسلوب وظيفة المصروف:**

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2015/12/31 (بآلاف الدنانير)	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	125000
تكلفة المبيعات	85000
إجمالي الربح	40000
مكاسب وايرادات أخرى	5000
مصاريف التوزيع	(3000)
المصروفات الإدارية	(12000)
المصروفات الأخرى	(1000)
مصاريف التمويل	(500)
حصة المنشاة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة	1200
ربح الفترة قبل الضريبة	29700
مصروف ضريبة الدخل	(12500)
ربح الفترة	**17200**
الدخل الشامل الآخر:	
• ارباح غير محققة لتقييم اصول مالية معدة للبيع.	1000
• فائض اعادة التقييم	2000
حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة.	4000
الدخل الشامل الآخر للسنة	**7000**
اجمالي الدخل الشامل للسنة	**24200**
ربح الفترة (17200 دينار) موزع الى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	15800
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	1400
الدخل الشامل (7000 دينار) موزع الى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	5750
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	1250

وعند قيام المنشأة بإتباع اسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها، يجب عليها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف منافع الموظفين .

قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity

يجب على المنشأة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

أ- اجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة الى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود الى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

ب- لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي او اعادة العرض باثر رجعي المعترف بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ج- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن:

- الأرباح والخسائر.
- كل بند من مكونات الدخل الشامل.
- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

فيما يلي مثال توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) "عرض القوائم المالية".

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2015/12/31 (بالألف الدنانير)

البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	احتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	150000	40000	25000	48000	8000	16000	287000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
ربح الفترة					17200		17200
توزيعات أرباح					(9700)		(9700)
احتياطي قانوني				6500	(6500)		000
إصدار أسهم	100000	35000					135000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						1500	1500
أرصدة 12/31	250000	75000	30000	54500	9000	17500	436000

قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الاستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

والهدف الأساسي لقائمة التدفق النقدي تزويد معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتوفير معلومات حول الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (7) والذي يبين متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها، بأن المنافع المدركة عند عرض قائمة التدفق النقدي بالاقتران مع قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل بما يلي:

1. تقدم معلومات حول الهيكل المالي للمنشأة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون) وقدرة المنشأة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة.
2. تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملاك في المنشأة.
3. تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة نظراً لتحييد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم. وقد سبق الإشارة الى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

وبحسب معيار المحاسبة الدولي فان الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشاة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات او معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.
- الإفصاح عن أي بيانات او معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، الا ان نشرها يعتبر ضروري لتوفير **العرض العادل Fair Presentation** للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

ويؤكد المعيار على أهمية اسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، بحيث تقدم بأسلوب منتظم Systematic Manner طالما كان ذلك ممكناً أو عملياً، كما يجب الربط المرجعي Cross- Referenced بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وبحسب المعيار فان طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تكون اما:

1. معلومات إضافية او تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية.
2. معلومات محددة لشرح بعض الارقام الواردة في القوائم المالية.
3. معلومات إضافية لم ترد اية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار ان هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذا الترتيب هو:

ووفق المعيار المحاسبي رقم (1) يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى:

أ. عبارة تفيد بإمتثال المنشاة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

ب. عرض لأساس (اسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.

ج. معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية.

د. إفصاحات اخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ومن الأمثلة على البنود أعلاه ما يلي:

1. الطرق والسياسات المحاسبية التي تم اعتمادها لإعداد القوائم المالية والتغيرات التي تحدث فيها مع بيان الأسباب التي أوجبت تلك التغيرات.
2. المطالبات على أصول الشركة وترتيبها حسب أولوياتها.
3. بيان القيود على توزيعات الأرباح على المساهمين.
4. وصف علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى وأية عقود أبرمتها مع تلك الأطراف.
5. طبيعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وتأثيرها المالي.
6. توضيح العمليات التي تؤثر على حقوق المساهمين بالشركة.
7. أي معلومات أخرى يصعب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

Disclosure of Accounting Policies and Estimation

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية مثل (التكلفة

التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة، أو القيمة القابلة للإسترداد)، والسياسات المحاسبية الهامة اللازمة للفهم المناسب للقوائم المالية، كما يجب توضيح التقديرات التي إستخدمتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية. كما يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح ضمن الإيضاحات عن معلومات تتعلق بالإفتراضات المستقبلية الهامة مثل كيفية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة عند احتساب القيمة قيد الإستعمال عند إجراء إختبار تدني قيمة الموجودات.

يتطلب المعيار رقم (1) إفصاحات أخرى في <u>الإيضاحات</u> وتشمل معلومات عما يلي:

1. مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية، والتي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك (الهيئة العامة) خلال الفترة، وحصة السهم من تلك التوزيعات.
2. مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها.
3. تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان أخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

أ- بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.

ب- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسة.

ج- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

أما بالنسبة للسلبيات أو الانتقادات للإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، فتتمثل بالاتي:

- أن هذه الإيضاحات تميل إلى أن تكون أكثر صعوبة في فهمها وقراءتها ما لم يتم التوسع في دراستها من قبل مستخدمي التقارير المالية، مما يعرضها في كثير من الاحيان الى الإهمال من قبل مستخدميها.
- أن النصوص الوصفية أكثر صعوبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات مقارنة بالبيانات الكمية الموجزة في القوائم المالية.
- وبسبب التعقيد المتزايد في أعمال المنشآت، فإن هناك خطورة في الإفراط في استخدام هذه الإيضاحات على حساب تطوير مبادئ لدمج العلاقات الجديدة والأحداث المستجدة في القوائم المالية نفسها.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"؟
   - فرض الاستمرارية
   - الاتساق في العرض
   - المادية والتجميع
   - التقاص
   - المعلومات المقارنة
4. ما هي محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)؟
5. ما هي الحالات او الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول؟
6. ما هي الحالات او الشروط الواجب توفرها لتصنيف الالتزام على أنه متداول؟
7. ما هي الحالات التي يتطلب المعيار رقم (1) فيها إعادة تصنيف الالتزامات غير المتداولة إلى التزامات متداولة.
8. حدد 6 بنود يتوجب عرضها في صلب الميزانية وضمن الأصول غير المتداولة.
9. ما هي الأهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل؟
10. هناك طريقتان لعرض المصاريف في قائمة الدخل، بين هاتان الطريقتان وما هي الطريقة الأكثر استخداما في الحياة العملية.
11. ما هي العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
12. ما هي الأهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية؟
13. بين ترتيب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية وفق لمعيار المحاسبي رقم (1).

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) القوائم المالية ذات الغرض العام من حيث:
   أ- المحتويات والشكل الذي يتوجب ان تعرض به تلك القوائم
   ب- الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في تلك القوائم
   جـ- الاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة
   د- أ و ب صحيحتان
2. من الاعتبارات العامة التي أوردها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لعرض القوائم المالية:
   أ- التوقيت المناسب ب- فرض الاستمرارية
   جـ- الملاءمة د- جميع ما ذكر صحيح
3. عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن:
   أ- 12 شهر ب- 6 شهور
   جـ- 5 سنوات د- 3 سنوات
4. عندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد عن سنة، أي من البنود التالية ليس مطلوباً الإفصاح عنه حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1):
   أ- السبب وراء استخدام فترة أطول من سنة.
   ب- حقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.
   جـ- اثر التغير في طول الفترة على البنود ذات الأهمية النسبية العالية.
   د- الفترة التي تغطيها القوائم المالية.
5. وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، أي العبارات التالية غير صحيحة:
   أ- لا يجوز تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الإفصاح.
   ب- يمكن الخروج على الاتساق عند حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية.
   جـ- يتوجب عرض البنود غير المتشابهة التي لها أهمية مادية في بنود منفصلة.
   د- عند تقييم فرض الاستمرارية يتوجب الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة لا تزيد عن اثني عشر شهراً.

6. أي من حالات العرض التالية يعتبر تقاصاً:
أ- عرض مجمع الاهتلاك مطروحاً من الأصل الثابت.
ب- عرض مجمع النفاد مطروحاً من مناجم الفحم.
جـ- عرض خصم إصدار السندات مطروحاً من قرض السندات.
د- لا شيء مما ذكر.

7. خلال العام 2012 كان لدى الشركة العالمية قرض بنكي قيمته 50000 دينار يستحق السداد في 2015/6/30 وقد اخلت الشركة بشروط القرض ونتيجة ذلك أصبح القرض واجب السداد في 2012/12/1. قامت الشركة بالتفاوض مع البنك المقرض وتم الاتفاق في 2013/1/15 بتأجيل سداد القرض إلى التاريخ المتفق عليه سابقا (2015/6/30). تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 وقد تم إصدار القوائم المالية للعام 2012 في 2013/2/28. يظهر القرض أعلاه في ميزانية الشركة في 2012/12/31 ضمن الالتزامات:
أ- المتداولة ب- غير المتداولة
جـ- يجوز إن تظهره الشركة كالتزامات متداولة أو غير متداولة
د- لا شيء مما ذكر صحيح

8. صنف معيار المحاسبة الدولية رقم (1) الأصول المحتفظ بها لأغراض المتاجرة:
أ- كأصول متداولة ب- كـأصول غير متداولة
جـ- كأصول أخرى د- حسب رغبة المنشاة

9. احد البنود التالية ليس بندا من البنود التي يجب ان يتضمنه الحد الأدنى للبنود التي يجب ان تعرض في الميزانية العمومية:
أ- الممتلكات الاستثمارية ب- الأصول البيولوجية
جـ- حقوق غير مسيطر عليها المعروضة ضمن حقوق الملكية
د- الالتزامات الطارئة

10. في حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء:
أ- إما ضمن الأصول المتداولة أو ضمن الأصول غير المتداولة
ب- ضمن الأصول غير المتداولة
جـ- بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة
د- مع الضمانات التي أخذتها المنشاة على ذلك الدين

11. بموجب المعيار المحاسبة الدولية رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:
أ- طبيعة المصروف
ب- قيمة المصروف
جـ- كونه نقدي أو غير نقدي
د- جميع ما ذكر صحيح

12. تظهر الأرباح المقترح توزيعها والتي لم يتم إقرارها ضمن:
أ- الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية
ب- قائمة الدخل
جـ- الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها
د- حقوق المساهمين وفي بند مستقل "أرباح مقترح توزيعها على المساهمين"

(الأسئلة من 13 - 23 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

13. يقضي المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية الإفصاح عما يلي باستثناء:
أ- طبيعة عمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسة.
ب- اسم الشركة الأم إذا كانت شركة قابضة.
جـ- الأرباح أو الخسائر الاستثنائية وغير العادية.
د- استخدام التقديرات.

14. أي من البيانات المالية التالية لا يعتبر أحد البيانات المالية الأساسية:
أ- التغير في الموجودات والمطلوبات.
ب- التغير في حقوق الملكية.
جـ- بيان التدفقات النقدية.
د- بيان الدخل.

15. أي مما يلي لا يشكل مكوناً للبيانات المالية للأغراض العامة:
أ- بيان التدفقات النقدية. ب- بيان تكلفة الإنتاج.
جـ- السياسات المحاسبية. د- بيان التغيرات في حقوق الملكية.

16. تتكون البيانات المالية الكاملة مما يلي:

أ- بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل

ب- بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية

جـ- إيضاحات حول البيانات المالية

د- جميع ما ذكر صحيح

17. في حالة ان المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ التزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الالتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الالتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:

أ- قصير الأجل.

ب- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر (بعد تاريخ قائمة المركز المالي) على عدم المطالبة بسبب إخلال المنشاة بهذا الشرط.

جـ- طويل الأجل.

د- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر (بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل الموافقة على الإصدار) على عدم المطالبة بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط.

18. تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:

أ- الاستثمارات طويلة الأجل.

ب- الأصول الأخرى.

جـ- مطروحة من حقوق المساهمين.

د- مطلوبات طويلة الأجل.

19. إن نتائج العمليات الموقوفة تظهر في البيانات المالية كما يلي:

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل.

ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.

جـ- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية اذا كانت جوهرية.

د- ما ورد في (أ) و(ج) أعلاه صحيح.

20. عند إقرار مجلس الإدارة للأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد انتهاء السنة المالية، فان تلك الأرباح المقترحة تظهر في البيانات المالية:

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات.

ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين.

جـ- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

د- كل ما ورد أعلاه صحيح.

21. عندما تعرض المصاريف مصنفة وفقاً لوظيفتها (عملها) فان المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية لا يتطلب الإفصاح عما يلي كمعلومات إضافية:

أ- مصاريف استهلاك الموجودات.

ب- مصاريف إطفاء الموجودات.

جـ- مصاريف الإيجارات.

د- مصاريف منافع الموظفين.

22. أذكر فيما يلي الموجودات التي لا يتطلب عرضها كحد أدنى من المعلومات في صفحة الميزانية العامة:

أ- الموجودات البيولوجية.

ب- الموجودات الضريبية المؤجلة.

جـ- الالتزامات الطارئة.

د- الاستثمارات العقارية.

23. يمثل الدخل الشامل الأخر في بيان الدخل ما يلي باستثناء:

أ- فروقات العملة الناجمة عن ترجمة العمليات الأجنبية.

ب- الربح من الجزء الفعال من التحوط للقيمة العادلة.

جـ- حصة الشركة الام في الدخل الشامل الأخر في الشركة الحليفة.

د- التغير في فائض أو عجز الموجودات غير الملموسة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)	المخزون Inventories
2	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون". 3. توضيح البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون. 4. بيان البنود التي لا تدخل في احتساب تكلفة المخزون. 5. توضيح الأساليب التي اعتمدها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لقياس تكلفة المخزون. 6. توضيح توقيت الاعتراف بالمخزون كمصروف. 7. شرح لكيفية تطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل. 8. شرح طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون. 9. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون Inventories

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون"، وصف المعالجة المحاسبية للمخزون. وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون، والذي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية العمومية. ويعترف بالمخزون كمصروف في قائمة الدخل عندما يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة ببيعه وذلك عند بيع ذلك المخزون.

يمكن تعريف المخزون بانه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها او تصنيعها في دورة النشاط العادي للمنشأة. وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، اما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة التالية:

- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Materials.
- البضاعة تحت التشغيل (اي التي لم يستكمل إنتاجها حتى انتهاء الفترة المالية) Work in Process.
- البضاعة تامة الصنع Finished Goods.

وحيث ان المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة أي سيتحول الى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة فانه يعد احد المكونات الأساسية للأصول المتداولة كما يعتبر عنصراً أساسيا من مكونات رأس المال العامل.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) الى:

1. وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
2. وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً.
3. بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون Net Realizable Value (NRV).
4. توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشاة، والبضاعة تحت التشغيل، والأدوات والمواد التي تستخدم في عملية الإنتاج (المواد الخام).

لا يغطي المعيار ما يلي:

أ- الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة والتي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) "عقود الإنشاء".

ب- الأدوات المالية التي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9).

جـ- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

1. منتجي المنتجات الزراعية والحرجية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في قائمة الدخل للفترة التي حدث بها التغير.
2. المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في قائمة الدخل في فترة التغيير.

المبدأ الأساسي للمعيار رقم (2) Fundamental Principle in IAS 2

يتطلب المعيار الدولي رقم (2) تحديد قيمة البضاعة بالتكلفة او صافي القيمة القابلة التحقق Net Realizable Value (NRV) أيهما اقل.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

المخزون Inventories هي الأصول التي تتصف بما يلي:

يحتفظ بها لغرض البيع في السياق الطبيعي للأعمال.

قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.

على شكل مواد أو إمدادات تستهلك او تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV)

هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع.

أي أن **صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV)** = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة).

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولا: مكونات تكلفة المخزون Cost Components

يتوجب ان تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع، وعليه فان البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:

أ- **تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشاة**، وتتضمن:

1. ثمن الشراء مطروحاً منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
2. الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترداد.
3. مصاريف النقل والتحميل والتنزيل والتخليص وأية مصاريف اخرى مباشرة تعزى الى عملية الشراء بشكل مباشر.

ب- تكاليف تحويل المواد الخام الى سلع جاهزة او شبه جاهزة

يظهر هذا النوع من التكاليف في المنشآت الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام الى سلع جاهزة او شبه جاهزة للبيع. ويتضمن هذا البند ما يلي:

1. التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة المباشرة وغير المباشرة. حيث تتضمن التكاليف المباشرة المتغيرة المواد المباشرة والعمل المباشر، اما التكاليف الثابتة المباشرة فتمثل التكاليف التي لا تتغير مع زيادة حجم الإنتاج الا انه يمكن ربطها بشكل مباشرة بإنتاج سلعة معينة، مثل اهتلاك الة تستخدم خصيصا وحصراً لإنتاج سلعة معينة. أما التكاليف غير المباشرة والتي تصنف أيضا الى متغيرة وثابتة فهي

التكاليف التي لا يمكن ربطها وتحديدها بشكل دقيق لمنتج محدد، وتصنف الى متغيرة مثل المواد غير المباشرة وثابتة مثل راتب مدير المصنع.
يتم تحميل تكاليف التصنيع غير المباشرة بناءً على الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة (Normal Product Capacity)، حيث يتم احتساب الطاقة العادية للمنشاة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات، وقد يتم الاعتماد على مستوى الإنتاج الفعلي في هذه الحالة اذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة. وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فان الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية فان الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة.

2. في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحَدة، أي ان تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الانتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى، ويمكن استخدام اسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.
3. عرض المعيار حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسة.
4. ومن التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى غير المباشرة مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل.

التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف):

1. التلف غير الطبيعي ، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
2. تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
3. المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
4. تكاليف البيع والتسويق.
5. فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.

6. تكاليف الاقتراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الاجل وبحيث يكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر **الفرق** بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع. مع الإشارة هنا إلى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الاقتراض".

مثال (1)

في 2016/12/25 اشترت شركة الرملة بضاعة ودفعت عليها المبالغ التالية:

40000 دينار	ثمن الشراء ضمن فترة سداد لقيمة البضاعة تبلغ 6 شهور، علما أن سعر الشراء ضمن الفترة العادية للسداد لتلك البضاعة 38000 دينار
4000 دينار	تكاليف شحن البضاعة
1000 دينار	إعلانات في الصحف للعملاء عن وصول البضاعة

في 2016/12/31 تبين أن 30% من تلك البضاعة ما تزال لدى الشركة (غير مباعة)

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 من البضاعة المشتراة في 2016/12/25.

حل مثال (1)

إجمالي تكلفة البضاعة المشتراة في 2016/12/25 = 38000 + 4000 = 42000 دينار.

أما تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 من البضاعة المشتراة في 2016/12/25 = 42000 × 30% = 12600 دينار.

ويلاحظ أن إجمالي تكلفة البضاعة المشتراة تضمن سعر الشراء ضمن الفترة العادية للسداد وتكلفة شحن البضاعة، ولم يتضمن مصاريف الإعلانات.

مثال (2)

تقدر نسبة التلف الطبيعي لدى شركة صناعية بـــ 2% من إجمالي الإنتاج، ويتم اكتشاف التلف في نهاية مرحلة الإنتاج. خلال شهر نيسان 2016 تم إنتاج 100000 وحدة بتكلفة تصنيع كلية تبلغ 400000 دينار. بلغ عدد الوحدات التالفة 2800. في نهاية الشهر بلغ عدد وحدات المخزون 3000 وحدة جيدة.

المطلوب: تحديد مقدار تكلفة المخزون البالغ 3000 وحدة جيدة.

حل مثال (2)

معدل تكلفة الوحدة الواحدة = $\frac{400000}{100000}$ = 4 دنانير

عدد وحدات التلف الطبيعي = 100000 × 2% = 2000 وحدة.

عدد وحدات التلف غير الطبيعي = 3000 – 2000 = 1000 وحدة.

تكلفة التلف غير الطبيعي = 1000 × 4 = 4000 دينار (يعترف بها مصروف ولا تدخل في تحديد تكلفة الإنتاج).

معدل تكلفة الوحدة الواحدة الجيدة = $\frac{4000 - 400000}{3000 - 100000}$ = 4.0825 دنانير

تكلفة المخزون البالغ 3000 وحدة جيدة = 3000 × 4.0825 = 12247.42 دينار.

تكاليف المخزون للمنشآت الخدمية

في حالة وجود خدمة غير منجزة في نهاية الفترة، فقد تتطلب بعض الحالات رسملة التكاليف المنفقة على الخدمة حتى تاريخ إعداد الميزانية. وفي هذه الحالة تتضمن تكاليف المخزون للخدمة جميع الأجور والرواتب الخاصة بالخدمة المقدمة بما فيها رواتب ومكافآت موظفي الإشراف على تقديم الخدمة، كما تتضمن المصاريف الأخرى لانجاز الخدمة مثل المواصلات. ولا تعتبر تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة جزء من تكلفة المخزون، وإنما مصاريف فترة.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

يتم تحديد تكلفة المخزون والاعتراف به للمنتجات الزراعية عند الحصاد في حالة الزراعة وذلك بالقيمة العادلة له عند الحصاد مطروحا منه المصاريف المقدرة لعملية البيع وهذا فقط في الهيئة الأولية للمنتجات الزراعية ودون إجراء تصنيع إضافي عليها.

ثانياً: أساليب وطرق قياس تكلفة المخزون (صيغ التكلفة) Cost Formulas

أساليب قياس تكلفة المخزون

اعتمد المعيار ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:

ا. التكلفة الفعلية المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.

2. أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية The standard cost method أو
3. طريقة التجزئة Retail method.

اشترط المعيار استخدام اسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على ان يعطيا نتائج قريبة من اسلوب التكلفة الفعلية.

- تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشاة الخاصة.
- أما طريقة التجزئة فتستخدم في منشات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

طرق تحديد تكلفة المخزون

يتطلب المعيار رقم (2) تحديد تكلفة المخزون كما يلي:

أ- طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) Specific Identification:

يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج او منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

ب- الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون وهي:

- اوجب المعيار استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون **في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني**، في حين **لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا** والتي كان يسمح باستخدامها قبل العام 2003 وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
- تقوم طريقة الوارد أولا صادر أولا على مفهوم ان المخزون الذي يتم شرائه او تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه في البداية.
- تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة، او على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة.
- يجب استخدام نفس اسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال استخدامها. الا انه يمكن استخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة. لا يجوز استخدام طرق مختلفة من

طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الاختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.

ثالثا: تقييم المخزون Inventories Valuation

عند إعداد القوائم المالية يتطلب المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value) أيهما أقل، وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويعترف به في قائمة الدخل.

صافي القيمة القابلة للتحقيق Net Realizable Value

صافي القيمة القابلة للتحقيق هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون (اذا كان المخزون لم يكتمل تصنيعه بعد) , التكاليف المقدرة والضرورية لإتمام عملية البيع. في حالة انخفاض أسعار بيع المخزون او وجود تقادم او تلف في المخزون فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، , في هذه الحالة يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقيق، والاعتراف بالفرق **كمصروف** وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض. ويعتبر هذا الإجراء تماشيا مع مبدأ عدم إظهار الأصل بأكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند بيعه او استخدامه.

يتم تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق بناء على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة.

في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية، فيتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها، اما باقي المخزون فيتم معاملتها كالمخزون العادي. أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المنشاة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات والالتزامات والاصول المحتملة.

لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام او المهمات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، اذا كان من المتوقع ان سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة او اعلى من التكلفة. أما في حالة كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقيق فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.

- في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقيق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييم المخزون وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقيق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقيق الجديدة.

مثال (3)

في 2016/12/31 كان لدى شركة السلام مخزون تكلفته 61000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للمخزون 58000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 3000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومقدار خسارة الانخفاض في المخزون.
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.
3. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31.

حل مثال (3)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 58000 – 3000 = 55000 دينار.
   أما خسارة الانخفاض في المخزون فتبلغ 6000 دينار (61000 – 55000).
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.

2016/12/31	من حـــ/ تكلفة المبيعات أو خسارة انخفاض المخزون		6000
	الى حـــ/ بضاعة أخر المدة	6000	

ويلاحظ ان الانخفاض في قيمة المخزون والبالغة 6000 دينار يتم تحميلها إما لتكلفة المبيعات او إثباتها في حساب مستقل هو خسارة انخفاض المخزون والذي يقفل بقائمة الدخل. علماً ان معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لم يحدد الحساب الواجب استخدامه لمعالجة الانخفاض في قيمة المخزون.

3. قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 = 55000 دينار.

مثال (4)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الرسالة مخزون مواد خام تكلفته 48000 دينار وتبلغ تكلفة إتمام تصنيعه المقدرة 15000 دينار والتكلفة المقدرة لبيعه عند إتمام تصنيعه 2000 دينار وسعر البيع المقدر للمخزون عند إتمام تصنيعه 60000 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31.

حل مثال (4)

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة).

= 60000 – (15000 + 2000) = 43000 دينار

وبما ان تكلفة المواد الخام 48000 دينار فيجب الاعتراف بخسارة انخفاض مخزون تبلغ 5000 دينار (48000 – 43000)، وبالتالي فان قيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 ستكون 43000 دينار.

مثال (5)

في 2016/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من الصنف س لدى الشركة المتحدة 1000 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 4 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 800 وحدة للعميل غازي بسعر 3.4 دينار دون إن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 3.8 دينار والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 0.2 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31.

حل مثال (5)

صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = (800 × 3.4) + [200 × (3.8 – 0.2)] =

= 2720 + 720 = 3440 دينار.

وبما ان تكلفة المخزون 4000 دينار (1000 × 4)، فيكون هناك خسارة انخفاض في قيمة المخزون تبلغ 560 دينار.

أما قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 فتبلغ 3440 دينار والتي تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.

رابعاً: الاعتراف بالمخزون كمصروف Recognition as an Expense

عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون. ويجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الاعتراف به في الفترة التي حصل فيها الارتفاع (استعادة التخفيض)، حيث يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كمكاسب عن طريق **تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.**

بعض أنواع المخزون يمكن أن تُحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم في تشييد أصول طويلة الأجل من قبل المنشأة. وفي هذه الحالة يتم رسملة تكلفة المخزون على الأصل المستخدم فيه المخزون، ثم يتم الاعتراف بتكلفة ذلك الأصل كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

خامساً: متطلبات الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار رقم (2)، المخزون، الإفصاح عما يلي:

- السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة تحديد تكلفة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- القيمة المدرجة (الدفترية) للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.
- أي مبلغ يمثل استعادة تخفيض المخزون والذي تم الاعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس (استعادة التخفيض).
- الظروف التي تتطلب عكس (استعادة) تخفيض قيمة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لإلتزامات على المنشأة.

المكونات المادية لمخزون آخر المدة Closing Inventory

يقصد بمخزون آخر المدة البضاعة التي لم تباع حتى نهاية الفترة المالية. عند تحديد كمية مخزون آخر المدة فان العبرة في تحديد مكوناته هي بملكية هذه المكونات بغض النظر عن أماكن وجودها، وبما يفيد ان بضاعة آخر المدة قد تتضمن بضاعة مملوكة للمنشأة لكنها لا توجد في مستودعاتها مثل البضاعة الموجودة لدى وكلاء البيع لبيعها نيابة عن المنشأة والتي تسمى بضاعة الأمانة. وبنفس الوقت فقد يكون هناك بضائع موجودة في مستودعات المنشأة ولا تدرج ضمن بضاعة آخر المدة نظرا لعدم ملكية المنشأة لهذه البضائع مثل البضاعة المباعة لأحد العملاء ولكنه لم يستلمها بعد، أي لا

زالت في مستودعات الشركة حتى نهاية الفترة المالية. وبناء على ما سبق فان مخزون آخر المدة يشتمل على ما يلي:

1. البضاعة المملوكة للمنشأة والموجودة في مستودعاتها ومصانعها ومعارضها.
2. البضاعة المملوكة للمنشأة ولكنها بحوزة الوكلاء (برسم البيع) وتسمى هنا المنشأة بالموكل للبضاعة (Consignor) أما البضاعة فتسمى بضاعة الأمانة.
3. البضاعة الموجودة بمخازن الاستيداع الجمركية التي قامت المنشأة بشرائها ولكنها لم تتمكن من سحبها من الجمرك حتى تاريخ الجرد او نهاية الفترة المالية.

أما البضاعة التي لا يتم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة فتتكون مما يلي:

1. البضاعة المباعة والتي لا تزال في المخازن حتى نهاية الفترة المالية.
2. البضاعة التي تعود ملكيتها للغير لكنها موجودة بحوزة المنشأة برسم البيع. أي أن المنشأة تكون وكيل للمنشآت الأخرى وتسمى بالوكيل على البضاعة (The Consignee).

وهنا قد يثار تساءل حول البضاعة في الطريق (Goods in Transit) فهل يمكن ادراجها ضمن المخزون ام لا؟

يمكن تعريف **البضاعة بالطريق** بانها البضاعة المشتراه أو المباعة ولكنها ليست موجودة في مخازن البائع أو المشتري بتاريخ الجرد. بمعنى ان هذه البضاعة تكون بحوزة شركة الشحن أو شركات الطيران أو الملاحة.

يتوقف معالجة البضاعة في الطريق بالنسبة للبائع والمشتري على شروط تسليم البضاعة. فإذا كانت البضاعة تسليم محلات المشتري فهذا يعني أن البضاعة بالطريق هي ملكية البائع وتدرج ضمن مخزون بضاعة آخر المدة له. اما اذا كانت البضاعة تسليم محلات البائع، فهذا يعني أن ملكية البضاعة انتقلت الى المشتري بمجرد استلامها من محلات البائع ولذلك تدرج ضمن البضاعة بالمخازن وضمن المشتريات في دفاتر المشتري رغم عدم وجودها في مستودعاته بتاريخ إعداد القوائم المالية نظرا لانتقال المخاطر والمنافع المرتبطة بالبضاعة للمشتري بعد خروجها من مخازن البائع.

طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون

يختلف إثبات المشتريات والمبيعات والعمليات المتعلقة بهما باختلاف الطريقة او النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، وفيما إذا كانت طريقة الجرد الدوري او طريقة الجرد المستمر، وحيث أن هناك طريقتان أساسيتان للمحاسبة عن المخزون هما: **طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري**، فإن الطريقة الأولى تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون حيث تخصص بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد. ويثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. ويتم إثبات البضاعة الواردة من واقع تقارير الاستلام وفاتورة الشراء في خانة " الوارد" أما طلبات الصرف فتثبت في خانة "الصادر" مبينا فيها الكمية الصادرة وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. وتبين خانة "الرصيد" الرصيد بعد كل عملية وارد أو صادر. أما المردودات فتعالج على أساس صادرات سالبة، أي تطرح من الصادرات (أو تضاف إلى الواردات). وتظهر بطاقة الصنف على الشكل التالي:

بطاقة صنف ...									
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة

وإذا ما تم جمع بطاقات الصنف الخاصة بكل أصناف البضاعة معا فإنها تسمى أستاذ.

أما طريقة الجرد الدوري فإنها لا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط. ومن ثم فان تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد تحديد قيمة مخزون آخر المدة.

وفيما يلي مقارنة بين الإثبات المحاسبي بإتباع نظام الجرد الدوري والمستمر.

مقارنة بين نظام الجرد الدوري والمستمر	
نظام الجرد الدوري	نظام الجرد المستمر
إثبات المشتريات	
من حـ/ المشتريات الى حـ/ الموردين	من حـ/ بضاعة بالمخازن الى حـ/الموردين

إثبات مصاريف نقل المشتريات والرسوم الجمركية	
من حـــ/ مصاريف نقل المشتريات حـــ/ الرسوم الجمركية الى حـــ/ النقدية	من حـــ/ بضاعة بالمخازن الى حـــ/ النقدية
إثبات مردودات المشتريات	
من حـــ/ الموردين الى حـــ/ مردودات المشتريات	من حـــ/ الموردين الى حـــ/ بضاعة بالمخازن

اثبات المبيعات للعملاء وتكلفة المبيعات	
1. من حـــ/ المدينين الى حـــ/ المبيعات 2. لا يتم إثبات أية قيد لتكلفة البضاعة المباعة.	1. من حـــ/ المدينين الى حـــ/ المبيعات 2. من حـــ/ تكلفة البضاعة المباعة الى حـــ/ بضاعة بالمخازن
اثبات مردودات المبيعات	
1. من حـــ/ مردودات مبيعات ومسموحاتها الى حـــ/ المدينين 2. لا يتم إثبات قيد لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة.	1. من حـــ/ مردودات مبيعات ومسموحاتها الى حـــ/ المدينين 2. من حـــ/ بضاعة بالمخازن الى حـــ/ تكلفة البضاعة المباعة

وبموجب نظام الجرْد الدوري يتم معرفة قيمة المخزون في آخر المدة عن طريق قيام المنشأة بالجرد الفعلي لمحتويات المخازن وحصر المواد الموجودة فيه ثم تقييمها. وبطرح قيمة المخزون في آخر المدة من إجمالي قيمة المخزون في أول المدة مضافا إليه المشتريات بالصافي يتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة. بمعنى ان تكلفة البضاعة المباعة تبعا لطريقة الجرد الدوري يمكن تحديدها على النحو التالي:

قائمة تكلفة البضاعة المباعة		
البيان	جزئي	إجمالي
قيمة المخزون في أول المدة (1)		×××
يضاف :		
قيمة المشتريات خلال العام	××	
يطرح : مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصومات	(××)	
صافي المشتريات	×××	
يضاف : المصروفات على المشتريات (م.نقل المشتريات	×××	
صافي تكلفة المشتريات (2)		×××
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع= (1) + (2)		××××
يطرح : قيمة مخزون آخر المدة		(×××)
تكلفة البضاعة المباعة		××××

وبما أن بضاعة أخر المدة تحدد وفق طريقة الجرد الدوري في نهاية الفترة من خلال الجرد الفعلي فان هذه الطريقة لا تحقق رقابة فعالة على حركة ورصيد المخزون.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري

لشرح كيفية تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري نورد المثال التالي:

مثال (6)

إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الاتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2016/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2016/5/1	500	12	6000
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	**1700**		**20400**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة 900 وحدة، بيع 700 وحدة منها في 2016/5/15 وبيع الباقي في 2016/10/12، وقد بلغ إجمالي قيمة المبيعات 30000 دينار.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد الدوري.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.
4. تحديد مجمل الربح وفق الطرق السابقة.
5. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 5000 دينار.

حل مثال (6)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ- **بإتباع طريقة التمييز المحدد** (Specific Identification):

طريقة التمييز العيني أو المحدد تقوم على انه يمكن تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وكذلك تحديد تكلفة شراء تلك الوحدات استنادا الى الفواتير الفعلية. وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المنشآت التي تبيع السيارات والآليات الثقيلة وكذلك السلع الثمينة. وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية وسكلفة، وقد تكون غير واقعية وغير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بأصناف

قائمة تكلفة البضاعة المباعة		
البيان	جزئي	إجمالي
قيمة المخزون في أول المدة (1)		×××
يضاف :		
قيمة المشتريات خلال العام	××	
يطرح : مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصومات	(××)	
صافي المشتريات	×××	
يضاف : المصروفات على المشتريات (م.نقل المشتريات	×××	
صافي تكلفة المشتريات (2)		×××
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع= (1) + (2)		××××
يطرح : قيمة مخزون آخر المدة		(×××)
تكلفة البضاعة المباعة		××××

وبما أن بضاعة أخر المدة تحدد وفق طريقة الجرد الدوري في نهاية الفترة من خلال الجرد الفعلي فان هذه الطريقة لا تحقق رقابة فعالة على حركة ورصيد المخزون.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري

لشرح كيفية تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري نورد المثال التالي:

مثال (6)

إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الاتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2016/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2016/5/1	500	12	6000
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	**1700**		**20400**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة 900 وحدة، بيع 700 وحدة منها في 2016/5/15 وبيع الباقي في 2016/10/12، وقد بلغ إجمالي قيمة المبيعات 30000 دينار.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد الدوري.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.
4. تحديد مجمل الربح وفق الطرق السابقة.
5. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 5000 دينار.

حل مثال (6)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ- بإتباع طريقة التمييز المحدد (Specific Identification):

طريقة التمييز العيني أو المحدد تقوم على انه يمكن تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وكذلك تحديد تكلفة شراء تلك الوحدات استنادا الى الفواتير الفعلية. وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المنشآت التي تبيع السيارات والآليات الثقيلة وكذلك السلع الثمينة. وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة، وقد تكون غير واقعية وغير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بأصناف

متعددة وبكميات كبيرة ذلك لأنه يصعب تتبع عملية تدفق البضاعة. إضافة الى ما سبق فانه يتعذر استخدام هذه الطريقة اذا ما كانت البضاعة متجانسة وغير قابلة للتمييز مما يدفع بالمحاسبين الى تبني طرق أخرى أكثر واقعية في تحديد تكلفة المخزون.

ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز المحدد على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2016/4/1	400	11	4400
مشتريات في 2016/10/1	300	13	3900
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9700**

ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9700 = 10700 دينار.

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10700 = 19300 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19300 – 5000 = 14300 دينار.

ب- إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا First-in, First-out (FIFO)

تفترض هذه الطريقة إنسياب البضاعة من المخازن بشكل منتظم ووفقا لأسبقية ورودها للمخازن. اي ان البضاعة التي يتم شراؤها أولا يتم صرفها للإنتاج او بيعها أولا. وعليه فإن بضاعة آخر المدة تتكون من الصفقات الأخيرة المشتراة خلال الفترة المالية ويتم تسعيرها باحدث الأسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بأسعار اقدم الصفقات المشتراة من البضاعة.

وطبقا لبيانات المثال السابق فان وحدات مخزون آخر المدة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث اي 100 وحدة من مشتريات 12/1 و 500 من مشتريات10/1 اما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1، وبالتالي يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2016/5/1	200	12	2400
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10300**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 10300 = 10100 دينار.

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10100 = 19900 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19900 – 5000 = 14900 دينار.

وتتميز هذه الطريقة بانها تؤدي خلال فترات التضخم الاقتصادي الى ارتفاع تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي انخفاض تكلفة البضاعة المباعة الأمر الذي ينتج عنه ارتفاع في رقم مجمل الربح أو انخفاض في رقم مجمل الخسارة للمنشاة، وبما يفيد أن هذه الطريقة أقرب إلى التكلفة الاستبدالية من الطرق الأخرى. أما خلال فترات الانكماش الاقتصادي فان هذه الطريقة تؤدي الى نتائج معاكسة حيث أن الأسعار تكون باتجاه الهبوط وتكون احدث الصفقات هي الأقل تكلفة، مما يؤدي الى انخفاض تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض مجمل الربح أو زيادة مجمل الخسارة.

جـ- **طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: Last-in, First-out (LIFO)**

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي تشتري أخيرا تباع أولا ولذلك فان مخزون آخر المدة سيكون من اقدم صفقات الشراء وبأقدم الأسعار. بمعنى انه بموجب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا يتم تسعير وحدات مخزون آخر المدة بأسعار الصفقات القديمة بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بأسعار أحدث الصفقات نسبيا.

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان وحدات مخزون آخر المدة البالغة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث أي 100 وحدة من بضاعة أول المدة و 500 من مشتريات

4/1 أما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1. ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أخيرا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2016/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2016/5/1	200	12	2400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**8900**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 8900 = 11500 دينار

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 11500 = 18500 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 18500 – 5000 = 13500 دينار.

وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا تستند الى فرضية غير واقعية حول إنسياب وحدات البضاعة من المخازن، **وأصبحت غير مقبولة** وفق التعديلات التي تمت على معيار المحاسبة الدولي رقم (2) والسارية المفعول من 2005/1/1 لتسعير وقياس المخزون وتخدم أغراض معينة خلال فترات التضخم على راسها قياس الدخل الخاضع للضريبة. فخلال فترات التضخم حيث تكون الأسعار في ارتفاع فإن بضاعة آخر المدة تسعر بأسعار منخفضة نسبيا، بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بالأسعار المرتفعة الحديثة نسبيا والذي ينتج عنه انخفاض رقم مجمل الربح او ارتفاع رقم مجمل الخسارة. ونشير هنا الى أن معيار المحاسبة الدولي رقم (2) قد منع استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO) اعتبارا من 2005/1/1.

د- طريقة المتوسط المرجح Weighted Average(WA)

هناك طريقتان لتطبيق طريقة المتوسط المرجح، الأولى تقوم على احتساب المتوسط المرجح للوحدة الواحدة خلال فترة زمنية محددة حيث يستخدم سعر موحد لتسعير كل من بضاعة آخر المدة والبضاعة المباعة، وهو معدل تكلفة الوحدة المرجح والمحسوب كما يلي:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة المرجح} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{عدد الوحدات المتاحة للبيع}}$$

أما الطريقة الثانية والتي تسمى طريقة المتوسط المرجح المتحرك (Moving Average Method) حيث يتم بموجب هذه الطريقة احتساب متوسط تكلفة الوحدة بعد كل عملية شراء جديدة للبضاعة، وتحسب تكلفة الوحدات المباعة في ضوء التكلفة الجديدة المحتسبة.

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان استخدم طريقة المتوسط المرجح الأولى يتم على النحو التالي:

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة خلال السنة} = \frac{20400}{1700} = 12 \text{ دينار / وحدة.}$$

و عليه فانه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

تكلفة بضاعة آخر المدة = عدد وحدات آخر المدة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

= 800 × 12 = 9600 دينار.

و يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9600 = 10800 دينار

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

= 900 × 12 = 10800 دينار

أما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10800 = 19200 دينار.

و عليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19200 – 5000 = 14200 دينار.

و تعتبر طريقة المتوسط المرجح مناسبة إذا كان هناك تقلبات ملموسة صعودا وهبوطا في أسعار البضاعة خلال الفترة المالية. وغالبا ما يؤدي استخدام هذه الطريقة الى إظهار قيمة المخزون ومجمل الربح بقيمة مقبولة ذلك لان تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة يتأثران بكافة أسعار الشراء خلال الفترة.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

طبقا لبيانات الحالة السابقة فان استخدم طريقة المتوسط المرجح المتحرك يتم على النحو التالي:

البيان	الكمية (بالوحدات)	التكلفة الإجمالية	
رصيد أول المدة	100	1000	
مشتريات في 2016/4/1	500	5500	
مشتريات في 2016/5/1	500	6000	
الإجمالي	**1100**	**12500**	
متوسط تكلفة الوحدة	12500 ÷ 1100 = 11.36 دينار		
مبيعات في 2016/5/15	(700)	(7952)	(11.36 × 700)
الرصيد بعد المبيعات	400	4548	(11.36 × 400)
مشتريات في 2016/10/1	500	6500	
الإجمالي	900	11048	
متوسط تكلفة الوحدة	11048 ÷ 900 = 12.27 دينار		
مبيعات في 2016/10/12	(200)	(2454)	(12.27 × 200)
الرصيد بعد المبيعات	700	8594	(12.27 × 700)
مشتريات في 2016/12/1	100	1400	
مخزون أخر المدة	**800**	**9994**	

وتكون تكلفة البضاعة المباعة تساوي 7952 + 2454 = 10406 دينار.

أما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30000 – 10406 = 19594 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19594 – 5000 = 14594 دينار.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد المستمر

لشرح كيفية تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد المستمر نورد المثال التالي:

مثال (7) إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الاتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2016/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2016/5/1	500	12	6000
مبيعات في 2016/5/15	(700)		
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
مبيعات في 2016/10/12	(200)		
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
الوحدات المتاحة للبيع	**1700**		**20400**

تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 400 وحدة من مشتريات 4/1 و300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.

حل مثال (7)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ **بإتباع طريقة التمييز المحدد** (Specific Identification):

لا تختلف عملية احتساب تكلفة مخزون اخر المدة بطريقة التمييز العيني أو المحدد حسب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري، نظراً لان في كلا النظامين يتم تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها.

وعليه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز المحدد على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2016/4/1	400	11	4400
مشتريات في 2016/10/1	300	13	3900
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9700**

أما تكلفة البضاعة المباعة فتحدد على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9700 = 10700 دينار.

ب- إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا First-in, First-out (FIFO)

لا تختلف عملية احتساب تكلفة مخزون اخر المدة بطريقة الوارد أولا صادر أولا حسب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري، نظراً لان ما يتم بيعه هو الوحدات المشتراه في البداية.

وطبقا لبيانات المثال السابق فان وحدات مخزون آخر المدة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث اي 100 وحدة من مشتريات 12/1 و 500 من مشتريات 10/1 اما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1، وبالتالي يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2016/5/1	200	12	2400
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10300**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 10300 = 10100 دينار.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: Last-in, First-out (LIFO)

تختلف عملية احتساب تكلفة المخزون وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة بإتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا بموجب نظام الجرد المستمر عما هو عليه بموجب نظام الجرد الدوري.

ويعود السبب في ذلك الى ان اول عملية بيع والبالغ عدد وحداتها 700 وحدة قد تمت حسب المثال السابق في 2016/5/15 وبالتالي تكون 500 وحدة منها من مشتريات 5/1، والباقي من مشتريات 4/1. والجدول التالي يوضح باقي إجراءات احتساب تكلفة مخزون اخر المدة.

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1000
مشتريات في 2016/4/1	500	11	5500
مشتريات في 2016/5/1	500	12	6000
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	1100		
مبيعات في 2016/5/15	(700)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2016/5/15	400 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1		
مشتريات في 2016/10/1	500	13	6500
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	900		
مبيعات في 2016/10/12	(200)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2016/10/12	700 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1		
مشتريات في 2016/12/1	100	14	1400
رصيد المخزون **2016/12/31**	**800** منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1		

وعليه فان تكلفة مخزون أخر المدة تساوي (100 × 10) + (300 × 11) + (300 × 13) + (100 × 14) = 9600 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة بضاعة آخر المدة

= 20400 – 9600 = 10800 دينار

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

- لا يمكن استخدام طريقة متوسط التكلفة المرجح باستخدام نظام الجرد المستمر نظراً للحاجة حسب نظام الجرد المستمر الى إيجاد متوسط تكلفة الوحدة عند كل عملية بيع.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

لا تختلف هذه الطريقة في جوهرها عن طريقة المتوسط المرجح والمستخدمة في ظل نظام الجرد الدوري بإستثناء انه ووفقاً لطريقة المتوسط المرجح المتحرك يتم احتساب المتوسط المرجح بعد كل عملية شراء وبعد مردودات المشتريات ومردودات المبيعات، مما يؤدي الى وجود عدة متوسطات مرجحة لتكلفة الوحدة من البضاعة لذلك تسمى المتوسط المرجح المتحرك.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون":
   - المخزون
   - صافي القيمة القابلة للتحقق
   - القيمة العادلة
4. ما هي البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
5. ما هي البنود التي لا تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
6. وضح الأساليب التي اعتمدها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لقياس تكلفة المخزون.
7. متى يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف.
8. بين كيفية تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل؟
9. اشرح بشكل مختصر طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. ان كلفة المخزون لا تشمل ما يلي:

أ- رسوم وضرائب الاستيراد ب- التلف العادي

جـ- التلف غير العادي د- المصاريف الصناعية المتغيرة

2. إن المعالجة المحاسبية للتلف غير الطبيعي في المخزون وفقا لمعيار المحاسبية الدولي رقم (2):

أ- يعتبر ضمن تكلفة المحزون ب- لا يدخل ضمن تكلفة المخزون

جـ- يتم طرحة من تكلفة المخزون في حال استخدام نظام الجرد المستمر فقط

د- يعتبر جزء من تكلفة الإنتاج

3. يجب تقييم المخزون بـ:

أ- التكلفة او القيمة العادلة أيهما اقل

ب- التكلفة او صافي سعر البيع أيهما اقل

جـ- التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل

د- التكلفة او السعر السوقي أيهما أقل

4. في 2016/12/31 كان لدى شركة الاستقلال مخزون تكلفته 15000 دينار، 50% من ذلك المخزون متعاقد على بيعه لأطراف خارجية بسعر 7000 دينار اما الباقي فكانت صافي القيمة القابلة للتحقيق له 6500 دينار. أن القيمة التي سيظهر بها المخزون في ميزانية 2016/12/31 تبلغ:

أ- 13000 دينار ب- 13500 دينار

جـ- 14000 دينار د- 15000 دينار

5. حددت شركة الأمل مخزون المواد الخام بناءاً على الجرد الفعلي كما في 2016/12/31 مستخدمة طريقة الوارد أولا صادر أولا بقيمة 26000 دينار علما بان سعر البيع المقدر للمخزون تبلغ 20000 دينار. يحتاج المخزون إلى تصنيع إضافي وبتكلفة مقدرة تبلغ 12000 دينار حيث يتوقع بيعه بعد ذلك بقيمة 40000 دينار. وتبلغ نسبة مجمل الربح على المبيعات لشركة الأمل 10%.

ما هي قيمة البضاعة التي سوف تظهر في ميزانية شركة الأمل بتاريخ 2016/12/31 مستخدماً طريقة التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؟

أ- 28000 دينار ب- 24000 دينار

جـ- 26000 دينار د- 20000 دينار

(الأسئلة من 6 - 16 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

6. في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) حول المخزون فإن:

أ- البضاعة تظهر بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل.

ب- تشمل كلفة البضاعة كلفة الشراء وكلفة التحويل والتكاليف الأخرى المتعلقة بإعداد البضاعة لوضعها الحالي بما في ذلك فروقات العملة الأجنبية.

جـ- يتم تحديد الكلفة بطريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة الوارد أخرا صادر أولا أو على أساس المعدل الموزون.

د- يتم الاعتراف بتنزيل قيمة البضاعة عن صافي القيمة القابلة للتحقق كمصروف.

7. يتم إظهار المخزون السلعي بالقوائم المالية:

أ- بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل

ب- بسعر التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

جـ- بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

د- بسعر التكلفة أو سعر البيع أيهما أقل

8. أي من الآتي لا يعتبر طريقة لتحديد تكلفة بضاعة آخر السنة:

أ- الوارد أولا صادر أولا ب- المتوسط المرجح

جـ- التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل د- التوزيع المحدد للتكلفة

9. يمكن تحديد كلفة البضاعة بإحدى الطرق التالية باستثناء:

أ- طريقة الوارد أولا صادر أولا ب- طريقة الوارد آخراً صادر آخراً

جـ- طريقة المعدل الموزون (المرجح) د- صافي القيمة القابلة للتحقق

10. في حالات التضخم لو استخدمت الشركة (س) طريقة متوسط التكلفة المرجح (WA) بدلا من (FIFO) أي من العبارات التالية خاطئة:

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لن تتغير ب- عدد وحدات المخزون لن تتغير

جـ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ستنخفض د- مجمل الربح سينخفض

11. خلال فترة تكون فيها الأسعار صاعدة للمواد، إذا استخدمت الشركة (س) طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) في تحديد تكلفة المخزون، وبافتراض بقاء العوامل الأخرى على حالها. لو أن الشركة استخدمت طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) أي من العبارات التالية صحيحة:

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ترتفع

ب- تكلفة البضاعة المباعة ترتفع

جـ- مجمل الربح يرتفع

د- عدد وحدات المخزون يرتفع

12. تبيع شركة الهادي بضائعها بربح إجمالي بنسبة 30% من المبيعات. فيما يلي بعض الأرقام المتعلقة بعمليات الشركة خلال الستة شهور المنتهية بتاريخ 2016/6/30:

200000 دينار	المبيعات
50000 دينار	المخزون أول المدة
130000 دينار	المشتريات

بتاريخ 2016/6/30، احترق جميع المخزون، إن التكلفة المقدرة للمخزون المحترق كانت:

أ- 120000 دينار ب- 70000 دينار

جـ- 40000 دينار د- 20000 دينار

13. استخرجت البيانات التالية من ميزان المراجعة للشركة (س) في 2016/12/31 مصاريف نقل مشتريات (20000) دينار، مردودات ومسموحات مشتريات (80000) دينار، مصاريف بيع وتسويق (200000) دينار، بضاعة آخر المدة (90000) دينار. فإذا كانت تكلفة البضاعة المباعة تعادل (700%) من مصاريف البيع والتسويق فان تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2016:

أ- 1390000 دينار ب- 1500000 دينار

جـ- 1490000 دينار د- 1590000 دينار

14. تتبع الشركة (س) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزون من البضاعة، فإذا كانت قيمة هذا المخزون في نهاية عام 2016 (25000) دينار في حين كان يمكن ان تكون (55000) دينار لو اتبعت طريقة (FIFO).

بناء عليه لو كانت الشركة اتبعت طريقة (FIFO) بدلا من (LIFO) **فإن:**

أ- رقم صافي الربح لعام 2016 سينخفض بمبلغ (30000) دينار

- ب- تكلفة البضاعة المباعة خلال عام 2016 ستزداد بمبلغ (30000) دينار

جـ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2016 ستخفض بمبلغ (30000) دينار

د - رقم صافي الربح لعام 2016 سيزداد بمبلغ (30000) دينار

15. فيما يلي بيانات تخص إحدى الشركات التجارية عن الفترة المالية الشهرية المنتهية في 2016/12/31:

- رصيد بضاعة في 2016/12/1 يساوي 255 وحدة بسعر 5 دينار للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/4 يساوي 170 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/8 وبسعر 6 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/10 تساوي 255 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/11 وبسعر 7 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/15 تساوي 425 وحدة.

في ضوء المعلومات السابقة وإذا كانت الشركة تستخدم طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في المحاسبة على المخزون (LIFO) فان قيمة مخزون آخر المدة في حالة الجرد المستمر تساوي:

أ- 425 دينار ب- 595 دينار

جـ- 1275 دينار د- 2380 دينار

16. ما يلي بيانات عن حركة الصنف (س) في شركة تتبع نظام الجرد الدوري.

رصيد في 2016/1/1	**400**	**3.2 دينار**
مشتريات 1/3	1100	3.1 دينار
مشتريات 1/7	600	3.3 دينار
مشتريات 1/15	900	3.4 دينار
مشتريات 1/22	250	3.5 دينار

عدد الوحدات المباعة خلال الشهر 2650 وحدة.

في ضوء المعلومات السابقة فان تكلفة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا صادر **أولا:**

أ- 1900 دينار ب- 2065 دينار

جـ- 1920 دينار د- 2100 دينار

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الرابعة)

منشأة تجارية تبيع السلعة (س)، وخلال السنة اشترت منها ثلاث دفعات على النحو التالي:

الدفعة الأولى	100 وحدة	بسعر 10 دنانير للوحدة
الدفعة الثانية	40 وحدة	بسعر 5 دنانير للوحدة
الدفعة الثالثة	30 وحدة	بسعر 6 دنانير للوحدة

علماً بأن رصيد أول المدة من هذه السلعة كان 100 وحدة بسعر 5 دنانير للوحدة، وقد بيع من السلعة (س) 170 وحدة بسعر 10 دنانير للوحدة وتستخدم المنشأة نظام الجرد الدوري.

المطلوب: تقييم بضاعة آخر المدة حسب:

1. طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO).
2. طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO).
3. طريقة متوسط الأسعار المرجح بالكميات (W. A).

التمرين الثالث (مقالي)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بإحدى السلع لدى شركة المروج:

البيان	الكمية (بالوحدات)	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة	250	20	5000
مشتريات في 2016/2/1	600	22	13200
مشتريات في 2016/4/1	800	25	20000
مشتريات في 2016/10/1	600	30	18000
الوحدات المتاحة للبيع	**2250**		**56200**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 2016/ 2000 وحدة، بيع منها 1000 وحدة في 2016/5/16 بسعر 35 دينار للوحدة، وبيع الباقي في 2016/12/12 بسعر 50 دينار للوحدة.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:

أ- طريقة التمييز المحدد (حيث ان بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 100 وحدة من مشتريات 4/1 والباقي من مشتريات 10/1).

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وفق الطرق السابقة.
4. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 10000 دينار.

التمرين الرابع (حالات عملية)

1. في 2016/12/25 اشترت شركة الرملة بضاعة ودفعت عليها المبالغ التالية: ثمن الشراء 40000 دينار علما بأنه سيتم تسديد قيمة البضاعة بعد 6 شهور ويبلغ سعر الشراء النقدي لتلك البضاعة 38000 دينار. 4000 دينار شحن البضاعة. 1000 دينار إعلانات في الصحف للعملاء عن وصول البضاعة. في 2016/12/31 تبين أن 20% من تلك البضاعة ما تزال لدى الشركة (غير مباعة).

- ما مقدار تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2016/12/31 من تلك البضاعة؟

2. خلال شهر 1 /2016 بلغت مجموع التكاليف الصناعية المصروفة من قبل شركة السلام الصناعية 250000 دينار، تفاصيلها كما يلي:

40% مواد مباشرة، 50% أجور مباشرة، 10% مصاريف صناعية أخرى (غير مباشرة). بلغ تكلفة التلف الطبيعي 5000 دينار وتكلفة التلف غير الطبيعي 10000 دينار وظهر لدى الشركة منتج ثانوي قدرت القيمة القابلة للتحصيل له بـ 5000 دينار وقدر أن أهميته النسبية متدنية.

- ما مقدار تكلفة المنتجات الرئيسية (المخزون)؟

3. يوجد لدى شركة صناعية مخزون بضاعة تكلفته 10000 دينار بلغ سعر البيع المقدر للمخزون 9800 دينار والتكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع 700 دينار.

- ما مقدار صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون؟

4. بلغ عدد وحدات مخزون أخر المدة من الصنف س لدى شركة العمالقة 2000 وحدة بتكلفة تبلغ 4000 دينار (2 دينار للوحدة). تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون 3600 دينار. من ضمن المخزون هناك 1750 وحدة تم التعاقد على بيعها بسعر 1.50 دينار للوحدة.

- ما هي قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة؟

5. يوجد لدى شركة صناعية مخزون مواد خام تكلفته 10000 دينار تحتاج الشركة الى 40000 دينار تكاليف صناعية إضافية لتصنيع المواد الخام لتصبح جاهزة للبيع حيث ستباع عندها بسعر 46000 دينار.

- ما قيمة مخزون المواد الخام أعلاه الواجب إظهاره في القوائم المالية؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (7)	قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statement
7	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية". 3. شرح للطريقتان المقبولتان في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) لعرض قائمة التدفقات النقدية. 4. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت المالية. 5. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية. 6. توضيح المقصود بالنقدية المعادلة، والشروط الواجب توفرها لاعتبار البند معادل للنقدية. 7. توضيح كيفية التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية. 8. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (7)
قائمة التدفقات النقدية
Cash Flows Statement

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية"، متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. يصنف المعيار التدفقات النقدية الى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)، وتدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities)، وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الاستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

فوائد قائمة التدفقات النقدية

1. تقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المنشأة، وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد إلتزاماتها، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة. كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الإستحقاق.
2. تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.

نطاق المعيار Scope

على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي فترة تقدم عنها القوائم المالية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

النقدية Cash: وهي النقدية الجاهزة والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك.

النقدية المعادلة Cash Equivalents: وهي الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والتي تكون قابلة للتحول إلى سيولة نقدية وغير خاضعة لمخاطر هامة للتغير في قيمتها نتيجة تغير أسعار الفائدة أو العوامل الأخرى.

التدفقات النقدية Cash Flows: وهي عبارة عن التدفقات الواردة أو المستلمة والتدفقات الخارجة أو المدفوعة من النقدية وما يعادلها.

النشاطات التشغيلية Operating Activities: وهي النشاطات الرئيسة التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيس في المنشأة، بالاضافة الى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية.

النشاطات الإستثمارية Investing Activities: وهي تمثل شراء الأصول طويلة الأجل وبيعها، وشراء الإستثمارات المالية وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل في البنود التي تصنف كنقد مكافيء.

النشاطات التمويلية Financing Activities: وهي النشاطات التي تؤدي الى تغير حجم وعناصر ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة، وكذلك تسديد القروض.

متطلبات المعيار

أولاً: إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

Preparation and Presentation of a Cash Flow Statement

أ. عرض قائمة التدفق النقدي Presentation of a Cash Flow Statement:

يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

يوفر التصنيف وفق الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادت الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل او المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإتجار بها.

الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (self – Constructed Property).

- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية والتي تشمل العقود المستقبلية (Futures)، والعقود الأجلة (Forward)، وعقود الخيار (Option)، وعقود المقايضة (Swap) بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.

إذا كانت عقود المشتقات المالية لأغراض التحوط لموقف معين كأن يكون تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للموقف الذي تم التحوط له.

فعلى سبيل المثال اذا كان عقد التحوط تحوط قيمة عادلة بهدف التحوط من ارتفاع سعر الصرف للذمم الدائنة التجارية بالعملة الاجنبية، فإن التدفقات النقدية الواردة او الصادرة الناتجة عن هذا العقد تصنف ضمن الانشطة التشغيلية كون التدفقات النقدية الصادرة عند تسديد الذمم الدائنة تصنف ضمن الانشطة التشغيلية .اما اذا كان عقد التحوط هو تحوط تدفقات نقدية لأنشطة اتمويلية مثل عقد تحوط ضد الزيادة في مدفوعات الفائدة لإسناد القرض طويل الأجل الذي يحمل فائدة متغيرة، فإن التدفقات النقدية الناجمة عن هذا العقد تصنف ضمن الانشطة التمويلية، كون المقبوضات والمدفوعات الناجمة عن الحصول على اسناد القرض وتسيده تضنف ضمن الانشطة التمويلية وهكذا.

الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع (Redeem) أسهم المنشأة المصدرة.
- المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

ب. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين. وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام أما:

الطريقة المباشرة Direct Method: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. الا ان المعيار أشار الى ان استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر اسلوباً مقبولاً.

الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في ارصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وباضافة قيمة إهتلاك الأصول غيرالمتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي تدفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.

ج. عرض التدفقات النقدية بالصافي

بشكل عام يتطلب هذا المعيار عرض كل من التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل، أي بشكل إجمالي بدلاً من عرضها كمبلغ صافي وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة ومفيدة. إلا أن المعيار يسمح بترصيد صافي التدفقات النقدية في الحالتين التاليتين:

- يمكن عرض البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات إستحقاق قصير الأجل على أساس الصافي. مثل شراء وبيع الإستثمارات، وعمليات الإقتراض قصيرة الأجل ذات الإستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة أشهر.
- إذا كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية تتم نيابة عن العملاء، وعندما تعكس الأنشطة أنشطة العملاء وليس أنشطة المنشأة. مثل تحصيل الإيجارات نيابة عن مالكي العقارات ودفعها لهم.

عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية

يسمح المعيار رقم (7) بعرض التدفقات النقدية التي تنتج عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس الصافي:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء، مثل قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.
- إيداع الودائع من قبل البنك في البنوك الأخرى وسحب تلك الودائع.
- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

د- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:

يتطلب المعيار رقم (7) بخصوص التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية ما يلي:

- يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة التي تنشر بموجبها القوائم المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المنشأة باستخدام سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية السائد في تاريخ التدفق النقدي.

- يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

كما لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنتج عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري الإبلاغ عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية على النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها.

هـ. تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة وتوزيعات الأرباح المدفوعة:

يتطلب المعيار رقم (7) الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضه والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

تصنيف بعض البنود كنشاط استثماري أو تمويلي أو تشغيلي عند إعداد قائمة التدفقات النقدية:

1. **الفائدة المدفوعة**، يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
   - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
   - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

   الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

   يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء أعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23، تكاليف الاقتراض.
2. **الفائدة المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة:** يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
   - يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
   - كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري بإعتبارها عوائد إستثمارات.
3. **توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends):** يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

4. **الضرائب على الدخل:** تصنف ضريبة الدخل المدفوعة بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع والمتعلق بنشاط تمويلي أو استثماري فتصنف في هذه الحالة حسب نوع النشاط المدفوعة من اجله.

5. **الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة:**

عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر أو الشركة الأم بإدراج التدفقات النقدية مع الشركة المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف للشركات التابعة أو الزميلة أو الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الارباح المقبوضة من تلك الشركات.

6. **بالنسبة للتدفقات النقدية المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة** تظهر المنشأة (المستثمر) حصتها من التدفقات النقدية في منشأة تسيطر عليها بشكل مشترك بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11)، وعند اتباع المنشأة (المستثمر) طريقة حقوق الملكية يتم تضمين بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار إستثمارها في المنشأة تحت السيطرة المشتركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

7. **شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى:**

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصة الشركة في الشركات التابعة التي لا تؤدي الى فقدان السيطرة تصنف ضمن الانشطة التمويلية .
- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة وبما يتعلق بالبنود التالية:

أ. تكلفة شراء الشركات التابعة والشركات الأخرى، وقيمة بيع الإستثمارات في تلك الشركات.

ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

ج. مبلغ النقدية والنقدية المكافئة في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أوالتخلص منها.

د. قيمة الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة وغيرها من وحدات الإعمال التي تستثمر بها المنشأة والتي تم شرائها أو التخلص منها، ملخصة حسب الفئات الرئيسة.

8. العمليات غير النقدية:

بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

ويتم إستبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال وهيكل الأصول في المنشأة وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- شراء أصول مقابل إصدار أسهم.
- مبادلة أصل بأصل أخر.
- الحصول على الأصول من خلال الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق إبرام عقد التأجير التمويلي.
- شراء منشأة أخرى مقابل إصدار أسهم.
- تسديد إسناد القرض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

9. مكونات النقدية وما يعادلها:

يجب الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وأخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

ثانياً: النقدية والنقدية المعادلة Cash and Cash Equivalents

أ. يتم الاحتفاظ عادة بالأصول التي تكافيء النقدية بهدف مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأغراض إستثمارية فقط. ويعتبر الأصل المالي نقد مكافيء أو معادل إذا كان:

- قابل للتحول إلى مبلغ محدد من النقد.
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.
- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها.
- أما الاستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ استحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

ب. تعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية. ولكن في بعض الدول تمثل حسابات السحب على المكشوف والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزء هام من إدارة النقد في المنشأة. وفي هذه الحالات تعتبر حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف. وفي هذه الحالة **يتم تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.**

ثالثاً: إفصاحات أخرى Other Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية وما يعادلها الهامة التي تحتفظ بها المنشأة ومقيدة الإستعمال.

ومن أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابه أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للإستعمال من قبل الشركة الأم أو شركاتها التابعة.

ب. قيمة التسهيلات الإئتمانية الممنوحة من البنوك للمنشأة.

ج. القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المنشأة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تمت معالجتها بموجب طريقة التوحيد النسبي.

هـ. مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي بموجب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) IFRS (8).

وقد ادخل مجلس معايير المحاسبة الدولية افصاحات اضافية حول الافصاحات المتعلقة بالانشطة التمويلية اعتباراً من 2017/1/1 وكما يلي:

"على المنشأة تقديم افصاحات اضافية تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تطرأ على التزاماتها من الانشطة التمويلية، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب المعيار الافصاح عن التغيرات التي تتم على الالتزامات الناشئة عن الانشطة التمويلية الناتجة عما يلي":

- التغيرات الناتجة عن الالتزامات الواردة في بنود " التدفقات النقدية التمويلية".
- التغيرات في الالتزامات الناتجة عن الحصول على او فقدان السيطرة على الشركات التابعة او الشركات الاخرى.
- التغيرات في الالتزامات نتيجة تغيرات اسعار الصرف.
- التغيرات في الالتزامات الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة.
- التغيرات الاخرى في الالتزامات.

ويتم الافصاح عن التغيرات في البنود السابقة من خلال عرض تسوية بين الرصيد اول المدة وأخر المدة للالتزامات الواردة في قائمة المركز المالي والناتجة عن الانشطة التمويلية.

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

حسب الطريقة غير المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:

اولا: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بموجب الطريقة غير المباشرة، وكما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (7)، يتم الوصول الى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال استخدام صافي الربح قبل الفوائد والضرائب الظاهر في قائمة الدخل وتعديله بالبنود التالية لتحويله من أساس الاستحقاق الى الأساس النقدي:

- إضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة وقيمة اطفاء الأصول غير الملموسة وأية نفقات لا تحتاج الى نقدية مدفوعة: حيث ان هذه البنود تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي الى تخفيض صافي الربح رغم انها لا تمثل او تحتاج الى تدفقات نقدية وبالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على أساس الاستحقاق الى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المجموعة اهتلاك السيارات والآلات والأبنية وإطفاء الشهرة والديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها.
- المكاسب او الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول غير المتداولة او الاستثمارات المالية: عند بيع المنشاة لاصول ثابتة مثل السيارات والآلات او الاستثمارات في الأسهم والسندات فقد ينتج عن العملية مكاسب او خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، الا ان قيمة هذه المكاسب او الخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة استثمارية وكما بينا في الأجزاء السابقة، لذا يتم إلغاء اثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التغير في الأصول المتداولة: ان الزيادة في الأصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح في حين يمثل النقص في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة يتوجب إضافتها. ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية مثلاً عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى استخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون، اما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية من الذمم مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- التغير في المطلوبات المتداولة: بعكس الأصول المتداولة، فان الزيادة في المطلوبات المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب إضافتها الى صافي الربح في حين يمثل النقص في المطلوبات المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يتوجب طرحها. ففي حالة زيادة الذمم الدائنة في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى توفير نقدية إضافية نتيجة هذه الزيادة، اما في حالة نقصان رصيد الذمم الدائنة خلال السنة الحالية فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية الى الذمم الدائنة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

ويمكن تلخيص اثر البنود أعلاه على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على النحو التالي:

	صافي الربح (قائمة الدخل) قبل الفوائد والضرائب
يضاف	مصروف الاهتلاك
يضاف	مصروف الاطفاء
يضاف	خسائر البيع والتدني في قيمة الأصول غير المتداولة
يطرح	مكاسب بيع الأصول غير المتداولة
يضاف	النقص في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	الزيادة في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يضاف	الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يطرح	النقدية المدفوعة كمصروف فائدة
يطرح	النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل
×××	**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

- **بين المعيار ان النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية يجب ان تصنف إما تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية وحسب ما هو مناسب.**

ثانيا: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية بشكل رئيس من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الأصول غير المتداولة والاستثمارات المالية[1] لدى المنشاة، حيث ان عملية بيع او شراء اصول ثابتة كالآلات او الاستثمارات المالية يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الأصول. وللوصول الى صافي التدفقات النقدية من عملية بيع مثل هذه الأصول فلا بد من ربط ذلك بأرباح او خسائر بيع تلك الأصول حيث

[1] يستثنى من الاستثمارات المالية الاستثمارات للمتاجرة، حيث تصنف النقدية المتعلقة بها، وكما اشرنا سابقا، ضمن الأنشطة التشغيلية.

ان ربح او خسارة البيع يظهر في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، اذا باعت منشاة آلات بمبلغ 40000 دينار وكانت القيمة الدفترية الصافية لهذه الآلات 50000 دينار، فان قيمة الآلات ستنخفض بمقدار 50000 دينار وسيظهر في قائمة الدخل خسائر بيع آلات 10000 دينار. وعند إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخراج صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الآلات على النحو التالي:

50000 دينار النقص في الآلات

(10000) خسائر بيع الآلات

40000 دينار صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الآلات

اما في حالة وجود مكاسب من عملية بيع الأصول غير المتداولة او الاستثمارات فيتم إضافة مبلغ الربح الى صافي القيمة الدفترية للوصول الى التدفقات النقدية من عملية البيع.

وقد اشار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الى وجوب اظهار النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية بشكل تفصيلي وليس بصافي الاثر، ففي حالة شراء الات ودفع قيمتها نقدا 100000 دينار، على سبيل المثال، وبيع الات بنفس الفترة بقيمة 40000 دينار واستلام القيمة نقداً، فيجب ان يظهر بقائمة التدفقات عملية الشراء والبيع وبشكل مستقل ولا يجوز اظهار الصافي من العملية.

ثالثا: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية من خلال تحليل التغير الذي طرأ على كل من المطلوبات قصيرة الاجل والتي تمثل اقتراض تمويلي من الغير مثل الجاري مدين، كما يظهر عمليات الاقتراض طويلة الاجل مثل اصدار اسناد القرض والاقتراض من البنوك، واخيراً يظهر ضمن هذا الجزء التغير على حقوق الملكية مثل زيادة راس المال او تخفيضه وتوزيعات أرباح الأسهم النقدية.

ولتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2016 والميزانية المقارنة للعامين 2015 و2016 للشركة العصرية المساهمة العامة:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31	
125000	صافي المبيعات
(75000)	تكلفة البضاعة المباعة
50000	مجمل الربح
(28000)	المصروفات الإدارية والتشغيلية (من ضمنها 7000 دينار مصروف اهتلاك سيارات)
22000	الدخل من العمليات التشغيلية
2500	يضاف مكاسب بيع سيارات
(3500)	يطرح مصروف فائدة
21000	صافي الدخل قبل ضريبة الدخل
(5250)	يطرح ضريبة الدخل (25%)
15750	صافي الدخل بعد ضريبة الدخل

الميزانية المقارنة كما هي في:			
التغير	**2015**	**2016**	**الموجودات**
			موجودات متداولة
10000+	12000	22000	النقدية
4000+	18000	22000	ذمم مدينة
5000-	35000	30000	بضاعة
1000+	500	1500	فائدة مدفوعة مقدماً
10000+	**65500**	**75500**	**مجموع الموجودات المتداولة**
12000	25000	13000	استثمارات في الشركة الحليفة (أ)
15000+	25000	40000	**موجودات ثابتة (سيارات)**
3000+	(7000)	(10000)	يطرح مجمع اهتلاك.سيارات
12000+	18000	30000	صافي القيمة الدفترية للسيارات
10000+	**108500**	**118500**	**مجموع الموجودات**

الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات المتداولة			
ذمم دائنة	38500	37500	+1000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	6000	8000	-2000
مجموع الالتزامات المتداولة	44500	45500	-1000
الالتزامات غير المتداولة			
قرض بنك	6000	13000	-7000
حقوق الملكية			
رأس مال الأسهم العادية	50000	40000	+10000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	18000	10000	+8000
مجموع حقوق الملكية	68000	50000	+18000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**118500**	**108500**	**+10000**

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة:

- هناك سيارات تكلفتها التاريخية 7500 دينار، وقيمتها الدفترية 3500 دينار، بيعت خلال العام 2016 بمبلغ 6000 دينار.
- تم خلال العام 2016 شراء سيارات جديدة بقيمة 22500 دينار سدد من قيمتها 10500 دينار نقداً وسدد باقي الثمن (12000 دينار) عن طريق تنازل الشركة عن جزء من استثماراتها في الشركة الحليفة (أ).
- بلغت توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة من الشركة للمساهمين للعام 2016 مبلغ 7750 دينار.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (1)

تحضير قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإنتاج العصرية المساهمة العامة

قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31

		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	24500	صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (5250+3500+15750)
	7000	يضاف مصروف الاهتلاك
	(2500)	يطرح مكاسب بيع سيارات (موجودات غير متداولة)
	(4000)	يطرح الزيادة في حسابات الذمم المدينة
	5000	يضاف النقص في البضاعة
	1000	يضاف الزيادة في حسابات الذمم الدائنة
	(7250)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (2000 + 5250)
	(4500)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (3500 + 1000)
19250		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
	6000	المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)
	(10500)	يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات
(4500)		صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	(7750)	توزيعات أرباح نقدية على المالكين
	(7000)	تسديد قرض بنك
	10000	زيادة رأس المال
(4750)		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**
10000		صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة
12000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
22000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية :

تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.

ملاحظات على الحل

1. تم إضافة اهتلاك السيارات لأنها لا تتطلب دفع نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع السيارات نظراً لان كامل متحصلات عملية بيع السيارات تظهر ضمن الأنشطة الاستثمارية.
3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، اما الالتزامات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.
4. تم ضمن الأنشطة الاستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع السيارات.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد قروض البنك، وزيادة رأس المال.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية

حسب الطريقة المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية بشكل مشابه للطريقة غير المباشرة باستثناء الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية، حيث يتم بموجب الطريقة المباشرة إظهار مقدار النقدية المقبوضة او المدفوعة من كل مصدر من مصادر التدفقات التشغيلية وذلك حسب المعادلات التالية:

- المقبوضات النقدية من بيع البضاعة =

المبيعات + رصيد الذمم المدينة في بداية العام

– رصيد الذمم المدينة في نهاية العام

- المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي او تسديد الموردين =

تكلفة المبيعات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

+ رصيد المخزون السلعي آخر المدة – رصيد المخزون السلعي اول المدة.

أو المشتريات

+ رصيد الذمم الدائنة أول المدة – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة

المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =

المصاريف التشغيلية

- اهتلاك الأصول غير المتداولة
- مصروف اطفاء الأصول غير الملموسة

- مصاريف مدفوعة مقدماً في بداية العام + مصاريف مدفوعة مقدماً في نهاية العام + مصاريف مستحقة الدفع في بداية العام – مصاريف مستحقة الدفع في نهاية العام

وبناء على ما سبق تظهر قائمة التدفقات النقدية **بالطريقة المباشرة** للمثال السابق على النحو التالي:

شركة الإنتاج العصرية

قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31

		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	121000 (1)	النقدية المقبوضة من العملاء
	(69000) (2)	النقدية المدفوعة للموردين
	(21000) (3)	النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية
	(7250)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (2000 + 5250)
	(4500)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (1000 + 3500)
19250		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
	6000	المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)
	(10500)	يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات
(4500)		صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	(7750)	توزيعات أرباح نقدية على المالكين
	(7000)	تسديد قرض بنك
	10000	زيادة رأس المال
(4750)		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**
10000		صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة
12000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
22000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية :

تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.

ملاحظات على الحل

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + رصيد الذمم المدينة أول المدة – رصيد الذمم المدينة آخر المدة = 125000 + 18000 – 22000 = 121000 دينار

(2) النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة + رصيد الذمم الدائنة أول المدة – رصيد الذمم الدائنة آخر المدة + رصيد المخزون السلعي آخر المدة – رصيد المخزون السلعي أول المدة.

75000 + 37500 – 38500 + 30000 – 35000 = 69000 دينار.

(3) النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية + رصيد المصروفات المدفوعة مقدماً آخر المدة – رصيد المصروفات المدفوعة مقدماً أول المدة – مصروف الاهتلاك (وغيره من المصروفات التشغيلية غير النقدية).

28000 – 7000 = 21000 دينار.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية":
   - النقدية
   - النقدية المعادلة
   - التدفقات النقدية
   - النشاطات التشغيلية
   - النشاطات الإستثمارية
   - النشاطات التمويلية
4. اعطي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.
5. اشرح بشكل مختصر الطريقتان المقبولتان في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) لعرض قائمة التدفقات النقدية.
6. بين كيفية عرض التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت المالية.
7. بين كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
8. ما المقصود بالنقدية المعادلة، وما الشروط الواجب توفرها لاعتبار البند معادل للنقدية؟
9. وضح كيفية يتم التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1- 19 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. عند احتساب قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، فان الزيادة الحادثة في المصروفات المدفوعة مقدما خلال الفترة:
   أ- تطرح من صافي الدخل.
   ب- تضاف الى صافي الدخل.
   جـ- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل.
   د- يتم تجاهلها لانها لا تؤثر على المصاريف.
2. شراء قطعة أرض مقابل أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن باب:
   أ- التدفق النقدي الاستثماري.
   ب- التدفق النقدي التمويلي.
   جـ- التدفق النقدي التشغيلي.
   د- لا تظهر في القائمة.
3. الإعلان عن توزيع أرباح نقدية يظهر في قائمة التدفق ضمن باب:
   أ- التدفق النقدي التمويلي.
   ب- التدفق النقدي التشغيلي.
   جـ- التدفق النقدي الاستثماري.
   د- ليس في أي منها.
4. يتم إظهار التعديلات غير النقدية على ربح السنة في بيان التدفقات النقدية في صافي التدفقات النقدية من:
   أ- عمليات التشغيل
   ب-ب- عمليات التمويل
   جـ- عمليات الاستثمار
   د- عمليات حقوق الملكية

5. بلغ صافي الربح لشركة الأهرام لسنة 2013 مبلغ 49000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

5000 دينار	مصاريف إهتلاك
2000	الزيادة في الذمم المدينة
10000	النقص في البضاعة
4000	النقص في الدائنون
50000	الزيادة في الموجودات طويلة الأجل
11000	التوزيعات النقدية للأرباح
25000	النقص في الالتزامات طويلة الأجل

باستخدام الطريقة غير المباشرة، إن صافي التدفقات النقدية المتعلقة بنشاط الشركة التشغيلي يبلغ:

أ- 43000 دينار ب- 58000 دينار

جـ- 46000 دينار د- 38000 دينار

6. استعمل المعلومات التالية والطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية لاحتساب صافي النقدية المزودة أو المستعملة في العمليات التشغيلية.

12300 دينار	صافي الربح
12000	مصروف الاهتلاك
15000	مدفوعات على رهونات عقارية
7500	ربح بيع أراضي
2050	الزيادة في البضاعة
6150	الزيادة في الدائنون
8000	متحصلات من بيع الأراضي

إن صافي النقدية المزودة أو المستعملة في العمليات التشغيلية هي:

أ- 12700 دينار. ب- 13900 دينار.

جـ- 20900 دينار. د- 28400 دينار.

7. لدى إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة، ينعكس التغيير الحادث في كل من رصيد المخزون من البضاعة، ورصيد الذمم الدائنة على رصيد صافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي.

بين الإجابة المناسبة التي تعبر عن هذا التغير حسب الموضح في الجدول التالي:

	التغير في المخزون	التغير في الذمم الدائنة	الأثر على رصيد النقد
أ-	80 (بالزيادة)	50 (بالزيادة)	130 (بالزيادة)
ب-	80 (بالنقص)	50 (بالنقص)	130 (بالنقص)
جـ-	80 (بالنقص)	50 (بالزيادة)	130 (بالزيادة)
د-	80 (بالزيادة)	50 (بالنقص)	130 (بالزيادة)

8. استخرجت المعلومات التالية من البيانات المالية لشركة مساهمة عامة في 2012/12/31 صافي الخسارة 10000 دينار، نقص في رصيد الذمم المدينة خلال العام 5000 دينار، الزيادة في رصيد الذمم الدائنة 10000 دينار، مصروف الاستهلاك 3000 دينار. ان صافي التدفق النقدي التشغيلي للشركة خلال العام 2012 يبلغ:

أ- استخدام صافي للنقد 2000 دينار

ب- استخدام صافي للنقد 8000 دينار

جـ- مصدر صافي للنقد 2000 دينار

د- مصدر صافي للنقد 8000 دينار

9. أظهرت صافي التدفقات النقدية للشركة الوطنية لسنة 2012 صافي التدفقات المزودة من الأنشطة التشغيلية 38500 دينار، فإذا علمت ان الاهتلاك للمعدات لتلك السنة بلغ 15000 دينار، بينما بلغ إطفاء الشهرة 2500 دينار والتوزيعات النقدية المدفوعة للأسهم العادية بلغت 18000 دينار. بناء على المعلومات السابقة فقط، فان صافي الربح للشركة الوطنية لسنة 2012 هو:

أ- 38500 دينار ب- 39000 دينار

جـ- 56000 دينار د- 21000 دينار

10. إليك المعلومات التالية المتعلقة بشركة الازدهار لسنة معينة:

226000 دينار	تكلفة البضائع المباعة
54800	بضاعة أول المدة
57400	بضاعة آخر المدة
54400	دائنون أول المدة
59800	دائنون آخر المدة

إن النقدية المدفوعة للبضاعة خلال السنة هي:

أ- 218000 دينار. ب- 223200 دينار.

جـ- 228600 دينار. د- 234000 دينار.

11. ما يلي أرصدة في 2012/12/31: المخزون من البضاعة 50 ألف، والذمم الدائنة 30 ألف والأرصدة في 2013/12/31: المخزون من البضاعة 70 ألف والذمم الدائنة 20 ألف وتكلفة البضاعة المباعة 150 ألف فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2013 هي:

أ- 160 ألف. ب- 230 ألف

جـ- 180 ألف دينار د- 170 ألف.

12. فيما يلي المعلومات المتعلقة ببعض العمليات النقدية لسنة 2012 المتعلقة بشركة السلام (المبالغ بآلاف الدنانير):

800 دينار متحصلات بيع أراضي.

2000 متحصلات من اقتراض طويل الأجل.

720 شراء أصول طويلة الأجل.

3400 شراء بضاعة.

1200 متحصلات من بيع أسهم عادية لشركة السلام.

إن النقدية المزودة (المستعملة) من العمليات الاستثمارية للسنة المنتهية في 2012/12/31، كنتيجة للمعلومات السابقة هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 80 دينار ب- 1280 دينار

جـ- 800 دينار د- 4000 دينار

13. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الجبل لسنة 2012 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1200 دينار	متحصلات من إصدار أسهم عادية
3600	متحصلات من إصدار سندات
480	توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم العادية
180	توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم الممتازة
360	شراء أسهم خزينة
300	بيع أسهم للموظفين (بخلاف ما سبق)

أن النقدية المزودة (المستعملة) من العمليات التمويلية لسنة 2012 لشركة الجبل هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 180 دينار ب- (660) دينار

جـ- 480 دينار د- 4080 دينار

14. ما يلي أرقام مستخرجة من البيانات المالية المنشورة لشركة صناعية (بالآلاف):

البيـــــــــــــــان	عام 2015	عام 2016
مصروفات التشغيل بما فيها مصروف الاستهلاك		150
مجمع الاستهلاك للآلات والمعدات	60	80

معلومات إضافية :

في 2016/1/1 بيعت آلة مستخدمة تكلفتها التاريخية 50 الف دينار وقيمتها الدفترية بتاريخ البيع 30 الف دينار بمبلغ 25 الف دينار. قيمة مصروفات التشغيل التي ستدرج في قائمة التدفق النقدي 2016 وفقا للاسلوب المباشر هي :

أ- 150 ألف دينار. ب- 130 ألف دينار.

جـ- 70 ألف دينار د- 110 ألف دينار.

15. يتم إظهار الفوائد المدفوعة أو الفوائد المقبوضة في بيان التدفقات النقدية كما يلي:

أ- ضمن النشاط التشغيلي. ب- ضمن النشاط الاستثماري.

جـ- ضمن النشاط التمويلي. د- جميع ما ورد أعلاه صحيح.

16. وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (7) حول بيان التدفقات النقدية فان البنود المعادلة للنقدية هي:

أ- استثمارات قصيرة الأمد لا تزيد عن شهر من تاريخ اقتنائها.

ب- استثمارات قصيرة الأمد لا تزيد عن شهرين من تاريخ اقتنائها.

جـ- لا تشمل أسهم الشركات

د- جاهزة للتحويل إلى نقد خلال شهر من تاريخ الاقتناء.

17. تعتبر التدفقات النقدية من البنود أدناه من النشاطات التشغيلية باستثناء:

أ- تأجير أو بيع ماكينات تم اقتناؤها لأغراض البيع لاحقا

ب- بيع معدات ينتج عنها ربح للشركة

جـ- العمولات المتحققة المرتبطة بالخدمة

د- بيع سندات مالية متداولة في السوق المالي

18. اذا علمت ان صافي ربح شركة ما حتى نهاية 2006/12/31 هو 100000 دينار وقيمة الاستهلاك السنوي 15000 دينار، وصافي الزيادة في الموجودات المتداولة 10000 دينار وصافي النقص في الالتزامات المتداولة 7500 دينار، والربح من بيع ماكينات مستهلكة 2500 دينار. بافتراض تجاهل الاثر الضريبي، فان التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية لهذه الشركة للسنة المنتهية في 2006/12/31 هي:

أ- 100000 دينار ب- 95000 دينار

جـ- 115000 دينار د- 65000 دينار

19. باعت شركة العطار آلات بمبلغ 18000 دينار والتي كانت تكلفتها الأصلية 50000 دينار وقيمتها الدفترية 40000 دينار. وعليه فان شركة العطار سوف تظهر ما يلي:

أ- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 18000 دينار.

ب- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 8000 دينار.

جـ- تدفقات نقدية واردة تمويلية بقيمة 18000 دينار.

د- تدفقات نقدية واردة استثمارية بقيمة 18000 دينار.

التمرين الثاني: (مقالي)

- فيما يلي قائمة الدخل للعام 2015 والميزانية المقارنة للعامين 2015 و2016 لشركة الرواد الصناعية.

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2016/12/31		
البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
صافي المبيعات		1250000
تكلفة البضاعة المباعة		(725000)
مجمل الربح		525000
يطرح المصاريف الإدارية والبيعية (تتضمن اهتلاك موجودات ثابتة 45000 دينار)		(422500)
صافي الربح التشغيلي		102500
الإيرادات والمصاريف الأخرى		
إيراد توزيعات أرباح أسهم	3500	
مكاسب بيع استثمارات مالية معدة للبيع	1500	
مكاسب بيع سيارات	2000	
مصروف فائدة	(1800)	
صافي الإيرادات والمصاريف الأخرى		5200
صافي الربح قبل ضريبة الدخل		107700
ضريبة الدخل 25%		(26925)
صافي الربح		80775

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة
الميزانية العمومية كما هي في 2015/12/31 و2016/12/31

الموجودات	2016	2015	التغير
الموجودات المتداولة			
نقد في الصندوق ولدى البنوك	42800	15725	27075
ذمم مدينة وشيكات برسم التحصيل	48000	52000	4000 -
بضاعة بالمخازن	148000	109000	39000
فائدة مدفوعة مقدماً	1200	700	500
مجموع الموجودات المتداولة	240000	177425	62575
استثمارات مالية معدة للبيع	137925	132000	5925
الموجودات غير المتداولة			
إجمالي تكلفة الموجودات غير المتداولة	615000	490000	125000
يطرح مجمع اهتلاك الموجودات غير المتداولة	(102000)	(72000)	30000 -
موجودات غير متداولة بعد الاهتلاك	513000	418000	95000
مجموع الموجودات	890925	727425	163500
المطلوبات			
المطلوبات المتداولة	**2016**	**2015**	**التغير**
ذمم دائنة	90000	21925	68075
مصاريف مستحقة الدفع	14000	8000	6000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	26925	82500	55575 -
مجموع المطلوبات المتداولة	130925	112425	18500
المطلوبات طويلة الاجل			
قروض بنوك	95000	85000	10000
سندات	125000	105000	20000
مجموع المطلوبات طويلة الاجل	220000	190000	30000
حقوق المساهمين			
راس المال المصرح به والمدفوع	250000	200000	50000
راس المال الإضافي (علاوة اصدار)	150000	125000	25000 +
أرباح مدورة	140000	100000	40000
مجموع حقوق المساهمين	540000	425000	115000
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	890925	727425	163500

المعلومات الإضافية:

1. تم بيع استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 51500 دينار علماً بان تكلفتها 50000 دينار.
2. تم شراء استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 55925 دينار.
3. تم بيع سيارات بسعر 22000 دينار علماً بان التكلفة التاريخية لهذه السيارات 35000 دينار ومجمع الاهتلاك لها عند البيع 15000 دينار.
4. تم شراء آلات جديدة بتكلفة تبلغ 160000 دينار.
5. تم خلال العام 2016 زيادة رأس المال عن طريق طرح 50000 سهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد، وتم بيع السهم بسعر 1.500 دينار.
6. تم توزيع مبلغ 40775 دينار على المساهمين.

المطلوب: 1. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

2. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة.

التمرين الثالث (JCPA: 2011)

مقابل كل عملية أدناه حدد طبيعة تصنيف تلك العملية ضمن بيان التدفقات النقدية. مثـــال (نشاطات تشغيلية، نشاطات استثمارية، نشاطات تمويلية)

أ- قيام شركة تجارية بتقديم قروض لأطراف خارجية.

ب- توزيعات الأرباح على المساهمين.

التمرين الرابع (JCPA: 2012)

تتضمن عمليات شركة الناجح للسنة المنتهية في 2016/12/31 ما يلي:

1. تم شراء عقار بمبلغ (440000) دينار نقداً.
2. تم بيع سندات مالية موجودة للبيع بمبلغ (400000) دينار.
3. تم دفع توزيعات نقدية بمبلغ (200000) دينار.
4. تم إصدار (500) سهم عادي بمبلغ (200000) دينار.
5. تم شراء معدات وآلات بمبلغ (100000) دينار نقداً.
6. تم دفع (360000) دينار تسديدا لقرض من البنك.
7. تخفيض حساب المدينين بمبلغ (80000) دينار.
8. زيادة حساب الدائنين بمبلغ (160000) دينار.

المطلوب:

1. ما هو صافي التدفقات النقدية من (المستخدمة في) الأنشطة الاستثمارية لسنة 2016؟
2. ما هو صافي التدفقات النقدية من (المستخدمة في) الأنشطة التمويلية لسنة 2016؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)	السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
8	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء. 3. التعرف على كيفية اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيير في تلك السياسات. 4. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في السياسة المحاسبية. 5. معرفة المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية. 6. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في التقديرات المحاسبية. 7. شرح للمعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة. 8. بيان الإفصاحات التي ينبغي القيام بها لمعالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

مقدمة

يعتمد إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والأسس والاعراف والممارسات السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الامور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للاصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها. ونظراً لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وفي تقديرات الإدارة لبعض البنود، فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ليغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة والموثوقية في القوائم المالية. بالإضافة الى ذلك فان المعيار يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي يمكن ان تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملاءمة القوائم المالية. وقد طرأ على المعيار رقم (8) تعديلات جوهرية في العام 2003 حيث انتقلت العديد من الامور الهامة التي كانت فيه والمتعلقة بإعداد القوائم المالية الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

هدف المعيار Objective

من اجل زيادة وتعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية، ولزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشاة من فترة لأخرى والمقارنة بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة، جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) لتحقيق الاهداف التالية:

1. تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية.
2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
3. بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

نطاق المعيار Scope

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ثلاثة موضوعات رئيسة هي: اسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك، والمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، واخيراً تصحيح أخطاء الفترات السابقة. أما الآثار الضريبية لتصويب الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند اجراء تغييرات في السياسات المحاسبية فيتم تغطية المحاسبة والإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

السياسات المحاسبية Accounting Policies: هي عبارة عن الأسس المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشاة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي A Change in Accounting Estimate: هو عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو التزام، أو للقيمة المستنفذة أو المستهلكة لأصل خلال فترة معينة، ويكون هذا التعديل ناتج عن تقييم للوضع الحالي او للمنافع او الالتزامات المستقبلية المرتبطة بالأصل أو الالتزام. وبناء عليه، فان التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة او تطورات لم تكن موجود في السابق، أي ان التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عملية تصحيح الأخطاء. مثال ذلك اعادة تقدير عمر الة نتيجة توفر معلومات جديدة عن تلك الالة لم تكن موجود في السابق تفيد بان العمر الإنتاجي المتبقي لتلك الالة يختلف عن المقدر سابقاً.

أخطاء الفترات السابقة Prior Period Errors: هو عبارة عن حذف أو خطأ حدث في عرض أو ادراج بند في القوائم المالية للمنشاة لفترة أو فترات سابقة، ويكون هذا الحذف أو الخطاء ناتج عن خطأ أو سوء استخدام لمعلومات موثوقة، وكانت هذه المعلومات:

- متوفرة عندما يتم التصديق على إصدار القوائم المالية لتلك الفترات.
- يمكن الحصول عليها واستخدامها في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

تتضمن أخطاء الفترات السابقة كل من الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، واغفال أو سوء تفسير بعض الحقائق، والاحتيال.

مثال ذلك وجود خطأ حسابي في عملية احتساب قيمة قسط الاهتلاك السنوي لأصل غير متداول، أو خطأ في رسملة فوائد قرض بنك رغم عدم تلبية فوائد القرض لشروط الرسملة المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما

Material Omissions or Misstatements

يكون الحذف أو العرض الخاطئ لبنود معينة جوهري اذا كان حجم هذه البنود أو طبيعتها سواء كانت مستقلة أو عند إضافتها لبنود اخرى ذات تأثير على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية)

International Financial Reporting Standards(IFRSs):

وتشمل المعايير والتفسيرات التي تم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتكون مما يلي:

- معايير الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs).
- معايير المحاسبة الدولية (IASs) International Accounting Standards.
- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) أو لجنة التفسيرات السابقة للجنة معايير المحاسبة الدولية former Standing Interpretations Committee (SIC).

التطبيق بأثر رجعي Retrospective Application: ويعني تطبيق سياسة محاسبية جديدة لعمليات وأحداث وظروف كما لو كانت هذه السياسة مطبقة سابقاً.

إعادة العرض بأثر رجعي Retrospective Restatement: هو تصحيح لعملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية، وبحيث يؤدي ذلك الى تصحيح أخطاء الفترة السابقة، وكأن الخطأ لم يحدث ابداً.

التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي

Prospective Application of a Change in Accounting Policies, and the Effect of a Change in an Accounting Estimate

يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:

- يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة، أي بأثر مستقبلي. بمعني اذا حدث تغيير في اسس الاعتراف بالإيراد فيتم تطبيق هذا التغيير على الاحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير.
- يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي على الفترة الحالية والفترات اللاحقة لعملية التغيير. ففي حالة تغيير العمر الإنتاجي المتبقي لأصل غير متداول، فيتم الاعتراف بأثر هذا التغيير على السنة الحالية والسنوات اللاحقة.

متطلبات المعيار

أولاً: اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

Selection and Application of Accounting Policies

1. يتم اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم للمعاملات أو الإحداث، مع الاخذ بعين الاعتبار أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.
2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

أ. **ملاءمة** لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ب. موثوقة بحيث تكون القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، وتكون محايدة أي تخلو من التحيز، ومكتملة، ومتحفظة وحكيمة Prudent.

3. عند استخدام الإدارة لاجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة (الفقرة 2 أعلاه) عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

أ. المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهة وذات علاقة.

ب. التعريفات وشروط الاعتراف وأسس القياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ج. كما يمكن للإدارة الاخذ بعين الاعتبار الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم اطار مفاهيمي مماثل لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والاستعانة بالممارسة السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشاة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقاً (أ وب).

الإتساق في السياسات المحاسبية Consistency in Accounting Policies

يعني الإتساق الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والأحداث والظروف المتشابهة من فترة لأخرى، مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

يوجب المعيار على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والأحداث، ما لم يحدد أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها. فعلى سبيل المثال يسمح المعيار رقم (40) للمحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية باختيار نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لكل فئة من فئات الممتلكات شريطة الثبات في المعالجة، أي يمكن للمنشاة تطبيق نموذج التكلفة على فئة معينة من الممتلكات الاستثمارية وتطبيق نموذج القيمة العادلة على فئة اخرى.

التغييرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

يجب على المنشاة استخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية المنشاة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.

وبالتالي فان الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية[1] معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

1. اذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير، أو
2. اذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير، أو
3. اذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشاة، وبالتالي عزز من اظهار المعلومات المتعلقة بميزانية المنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية:

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لم تحدث لدى المنشاة في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشاة في السابق أو انها كانت غير مهمة نسبياً.

ومن الأمثلة على ما سبق قيام المنشاة لأول مرة بتطبيق سياسية اعادة التقييم على الاصول غير المتداولة لديها وذلك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، حيث لا يعد هذا تغييراً في السياسة المحاسبية لدى المنشاة.

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية

- يجب على المنشاة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين بموجب الأحكام الانتقالية المحددة أن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو **تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (اختياري)**، يجب عليها تطبيق التغيير **بأثر رجعي** Retrospectively . من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة واعادة عرض البيانات المالية المقارنة.

---

1 يعني التغيير في السياسة المحاسبية تحول المنشأة من مبدأ محاسبي مقبول وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى مبدأ أخر مقبول. فعلى سبيل المثال، فإن التحول من طريقة المتوسط المرجح (WA) المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) يعتبر تغيير في سياسة محاسبية.

التغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي
Changes in Accounting Policy Pursuant to the Adoption of a Standard

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناءاً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للأحكام الإنتقالية المحددة في ذلك المعيار. وعادة ما تقتضي الأحكام الإنتقالية إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان ذلك غير عملي. وعندما لا يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الأرصدة الإفتتاحية للأصول والمطلوبات في الفترة اللاحقة، مع تعديلات مقابلة لها للرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة، أي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأرصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية أو أقرب مدة يمكن تطبيقها وبالمقابل إجراء تعديلات على الأرصدة الإفتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين.

وإذا كان من العملي إعادة عرض المعلومات المقارنة فإن الأثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية كما في أول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الأرباح المدورة أول المدة لتلك الفترة.

وفي حالة غياب أي أحكام إنتقالية في المعيار، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بموجب المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والمتعلقة بالتغييرات الإختيارية في السياسات المحاسبية والتي سيتم التطرق لها لاحقاً.

عدم قابلية التطبيق **Impracticable Applying a Requirement**

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة **بأثر مستقبلي** من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

- كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.

- تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.
- اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:
- توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.
- كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسات المحاسبية

عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة سابقاً.

مثال (1)

قامت شركة الرضوان خلال العام 2016 بتغيير في احدى السياسات المحاسبية لديها، والذي له اثر على قائمة الدخل، وستقوم الشركة بعرض القوائم المالية المقارنة لعام 2015 مع القوائم المالية لعام 2016. وسيؤثر التغيير في السياسة المحاسبية أيضاً على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لعامي 2013-2014 والتي سبق نشرهما، الا ان الشركة لن تقوم بعرض معلومات القوائم المالية للعامين 2013 و2014 في التقرير المالي الحالي (أي سيعرض عامي 2015 و2016 فقط).

المطلوب: وضح كيفية التعامل مع هذا التغيير في السياسة المحاسبية.

حل مثال (1)

1. يجب التقرير عن الأثر المتراكم Cumulative effect الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة لعام 2015 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لعام 2015.

2. يجب تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات للعام 2015 وذلك بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة واظهار الأرصدة الافتتاحية للاصول او الالتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل 2015.
3. يجب اظهار اثر التغيير في القوائم المالية لعامي 2015 و2016 وعلى البنود المعنية التي تأثرت بالتغيير.

مثال (2) (التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي)

في 2014/1/1 اشترت شركة القدس اثاث بقيمة 20000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات والخردة بقيمة 5000 دينار وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأثاث. في 2016/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة مجموع ارقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين وليس بسبب التغيير في المنافع الاقتصادية من الاصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، ويستهلك الاثاث لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

2014/1/1	50000 دينار
2014/12/31	42000 دينار
2015/12/31	49600 دينار

يبلغ راس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10000 دينار في العام 2015 و8000 دينار في العام 2016.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2015 و2016 على النحو التالي:

	2015	**2016**
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000

يطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(35000)	(80000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(3000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	22000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(4400)	
الربح بعد ضريبة الدخل	17600	

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2015 و2016.

حل مثال (2)

اثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (2014 و2015):

البيان	2014	2015
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون اجراء التغيير) = (20000 – 5000) ÷ 5 = 15000	3000	3000
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنيين (بعد اجراء التغيير)		
عام 2014 = (20000 – 5000) × 15/5 =	(5000)	
عام 2015 = (20000 – 5000) × 15/4 =		(4000)
فرق الاهتلاك	2000	1000
اثر الضريبة 20%	(400)	(200)
صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	1600	800

وبناء على ما سبق، يتم اجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2014 و2015:

2400		من حـ/ الاثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية	2016/12/31
600		حـ/ أصول ضريبية مؤجلة	
	3000	الى حـ/ مجمع اهتلاك اثاث	

ويقفل حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة.

اما العام الحالي (2016) فيتم احتساب اهتلاك الاثاث بناء على طريقة الاهتلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الاهتلاك للعام 2016 كما يلي:

عام 2016 = (20000 – 5000) × 15/3 = 3000 دينار.

قائمة الدخل المقارنة للعامين 2015 و2016 في ضوء التغيير، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة الدخل		
	2015 معدلة	2016
ايرادات المبيعات	150000	240000
بطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
بطرح مصاريف ادارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(35000)	(80000)
بنزل مصروف اهتلاك اثاث	(4000)	(3000)
الربح قبل ضريبة الدخل	21000	47000
بنزل ضريبة الدخل 20%	(4200)	(9400)
الربح بعد ضريبة الدخل	16800	37600

- قائمة المركز المالي المقارنة للعامين 2015 و2016 في ضوء التغيير:

	قائمة المركز المالي كما هي في		
البيان	2015/1/1 معدلة	2015/12/31 معدلة	2016/12/31
اثاث (بالتكلفة التاريخية)	20000	20000	20000
بطرح مجمع اهتلاك	(5000)	2(9000)	3(12000)
صافي القيمة الدفترية	15000	11000	8000

كما وسيتم إعادة عرض قائمة التغييرات في حقوق الملكية وكما يلي:

[2] مجمع الاهتلاك يغطي اهتلاك الاثاث لعامي 2014 و2015 بموجب طريقة مجموع ارقام السنين (5000 + 4000).
[3] مجمع الاهتلاك يغطي اهتلاك الاثاث للأعوام 2014 و 2015 و2016 بموجب طريقة مجموع ارقام السنين (5000 + 4000 + 3000).

قائمة التغييرات في حقوق الملكية			
	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة (معدلة)	المجموع
الرصيد كما في 2015/1/1	100000	42000	142000
اثر التغيير في السياسة المحاسبية "اهتلاك الأثاث للعام 2014"	000	(1600)	(1600)
الرصيد كما في2015/1/1 (بعد إعادة بيانه)	100000	40400	140400
يضاف: صافي الربح لعام 2015 المعاد بيانه	000	16800	16800
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2015		(10000)	(10000)
الرصيد كما في 2015/12/31	100000	47200	147200
صافي الربح لعام 2016	000	37600	37600
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2016		(8000)	(8000)
الرصيد كما في 2016/12/31	**100000**	**76800**	**176800**

ملاحظة:

نلاحظ في المثال السابق أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في بداية عام 2015 وقبل التغيير في السياسة المحاسبية قد بلغ 42000 دينار، وقد أصبح بعد التغيير في السياسة المحاسبية 40400 دينار وبانخفاض مقداره 1600 دينار. ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغييرات في السياسات المحاسبية وضمن الإيضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

الإيضاحات

خلال عام 2016 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهتلاك الاثاث لديها من خلال استخدام طريقة مجموع ارقام السنيين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة لاهتلاك الاثاث، كما ان السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2015.

مثال (3): (**التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي**)

خلال عام 2016 قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لإهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج اكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.

وفي الفترات ما قبل عام 2016 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافٍ عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وفي نهاية عام 2015 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك في بداية عام 2016، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة الى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2016.

- اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام 2015 بالتكلفة	50000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(28000) دينار
القيمة الدفترية	22000 دينار
مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	3000 دينار
المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	32000 دينار
القيمة المتبقية المقدرة	4000 دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	7 سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2016 وهل سيتم تطبيق اثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2016؟

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2016 (32000 – 4000) ÷ 7 = 4000 دينار.	4000 دينار

ان التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لأنه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2016 والأعوام التي تليها.

متطلبات الإفصاح عن **التغييرات في السياسات المحاسبية**:

- عندما **حدوث تغيير في السياسة المحاسبية**، ويكون سبب هذا **التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة**، فيجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:
  - عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية.
  - طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
  - وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية.
- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:
  - لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
  - ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات أعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

في حالة قيام المنشاة **بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري**، يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- الأسباب التي تبرر ان تبني تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات اكثر ملاءمة وموثوقية.

مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:

- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
- ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).

- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات اعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

واخيراً، في حالة عدم تطبيق المنشاة لسياسة محاسبية معينة او تفسير معين صدر ولم يصبح ساري المفعول على الفترة الحالية، فيتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن التقديرات المحتملة لأثار تطبيق هذه السياسة او التفسير على القوائم المالية للفترة الحالية.

ثانياً: التغيير في التقديرات المحاسبية Change in Accounting Estimates

تتطلب عملية إعداد القوائم المالية الاستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاهتلاك، أو نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.

تقادم المخزون.

قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.

الديون المشكوك في تحصيلها.

التزامات الضمانات.

تكاليف التقاعد.

القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب استخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والاعتماد عليها (Reliability) .

ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في[4]:

أ- فترة التغيير في التقديرات، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.

ب- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الأصل.

وعندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصل أو الالتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغيير. ومن الأمثلة على ذلك وجود تدني أي انخفاض غير مؤقت في قيمة الأصول الثابتة والذي سيؤثر على القيمة القابلة للاسترداد للأصل فإن ذلك لا يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية، حيث سيتم الإعتراف بخسارة التدني للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

مثال (4) (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2011/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 22000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بعشر سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ 2000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

---

[4] يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

وفي 2016/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الالة ستستخدم لمدة عشر سنوات اخرى اعتبارا من 2016/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام 2016 والاعوام التي تليها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2016) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2016 حتى انتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الأصل والقيمة المتبقية.

وبناءً على هذه التغييرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم احتسابه كما يلي:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{4000 - {}^{5}12000}{10} = 800 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهتلاك إنخفض من 2000 دينار سنوياً إلى 800 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 1200 دينار حتى انتهاء عمر الأصل.

ملاحظة: يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

1. يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء

---

[5] بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير عمر الاصل والقيمة المتبقية 12000 دينار وتمثل (التكلفة – مجمع الإهتلاك) أي (22000 – 10000) دينار حيث كان مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغيير 2000 دينار (22000 – 2000) ÷ 10. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهتلاك يبلغ للسنوات الخمس الأولى 10000 دينار.

الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.

2. إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي، تقوم المنشاة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

ثالثاً: تصحيح الأخطاء Correction of Errors

بالرغم من أن توفر نظام جيد للرقابة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة سيؤدي الى تخفيض عدد الأخطاء المرتكبة، إلا أن ذلك لا يمنع بالضرورة من خلو القوائم المالية من الأخطاء. من هنا جاءت أهمية وجود معيار محدد أو اسلوب معالجة موحد لتصحيح تلك الأخطاء.

ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم استخدام أو الخطأ في استخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، وأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والاحتيال.

الفرق بين الأخطاء والتغييرات في التقديرات المحاسبية

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج الى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الالتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الالتزامات الطارئة قد تم احتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فان هناك خطأ احتساب.

وتتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم (8) ان تتم بأثر رجعي بتعديل الرصيد الافتتاحي للارباح المحتجزة اضافة لما يلي (اذا كان ذلك عملياً):

أ- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

ب- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة. وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر **مستقبلي** من أول تاريخ عملي.

مثال (5)

خلال عام 2016، اكتشف محاسب شركة الوفاء بانه لم يتم إثبات مبلغ مصروف إهتلاك أحد المباني بقيمة 30000 دينار للعام 2015، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغييرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

	2015	2016
مجمل الربح	345000	300000
مصاريف إدارية وعمومية بما فيها الاهتلاكات	(120000)	(120000)
صافي الربح قبل الضريبة	225000	180000
ضريبة الدخل 20%	(45000)	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	180000	144000
الأرباح المحتجزة أول المدة	45000	225000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	225000	369000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (5)

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ.

شركة الوفاء قائمة الدخل (جزئية)		
	2015 معدلة	2016
مجمل الربح	345000	300000
مصاريف إدارية وعمومية بما فيها الاهتلاكات	(150000)*	(120000)
صافي الربح قبل الضريبة	195000	180000
ضريبة الدخل	(39000)**	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	156000	144000

شركة الوفاء -قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2015 (معدلة)	2016
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما اعلنت سابقا	45000	225000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	-----	(24000)
الأرباح المحتجزة أول المدة بعد إعادة عرضها	45000	201000
صافي الربح	156000	144000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	201000	345000

ملاحظات: المبالغ المقارنة في قائمة الدخل تم إعادة عرضها كما يلي:

المصاريف الإدارية والعمومية، متضمنة الاهتلاكات قبل تصحيح الأخطاء	120000
مبلغ التصحيح	30000
المبلغ المعاد عرضه	**150000***
ضريبة الدخل قبل تصحيح الخطأ	45000
مبلغ تصحيح الخطأ	(6000)
المبلغ المعاد عرضه	39000**

مثال (6)

خلال العام 2016 تبين لشركة الأنوار انه كان هناك بضاعة قيمتها 10000 دينار تم بيعها وتسليمها لاحد العملاء في 2015/12/30 الا ان المحاسب اعتبرها خطأً ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2015 وكما وردت البضاعة خطأً ضمن بضاعة اول المدة للعام 2016. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2015 و2016 قبل تصحيح الخطأ.

شركة الأنوار – قائمة الدخل		
	2015	2016
المبيعات	800000	900000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(730000)
مجمل الربح	150000	170000
مصاريف إدارية وعمومية	(40000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	110000	100000
ضريبة الدخل 20%	(22000)	(20000)
صافي الربح بعد الضريبة	88000	80000

وظهرت قائمة التغييرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2015	2016
الأرباح المحتجزة، أول المدة	32000	120000
صافي الربح	88000	80000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	120000	200000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (6)

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يتم تصحيح الخطأ في البضاعة وتظهر قائمة الدخل بعد التصحيح على النحو التالي:

شركة الأنوار/ قائمة الدخل		
	2015 معدلة	2016
المبيعات	800000	900000
يطرح تكلفة المبيعات	(660000)	(720000)
مجمل الربح	140000	180000
مصاريف إدارية وعمومية	(40000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	100000	110000
ضريبة الدخل 20%	(20000)	(22000)
صافي الربح بعد الضريبة	80000	88000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فتظهر بعد تصحيح الأخطاء السابقة كما يلي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2015 (معدلة)	2016
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما اعلنت سابقا	32000	120000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	-----	(8000)
الأرباح المحتجزة أول المدة بعد إعادة عرضها	32000	112000
صافي الربح (المعاد تصحيحه)	80000	88000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	112000	200000

متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة.

ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
- لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، إذا انطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشاة.

ج- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د- بيان أسباب إن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء":
   - السياسات المحاسبية. - التغيير في التقديرات المحاسبي.
   - أخطاء الفترات السابقة. - الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما.
   - إعادة العرض بأثر رجعي.
4. نص معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على استخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، ما هي المصادر التي اوردها المعيار والتي يمكن الرجوع اليها؟
5. ما هي الحالات التي سمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشات بتغيير سياسة محاسبية معينة؟
6. ما هي الحالات التي يعتبر من غير الممكن فيها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين؟
7. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في سياسة محاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة؟
8. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في التقديرات المحاسبية؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) فان معالجة التغيير في التقديرات المحاسبية يتم على النحو التالي:
   أ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة
   ب- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة
   جـ- تعديل على رصيد الارباح المحتجزة
   د- لا شيء مما ذكر
2. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) في حالة تغيير المنشاة لسياسة محاسبية بشكل طوعي (اختياري):
   أ- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل لسنة الحالية والسنوات المستقبلية
   ب- معالجة اثر التغيير ضمن بند الدخل للسنة الحالية فقط
   جـ- معالجة التغيير بأثر رجعي
   د- لا يتم معالجة اثر التغيير لان التغيير تم بشكل اختياري
3. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بـ:
   أ- الملاءمة والموثوقية ب- الملاءمة والقابلية للفهم
   جـ- الملاءمة والاكتمال د- الموثوقية والاكتمال
4. يسمح المعيار (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة اذا أدى هذا التغيير:
   أ- لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
   ب- لزيادة سرعة اصدار القوائم المالية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية
   جـ- لزيادة ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وفهم المستخدمين لها
   د- لزيادة ملاءمة وتقليل التحيز في المعلومات المعروضة في القوائم المالية

(الأسئلة من 5 – 18 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. يجب معالجة اثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:
   أ- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة
   ب- تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة
   جـ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة
   د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح
6. إن أثر التغيير في السياسات المحاسبية الناتج عن المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة يعالج كما يلي:
   أ- في بيان الدخل
   ب- ضمن الأرباح المدورة في بند حقوق المساهمين
   جـ- وفقاً لما تطلبه المعايير المتعلقة بها
   د- تعديل الأرصدة الافتتاحية المتعلقة في التغيير
7. يتم تغيير السياسات المحاسبية من الإدارة في الحالات التالية:
   أ- اذا كان هناك متطلب قانوني
   ب- اذا رأت الإدارة ان ذلك يؤدي الى تقديم معلومات أفضل للدائنين
   جـ- اذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية
   د- يكون التغيير بأثر مستقبلي عندما يكون خياراً للإدارة وليس تغييراً إجبارياً بموجب القانون وفي حالة التغيير الإجباري يكون التغيير بأثر رجعي
8. في حالة تغيير شركة مساهمة عامة بشكل اختياري سياستها المحاسبية المتبعة فإنه يجب:
   أ- معالجة اثر التغيير كبند غير عادي
   ب- معالجته بأثر رجعي
   جـ- معالجته بأثر مستقبلي واخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة
   د- لا شيء مما ذكر أعلاه

9. بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية ان المعالجة المفضلة للخطأ الاساسي المتعلق بسنوات سابقة:

أ- بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة

ب- بتعديل رصيد نهاية الفترة للأرباح المدورة

جـ- مباشرة في أرباح وخسائر الفترة

د- مباشرة في حقوق الملكية

10. مثال حول أخطاء سنوات سابقة:

أ- تعديل نسبة الاهتلاك لأن الإدارة الجديدة ترى أن الآلات تخدم فترة طويلة

ب- استخدام طريقة نسبة الانجاز في العام السابق بدلا من الطريقة المنتهية في محاسبة عقود الإنشاء

جـ- عدم تطبيق معيار محاسبي في العام السابق بطريقة صحيحة

د- لا شيء مما ذكر

11. في 2014/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 80000 دينار حيث قدر عمرها الانتاجي بمدة 5 سنوات وقيمة النفاية (صفر). في 2016/1/1 غيرت الشركة طريقة الاهتلاك الى طريقة القسط المتناقص وبمعدل 40% سنوياً. الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاهتلاك هو:

أ- 20000 دينار

ب- 19200 دينار

جـ- 22000 دينار

د- 32000 دينار

12. بتاريخ 2014/7/1 اشترت شركة جمال شاحنة للاستخدام بقيمة 37800 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشاحنة في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2016/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للشاحنة ليصبح 4 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1400 دينار، باستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف اهتلاك الشاحنة لسنة 2016:

أ- 10584 دينار ب- 9100 دينار

جـ- 7560 دينار د- 10024 دينار

13. في 2014/1/1 اشترت شركة مقاولات شاحنة لنقل الاسمنت بمبلغ 40000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، في 2016/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات. إن قيمة الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاستهلاك هي:

أ- 4000 دينار (بالزيادة) ب- 6000 دينار (بالزيادة)

جـ- 13000 دينار (بالنقص) د- 13000 دينار (بالزيادة)

14. في 2016/12/31 غيرت شركة الطريقة المتبعة في تقويم بضاعة أخر المدة من (المتوسط المرجح) إلى (الوارد أولا صادر أولا) مما أدى إلى تضخيم قيمة مخزون أول المدة لعام 2016 بمبلغ 420 ألف. إذا كان معدل ضريبة الدخل 40%، فان قيمة الأثر المتراكم لهذا التغيير على أرباح عام 2016 يكون التالية:

أ- 420 ألف ب- 252 ألف

جـ- 168 ألف د- صفر ألف

15. كان رقم صافي الربح الظاهر في حـ / أ.خ لعام 2016 (48000) دينار لكن هذا الرقم كان يحوي خطأين هما:

- خطأ في قيمة بضاعة اول المدة بمبلغ (1600) دينار (بالنقص).
- وخطا في قيمة التامين المقدم في نهاية العام بالنقص بمبلغ (900) دينار.

بناءً عليه فان تصحيح هذين الخطأين تجعل رقم صافي الربح:

أ- 47300 دينار ب- 48700 دينار

جـ- 47500 دينار د- 50500 دينار

16. بتاريخ 15 حزيران 2016 قبلت شركة سلام استلام بضاعة كانت قد اشترتها على الحساب. ولم تقم الشركة حتى تاريخ 30 حزيران بتسجيل العملية او تحديث سجلات مخزونها بتلك البضاعة. ان اثر هذا الخطأ على قائمة المركز المالي كما هي بتاريخ 30 حزيران 2016 سيؤدي الى:

أ- تضخيم الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

ب- التأثير على بند حقوق المساهمين فقط

جـ- تخفيض الاصول والالتزامات

د- تخفيض الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

17. تم تقدير رصيد مخزون2016/1/1 لشركة جابر بأقل من اللازم بقيمة 12000 دينار، كما قدر رصيد المخزون آخر المدة بأكثر من اللازم بقيمة 24000 دينار، نتيجة لذلك فإن كلفة المبيعات لشركة جابر للعام 2016 هي:

أ- أقل من اللازم بـ 12000 دينار

ب- أكثر من اللازم بـ 12000 دينار

جـ- أقل من اللازم بـ 36000 دينار

د- أكثر من اللازم بـ 36000 دينار

18. ظهرت الأخطاء التالية في مخزون البضاعة لشركة الإقبال:

التاريخ	طبيعة الخطأ
مخزون في 2016/1/1	نقصان بقيمة 26000 دينار
مخزون في 2016/12/31	زيادة بقيمة 52000 دينار

نتيجة لتلك الأخطاء فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة لعام 2016 سوف يظهر:

أ- بالنقصان بقيمة 26000 دينار

ب- بالزيادة بقيمة 26000 دينار

جـ- بالنقصان بقيمة 78000 دينار

د- بالزيادة بقيمة 78000 دينار

التمرين الثاني (مقالي)

في 2014/1/1 اشترت شركة السعادة سيارات بمبلغ 15000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بست سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 3000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2016/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالسيارات لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن السيارات ستستخدم لمدة 3 سنوات اخرى اعتبارا من 2016/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 2000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالسيارات أعلاه على القوائم المالية للعام 2016 والأعوام التي تليها.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2014/1/1 اشترت شركة السنابل أثاث بقيمة 30000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات وبدون خرد، وقررت الشركة استخدام طريقة مجموع أرقام السنيين لاهتلاك الأثاث. في 2016/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة القسط الثابت. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، ويستهلك الأثاث لغايات الضريبة بطريقة مجموع أرقام السنيين.

- بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي

2014/1/1	45000 دينار
2014/12/31	52000 دينار
2015/12/31	63600 دينار

- يبلغ راس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10000 دينار في العام 2015 و10000 دينار في العام 2016.
- ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2015 و2016 على النحو التالي:

	2015	2016
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(25000)	(80000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(8000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	27000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(5400)	
الربح بعد ضريبة الدخل	21600	

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2015 و2016.

التمرين الرابع (مقالي)

- تبين خلال العام 2016 انه كان لدى شركة الرمال بضاعة قيمتها 20000 دينار تم شرائها واستلامها في 2015/12/30 الا انه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2015، كما تكرر الخطأ في بضاعة اول المدة للعام 2016 بعدم احتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة اول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2015 و2016 قبل تصحيح الخطأ.

شركة الرمال قائمة الدخل		
	2015	**2016**
المبيعات	400000	600000
يطرح تكلفة المبيعات	(320000)	(490000)
مجمل الربح	80000	110000
مصاريف إدارية وعمومية	(45000)	(70000)
صافي الربح قبل الضريبة	35000	40000
ضريبة الدخل 20%	(7000)	(8000)
صافي الربح بعد الضريبة	28000	32000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2015	**2016**
الأرباح المحتجزة، أول المدة	12000	40000
صافي الربح	28000	32000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	40000	72000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية Events after the Reporting Period
10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 3. بيان الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة. 4.توضيح كيفية معالجة المعيار لموضوع استمرارية المنشاة. 5.بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

مقدمة

نظراً لان إعداد القوائم المالية وتدقيقها وطباعتها يحتاج الى فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشاة، فان هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة، ويطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم المالية، مما يتطلب اخذها بعين الاعتبار او الافصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية. ان عدم اخذ هذه الأحداث بعين الاعتبار او عدم الافصاح عنها يقلل من اهمية ودرجة ملاءمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية لمستخدمي تلك القوائم.

تعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد او تغيير احتمالات وقائع او أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إما الإعتراف بالأحداث اللاحقة وتسمى عندها الأحداث المعدلة Adjusting او الإفصاح عنها فقط وتسمى عندها الأحداث غير المعدلة Non-adjusting، اعتمادا على طبيعة الحدث اللاحق وتوقيته.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

1. متى يجب على المنشأة ان تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدار تلك القوائم.
2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية اذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وهناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

أ- **أحداث معدلة Adjusting Events** هي تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية العمومية.

ب- **أحداث غير معدلة Non-adjusting Events** هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت وبرزت بعد تاريخ الميزانية العمومية، الا انها لا تتطلب تعديل على الميزانية.

تاريخ التصريح Authorization Date

هو التاريخ الذي يصرح به قانوناً بإصدار القوائم المالية للمنشأة وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية.

متطلبات المعيار

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية، كما يوضح العديد من المفاهيم المتعلقة بتلك الأحداث من حيث توقيتها وطبيعتها.

أولاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية Authorization Date

يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الامور الاساسية في المعيار المحاسبة الدولي رقم (10) نظراً لان هذا التاريخ يمثل النقطة التي ينتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية. ويعتمد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاء من القوائم المالية.

ففي الشركات المساهمة العامة والتي تعرض فيها القوائم المالية على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو، تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ انتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في 2016/2/24 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 2015/12/31.
- في 2016/3/5 راجع مجلس الادارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.
- في 2016/3/16 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الاخرى.
- في 2016/3/25 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والجهات الاخرى.
- في 2016/4/12 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.
- في 2016/4/17 تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2016/3/5 وهو تاريخ إقرار إصدارها من قبل مجلس الإدارة، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم او أي تاريخ أخر. وبالتالي فإن الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2015/12/31 وحتى يوم 2016/3/5 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أم الإفصاح عنه، أم عدم أخذه بعين الاعتبار.

في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي (مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين. في مثل هذه الحالات تعتبر القوائم المالية قد تم إقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الادارة التنفيذية بالمصادقة عليها للإصدار ورفعها الى المجلس الإشرافي.

مثال (2)

- في 2016/3/16 أقرت ادارة شركة الحمد القوائم المالية لعام 2015 لإصدارها للهيئة الإشراقية. تتألف الهيئة الإشراقية من المديرين غير التنفيذيين فقط، ويمكن ان يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين من ذوي المصالح من خارج الشركة.
- في 2016/3/28 أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية.
- في 2016/4/1 تم توفير القوائم المالية للمساهمين والفئات الاخرى ذات العلاقة.
- في 2016/5/15 صادقت الهيئة العامة في اجتماعها السنوي على القوائم المالية للشركة.
- في 2016/5/13 تم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية).

المطلوب: تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الحمد بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10).

حل مثال (2)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2016/3/16 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدار القوائم المالية للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرار المجلس الإشرافي للقوائم. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2015/12/31 وحتى يوم 2016/3/16 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الحمد وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أم الإفصاح عنه، أم عدم أخذه بعين الاعتبار.

ثانياً: الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

أ. الأحداث المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

Adjusting Events After the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ الميزانية العمومية، الا أنها لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد

القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس تلك الأحداث بعد تاريخ الميزانية وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية (المعدة بشكل أولي) أو للاعتراف ببنود لم يكن قد اعترف بها سابقاً:

أ- تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يبين أن على المنشأة التزام حالي يخص تاريخ الميزانية العمومية، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة"، أو الاعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الالتزامات الطارئة لتلك القضية الى الاعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل للميزانية.

ب- استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان أصل قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ الميزانية العمومية مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الاصول غير المتداولة او أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة انخفاض في قيمة ذلك الاصل تحتاج الى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية، مما يوفر بالعادة تأكيد بان الخسارة في حساب الذمم المدينة التجارية كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية، مما يتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- اذا كان لدى المنشاة بضاعة بتاريخ إعداد القوائم المالية، وتم بيع تلك بضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل بشكل كبير عن تكلفتها التاريخية، فمن الممكن ان يقدم هذا الحدث دليلاً على ان صافي قيمة البضاعة القابلة للتحقق (NRV) بتاريخ الميزانية العمومية كانت اقل من التكلفة، مما يتطلب تعديل قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة.

ج- بيع اصول غير متداولة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل عن قيمتها المسجلة، علماً ان تلك الاصول كانت موجودة لدى المنشاة بتاريخ إعداد القوائم المالية. ان مثل هذا الحدث قد يعطي دلالة على وجود انخفاض في قيمة تلك الاصول بتاريخ إعداد القوائم المالية.

د- اكتشاف احتيال او أخطاء بعد تاريخ الميزانية تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2015 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النعيم بمبلغ 6 مليون دينار لانتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءاً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد اقتطعت شركة النعيم مبلغ 3 مليون دينار من أرباح عام 2015 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في الميزانية كما في 2015/12/31.

وفي 2016/2/12 وبعد تاريخ الميزانية العمومية أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة النعيم) مبلغ 5 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2016/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2016/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المحاسبي الواجب القيام به من قبل شركة النعيم في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2016/2/12 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية)، يجب على شركة النعيم إثبات القيد التالي لتعديل المخصص بمبلغ 2 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة:

2000000		من حـــ/ ملخص الدخل 2015	/12/31
	2000000	الى حـــ/ مخصص قضايا مقامة على المنشأة	2015

أي ان الحدث مؤدي لتعديل أرقام الميزانية والتي هي قيد الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2015/2/12 أي قبل تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2016/2/18.

مثال (4)

بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة في المثال رقم (3) السابق قد صدر في 2016/2/20 او بعد ذلك، اي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث اللاحق لتاريخ الميزانية سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (اي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2016/2/18) ولا يطلب من شركة النعيم عندئذ إجراء اي تسويات او تعديل على القوائم المالية لعام 2015.

مثال (5)

تقوم شركة الوفاء بتقييم مخزونها بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 250000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في الميزانية كما في 2015/12/31 باعتبار ان التكلفة كانت أقل من صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظراً للكساد الشديد والاتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني /2016.

وفي 2016/2/7 تعاقدت شركة الوفاء مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 180000 دينار، وبافتراض إنه تم التصريح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2016/2/25.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للانخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة الاعتراف بمبلغ الانخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2015/12/31، وعمل مخصص بقيمة 70000 دينار بالقيد التالي:

2015/12/31	من حـــ/ ملخص الدخل 2015		70000
	الى حـــ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	70000	

ب. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

Non-Adjusting Events After the Reporting Period

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ الميزانية (12/31) **ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية**. يتطلب المعيار رقم (10) عدم إجراء تعديل على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية ما يلي:

1. انخفاض القيمة السوقية العادلة للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقية بتاريخ الميزانية وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءاً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.
2. **توزيعات الأرباح:** إذا تم اقتراح او الإعلان عن توزيعات أرباح بعد تاريخ الميزانية العمومية، فيتوجب على المنشأة أن لا تعترف بتلك التوزيعات كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة". ففي معظم دول العالم يقترح مجلس إدارة الشركة نسبة توزيعات الأرباح، وتكون الهيئة العامة هي المخولة بإقرار تلك التوزيعات. في مثل هذه الحالة يتم الإفصاح عن توزيعات الأرباح ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
3. إندماج أعمال رئيسه بعد تاريخ الميزانية العمومية او استبعاد شركة تابعة رئيسة، حيث تعالج هذه الاحداث بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" والذي يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات.
4. إعلان خطه لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
5. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسة ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.
6. تلف خط إنتاجي رئيس نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.

7. الإعلان عن أو البدء في انجاز إعادة هيكلة رئيسة.
8. تغيرات كبيرة غير عادية في اسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
9. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة او تغيرات هامة في قانون الضريبة.
10. شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، أو تصنيف أصول غير متداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد أصول او التخلص منها بالبيع او المبادلة او الشطب، أو مصادرة بعض الاصول من قبل الحكومة.

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الافصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث، و
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث اذا كان ذلك ممكناً، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

إستمرارية المنشأة

إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية تصفية المنشأة او وقف نشاطها التجاري او إنه ليس لديها بديل أخر سوى عمل ذلك، فيجب في هذه الحالة عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية"، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية اذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية. أو
- وجود ظروف وأحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية وأدت الى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

أ. تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة و آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتتبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ب. تحديث الافصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية العمومية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى اذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة الى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
   - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
   - الأحداث المعدلة للميزانية العمومية.
   - الأحداث غير المعدلة للميزانية العمومية.
   - تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.
4. ما هو الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة؟
5. أعطي 3 أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعترف بها سابقاً.
6. أعطي 5 أمثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة الافصاح عنها.
7. ما هي المعلومات التي يتطلب معيار المحاسبي الدولي رقم (10)، الافصاح عنها والخاصة بالأحداث المهمة وغير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية؟
8. وضح كيف عالج معيار المحاسبي الدولي رقم (10) موضوع استمرارية المنشاة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (10)؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطلق على الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية وتتطلب تعديل الميزانية العمومية:

أ- الأحداث اللاحقة المعدلة

ب- الأحداث اللاحقة غير المعدلة والمرغوب بها

جـ- الأحداث اللاحقة غير المعدلة غير المرغوب بها

د- الأحداث غير اللاحقة لتاريخ الميزانية

2. في 2016/2/15 تم بيع استثمارات أسهم بسعر بيع 10000 دينار وكانت تلك الاستثمارات ظاهرة في ميزانية الشركة في 2015/12/31، بقيمة سوقية تبلغ 15000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2015 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2016/3/5. يعتبر هذا الحدث من الأحداث:

أ- اللاحقة المعدلة ب- اللاحقة غير المعدلة

جـ- لا يعتبر من الأحداث اللاحقة د- لا شيء مما ذكر صحيح

3. في 2016/2/15 تم بيع بضاعة بسعر 10000 دينار وكانت تلك البضاعة ظاهرة في ميزانية الشركة في 2015/12/31، بالتكلفة البالغة 15000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2015 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2016/3/5. إن خسائر بيع البضاعة أعلاه والبالغة 5000 دينار يجب تحميلها الى:

أ- العام 2015 ب- العام 2016

جـ- العام 2015 أو العام 2016 د- إقفالها في مخصص هبوط بضاعة

4. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المؤدية لتعديل القوائم المالية:

أ- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية

ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير

جـ- إكتشاف احتيال او أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة

د- تعرض سيارة لحادث أدى الى شطبها

5. واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:

أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية

ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة

جـ- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق المالية

د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية لمجلس الإدارة

6. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية المؤدية للتعديل لشركة الفرح كما في 2015/12/31 والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 2016/3/20:

أ- إعدام دين لأحد العملاء في 2015/12/31

ب- اكتشف المحاسب في 2016/2/2 وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2015

جـ- بيع استثمارات مالية في 2016/2/5 بخسارة، علماً بان تلك الاستثمارات تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2015

د- تلف معدات في 2016/3/21 بسبب حريق

7. إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن معيار رقم (10) يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

أ- طبيعة وماهية الحدث

ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث

جـ- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة

د- جميع ما ذكر صحيح

(الأسئلة من 8- 12 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. في حالة إقرار توزيعات أرباح على المساهمين بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل إصدار تقرير التدقيق فإنه يجب إظهار تلك التوزيعات كما يلي
   أ- في بند مستقل ضمن حقوق المساهمين
   ب- في بند مستقل ضمن المطلوبات
   جـ- يتم الإفصاح عن هذه التوزيعات في الإيضاحات المرفقة في البيانات المالية
   د- ضمن الاصول
9. عند إقرار مجلس الإدارة للأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد انتهاء السنة، فان توزيعات الأرباح تظهر في البيانات المالية:
   أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات
   ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين
   جـ- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية
   د- كل ما ورد أعلاه صحيح
10. أي من الأحداث التالية والتي لها تأثير مادي يتطلب تعديل البيانات المالية:
   أ- احتراق المخزون السلعي غير المؤمن عليه
   ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية
   جـ- إتلاف المخزون السلعي بسبب انتهاء صلاحيته
   د- إصدار الأسهم
11. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:
   أ- تاريخ البيانات المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية.
   ب- تاريخ البيانات المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية.
   جـ- تاريخ التقرير وتاريخ انتهاء العمل الميداني.
   د- تاريخ البيانات المالية وتاريخ انتهاء العمل الميداني.
12. في حالة الأحداث اللاحقة للبيانات المالية والواقعة في المدة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ الموافقة على البيانات المالية وإصدارها للاستخدام العام فانه لا يتم تعديل البيانات المالية في حالة وقوع الأحداث التالية في الفترة اللاحقة ولكن يتم الإفصاح عنها اذا كانت جوهرية:

أ- هبوط كبير في القيمة السوقية للاستثمارات المالية للمتاجرة

ب- احتراق ماكينات إنتاج رئيسية

جـ- وفاة مدين مهم للشركة

د- هناك مؤشر بان افتراض الاستمرارية للشركة غير مناسب أو صحيح

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2016/2/18 تم الانتهاء من تحضير القوائم المالية لشركة النهضة للسنة المنتهية في 2015/12/31.
- في 2016/3/8 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس إدارة الشركة لإصدارها.
- في 2016/4/2 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.

وفيما يلي بعض الأحداث التي ظهرت بعد 2015/12/31:

- في 2016/1/15 أفلس احد عملاء الشركة، وقد بلغ مقدار الدين المستحق عليه 50000 دينار، وكان لدى الشركة مخصص ديون مشكوك في تحصيلها يتعلق بهذا الدين يبلغ 15000 دينار.
- في 2016/2/2 حدث حريق في احد فروع الشركة، مما ترتب عليه خسائر في البضاعة المحترقة تبلغ 65000 دينار.
- في 2016/2/28 انخفضت أسعار الاستثمارات في الأسهم التي تمتلكها الشركة بمقدار 50000 دينار عن القيمة المسجلة لتلك الاستثمارات في دفاتر الشركة في 2015/12/31.
- في 2016/3/2 تم تملك 60% من أسهم شركة الرمال بتكلفة تبلغ 250000 دينار ونشأ عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين.
- في 2016/4/2 تم إقرار توزيعات أرباح على المساهمين تبلغ 50000 دينار من قبل الهيئة الهامة، علماً بان مجلس الإدارة كان قد أوصى بتوزيع تلك الأرباح بتاريخ 2016/3/6.

المطلوب: ما هو الإجراء الواجب اتخاذه من قبل شركة النهضة والمتعلق بالأحداث أعلاه وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (11)	عقود الإنشاء Construction Contracts
11	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء". 3. توضيح الشروط الواجب توفرها لمعالجة كل اصل كعقد إنشاء منفصل عندما يغطي العقد إنشاء عدة أصول. 4. بيان كيفية معالجة مبلغ الزيادة في سعر العقد نتيجة التغيرات في مواصفات العقد التي يطلبها العميل. 5. بيان الشروط الواجب توافرها في العقد ذو السعر المحدد والتي يمكن عندها تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. 6. شرح الفرق بين اسلوب المدخلات واسلوب المخرجات في تحديد نسبة الانجاز لعقود الإنشاء. 7. بيان الفرق بين طريقة نسبة الانجاز وطريقة المقاولة المنتهية، والطريقة الواجب استخدامها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء". 8. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

معيار المحاسبة الدولي رقم (11)

عقود الإنشاء

Construction Contracts

مقدمة

تمثل عقود الإنشاء او ما يطلق عليه احياناً "عقود المقاولات" اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الاول (المقاول) بإنشاء اصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) وبسعر يكون في الغالب محدد وثابت عند توقيع العقد. ومن الأمثلة على عقود الإنشاء، عقود بناء الجسور والمباني وشق الطرق وغيرها. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول، حيث ان هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه عبر اكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب اسلوب محاسبي ملائم لتوزيع ايراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويعتبر العنصر الرئيس للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الإعتراف بالإيرادات (والأرباح) ويوجد إجماع على أن الطبيعة طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الإنتظار حتى إنتهاء العقد الإنشائي للإعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تعبر عن حقيقة الأنشطة والعمليات المنفذة من قبل المنشأة (المقاول) خلال فترة معينه. وبما أن الأعمال المنفذة من قبل المنشأة (شركة المقاولات) خلال مدة العقد الإنشائي قد تختلف من فترة لأخرى، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة (Matching Principle) فقد تم تطوير طريقة نسبة الإنجاز (Percentage of Completion)، والتي تعترف بالإيرادات بشكل تناسبي مع درجة أو مقدار الإنجاز الذي تم من قبل المنشأة (المقاول) وهي الطريقة التي تتلاءم مع أساس الإستحقاق المحاسبي ومبدأ المقابلة، على العكس من طريقة المقاولة المنتهية التي لا تعترف بالإيرادات إلا عند الإنتهاء من العقد الإنشائي.

وتتمثل المعوقات الناجمة عن إستخدام طريقة نسبة الإنجاز في التمكن من قياس وتحديد نسبة الإنجاز التي تم تنفيذها خلال فترة معينة وبالتالي تحديد مقدار الفواتير الواجب إصدارها للعميل.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (11) إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات وفي معظم الحالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة. لذلك فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين (Contractors)، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

عقد الإنشاء Construction Contract: هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها.

العقد ذو السعر المحدد Fixed Price Contract: هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع احتمالية ان يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

عقد التكلفة زائد نسبة Cost – plus Contract: هو عقد يتم فيه الاتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت او نسبة محددة من التكاليف الفعلية المتكبدة.

النص أو الشرط الخاص بالأصل الإضافي Additional Asset Stipulation: هو شرط خاص مذكور في عقد الإنشاءات ويعطي العميل خيار إما إنشاء أصل إضـــافي أو

يسمح بتعديل عقد الإنشاءات المتفق عليه ليشمل أصلاً إضافياً لم يرد في العقد الأصـــلي، ويجب اعتباره عقد إنشائي منفصل عندما:

- يختلف الأصل الإضافي بدرجة كبيرة في التصميم او الوظيفة او التكنولوجيا عن الاصل او الاصول التي يغطيها العقد.
- يتم التفاوض على سعر العقد الإضافي بمعزل عن سعر العقد الأصلي.

أوامر التغيرات في العقد Change Orders : هي تعديلات في العقد الأصلي والتي تؤدي إلى تعديلات جوهرية في شروط العقد ولكن دون إضافة شروط جديدة.

طريقة التكلفة إلى التكلفة Cost –to-Cost Method: هي طريقة تستخدم لتحديد نسبة الإنجاز المتحقق في تنفيذ عقد معين، وبالتالي الاعتراف بالدخل الخاص بالفترة. وبموجب هذه الطريقة تستخدم نسبة التكاليف المتكبدة الفعلية حتى نهاية العام الحالي مقسومة على مجموع التكاليف المقدرة للمشروع (العقد).

متطلبات المعيار الرئيسة

يتم إبرام عقود الإنشاء بطرق مختلفة، وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة. وتشمل بعض عقود الإنشاءات خصائص كل من عقد السعر المحدد وعقد التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة، مثال ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع اشتراط حد أقصى للسعر. ويتناول المعيار المتطلبات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للنوعين المذكورين والإفصاحات المطلوبة.

أولاً: تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

Combining and Segmenting Construction Contracts

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول على عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء اكثر من اصل. والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل اصل في العقد على حدة، الا ان بعض الحالات المحدودة تستوجب تطبيق المعيار على مجموعة الاصول في العقد (او العقود) معاً من اجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فان إنشاء كل اصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول او رفض كل أصل بشكل افرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

ويتم اعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

- تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة.
- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد.
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

مثال (1): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود مستقلة (منفصلة)

في 2016/5/1 وقعت شركة الاخلاص للمقاولات 3 عقود مع احد الدوائر الحكومية لإنشاء 3 مباني احدهما مكاتب للإدارة، والأخر كراج يتكون من 5 طوابق، والثالث مبنى خدمات الجمهور، وعند طرح العطاء من قبل الدائرة كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى، وقد حدد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبنى على مقاول مستقل، وقد بلغت القيمة المتفق عليها لكل مبنى والتكاليف المقدرة لكل منها على النحو التالي:

البيان	مكاتب الإدارة	الكراج	خدمات الجمهور
قيمة العطاء (الإيراد)	500000 دينار	200000 دينار	100000 دينار
التكاليف المقدرة	350000 دينار	140000 دينار	65000 دينار
هامش الربح المقدر	150000 دينار	60000 دينار	35000 دينار

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، ام اعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد، وذلك استناداً الى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل نظراً لتوفر الشروط الثلاث التي يتطلبها المعيار لهذه الغاية وهي:

- تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بامكان العميل (الدائرة الحكومية) قبول او رفض كل مبنى بشكل افرادي.
- هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

مثال (2): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد

في 2016/10/1 وقعت شركة السعادة للمقاولات عقد مع احد البنوك التجارية لإنشاء مبنى يتكون من 10 طوابق يخصص منه 3 طوابق كراجات للموظفين والعملاء والباقي يخصص لاستعمال إدارة البنك، وقد بلغت قيمة كامل العطاء مليون دينار دون توزيع لقيمة العطاء بين مبنى الكراج ومبنى الإدارة.

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، ام اعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد، وذلك استناداً الى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (2)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، يتوجب معاملة إنشاء كامل المبنى بشقية الخاص بالإدارة والخاص بالكراجات كعقد إنشاء واحد وذلك لتوفر الشروط التالية:

- تم التفاوض على كامل المبنى باعتباره صفقة واحدة.
- المبنيين مترابطين بعضهما ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارهما عقد واحد.
- سيتم إنجاز العقود بشكل متسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

ثانياً: التغيرات في أوامر العقود Contracts Changes

قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على انه **عقد إنشاء منفصل** عندما:

أ- يختلف بشكل كبير في التصميم، والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.

ب- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.

أما اذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فان أوامر التغير في العقد تعتبر جزء من ايراد العقد الأساسي.

ثالثاً: إيراد العقد Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لاسباب منها، على سبيل المثال:

- إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.
- احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.
- انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.
- ارتباط إيراد العقد بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج.

وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يجب أن يتضمن إيراد العقد:

أ- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد.

ب- المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغيرات في أعمال العقد:

- إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد.
- إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

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

أوامر التغيير في العقد Variation

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير الى تغير في إيراد العقد زيادة أو إنخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الإعتراف بأوامر التغيرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

أما المطالبات Claims

- فهي مبالغ يحاول المقاول تحصيلها من العميل أو من طرف أخر لتعويضه عن تكاليف غير واردة في سعر العقد. وقد تنجم المطالبة عن التأخير الذي يسببه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات التي يطلبها العميل (مالك عقد الإنشاءات) وغير واردة في العقد. ويتم الإعتراف بهذه المطالبات في إيراد العقد عند:

– وجود إحتمالية معقولة بقبول العميل لتحمل مبلغ المطالبة.

– يمكن قياس المبلغ الذي سيقبل العميل تحمله بموثوقية.

أما مدفوعات الحوافز أو الحوافز المدفوعة Incentive Payments فهي مبالغ إضافية يدفعها العميل للمقاول إذا إستوفى المقاول بعض الشروط مثل الحوافز المدفوعة للمقاول لإنجاز العقد بشكل مبكر أي قبل المدة المحددة في العقد، ويتم الإعتراف بمبالغ الحوافز في سجلات المقاول كجزء من إيراد العقد عندما:

– يكون العقد على مشارف الإنتهاء (مرحلة متقدمة) وتدل الوقائع على إمكانية الوفاء بالشروط مقابل الحوافز التي سيستلمها المقاول.

– يمكن قياس مبلغ الحوافز بموثوقية.

رابعاً: تكاليف العقد Contract Costs

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) يجب أن تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي:

أ– التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد.

ب– التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، وتكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

جـ– التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.

التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد بموجب المعيار رقم (11) تشمل ما يلي:

1. أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين.
2. تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء.
3. مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء.

4. مصاريف نقل الآلات والمعدات والمواد من والى موقع العقد.
5. مصاريف إستئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد.
7. التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.
8. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

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

التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات:

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاءات. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

- مصاريف البيع والتسويق.
- المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد.
- مصروف إهتلاك المنشأت والمعدات العاطلة عن العمل والتي لم تستخدم في عقد معين.
- تكاليف البحث والتطوير التي لا يوجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.

مثال (3): التكاليف الواجب تضمينها ضمن تكلفة العقد

في 2016/3/1 وقعت شركة الفرسان للمقاولات عقد مع امانة عمان الكبرى لإنشاء جسر في منطقة عمان الغربية بقيمة 3 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ 18 شهر. في 2016/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	650000 دينار
حديد مستخدم في العمل	250000 دينار
اجور عمال ومشرفين في موقع العمل	125000 دينار
مصروف اهتلاك الآليات والمعدات المستخدمة في موقع العمل	25000 دينار
عمل منجز من قبل مقاول من الباطن	60000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	10000 دينار
مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	15000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	5000 دينار

المطلوب: تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2016 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد، وذلك استناداً الى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (3)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2016 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	650000 دينار
حديد مستخدم في العمل	250000 دينار
اجور عمال ومشرفين في موقع العمل	125000 دينار
مصروف اهتلاك الآليات والمعدات المستخدمة في موقع العمل	25000 دينار
عمل منجز من قبل مقاول من الباطن	60000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	10000 دينار
المجموع	**1120000 دينار**

أما التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد فتتمثل بالاتي:

مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	15000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	5000 دينار
المجموع	**20000 دينار**

خامساً: الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

Recognition of Contract Revenue and Expenses

يجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية، **وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية.** ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي:

- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا.
- المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد.
- وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول، ولا يجيز المعيار رقم (11) استخدام طريقة المقاولة المنتهية. وهناك العديد من المعايير المطبقة في بعض الدول تتطلب استخدام طريقة نسبة الإنجاز فقط مثل: المعايير البريطانية، والأسترالية، والصينية، والنيوزلندية. وهناك دول أخرى مثل أمريكا، وكندا واليابان تسمح المعايير فيها باستخدام أي من الطريقتين، رغم ان المعايير الأمريكية تفضل طريقة نسبة الإنجاز عندما يكون تحديد وقياس نسبة الانجاز قابلة للتحديد بشكل يعتمد عليه.

وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

متى يمكن تقدير نتائج عقود الإنشاءات (تحت التنفيذ) بموثوقية؟

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فان نتائج عقد الإنشاءات يمكن تقديرها بموثوقية عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:
   - إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
   - احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد الى المنشأة.
   - إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
   - التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.
2. في حالة عقد التكلفة مضافاً اليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية عندما يتحقق الشرطين التاليين:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
- يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشاة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد والإعترف به في قائمة الدخل، فان المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيراد العقد.

طرق تقدير نسبة الإنجاز

Methods for estimating the percentage of completion

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- نسبة التكاليف الفعلية التراكمية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد (طريقة التكلفة الى التكلفة).

ويمكن في هذا المجال استخدام اما اسلوب المدخلات (التكاليف) او اسلوب المخرجات (عدد الوحدات المنجزة)، وبالتالي فان نسبة الانجاز تقاس حسب الاسلوبين بالشكل التالي:

نسبة الإنجاز (اسلوب المدخلات) =	التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخ انتهاء الفترة
	إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة

مع ملاحظ ضرورة عدم ادراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في انجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة بعد مثل الاسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدما للمقاولين من الباطن عن اعمال لم تنجز بعد.

نسبة الإنجاز (اسلوب المخرجات) =	عدد الوحدات (مقدار) المنجزة فعلياً من العقد
	إجمالي عدد الوحدات محل المقاولة

ب- معاينة أو مسح العمل الميداني المنجز.

جـ- التنفيذ الفعلي لجزء من العمل المتفق عليه بموجب العقد.

وقد لا تمثل الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء في كثير من الحالات نسبة العمل المنجز.

مثال (4) احتساب نسبة الانجاز بناء على اسلوب المدخلات

في 2014/4/1 وقعت شركة الرمال للمقاولات عقد لإنشاء بناء صناعي مع احدى الشركات الصناعية بقيمة 4 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

البيان	إجمالي التكاليف المقدرة لاتمام العقد	اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً
2014/4/1	3200000 دينار	000	
2014/12/31	2640000 دينار	700000 دينار	40000 دينار
2015/12/31	700000 دينار	2900000 دينار	100000 دينار
2016/3/31	000	3650000 دينار	0000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام 2014 – 2016.
2. تحديد مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به لكل سنة.

حل مثال (4)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 – 2016.

$$\text{نسبة الإنجاز في } 2014/12/31 = \frac{660000^{1}}{2640000 + 660000} = \%20$$

$$\text{إجمالي نسبة الإنجاز في } 2015/12/31 = \frac{2800000}{700000 + 2800000} = \%80$$

[1] (40000 – 700000)

نسبة الانجاز للعام 2015 = 80% - 20% = 60%.

نسبة الانجاز للعام 2016 = 100% - 80% = 20%.

ملاحظة: لغايات احتساب نسبة الانجاز، تم استثناء رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً من رصيد اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه.

2. مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف به لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الايراد الواجب الاعتراف به لكل سنة
2014	4000000 × 20% =	800000 دينار
2015	4000000 × 60% =	2400000 دينار
2016	4000000 × 20% =	800000 دينار

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

أ- يتم الاعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

ب- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الإعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير الى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.

التكاليف التي من غير المحتمل إستردادها:

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف فوراً.

ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصروف مباشرة ما يلي:

- هناك شكوك حول مشروعيتها.
- يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب.
- معرضة للمصادرة أو الإستملاك والهدم.
- عدم قدرة العميل على مواجهة التزاماته.

- عدم قدرة المقاول على استكمال العقد أو عدم قدرته على الوفاء بالتزامات العقد.

عند إنتهاء حالات عدم التأكد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فانه يجب الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز.

التغيرات في التقديرات

يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز بشكل تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي وذلك بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

تستخدم التقديرات التي تم تغييرها في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي تمت فيها التغييرات والفترات المستقبلية، في حين لا يتم تعديل إيرادات ومصاريف الفترات المالية السابقة.

سادساً: الإفصاح

1. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي:
   أ- مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية.
   ب- الأساليب المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد العقد المعترف به خلال الفترة.
   جـ- الأساليب المستخدمة في تحديد نسبة إنجاز العقد قيد التنفيذ.
2. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي بخصوص العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية:
   - مجموع التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.
   - مبلغ الدفعات المقدمة المقبوضة من العميل، وهي مبالغ يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

– المبالغ المحجوزة Retentions، وهي مبالغ من الفواتير المتعلقة بالأعمال المنجزة لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الخلل أو الانحراف في التنفيذ.

3. يجب على المقاول عرض ما يلي:

أ- مجموع المبالغ المستحقة على العملاء عن العقد كأصل، والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المعترف بها – إجمالي الخسائر المعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز).

وذلك لكافة العقود قيد الإنشاء والتي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً اليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

ب- مجموع المبالغ المستحقة للعملاء كإلتزام بخصوص عمل العقد. والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المعترف بها – مجموع الخسائر المعترف بها ومجموع فواتير العمل المنجز).

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً اليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

4. يجب الإفصاح عن المطلوبات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات (المطلوبات) المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تظهر المطلوبات والموجودات الطارئة عن بنود معينة، مثل مصاريف الضمانات، ومصاريف كفالة الصيانة المقدرة، والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

أمثلة توضيحية للمعالجات المحاسبية لعقود الإنشاء

مثال (5)

في 2014/1/1 وقعت شركة الشرق عقد إنشائي مع احد العملاء بقيمة 1000000 دينار، وقد قدرت شركة الشرق ان إتمام العقد يتطلب تكاليف إجمالية مقدارها 810000 دينار ويستغرق انجازه مدة 3 سنوات. وتوفرت لديك المعلومات التالية (بالدينار):

	السنة 2014	السنة 2015	السنة 2016
التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	300000	720000	810000
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	600000	80000	———
الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)	200000	740000	60000
متحصلات نقدية للفواتير من العميل	150000	600000	250000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد.

حل مثال (5)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 – 2016.

$$\text{نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ الميزانية}}$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى (2014/12/31)} = \frac{300000}{600000 + 300000} = \%33.33$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية (2015/12/31)} = \frac{720000}{80000 + 720000} = \%90$$

نسبة الانجاز للعام 2015 = 90% – 33.33% = 56.67%.

نسبة الانجاز للعام 2016 = 100% – 90% = 10%.

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات

– مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الإيرادات
2014	1000000 × %33.33 =	333333 دينار
2015	1000000 × %56.67 =	566667 دينار
2016	1000000 × %10 =	100000 دينار
المجموع		1000000 دينار

قائمة الدخل			
	السنة (1)	السنة (2)	السنة (3)
إيرادات العقد	333333 دينار	566667 دينار	100000 دينار
يطرح تكاليف العقد	300000 دينار	420000[3] دينار	90000[2] دينار
أرباح العقد	**33333 دينار**	**146667 دينار**	**10000 دينار**

3. إثبات قيود اليومية:

أ– إثبات التكاليف الفعلية خلال العام:

	2016	2015	2014
من حـــ/ عقود تحت التنفيذ	90000	420000	300000
الى حـــ/ النقدية او (ذمم دائنة)	90000	420000	300000

ب– إثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث:

	2016	2015	2014
من حـــ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	90000	420000	300000
حـــ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)	10000	146667	33333
الى حـــ/ ايرادات العقود	100000	566667	333333

جـــ – إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2016	2015	2014
من حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ	60000	740000	200000
الى حـــ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	60000	740000	200000

[2] تكاليف العقد للسنة الثالثة = 810000 – 720000 = 90000 دينار.

[3] تكاليف العقد للسنة الثانية = 720000 – 300000 = 420000 دينار.

د- إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2016	2015	2014
من حـــ/ النقدية	250000	600000	150000
الى حـــ/ مديني عقود تحت التنفيذ	250000	600000	150000

منه	عقود تحت التنفيذ	له
	300,000 الى حـــ/ الصندوق سنة (1)	
	333,33 الى حـــ/ إيرادات العقود سنة (2)	
	3333,33 رصيد نهاية السنة الأولى	
	420,000 الى حـــ/ الصندوق سنة (2)	
	146,666 الى حـــ/ إيرادات العقود سنة (2)	
	900,000 رصيد نهاية السنة الثانية	
	90,000 الى حـــ/ الصندوق سنة (3)	
	10,000 الى حـــ/ إيرادات العقود سنة (3)	1000,000 من حـــ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
	1000,000 رصيد نهاية سنة (3)	

في نهاية السنة الثالثة يتم إقفال حـــ/ عقود تحت التنفيذ بالقيد (إثبات المخالصة عن العقود وتسليم المقاولة للعميل في نهاية العام).

1000000		من حـــ / مطالبات عقود تحت التنفيذ - نهاية السنة (3)
	1000000	الى حـــ / عقود تحت التنفيذ

مثال (6): المعالجة المحاسبية للاعتراف بالخسارة المتوقعة من عقود الإنشاء

في 2014/7/1 وقعت شركة التعمير للمقاولات عقد لإنشاء مجمع تجاري (مول) مع احدى الشركات التجارية بقيمة 4 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

البيان	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه
2014/7/1	3200000 دينار	0
2014/12/31	2600000 دينار	600000 دينار
2015/12/31	975000 دينار	2925000 دينار
2016/3/31	0	3750000 دينار

المطلوب: 1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.

حل مثال (6)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 – 2016.

$$\text{نسبة الإنجاز في } 2014/12/31 = \frac{600000}{2600000 + 600000} = \%18.75$$

$$\text{إجمالي نسبة الإنجاز في } 2015/12/31 = \frac{2925000}{975000 + 2925000} = \%75$$

نسبة الانجاز للعام 2014 = 18.75%

نسبة الانجاز للعام 2015 = 75% – 18.75% = 56.25%.

نسبة الانجاز للعام 2016 = 100% – 75% = 25%.

2. مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف به لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الايراد الواجب الاعتراف به لكل سنة
2014	4000000 × 18.75% =	750000 دينار
2015	4000000 × 56.25% =	2250000 دينار
2016	4000000 × 25% =	1000000 دينار

قائمة الدخل			
	السنة 2014	**السنة 2015**	**السنة 2016**
إيرادات العقد	750000 دينار	2250000 دينار	1000000 دينار
يطرح تكاليف العقد	600000 دينار	2325000[5] دينار	825000[4] دينار
أرباح (خسائر) العقد	**150000 دينار**	**(75000) دينار**	**175000 دينار**

ويلاحظ ان هناك خسارة في السنة الثانية يتوجب الاعتراف بها تبلغ 75000 دينار.

4 تكاليف العقد للسنة الثالثة = 3750000– 2925000= 825000 دينار.

5 تكاليف العقد للسنة الثانية = 2925000 – 600000 = 2325000 دينار

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء":
   - عقد الإنشاء
   - العقد ذو السعر المحدد
   - طريقة التكلفة إلى التكلفة
4. عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، ما هي الشروط الواجب توفرها لمعالجة كل اصل كعقد إنشاء منفصل.
5. عندما يغطي العقد عدداً من الأصول لعميل واحد او عدد من العملاء، ما هي الشروط الواجب توفرها لمعالجة مجموعة الاصول كعقد إنشاء واحد.
6. ما المقصود بالتغيرات في اوامر العقد، وكيف يتم معالجة مبلغ الزيادة في سعر العقد نتيجة التغيرات في مواصفات العقد التي يطلبها العميل؟
7. عدد بعض التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
8. ما هي الشروط الواجب توافرها في العقد ذو السعر المحدد والتي يمكن عندها تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية.
9. ما الفرق بين اسلوب المدخلات واسلوب المخرجات في تحديد نسبة الانجاز لعقود الإنشاء؟
10. ما الفرق بين طريقة نسبة الانجاز وطريقة المقاولة المنتهية، وما هي الطريقة الواجب استخدامها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
11. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الطرق المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) هي:

أ- طريقة نسبة الإنجاز ب- طريقة المقاولة المنتهية

جـ- طريقة المسح الميداني د- (أ) و(ب) صحيحتان

2. واحدة مما يلي لا تعتبر جزء من تكلفة عقود تحت التنفيذ:

أ- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بعقد محدد.

ب- التكاليف المقدرة للإصلاح ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.

جـ- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

د - مصروف إهتلاك مباني إدارة الشركة.

(الأسئلة من 3- 11 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

3. أي من المصاريف التالية لا يتم اعتبارها كتكاليف عقود إنشاءات ضمن البيانات المالية للمقاول:

أ- رواتب عمال البناء المباشرين على المشروع.

ب- راتب مشرف العمال المسؤول عن أكثر من مشروع.

جـ- مصاريف الإصلاح المتوقعة خلال فترة الكفالة.

د - مصاريف البيع والترويج.

4. تستخدم شركة مقاولات وبشكل ثابت طريقة نسبة الإنجاز لاعتبار الدخل وخلال عام 2015 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عمارة ضخمة بمبلغ 10000000 دينار، وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا العقد:

	2015/12/31	2016/12/31
نسبة الإنجاز	%20	%60
التكاليف الكلية المقدرة لإتمام العقد	7500000	8000000
الدخل التجمعي المعترف به	500000	1200000

إن التكاليف التي حصلت خلال عام 2016 كانت؟

أ- 3200000 دينار ب- 3300000 دينار

جـ- 3500000 دينار د- 4800000 دينار

5. عندما لا يمكن تحديد نسبة الانجاز في مقاولات الإنشاء فإنه يتم الاعتراف بالايراد من المقاولة وفقاً لما يلي:

أ- طريقة المقاولات المنتهية

ب- طريقة استرداد التكاليف

جـ- لا يتم الاعتراف بالايراد من المقاولة بل يتم الاعتراف بأي خسائر محتملة منها

6. وقعت شركة مقاولات عقدا لبناء مجمع تجاري ينتهي خلال ثلاثة سنوات ووقعت مع هذا العقد عقدا لصيانة المجمع لمدة ستة سنوات بعد انتهاء بناءه وقد تم توقيع العقدين كسلة واحدة، في هذه الحالة فإنه يتم محاسبة العقدين كما يلي:

أ- جمعهما ومعالجتهما كما لو كانا عقدا واحدا.

ب- فصلهما واعتبارهما عقدين مستقلين

جـ- معالجتهما بشكل مختلف عن بعضهما بحيث يتم محاسبة عقد البناء على أساس قيمة المقاولة المستردة ومحاسبة عقد الصيانة على أساس نسبة الانجاز.

د- معالجتهما معا بموجب طريقة المقاولة المنتهية.

7. في حالة عقود الإنشاءات طويلة الأمد فإنه يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المتوقعة على النحو التالي:

أ- يتم الاعتراف بالخسارة بالرغم من أن العمل لم يبدأ في المقاولة بعد.

ب- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على مدى فترة عقد المقاولة وعلى أساس مراحل الإنجاز.

جـ- يتم الاعتراف بالأرباح بتوزيعها على مدى فترة المقاولة.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

8. بدأت شركة السعادة عملها بعقد بقيمة 6,3 مليون دينار في سنة 2015، وفيما يلي المعلومات الإضافية (المبالغ بالمليون دينار):

2015	2016	
2,7	4,3	التكاليف لتاريخه
1,8	_	التكاليف المقدرة للإكمال
2	6,3	فواتير مرسلة لتاريخه
1,6	5,4	متحصلات لتاريخه

بافتراض أن شركة السعادة تستعمل طريقة نسبة الإنجاز، فإن مجمل الربح الذي يجب الاعتراف به لسنة 2015 هو: (القيمة بالمليون دينار):

أ- 1,08 دينار ب- 1,2 دينار جـ- 1,62 دينار د- 1,8 دينار

9. في محاسبة عقود الإنشاءات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) فانه اذا تبين ان نتائج عقد المقاولة لا يمكن تقديرها بشكل يعتمد عليه فانه:

أ- لا يتم الاعتراف بأي أرباح متحققة أو خسائر محتملة

ب- يتم الاعتراف بإيرادات المقاولة فقط بقدر تكاليف المقاولة التي من المتوقع استردادها

جـ- يتم تسجيل تكاليف المقاولة كمدفوعات مؤجلة لحين تقدير نتائج المقاولة في الفترة اللاحقة

د- يتم تقدير نتائج المقاولة على أساس نسبة الانجاز من التكاليف والإيرادات

التمرين الثاني (مقالي): (JCPA: الدورة الثالثة)

أتفق مقاول إنشائي مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 2 مليون دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 1,2 مليون دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعلية والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

	السنة 1	السنة 2	السنة 3
التكاليف التي حدثت كل فترة	300000 دينار	600000 دينار	550000 دينار
التكاليف المتوقعة لانجاز العقد	900000 دينار	600000 دينار	0

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لتكاليف وأرباح العقد الإنشائي للسنة الأولى باستخدام طريقة نسبة الانجاز.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2016/3/1 وقت شركة النهضة للمقاولات 3 عقود مع احد الشركات الصناعية لإنشاء 3 مباني احدهما مكاتب للإدارة، والأخر كراج يتكون من 3 طوابق، والثالث مبنى تصنيع وصيانة، وعند طرح العطاء من قبل الشركة كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى، وقد حدد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبنى على مقاول مستقل، وقد بلغت القيمة المتفق عليها لكل مبنى والتكاليف المقدرة لكل منهما على النحو التالي:

البيان	مكاتب الإدارة	الكراج	تصنيع وصيانة
قيمة العطاء (الإيراد)	1500000 دينار	1000000 دينار	2500000 دينار
التكاليف المقدرة	900000 دينار	800000 دينار	1800000 دينار
هامش الربح المقدر	600000 دينار	200000 دينار	700000 دينار

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، ام اعتبار مجموعة العقود عقد إنشاء واحد، وذلك استناداً الى معيار المحاسبة الدولي رقم (11).

التمرين الرابع (مقالي)

في 2014/7/1 وقعت شركة الفرات للمقاولات عقد لإنشاء مجمع تجاري (مول) مع احدى الشركات التجارية بقيمة 6 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

البيان	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه
2014/7/1	4500000 دينار	0
2014/12/31	1000000 دينار	4000000 دينار
2015/12/31	200000 دينار	5400000 دينار
2016/3/31	0	5750000 دينار

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)	ضرائب الدخل Income Taxes
12	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 3. شرح الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة. 4. بيان طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12). 5. بيان معالجة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ومعدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة. 6. بيان الحالات التي يجوز فيها اجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12). 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

ضرائب الدخل

Income Taxes

مقدمة

يعتبر تعظيم ثروة المالكين للمنشاة من احد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها. وتعتبر ضريبة الدخل احد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للمالكين. لذا تحاول الإدارة جاهدة الى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية والتخطيط الضريبي الذي يمكن ان يكون له انعكاسات ايجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي وبالتالي تعظيم ثروة المالكين.

وفي معظم دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات التي تخضع لضريبة الدخل وتوقيت إخضاعها والمصاريف المقبول تنزيلها لغايات ضريبة الدخل وتوقيت تنزيلها. ورغم ان هناك تشابه كبير بين المحاسبة المالية والمبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير، وبين التشريعات الضريبية للدول المختلفة في عملية تحديد وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، الا ان هناك بالمقابل بعض الاختلافات بينهما، مما ينتج عن ذلك الاختلاف عدم تماثل رقم صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة الظاهر بقائمة الدخل، وبين الدخل الخاضع للضريبة والمحسوب في ضوء قانون ضريبة الدخل في كل دولة. وبناء على هذا الاختلاف سيختلف مصروف ضريبة الدخل الظاهر بقائمة الدخل للفترة المالية عن مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد لنفس الفترة.

فعلى سبيل المثال، تعتبر توزيعات ارباح الاسهم التي تستحق للمنشاة عن استثماراتها في اسهم منشات اخرى ايراد وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وبالتالي تظهر بقائمة الدخل، في حين تعفى هذه التوزيعات من ضريبة الدخل في العديد من الدول ومنها الاردن. وبناء على هذه الحالة سيختلف صافي الربح المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة. كما ان معظم الديون المشكوك في تحصيلها والتي قد تكون

واجبة الاعتراف بها كمصروف وفق المحاسبة المالية لا يقبل تنزيله لغايات ضريبة الدخل في الاردن وفي العديد من الدول الاخرى الا في حدود ضيقة او عندما تنطبق عليه شروط الديون المعدومة، مما يؤدي هذا الى اختلاف توقيت الاعتراف بالمصروف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية.

وبشكل عام تقسم الاختلافات بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في معالجة الايرادات والمصاريف الى فئتين هما:

الاولى: الاختلافات المؤقتة، والتي تمثل الاختلافات في توقيت الاعتراف بالايرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، ومن الامثلة على هذا النوع من الاختلافات عدم قبول دائرة ضريبة الدخل لمصاريف الديون المشكوك فيها ما لم يتم تأكيد اعدام الديون بقرار قضائي ، في حين تتطلب معايير المحاسبة الدولية الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها عند اعداد القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ المقابلة .

الثانية: الاختلافات الدائمة، والتي تمثل اختلافات دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الاعتراف ببعض الايرادات والمصاريف. فهناك بعض الدول تقوم على سبيل المثال بعدم الاعتراف ببعض المصاريف على الاطلاق وتقوم باعفاء بعض الايرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لاسباب اقتصادية او اجتماعية، في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الدخول تمثل ايراد يجب الاعتراف به وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.

ونظراً لصعوبة بعض المفاهيم والمصطلحات الواردة في هذا المعيار سيتم اعطاء مثال لتوضيح بعض من تلك المفاهيم والمصطلحات وذلك قبل البدء بشرح المعيار.

مثال (1)

تعمل شركة الشروق في الاردن وتخضع لنسبة ضريبة دخل في الاردن تبلغ 25%، وفيما يلي قائمة الدخل المختصرة للشركة للسنوات 2013 – 2015 وفقاً للمحاسبة المالية ووفقاً لقانون ضريبة الدخل في الأردن.

قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية				
	2013	2014	2015	المجموع
الإيرادات	200000	300000	400000	900000
يطرح المصاريف	(150000)	(220000)	(280000)	(650000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	50000	80000	120000	250000
مصروف ضريبة الدخل 25%	(12500)	(20000)	(30000)	(62500)
صافي الربح بعد ضريبة الدخل	37500	60000	90000	187500

قائمة الدخل المعدة وفقاً لقانون ضريبة الدخل				
	2013	2014	2015	المجموع
الإيرادات	250000	280000	370000	900000
يطرح المصاريف	(150000)	(220000)	(280000)	(650000)
الدخل الخاضع للضريبة	100000	60000	90000	250000
ضريبة الدخل 25% (الضريبة الجارية)	(25000)	(15000)	(22500)	(62500)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	75000	45000	67500	187500

علماً بان الفرق بين القائمتين ناتج عن الاختلاف في توقيت الاعتراف بإيرادات عقد قيمته 80000 دينار ومدته 3 سنوات تم استلام قيمته بالكامل في العام 2013 مقدماً من قبل الشركة، وتم اخضاع كامل قيمته لضريبة الدخل في سنة 2013، في حين تم لغايات المحاسبة المالية تأجيل الاعتراف بمبلغ 20000 دينار للعام 2014 ومبلغ 30000 دينار للعام 2015).

المطلوب: بيان المعالجة الضريبية للحالة السابقة.

حل مثال (1)

يلاحظ من المثال اعلاه تساوي المصاريف للسنوات الثلاث حسب كل من المحاسبة المالية وقانون ضريبة الدخل الاردني، كما تتساوى مجموع الايرادات ومجموع ضريبة

الدخل المستحقة للسنوات الثلاث. الا ان هناك اختلاف في توزيع الايرادات السنوية، ففي العام 2013 زادت الايرادات لغايات ضريبة الدخل عن الايرادات وفقاً للمحاسبة المالية بمقدار 50000 دينار، مما نتج عنه زيادة ضريبة الدخل المستحقة الدفع بمقدار 12500 دينار (25000 – 12500). اما في الاعوام 2014 و2015 فقد حدث العكس حيث انخفضت الايرادات لغايات ضريبة الدخل عن الايرادات وفقاً للمحاسبة المالية بمقدار 20000 دينار للعام 2014 ومبلغ 30000 دينار للعام 2015، مما ترتب عليه انخفاض مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع بمقدار 5000 دينار (20000 – 15000) للعام 2014، وبمقدار 7500 دينار (30000 – 22500) للعام 2015. بناء على ما سبق تعتبر تلك الاختلافات بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية اختلافات مؤقتة.

في ضوء ما سبق، ولغايات توضيح بعض المفاهيم الاساسية في المعيار رقم (12)، سنوضح تلك المفاهيم بالاعتماد على الارقام الواردة في المثال.

– يظهر لدى الشركة في القوائم المالية للعام 2013 ما يلي:

قائمة الدخل

الربح المحاسبي قبل الضريبة Pre-tax Accounting Profit مبلغ 50000 دينار، والذي يمثل صافي الربح قبل خصم ضريبة الدخل والمعد وفقاً للمحاسبة المالية.

الدخل الخاضع للضريبة Taxable Profit مبلغ 100000 دينار، والذي يمثل الربح قبل خصم ضريبة الدخل والمعد وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

مصروف ضريبة الدخل Tax Expense مبلغ 12500 دينار، والذي يمثل مقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وبالتالي إظهاره ضمن قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية.

الضريبة الجارية Current Tax مبلغ 25000 دينار، والذي يمثل مقدار ضريبة الدخل المستحقة والواجب تسديدها للجهات الضريبية المختصة عن الدخل الخاضع للضريبة للسنة الحالية والمعد وفقاً لقانون ضريبة الدخل.

قائمة المركز المالي :

التزامات (اصول) ضريبية مؤجلة Deferred Tax (Liabilities, or Assets) مبلغ 12500 دينار (أصل)، والذي يمثل الفرق بين مقدار ضريبة الدخل المستحقة والواجب

تسديدها للجهات الضريبية المختصة ومقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وبالتالي إظهاره ضمن قائمة الدخل المعدة وفقاً للمحاسبة المالية، وهذا المبلغ قد يكون التزام على الشركة او اصل. ففي حالة كون ضريبة الدخل المدفوعة عن السنة الحالية اكبر من مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به في السنة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية يكون مبلغ الزيادة المدفوع بمثابة اصل (مصروف مدفوع مقدما). ففي حالة الشركة اعلاه تم دفع مبلغ 12500 دينار ضريبة دخل زيادة عن مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به وتحميله للفترة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية، وبالتالي تعتبر الزيادة بمثابة مصروف مدفوع مقدماً يظهر كاصل ضمن اصول للشركة في الميزانية. وفي السنوات التالية (2013 و2015) عندما يكون مبلغ الضريبة المستحقة والواجب تسديدها للجهات الضريبية المختصة أقل من مقدار مصروف ضريبة الدخل يتم خصم الفرق من ضريبة الدخل المؤجلة. وسيتم معالجة هذا الموضوع والقيود المحاسبية الخاصة به في الأجزاء التالية عند شرح المعيار.

اما في حالة العكس، أي عندما تكون ضريبة الدخل المدفوعة عن السنة الحالية أقل من مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به في السنة الحالية وفقاً للمحاسبة المالية يكون مبلغ النقص المدفوع بمثابة التزام مؤجل على الشركة سيتم تسديده في الفترات التالية (مصروف مستحق الدفع).

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما.

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل

ضرائب الدخل ضرائب اخرى مثل الضرائب المحتجزة Withholding taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

لا يغطي هذا المعيار:

1. المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").
2. الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، الا انه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الربح المحاسبي Accounting Profit: والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (tax loss): والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المعد وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل هذا الرقم الاساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار ضريبة الدخل الواجبة السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية.

الضريبة الحالية Current tax: هو مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات الضريبية) عن ارباح الفترة الجارية، والذي يحتسب بناء على الدخل الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الجارية.

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income): هو عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحق عن الفترة الحالية والواجب اظهاره في قائمة الدخل والمحسوب وفقاً للمحاسبة المالية، ويمكن تحديده من خلال ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة.

التزامات ضريبة مؤجلة Deferred Tax Liabilities: هي عبارة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية الا انها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة. وتنشأ

هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبية مؤجلة Deferred Tax Assets: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدماً للسلطات الضريبية ومن المتوقع إستردادها (خصمها من ضرائب دخل) الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي:

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

ب- الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة. أي يكمن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبئ الضريبي على المنشأة في المستقبل.

جـ- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها وإستنفادها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمنشأة الإستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

ملاحظة: يقصد بالقيمة الدفترية المسجلة للاصل، قيمة الاصل في الدفاتر المحاسبية، بينما يقصد بالاساس الضريبي للاصل، قيمة الاصل وفق قانون الضريبة المطبق في البلد الذي تعمل به المنشاة. فعلى سبيل المثال اذا اشترت منشاة معدات في 2014/1/1 بقيمة 25000 دينار لاستخدامها لغايات العمل وتم استهلاك المعدات محاسبياً بنسبة 20% سنوياً، بينما تم استهلاكها لغايات ضريبة الدخل بنسبة 30% سنوياً، فان مجمع اهتلاك المعدات في 2014/12/31 يكون للغايات المحاسبية 5000 دينار (25000 × 20%)، بينما تكون قيمته للغايات الضريبية 7500 دينار (25000 × 30%). وعليه تكون القيمة الدفترية المسجلة للمعدات للغايات المحاسبية 20000 دينار (25000 – 5000)، بينما تكون قيمة الاصل ضريبياً 17500 دينار (25000 – 17500). وفي ضوء ذلك وبافتراض عدم وجود قيمة متبقية (خردة) للاصل في نهاية عمره الانتاجي، فان القيمة المتبقية لاهتلاك المعدات ستكون 20000 دينار محاسبياً بينما تكون 17500 دينار ضريبياً.

الفروقات المؤقتة Temporary Differences: هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز الماليوالأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون **الفروق المؤقتة** كما يلي:

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Differences**: وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- **فروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل Deductible Temporary Differences** وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات القادمة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- **الفروق الدائمة Permanents Differences**: وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس اثار هذه الفروقات على فترات مالية اخرى. مثال ذلك اعفاء ايرادات توزيعات ارباح الاسهم من ضريبة الدخل في الاردن، فهذا الاعفاء هو اعفاء مطلق اي لا يخضع هذا البند لضريبة الدخل في الفترة الحالية ولن يخضع ايضاً في الفترات القادمة، بينما يعتبر هذا البند وفق معايير المحاسبة المالية ايراد يتوجب الاعتراف به في الفترة التي يستحق فيها الايراد للمنشاة. ولزيادة توضيح هذه النقطة نورد المثال التالي:

مثال (2)

بلغ مصروف الضيافة لدى شركة الشروق وهي شركة اردنية للعام 2014 مبلغ 12000 دينار، في حين بلغ مصروف الضيافة المقبول ضريبيا 7000 دينار، علماً بان فرق الضيافة غير المقبول ضريبيا والبالغ 5000 دينار (12000 – 7000)، لا يمكن للشركة الاستفادة وتنزيله للغايات الضريبية خلال الفترات القادمة. بلغ صافي الربح المحاسبي قبل مصروف الضيافة 40000 دينار، ولم يكون هناك اختلافات بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة خلاف بند مصروف الضيافة.

بناء على سبق يكون الربح المحاسبي = 40000 – 12000

= 28000 دينار

الدخل الخاضع للضريبة = 40000 – 7000

= 33000 دينار

ويطلق على الفرق بين الربح المحاسبي 28000 دينار والدخل الخاضع للضريبة 33000 دينار والبالغ 5000 دينار مصطلح فروق دائمة نظراً لان اثارها لا تنعكس على فترات مالية اخرى.

يتكون المصروف الضريبي من: ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية للجهات الحكومية والمحسوبة بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية + أو – المصروف الضريبي المؤجل.

يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الحالي + أو – الدخل الضريبي المؤجل.

الائتمان الضريبي Tax Credits: التخفيضات في الإلتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءاً على نظم ضرائب الدخل.

التخصيص الضريبي بين الفترات Interperiod Tax Allocation:

وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل والمعد وفقاً للمحاسبة المالية بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعلية للضرائب، وذلك بهدف عكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الاقتصادية الواردة في القوائم المالية الحالية والسابقة والمتوقعة والتي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.

القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) The Tax Base : الأساس الضريبي لأصل أو إلتزام، وكما تم توضيحه سابقاً، هو المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية. أي أن القاعدة الضريبية لأصل معين هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل. وإن لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة – القيمة المرحلة –.

ومن الأمثلة على القاعدة الضريبية ما يلي:

1. معدات تكلفها 2000 دينار وتم اقتطاع 600 دينار مقابل الاهتلاك في الفترات الحالية والسابقة للأغراض الضريبية وسيتم طرح باقي التكلفة خلال السنوات المتبقية كاهتلاك أو عند إستبعادها من خلال البيع أو المبادلة. وأي ربح ناجم عن التخلص من المعدات يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص منها تخصم لأغراض دفع الضريبة.

   الاساس الضريبي للمعدات هي 1400 دينار (2000- 600).

2. فائدة مدينة قيمتها بدفاتر المنشأة 5000 دينار، ويخضع إيراد الفائدة الخاص بها للضريبة على أساس نقدي.

   الاساس الضريبي للفائدة المدينة = صفر.

3. ذمم مدينة تجارية قيمتها الدفترية المعدلة 40000 دينار وتم تضمين الإيراد الناتج عنها والممثلة في المبيعات الآجلة في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

الاساس الضريبي للذمم المدينة التجارية هي 40000 دينار.

4. أنفقت احدى الشركات مبلغ 150000 دينار تكاليف لتطوير أصل غير ملموس (وحصلت على براءة إختراع) وقد لبت التكاليف المدفوعة على الأصل تعريف الأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقد تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية بإقتطاع هذه التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها، ولذلك تم الإعتراف بها على إنها مصاريف للأغراض الضريبية.

المطلوب: احتساب الأساس الضريبي للأصل غير الملموس في نهاية السنة المالية.

الأساس الضريبي للأصل غير الملموس هو (صفر) لأن السلطات الضريبية قد سمحت أصلاً بإقتطاع تكاليف الأصل من قائمة الدخل في السنة الحالية والتي جرى فيها انفاق المبلغ وبالتالي اصبحت قيمة البند صفر (أي لا يوجد قيمة مرسملة للبند للغايات الضريبية).

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل: Accounting for Income Tax

هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما: طريقة الميزانية او الالتزام الضريبي The Liability Tax Method، وطريقة قائمة الدخل او طريقة الضرائب المؤجلة The Deferred Tax Method . يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي تتبني منهج قائمة المركز الماليمن خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال **الاصول والالتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات القادمة من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل شريطة تقدير قيمة الاصول بموثوقية مناسبة.

في حين **منع المعيار** إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للايرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الجارية

1. اذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة دخل الفترة الحالية والفترات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيجب الإعتراف بالفرق كمطلوبات. أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدماً).
2. كما يعترف بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل اذا كان بالامكان إستخدامها بأثر رجعي لإستعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة الى الخلف)، او يمكن استخدامها خلال الفترات القادمة (تدوير الخسارة الى الامام). ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها للامام، وعدم امكانية تدويرها للخلف ان يكون لدى المنشاة شبة تأكد من الاستفادة من تلك الخسارة المدورة خلال

الفترات التالية، وذلك عن طريق وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشاة لارباح في المستقبل وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، الا ان المعيار استثنى الحالتين التاليتين من عملية الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات:

أ- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية باطفائها.

ب- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها

- ليست إندماج أعمال.
- عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.

أما الفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بها.

وتجدر الاشارة الى ان بعض الفروقات المؤقتة تنتج عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها **التزامات ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. إيراد الفائدة والذي يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي أكتسبت بها تلك الفوائد، الا ان التشريعات الضريبية في بعض الدول تخضع ايراد الفوائد للضريبة عندما قبضها، أي على الأساس النقدي. وفي هذه الحالة يعتبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه

الإيرادات (صفر)، نظراً لأن الإيرادات في هذه الحالة لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل قيمتها نقداً. وبناء عليه تعتبر الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد التزامات ضريبية مؤجلة يتم سدادها في الفترات التالية عند القبض النقدي لتلك الفوائد.

2. الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة للغايات المحاسبية طريقة او معدل إهتلاك للاصول غير المتداولة مختلف عن الطريقة المقبولة ضريبياً. فعلى سبيل المثال، يسمح قانون ضريبة الدخل في الأردن باستخدام الاهتلاك المتسارع (أي مضاعفة نسب الاهتلاك) لاستهلاك معظم الأصول غير المتداولة، في حين قد تستخدم شركة معينة لغايات المحاسبة المالية النسب العادية دون مضاعفتها، مما ينجم عن ذلك فروقات مؤقتة قابلة تمثل التزامات ضريبية مؤجلة. ففي السنوات الاولى من عمر الاصل يزيد مصروف اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية مما يخفض ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن ارباح الشركة، الا ان اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل يقل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية في السنوات الاخيرة من عمر الاصل.

مثال (3)

في 2015/1/1 قامت الشركة العربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 100000 دينار، يتم إهتلاك تلك المعدات من قبل الشركة بنسبة 25% سنوياً وعلى اساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 30%.

المطلوب: احتساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ عن المعدات والأجهزة في 2015/12/31.

حل مثال (3)

1. يبلغ مصروف الإهتلاك للعام 2015 والمحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 25000 دينار (100000× 25%).
2. يبلغ مصروف الاهتلاك للعام 2015 لأغراض الضريبة 30000 دينار (100000 × 30%).

3. إن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 5000 دينار، وبالتالي يبلغ الإلتزام الضريبي المؤجل 1500 دينار (5000 × 30%)، وهو ناتج عن كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الضريبة المحاسبي المحسوب من قبل الشركة، أي أن الدخل الخاضع للضريبة للعام 2015 سيكون أقل من الربح المحاسبي.
4. يتم وفق المعايير الخاصة بالمحاسبة المالية اعتبار تكاليف الابحاث والتطوير المنفقة في الفترة الحالية أصلاً غير ملموس تظهر بالميزانية ويتم اطفائها خلال الفترات التالية لانفاقها، في حين تسمح بعض الدول لغايات الضريبة بتنزيل تلك التكاليف كمصروف عند حدوثها. في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لتلك التكاليف يكون (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. فاذا افترضنا ان شركة انفقت مبلغ 50000 دينار ابحاث وتطوير، فيكون الفرق المؤقت عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر).

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها أصول **ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتنزيلها من ارباح الفترة الجارية، وتاجيل الاعتراف بها لغايات ضريبة الدخل للفترات القادمة. ومن الامثلة على هذا البند في قانون ضريبة الدخل الاردني، عدم جواز تنزيل مكافاة نهاية الخدمة لغايات ضريبة الدخل الا في السنة التي تدفع تلك المكافاة فعليا للموظف عند تركه العمل.
2. اخضاع بعض الايرادات بموجب التشريعات الضريبية لضريبة الدخل في الفترة الحالية رغم ان معايير المحاسبة المالية توجب الاعتراف بتلك الايرادات خلال الفترات التالية. ففي هذه الحالة يتم دفع ضريبة دخل عن تلك الايرادات في السنة الحالية وتعتبر هذه الضريبة اصل (ضريبة مدفوعة مقدماً) يتم خصمها من ضريبة دخل الفترات التالية.

الاثار الضريبية لاعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة

كما هو معروف فان معايير المحاسبة والابلاغ المالي قدَ بدات بالسماح باعادة تقييم الاصول غير المتداولة وبعض الاصول الاخرى واظهارها بالقيمة العادلة لها، الا ان التشريعات الضريبية في العديد من الدول لا تأخذ بالقيمة العادلة الناتجة عن اعادة التقييم، مما يترتب على ذلك ظهور فروقات ضريبية مؤقته. ولتوضح تلك الاثار نورد المثال التالي:

مثالَ (4)

في 2015/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على كل من الأرباح التشغيلية والأرباح الرأسمالية للشركة ما نسبته 30%.

المطلوب: احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني اعتبارا من 2015/12/31.

حل مثال (4)

الإلتزام الضريبي المؤجل خلال الفترة المالية القادمة = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (300000 – 500000) × 30%

= 200000 × 30% = 60000 دينار.

ينشأ عن الخسائر غير المتحققة لادوات الدين المقاسة بالقيمة العادلة وبالكلفة المطفأة لاغراض ضريبية فروقات ضريبية مؤقتة قابلة للاقتطاع الضريبي مستقبلاً بصرف النظر عما اذا كانت اداة الدين (السندات مثلا) محتفظ بها لاسترداد قيمتها عند الاستحقاق او بهدف بيعها (تعديل ساري المفعول من 2017/1/1) .

عند تقدير الربح الخاضع للضريبة يتم استبعاد الاقتطاعات الضريبية الناتجة عن اية مبالغ معكوسة للفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاعات (تعديل ساري المفعول من 2017/1/1).

اختلافات معدلات الضريبة على مصادر الدخول المختلفة

تطبق بعض الدول معدلات ضريبية مختلفة تختلف باختلاف مصدر الدخل، ففي بعض الدول يخضع الدخل التشغيلي للشركات لمعدلات ضريبية تختلف عن الارباح الراسمالية الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة. في مثل هذه الحالة وفي ظل وجود فروقات ضريبية مؤقتة لبعض من الاصول التي قد تستخدم للغايات التشغيلية او قد تباع وينتج عنها ارباح راسمالية تبرز مشكلة تحديد معدل الضريبية الواجب استخدامه. هنا يتم اختيار معدل الضريبية الملائم في ضوء توقعات الشركات المستقبلية بكيفية التصرف في الاصل.

مثال (5)

في 2015/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 35%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع المباني) 30%.

المطلوب: احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني اعتبارا من 2015/12/31، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع المباني خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم المباني في عملياتها التشغيلية.

حل مثال (5)

1. الإلتزام الضريبي المؤجل في حالة بيع المباني خلال الفترة المالية القادمة =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (300000 – 500000) × 30%

= 200000 × 30%

= 60000 دينار.

2. الإلتزام الضريبي المؤجل في حالة استخدام الشركة للمباني في عملياتها التشغيلية =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 35%

= (500000 – 300000) × 35%

= 200000 × 35% = 70000 دينار

يلاحظ من المثال اعلاه ان قيمة الالتزام الضريبي قد اختلفت باختلاف ما تخطط الشر القيام به بخصوص الاصل المعني.

الشهـــرة

كما سبق وبينا فقد نتشأ شهرة نتيجة تملك المنشاة لمنشاة اخرى، وفي كثير مر التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فان قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات دائمة. وبالتالي لا يسمح هذا المعيار الإعتراف باي اثر ضريبي مؤجل للشهرة، الا ان قيمة الشهرة المحتسبة في هذه الحالة قد تتاثر بوجود فروقات ضريبية مؤقتة ناتجة عن عملية التملك.

مثال (6)

في 2015/1/1 إشترت الشركة الوطنية شركة تابعة (س)، ونتج عن الشراء شهرة بقيمة 800000 دينار. كان لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته قابلة للتنزيل من ارباح الفترات التالية تبلغ 400000 دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للتنزيل. يبلغ معدل الضريبة 30%. ولم يؤخذ بالإعتبار الفرق المؤقت القابل للإقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما مبلغ الشهرة الواجب الإعتراف به في الميزانية الموحدة للشركة الأم؟

حل مثال (6)

بداية يجب الإعتراف بأصل مؤجل بقيمة 120000 دينـــار (400000 × 30%) وذلـــك لوجود فروق مؤقته قابلة للإقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضـــعة للـــضريبة ستكون كافية لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصـــل ضـــريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الإعتبار ونتيجة لذلك سيتم تخـــيفض الـــشهرة التـــي ســـيتم الاعتراف بها من 800000 دينار إلى 680000 دينار أي (800000– 120000) دينار.

ثانياً: قياس الأصول والإلتزامات الضريبية

Measurement of tax assets and liabilities

أ- يجب قياس الأصول (الإلتزامات) الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، وبحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ الميزانية العمومية.

ب- في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية او الماضية فيجب في هذه الحالة قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة **بإستخدام معدلات الضرائب** المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي المؤجل.

مثال (7)

في 2015/12/31 بلغ صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل ضريبة الدخل 120000 دينار، بينما بلغ الدخل الخاضع للضريبة لنفس الفترة 150000 دينار. يمثل الفرق بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة والبالغ 30000 دينار مصاريف عن قضايا مرفوعة على الشركة الا انها لم تدفع بعد، تم الاعتراف بها وتحميلها لصافي الربح المحاسبي، في حين تم رفض تنزيلها لغايات الضريبة لحين دفعها. الا انه وفي ضوء المعلومات الموثوقة لدى الشركة سيتم دفعها تلك المصاريف خلال العام 2014، وبالتالي سيتم قبول تنزيلها لغايات ضريبة الدخل. يبلغ معدل الضريبة 20% للعام 2015 ويتوقع ان يكون 25% للعام 2014.

المطلوب: احتساب ما يلي:

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبة عن الفترة الحالية 2015).
2. مقدار ضريبة الدخل المؤجلة وتحديد طبيعتها فيما إذا كانت الترام ام اصل.
3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2015.
4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2015.

حل مثال (7)

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبية عن الفترة الحالية: 2015) = 150000 × 20% = 30000 دينار.
2. ضريبة الدخل المؤجلة = 30000 × 25% = 7500 دينار، وتعتبر اصل ضريبي مؤجل، نظراً لان الشركة قامت بتسديد السلطات الضريبية مبلغ ضريبي اعلى من المبلغ الواجب سداده حسب الربح المحاسبي. كما يلاحظ استخدام معدل الضريبة المتوقع ان يكون سائداً عن الاستفادة من الاصل الضريبي المؤجل.
3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2015 = 30000 – 7500 = 22500 دينار.
4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2015:

بيان	دائن	مدين
من حـــ/ مصروف ضريبة الدخل		22500
حـــ/ اصول ضريبية مؤجلة		7500
الى حـــ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية	30000	

ثالثاً: الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة:

Recognition of Current and Deferred Tax

يتوجب الاعتراف بالضرائب المؤجلة كدخل او مصروف وتضمينها بالربح او الخسارة الظاهر بقائمة الدخل. الا انه يستثنى من ذلك ما يلي:

1. الدخول او الارباح التي لا تظهر محاسبياً بقائمة الدخل بل يتم الاعتراف بها بحقوق الملكية مباشرة ومن الامثلة على هذه البنود ما يلي:
   - تصحيح اخطاء سنوات سابقة
   - فروقات اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعيار رقم (16).
   - فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي رقم (21 : أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).
2. إندماج أعمال بطريقة التملك.

رابعاً: القوائم المالية الموحدة

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

تنتج الفروقات المؤقتة عند إختلاف القيمة الدفترية للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة أو (الأساس) الضريبية للإستثمار التي غالباً ما تكون بالتكلفة. تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

أ- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ب- فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشأتها التابعة في بلدان مختلفة.

جـ- وجود تدني في قيم الاستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على المنشاة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

أ- تكون المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت.

ب- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

مثال (8)

باعت إحدى الشركات التابعة خلال عام 2015 بضاعة تكلفتها 750000 دينار الى شركتها الأم مقابل 900000 دينار، وفي نهاية عام 2015 كانت البضاعة المذكورة ما تزال في مخازن الشركة الأم. علما بان الشركة الام والتابعة تعملان في نفس البلد، وتبلغ نسبة الضريبة على الشركتين 30%.

المطلوب: بيان المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة وكم يبلغ الاصل الضريبي المؤجل.

حل مثال (8)

في هذه الحالة سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة 150000 دينار من قائمة الدخل ومن الميزانية الموحدة في مخزون المجموعة. وتعتبر عملية بيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيراً في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في القوائم المالية الموحدة للمخزون هو 750000 دينار، في حين أن القاعدة الضريبية (الاساس الضريبي) يبلغ 900000 دينار وهذا يؤدي الى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة 150000 دينار بمعدل ضريبي 30% ويساوي 45000 دينار.

خامساً: العرض Presentation

الأصول والإلتزامات الضريبية- المقاصة Offset

1. يجب اظهار الاصول والالتزامات الضريبية في الميزانية بشكل مستقل عن الاصول والالتزامات الاخرى لدى الشركة.
2. في حالة وجود رصيد جاري لاصل ضريبي مؤجل ورصيد لالتزام ضريبي مؤجل فانه يجوز عمل تقاص بينهما واظهار الصافي شريطة توفر التالي:

ان يكون للمنشاة الحق القانوني في اجراء تلك المقاصة، ويكون عادة للمنشأة حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

- ان يكون في نية المنشاة تسوية المبلغ المتعلق بتلك الاصول والالتزامات الضريبية على أساس الصافي، أو يكون بامكانها الاستفادة وتنزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي.
- كانت الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي:

أ- نفس دخل المنشأة الخاضع للضريبة. أو

ب- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة ترغب إما تسديد الإلتزامات الضريبية الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي، أو جعل الأصول الضريبية تتحقق

وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، وفي كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري سداد أو إسترداد مبالغ جوهرية من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

مصروف الضريبة

يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21): أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

سادساً: الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة: ويمكن أن تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

أ- مصروف (دخل) الضريبة الحالي.

ب- التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة حالية من فترات سابقة.

جـ- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الناتج عن وجود وانعكاس الفروق المؤقتة.

د- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعزى لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و- مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

ز- مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

ح- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الجالية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

أ- مجموع الضريبة الحالية أو المؤجلة التي تتعلق ببنود أضيفت لحساب حقوق الملكية.

ب- شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الحالتين التاليين:

1. مطابقة مصروف (دخل) الضريبة والناتج عن ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح عن أساس إحتساب معدل الضريبة المطبق.
2. مطابقة بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المستخدم، مع الإفصاح عن اساس احتساب معدل الضريبة المستخدم.

د- توضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المستخدمة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل متعلق بها في الميزانية العمومية.

و- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة متعلق بها.

ز- الأفصاح لكل نوع من انواع الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

1. مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز الماليلكل فترة معروضة.
2. مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ح- فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، الإفصاح عن مصروف الضريبة الذي يتعلق بما يلي:

1. ربح أو خسارة عدم الاستمرارية.
2. الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة الحالية، مع المبالغ المقابلة لها لكل فترة سابقة معروضة.

ط- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

كما يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن ماهية الأدلة المعززة للاعتراف به وذلك، عند:

أ- إعتماد الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناجمة من إنعكاس فروقات ضريبية مؤقتة.

ب- تكون المنشأة قد تكبدت خسائر أما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة لدى الهيئات الضريبية التي ينتمي لها الأصل الضريبي المؤجل.

دفع أرباح الأسهم

يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة تبعات ضريبة الدخل المحتملة التي قد تنتج على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً و بيان إذا لم يكن ممكناً تحديدها عملياً.

أمثلة وتطبيقات إضافية

مثال (9)

اذا افترضنا ان التشريع الضريبي يعمل على تشجيع المنشآت على شراء الات ومعدات جديدة، لذلك سمح التشريع الضريبي باحتساب اهتلاك معجل في السنة الاولى بنسبة 25% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة، وعلى ان يتم اهتلاك القيمة المتبقية بعد خصم الاهتلاك المعجل على العمر الإنتاجي المتبقي لتلك المعدات وبطريقة القسط الثابت.

في 2015/1/1 قامت احدى الشركات بشراء معدات جديدة بقيمة 80000 دينار وكان العمر الإنتاجي لها 4 سنوات ولا يوجد لها قيمة نفاية. بفرض ان الأرباح المحاسبية قبل الاهتلاك لعامي 2015 و2014 كانت 300000 دينار، و350000 دينار على التوالي، ولا توجد فروق اخرى بخلاف الاهتلاك بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. وتخضع ارباح الشركة لضريبة الدخل بمعدل 40%.

المطلوب:

1. احتساب الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي عليها.
2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي.

حل مثال (9)

1. الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي

بيان	2015	2014
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300000	350000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(20000)	(20000)
الربح المحاسبي بعد الاهتلاك	280000	330000
ضريبة الدخل (40%)	112000 دينار	132000 دينار

2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي:

الاهتلاك المعجل الإضافي في السنة الأولى = 80000 × 25% = 20000 دينار

مصروف الاهتلاك العادي في كل سنة = 80000 − 20000 = 60000 دينار

60000 ÷ 4 = 15000 دينار.

اجمالي مصروف الاهتلاك في السنة الاولى = الاهتلاك المعجل + الاهتلاك العادي

= 20000 + 15000 = 35000 دينار

ويكون الاهتلاك في الثلاث السنوات التالية هو 15000 دينار

بيان	2015	2014
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300000	350000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(35000)	(15000)
الدخل الخاضع للضريبة بعد الاهتلاك	265000	335000
ضريبة الدخل (40%)	106000 دينار	134000 دينار

من الجدولين السابقين يتبين ما يلي:

1. انخفاض مقدار الضريبية عام 2015 من 112000 الى 106000 دينار أي بمقدار 6000 دينار.
2. رغم انخفاض مقدار عبء الضريبة عام 2015 الا انه سوف يقابله زيادة في العبء الضريبي في السنوات التالية بمقدار 2000 دينار في كل سنة نتيجة انخفاض مصروف الاهتلاك من 20000 الى 15000 ديناراي بفرق يبلغ 5000 دينار وهو ما يعادل 2000 دينار ضريبة (5000 × 40%).

مثال (10)

بفرض ان صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لشركة الاتحاد كان 250000 دينار للعام 2015 وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 28000 دينار، اما الفروقات المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة او الفترات القادمة فتبلغ 8000 دينار ولا توجد أية خسائر مرحلة او اعفاءات اخرى لدى الشركة، كما لا يوجد اية التزامات او اصول ضريبية من فترات سابقة. تخضع الشركة لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 40%.

المطلوب:

1. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على الشركة وكل من الالتزام الضريبي المؤجل والاصل الضريبي المؤجل
2. اثبات قيود اليومية المتعلقة بالضريبة.

حل مثال (10)

يتم احتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	250000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(28000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	8000
الربح الخاضع للضريبة	230000 دينار
الضريبة المستحقة = 230000 × 40% =	92000 دينار
الالتزام الضريبي المؤجل = 28000 × 40% =	11200 دينار
الاصل الضريبي المؤجل = 8000 × 40% =	3200 دينار

ويكون قيد اليومية اللازم لاثبات العملية السابقة كما يلي:

مدين	دائن	بيان
92000		من حـــ/ مصروف ضريبة الدخل الجارية
3200		حـــ/ اصول ضريبية مؤجلة
8000		حـــ/ مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
	11200	الى حـــ/ التزامات ضريبية مؤجلة
	92000	حـــ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية

يلاحظ ان مصروف ضريبة الدخل المؤجلة البالغة 8000 دينار هو عبارة عن الالتـــزام الضريبي المؤجل البالغ 11200 دينار مطروحا منه اصـــول ضـــريبية مؤجلـــة البالغـــة 3200 دينار. وبافتراض انه في سنة 2014 يوجد لدى شركة الاتحاد ربح محاسبي قبـــل الضريبة بمبلغ 450000 دينار وفروق مؤقتة خاضعة للضريبة مقدارها 75000 دينـــار وفروق مؤقتة قابلة للخصم الضريبي مقدارها 36000 دينار ونسبة الضريبة كمـــا هـــي 40%.

يتم احتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	450000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(75000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	36000
الربح الخاضع للضريبة	411000 دينار

وتكون الضريبة على الدخل = 411000 × 40% = 164000 دينار

ويتم احتساب المبالغ المؤجلة على النحو التالي:

بيان	التزام ضريبي مؤجل	اصل ضريبي مؤجل	مصروف ضريبة دخل مؤجلة
الرصيد المطلوب في 2014/12/31			
75000 × 40%	30000		
36000 × 40%		14400	
الرصيد المتوفر في 2015/12/31	(11200)	(3200)	
التسوية المطلوبة	18800	11200	7600

قيد اليومية اللازم لتسجيل المبالغ المؤجلة هو:

مدين	دائن	بيان
11200		من حـــ/ اصول ضريبية مؤجلة
7600		حـــ/ مصروف ضريبة الدخل المؤجلة
	18800	الى حـــ/ التزامات ضريبية مؤجلة

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: "ضرائب الدخل":
   - الربح الخاضع للضريبة
   - الضريبة الحالية
   - التزامات ضريبة مؤجلة
   - أصول ضريبة مؤجلة
   - التخصيص الضريبي بين الفترات
4. ما الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة؟
5. ما الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل؟
6. ما هي طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وما هي الطريقة التي يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) استخدامها؟
7. أعطي مثالين على الأمثلة على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة، ومثالين على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها اصول ضريبية مؤجلة.
8. في حالة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ما هو معدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة؟
9. هل يجوز إجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، مع توضيح ما الحالات التي يجوز فيها التقاص والحالات التي لا يجوز وذلك وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)؟
10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أظهرت ميزانية إحدى الشركات وضمن الأصول المتداولة مبلغ 3000 دينار قروض ممنوحة للغير، ولن يكون هناك تبعات ضريبية لهذا المبلغ. وتبلغ نسبة ضريبة الدخل على المنشأة 20%. ان الأساس (القاعدة) الضريبي لحساب السلف يبلغ:

أ- 1000 دينار ب- 3000 دينار

جـ- 600 دينار د- صفر

2. ينشأ الإلتزام الضريبي المؤجل (المطلوبات الضريبية) عندما تكون:

أ - القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

3. ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون:

أ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

د - القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

4. تسمى بنود الدخل والمصاريف غير الخاضعة للضريبة أو للإقتطاع الضريبي ولن تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة:

أ- فروقات مؤقتة. ب- فروقات مستمرة.

جـ- فروقات دائمة. د- فروقات عرضية.

(الأسئلة من 5 – 7 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. يتم الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة في حالة :

أ- وجود فروقات ضرائبية مؤقتة.

ب- وجود خسائر مدورة مقبولة.

جـ- إن تحقق النافع الضريبية محتمل الوقوع وتولد أرباح كافية في المستقبل.

د- إن الشركة تحقق أرباحاً بإستمرار في السنوات السابقة ومن المتوقع أن تحقق أرباح في السنوات اللاحقة.

6. يتم إظهار الضرائب المؤجلة – مطلوبات في الميزانية على النحو التالي:

أ- ضمن المطلوبات المتداولة.

ب- يصنف جزء منها ضمن المطلوبات المتداولة والجزء الاخر ضمن المطلوبات غير المتداولة.

جـ- ضمن المطلوبات غير المتداولة.

د- بند مستقل بعد مجموع المطلوبات.

7. قامت شركة بإعادة تقدير قيمة موجوداتها واخذت الفائض من اعادة التقدير في بند مستقل في حقوق الملكية. وكانت القيمة الدفترية للموجودات قبل اعادة التقدير (8) مليون دينار وأصبحت بعد اعادة التقدير (10) مليون دينار.

فإذا علمت ما يلي:

أن الأساس الضرائبي للموجودات المعاد تقديرها يبلغ 6 مليون دينار

ان معدل ضريبة الدخل على ارباح الشركة هو 35%

ان معدل ضريبة الدخل على الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات هو 30%

أين تظهر الالتزامات الضريبية وما هو مقدارها مما يلي:

أ- في بند الارباح المدورة ويبلغ (700) الف دينار.

ب- في بيان الدخل وبمبلغ (600) الف دينار.

جـ- في بند ضمن حقوق الملكية وبمبلغ (1.2) مليون دينار.

د- في بيان الدخل وبمبلغ (1.4) مليون دينار.

التمرين الثاني (مقالي)

في 2011/1/1 قامت الشركة المتحدة بشراء آلات بمبلغ 200000 دينار، وتم إهتلاك تلك الآلات من قبل الشركة للغايات المحاسبية بنسبة 20% سنوياً وعلى أساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 25% سنوياً. حققت الشركة خلال السنوات 2011 – 2015 الأرباح التالية:

	2011	2012	2013	2014	2015
صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل اهتلاك الآلات	80000	65000	90000	70000	60000

علماً انه لا يوجد اختلافات بين الأرباح المعدة وفق المحاسبة المالية والأرباح لغايات ضريبة الدخل باستثناء فروقات الآلات أعلاه.

المطلوب:

1. احتساب الدخل الخاضع للضريبة للأعوام 2011 – 2015.
2. احتساب ضريبة الدخل الواجبة السداد لدائرة ضريبة الدخل للأعوام 2011 – 2015.
3. احتساب مقدار مصروف الضريبة الواجب إظهاره في قائمة الدخل لكل عام من الأعوام 2011 – 2015.
4. احتساب رصيد اصول (التزامات) الضرائب المؤجلة في نهاية كل عام من الأعوام 2011 – 2015.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2015/12/31 قامت شركة السالم بإعادة تقييم الآلات والمعدات واعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد كانت القيمة الدفترية للآلات والمعدات بذلك التاريخ 1250000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 1100000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 900000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 25%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع الآلات والمعدات) 20%.

المطلوب: احتساب الإلتزام (أو الاصل) الضريبي المؤجل الخاص بالآلات والمعدات اعتبارا من 2015/12/31، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع الآلات والمعدات خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها التشغيلية.

التمرين الرابع (مقالي)

بلغ صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لشركة الأقصى 150000 دينار عن عام 2015 وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 18000 دينار، اما الفروقات المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة او الفترات القادمة فتبلغ 6000 دينار ولا توجد أية خسائر مرحلة او إعفاءات اخرى لدى الشركة، كما لا يوجد اية التزامات او اصول ضريبية من فترات سابقة. تخضع الشركة لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 25%.

المَطلوب:

1. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على الشركة وكل من الالتزام الضريبي المؤجل والاصل الضريبي المؤجل
2. اثبات قيود اليومية المتعلقة بالضريبة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (16)	الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment
16	<u>الأهداف التعليمية</u> بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". 3. توضيح الشروط الواجب توفرها للاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات. 4. بيان التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها. 5. بيان التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها. 6. شرح للنماذج المستخدمة للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات. 7. عرض للأسس الواجب مراعاتها لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات. 8. توضح كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الانخفاض. 9. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات".

معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والمصانع والمعدات

Property, Plant and Equipment

مقدمة

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسة، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة، أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة، أو الاصول غير المتداولة.

وبما أن هذه الأصول تقدم منافع إقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، فانه يتم رسملة تكلفة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي، وهو ما يطلق عليه الإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة إستخدام هذه الاصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهتلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق.

ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الإقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الإستغناء عنها بالمبادلة او البيع وكيفية اهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

هدف المعيار Objective

ان الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة او تستخدم في توريد البضاعة الى المشتري، كما يغطي المعيار الاصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والاصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

ان الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في:

- توقيت الاعتراف بها وتسجيلها والقيمة التي يجب ان تسجل بها،

- مصروف الاهتلاك.
- معالجة الانخفاض في قيمتها في الفترات التالية للتملك، وكيفية الاعتراف بها.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عما يلي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة او توريدها للمشتري والاصول المستخدمة من قبل الإدارة والاصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع ان تستخدم لأكثر من فترة واحدة.
- الاصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات البيولوجية مثل الاشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كاصول غير متداولة ملموسة اعتبارا من 2016/1/1 . ولا ينطبق هذا على المواشي او الاصول التي لها صفات مشتركة بانها مولدة لمنتجات بيولوجية ويمكن استهلاكها بذاتها. اي ان المواشي تنتج منتجات بيولوجية مثل الحليب ويتم استهلاك لحومها لذلك تعالج كاصول بيولوجية ضمن معيار 41 "الزراعة".

لا يغطي هذا المعيار ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- الاصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار رقم 41).
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول والفحم.

إلا إنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment: هي أصول ملموسة محتفظ بها لإستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير

أو لأغراض إدارية، أي تلك الأصول التي يتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

الاصول النباتية المنتجة (المولدة) للمنتجات البيولوجية Bearer plant :

هي الاصول التي تتصف بما يلي :

- تستخدم لانتاج او توليد المنتجات الزراعية.
- يتوقع ان تنتج المنتجات الزراعية لاكثر من فترة مالية واحدة.
- من غير المحتمل بيعها كمنتجات زراعية باستثناء المبالغ العرضية المتحصلة من بيعها كنفاية (خردة).

التكلفة Cost: وهي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

العمر الإنتاجي Useful Life: هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع المشروع استخدام الأصل خلالها، أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها نتيجة إستخدام الأصل.

القيمة المتبقية أو الخردة للأصل The Residual Value: هي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وتحدد تلك القيمة بالقيمة المقدرة حاليا للاصل كما لو كان الأصل حالياً في العمر والحالة المتوقعة في نهاية العمر الانتاجي له (قيمة الأصل كما لو كان اليوم خردة).

القيمة القابلة للإهتلاك Depreciable Amount: هي عبارة عن تكلفة تملك الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية (الخردة) المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value: هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على اطلاع ودراية وراغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية.

الإهتلاك Depreciation: هو توزيع منظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

خسارة تدني – انخفاض – القيمة An impairment Loss: هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل المرحلة عن قيمته القابلة للاسترداد.

المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount: هو صافي القيمة العادلة لسعر بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) لذلك الأصل أيهما أعلى، والقيمة قيد الاستعمال للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

القيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة المرحلة) Carrying Amount: هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (ان وجدت).

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: الإعتراف بالأصل Recognition

أ- معايير الإعتراف بالأصل

- يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:
  - ان هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق الى المنشاة نتيجة استغلال او استخدام الأصل.
  - يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.
- ان أساس الاعتراف أعلاه يستخدم لجميع تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم تكبدها عند التملك. وتتضمن التكاليف المحملة للممتلكات والمصانع والمعدات جميع التكاليف التي يتم تكبدها للحصول على الأصل او لإنشاء الأصل وتشييده.
- يمكن تجميع بعض البنود ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات تحت بند واحد اذا كانت أهميتها النسبية ليست عالية لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول واحتساب إهتلاكه السنوي وغيرها من التكاليف.
- حدد المعيار ان بعض أجزاء الأصل قد تحتاج الى تبديل بشكل دوري، وبالتالي فيجب ان يتم تسجيل هذه الأجزاء عند تملك الأصل بشكل مستقل وبالقيمة المقدرة للاستبدال شريطة ان يكون بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية بشكل موثوق.

مثال (1)

في 2016/1/1 قامت شركة النقل السريع بشراء محطة نقل كهربائية بمبلغ إجمالي يبلغ 500000 دينار، وكان من ضمن المحطة قطار كهربائي، وقد قدر العمر الإنتاجي

المحطة بـ 10 سنوات. في نهاية السنة السادسة يتطلب القطار الكهربائي الاستبدال كون عملية الصيانة الإضافية له غير مجدية نظراً لتسببه في توقف العمل في محطة النقل. اما بقية المحطة فيتوقع ان تبقى صالحة للاستعمال للسنوات الأربعة المقبلة. تم في فاتورة الشراء تحديد تكلفة القطار الكهربائي بشكل مستقل عن المحطة بمبلغ 90000 دينار.

المطلوب:

1. هل يتوجب الاعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل؟
2. ما هي المعالجة المحاسبية للعملية السابقة.

حل مثال (1)

1. سيحقق القطار الكهربائي الجديد منافع اقتصادية مستقبلية للشركة نتيجة استخدامه، كما ان تكلفة القطار قابلة للقياس بشكل موثوق، لذلك يجب الاعتراف بالبند كأصل.
2. بما ان فاتورة الشراء حددت تكلفة القطار الكهربائي بمبلغ 90000 دينار، فيتوجب في هذه الحالة تسجيل تكلفة المحطة بشكل مستقل عن القطار وبمبلغ 410000 دينار (500000 – 90000)، وتسجيل القطار الكهربائي بمبلغ 90000 دينار.

وعليه يظهر قيد شراء المحطة والقطار على النحو التالي:

2016/1/1	من حـ/ محطة نقل كهربائية		410000
	حـ/ قطار كهربائي		90000
	الى حـ/ البنك	500000	

- اذا كانت بعض أجزاء الأصل ذات أهمية نسبية عالية مقارنة مع إجمالي تكلفة الأصل وكان العمر الإنتاجي للأجزاء المضافة تختلف عن العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، فيتوجب في هذا الحالة تسجيل واهتلاك تلك الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل.
- يشير المعيار إلى أنه يمكن تطبيق تعريف الأصل ومعايير الإعتراف على قطع الغيار، والتي يتم تسجيلها كمخزون عند شرائها واعتبار الكمية المستخدمة منها خلال الفترة المالية كمصروف. إلا إنه يتم الإعتراف بقطع الغيار الرئيسة ضمن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

- يتم اعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي الى زيادة العمر الإنتاجي للأصل كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل. مثال ذلك: اجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصل وتكلفة قطع الغيار الصغيرة.
- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث سنوات او أربع سنوات فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

مثال (2)

تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 3 سنوات، وقد قامت في 2016/1/1 بدفع مبلغ 180000 دينار مصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة خلال عام 2016.

حل مثال (2):

- إثبات تكاليف الصيانة كأصل:

2016/1/1	من حـ/ الطائرة – تكاليف صيانة شاملة الى حـ/ البنك (تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	180000	180000

- في نهاية كل عام من الأعوام الثلاثة يتم اهتلاك تكاليف الصيانة الشاملة بمبلغ 60000 دينار (180000 ÷ 3 سنوات).

2016/12/31	من حـ/ مصروف صيانة الى حـ/ الطائرة – تكاليف صيانة شاملة (قسط اهتلاك تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	60000	60000

ب- القياس الأولي Initial Measurement

يجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة. وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشاة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام وبالشكل الذي اشتري الأصل من اجله.

وبالتالي فان تكلفة الأصل تتضمن ما يلي:

1. ثمن الشراء مخصوما منه الخصم التجاري.
2. رسوم الجمارك والضرائب غير المستردة المدفوعة على الأصل.
3. تكلفة إعداد وتهيئة المكان الخاص بالأصل.
4. التكاليف المرتبطة باستلام الأصل والمناولة والتنزيل والتركيب.
5. أتعاب المهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل.
6. تكلفة المواد المستخدمة في عملية تجريب الأصل لأول مرة، على ان يخصم من هذا البند صافي القيمة المتحصلة من عملية بيع الإنتاج التجريبي ان وجدت.
7. التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل الى وضعه الطبيعي (مخصص التزامات إزالة الأصل).
8. تكاليف الإقتراض الى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض" المتعلقة برسملة تكاليف الاقتراض للأصل المؤهل للرسملة والذي تشيده المنشأة و يتطلب فترة طويلة لإتمامه.

أما التكاليف المتعلقة بالأصول والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة، ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل فتشمل ما يلي:

1. تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
2. تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل.
3. تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
4. تكاليف الإعلانات والترويج للأصل، مثل تكاليف إعلانات للتعريف بمزايا جهاز الليزر لتصحيح العيون.
5. تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).

6. تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل.
7. التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة والتكاليف المتعلقة بوقف استخدام الأصل، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
8. الخسائر التشغيلية (مثل الخسائر التي يتم تكبدها حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
9. تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

حالات خاصة

- في حالة زيادة سعر شراء الأصل عن السعر النقدي او السعر المحدد لفترة الائتمان العادية نتيجة تأجيل سداد قيمة الأصل، فان مبلغ الزيادة في السعر تعامل كمصروف فائدة ولا تحمل للأصل، الا اذا انطبق على تلك الفوائد الشروط الخاصة برسملة الفوائد والمحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): تكاليف الاقتراض.
- اذا تم تملك أصل غير متداول عن طريق مبادلته بأصل مشابه او غير مشابه، فان تكلفة الأصل المستلم تسجل بالقيمة العادلة للأصل المستلم، باستثناء الحالتين التاليتين:

1. اذا كانت عملية المبادلة تفتقر في جوهرها الى الأسس التجارية العادية للمبادلة، أو
2. كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة لأي من الأصل المتنازل عنه والأصل المستلم بشكل موثوق.

في حالة تحقق أي من الحالتين أعلاه يتم الاعتراف بقيمة الأصل المستلم بناء على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه والتي تساوي تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر التدني بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

- في حالة تصنيع الأصل داخلياً ضمن العمليات العادية للمنشاة، فتحدد التكلفة في هذه الحالة بنفس الأسس المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون بموجب المعيار رقم (2)، ولا يجوز تضمين تكلفة الأصل في هذه الحالة اية أرباح مفترضة.
- في حالة حصول المنشاة على منحة حكومية تتعلق بالاصول غير المتداولة فيتم في هذه الحالة تخفيض قيمة الأصل غير المتداول بمقدار قيمة تلك المنحة، ويستهلك

الرصيد الباقي على مدار العمر الإنتاجي للأصل. مع ملاحظة وجود معالجة اخرى للمنح الحكومية تقوم على الاعتراف بالمنحة كإيراد مؤجل ومن ثم توزيعها كإيراد على فترات الانتفاع من الأصل (المعيار رقم 20).

مثال 3 (التكاليف التي يتوجب رسملتها وبالتالي تحميلها للأصل)

قامت شركة الفارس الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج. وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة:

- تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)	200000 دينار
- مصاريف التسليم والمناولة	50000 دينار
- تكلفة إعداد الموقع	70000 دينار
- مصاريف إستشارات لشراء الآلة	40000 دينار
- تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع	30000 دينار
- تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات	20000 دينار
- الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري	15000 دينار

المطلوب: ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات؟

حل مثال (3)

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب رسملة التكاليف التالية كجزء من تكلفة الآلات:

- تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)	200000 دينار
- مصاريف التسليم والمناولة	50000 دينار
- تكلفة إعداد الموقع	70000 دينار
- مصاريف إستشارات لشراء الآلة	40000 دينار
- تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات	20000 دينار
مجموع التكاليف الواجب تحميلها للآلات	**380000 دينار**

أما تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع البالغة 30000 دينار، فلا تعتبر جزء من تكلفة الآلات التي لا تعتبر مؤهلة للرسملة (حيث أن الآلات لا يتم تشييدها من قبل المنشأة ولا تتطلب وقت طويل لتشييدها بموجب المعيار رقم (23) – كما ذكر سابقاً) كما أن الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري البالغة 15000 دينار لا تعتبر تكاليف

مباشرة لإقتناء الأصل ولا يمكن رسملتها ويتم تحميلها على بيان الدخل للفترة دثت فيها.

قياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي

Measurement Subsequent to Initial Recogniti

معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام احد النموذجين التاليين للقياس اللاحق لكات والمصانع والمعدات:

نموذج التكلفة Cost Model: بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر التدني في قيمة الأصل.

نموذج إعادة التقييم Revaluation Model: بموجب هذا النموذج يسجل البند بقيمة إعادة التقييم، والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الإهتلاك خلال الفترات التالية لإعادة التقييم. ويشترط لاستخدام هذا النموذج ان يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.

عند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات، فعند إعادة تقييم احد الأبنية يتوجب إعادة تقييم لجميع الأبنية المملوكة من قبل المنشاة وذلك لسببين:

1. ان اختيار المنشاة لبعض الأبنية لقياسها بالتكلفة وأبنية أخرى حسب إعادة التقيي سيؤدي لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.
2. تفادي إختيار المنشأة الأفضل أي عدم تمكين المنشأة من الإنتقائية في إختيا البنود التي ارتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل الميزانية.

يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كافٍ لضمان عدم إختلاف ال لغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) Carrying Amount بصورة مادية عن يمة العادلة.

تمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات القيمة السوقية لها ريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلا مقيِ مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب بي

المتخصصة لتلك الأصول، او بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهتلاك.

- تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما أذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً، فيتم إعادة التقييم كل ثلاث إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافياً، وذلك نظراً لإستقرار أسعار ذلك الأصل.
- يتم اهتلاك البنود المعاد تقييمها بنفس اسلوب الاهتلاك المستخدم في حالة نموذج التكلفة أعلاه.
- عند تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم لقياس احد بنود الأصول الثابته، يجري تعديل الأصل بتاريخ إعادة التقييم باحد الطريقتين التاليتين:

1. يعاد احتساب مجمع الاهتلاك في ضوء التغير في قيمة الأصل المعاد تقييمه، وبحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم.
2. إلغاء مجمع الاهتلاك وتعديل رصيد حساب الاصل زيادة او نقصان لتصبح مساوية لقيمة إعادة التقييم.

- اذا نجم عن إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل بعد إعادة التقييم عن قيمته المثبتة قبل التقييم، فان مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق المالكين تحت بند "فائض إعادة التقييم" "Revaluation Surplus" الا اذا كان مبلغ فائض إعادة التقييم يتعلق ببند كان سابقا قد أعيد تقييمه ونتج عن ذلك انخفاض في قيمة ذلك البند وكان قد تم الاعتراف بهذا الانخفاض كمصروف، ففي هذه الحالة يعترف بفائض إعادة التقييم كدخل، وبالقدر الذي يساوي ما سبق ان اعترف به سابقا كمصروف.
- اذا نتج عن إعادة التقييم وجود انخفاض في قيمة الأصل، فان مبلغ الانخفاض يعترف به كمصروف (خسائر تدني)، ولكن في حالة وجود فائض إعادة تقييم لنفس الأصل تم تكوينه في الفترات السابقة، فيتم عمل تقاص لمبلغ الانخفاض في القيمة العادلة للأصل وذلك بحدود قيمة فائض إعادة التقييم.
- لا يجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم الى بيان الدخل.
- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح المحتجزة بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ- في حالة الاستغناء عن أصل معاد تقييمه في الفترات السابقة، يتم في هذه الحالة معالجة فائض إعادة التقييم من خلال إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة، او إبقائه ضمن بنود حقوق الملكية. مع ملاحظة ان إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة يجب ان لا يتم من خلال قائمة الدخل.

ب- كما يتم الاعتراف الجزئي لمبلغ إعادة التقييم من خلال اهتلاك الأصل حيث يمثل المبلغ المعترف به الفرق بين الاهتلاك على اساس التكلفة التاريخية للأصل والاهتلاك بناء على قيمة إعادة التقييم.

مثال (4) إعادة تقييم الأراضي

في 2016/12/31 كان لدى احد المنشات ارض تكلفتها بالدفاتر 200000 دينار، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 250000 دينار. علما بان الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

حل مثال (4)

2016/12/31	من حـ/ الأرضي		50000
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	40000	
	حـ/ ضرائب دخل مؤجلة – التزامات ضريبية مؤجلة	10000	

مثال (5) إعادة تقييم اصول قابلة للاستهلاك

في 2016/12/31 كان لدى احد المنشات آلات صافي قيمتها الدفترية 120000 دينار، علما بان تكلفتها 140000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 20000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 150000 دينار. علما بان الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

حل مثال (5)

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الاهتلاك وتعديل الآلات بالقيمة العادلة:

2016/12/31	من حـــ/ مجمع اهتلاك الآلات		20000
	حـــ/ الآلات		10000
	الى حـــ/ فائض إعادة التقييم	24000	
	حـــ/ ضرائب دخل مؤجلة	6000	

الطريقة الثانية: تعديل كل من قيمة الآلة ومجمع الاهتلاك بالقيمة العادلة:

- تبلغ نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية 25% (150000 – 120000) ÷ 120000. وعليه يتم زيادة التكلفة الأصلية للآلات بنسبة 25% وزيادة رصيد مجمع الاهتلاك بنفس النسبة 25%.
- وعليه يكون قيد إعادة التقييم على النحو التالي:

2016/12/31	من حـــ/ الآلات (140000×25%)		35000
	الى حـــ/ مجمع الاهتلاك (20000 ×25%)	5000	
	حـــ/ فائض إعادة التقييم	24000	
	حـــ/ ضرائب دخل مؤجلة	6000	

إطفاء فائض إعادة التقييم

يتم إطفاء فائض إعادة التقييم جزئيا وحسب العمر الإنتاجي المقدر للأصل او الفرق في مصروف الاهتلاك بتحويل قيمته الى الأرباح المدورة، ففي نهاية كل سنة يسجل القيد التالي:

	من حـــ/ فائض إعادة التقييم	4800
	الى حـــ/ أرباح مدورة	4800

24000 ÷ 5 = 4800 دينار.

كما يتم اطفاء ضرائب دخل مؤجلة جزئيا وحسب العمر الإنتاجي المقدر للأصل او الفرق في مصروف الاهتلاك بتحويل قيمته الى مصروف ضريبة دخل، ففي نهاية كل سنة يسجل القيد التالي (6000 ÷ 5) = 1200 دينار:

	من حـــ/ مصروف ضريبة دخل	1200
	الى حـــ/ ضرائب دخل مؤجلة	1200

مثال (6) إعادة تقييم اصول قابلة للاستهلاك مع وجود انخفاض في قيمة الأصل

في 2016/12/31 كان لدى احد المنشات آلات صافي قيمتها الدفترية 120000 دينار، علما بان تكلفتها 140000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 20000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 110000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

تبلغ خسارة التدني 10000 دينار (120000 – 110000)، يتم اثباتها بالقيد التالي:

حل مثال (6)

2016/12/31	حـــ/ خسائر تدني الآلات		10000
	حـــ/ مجمع خسائر تدني الالات	10000	

ويلاحظ من القيد اعلاه، انه تم اثبات خسارة التدني بجعل حساب مجمع خسائر تدني الالات دائناً بتلك الخسارة حيث يظهر مجمع خسائر التدني في الميزانية مطروحاً من الالات لتظهر الالات بقيمة مرحلة تبلغ 110000 دينار والتي تمثل القيمة العادلة لها، وعلى النحو التالي:

آلات	140000
يطرح: مجمع اهتلاك آلات	(20000)
مجمع خسائر تدني آلات	(10000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	110000

مثال (7) اهتلاك اصول معاد تقييمها

في 2016/12/31 كان لدى احد المنشات آلات تكلفتها 1000 دينار، وقد تم شراء الآلـــة في 2016/1/1 وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات والخردة 100 دينـــار وتـــم اهتلاكهـــا بطريقة القسط الثابت.

في هذا التاريخ (2016/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 890 دينار. علما بان الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 30%.

المطلوب: إثبات قيود الاهتلاك وإعادة التقييم

مثال (7): قيد الاهتلاك

180	من حـــ/ مصروف اهتلاك الآلات (1000-100) ÷5		2016/12/31
	الى حـــ/ مجمع اهتلاك الآلات	180	

قيد إعادة التقييم

القيمة الدفترية للآلات بعد اثبات مصروف اهتلاك سنة 2016 = 820 دينار (1000 – 180)، وبما ان القيمة العادلة للآلات في هذا التاريخ 890 دينار يكون هناك ارتفاع بقيمة الالات يبلغ 70 دينار، حيث يتم اثبات ذلك بالقيد التالي:

70	من حـــ/ مجمع الاهتلاك		2016/12/31
	حـــ/ فائض إعادة التقييم	49	
	حـــ/ ضرائب دخل مؤجلة	21	

ثانياً: الإهتـــــلاك Depreciation

- يجب استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم وبحيث يوزع الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل. ويتم الاعتراف بمبلغ الاهتلاك اما كمصروف او جزء من تكلفة أصل اخر (اهتلاك آلات التصنيع).
- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل، يتم تحديد مبلغ الاهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الاخرى (مثال ذلك أجزاء الطائرة).
- يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري، وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في ذلك يتوجب معالجة ذلك حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، والذي ينص على وجوب تعديل مصروف الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة، مع عدم اجراء أي تعديل على اهتلاك الفترات السابقة.
- يتوجب ان تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع ان تستغل او تستخدم المنشاة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.

- لا يجوز احتساب اهتلاك الاصول غير المتداولة الملموسة اعتماداً على الايرادات التي تتوقع المنشأة تحقيقها خلال عُمر الاصل. لان الايرادات تنتج عادة من عمليات المنشأة ككل وليس من اصل مفرد. وهذا المتطلب ساري المفعول للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1.
- يجب مراجعة طريقة الاهتلاك المستخدمة بشكل سنوي، وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الاهتلاك للفترة الحالية والمستقبلية.
- تبدأ عملية اهتلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال، بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. ويستمر اهتلاك الأصل حتى يتم الاستغناء عنه، حيث يتوجب الاستمرار في الاستهلاك في حالة بقاء الأصل في العمل حتى لو كان عاطل عن العمل.
- تتحدد الحياة الإنتاجية للأصل بموجب المنفعة المتوقعة منه للمنشاة. وفي حالة كون سياسة إدارة المشروع تقوم على التخلص من الأصل بعد وقت محدد أو بعد استهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، وكانت الفترة المقدرة لاستخدام الأصل تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك الأصل على العمر الاقل.
- يتم فصل قيمة الأراضي عن المباني وتستهلك المباني فقط .
- يتم إحتساب إهتلاك الأصل على المبلغ القابل للإهتلاك (التكلفة – قيمة الخردة المقدرة) على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل هو الفترة المستخدمة والتي تتحدد من خلال الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات التي يولدها الأصل، وليس العمر الإقتصادي للأصل والتي يمكن أن تكون أطول من العمر الإنتاجي للأصل. أي أن العمر الإنتاجي للأصل هو ذلك العمر الذي يتم الحصول خلاله على منافع معقولة ومقبولة من الأصل.
- يتم إيقاف إحتساب الإهتلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على إنه "محتفظ به برسم البيع" أيهما أسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

عند زيادة قيمة الخردة المتوقعة للأصل عن المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) في وقت من الأوقات، يتم إحتساب الإهتلاك بمبلغ (صفر) حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة المسجلة أو الدفترية للأصل. اي اذا تم اعادة تقدير قيمة الخردة في وقت لاحق للاقتناء الاولي وكانت القيمة الجديدة للخردة اكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ، يتم عندها التوقف عن احتساب الاهتلاك للفترات المتبقية لعدم وجود قيمة موجبة للقيمة القابلة للاهتلاك.

يتم إحتساب الإهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو إنخفاض أو تراجع في إستخدام الأصل حيث أن المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الإستخدام ولكن أيضاً من خلال التقادم (بإستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الإهتلاك (صفر) عندما لا يكون هناك إنتاج.

وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الإستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والإكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية. وفي حال وجود تغيير في تقدير العمر الانتاجي للأصل نتيجة عمليات الصيانة للأصل او وجود معلومات جديدة للمنشاة تشير الى ان عمر الأصل المقدر يختلف عن العمر عند التملك، فيتم في هذه الحالة اعادة احتساب الاهتلاك في ضوء هذا التغيير وذلك للفترة التي جرى فيها التغيير والفترات القادمة، ولا يتم عكس ذلك على الفترات السابقة.

مثال (8): التغير في العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة)

لدى الشركة العربية آلة تكلفتها التاريخية عند الشراء 100000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للآلة بمدة 8 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 20000 دينار. في بداية السنة السابعة من عمر الآلة، وبسبب برامج الصيانة المتطورة التي تتبناها الشركة، قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 10 سنوات من تاريخ شراء الآلة، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) الى 10000 دينار. علما بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للأصل وتعديل قيمة الخردة للأصل؟

حل مثال (8)

- القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل في نهاية السنة السادسة تبلغ 40000 دينار، والتي تساوي (التكلفة – مجمع الإهتلاك أي 100000 – 60000).

تم إحتساب مجمع الإهتلاك كما يلي:

مجمع الإهتلاك = مصروف الإهتلاك السنوي × 6 سنوات

$$= \frac{20000 - 100000}{8} \times 6 = 60000 \text{ دينار}.$$

- وبعد مراجعة العمر الإنتاجي للآلة الى 10سنوات، فإن العمر المتبقي من تاريخ إعادة تقدير العمر الإنتاجي يبلغ 4 سنوات (10 –6).
- تبلغ القيمة القابلة للإهتلاك بعد إعادة التقدير 30000 دينار (القيمة الدفترية بتاريخ إعادة تقدير عمر الأصل وقيمة الخردة – القيمة الجديدة المقدرة للخردة أي 40000 – 10000 دينار).

وبالتالي سيكون مصروف الإهتلاك السنوي للسنة السابعة $\frac{10000 - 40000}{4}$ والسنوات التالية 7500 دينار

ثالثاً: إلغاء الإعتراف بالأصل Derecognition

يتطلب المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية مقيمة بالقيمة العادلة من جهة و(القيمة الدفترية للأصل) من جهة اخرى، ولا يتم تصنيف تلك الارباح كإيرادات وإنما كربح.

يتم الإعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المستلم عند التخلص من أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات مبدئياً بقيمته العادلة مثل إستلام كمبيالة، أو بضاعة. وإذا تم تأجيل الدفع يتم الإعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المعادل، ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل المستلم (ورقة القبض) والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد"، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض.

- في حالة سحب الأصل من الخدمة والاحتفاظ به لحين التخلص منه ترحل بقيمته المرحلة في تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية، وتقوم المنشاة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل في نهاية كل سنة مالية للتحقق من مدى وجود انخفاض في قيمته، حيث يجري الاعتراف بأية خسارة ناتجة عن الانخفاض.
- في حالة التوقف عن استخدام الأصل وتوقع عدم وجود منافع مستقبلية من الأصل يتم شطب الأصل والاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك.

مثال (9)

في 2016/1/1 قامت محلات الفداء بمبادلة سيارة تكلفتها 12000 دينار ورصيد مجمع اهتلاكها 8500 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 4000 دينار وقد قبضت محلات الفداء مبلغ 500 دينار نقداً من خلال عملية المبادلة.

المطلوب:

1. تحديد ارباح او خسائر المبادلة.
2. اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.

حل مثال (9)

1. **أرباح (خسائر) مبادلة الأصول =**

(القيمة العادلة للأصل المستلم + النقدية المقبوضة) – (القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه)

(8500 – 12000) – 500 + 4000

= 4500 – 3500

= 1000 دينار ربح.

2. **اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.**

2016/1/1	من حـــ/ مجمع إهتلاك الآلة		8500
	حـــ / المعدات		4000
	حـــ/ النقدية		500
	الى حـــ / السيارة	12000	
	حـــ / ارباح مبادلة السيارة	1000	

رابعاً: إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة

Impairment and Compensation for Impairment

- يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الأصول، والذي يبين كيفية إحتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل .
- يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما **يصبح التعويض مستحق القبض.**

خامساً: الإفصاح Disclosure

أ- يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في إحتساب إجمالي المبلـــغ المرحـــل (القيمـــة الدفتريـــة)، وعندما يستخدم اكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عـــن إجمـــالي المبلـــغ المرحـــل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.
- طرق الاهتلاك المستخدمة .
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة .
- إجمالي المبلغ المرحل ومجمع الإهتلاك ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية المدة .
- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبيناً:

- الإضافات.
- الإستبعادات.
- عمليات تملك شركات أخرى من خلال إندماج الأعمال.
- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات، (إن وجدت) وكما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
- خسائر إنخفاض القيمة (التدني) المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(36)، ان وجدت. ويقصد بها انخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية كما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
- خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، والتي تمثل ارباح استعادة خسائر التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (ان وجدت).
- مصروف الإهتلاك للفترة الحالية.
- صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.
- التغيرات الأخرى.

ب- **كما يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:**

- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الإلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.

- قيمة التعويض عن الأصول التي إنخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي لم يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل .

جـ- عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فانه يجب الإفصاح عما يلي:

- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم.
- بيان فيما إذا تم إجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.
- الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول.
- مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار التي يتم مراعاتها في سوق نشط ومعاملات السوق الحديثة على أساس تجاري. أو حيث يتم تقديرها بإستخدام أساليب أخرى.
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.
- فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات":
   - القيمة القابلة للإهتلاك
   - القيمة العادلة
   - خسارة تدني – إنخفاض – القيمة
   - المبلغ القابل للإسترداد
4. ما هما الشرطان الواجب توفرهما للاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات؟
5. ما هي التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
6. ما هي التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
7. سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام احد نموذجين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات، بين هذان النموذجان والأسس الواجب مراعاتها عند تطبيق كل منهما.
8. حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) بعض الأسس الواجب مراعاتها لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بين أهم هذه الأسس.
9. وضح كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الانخفاض.
10. حدد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الخسائر التشغيلية الأولية الناجمة عن تركيب خط انتاجي جديد يجب معالجتها كما يلي:

أ- تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن.

ب- قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل.

جـ- رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة.

د- نقلها إلى الأرباح المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية.

2. تملك شركة الاتحاد أسطولا يتألف مما يزيد عن 50 سيارة و20 شاحنة، ولديها ممتلكات ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها، قررت الشركة إعادة تقييم ممتلكاتها ومصنعها ومعداتها.

أي من هذه البدائل يجب أن تختارها الشركة بموجب معيار المحاسبة رقم (16):

أ- إعادة تقييم 50% فقط من كل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات، حيث أن تلك الطريقة أقل جهداً وأسهل بالمقارنة مع إعادة تقييم جميع الأصول مع بعضها.

ب- إعادة تقييم صنف كامل من الممتلكات والمصانع والمعدات.

جـ-إعادة تقييم شاحنة واحدة في كل مرة. حيث أنه أسهل من إعادة تقييم جميع الشاحنات مع بعضها.

د - يتم إعادة تقييم السيارات دون الشاحنات.

(الأسئلة من 3 – 15 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

3. أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءا من تكلفة الآلة:

أ- تكاليف شحن الالة.

ب- تكاليف تركيب الالة في موقعها.

جـ- ضريبة المبيعات على سعر شراء الالة.

د- ثمن القطع المحترقة اثناء تركيب الالة.

4. في 2016/1/1 اشترت الشركة الوطنية قطعة أرض بمبلغ 300000 دينار لبناء مكاتب إدارية للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2016 :
60000 دينار تكلفة هدم بناية قديمة موجودة على قطعة الأرض.
12000 دينار تكلفة رسوم قطعة الأرض والمحاميين.
10000 دينار متحصلاً من بيع مخلفات هدم البناء.
إن رصيد حـ/الأراضي في 2016/12/31 للشركة الوطنية هو:

أ- 372000 دينار ب- 360000 دينار

جـ- 362000 دينار د- 300000 دينار

5. يتم إستهلاك الموجودات الثابتة المعرضة للإستهلاك في الحالات التالية:
أ- عند إستعمالها.
ب- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها شريطة أن تكون عاملة.
جـ- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها وبالرغم من أنها غير عاملة.
د- إذ تدنت قيمتها في الميزانية العامة.

6. لدى منشاة اصل غير متداول (مركبة تحميل) كانت تكلفتها عند الشراء بتاريخ 2016/10/1 مبلغ 16000 وقيمتها كخردة 1000 دينار وعمرها الانتاجي المتوقع 5 سنوات فما هو رصيد مجمع اهتلاك المركبة في نهاية عام 2016 اذا كانت المنشاة تستخدم طريقة مجموع ارقام السنين:

أ- 6000 دينار ب- 5000 دينار

جـ- 9000 دينار د- 1000 دينار

7. بتاريخ 2016/3/1 اشترت شركة الة للاستخدام بقيمة 24000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـ 8 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض استخدم الشركة لطريقة ضعف القسط الثابت (Double Declining Balance Method) لتحديد الاهتلاك، فما هي قيمة مصروف اهتلاك الالة لسنة 2016:

أ- 6000 دينار ب- 5000 دينار

جـ- 4500 دينار د- 4375 دينار

8. في 2009/1/1 اشترت منشأة الشرق معدات بتكلفة 72000 دينار أردني. قدر عمرها الإنتاجي بـــ 10 سنوات، ونفايتها 12000 دينار. تهتلك المنشأة معداتها حسب طريقة القسط الثابت. أعادت المنشأة تقدير العمر الإنتاجي للمعدات بنهاية 2012 وقبل الإهتلاك لينتهي في 2016/12/31، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 6000 دينار. إن قيمة مصروف الإهتلاك للعام 2012 يساوي:

أ- 6000 دينار ب- 6600 دينار

جـــ- 9600 دينار د- 13200 دينار

9. تمتلك شركة العلالي آلة كلفتها 9000 دينار وقيمتها الدفترية 3000 دينار وقيمتها السوقية العادلة 2500 دينار، قامت الشركة بمبادلة هذه الالة بآلة جديدة قيمتها السوقية العادلة 7500 دينار ودفعت مبلغ 5000 دينار نقدا بالاضافة الى الالة القديمة ما هو مبلغ الربح او الخسارة الذي يجب اعتباره عند تسجيل هذه العملية:

أ- 500 دينار ربح. ب- 500 دينار خسارة .

جـــ- 1000 دينار ربح. د- 1000 دينار خسارة.

10. في 2016/1/1 اشترت شركة سيارة لاستخدامها في عمليات نقل بمبلغ 55000 دينار نقدا وقدر عمرها الانتاجي بـــ 10 سنوات ونفايتها (خردتها) صفر. وعادة ما تستهلك الشركة سيارات النقل بطريقة مجموع ارقام السنوات. اخطأ المحاسب وسجل قيد الشراء بان جعل حساب المشتريات مدينا وحساب النقدية دائنا بالمبلغ ، ما اثر هذا الخطأ على صافي الدخل لسنة 2016:

أ- يضخم صافي الدخل بمبلغ 55000 دينار.

ب- يضخم صافي الدخل بمبلغ 45000 دينار.

جـــ- يخفض صافي الدخل بمبلغ 55000 دينار.

د- يخفض صافي الدخل بمبلغ 45000 دينار.

11. في حالة استلام تعويضات مالية عن موجودات ثابتة فإنها:

أ- تنزل من الموجودات المتعلقة بها في الميزانية.

ب- تؤخذ ايراداً في بيان الدخل.

جـ- تسجل كمطلوبات لحين الانتهاء من اقتناء الموجودات الثابتة.

د - ما ورد في (أ) او (ب) صحيح .

12. إن الربح من إستبعاد موجودات ثابتة معاد تقييمها تظهر في بيان الدخل:

أ- ضمن بند مستقل.

ب- ضمن الإيرادات.

جـ- فائض إعادة التقييم ضمن بيان الدخل.

د- لا يظهر في بيان الدخل بل ضمن الارباح المدورة.

13. في حالة اقتناء موجودات ثابتة مقابل موجودات غير نقدية (Non - monetary) فان القيمة التي تسجل فيها هذه الموجودات هي كما يلي: علماً بان القيمة العادلة لكل من الموجودات المستلمة والمتنازل عنها يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه:

أ- القيمة العادلة ما لم تكن الموجودات المتبادلة متشابهة.

ب- القيمة العادلة ما لم تكن معاملة التبادل لا تعتمد على جوهر تجاري.

جـ- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة او الموجودات غير النقدية ايهما اعلى.

د- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة او الموجودات غير النقدية ايهما اقل.

14. عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر مشابه فإنه يتم:

أ- الإعتراف بارباح المبادلة فقط ب- الإعتراف بخسارة المبادلة فقط

جـ- الإعتراف بأرباح وخسارة المبادلة د- لا شيء مما ذكر

15. بتاريخ 2013/7/1 اشترت شركة الة للاستخدام بقيمة 144000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـ 6 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بـ 2400 دينار، تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت (Straight Line Method) لتحديد الاهتلاك، فعلى افتراض اصاب تلك الالة حريق بتاريخ 2016/12/31 وتحطمت نتيجة لذلك الحريق، فاذا كانت الشركة غير مؤمنة على تلك الالة ضد الحريق فما هي نتيجة ذلك الحريق:

أ- خسارة 50000 دينار ب- خسارة 74000 دينار

جـ- خسارة 24000 دينار د- خسارة 61400 دينار

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2016/1/1 قامت شركة الحديد والصلب بشراء خط إنتاجي بمبلغ إجمالي مليون دينار من ضمنه محطة تبريد، وقد قدر العمر الإنتاجي للخط الإنتاجي بـ 8 سنوات. في نهاية السنة الخامسة، تتطلب محطة التبريد استبدالها بمحطة جديدة، كون عملية الصيانة الإضافية لها ستكون مكلفة وبالتالي غير مجدية. اما بقية أجزاء الخط الإنتاجي فستبقى صالحة ويتوقع ان تستمر للسنوات الثلاث المقبلة. تم في فاتورة الشراء تحديد تكلفة محطة التبريد بشكل مستقل عن باقي أجزاء الخط الإنتاجي بمبلغ 125000 دينار.

المطلوب : ما هي المعالجة المحاسبية للعملية السابقة.

التمرين الثالث (مقالي)

قامت شركة النهضة الصناعية بتركيب خط إنتاجي جديد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالخط والتي تكبدتها الشركة:

السعر المعلن لشراء الخط (حصلت الشركة على خصم تجاري10% من ثمن الشراء)	750000 دينار
الرسوم الجمركية	150000
مصاريف الشحن	25000 دينار
تكلفة إعداد الموقع	45000 دينار
تكاليف دراسة جدوى اقتصادية	40000 دينار
تكاليف تفكيك الخط التي سيتم تكبدها بعد انتهاء العمر الإنتاجي للخط	25000 دينار
الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري	18000 دينار

علماً بان الشركة التزمت بالإضافة الى السعر المعلن أعلاه بمبلغ 20000 دينار مقابل تأجيل دفع ثمن الخط لمدة 8 شهور.

المطلوب: ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها واعتبارها ضمن تكلفة الخط؟

التمرين الرابع (مقالي)

في 2016/1/1 قامت شركة الرائد الصناعية بمبادلة آلة تكلفتها 80000 دينار ورصيد مجمع إهتلاكها بتاريخ المبادلة 35000 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 32000 دينار، كما دفعت شركة الرائد 15000 نقدية نتيجة عملية المبادلة .

المطلوب: ما هو ربح او خسارة عملية المبادلة، وما قيد اليومية الخاص بالعملية أعلاه؟

التمرين الخامس (مقالي)

في 2015/12/31 كان لدى شركة الإبداع سيارات صافي قيمتها الدفترية 60000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 90000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 30000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم السيارات بقيمة عادلة تبلغ 80000 دينار. تخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب:

1. إثبات قيود إعادة تقييم السيارات أعلاه حسب الطريقتان المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
2. إثبات قيد اليومية الخاص باهتلاك السيارات أعلاه في 2016/12/31.
3. إثبات قيد اليومية في 2016/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

التمرين السادس (مقالي)

في 2013/1/1 اشترت شركة الرمال معدات تكلفتها التاريخية 80000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـــ 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 20000 دينار. في 2016/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ 25000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ 15000 دينار. علما بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (17)	عقود الإيجار Leases
17	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار". 3. شرح أنواع عقود التأجير حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (17). 4. توضيح الشروط الواجب توفرها لتصنيف العقد تمويلي. 5. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التمويلي. 6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التشغيلية. 7. شرح المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر والمؤجر لعقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي. 8. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".

معيار المحاسبة الدولي رقم (17)

عقود الإيجار Leases

مقدمة

عقد التأجير هو عبارة عن عقد يتم إبرامه بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبة تقديم اصل مثل معدات او آلات او خلافه من قبل المؤجر لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل ان يدفع المستأجر الى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد انتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوروبا وذلك نظراً للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر مقارنة مع تملك الاصل. ومن هذه المزايا: أنها توفر مصدر تمويل سهل الحصول عليه، كما انها تجنب المستأجر مخاطر تقادم الاصول نتيجة التطورات التكنولوجية، كما تمتاز بالمرونة في فترة الاستخدام والدفع، وفي أنها أقل تكلفة، ولها مزايا تتعلق بضريبة الدخل. وفي مسح أجراه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1999 أظهر أن 541 من أجمالي 600 شركة شملها المسح تمارس أنشطة تتعلق بعقود الإيجار[1].

هدف المعيار Objective

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (17) هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبترول والمناجم، كما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص استعمال الأفلام وأشرطة الفيديو والمخطوطات وبراءة الاختراع وحقوق التأليف وما شابه ذلك.

كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الاصول المستأجرة التالية:

- الاصول المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم المحاسبة عليها كممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة والمغطى في معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

[1] Kieso, Weygandt and Warfield, Intermediate Accounting, IFRS Edition 2015.

- الممتلكات الاستثمارية المؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر.
- الاصول البيولوجية المستأجرة من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- الاصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي بالنسبة للمؤجر (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41).

تصنيف عقود التأجير

قسم المعيار عقود التأجير الى نوعين هما:

- عقود التأجير التشغيلية Operating Leases
- عقود التأجير التمويلية Finance Leases

وقد حدد المعيار مبدأ عام لاعتبار عقد التأجير تمويلي بان أشار الى أن عقد التأجير يصنف على أنه تمويلي "اذا تضمن عقد التأجير نقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل للمستأجر"، وعدا عن ذلك يعتبر عقد التأجير تشغيلي، علماً بأن تصنيف العقد الى تشغيلي أو تمويلي يتم في بداية تنفيذ العقد.

كما تضمن المعيار انه في حالة توفر احد الشروط التالية فان العقد يصنف تمويلي:

1. اذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد.
2. اذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، ويتطلب المعيار وجود تأكد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار.
3. ان تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد.
4. اذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

ج. اذا كان الاصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن استخدامه، بدون إجراء تعديلات جوهرية عليه، إلا من قبل المستأجر[2].

د. أشار المعيار الى الحالات الإضافية التالية والتي يمكن في حال توفر أي منها اعتبار العقد تمويلي:

اذا تضمن العقد إعطاء المستأجر حق إلغاء العقد وكان العقد يتضمن تحمل المستأجر للخسائر التي قد تصيب المؤجر نتيجة الإلغاء.

- اذا كان يمكن للمستأجر إعادة استئجار الأصل لفترة ثانية بعد انتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة استئجار تقل بشكل كبير عن سعر الاستئجار في السوق (حوافز إعادة الاستئجار). مثل وجود عبارة في الحق تنص على أنه يحق للمستأجر عند إنتهاء العقد إعادة إستئجار الأصل ببدل إيجار يساوي مثلاً 60% من بدلات الإيجار السائدة عند إنتهاء العقد.
- اذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المستأجر (القيمة المتبقاة المضمونة).

وقد أشار المعيار الى ان عقود التأجير التي تتعلق بالأراضي والمباني يتوجب فيها فصل الأراضي عن المباني. ويتم تقسيم الحد الأدنى لدفعات العقد بين الأراضي والمباني حسب القيمة العادلة لكل منهما. ويصنف الجزء الخاص بالأراضي في العادة كعقد تشغيلي الا اذا تضمن العقد انتقال الأراضي الى المستأجر في نهاية مدة العقد. أما المباني، فيتم

---

2. بموجب قانون التأجير التمويلي الأردني رقم (45) لسنة 2008، يكون العقد عقد تأجير تمويلي: أ- اذا تحقق فيه الشرطان التاليان وبغض النظر عن شموله او عدم شموله لخيار الشراء:

1. ان يكون تملك المؤجر للمأجور من المورد بهدف تأجيره بموجب عقد التأجير.
2. ان يلتزم المؤجر بتمكين المستأجر من الانتفاع بالمأجور مقابل بدل الايجار.

ب- يستثنى من احكام البنـــد (1) من الفقرة (أ) من هـــذه المادة واحكام البند (2) من الفقرة (أ) من المادة (5) من هذا القانون، المال الذي تملكه المؤجر قبل نفاذ احكام هذا القانون طالما تحققت في العقد الاحكام والشروط الاخرى الخاصة بعقد التأجير وفق احكام هذا القانون.

كما نصت المادة (23) من قانون التأجير التمويلي الأردني (الفقرة أ) بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على عقد التأجير.

تصنيف العقد الى تشغيلي او تمويلي حسب المعايير المشار اليها أعلاه. مع ملاحظة عدم فصل الأراضي عن المباني في حالة عقود التأجير التي يتم اعتبارها ممتلكات استثمارية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)، حيث يطبق عليها نموذج القيمة العادلة.

إرشادات حول تصنيف عقود الإيجار

1. يتبين مما سبق الحاجة الى ممارسة درجة كبيرة من الاجتهاد في تصنيف عقود الإيجار، وقد يتم مواجهة حالات يصعب تحديد نوع عقد الإيجار هل هو تمويلي أو تشغيلي، ولكن في كل الحالات يتم التركيز على جوهر عقد الإيجار وليس الشكل القانوني له وهذا ما تتطلبه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى تتوفر الموثوقية في المعلومات المحاسبية لدى المنشاة، وفي جميع الحالات يجب تحليل جوهر المعاملة وفهمها بشكل صحيح، **ويتم التركيز هنا على المخاطر التي تبقى بحوزة المؤجر أكثر من التركيز على منافع ملكية الأصل**، وإذا كانت المخاطر التي قد يتحملها المؤجر قليلة أو غير موجودة، فإنه من المحتمل أن يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي، وإذا كان المؤجر يتحمل المخاطر المتعلقة بتذبذب السعر السوقي للأصل أو المخاطر المتعلقة بإستخدام الأصل فإن عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي.

مثال (1)

إذا كان هناك خيار للمستأجر بنقل ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمة الأصل العادلة في ذلك الوقت.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟

حل مثال (1)

سيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم انتقال مخاطر ومنافع الاصل للمستأجر، ولا يوجد خيار الشراء التحفيزي.

2. يتم إجراء عمليات تصنيف عقود الإيجار الى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد، وتكون بداية العقد هي تاريخ الاتفاقية أو تاريخ التزام الأطراف بالشروط الرئيسة

لعقد الإيجار أيهما أسبق. وإذا تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقاً إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف من بدايته يتم معاملة ذلك على أنه قد تم الدخول في عقد إيجار جديد.

3. لا تعتبر التغييرات في التقديرات مثل القيمة المتبقية للأصل أو التغييرات في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل أو عدم وفاء المستأجر بشروط العقد تغييرات موجبة لتغيير تصنيف عقد الإيجار للأغراض المحاسبية، أي إذا أخل المستأجر بشروط عقد الإيجار التمويلي لا يتم إعادة تصنيفه الى عقد إيجار تشغيلي ، حيث يتم عندها إلغاء العقد بين المؤجر والمستأجر ما لم يتفق الطرفان على إتفاق أو ترتيب آخر.

4. يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي – إذا لم يتضمن عقد الإيجار إنتقال الملكية للمستأجر – كعقود إيجار تشغيلية، نظراً لكون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر، فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض.

5. عند إبرام إتفاقيات إيجار لأراضي ومباني معاً يتم معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد إيجار الأرض كعقد إيجار تشغيلي نظراً كون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي.

6. عند وجود عقد إيجار مشترك لأراضي ومباني يتم توزيع الحد الأدنى من دفعات الإيجار بين عنصري الأراضي والمباني بنسبة وتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في بداية عقد الإيجار، وإذا لم يكن من الممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق، يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية، وفق التصنيف الذي يتبعه العقد بشكل أكثر وضوحاً.

7. عند وجود عقد إيجار للأراضي والمباني والذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الإعتراف به بشكل إبتدائي لعنصر الأرض غير مهم، يجوز معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، حيث يتم تصنيفها معاً كوحدة واحدة كعقد تشغيلي أو تمويلي وفق شروط العقد. ويتم إعتبار العمر الإنتاجي أو الإقتصادي للمباني على أنه العمر الإقتصادي لكامل الأصل المؤجر.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

عقد الإيجار Lease: هو إتفاق يقدم المؤجر بموجبه إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية محددة بموجب العقد مقابل دفعة أو عدة دفعات.

عقد الإيجار التمويلي Finance Lease: هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر، ويعتبر الأصل ضمن أصول المستأجر.

عقد الإيجار التشغيلي Operating Lease: هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي أنه يشمل أي عقد إيجار غير تمويلي.

بدء عقد الإيجار The Inception of the Lease: هو تاريخ اتفاقية عقد الإيجار أو التزام المؤجر والمستأجر بالإحكام الرئيسة للعقد، وفي هذا التاريخ يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، وتحدد قيمة الأصول المستأجرة بموجب عقد الإيجار التمويلي.

بدء سريان عقد الإيجار The Commencement of the Lease Term: هو التاريخ الذي يجوز للمستأجر فيه ممارسة حقه في إستخدام الأصل المؤجر، وهو تاريخ الإعتراف الأولي بعقد الإيجار.

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء A non Cancellable Lease: هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية:

1. عند حدوث حدث عارض غير محتمل.
2. بموافقة المؤجر.
3. إذا أبرم المستأجر عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل مكافئ له مع نفس المؤجر، أو
4. عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يعتبر عند بدء عقد الإيجار ان استمرارية العقد مؤكدة بشكل موثوق، اي قيام المستأجر بدفع مبلغ اضافي لإلغاء العقد في تاريخ لاحق لبدء العقد.

مدة عقد الإيجار The Lease Term: هي الفترة غير القابلة للنقض التي تم الإتفاق عليها بين المستأجر والمؤجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات إضافية يكون المستأجر فيها حق إختيار إستمرارية الإستئجار مقابل دفعات إضافية أو بدونها، مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد إن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار **Interest Rate Implicit in the Lease :**
هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار و القيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

الإيجار المحتمل Contingent Rent : دفعات الإيجار غير محددة القيمة، والتي تعتمد على مؤشرات معينة (مثال ذلك نسبة مئوية من المبيعات، حجم الاستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار Minimum Lease Payments: هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد بإستثناء مبلغ الإيجار المَحتمل وتكاليف خدمات الصيانة وغيرها والضرائب التي سيدفعها المؤجر ثم يقوم بإستردادها، وبالنسبة للمستأجر، يشمل أيضا أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به.

وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث أخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التامين مثلاً.

العمر الاقتصادي Economic Life هو إما:

- الفترة التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل جاهز للاستعمال اقتصاديا من قبل طرف واحد أو أكثر، أو
- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن ينتجها الأصل من قبل طرف واحد أو أكثر.

العمر الإنتاجي (النافع) Useful Life: هي الفترة المتبقية للأصول والمقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، والتي يتوقع خلالها أن يتم إهتلاك المنافع الاقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة Guaranteed Residual Value: (وهي ميزة للمؤجر)، ففي حالة اشتمال العقد على قيمة متبقاة مضمونة للأصل المؤجر، يتعهد المستأجر للمؤجر بضمان هذا القيمة في نهاية مدة العقد. مثال على ذلك ان يتضمن العقد النص التالي: يتعهد المستأجر للمؤجر قيمة متبقاة مضمونة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد تبلغ 1000 دينار. يشير هذا النص الى انه في حالة انخفاض القيمة السوقية او العادلة للمعدات المستأجر في نهاية مدة العقد عن 1000 دينار، وعلى افتراض ان قيمتها العادلة أصبحت 750 ديناراً، ففي هذه يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 250 ديناراً والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقاة المضمونة والبالغة 1000 ديناراً والقيمة العادلة البالغة 750 ديناراً. اما في حالة كون القيمة العادلة للمعدات 1000 ديناراً او أكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون ان يتحمل أية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقاة المضمومة[3].

القيمة المتبقية غير المضمونة Unguaranteed Residual Value: هو جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر (يتم تقديره عند بدء الإيجار) والذي يكون تحقيقه بالنسبة للمؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

خيار الشراء التحفيزي: (ويعتبر ميزة للمستأجر) ففي حالة اشتمال عقد التأجير على هذا البند يكون للمستأجر الحق في شراء الاصل في نهاية مدة العقد بالسعر المحدد لذلك في العقد. وخيار الشراء التحفيزي هو اختياري للمستأجر وإلزامي للمؤجر. مثال على خيار الشراء التحفيزي ان يتضمن العقد النص التالي: "يحق للمستأجر في نهاية مدة العقد شراء المعدات المستأجرة بمبلغ 1200 دينار". ويعتبر خيار الشراء تحفيزي اذا كان من المتوقع ان تكون القيمة العادلة للأصل المستأجر في نهاية مدة العقد تزيد عن قيمة الشراء المتفق عليها في نهاية العقد.

[3] تجدر الإشارة الى عقد التأجير يتضمن اما خيار شراء تحفيزي او قيمة متبقاة مضمونة.

الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التمويلية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية بالإضافة إلى تلك التي تقتضيها متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاح":

صافي القيمة المسجلة (Net Carrying Amount) في تاريخ الميزانية العمومية لكل فئة من الأصول.

مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية.

إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:

- فترة أقصاها سنة واحدة.
- فترة من (1 - 5) سنوات.
- فترة أكثر من (5) سنوات.

الإيجارات الطارئة المعترف بها كمصروف خلال الفترة.

مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء.

وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر مثل: أساس تحديد دفعات الإيجار الطارئة ؛ وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

كما تنطبق الافصاحات المطلوبة بموجب المعايير (16، 36، 38، 40، 41) على الأصول المستأجرة بموجب عقد الإيجار التمويلي.

عقود الإيجار التشغيلية

أ- يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد.

ب- يتم الاعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر في عقود الإيجار التشغيلية. و تتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات يعفى فيها المستأجر من دفع إيجارات وما شابه ذلك ويجب الاعتراف بهذه الحوافز بشكل

ملائم خلال مدة العقد منذ بدايته، لذلك فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية، أي أن الإعفاء يؤدي الى تخفيض الإيجار السنوي لجميع السنوات.

مثال (2)

بفرض أن المؤجر في ظل إيجار تشغيلي ورغبته في تحفيز المستأجر بقبول العقد قام بإعفاء المستأجر من دفع إيجار السنوات الثلاث الأولى للعقد البالغة مدته 20 سنة، علماً بان الأجرة السنوية مقدارها 4000 دينار، كما تحمل المؤجر مبلغ 2000 دينار تمثل تكاليف رسوم حكومية لتسجيل العقد والتي كان يتوجب ان يتحملها المستأجر.

المطلوب: ما هو مصروف الإيجار السنوي الذي سيظهر في قائمة الدخل للمستأجر؟

حل مثال (2)

قسط الإيجار السنوي لدى كل من المؤجر والمستأجر يبلغ:

(4000 × 17) − 2000 = 66000 دينار

66000 ÷ 20 سنة = 3300 دينار

مثال (3)

في 2016/7/1 أبرمت شركة الوفاء عقد تأجير مبنى، بحيث تنتقل ملكية المبنى الى المستأجر بعد 20 سنة من توقيع العقد، ولا يتضمن العقد نقل ملكية الأرض. بلغت القيمة العادلة للأرض المقام عليها المبنى 50 مليون دينار وقيمة المبنى 20 مليون دينار، وتبلغ إيجارات العقد السنوية ما قيمته 4.5 مليون دينار للأرض و 1.5 مليون دينار للمباني.

وقد قامت شركة الوفاء بتخصيص مدفوعات الإيجار على أساس قيمتها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. تبلغ مدة عقد الإيجار الدنيا 30 سنة.

بلغت صافي القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في 2016/7/1 ما قيمته 35 مليون دينار للأرض و21 مليون دينار للمباني ويتم إهتلاك المباني على أساس القسط الثابت خلال عمرها الإنتاجي البالغ 15 سنة وعلى افتراض سعر فائدة فعلي بنسبة 7%.

المطلوب: كيف يتوجب على شركة الوفاء معالجة هذا العقد بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 17؟

مثال (3)

1. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) أن تتم مراجعة شروط العقد وتحديد مدى نقل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجر، وإذا تم تحويل مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري إلى المستأجر، يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي.
2. يتطلب المعيار أن تتم معاملة الأرض والمباني بشكل منفصل، ويعتبر عقد إيجار الأرض في العادة عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر وفي هذه الحالة لا تنتقل الملكية حيث أن القيمة الحالية لدفعات الإيجار هي 70% (35 مليون ÷ 50 مليون) فقط من القيمة العادلة للأرض والتي لا تشكل فعليا كامل القيمة العادلة للأصل المستأجر وهو أحد شروط تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي.
3. بالنسبة للمباني تنتقل الملكية بعد 15 سنة ويستمر العقد خلال عمره الاقتصادي مما يدل على أنه عقد إيجار تمويلي.

وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار ما نسبته 105% (21 ÷ 20 مليون) من القيمة العادلة في بدايته ويشير هذا المبلغ إلى أن المستأجر سيشتري المبني فعليا، ولهذا فإنه يعتبر عقد إيجار تمويلي.

الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التشغيلية

بالإضافة الى متطلبات الإفصاح الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" يجب على المستأجر الإفصاح عما يلي:

- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء لكل فترة مما يلي:
  - فترة أقصاها سنة واحدة.
  - فترة من (1- 5) سنوات.
  - فترة أكثر من 5 سنوات.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء.
- دفعات الإيجار والإيجار من الباطن والإيجارات المشروطة المعترف بها كمصروف.
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر مثل: أساس تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛ وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلي

- تتسم المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التشغيلية بالسهولة والبساطة، ففي دفاتر المستأجر تعالج المبالغ المستحقة عن استئجار الاصل كمصروف استئجار، في حين تعتبر هذه المبالغ إيراد تأجير بدفاتر المؤجر. وتعالج عملية التأجير في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر حسب أساس الاستحقاق. وبالنسبة للمستأجر يوزع مبلغ الإيجار على الفترات التي يغطيها العقد، الا اذا كان هناك أساس توزيع أخر يعكس بشكل أفضل عملية الانتفاع من الاصل المستأجر. وفي حالة تجديد عقد التأجير التشغيلي بشروط تفضيلية فان المزايا التي يحصل عليها المستأجر نتيجة ذلك توزع على مدة العقد وبغض النظر عن طبيعة هذه المزايا او شكلها او توقيت دفع الدفعات.

أما بالنسبة للأصل المستأجر فيعالج في دفاتر المؤجر كاصل يتم اهتلاكه، في حين لا يظهر الاصل المستأجر في دفاتر المستأجر ولا يتم إجراء أي اهتلاك له.

مثال (4)

في 2016/4/1 استأجرت شركة الأردن آلة من مؤسسة النور وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجاريه تبلغ 4000 دينار سنويا أثبتتها الشركة كمصروف إيجار عند دفعها، على ان يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 2016/4/1، وقد دفعت شركة الأردن كامل قيمة العقد نقدا في 2016/4/1. علماً بان التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20000 دينار وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على انه تشغيلي في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المستأجر والمؤجر.

حل مثال (4)

المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر

- **قيد إثبات دفع قيمة الإيجار**

2016/4/1	من حـــ/ مصروف استئجار آلات		4000
	الى حـــ/ النقدية	4000	

قيد التسوية في نهاية العام 2016:

نظراً لان العقد يغطي سنة كاملة ابتداء من 2016/4/1، بالتالي يتوجب توزيع قيمة العقد بين العامين 2016 و 2017 وعليه يتم في 2016/12/31 إجراء قيد التسوية التالي:

1000		من حـــ/ إيجار آلات مدفوع مقدماً	2016/12/31
	1000	الى حـــ/ مصروف استئجار آلات	

وبناء على ما سبق يظهر في قائمة دخل شركة الأردن مصروف استئجار آلات مبلغ 3000 دينار وهو ما يخص العام 2016 ويظهر بميزانية 2016/12/31 مبلغ 1000 دينار إيجار آلات مدفوع مقدماً.

المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر

قيد إثبات قبض قيمة الإيجار

4000		من حـــ/ النقدية	2016/4/1
	4000	الى حـــ/ إيراد تأجير آلات	

قيد التسوية في نهاية العام 2016:

نظراً لان العقد يغطي سنة كاملة ابتداء من 2016/4/1، بالتالي يتوجب توزيع إيراد العقد بين العامين 2016 و 2017 وعليه يجري في 2016/12/31 إجراء قيد التسوية التالي:

1000		من حـــ/ إيراد تأجير آلات	2016/12/31
	1000	الى حـــ/ إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً	

وبناء على ما سبق يظهر في قائمة دخل مؤسسة النور إيراد تأجير آلات مبلغ 3000 دينار وهو ما يخص العام 2016 ويظهر بميزانية 2016/12/31 ضمن الالتزامات مبلغ 1000 دينار إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً.

قيد إثبات اهتلاك الآلات في نهاية العام 2016:

2500		من حـــ/ مصروف اهتلاك آلات مؤجرة	2016/12/31
	2500	الى حـــ/ مجمع اهتلاك آلات	

يبلغ قسط اهتلاك الآلات السنوي 2500 دينار (20000 ÷ 8).

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي

في حالة تصنيف عقد التأجير على انه تمويلي، فان معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر يتم نقلها الى المستأجر، وبالتالي يقوم المستأجر بإثبات الاصل المستأجر بدفاتره وذلك بالقيمة العادلة للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل. ويتم إيجاد القيمة الحالية للدفعات باستخدام معدل **فائدة الاقتراض الإضافي Incremental Borrowing Rate** لدى المستأجر أو **معدل الفائدة الضمني Implicit Interest Rate** لعقد الإيجار اذا كان ذلك ممكناً. أما المؤجر فيثبت العملية بمثابة بيع للأصل المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الاصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب ذمم مدينة عقود تأجير مدينة وحساب الاصل دائناً.

قيد إثبات عملية الاستئجار					
دفاتر المستأجر			دفاتر المؤجر		
××	من حـــ/ الاصل المستأجر		××		من حـــ/ ذمم مدينة عقود تأجير
	الى حـــ/ التزامات عقود استئجار	××		××	الى حـــ/ الاصل (المؤجر)

وبما أن الأصل المستأجر تم نقله الى دفاتر المستأجر كأصل مملوك له، وتم اقفاله في دفاتر المؤجر، بالتالي يقوم المستأجر باهتلاك الاصل سنوياً في دفاتره، في حين لا يثبت المؤجر عملية الاهتلاك. ويتم اهتلاك الاصل في دفاتر المستأجر بنفس السياسة المستخدمة لاهتلاك الاصول المشابهة المملوكة. وفي حالة عدم وجود تأكد لدى المستأجر بامتلاك الاصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم اهتلاك الاصل على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل او مدة العقد أيهما أقصر.

أما الدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها الى المؤجر فيتم توزيع قيمتها في دفاتر المستأجر بين مصروف الفائدة وتخفيض للالتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف فائدة والباقي تسديد لقيمة الالتزام المثبت عند الاستئجار. وبنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به ذمم مدينة عقود تأجير.

قيد إثبات دفعات الاستئجار

دفاتر المستأجر			دفاتر المؤجر	
من حـــ/ التزامات عقود استئجار		××	من حـــ/ النقدية	
حـــ/ مصروف فائدة استئجار			الى حـــ/ إيراد الفائدة	××
الى حـــ/ النقدية	××		حـــ/ ذمم عقود تأجير	××

قيد إثبات اهتلاك الاصل المستأجر في دفاتر المستأجر

من حـــ/ مصروف اهتلاك الاصل المستأجر	
الى حـــ/ مجمع اهتلاك الاصل المستأجر	××

مثال (5)

أبرمت شركة الوفاء عقد إيجار تمويلي لإستئجار معدات من منشأة أخرى، تبلغ القيمة العادلة للمعدات 90000 دينار. ويستحق دفع الإيجارات شهرياً ومدة العقد 7 سنوات، تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في بداية العقد 83000 دينار، وتقدر القيمة المتبقية غير المضمونة للشاحنة بمبلغ 15000 دينار.

المطلوب: ما هو المبلغ الذي سيتم به إثبات إلتزام عقد الإيجار في سجلات المستأجر في بداية العقد؟

الحل مثال (5)

ستقوم شركة الوفاء بإثبات العقد عند إبرام العقد بمبلغ 83000 ألف دينار وهي القيمة الأقل. حيث يتطلب المعيار (17) رسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل. وسيمثل الفرق بين مبلغ الحد الأدنى لدفعات الإيجار , القيمة العادلة البالغ 7000 دينار القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة للأصل البالغة (15000 دينار). وستقوم شركة الوفاء بإعداد القيد التالي:

من حـــ/ أصول (شاحنة) مستأجرة		83000
الى حـــ/ إلتزامات عن اصول مستأجرة	83000	

مثال (6)

- في 2013/1/1 استأجرت شركة السعادة آلات من مؤسسة النهضة، وكانت الآلات قد اشتريت من قبل مؤسسة النهضة في 2013/1/1 بمبلغ 125000 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

مدة العقد	4 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للآلات وبدون قيمة متبقية	4 سنوات
قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر تدفع اول دفعة في 2013/12/31	37742 دينار
القيمة العادلة للآلات عند توقيع عقد التأجير	125000 دينار
دفعة سنوية تدفع من قبل المستأجر للمؤجر عن مصاريف تامين وصيانة الآلات (تدفع مع الدفعة السنوية)	2000 دينار
معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي	%9
معدل الفائدة الضمني (تحدد الشركة المؤجرة الدفعة السنوية للعقد لتحقيق معدل عائد سنوي من عملية التأجير تبلغ 8%، وهذا المعدل معروف لدى المستأجر).	%8

- مع العلم ان العقد لم يتضمن انتقال ملكية الأصل المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد، أو وجود خيار شراء تحفيزي للمستأجر.
- تستخدم الشركة المستأجرة طريقة القسط الثابت لاهتلاك الاصول الثابتة لديها.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المستأجر.

حل مثال (6)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لان مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 100% (4÷ 4) من العمر الإنتاجي المقدر للاصل.

وبما ان العقد تمويلي فيتم إيجاد **القيمة الحالية** لكل من **الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر** وباستخدام معدل خصم 8% وذلك نظراً لان معدل الفائدة الضمني معروف للمستأجر واقل من معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي.

القيمة الحالية = 37742 × 3.312 = 125000 دينار.

بما ان القيمة الحالية للدفعات (125000 دينار) مساوية للقيمة العادلة للآلات (125000 دينار)، فيتم إثبات الآلات بدفاتر المستأجر بقيمة 125000 دينار.

لأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد اصل التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار رقم (1) أدناه.

الجدول رقم (1)

تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة[4]	قيمة الالتزامات المسددة[5]	رصيد الالتزامات غير المسدد[6]
2013/1/1				125000
2013/12/31	37742	10000	27742	97258
2014/12/31	37742	7781	29961	67297
2015/12/31	37742	5384	32358	34938
2016/12/31	37742	2795	34947	79-[7]
المجموع	**150968**	**25959**	**125009**	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المستأجرة (شركة السعادة)

قيد إثبات استئجار الآلات:

125000		من حـــ/ آلات مستأجر	2013/1/1
	125000	الى حـــ/ التزامات عقود استئجار	

قيد إثبات الدفعة الأولى:

4/ مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة × 8%، فمصروف فائدة السنة الأولى = 125000 × 8% = 10000 دينار، اما مصروف الفائدة للسنة الثانية فيساوي 97258 × 8% = 7781.

5/ قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة.

6/ رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الالتزامات المسددة في الفترة الحالية.

7/ الفرق ناتج عن التقريب، ويفترض ان يكون الرقم صفر.

27742		من حـــ/ التزامات عقود استئجار	2013/12/31
10000		حـــ/ مصروف الفائدة	
2000		حـــ/ مصروف تامين وصيانة	
	39742	الى حـــ/ النقدية	

يلاحظ من القيد اعلاه ان مجموع المبالغ المدفوعة للمؤجر هي 39742 منها 2000 دينار تدفع للمؤجر ليقوم بعملية التامين والصيانة للآلات وهي تمثل مصروف بالنسبة للمستأجر، اما باقي المبلغ المدفوع فقد تم توزيعه بين مصروف الفائدة وبين تسديد لجزء من التزامات عقود الاستئجار.

- **قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الأولى 2013:**

31250		من حـــ/ مصروف اهتلاك آلات مستأجرة	2013/12/31
	31250	الى حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة	

مصروف الاهتلاك السنوي = (125000 ÷ 4) = 31250 دينار.

- **ملاحظة:** في حالة تضمن العقد قيمة متبقاة مضمونة يتم اهتلاك الاصل المستأجر على مدة العقد وتكون القيمة القابلة للاهتلاك عبارة عن الفرق بين القيمة الحالية للدفعات والقيمة المتبقاة المضمونة.
- تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الاقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار والآلات المستأجرة في ميزانية 2013/12/31 على النحو التالي:

الميزانية العمومية في 2013/12/31 (بعد إثبات الدفعة الاولى)			
			مطلوبات متداولة:
125000	الآلات المستأجرة	29961	التزامات عقود استئجار
(31250)	يطـــرح: مجمـــع اهـــتلاك آلات مستأجرة		
93750	صافي القيمة الدفترية		**مطلوبات غير متداولة:**
		67297	التزامات عقود استئجار

يظهر اثر عملية الاستئجار في قائمة دخل المستأجر للعام 2013 على النحو التالي:

قائمة الدخل للعام 2013 (السنة الأولى)	
31250	مصروف اهتلاك آلات مستأجرة
10000	مصروف الفائدة
2000	مصروف تامين وصيانة

قيد إثبات الدفعة الثانية:

29961	من حـــ/ التزامات عقود استئجار		2014/12/31
7781	حـــ/ مصروف الفائدة		
2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة		
	الى حـــ/ النقدية	39742	

قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الثانية 2014:

31250	من حـــ/ مصروف اهتلاك آلات مستأجرة		2014/12/31
	الى حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة	31250	

قيد إثبات الدفعة الثالثة:

32358	من حـــ/ التزامات عقود استئجار		2015/12/31
5384	حـــ/ مصروف الفائدة		
2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة		
	الى حـــ/ النقدية	39742	

قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الثالثة 2015:

31250	من حـــ/ مصروف اهتلاك آلات مستأجرة		2015/12/31
	الى حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة	31250	

قيد إثبات الدفعة الرابعة:

34947	من حـــ/ التزامات عقود استئجار		2016/12/31
2795	حـــ/ مصروف الفائدة		
2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة		
	الى حـــ/ النقدية	39742	

- قيد إثبات مصروف اهتلاك السنة الرابعة 2016:

2016/12/31	من حـــ/ مصروف اهتلاك آلات مستأجرة		31250
	الى حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة	31250	

- قيد إثبات إعادة الآلات الى المؤجر في نهاية مدة العقد:

في نهاية مدة العقد والبالغة 4 سنوات، يتم إعادة الآلات الى المؤجر دون ان يتحمل المستأجر اية مبالغ إضافية، وبالتالي يتم اقفال جميع الحسابات المتعلقة بالاصل المستأجر وذلك بموجب القيد التالي:

2017/1/1	من حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة		125000
	الى حـــ/ آلات مستأجرة	125000	

أما في حالة شراء الآلات في نهاية مدة العقد من المؤجر، فيتم اثبات ذلك بتحويل الاصل ومجمع اهتلاكة الى اصل مملوك ويتم اثبات المبلغ المدفوع للمؤجر وتحميله على حساب الاصل. فعلى افتراض انه تم شراء الآلات من المؤجر في نهاية الـــ 4 سنوات بقيمة 15000 دينار يتم في هذه الحالة اثبات القيد التالي:

2017/1/1	من حـــ/ مجمع اهتلاك آلات مستأجرة		125000
	حـــ/ آلات (125000 + 15000)		140000
	الى حـــ/ آلات مستأجرة	125000	
	حـــ/ مجمع اهتلاك آلات	125000	
	حـــ/ النقدية	15000	

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر

لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر نورد المثال التالي:

مثال (7)

باستخدام المعلومات الواردة في المثال رقم (6) السابق.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (7)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لان مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 100% (4÷ 4) من العمر الإنتاجي المقدر للاصل.

وبما ان العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية لكل من الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر وقيمة الآلات في نهاية مدة العقد وباستخدام معدل خصم 8% والذي يمثل معدل الفائدة الضمني.

القيمة الحالية للدفعات = 37742 × 3.312 = 125000 دينار.

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد اصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد التأجير رقم (2) أدناه.

الجدول رقم (2): تفاصيل قيمة دفعات عقد التأجير

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة[8]	قيمة الذمم المحصلة[9]	رصيد الذمم غير المحصلة[10]
2013/1/1				125000
2013/12/31	37742	10000	27742	97258
2014/12/31	37742	7781	29961	67297
2015/12/31	37742	5384	32358	34938
2016/12/31	37742	2795	34947	119-[11]
المجموع	**150968**	**25959**	**125009**	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (مؤسسة النهضة)

- **قيد شراء الآلات:**

125000		من حـــ/ الآلات	2013/1/1
	125000	الى حـــ/ النقدية	

- **قيد إثبات تأجير الآلات:**

125000		من حـــ/ ذمم عقود تأجير	2013/1/1
	125000	الى حـــ/ الآلات	

8 إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة × 8%، فإيراد فائدة السنة الأولى = 125000 × 8% = 10000 دينار، اما إيراد الفائدة للسنة الثانية فيساوي 97258 × 8% = 7781.

9 قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية – إيراد الفائدة.

10 رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

11 الفرق ناتج عن التقريب، ويفترض ان يكون الرقم صفر.

- قيد إثبات استلام الدفعة الأولى:

39742		من حـــ/ النقدية	2013/12/31
	10000	الى حـــ/ إيراد الفائدة	
	27742	حـــ/ ذمم عقود تأجير	
	2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة	

- قيد إثبات استلام الدفعة الثانية:

39742		من حـــ/ النقدية	2014/12/31
	7781	الى حـــ/ إيراد الفائدة	
	29961	حـــ/ ذمم عقود تأجير	
	2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة	

- قيد إثبات استلام الدفعة الثالثة:

39742		من حـــ/ النقدية	2015/12/31
	5384	الى حـــ/ إيراد الفائدة	
	32358	حـــ/ ذمم عقود تأجير	
	2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة	

- قيد إثبات استلام الدفعة الرابعة:

39742		من حـــ/ النقدية	2016/12/31
	2795	الى حـــ/ إيراد الفائدة	
	34947	حـــ/ ذمم عقود تأجير	
	2000	حـــ/ مصروف تامين وصيانة	

- **قيد إثبات استرجاع الآلات من المستأجر في نهاية مدة العقد:**

يثبت المؤجر قيد استرجاع الآلات على النحو التالي:

125000		من حـــ/ الآلات	2017/1/1
	125000	الى حـــ/ مجمع اهتلاك الآلات	

أما في حالة بيع الآلات في نهاية مدة العقد الى المستأجر، فيتم اثبات ذلك استلام مبلغ البيع واعتباره مكاسب بيع. فعلى افتراض انه تم بيع الآلات في نهاية الـــ 4 سنوات بقيمة 15000 دينار يتم في هذه الحالة اثبات القيد التالي:

15000		من حـــ/ النقدية	2017/1/1
	15000	الى حـــ/ مكاسب بيع آلات مؤجرة	

عمليات البيع وإعادة الإستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار

ا تمثل عملية (البيع وإعادة الاستئجار) قيام المنشاة المالكة للأصل ببيعه إلى أحد الممولين ومن ثم تقوم المنشأة المالكة للأصل بإعادة إستئجاره من ذلك الممول، ويجب تحليل ما إذا كان إعادة الإستئجار هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي.

فإذا ما كان العقد عقد ايجار تمويلي يجب على المستأجر تأجيل الإعتراف بأية أرباح تنتج عن بيع الأصل المراد إعادة إستئجاره على مدار مدة العقد، وتنتج مثل تلك الأرباح عند زيادة سعر البيع عن المبلغ المرحل (القيمة الدفترية للأصل). حيث يمثل تصنيف عملية إعادة الإستئجار كعقد إيجار تمويلي وسيلة تمويل يقوم المؤجر من خلالها بتمويل المستأجر بعد نقل ملكية الأصل الى المؤجر حيث يعتبر الأصل كضمان.

أما إذا كان عقد إعادة الاستئجار قد انطبقت عليه شروط عقد الإيجار التشغيلي فإن عملية البيع وإعادة الإستئجار قد تتم وفق واحدة مما يلي:

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

إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصل فإنه يجب الإعتراف بـــأي ربـــح أو خسارة فوراً، بإستثناء إذا تم تعويض خسارة البيع بدفعات إيجار مستقبلية بأقـــل مـــن دفعات الإيجار السائدة في السوق عندها يتم تأجيل الاعتراف بالخسارة وإطفائها بمـــا يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.

- إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة العادلة للأصل، فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.

ب- **في حال عقد الإيجار التشغيلي:** إذا كانت القيم العادلة عند البيع وعملية إعادة الإستئجار أقل من القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل فإنه يجب الإعتراف فوراً بالخسارة كما يلي:

خسارة بيع الأصل = القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل - القيمة العادلة للأصل

مثال (8)

- قامت الشركة (س) ببيع عقار معين إلى الشركة (ص) وهي شركة تابعة مملوكة بنسبة 100% وقامت الشركة (س) بإعادة استئجار العقار لمدة 5 سنوات، إن العمر الإنتاجي المتبقي للعقار هو 15 سنة. وكان سعر بيع العقار 75000 دينار وهو أقل من قيمته الدفترية وقيمته السوقية البالغة 100000 دينار.

وكانت قيمة الإيجار الواردة في العقد مساوية لمعدلات الإيجار السائدة في السوق، ولا يحق للمنشأة (س) أن تقوم بشراء العقار من جديد.

المطلوب: بيان كيفية معالجة هذه العملية في القوائم المالية للشركة (س)؟

حل مثال (8)

يصنف هذا العقد كعقد إيجار تشغيلي، حيث لا تغطي فترة العقد الجزء الأكبر من حياة العقار وتقوم الإيجارات على أساس معدلات السوق. إلا ان سعر البيع كان أقل من القيمة المسجلة والقيمة السوقية، ولم يتم تعويض هذه الخسارة بواسطة تخفيض الإيجارات المستقبلية، لذا فإنه يجب على الشركة (س) الإعتراف مباشرة بمبلغ 25000 دينار (75000 –100000) كخسارة في قائمة الدخل.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة سيتم إلغاء العملية لكن ستظهر هذه العملية في دفاتر الشركة المنفصلة

وحيث أن المنشآت هي أطراف ذات علاقة مع بعضها البعض، فإن الأهمية هنا لجوهر العملية، ورغم انه لا يحق للمنشأة إعادة شراء الأصل إلا انه يمكنها ممارسة ذلك الحق من خلال سيطرتها على الشركة التابعة المملوكة بنسبة 100% ويمكن أن تغير هذه السيطرة من خلال عقد الإيجار.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي رقم (17): "عقود الإيجار"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار":
   - عقد الإيجار
   - عقد الإيجار التمويلي
   - عقد الإيجار التشغيلي
   - عقد الإيجار غير القابل للإلغاء
   - القيمة المتبقية المضمونة
4. قسم المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود التأجير" الى نوعين، ما هما؟
5. وضح الشروط الواجب توفرها لتصنيف العقد تمويلي.
6. ما هي الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التمويلية؟
7. ما هي الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التشغيلية؟
8. ما هو الاختلاف في المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر بين عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي؟
9. ما هي أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. لتصنيف عقد التأجير الى عقد تمويلي يتوجب توفر احد الشروط التالية:

أ- ان يدفع المستأجر للمؤجر كامل قيمة العقد عند توقيع العقد.

ب- ان يتحمل المستأجر كامل نفقات الاصل المستأجر خلال الفترة التي يغطيها العقد.

جـ- أن يتضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر.

د- ان تكون مدة العقد طويلة نسبياً.

2. إذا تم تصنيف عقد التأجير الى عقد تشغيلي، فان مبلغ الإيجار يثبت محاسبيا في دفاتر المستأجر:

أ- مصروف ب- أصل

جـ- إيراد د- تخفيض لحقوق الملكية

3. في 2016/3/1 استأجرت شركة النور معدات من مؤسسة التجهيزات الحديثة وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجاريه تبلغ 6000 دينار سنويا على ان يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 2016/3/1، وقد دفعت شركة النور كامل قيمة العقد نقدا في 2016/3/1. ان مقدار ما يظهر في قائمة دخل شركة النور للعام 2016 كمصروف عن هذا العقد يبلغ:

أ- 6000 دينار ب- 5000 دينار

جـ- 4500 دينار د - 1000 دينار

4. في 2016/3/1 استأجرت شركة النور معدات من مؤسسة التجهيزات الحديثة وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجاريه تبلغ 6000 دينار سنويا على ان يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 2016/3/1، وقد دفعت شركة النور كامل قيمة العقد نقدا في 2016/3/1. ان مقدار ما يظهر في قائمة دخل مؤسسة التجهيزات الحديثة للعام 2016 كإيراد عن هذا العقد يبلغ:

أ- 6000 دينار. ب- 5000 دينار.

جـ- 4500 دينار. د - 1000 دينار.

في 2016/1/1 استأجرت شركة الرمال آلات من مؤسسة النهضة لمدة 5 سنوات وصنف العقد على انه تمويلي، تبلغ الدفعة السنوية بموجب العقد 24000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 10%، وقد بلغ رصيد الالتزامات غير المسدد في دفاتر المستأجر في 2017/1/1 مبلغ 75400 دينار. ان مقدار مصروف الفائدة الذي سيظهر في دفاتر المستأجر عند تسديد الدفعة المستحقة في 2017/12/31 ستبلغ:

أ- 2400 دينار. ب- 7540 دينار.

جـ- 5140 دينار. د- 0.

٥. يتم تصنيف عقد الإيجار على إنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي بناءً على:

أ- أن تكون فترة الإيجار طويلة.

ب- نقل مخاطر ومنافع الملكية للمستأجر.

جـ- إذا كان الحد الأدنى لدفعات الإيجار مساوية على الأقل لـ 70% من القيمة العادلة للأصل.

د- إذا كانت قيمة الأصل كبيرة.

٦. إن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي يتم بناءً على المفهوم المحاسبي التالي:

أ- التحفظ ب - الاكتمال جـ- الحياد د- الجوهر فوق الشكل

٧. يتم عادة تصنيف عقد الإيجار:

أ- في تاريخ عقد الإيجار ب- في نهاية مدة الإيجار

جـ- خلال فترة عقد الإيجار د- (أ) أو (ب) صحيح وفق إختيار المنشأة

٨. عندما يكون هناك عقد إيجار لأراضي ومباني ولم تنتقل ملكية الأرض فيها. يتم تصنيف عقد الإيجار بشكل عام كما يلي:

	الأرض	**المباني**
أ-	إيجار تمويلي	إيجار تمويلي
ب-	إيجار تمويلي	إيجار تشغيلي
جـ-	إيجار تشغيلي	إيجار تمويلي
د-	إيجار تشغيلي	إيجار تشغيلي

10. قامت إحدى المنشآت بتصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني كممتلكات استثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) وقد إتبعت المنشأة نموذج القيمة العادلة، وفي هذه الحالة:

أ- يجب فصل قياس إيجار الأراضي عن إيجار المباني.

ب- لا يعتبر عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي.

جـ- يصنف عقد الإيجار على إنه تشغيلي.

د- لا يطلب فصل قياس إيجار الأراضي عن إيجار المباني.

11. إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصول فيما يتعلق بعمليات البيع وإعادة الاستئجار، وتم تعويض الخسارة بواسطة تخفيض دفعات الإيجار المستقبلية، فإنه يتم التعامل مع الخسارة كما يلي:

أ- يتم الاعتراف بها مباشرة في الأرباح المحتجزة.

ب- تعتبر خسائر مؤجلة ويتم إطفائها خلال مدة العقد.

جـ- تعتبر خسارة في أخر سنة من عمر العقد.

د- يتم الاعتراف بها مباشرة في بيان الدخل.

(الأسئلة من 12- 13 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

12. يتم تصنيف عقود الإيجار التمويلية أو التشغيلية في التاريخ التالي:

أ- في تاريخ عقد الإيجار.

ب- في تاريخ عقد الإيجار أو في تاريخ التزام الأطراف بالشروط الرئيسية لعقد الإيجار أي التاريخين يسبق.

جـ- في تاريخ ممارسة حق الاستعمال للموجود.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

13. في حالة معاملات البيع واعادة التأجير فانه اذا كانت قيمة البيع اقل من القيمة العادلة للموجود وان الخسارة قد تم تعويضها من خلال دفعات الإيجار المستقبلية عندها يتم معالجة الخسارة على النحو التالي:

أ- يتم قيدها فوراً على حساب الأرباح المدورة.

ب- يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدار العمر الإنتاجي للموجود.

جـ- يتم تأجيلها حتى انتهاء اجل الإيجار.

د- يتم تحميلها فوراً على بيان الدخل.

(الأسئلة من 14- 17 من أسئلة امتحانات الـ ACPA[12])

14. في 2016/1/1 استأجرت شركة معدات وفيما يلي تفاصيل عقد الاستئجار:

مدة العقد	10 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للمعدات	15 سنة
قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر تدفع اول دفعة في 2016/1/1	50000 دينار
القيمة العادلة للمعدات عند توقيع العقد	400000 دينار
معدل الفائدة المستخدم	%10
القيمة الحالية لدفعة فورية مبلغها دينار ولمدة 10 فترات وبمعدل خصم 10%	6.76
القيمة الحالية لدفعة عادية مبلغها دينار ولمدة 10 فترات وبمعدل خصم 10%	6.15

مع العلم ان العقد لم يتضمن انتقال ملكية الأصل المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد، أو وجود خيار شراء تحفيزي للمستأجر. إن مقدار التزامات عقود استئجار التي ستظهر في دفاتر الشركة المستأجرة عند توقيع العقد تبلغ:

أ- 400000 دينار ب- 338000 دينار

جـ- 307000 دينار د- صفر

15. في 2016/12/31 استأجرت الشركة س معدات من الشركة ص، وقد توفرت المعلومات التالية عن عقد الاستئجار:

مدة العقد	6 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للآلات	8 سنوات
قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر تدفع كل دفعة في بداية العام (أول دفعة تدفع في 2016/1/1)	50000 دينار

[12] Bisk, Nathan. M. 2011, CPA Comprehensive Exam Review. Financial Accounting and Reporting. Bisk Education

معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي للشركة س	%15
معدل الفائدة الضمني (وهذا المعدل معروف لدى المستأجر).	%12
القيمة الحالية لدفعة سنوية فورية قيمتها 1 دينار لـ 6 فترات بمعدل خصم 12%	4.61
القيمة الحالية لدفعة سنوية فورية قيمتها 1 دينار لـ 6 فترات بمعدل خصم 15%	4.35

علماً بان العقد غير قابل للتجديد وسيتم رد المعدات الى المؤجر في نهاية مدة العقد. تبلغ تكلفة المعدات في دفاتر الشركة المؤجرة عند توقيع العقد 375000 دينار. ان قيمة التزامات عقود استئجار التي ستظهر في دفاتر المستأجر عند توقيع العقد تبلغ:

أ- 375500 دينار ب- 230500 دينار

جـ- 217500 دينار د- 0 دينار

16. في 2016/1/2 استأجرت الشركة س معدات حفر من الشركة ص، لمدة 5 سنوات. وقد تم معالجة العقد في دفاتر الشركة س على انه عقد تمويلي، وتم إثباته بقيمة 240000 دينار، علماً بان المبلغ يتضمن 10000 دينار خيار شراء تحفيزي. تتوقع شركة س ان تقوم في نهاية مدة العقد بممارسة خيار الشراء التحفيزي وبالتالي شراء الأصل. كما تتوقع الشركة س ان تكون القيمة العادلة للمعدات في نهاية العمر الإنتاجي المقدر لها والبالغ 8 سنوات مبلغ 20000 دينار. تستخدم الشركة س طريقة القسط الثابت في الاهتلاك. ان قيمة مصروف اهتلاك المعدات المستأجرة والذي سيظهر في 2016/12/31 لدى الشركة س يبلغ:

أ- 48,000 دينار ب- 46,000 دينار

جـ- 30,000 دينار د- 27,500 دينار

17. فيما يلي المعلومات الخاصة بعقد الاستئجار س وعقد الاستئجار ص:

العقد س: لا يتضمن خيار شراء تحفيزي، الا ان القيمة الحالية للحد الادنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر الى المؤجر خلال مدة العقد تمثل 105% من القيمة العادلة للأصل المستأجر عند توقيع عقد الاستئجار.

العقد ص: لا يتضمن انتقال ملكية الاصل المستأجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد، الا انه مدة العقد تغطي 75% من العمر الانتاجي المتبقي للأصل عند توقيع عقد الاستئجار.

في ضوء ما سبق كيف يتم تصنيف العقدين س وص :

	العقد س	العقد ص
أ-	عقد تشغيلي	عقد تمويلي
ب-	عقد تشغيلي	عقد تشغيلي
جـ-	عقد تمويلي	عقد تمويلي
د-	عقد تمويلي	عقد تشغيلي

التمرين الثاني: مقالي

في 2016/3/1 استأجرت شركة الرياض الصناعية معدات من شركة الرافدين وذلك لمدة سنتين وبقيمة إيجاريه تبلغ 4500 دينار سنويا على ان يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 2016/3/1، وقد دفعت شركة الرياض الصناعية كامل قيمة العقد نقدا في 2017/3/1، أي بعد مرور سنة من توقيع وتنفيذ العقد. علماً بان التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20000 دينار وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على انه تشغيلي في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المستأجر والمؤجر.

التمرين الثالث: مقالي

- في 2016/1/1 استأجرت شركة الازدهار التجارية آلات من مؤسسة الأمانة، وكانت الآلات قد اشتريت من قبل مؤسسة الأمانة في 2016/1/1 بمبلغ 120000 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

5 سنوات	مدة العقد
6 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
21000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2016/1/1)
8000 دينار	القيمة المتبقاة المضمونة
20000 دينار	قيمة الآلات المقدرة في نهاية مدة العقد
%10	معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي
%10	معدل الفائدة الضمني

وفي نهاية مدة العقد كانت القيمة العادلة للآلات 7500 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المستأجر.

التمرين الرابع: مقالي

في 2016/1/1 اشترت مؤسسة الأمانة آلات بمبلغ 120000 دينار، وفي نفس التاريخ (2016/1/1) تم تأجير الآلات الى شركة الازدهار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

5 سنوات	مدة العقد
6 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
21000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2016/1/1)
8000 دينار	القيمة المتبقاة المضمونة
20000 دينار	قيمة الآلات المقدرة في نهاية مدة العقد
%10	معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي
%10	معدل الفائدة الضمني

وفي نهاية مدة العقد كانت القيمة العادلة للآلات 7500 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

جدول القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد

ن	1%	2%	4%	6%	8%	10%	12%	16%	20%
1	0.990	0.980	0.962	0.943	0.926	0.909	0.893	0.862	0.833
2	0.980	0.961	0.925	0.890	0.857	0.826	0.797	0.743	0.694
3	0.971	0.942	0.889	0.840	0.794	0.751	0.712	0.641	0.579
4	0.961	0.924	0.855	0.792	0.735	0.683	0.636	0.552	0.482
5	0.951	0.906	0.822	0.747	0.681	0.621	0.567	0.476	0.402
6	0.942	0.888	0.790	0.705	0.630	0.564	0.507	0.410	0.335
7	0.933	0.871	0.760	0.665	0.583	0.513	0.452	0.354	0.279
8	0.923	0.853	0.731	0.627	0.540	0.467	0.404	0.305	0.233
9	0.914	0.837	0.703	0.592	0.500	0.424	0.361	0.263	0.194
10	0.905	0.820	0.676	0.558	0.463	0.386	0.322	0.227	0.162
11	0.896	0.804	0.650	0.527	0.429	0.350	0.287	0.195	0.135
12	0.887	0.788	0.625	0.497	0.397	0.319	0.257	0.168	0.112
13	0.879	0.773	0.601	0.469	0.368	0.290	0.229	0.145	0.093
14	0.870	0.758	0.577	0.442	0.340	0.263	0.205	0.125	0.078
15	0.861	0.743	0.555	0.417	0.315	0.239	0.183	0.108	0.065
16	0.853	0.728	0.534	0.394	0.292	0.218	0.163	0.093	0.054
18	0.836	0.700	0.494	0.350	0.250	0.180	0.130	0.069	0.038

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد

ن	1%	2%	4%	6%	8%	10%	12%	16%	20%
1	0.990	0.980	0.962	0.943	0.926	0.909	0.893	0.862	0.833
2	1.970	1.942	1.886	1.833	1.783	1.736	1.690	1.605	1.528
3	2.941	2.884	2.775	2.673	2.577	2.487	2.402	2.246	2.106
4	3.902	3.808	3.630	3.465	3.312	3.170	3.037	2.798	2.589
5	4.853	4.713	4.452	4.212	3.993	3.791	3.605	3.274	2.991
6	5.795	5.601	5.242	4.917	4.623	4.355	4.111	3.685	3.326
7	6.728	6.472	6.002	5.582	5.206	4.868	4.564	4.039	3.605
8	7.652	7.325	6.733	6.210	5.747	5.335	4.968	4.344	3.837
9	8.566	8.162	7.435	6.802	6.247	5.759	5.328	4.607	4.031
10	9.471	8.983	8.111	7.360	6.710	6.145	5.650	4.833	4.192
11	10.368	9.787	8.760	7.887	7.139	6.495	5.938	5.029	4.327
12	11.255	10.575	9.385	8.384	7.536	6.814	6.194	5.197	4.439
13	12.134	11.348	9.986	8.853	7.904	7.103	6.424	5.342	4.533
14	13.004	12.106	10.563	9.295	8.244	7.367	6.628	5.468	4.611
15	13.865	12.849	11.118	9.712	8.559	7.606	6.811	5.575	4.675
16	14.718	13.578	11.652	10.106	8.851	7.824	6.974	5.668	4.730
18	16.398	14.992	12.659	10.828	9.372	8.201	7.250	5.818	4.812

معيار المحاسبة الدولي رقم (18)	الإيراد Revenue
18	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد". 2. التعرف على النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد. 3. توضيح كيفية قياس قيمة الإيراد وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد". 4. بيان كيفية الاعتراف بالإيراد لكل عملية بشكل منفصل، في حالة المعاملات المتداخلة. 5. عرض للشروط التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد" للاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة. 6. بيان الشروط التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد" للاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات. 7. عرض لكيفية الاعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصول المنشأة من قبل الغير. 8. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (18): "الإيراد".

معيار المحاسبة الدولي رقم (18)

الإيراد Revenue

مقدمة

يمثل الإيراد احد العناصر الهامة والرئيسة في القوائم المالية والذي يهم العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمنشاة لتقييم ربحية المنشاة وكفاءة الإدارة في استغلال الاصول المتاحة لديها. وحسب أساس الاستحقاق المستخدم محاسبياً لدى الشركات الهادفة للربح يتم استخدام مبدأ المقابلة كأساس للاعتراف بتحقق الإيراد، حيث يحدد مبدأ المقابلة توقيت وقيم الاعتراف بكل من الإيرادات والمصاريف التي تخص كل فترة مالية للوصول منها الى صافي الربح او الخسارة. ونتيجة الاعتراف بالإيراد يتأثر رقم صافي الربح وتتأثر أيضاً الأصول وتتغير كثير من النسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية. كما أن لتوقيت الاعتراف بالإيراد تأثير هام على الأرقام الواردة في القوائم المالية، حيث تواجه منشآت الأعمال في حالات عديدة صعوبة في تحديد ما إذا كان يتوجب الاعتراف بالإيراد خلال هذه الفترة أم تأجيله لفترة قادمة، خاصة للأحداث التي تتم في الفترة القريبة لإنتهاء الفترة المالية. لذلك جاء هذا المعيار ليحدد الضوابط والشروط للإعتراف بالإيراد وتوقيت ذلك الاعتراف. ويعرف الدخل ضمن إطار إعداد وعرض القوائم المالية على إنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات تؤدي لزيادات في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف بها سواء كان نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات.

ويعرف الإيراد حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمنشاة، ويؤدي حدوث الإيراد الى تدفقات داخلة للاصول (النقدية او الذمم المدينة او اية اصول اخرى)

او تعزيز وزيادة قيمة الاصول او الانخفاض في قيمة الالتزامات على المنشاة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية. ومن الأمثلة على الإيرادات بيع البضاعة وتقديم الخدمات والرسوم المتحققة وإيراد الفوائد وأرباح الأسهم والجعالة أو الأتاوة (إيراد تأجير الأصول غير الملموسة) وغيرها من أشكال الإيرادات الأخرى.

ويتضمن الدخل كل من الإيراد والأرباح، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشاة في حين تنتج الأرباح أو المكاسب عن العمليات غير التشغيلية، نتيجة بيع الأصول غير المتداولة مثلاً.

ان الموضوع الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية الى المنشاة، وان هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق. وقد حدد المعيار الأسس المستخدمة لقياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به.

نطاق المعيار Scope

يغطي هذا المعيار الإيراد الناتج عن الأحداث او العمليات التالية:

- مبيعات البضاعة: والتي تتضمن مبيعات البضاعة المصنعة من قبل المنشاة او المشتراة جاهزة من الغير او الأراضي والممتلكات المشتراة لغايات إعادة بيعها.
- تقديم الخدمات للغير: ان تقديم الخدمات للغير يتضمن الخدمات التي تقدمها المنشاة للغير وقد يتم انجاز الخدمة خلال فترة مالية واحدة او تمتد لأكثر من فترة مالية واحدة.
- استخدام اصول المنشاة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل للمنشاة من خلال:
- الفائدة: من خلال إقراض المنشاة للنقدية او شبه النقدية للغير او إيداعها لدى البنوك.
- الحقوق أو الإتاوة: من خلال استخدام الغير لاصول طويلة الاجل مملوكة من قبل المنشاة، مثل العلامات التجارية وحقوق الاختراع، وحقوق التأليف، وحقوق استخدام برامج الحاسوب.
- توزيعات الأرباح: من خلال تملك المنشاة لجزء من حقوق ملكية منشاة اخرى وحصولها على جزء من توزيعات أرباح تلك المنشاة.

لا ينطبق المعيار رقم (18) الإيرادات المتأتية من البنود التالية، حيث يتم معالجتها في معايير محاسبية أخرى:

- إيرادات عقود الإيجار (تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 17).
- إيرادات توزيعات أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي يتم معالجتها بطريقة حقوق الملكية (تعالج بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم 28، المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة).
- الزيادة في قيمة الأصول المتداولة التي سبق الاعتراف بهبوط قيمتها مثل إستعادة ديون معدومة.
- إيرادات عقود التأمين في شركات التأمين (تعالج بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4).
- الإيراد الناتج عن عقود الإنشاءات (تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 11: "عقود الإنشاءات").
- التغيرات في القيم العادلة للأدوات المالية (تعالج بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 9 "الأدوات المالية").
- الاعتراف الأولي والتغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (تعالج بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم 41: "الزراعة").
- الاعتراف الأولي بالإنتاج الزراعي (تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41: "الزراعة").
- استخراج المعادن الطبيعية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الإيراد Revenue: هو مجموع التدفقات الواردة للمنشاة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة والتي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة. ولا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى مثل ضريبة المبيعات، والتي يتم استلامها من قبل

المنشاة عند بيع البضاعة للغير ثم يعاد توريدها لدائرة ضريبة المبيعات وبالتالي لا تؤدي الى زيادة حقوق الملكية.

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13)

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: قياس الإيراد Measurement of Revenue

أ- يجب قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البدل المستلم أو القابل للاستلام. ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع او تقديم الخدمة، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الأخذ بعين الاعتبار وجود الخصم أو الحسومات التجارية.

مثال (1)

تمنح الشركة العالمية عملائها خصم كمية بنسبة 3%، في حالة تجاوز إجمالي المبيعات السنوية للعميل مبلغ 200000 دينار، تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31. بلغت مبيعات الشركة الى أحد عملائها خلال الفترة من 2016/3/1 وحتى 2016/12/31 مبلغ 180000 دينار.

المطلوب: ما هو مبلغ الإيراد الذي يجب الاعتراف به عن العملية أعلاه من قبل الشركة العالمية؟

حل مثال (1)

لتحديد فيما إذا كان العميل يستحق الخصم، يتم احتساب قيمة المبيعات السنوية المتوقعة لذلك العميل، والتي ستبلغ في ضوء مبيعاته الفعلية عن العشرة شهور الماضية مبلغ 216000 دينار (12×18000) إذا ما استمرت المبيعات لذلك العميل على نفس الوتيرة. حيث يبلغ متوسط المبيعات الشهرية 18000 دينار (180,000 ÷ 10 أشهر)، أي أن معدل المبيعات السنوية لهذا العميل تجاوزت الحد الأدنى لمنح الخصم البالغ 200000 دينار.

لذلك فإن الشركة ستقوم بمنح خصم بأثر رجعي بنسبة 3%على مبلغ 180000 دينار، وبالتالي يجب أن تعترف بإيراد يبلغ 174600 دينار (180000- 180000 × 3%).

مثال (2)

في 2016/1/1 باعت الشركة العربية بضاعة إلى شركة الوفاء التجارية بسعر بيع يبلغ 130000 دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة 80000 دينار، وكانت شروط البيع تتضمن فترة ائتمان لمدة 6 شهور. وقد توفرت المعلومات التالية:

سعر البيع إذا تم التسديد فوراً عند تسليم البضاعة 100000 دينار.

سعر البيع ضمن شروط الائتمان العادية اذا تم السداد خلال شهر واحد من تاريخ البيع (نهاية شهر 2016/1) يبلغ 110000 دينار.

المطلوب: كم يبلغ إيراد المبيعات الواجب الاعتراف به من قبل الشركة العربية؟

الحل مثال (2)

يبلغ سعر بيع البضاعة 130000 دينار بشروط ائتمان لمدة 6 شهور، في حين إن سعر البيع النقدي الفوري عند تسليم البضاعة 100000 دينار. وعليه فإن قيمة إيرادات المبيعات على أساس سعر البيع النقدي تبلغ 100000 دينار.

ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي البالغ 130000 دينار والقيمة المخصومة البالغة 100000 دينار، كدخل أي إيرادات فائدة خلال فترة التمويل البالغة 6 أشهر بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

ب- عند مبادلة أو مقايضة البضائع او الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة (متشابهة) لا يعتبر التبادل عملية تولد إيراداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط حيث يتبادل الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد.

جـ- في حالة مبادلة بضاعة او خدمات ببنود غير متشابهة فيجب الاعتراف بالربح الناجم عن ذلك. ويتم تحديد الإيراد عن طريق استخدام القيمة العادلة للبضاعة او الخدمة المستلمة بعد تعديله بالنقدية او شبه النقدية المحولة.

عندما لا يتم تحديد القيمة العادلة للبضاعة او الخدمة المستلمة بشكل موثوق، يتم تحديد الإيراد في هذه الحالة عن طريق استخدام القيمة العادلة للبضاعة او الخدمات المتنازل عنها من المنشاة بعد تعديله بالنقدية او شبه النقدية المحولة.

د- اذا كان مبلغ الإيراد يمثل نقدية او شبه نقدية مؤجل أي سيتم استلامها في فترات مالية قادمة، فان القيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الاعتراف به يكون في العادة اقل من القيمة الاسمية للنقدية او شبه النقدية المتفق على استلامها في المستقبل. وفي حالة كون العملية تتضمن حالة تمويل أكثر منها عملية تجارية بالسعر الجاري، فيتوجب في هذه الحالة خصم مبلغ النقدية او شبة النقدية الاسمي بمعدل خصم، ومعالجة الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للنقدية كإيراد فائدة ومعالجتها حسب متطلبات المعيار رقم (39).

ويتم تحديد سعر الخصم الأكثر وضوحا وتحديدا من معدلين للخصم هما:

- سعر الفائدة على الائتمان السائد على العمليات المشابهة للعملية المعنية، او
- معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية لمبلغ النقدية الاسمي مساويا لسعر البيع النقدي.

ثانيا: تحديد العملية والتعرف على مكونات الإيراد

Identification of the Transaction

عندما تنطبق شروط الاعتراف بالإيراد الواردة في المعيار، فإنه يتم تطبيقها على كل عملية بشكل منفصل، إلا أن هناك حالات تظهر مع المعاملات المتداخلة، مثل بيع أجهزة ومعدات مع الإلتزام بإجراء صيانة لفترات قادمة، وبالتالي فإن الإيراد سيتم تقسيمه الى إيراد مبيعات وإيراد صيانة.

مثال (3)

في 2016/1/1 باعت شركة الفرح لتجارة أجهزة الحاسوب أجهزة حاسوب الى مؤسسة الوفاء وقد حدد سعرها النقدي بمبلغ 140000 دينار. وتم الاتفاق بين الطرفين على قيام شركة الفرح بتقديم خدمات صيانة لأجهزة الحاسوب لمدة 3 سنوات من تاريخ البيع، ونتيجة ذلك أصبح سعر البيع المتفق عليه 170000 دينار بدلاً من 140000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الاعتراف بإيراد بيع أجهزة الحاسوب وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2016.

حل مثال (3)

في هذه الحالة ستقوم شركة الفرح بالاعتراف بالإيرادات كما يلي:

- مبلغ 140000 دينار إيرادات مبيعات.

بلغ 30000 دينار إيرادات خدمات صيانة مؤجلة سيتم الاعتراف بها كإيراد خدمات صيانة لمدة 3 سنوات.

2016/1/1	من حـــ/ النقدية		170000
	الى حـــ/ مبيعات أجهزة حاسوب	140000	
	حـــ/ إيراد خدمات صيانة مؤجلة	30000	
	(بيع أجهزة حاسوب مع تقديم خدمات صيانة)		

31 /2016/12 سيتم الاعتراف بمبلغ 10000 دينار كإيراد خدمات صيانة مكتسبة وسيتم إعداد القيد التالي:

2016/12/31	من حـــ/ إيراد خدمات صيانة مؤجلة		10000
	الى حـــ/ إيراد خدمات صيانة	10000	

الثا: الاعتراف بإيرادات بيع البضائع Sale of Goods

ا يتطلب المعيار ضرورة الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة في حالة توفر جميع الشروط التالية:

عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة.

عندما لا يحتفظ البائع بكل من: (1) السيطرة الإدارية على البضاعة الى الدرجة العادية المرتبطة بهذا النوع من البضاعة من قبل المالك، (2) الرقابة على البضاعة المباعة.

يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.

من المحتمل ان المنافع المتعلقة ببيع البضاعة سوف تتدفق الى البائع. و

يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها او سيتم تكبدها في سبيل بيع البضاعة بشكل موثوق.

- في معظم الحالات وخاصة مبيعات التجزئة يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة الى المشتري، ولكن هناك حالات أخرى يكون فيها تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة. ومثال على ذلك بيع بضاعة قيد التصنيع أو بيع عقارات لا تزال قيد البناء.

ومن الأمثلة على الحالات التي تحتفظ بها المنشأة (البائع) بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية وبالتالي لا يتم الاعتراف بإيراد من عملية البيع ما يلي:

- بيع بضاعة والاتفاق مع المشتري على عدم تحصيل قيمتها الا بعد بيعها من قبل المشتري الى أطراف خارجية اخرى.
- احتفاظ المنشأة بالمسؤولية عن سوء أداء الأصل المباع والذي لا يعتبر ضمن شروط الكفالة العادية.
- عند تسليم البضاعة للعميل بشرط التركيب (مثل بيع ألآت) ويكون التركيب جزء مهم من العقد ولا تستطيع المنشأة تقدير تكاليف التركيب ولم يتم الإنتهاء من تركيب الأصل لدى العميل حتى إنتهاء السنة المالية.
- عندما يحق للمشتري إنهاء عقد البيع لسبب محدد في العقد ويكون البائع غير متأكد من احتمالية إعادة المشتري للبضاعة.

أما إذا كانت المنشأة (البائع) يحتفظ فقط بجزء **غير هام** من مخاطر الملكية، فتعتبر العملية عندها عملية بيع ويتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بها. فعلى سبيل المثال: إذا إحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق على العميل فإنه يتم الاعتراف بإيراد مبيعات حيث إنتقلت معظم المخاطر والمنافع للمشتري. كذلك الحال إذا تم بيع بضاعة للعملاء مثل مبيعات التجزئة مع منحهم الحق بإعادة البضاعة التي لا يقتنع بها العميل، يتم هنا الاعتراف بالإيراد شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المتوقعة من العملاء والاعتراف بإلتزام من خلال مخصص لمقابلة هذه المردودات في الفترات المالية اللاحقة اعتمادا على أفضل تقدير لذلك (وذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 37).

مثال تفسيري لعبارة: أن يكون من الممكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بعملية البيع بموثوقية.

كما ذكرنا سابقاً وحتى يتم الاعتراف بإيراد بيع البضاعة يجب أن يكون لدى البائع إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها بموثوقية. وقد لا يتوفر هذا الشرط

بعض الحالات، وبالتالي لا يتم الاعتراف بإيراد المبيعات حتى يصبح هناك قدرة على قياس تلك التكاليف، والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال (4)

قامت الشركة الدولية بتصنيع قطعة الكترونية معينة بشكل خاص وفق متطلبات خاصة محددة من قبل المشتري، ولا يمكن استخدام هذه القطعة من قبل أي طرف أخر خلاف العميل المتفق معه، كما لم يسبق للشركة الدولية أن صنعت مثل هذا النوع من القطع الالكترونية. وتتوقع الشركة أن يظهر عدداً من العيوب في تشغيلها خلال السنة الأولى من الاستخدام وهي ملزمة تعاقدياً مع المشتري بتصحيح هذه العيوب.

وتتوقع أن تكون طبيعة تلك العيوب والأخطاء "هامة" بشكل كبير، وفي 2016/12/25 تم تسليم وتركيب القطعة الالكترونية وتم إصدار فاتورة للعميل بمبلغ 125000 دينار (سعر العقد) وبلغت التكاليف التي تكبدتها الشركة الدولية لغاية ذلك التاريخ ما قيمته 80000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الاعتراف بهذه العملية في القوائم المالية للشركة الدولية لعام 2016.

حل مثال (4)

بما أن الشركة الدولية لم تقم سابقاً بتصنيع هذا النوع من القطع الالكترونية فهي لا تستطيع قياس تكلفة تصحيح أية أخطاء قد تظهر مستقبلاً بشكل موثوق. وعليه، فإن تكلفة العملية بالنسبة للشركة الدولية لا يمكن قياسها بموثوقية ولا يتم الاعتراف بأي إيرادات المبيعات لعام 2016، حيث تعتبر مبيعات للفترة القادمة 2017 والتي تتمكن الشركة خلالها من تحديد تكلفة تصنيع القطعة الالكترونية بموثوقية، وتعتبر تكلفة القطعة الإلكترونية الفعلية حتى نهاية عام 2016 ضمن تكلفة بضاعة أخر المدة.

أمثلة وحالات عملية على الاعتراف بالإيراد من بيع البضاعة وفق متطلبات المعيار (18):

الرقم	الحالة	الاعتراف بالإيراد
.1	عملية البيع تخضع لشروط الفحص أو التركيب، وكانت عملية التركيب هي عملية بسيطة وغير طويلة (أي أنها لا تعتبر هامة).	يتم الاعتراف بالإيراد عند تسليم البضاعة.
.2	عملية البيع خاضعة للفحص أو التركيب، و كانت عملية التركيب هي عملية غير بسيطة وطويلة زمنياً (أي أنها مهمة نسبياً لعقد البيع).	لا يتم الاعتراف بالإيراد حتى يتم الإنتهاء من عملية الفحص والتركيب.
.3	بيع بضاعة مشروطة بموافقة العميل مع حق رفض العميل للبضاعة.	يتم الاعتراف بإيراد العقد عندما يتم قبول البضائع أو تنقضي فترة حق إرجاع البضاعة.
.4	تسليم بضاعة للعميل برسم البيع (الأمانة).	يتم الاعتراف بإيراد المبيعات عندما يبيع العميل البضائع.
.5	إذا كانت شروط البيع "الدفع عند التسليم".	يتم الاعتراف بإيراد المبيعات (العقد)عندما يتم قبض النقد.
.6	بيع بضاعة مع تأجيل تسليم البضاعة للعميل حتى تسديد القسط الأخير.	إذا أظهرت السجلات أنه يتم عادة قبض الدفعة كاملة، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام عربون كبير وعندما تكون البضائع جاهزة للتسليم، وغير ذلك لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند تسليم البضاعة للعميل.

رابعاً: الاعتراف بإيراد تقديم الخدمات Rendering of Services

أ- يتم الاعتراف بالإيراد المتحقق من تقديم الخدمات في حالة توفر جميع الشروط التالية:

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
- من المحتمل ان المنافع المتعلقة بتقديم الخدمة سوف تتدفق الى البائع.
- ان نسبة انجاز الخدمة بتاريخ اعداد الميزانية يمكن قياسها بشكل موثوق.
- يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها او سيتم تكبدها في سبيل تقديم الخدمة بشكل موثوق.

مع الاخذ بعين الاعتبار ان مبلغ الإيراد المعترف به يتم بناء على نسبة انجاز الخدمة بتاريخ اعداد الميزانية (طريقة نسبة الانجاز)

ب. طرق تحديد درجة (نسبة) إنجاز عملية تقديم الخدمات للعملاء:

في كثير من الحالات تنتهي السنة المالية للمنشأة دون إستكمال الخدمات المتعاقد عليها مع العملاء، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة (Matching Principle) هناك عدة طرق يمكن استخدامها لقياس نسبة الإنجاز المقدمة للعملاء بتاريخ الميزانية، حيث تختار المنشأة الطريقة التي تقيس موثوقية الخدمات المقدمة إعتماداً على طبيعة الخدمة المقدمة وتشمل هذه الطرق ما يلي:

1. **طريقة نسبة الإنجاز:** حيث تعتمد هذه الطريقة للاعتراف بالإيراد على نسبة تنفيذ المهام المطلوبة. وبموجب هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي تقدم خلالها المنشأة الخدمات المطلوبة منها، ويوفر الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، الاعتراف بالإيراد وفق طريقة نسبة الإنجاز، كما يتم الاعتراف بأية إيرادات ناجمة عن تقديم خدمات الدراسات الاستكشافية أو دراسات الجدوى الاقتصادية من خلال نسبة الإنجاز والتي تتحدد كما يلي:

نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ الميزانية =	التكاليف المتكبدة حتى تاريخ الميزانية
	إجمالي التكاليف المقدرة للعملية بتاريخ الميزانية

2. إجراء مسوحات ميدانية ومخصصة للعمل المنجز.
3. الخدمات المقدمة حتى نهاية السنة المالية منسوبة الى مجموع الخدمات الواجب تقديمها للعميل.

جـ- عندما لا يمكن تحديد أو تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط بمقدار المصروفات المتكبدة الممكن إستردادها. وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بموثوقية ويكون من المحتمل عدم إسترداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وانما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

مثال (5)

في 2014/4/1 وقعت مؤسسة الاستشارات الفنية الحديثة عقد مع شركة الصناعات البلاستيكية لإجراء دراسة اقتصادية للشركة بقيمة مليون دينار وعلى ان يتم تنفيذ الدراسة وتسليمها خلال سنتين من تاريخ توقيع العقد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالدراسة:

التاريخ	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام الدراسة
2014/4/1	000	200000 دينار
2014/12/31	52500 دينار	157500 دينار
2015/12/31	180000 دينار	45000 دينار
2016/4/1	230000 دينار	000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام 2014 – 2016.
2. تحديد مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به لكل سنة.

حل مثال (5)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 – 2016.

نسبة إنجاز تقديم الخدمة في 2014/12/31 =	52500 / 157500 + 52500	= %25

إجمالي نسبة إنجاز تقديم الخدمة في 2015/12/31 =	180000 / 45000 + 180000	= %80

نسبة الانجاز للعام 2015 = 80% – 25% = 55%.

نسبة الانجاز للعام 2016 = 100% – 80% = 20%.

1. مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف به لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الإيراد
2014	1000000 × 25% =	250000 دينار
2015	1000000 × 55% =	550000 دينار
2016	1000000 × 20% =	200000 دينار

أمثلة وحالات عملية على الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات يوردها المعيار رقم (18):

الرقم	الحالة	الاعتراف بالإيراد
1	إيراد وأجور التركيب	وفق نسبة إنجاز التركيب.
2.	مبلغ مصاريف الخدمات الداخلة في سعر بيع المنتج مثل: إسناد المنتجات وتعزيزها في مبيعات برامج الحاسب الآلي.	يؤجل الاعتراف بهذا المبلغ، ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة. ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب اتفاقية البيع مع ربح معقول على هذه الخدمات.
3.	إيراد الإعلانات	يعترف بها عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور. أما إيرادات إنتاج وإخراج الإعلان فيعترف في القوائم المالية وفق نسبة الإنجاز.
4.	إيراد عمولات وكالة التأمين	يتم الاعتراف بعمولات وكالة التأمين عند بدء التأمين ما لم يكن من المحتمل أن يضطر الوكيل إلى تقديم خدمات إضافية، وفي هذه الحالة يتم تأجيل جزء من الإيراد لتغطية تكلفة تقديم تلك الخدمة.
5.	إيراد الاشتراكات	يتم الاعتراف عادة بالاشتراكات على أساس القسط الثابت خلال فترة الاشتراك وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية.
6.	إيرادات الرسوم الدراسية	يتم الاعتراف برسوم التعليم والدراسة خلال الفترة التي يتم فيها تقديم خدمة التعليم.
7.	إيراد رسوم دخول الحفلات	يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والحفلات الأخرى المشابهة عند وقوع الحدث (تقديم الخدمة) وليس عند بيع التذاكر.
8.	إيرادات تطوير برامج الحاسوب المعدة خصيصاً لعميل معين.	يتم الاعتراف بالتكاليف من تطوير البرمجيات المعدة وفق مواصفات محددة بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز، بما في ذلك خدمات ما بعد التسليم.

خامساً: الفوائد والأتاوات (الجعالات) وتوزيعات الأرباح

Interest, Royalties and Dividends

أ- يتم الاعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصول المنشأة من قبل الآخرين ويتأتى من ذلك فائدة أو توزيعات أرباح أو أتاوات على النحو التالي:

- يتم الاعتراف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ بعين الإعتبار معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل المالي أي بإستخدام "طريقة الفائدة الحقيقية أو الفعالة".
- بالنسبة للإيرادات والجعالات (الأتاوات) التي تحصل عليها المنشأة مقابل إستخدام أصول المنشأة (مثل العلامات التجارية، وحقوق الاختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق الاختراع، وحقوق التأليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) يتم الاعتراف بها وفقاً لجوهر الإتفاقية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يكون للمرخص له حق استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.
- يتم الاعتراف بتوزيعات أرباح عندما يثبت حق المساهم في استلام العوائد وتنص المادة (191) من قانون الشركات الاردني رقم (22) لسنة 1997 والقانون المعدل رقم (40) لسنة 2002 على ثبوت الحق القانوني للمساهم بالتوزيعات عند موافقة الهيئة العامة على التوزيعات.

ب- عند شراء سندات خلال فترة مالية تقع بين تواريخ توزيع الفوائد، وبحيث يكون لهذه السندات فوائد مستحقة القبض عند الشراء للفترة من أخر توزيعات فوائد وحتى تاريخ الشراء، فعند استلام الفوائد بتاريخ استحقاق الفائدة يجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الشراء وما بعد الشراء، ولا يعترف سوى بالفوائد للفترة ما بعد الشراء كإيراد.

جـ- عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي أرباح ما قبل الشراء، فأنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا التوزيع إلاّ على أساس إجتهادي فيجب الاعتراف بهذه الأرباح كإيراد. كما يتم اعتبار استلام توزيعات الأرباح من احتياطي ما قبل الشراء للشركة التابعة أو الزميلة كتخفيض في تكلفة الاستثمار وليس كإيراد.

ثانياً: الإفصـــاح Disclosure

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات.
- مبلغ كل نوع من أنواع الإيرادات المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناجم عن:
  - بيع السلع والبضائع.
  - تقديم الخدمات.
  - الفائدة المكتسبة.
  - (الأتاوات) أو الجعالات.
  - توزيعات أرباح الأسهم.
- مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادل البضائع والخدمات والمتضمن في كل فئة هامة من الإيرادات.
- يجب الإفصاح عن أية أرباح أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، "المخصصات والمطلوبات والموجودات الطارئة"، وقد تنتج المطلوبات والموجودات المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان والقضايا المقامة على المنشأة أو الخسائر المحتملة أو الغرامات.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي رقم (18): "الإيراد"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد":
   - الإيراد
   - القيمة العادلة
4. وضح كيفية قياس قيمة الإيراد وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد".
5. بين كيفية الاعتراف بالإيراد لكل عملية بشكل منفصل، في حالة المعاملات المتداخلة.
6. ما هي الشروط التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد" للاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة؟
7. ما هي الشروط التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): "الإيراد" للاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات؟
8. وضح كيفية الاعتراف بالإيراد الناجم عن إستخدام أصول المنشأة من قبل الغير.
9. ما هي أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (18): "الإيراد"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تقوم الشركة (س) بتصنيع وبيع ألآت متخصصة ويتضمن عقد البيع قيام الشركة (س) بتركيب الآلات للشركة (ص). وخلال شهر كانون أول 2016 تم الاتفاق على تصنيع وتركيب وصيانة آليات معدة وفق مواصفات محددة للشركة (ص). وهي المرة الأولى التي تقوم بها شركة (س) بإنتاج هذا النوع من الآليات وتتوقع أن يكون هناك حاجة لإجراء تغييرات عديدة على الآلة بعد استكمال التركيب، حيث ينص عقد البيع على "فترة صيانة". ولا يمكن تقدير مجموع تكاليف إجراء التغييرات أثناء فترة الصيانة بشكل موثوق في وقت التركيب.

يجب الاعتراف بالإيراد من بيع هذه الآلة عند؟

أ- تصنيع الآلة. ب- إنتهاء فترة الصيانة حسب عقد البيع.

جـ- إستكمال التركيب. د- تسليم الآلة.

2. قامت الشركة (س) بمبادلة بضائع غير متشابهة، حيث بلغت القيمة السوقية العادلة للبضاعة المستلمة 40000 دينار في حين كانت القيمة السوقية العادلة للبضاعة الصادرة من الشركة (س) 35000 دينار وتكلفتها 30000 دينار. إن قيمة المبيعات التي سيتم الاعتراف بها من قبل الشركة (س):

أ- 30000 دينار

ب- 35000 دينار

جـ- 40000 دينار

د- لا يتم الاعتراف بأي إيرادات للمبيعات كونها مبادلة.

3. تقدمت شركة الاتحاد وهي عميل رئيسي لشركة الصناعات المتطورة بطلب لشراء آلة خاصة ودفعت مبلغ 80000 دينار كعربون لشركة الصناعات المتطورة. وقد تحدد سعر الآلة بمبلغ 100000 دينار وينص شروط إتفاقية المبيعات على شروط تسليم أساس (FOB) (ميناء الشحن).

يجب الاعتراف بالإيراد من قبل شركة الصناعات المتطورة:

- أ- عند التقدم بطلب لشراء الآلة.

ب- عندما يتم إستلام العربون.

جـ- عند شحن الآلة على الباخرة في ميناء البائع.

د- عند إستلام الآلة من قبل العميل.

4. يتم الاعتراف بالإيراد عن أداء فني ما عند:

أ- إستلام طلبات الإشتراك في الحفل.

ب- بيع التذاكر وإستلام النقد من مبيعات التذاكر.

جـ- يبدأ الحفل.

د- دفع أتعاب الفنان.

5. يتم الاعترف بإيراد الاعلانات عند:

أ- عند ظهور الاعلانات امام الجمهور

ب- عند استلام القيمة من العميل

جـ- حسب نسبة الانجاز

د- عند إكمال تجهيز المادة الاعلانية

التمرين الثاني (مقالي)

في 2016/1/1 باعت شركة السعادة بضاعة إلى مؤسسة الصفاء التجارية بسعر بيع يبلغ 150000 دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة 90000 دينار، وكانت شروط البيع تتضمن فترة ائتمان لمدة 3 شهور. وقد توفرت المعلومات التالية:

- سعر البيع إذا تم التسديد فوراً عند تسليم البضاعة 142000 دينار.
- سعر البيع ضمن شروط الائتمان العادية اذا تم السداد خلال شهر واحد من تاريخ البيع (نهاية شهر 2016/1) يبلغ 143000 دينار.

المطلوب: كم يبلغ إيراد المبيعات الواجب الاعتراف به من قبل شركة السعادة؟

التمرين الثالث (مقالي)

في 2016/5/1 باعت شركة المدينة للمصاعد الكهربائية مصعد الى شركة الجنوب وقد حررها النقدي بمبلغ 98000 دينار. وتم الاتفاق بين الطرفين على قيام شركة المدينة بتقديم خدمات صيانة للمصعد لمدة سنتان من تاريخ البيع، ونتيجة ذلك أصبح سعر البيع المتفق عليه 110000 دينار بدلاً من 98000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الاعتراف بإيراد بيع المصعد وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2016.

التمرين الرابع (حالات عملية)

1. تمنح شركة عملائها خصم كمية بنسبة 10% من قيمة المبيعات إذا تجاوزت المبيعات للعميل 100000 دينار سنويا، بلغت المبيعات لاحد العملاء خلال الفترة من 2016/4/1 ولغاية 2016/12/31 مبلغ 80000 دينار. ما قيمة إيراد المبيعات الواجب الاعتراف بها عن العملية للعام 2016 ..... دينار.

2. تمتلك شركة الرائد سيارة قيمتها الدفترية 20000 دينار والعادلة 25000 دينار. تم مبادلتها بسيارة قيمتها العادلة 40000 دينار وقد دفعت شركة الرائد لإتمام عملية المبادلة 12000 دينار نقدا. ما قيمة الربح أو الخسارة الواجب الاعتراف به عن العملية..... دينار.

3. في 2016/1/1 باعت شركة عمان معدات إلى شركة الرازي. يبلغ السعر النقدي للمعدات 60000 دينار ونتيجة طلب تأجيل سداد المعدات لمدة سنتين من تاريخ البيع اصبح السعر 64000 دينار كما تم اضافة 6000 دينار إلى سعر البيع مقابل صيانة المعدات لمدة 3 سنوات. وفي ضوء ما سبق اصبح السعر المتفق عليه 70000 دينار. في ضوء ما سبق اجب عن السؤالين التاليين:
   - ما قيد البيع
   - ما قيد (قيود) التسوية في 2016/12/31

معيار المحاسبة الدولي رقم (19)	منافع الموظفين Employee Benefits
19	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 3. بيان المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 4. توضيح كيفية محاسبة برامج المساهمات المحددة. 5. توضيح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة. 6. توضيح كيفية احتساب الأصل أو الإلتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ الميزانية. 7. بيان البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة. 8. توضيح كيفية قياس التزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري. 9. توضيح كيفية معالجة أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد). 10. توضيح كيفية الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية. 11. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين".

معيار المحاسبة الدولي رقم (19)

منافع الموظفين

Employee Benefits

مقدمة

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. إضافة الى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

نطاق المعيار Scope`

يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسة لمنافع الموظفين:

أ- منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الرواتب والأجور ومساهمات المنشأة في الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة المالية، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجاناً أو بأسعار مخفضة للعاملين.

ب- المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين اثناء فترة التقاعد.

جـ- مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.

د- منافع الموظفين طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

أصول الخطة Plan Assets :

تلك الأصول الموجودة في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل، إضافة الى أية بوالص تأمين مؤهلة.

منافع الموظفين Employee Benefits : هي كافة التكاليف التي تتكبدها المنشأة مقابل خدمة الموظفين في المنشأة.

منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits: هي منافع الموظفين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفون الخدمة. (ولا تشمل منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة Post-Employment Benefits: هي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية (ولا تشمل على منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans: هي برامج أو خطط تتضمن قيام المنشأة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة به بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها، ولا يوجد على المنشأة (صاحب العمل) التزام بدفع مبالغ كمنافع للموظفين إلا بمقدار ما يتوفر في هذا الصندوق من مبالغ، أو قد يلتزم طرف ثالث مثل شركة تأمين بتقديم مبالغ أو منافع للموظفين.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans : هي خطط منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة والتي يتم بموجبها دفع مبالغ محددة مثل الرواتب التقاعدية الثابتة للعاملين بعد انتهاء الخدمة.

تكلفة الخدمة الحالية Current Service Cost: هي زيادة القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناشئة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الخدمة السابقة Past Service Cost: هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة والتي نتجت بسبب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع ما بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين.

تكلفة الفائدة Interest Cost: هي زيادة القيمة الحالية لالتزام منافع محددة خلال فترة محددة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع أقرب الى التسديد بمقدار سنة واحدة.

العائد على موجودات الخطة The Return on Plan Assets: هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة الى الأرباح والخسائر المتحققة او غير المتحققة من موجودات الخطة مطروحاً منها اية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أيضاً اية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.

الأرباح والخسائر الاكتوارية Actuarial Gains and Losses : وتتضمن تعديلات الخبرة وآثار أية تغيرات في الافتراضات الاكتوارية، وتعديلات الخبرة هي الإختلافات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعلياً.

مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة:

أ- تحدد خطط المنافع المحددة المنافع المقدمة للعاملين وفق شروط خطة المنافع المحددة. في حين تعتمد المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ المساهمات في برنامج المساهمات المحددة.

ب- وفق برنامج المنافع المحددة تتحمل المنشأة (صاحب العمل) مخاطر تتمثل في الالتزام بتوفير المبلغ المتفق عليه والمتعلقة بالمنافع للموظفين الحاليين والسابقين، وتقوم المنافع عادة على أساس عوامل معينة مثل التعويض والعمر ومدة الخدمة.

جـ- تعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر صعوبة من خطط المساهمة المحددة. حيث تقوم المنشأة (صاحب العمل) بالإستثمار وتحمل المخاطر والقيام بإدارة موجودات ومطلوبات الخطة.

مثال (1)

وفقا لخطة التقاعد لشركة الوفاق العربي يساهم كل من العاملين والمنشأة بما نسبته 7% من رواتب الموظفين في الخطة، ويحصل الموظف على عائد مساهمات مضمون بالإضافة إلى 4% من قبل الشركة.

المطلوب: كيف يجب تصنيف برنامج التقاعد المذكور؟

حل مثال (1)

بما أن الشركة (صاحب العمل) تضمن نسبة ثابتة من العائد وبالتالي فإنها تتحمل مخاطر عدم كفاية موجودات خطة التقاعد وعليه فهي خطة منافع محددة.

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً: منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits :

أ- تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية:

- الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الاجتماعي.
- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12شهر قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.
- المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية للعاملين الحاليين.
- حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12شهر بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية.

ب- لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل إفتراضات إكتوارية لقياس الالتزام او التكاليف ويتم قياس التزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.

جـ- الإعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها.

تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع ان تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات)، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحق لهم كمصاريف مدفوعة مقدماً.

ثانياً : محاسبة برامج المساهمات المحددة

Accounting For Defined Contribution Plans

أ- يتم تحديد إلتزام المنشأة (صاحب العمل) لكل فترة من خلال المبلغ الواجب المساهمة به في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الإلتزام بناءاً على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لإحتساب تلك الإلتزامات.

ب - لا تستلزم المحاسبة عن خطط أو برامج المساهمات المحددة وجود إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف المتعلقة بمنافع ما بعد إنتهاء خدمة العاملين في المنشأة ولا يوجد أرباح او خسائر إكتوارية.

ثالثاً : محاسبة خطط المنافع المحددة

Defined Benefit Plans Accounting for

أ- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو قد تكون عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع.

ب- يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءاً على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة، ويتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة في قائمة الدخل.

جـ- قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المنشأة، وبالتالي تدفع المنشأة كافة منافع التقاعد للعاملين، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي ويكون هناك جهة أخرى تساهم مع المنشأة مثل شركات التأمين ويمكن أن لا تكون المنشأة ممولة لهذه المنافع.

وإذا كانت المنشأة هي الممولة وهي التي تتحمل تمويل خطة منافع التقاعد بشكل كامل تقوم عندها بإنشاء صندوق خاص منفصل عن موجودات المنشأة، بحيث يتولى الصندوق دفع المبالغ المستحقة للعاملين ودفع قيمة المنافع التي ستقدم لهم مستقبلاً. ويضمن صاحب العمل استثمارات الصندوق والمخاطر الإكتوارية.

د- تتطلب المحاسبة عن خطط المنافع المحددة وجود الافتراضات الإكتوارية لتحديد الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بمنافع ما بعد نهاية الخدمة للعاملين، وبالتالي فهي أكثر تعقيداً من خطط المساهمات المحددة. وفي معظم الحالات تختلف النتائج الفعلية عن تلك النتائج التي يتم تحديدها وفق أسلوب التقييم الإكتواري الأمر الذي يؤدي الى وجود أرباح وخسائر إكتوارية.

هـ- يتم إثبات الإلتزامات المستقبلية لمنافع العاملين لما بعد نهاية الخدمة بالقيمة الحالية بعد خصم قيمة الإلتزامات المقدرة وذلك كون هذه الإلتزامات ستسدد للعاملين بعد إنتهاء خدماتهم التي قد تمتد سنوات طويلة.

مثال (2)

تم تعيين خبير لدى الشركة (س) وتبلغ منافع التقاعد ما نسبته 10% من الراتب الأخير سنوياً عن المدة التقاعدية البالغة ثلاث سنوات. ولا يقوم هذا الخبير بالمساهمة في خطة التقاعد، يتوقع أن يكون الراتب السنوي له خلال السنوات الثلاث كما يلي :

السنة الأولى 200000 دينار السنة الثانية 240000 دينار

السنة الثالثة 288000 دينار، بافتراض معدل الخصم هو 5%.

المطلوب: احسب تكلفة الخدمة الحالية، والتزام التقاعد، وتكلفة الفائدة خلال السنوات الثلاث.

حل مثال (2)

السنة	الراتب (1)	تكلفة الخدمة الحالية (2)	تكلفة الخدمة الحالية المخصومة (3)	تكلفة الفائدة (5%× الالتزام) (4) = 5%×(5)	التزام مدور من السابق (5)	الالتزام في نهاية السنة (6) = رصيد الإلتزام+3 +4
1	200,000	*28,800	[1]26122	–	–	26122
2	240,000	28,800	27428[2]	1306	26,122	54856
3	288,000	28,800	28800[3]	2744	54856	**86400**
المجموع		**86400**	82350	4050		

* تكلفة الخدمة الحالية = 10% × 288000.

[1] السنة الأولى = (28800)/(1+5%)2 = 26122

2 السنة الثانية = (28800)/(1+5%)1 = 27428

3 السنة الثالثة = (28800)/(1+5%)0 = 28800

رابعا: البنود المعترف بها في قائمة المركز المالي

Recognition In Statement of Financial Position

أ- الأصل أو الالتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ قائمة المركز المالي يتم احتسابه من خلال:

القيمة الحالية للإلتزامات بموجب المنافع المحددة + (أي ارباح اكتوارية – الخسائر غير المعترف بها بعد كون الأرباح والخسائر تقع خارج حدود نطاق 10% بالزيادة أو النقصان حول أفضل تقديرات المنشأة للالتزامات الخاصة بمنافع الموظفين) – أي تكلفة خدمة سابقة لم يعترف بها بعد – القيمة العادلة لأصول الخطة كما هي بتاريخ قائمة المركز المالي.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ موجب (+)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي إلتزامات خطة المنافع المحددة.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ سالب (–)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي أصول خطة المنافع المحددة.

خامساً: البنود المعترف بها في قائمة الدخل

Recognition In Income Statement

تتضمن قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة البنود التالية:

- تكلفة الخدمة الجارية او الحالية.
- مصروف الفائدة ويحتسب من خلال ضرب معدل الفائدة في بداية الفترة × القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
- العائد المتوقع على أي أصول للخطة.
- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي تتطلب السياسة المحاسبية للمنشأة الإعتراف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة وأثر أي تخفيضات للخطة أو تسويات.

سادساً: قياس التزام المنافع المحددة : أسلوب التقييم الإكتواري

Actuarial Valuation Method

أ – يجب على المنشأة إستخدام أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة **Unit Credit Projected Method** أو ما تسمى (اسلوب المنفعة المستحقة مقسومة على

الخدمة) لتحديد كل من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الجارية والسابقة.

ب- بموجب هذا الأسلوب فإن كل فترة من فترات خدمة العاملين تؤدي الى وجود وحدة إضافية في مستحقات المنافع، ويقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع بشكل مستقل لتشكيل الإلتزام النهائي والذي يحدد بالقيمة الحالية بسعر الخصم المناسب. ويتضمن هذا الأسلوب عدد من الإفتراضات الإكتوارية تشمل معدلات الوفاة والتغير في سن التقاعد، ومعدلات الخصم وغيرها.

سابعاً: أصول الخطة Plan Assets

يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة وهي القيمة السوقية إذا كانت متوفرة أو قيمة مقدرة إذا لم تكن متوفرة. و يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلية باستعمال سعر خصم يمثل المخاطر وتاريخ الاستحقاق أو تاريخ التصرف المتوقع بتلك الأصول. ولا تشمل أصول الخطة بشكل محدد مما يلي:

- المساهمات غير المدفوعة التي لم تسددها المنشأة.
- الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق.
- أية بوالص تأمين غير مؤهلة.

ثامناً: أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد)

Plans Assets and Liabilities

أ- عندما تبني هذا المعيار للمرة الأولى، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، السياسات والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ب- عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

جـ- إذا قامت شركة معينة بشراء شركة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمنشأة المشتراة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول أية خطة، وبتاريخ الشراء تتضمن القيمة الحالية للالتزام التعاقدي ما يلي:

الأرباح والخسائر الاكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الشراء. سواء كانت داخل أو خارج مدى ال 10%.
تكاليف الخدمة السابقة.
- المبالغ التي ظهرت وفق الأحكام الانتقالية التي لم تعترف بها المنشأة المشتراة.

تاسعاً: الأرباح والخسائر الاكتوارية – خطط المنافع المحددة

Actuarial Gains and Losses

يجوز للمنشأة الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية كما يلي:
الإعتراف بجزء من أرباحها وخسائرها الاكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الاكتوارية التراكمية الصافية وغير المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين أيهما اعلى:
- 10% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في بداية السنة.
- 10% من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

عاشراً: الخفض والتسوية Curtailments and settlements

أ- ينتج التخفيض على الخطة عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المتضمنين في الخطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة، وإذا كان لعمليات التخفيض أثر مهم على القوائم المالية للمنشأة مثل حالات إعادة الهيكلة، يجب الاعتراف بها في القوائم المالية في نفس الوقت الذي يتم به الاعتراف بإعادة الهيكلة. وقد يتم التخفيض نتيجة تسوية المنشأة لإلتزام محدد مع احد العاملين مثل دفع مبلغ مقطوع. وعلى المنشأة قياس الالتزام التعاقدي وأصول الخطة باستعمال الافتراضات الاكتوارية الحالية قبل إجراء أي تخفيض.

ب- تظهر أرباح وخسائر التسوية بناءاً على التغيرات التي تتم على إلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة وأية أرباح وخسائر اكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الاعتراف بها في السابق.

مثال (3)

في 2016/12/31 قامت الشركة (س) بإغلاق شركتها التابعة المملوكة لها بنسبة 100%، ولن يحصل موظفو الشركة التابعة على منافع تقاعدية بعد تسريحهم من العمل. ولدى المنشأة ارصدة الحسابات التالية:

- رصيد بحساب التزام منافع محددة بصافي قيمة حالية تبلغ 10 مليون دينار.
- تبلغ القيمة العادلة لأصول خطة التقاعد 8 مليون دينار.
- ارباح اكتوارية تراكمية صافية غير معترف بها بمبلغ 4 مليون دينار.

علما بان الشركة قامت بتبني معيار المحاسبة الدولي رقم (19) في 2015/1/1، وقررت الاعتراف بالالتزام المتزايد بمبلغ 5 مليون دينار خلال فترة 5 سنوات قادمة من 2014/1/1. علما بأن التقليص (الخفض) يؤدي الى تخفيض القيمة الحالية الصافية للالتزام بمبلغ 1 مليون دينار لتصبح 9 مليون دينار.

المطلوب: احسب أرباح التقليص (الخفض) والقيمة الصافية للالتزام المعترف به في قائمة المركز المالي للشركة (س) بعد التقليص (الخفض).

حل مثال (3) **بالمليون دينار**

البيان	قبل التقليص (الخفض)	أرباح التقليص	بعد التقليص
صافي القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي	10	1	9
القيمة العادلة لاصول خطة التقاعد	(8)	--	(8)
الرصيد	2	(1)	1
أرباح اكتوارية تراكمية صافية غير معترف بها	4	(.4) (4× %10)	3.6 (4×%90)
المبلغ الانتقالي غير المعترف به	(3) 5× (5÷3) سنوات	(.3) (3× %10)	(2.7) (3× %90)
القيمة الصافية للإلتزام في قائمة المركز المالي	3	1.1	1.9

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

1- ارباح التقليص او الخفض من الارباح الاكتوارية التراكمية الصافية = 10% × 4 = 4. مليون وهي النسبة التي يتطلبها المعيار (19).

2- ارباح التقليص او الخفض من المبلغ الانتقالي غير المعترف به تمثل الإطفاء التراكمي لمبلغ 5 مليون للإلتزام المتزايد على مدار 3 سنوات (2014/1/1 – 2016/12/31)

= الرصيد قبل الخفض × 10%

= 5 × (3÷5) سنوات × 10% = 3. مليون دينار

إحدى عشر : الإفصاح Disclosure

أ- يجوز فصل وعرض مكونات مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية ومصروف فوائد وعوائد أصول الخطة او يجوز عرضها كمبلغ مستقل ضمن بيان الدخل.

ب- يجب تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة.

جـ- كما يجب الإفصاح عما يلي :

- السياسة المحاسبية للاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية.
- الافتراضات الاكتوارية الرئيسة المستخدمة.
- مطابقة القيمة الصافية للالتزام للاصول المعترف بها في قائمة المركز المالي من سنة إلى أخرى، والوضع الممول للخطة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة.
- وصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل.
- أية ممتلكات مستخدمة من قبل المنشأة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (19): "منافع الموظفين"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين":
   - أصول الخطة
   - منافع الموظفين
   - خطط المساهمات المحددة
   - خطط المنافع المحددة
   - تكلفة الخدمة الحالية
   - العائد على موجودات الخطة
   - الأرباح والخسائر الاكتوارية
4. ما الفرق بين المنافع المحددة والمساهمات المحدودة؟
5. ما هي البنود التي تتضمنها منافع الموظفين قصيرة الأجل؟
6. وضح كيفية محاسبة برامج المساهمات المحددة.
7. وضح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة.
8. وضح كيفية احتساب الأصل أو الإلتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ الميزانية.
9. ما هي البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة؟
10. وضح كيفية قياس التزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري.
11. وضح كيفية معالجة أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد).
12. وضح كيفية الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية.
13. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. خطط المنافع ما بعد الخدمة (التقاعد) التي تتحمل فيها المنشأة (صاحب العمل) مخاطر عدم كفاية موجودات الخطة لتسديد منافع العاملين هي :

أ- خطط المساهمات المحددة جـ- الخطط المتغيرة

ب- خطط المنافع المحددة د- (أ) و (ب) صحيح

2. أي من الأحداث التالية تسبب تغييراً في التزام المنافع المحددة ؟

أ- التغير في معدلات الوفيات.

ب- التغير في نسبة الموظفين المتقاعدون مبكراً.

جـ- التغييرات في معدل دوران الموظفين.

د- جميع ما ذكر صحيح.

3. في محاسبة خطط المنافع المحددة يتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء الرواتب التقاعدية ضمن :

أ- مباشرة في قائمة الدخل.

ب- ضمن حقوق الملكية في بند منفصل.

جـ- كدخل أو خسارة مؤجلة.

د- ضمن الأرباح المحتجزة.

4. عند وجود أكثر من خطة تقاعد يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى كما يلي:

أ- بشكل إجمالي في قائمة المركز المالي.

ب- بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

جـ- مطروحة من مجموع حقوق المساهمين.

د- مضافة الى مجموع حقوق المساهمين.

معيار المحاسبة الدولي رقم (20)	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية **Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**
20	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية". 3. عرض للشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية. 4. بيان اسلوب الإعتراف بالمنح المتعلقة بالاصول القابلة للاهتلاك. 5. بيان كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط. 6. توضح كيفية معالجة إعادة دفع منحة تتعلق باصل. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (20)

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

هدف المعيار Objective

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة الى تشجيع ودعم منشات القطاع الخاص، وخصوصاً تلك المنشات التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشات لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، او تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية او عينية مباشرة او تخفيض الضرائب او الإعفاء منها لفترة محددة، او تقديم قروض بفائدة متدنية او بفوائد مجانية، او المساعدة في توفير البنية التحتية، وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

ونظراً لان المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمنشات المستفيدة منها، ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط يتوجب ان تلبيها المنشاة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الإعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل اصول يتم نقلها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشاة مقابل التزام المنشاة بالقيام بأعمال معينة، سواء كانت هذه الأعمال تتعلق بالماضي أو المستقبل،

وبحيث تتعلق هذه الأعمال بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المنشأة.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

لا ينطبق المعيار على الأمور التالية:

1. المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (التضخم).
2. المساعدات الحكومية التي تكون على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات.
3. المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
4. المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

أورد المعيار التعريفات التالية:

حكومة Government: تمثل الحكومة، والهيئات والمؤسسات الحكومية في بلد معين أو خارج البلد، وبالتالي فهي تشمل الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية Government Assistance: هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل اصول للمنشاة، مثل المشورة القانونية للمنشأة بدون مقابل. **ولا تشمل المساعدة الحكومية** لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة **بشكل غير مباشر**

من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية Government Grants: هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة.

وتشمل المنح الحكومية المنح التي تتضمن نقل الموارد إلى المنشأة للعمل في منطقة محددة (مثل منطقة حدودية بعيدة) أو صناعة معينة (أي صناعة قائمة على أساس زراعي بحيث قد لا تكون، بسبب تدني الربحية، جاذبة للإستثمار). وقد أوضح التفسير رقم (10) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة أن "المتطلب العام الذي يقضي بالعمل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية من أجل الحصول على المساعدات الحكومية يمثل أحد الشروط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets: هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. كما يمكن ان يتضمن هذا النوع من المنح شروط ثانوية تحدد نوع الأصول أو موقعها أو فترة شراءها أو حيازتها.

المنح المرتبطة بالدخل Grants Related to Income: وتمثل المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول ، وهي منح تقوم الحكومة بموجبها بنقل او تحويل نقدية للمنشأة.

متطلبات المعيار الرئيسة

1. الإعتراف بالمنح الحكومية Recognition

أ – شروط الإعتراف.

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة، عند توفر الشرطيين التاليين معاً:

1. أن المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة.
2. وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

وتجدر الاشارة ان الاستلام الفعلي للمنحة لا يعني بالضرورة ان المنشاة ستفي بالشروط الخاصة بالمنحة.

كما ان معالجة المنح لا تتأثر بكيفية استلام قيمة المنحة، حيث لا تختلف المعالجة سواء تم استلام قيمة المنحة نقداً أم تم خصم قيمتها من التزامات حكومية مستحقة على المنشاة.

ب- مدة أو فترة الإعتراف.

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، **ويجب أن لا تضاف المنح** مباشرة لحقوق المساهمين.

2- المنح المتعلقة بالدخل Grants Related to Income :

هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل او تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول غير المتداولة.

2/أ - المعالجة المحاسبية: في حالة كون المنحة الحكومية لا تنطوي على تقديم اصول غير قابلة للاهتلاك، مثل تقديم منح نقدية او تخفيض التزام حكومي على المنشأة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالمنحة كدخل في (الارباح والخسائر) عن طريق توزيع قيمة المنحة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة، وبحيث تستخدم التكاليف التي تتكبدها المنشاة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ.

مثال (1)

استلمت الشركة العربية منحة بقيمة 25 مليون دينار من إحدى الجهات الحكومية شريطة تنظيف وتشجير البيئة المحيطة بمصانع الشركة. وقد تم تنفيذ عملية التنظيف والتشجير على مدار 3 سنوات، وبلغت التكاليف التي تكبدتها الشركة على النحو التالي:

السنة	التكاليف المتكبدة
1	8 مليون دينار
2	5 مليون دينار
3	7 مليون دينار
المجموع	**20 مليون دينار**

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل **مثال (1)** : سيتم الإعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترات الزمنية اللازمة لتنفيذ شروط المنحة. وسيتم توزيع قيمة المنحة وإطفائها على تلك الفترات باستخدام التكاليف المنفقة من قبل الشركة كأساس لذلك، وعلى النحو التالي:

السنة	مبلغ المنحة المعترف به كدخل
1	(20/8) × 25 مليون دينار = 10 مليون دينار
2	(20/5) × 25 مليون دينار = 6.25 مليون دينار
3	(20/7) × 25 مليون دينار = 8.75 مليون دينار
المجموع	**= 25 مليون دينار**

2/ب – عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالدخل بالقوائم المالية :

يتم الاعتراف بهذا النوع من المنح في الارباح والخسائر(قائمة الدخل) ، الا ان هناك بديلان لكيفية عرضها والافصاح عنها في قائمة الدخل هما:

البديل الأول: عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل، سواء بشكل منفصل أو تحت عنوان عام "مثل "إيرادات أخرى".

البديل الثاني: طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها.

ويترك المعيار الخيار للمنشأة اختيار أي من البديلين، نظرا لوجود مؤيدين لكلا البديلين.

3- المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets : هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة

شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها .

3/أ- المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالاصول – عدا النقدية – :

يسمح المعيار في هذه الحالة للمنشأة أن تختار واحدة من المعالجات المحاسبية التالية:

- تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي، أو
- إثبات كل من الأصل والمنحة "بمبلغ اسمي" أي رمزي، مبلغ دينار واحد مثلاً.

اي اذا كانت المنحة تمثل اصلاً قابلاً للاهتلاك وتم الاعتراف به بقيمته العادلة ، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بالمنحة على إنها دخل خلال المدة الزمنية التي تستهلك بها تلك الاصول، وبنسب قيمة اهتلاك الاصل في كل فترة. مثال ذلك حصول مستشفى خاص على سيارة اسعاف كمنحة من جهة حكومية، ففي هذه الحالة يتم توزيع قيمة السيارة على العمر الانتاجي المقدر للاصل وحسب طريقة الاهتلاك المستخدمة.

مثال (2)

استلمت الشركة العربية منحة بقيمة 4 مليون دينار لتركيب أجهزة فلاتر لمنع التلوث، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة 6 مليون دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة مجموع أرقام السنين خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل مثال (2)

سيتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	4/ 10 = %40	1,6 = 4 × %40 مليون دينار
2	10/3 = %30	1,2 = 4 × %30 مليون دينار
3	10/2 = %20	0,8 = 4 ×%20 مليون دينار
4	10/1 = %10	0,4 = 4 ×%10 مليون دينار
المجموع = 4 مليون دينار		

الاعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.

تتضمن بعض المنح وجود اكثر من شرط يتوجب على المنشاة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقتضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة الى اجزاء وربط الاعتراف بكل جزء بالتكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشرط المعني.

مثال (3)

تلقت شركة العروبة منحة موحدة بقيمة 60 مليون دينار، وسيتم استغلال 60% من المنحة في شراء مبنى للطلبة أصحاب الاحتياجات الخاصة (المعوقين حركياً) والذي قدر العمر الإنتاجي له بـ 20 سنة. أما المبلغ المتبقي من المنحة فهو مخصص لدعم رسوم تعليم أولئك الطلبة لمدة أربع سنوات من تاريخ المنحة.

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل مثال (3)

سيتم أولا توزيع المنحة على النحو التالي:

المنحة المتعلقة بالأصول (شرا مبنى) 60% × 60 = 36 مليون دينار.

المنحة المتعلقة بالدخل (دعم رسوم التعليم) 40% × 60 = 24 مليون دينار.

سيتم توزيع قيمة منحة المبنى، والاعتراف بها في بيان الدخل، بناء على العمر الإنتاجي للمبنى والبالغ 20 سنة باستخدام أساس منتظم وبافتراض أنه يتم استهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت، يتم الاعتراف بهذا الجزء من المنحة (أي 36 مليون دينار) كدخل خلال فترة 20 سنة بمعدل 1,8 مليون دينار سنوياً (36 مليون ÷ 20 سنة).

وسيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة أربع سنوات، وبافتراض أنه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساوي خلال مدة الأربع سنوات، سينقل هذا الجزء من المنحة (أي 24 مليون دينار) إلى الدخل خلال فترة أربع سنوات بمعدل 6 مليون دينار للسنة الواحدة.

المنح الحكومية المقبوضة كتعويض للمنشأة عن مصاريف أو خسائر متكبدة سابقاً

في حالة استلام المنشاة لمنحة حكومية كتعويض لها عن مصاريف أو خسائر تم تكبدها فعلاً، او عندما يكون الغاية من المنحة تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون ان تتكبد المنشاة لتكاليف مستقبلية ذات علاقة لتنفيذ شروط المنحة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بقيمة المنحة على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض.

ومن الأمثلة عليها:

- المنح التي تدفع أحيانا من قبل الدولة لتعويض المزارعين والمنشات الزراعية عن خسائر محددة لحقت بهم نتيجة الصقيع وادت الى اضرار بالإنتاج الزراعي.
- المنح التي تقدم من قبل الحكومة لبعض المنشات كتعويض لها عن خسائر تكبدتها في الماضي بسبب العمل ضمن منطقة نائية أو نتيجة تأثر هذه المنشات سلبياً بالقرارات الحكومية.

3/ب – عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالاصول بالقوائم المالية :

يجب عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المعترف بها بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية بأحد البديلين التاليين:

البديل الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل، ثم يجري الاعتراف به لاحقاً كدخل بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة.

البديل الثاني: طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصول المتعلقة بها للتوصل إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل.

مثال (4)

في 2014/1/1 استلمت شركة الفرح منحة مقدارها 300000 دينار متعلقة بأجهزة مولدات طاقة كهربائية، حيث تعمل الشركة في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد اشترت الشركة المولدات بمبلغ 1200000 دينار، وقد حدد العمر الإنتاجي لها بثلاث سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. وبافتراض ان شركة الفرح حققت في كل عام من الأعوام 2014 – 2016 ربح سنوي قبل احتساب اهتلاك مولدات الطاقة الكهربائية وقبل الاعتراف بالمنحة يبلغ مليون دينار.

المطلوب: بيان طرق عرض المنحة في القوائم المالية لشركة الفرح.

حل مثال (4)

البديل الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل

يتم بموجب هذا البديل اثبات مبلغ المنحة في حساب دخل منحة مؤجل، وعليه يظهر قيد استلام المنحة في 2014/1/1 على النحو التالي.

2014/1/1	من حـــ/ النقدية لدى البنك الى حـــ/ دخل منحة مؤجل	300000	300000

- ويتم اثبات قيد شراء المولدات بالقيد التالي:

2014/1/1	من حـــ/ مولدات الطاقة الكهربائية الى حـــ/ النقدية لدى البنك	1200000	1200000

- في 2014/12/31 يتم الاعتراف بمبلغ 100000 دينار كدخل منحـــة (300000 ÷ 3 سنوات عمر الاصل) وعليه يتم إعداد القيد التالي:

2014/12/31	من حـــ/ دخل منحة مؤجل الى حـــ/ دخل منحة متحقق	100000	100000

ويقفل حساب دخل المنحة المتحقق في قائمة الدخل، أما رصيد دخل المـــنح المؤجـــل فسيظهر ضمن المطلوبات في الميزانية بمبلغ 200000 دينار.

ويتم تكرار قيد الاعتراف بجزء من المنحة كدخل في نهاية عامي 2015 و2016.

ونتيجة ما سبق ستظهر قائمة دخل الشركة للأعـــوام 2014 – 2016 علـــى النحـــو التالي:

قائمة الدخل				
البيان	**2014**	**2015**	**2016**	**المجموع**
الربح قبل الاهتلاك والمنحة	1000000	1000000	1000000	3000000
يطرح اهتلاك المولدات	(400000)	(400000)	(400000)	(1200000)
يـــضاف مبلـــغ المنحـــة المعترف به	100000	100000	100000	300000
الربح	700000	700000	700000	2100000

أما ميزانية الشركة للأعوام 2014 – 2016 فتظهر على النحو التالي:

الميزانية في 12/31			
البيان	2014	2015	2016
الاصول غير المتداولة			
مولدات الطاقة الكهربائية	1200000	1200000	1200000
يطرح مجمع اهتلاك	(400000)	(800000)	(1200000)
صافي القيمة الدفترية	800000	400000	0000
الالتزامات			
دخل منحة مؤجل	200000	100000	0

البديل الثاني: عرض المنحة كتخفيض من قيمة الأصل

بموجب البديل الثاني يتم اقتطاع المنحة من قيمة الأصل الدفترية (المسجلة)، أي تعتبر المنحة تخفيض لقيمة المولدات الدفترية.

وعليه يتم إثبات شراء الأصل وتخفيضه بقيمة المنحة بموجب القيدين التاليين:

قيد شراء الأصل:

1200000		من حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية	2014/1/1
	1200000	الى حـ/ النقدية لدى البنك	

قيد تخفيض الأصل بقيمة المنحة:

300000		من حـ/ النقدية لدى البنك	2014/1/1
	300000	الى حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية	

وبناء عليه تنخفض القيمة الدفترية المسجلة للمولدات لتصبح 900000 دينار (1200000 – 300000). وبما أن العمر الإنتاجي لمولدات الكهرباء هو ثلاث سنوات، فان قيمة الاهتلاك السنوي تنخفض نتيجة المنحة لتصبح 300000 دينار (900000 دينار ÷ 3 سنوات).

ونتيجة ما سبق ستظهر قائمة دخل الشركة للأعوام 2014 – 2016 على النحو التالي:

قائمة الدخل				
البيان	2014	2015	2016	المجموع
الربح قبل الاهتلاك والمنحة	1000000	1000000	1000000	3000000
يطرح اهتلاك المولدات	(300000)	(300000)	(300000)	(900000)
الربح	700000	700000	700000	2100000

اما ميزانية الشركة للأعوام 2014 – 2016 فتظهر على النحو التالي:

الميزانية في 12/31			
البيان	2014	2015	2016
الاصول غير المتداولة			
مولدات الطاقة الكهربائية	900000	900000	900000
يطرح مجمع اهتلاك	(300000)	(600000)	(900000)
صافي القيمة الدفترية	600000	300000	0000

ويلاحظ ان الأثر الفعلي على النتائج التشغيلية لن يختلف بإتباع أي من البديلين.

البديل	البديل الأول	البديل الثاني
دخل منحة سنوي متحقق	100000 دينار	ـــــ
مصروف إهتلاك سنوي	(400000) دينار	(300000) دينار
صافي الأثر	(300000) دينار	(300000) دينار

4- عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية.

عندما يتم استلام المنح المتعلقة بالأصول نقدا، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الاستثمارية في قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة لذلك سيكون هناك أيضا تدفقات نقدية خارجة نتيجة شراء الأصل الوارد في شروط المنحة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) بشكل محدد ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعات الخارجة بشكل منفصل وعدم اظهارها بالصافي عن طريق

اجراء تقاص بينهما، كما يتطلب المعيار أيضا ضرورة إظهار المقبوضات بمعزل عن المدفوعات بشكل منفصل بغض النظر عما إذا كان تخفيض قيمة الاصل بالمنحة أم لم يتم عند عرضها في الميزانية.

5- إعادة دفع المنح الحكومية Repayment of Government Grants

عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كتغيير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال بيان الدخل.

أ- إعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل:

عند إعادة دفع منحة تتعلق بالدخل فيجب في هذه الحالة إتباع ما يلي:

- في البداية يتم إستخدام رصيد مبلغ المنحة غير المطفأ (دخل منحة مؤجل، والذي يكون رصيده دائناً)، ان وجد، لتغطية المبالغ المعاد دفعها.
- إذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل، فيجب الإعتراف بالمبالغ الباقي من المنحة المعاد دفعها كمصروف. وفي حالة لم يكن هناك رصيد دائن لدخل المنحة المؤجل، فيتم الاعتراف بكامل المبلغ المعاد دفعه من المنحة كمصروف.

مثال (5)

في 2014/1/1 إستلم مستشفى الاستقلال منحة نقدية تبلغ 300000 دينار وذلك مساهمة من جهة حكومية في معالجة مرضى السكري، علماً بان المبلغ يغطي فترة 3 سنوات بالتساوي. في 2016/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة اعلاه بمطالبة مستشفى الاستقلال بمبلغ 145000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة اخلال المستشفى ببعض شروط المنحة. وبعد مفاوضات بين المستشفى والجهة الحكومية المقدمة للمنحة تم الاتفاق على ان يسدد المستشفى مبلغ 122000 دينار وقد قام مستشفى الاستقلال بدفع المبلغ نقداً في 2016/8/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض ان مستشفى الاستقلال استخدم اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

حل مثال (5)

يبلغ رصيد دخل المنحة المؤجل في 2016/1/1 مبلغ 100000 دينار نظراً للاعتراف بما يخص عامي 2014 و 2015. وبما ان قيمة المبلغ المعاد دفعة يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل فيتم الاعتراف بالباقي والبالغ 22000 دينار كمصروف. وعليه يظهر قيد المبلغ المعاد دفعة من المنحة على النحو التالي:

2016/8/1	من حـ/ دخل منحة مؤجل		100000
	حـ/ مصاريف منحة معاد دفعها		22000
	الى حـ/ النقدية لدى البنك	122000	

ب- إعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول:

عند إعادة دفع منحة تتعلق باصل فيجب في هذه الحالة معالجة المنح المعاد دفعها للجهات المانحة بإحدى طريقتين هما:

1. من خلال زيادة القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل المتعلق بالمنحة، وتستخدم هذه الطريقة في عرض المنحة عند الحصول عليها كتخفيض من قيمة الاصل، أو
2. تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه، وتستخدم هذه الطريقة في حالة اختيار اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإهتلاك المتجمع الإضافي المتراكم الذي كان سيتم الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة.

مثال (6)

في 2014/1/1 استلمت شركة الفرح منحة مقدارها 300000 دينار متعلقة بأجهزة مولدات طاقة كهربائية، حيث تعمل الشركة في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد إشترت الشركة المولدات بمبلغ 1200000 دينار، وقد حدد العمر الإنتاجي لها بثلاث سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. في 2016/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة اعلاه بمطالبة شركة الفرح بمبلغ 165000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وبعد مفاوضات بين الشركة والجهة الحكومية المقدمة للمنحة تم الاتفاق على

ان تسدد الشركة مبلغ 120000 دينار وقد قامت الشركة بدفع المبلغ نقداً في 2016/8/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض ان شركة الفرح استخدمت اسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل.

حل مثال (6)

نظراً لان الشركة استخدمت اسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل فتكون قيمة المولدات التي أثبتت بعد تخفيضها بقيمة المنحة 900000 دينار (1200000 – 300000). وعليه يتم بداية زيادة قيمة الاصل بمقدار المنحة المعاد دفعها ويظهر ذلك بموجب القيد التالي:

2016/8/1	من حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية الى حـ/ التزام منحة معاد دفعها	120000	120000

ويتم اثبات قيد دفع المنحة نقدا :

2016/8/1	من حـ/ التزام منحة معاد دفعها الى حـ/ النقدية	120000	120000

اما فرق الاهتلاك المتراكم للعامين 2014 و2015 والذي يتوجب الاعتراف به كمصروف فيمثل الفرق بين ما تم اهتلاكه في دفاتر الشركة في ضوء حصولها على كامل المنحة والاهتلاك في ضوء اعادة جزء من المنحة، حيث يظهر على النحو التالي:

البيان	2014	2015
الاهتلاك السنوي في ضوء حصول الشركة على كامل المنحة (900000 ÷ 3)	300000	300000
الاهتلاك السنوي في ضوء اعادة جزء من المنحة (120000 + 900000) ÷ 3	340000	340000
الفرق في الاهتلاك	40000	40000
الفرق في مجمع الاهتلاك المتراكم للعامين 2014 و 2015 =	40000 + 40000 = 80000	

وفي ضوء ذلك يتم إثبات القيد التالي:

80000		من حـ/ مصاريف منحة معاد دفعها	2016/8/1
	80000	الى حـ/ مجمع اهتلاك مولدات طاقة كهربائية	

6- المساعدات الحكومية Government Assistance

تشمل المساعدات الحكومية المنح الحكومية المتعلقة بنقل موارد للمنشأة سواء كانت منح متعلقة بالدخل أو بالأصول والتي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية ، كما تشمل المساعدات الحكومية أشكال معينة من المساعدات المباشرة ولا يمكن بشكل موضوعي تحديد قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة ، والتي لا يتم الإعتراف بها بل الإفصاح عنها فقط مثل :

- الاستشارات الفنية أو المهنية الأخرى المجانية .
- تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة .

ويشير المعيار أيضاً بأن المساعدات غير المباشرة المتمثلة بتوفير الحكومة لبنية تحتية من خلال تحسين شبكات المواصلات والإتصالات والمياه لا تعتبر شكلاً من أشكال المساعدات الحكومية نظراً لصعوبة تحديد منفعة المنشأة المباشرة للمنشأة .

معالجة القروض بدون فائدة او بمعدلات فائدة متدنية

يتم معالجة المنفعة الناتجة عن قرض حكومي بسعر اقل من سعر الفائدة السائد في السوق على انه منحه حكومية اي فرق الفائدة يعالج كدخل ، وذلك بموجب التعديل الساري المفعول اعتبارا من 2009/1/1 علما بان المعيار كان يتطلب سابقاً اعتبارها مساعدات حكومية يتم الافصاح عنها فقط .

7- متطلبات الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

أ- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم إتباعها في القوائم المالية.

ب- طبيعة ومدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها والاعتراف بها والمساعدات الحكومية التي استفادت المنشأة منها.

جـ- الشروط التي لم تلبيها المنشأة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية":
   - حكومة
   - المساعدة الحكومية
   - المنح الحكومية
   - المنح المرتبطة بالأصول
   - المنح المرتبطة بالدخل
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية؟
5. وضح اسلوب الإعتراف بالمنح المتعلقة بالاصول القابلة للاهتلاك.
6. بين كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.
7. حدد كيفية عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية.
8. وضح كيفية معالجة إعادة دفع منحة تتعلق باصل.
9. حدد أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من المعالجات المحاسبية التالية تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنحة غير النقدية:

أ- إثبات الأصل الناتج عن المنحة بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل وقيد المنحة بمبلغ رمزي يبلغ دينار واحد.

ب- تسجيل المنحة بقيمة يحددها خبير مستقل.

جـ- إثبات الأصل فقط بالقيمة العادلة، وعدم الاعتراف بالقيمة العادلة للمنحة.

د- تسجيل كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي.

2. أي من المعالجات المحاسبية التالية تتفق مع متطلبات المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنح المتعلقة بالدخل:

أ- الإعتراف بالمنحة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

ب- عرض المنحة في قائمة الدخل بإسم (إيراد آخر) أو بإسم دخل المنح الحكومية، أو طرحها من مصاريف الوفاء بالمنحة.

جـ- الإعتراف بالمنحة ضمن حساب الأرباح المحتجزة في الميزانية العمومية.

د- إضافة قيمة المنحة بالدائن لحساب المبيعات أو الإيرادات الأخرى من العمليات في قائمة الدخل.

3. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) هناك نوعان من المنح الحكومية:

أ- المنح المتعلقة بالأصول. جـ-المنح المتعلقة بالمطلوبات.

ب-المنح المتعلقة بالدخل. د- ما ورد في (أ) و(ب) صحيح.

4. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) معالجة تحسين الحكومة لشبكة المواصلات في المنطقة التي تعمل بها الشركة كما يلي:

أ- تعالج بإعتبارها منح حكومية.

ب- تعالج بإعتبارها من المساعدات الحكومية.

جـ- لا تعتبر ضمن المساعدات الحكومية.

د- تعامل بإعتبارها هبة.

5. عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كما يلي:

أ- كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال بيان الدخل.

ب- كتغير في السياسات المحاسبية وتعالج بأثر رجعي.

جـ- تعتبر ضمن أخطاء سنوات سابقة وتعالج بأثر رجعي.

د- تعتبر تخفيض لإيرادات النشاط التشغيلي للمنشأة.

6. يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كما يلي:

أ- ضمن الأرباح المحتجزة.

ب - كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بالوفاء بشروط المنحة.

جـ- ضمن حساب رأس المال الموهوب في حقوق الملكية.

د - تخفيض للالتزامات.

7. في حالة الحصول على منح تتعلق بإنفاق فإنه يتم معالجتها كما يلي **(JCPA: الدورة الخامسة):**

أ- تقيد المنحة كاحتياطي عام ضمن حقوق الملكية .

ب- تظهر المنحة في بيان الدخل كايرادات اخرى او في بند مستقل اخر وتنزل من المصاريف المتعلقة بها .

جـ- تقيد المنحة ضمن بند أرباح مدورة في الميزانية العامة .

د- تقيد المنحة ضمن المبيعات في بيان الدخل .

8. إذا حصلت المنشأة على قرض من الحكومة بفائدة تقل كثيراً عن سعر الفائدة السائد في السوق فإنه **(JCPA دورة حزيران 2009):**

أ- يتم اعتبار الفرق في سعر الفائدة منحة حكومية للمنشأة .

ب- لا يتم اعتبار الفرق في سعر الفائدة كمنحة حكومية لأنه لم يقبض من المنشأة.

ج- يتم أخذ الفرق في سعر الفائدة إلى الربح الصافي .

د- لا شيء مما ورد أعلاه .

التمرين الثاني (مقالي)

في 2012/1/1 حصلت شركة مصانع الاسمنت الأردنية على منحة حكومية مقدارها مليون دينار كمساهمة من الحكومة في تغطية جزء من ثمن شراء فرن حراري صديق للبيئة، وقد بلغ تكلفة شراء الفرن مبلغ 5 مليون دينار وقدر العمر الإنتاجي له بخمس سنوات. بافتراض ان شركة مصانع الاسمنت حققت في كل عام من الأعوام 2012 – 2016 ربح سنوي قبل احتساب اهتلاك الفرن الحراري وقبل الاعتراف بالمنحة يبلغ 10 مليون دينار.

المطلوب:

1. بيان كيفية عرض المنحة في القوائم المالية لشركة مصانع الاسمنت للأعوام 2012 – 2016 بافتراض استخدام الشركة بديل عرض المنحة كدخل مؤجل.
2. بيان كيفية عرض المنحة في القوائم المالية لشركة مصانع الاسمنت للأعوام 2012 – 2016 بافتراض استخدام الشركة بديل طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصل.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2014/1/1 استلمت جامعة الاستقلال وهي جامعة خاصة منحة حكومية نقدية تبلغ 400000 دينار وذلك مساهمة من الحكومة في تغطية رسوم بعض الطلبة من ذوي الدخول المتدنية، علماً بان المبلغ يغطي فترة 4 سنوات بالتساوي. في 2016/8/15 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة أعلاه بمطالبة جامعة الاستقلال بمبلغ 195000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الجامعة ببعض شروط المنحة. في 2016/12/1 قامت الجامعة بدفع المبلغ المطلوب نقداً.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض ان جامعة الاستقلال استخدمت اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
21	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". 3. ما هي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؟ 4. شرح كيفية معالجة العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية من حيث إثباتها ومن ثم معالجة اثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية. 5. شرح كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد أسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة. 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

مقدمة

ان الانفتاح الاقتصادي في السنوات الأخيرة وانتشار استخدام الانترنت، قد زاد عمليات التبادل التجاري العالمية بين الدول، كما ساعد على سرعة وسهولة تدفق الأموال بين الأسواق المالية العالمية، وهذا بدوره زاد من حجم العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية لدى المؤسسات والشركات، حتى أصبحت بعض الشركات تعتمد في معظم عملياتها التجارية على التصدير للأسواق الخارجية، وبالمقابل فان العديد من الشركات أصبحت تعتمد على مصادر المواد الخام المستوردة وعلى استيراد العديد من قطع الغيار او بعض الأجزاء التي تدخل في عملية التصنيع.

من جهة أخرى ازداد حجم الاستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، أي التي تقع في دول تختلف عن دول الشركات القابضة، مما أدى الى نشوء مشكلة إعداد القوائم الموحدة بعملة واحدة وبالتالي العمل على ترجمة القوائم المالية من عملة معينة الى عملة أخرى قبل الشروع في عملية إعداد القوائم الموحدة.

بناء على سبق فان موضوع العملات الأجنبية يتطلب التعامل مع أمرين أساسيين هما:

1. كيفية معالجة العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة والتي تتم بعملة تختلف عن العملة التي تستخدمها المنشأة في مسك حساباتها، مثل شراء شركة أردنية تمسك حساباتها بالدينار الأردني لبضاعة من شركة أمريكية وبحيث تكون شروط السداد قيام الشركة الأردنية بسداد القيمة بالدولار او بعملة أجنبية خلاف الدينار الأردني.
2. في حالة تملك شركة قابضة لشركة تابعة أجنبية، واختلاف العملة التي تمسك بها الشركة التابعة حساباتها عن عملة الشركة القابضة، فان إعداد القوائم الموحدة يتطلب قبل الشروع في ذلك ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة الى عملة الشركة القابضة.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيس يهدف المعيار الى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها في عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية، وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار في:

أ- المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، بإستثناء المعاملات المشتقة (المشتقات) والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ومعيار الابلاغ المالي رقم (9).

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية.

جـ- ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة القابضة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

سعر الإقفال Closing Rate: هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية.

فروقات أسعار الصرف Exchange Differences : هي الفروقات الناجمة عن تحويل مقدار معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

العمليات الأجنبية Foreign Operations : هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد أخر غير بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشآت.

العملة الوظيفية Functional Currency: هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسة التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسة من خلالها.

البنود النقدية Monetary Items: هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، وأذونات الخزينة، والقروض وغيرها.

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية Operation Net Investment in A foreign: هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة.

عملة التقرير Presentation Currency: هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية للمنشاة.

سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate: هو سعر صرف العملة الأجنبية للتسليم أو التبادل الفوري.

متطلبات المعيار وتفسير المفاهيم الواردة في المعيار

أولا: العملة الوظيفية والاعتراف بفروقات أسعار الصرف

Recognition Functional Currency and Exchange Differences

1. يتم تحديد العملة الوظيفية Functional Currency من خلال الأخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة التي تولد بها المنشأة عادة النقد وتدفع من خلالها، والتي غالبا ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وتعتبر العمليات التي تتم بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ- ان تكون العملة تؤثر بشكل رئيس على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب- هي عملة الدولة المؤثرة على أسعار بيع السلع وتقديم الخدمات.

جـ- هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د- هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

هـ- العملة التي يتم بها الاحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

وتعتبر البنود الثلاثة الأولى عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

2. العوامل التي تساعد في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (أي للشركات التابعة والزميلة وغيرها).

يجب على المنشأة معدة التقارير المالية (الشركة الأم) تحديد العملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية (أي المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة)، ويتم الآخذ بعين الإعتبار العوامل التالية في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بتلك المنشآت والعمليات هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير المالية (المنشأة الأم):

- ما إذا كانت أنشطة المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إمتداد للمنشأة الأم أو إنها مستقلة عنها.
- تحديد نسبة معاملات تلك المنشآت مع المنشأة الأم وأهميتها النسبية.
- وجود تأثير مباشر للتدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة) على التدفقات النقدية للمنشأة الأم معدة التقارير.

3. عندما تكون العملة الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم، يجب إعادة عرض البيانات المالية باستخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط.

4. يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي أي باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية. ويجب تطبيق التغيير في العملة الوظيفية إعتباراً من التاريخ الذي حدث به.

5. ترجمة (تحويل) المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية الى العملة الوظيفية:

أ- تشمل المعاملات بالعملات الأجنبية العمليات التي تتم أو تتطلب تسوية بعملة أجنبية، مثل شراء وبيع السلع والخدمات المحددة أسعارها بالعملات الأجنبية

وعمليات الإقتراض والإقراض التي تتم بعملة أجنبية، وعمليات شراء أصول أو تكبد أو تسديد إلتزامات محددة بعملة أجنبية.

ب- بموجب المعيار يجب إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية مبدئياً بسعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة. ويمكن إستخدام سعر تقريبي على سبيل المثال، من خلال إستخدام متوسط السعر لفترة محددة، وفي حالة تذبذب أسعار الصرف بشكل كبير فلا يمكن إستخدام متوسط السعر.

جـ- التقرير عن الأرصدة الواردة في القوائم المالية بتاريخ الميزانيات العمومية اللاحقة كما يلي:

- البنود النقدية بالعملة الأجنبية تترجم بسعر الإقفال (الجاري بتاريخ الميزانية).
- البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.
- البنود غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة بإستخدام السعر الذي كان قائماً عند قياس القيمة العادلة.

مثال (1)

- في 2016/10/12 قامت شركة الانتعاش وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة ألمانية بسعر مليون يورو وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة باليورو في2017/4/15. بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2016/10/12	0.810
2016/12/31	0.825
2017/4/15	0.800

- **المطلوب:** إثبات العمليات أعلاه في دفاتر كل من الشركة الأردنية والشركة الألمانية بافتراض ان عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الألمانية اليورو.

حل مثال (1)

- دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشترية)

شراء البضاعة (2016/10/12)		
810000	810000	من حـــ/ المشتريات (بضاعة بالمخازن) الى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو (1000000يورو × 0.81)

-

تعديل اثر التغير في سعر الصرف (2016/12/31)		
15000	15000	من حـــ/ خسائر عملات أجنبية الى حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو (1000000 يورو × (0.810 – 0.825))

- وبناء على القيد أعلاه يتم تحميل قائمة الدخل للعام 2016 بخسائر عمـــلات أجنبيـــة تبلغ 15000 دينار، كما يظهر حساب ذمم دائنة عملات أجنبية يورو فـــي ميزانيـــة 2016/12/31 بقيمة 825000 دينار ليعكس مقدار التزامات الشركة الفعلية في هـــذا التاريخ.

تعديل اثر التغير في سعر الصرف (2017/4/15)		
25000	25000	من حـــ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو الى حـــ/ أرباح عملات أجنبية (1000000 يورو × (0.825 – 0.800))

يلاحظ انه تم تعديل قيمة الذمم الدائنة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بـــين 2016/12/31 و2017/4/15 وقد نتج عن العملية أرباح عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف اليورو مقابل الدينار وبالتالي انخفاض التزامات الشركة في هـــذا التـــاريخ، وبناء عليه ينخفض رصيد الذمم الدائنة عملات أجنبية ليصبح 800000 دينار.

تحويل القيمة المطلوبة الى اليورو (2017/4/15)		
800000	800000	من حـــ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو الى حـــ/ النقدية (1000000 × 0.800)

سداد قيمة البضاعة (2017/4/15)		
800000		من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
	800000	الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو

6. **الاعتراف بفروقات أسعار الصرف**

أ- يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية في بيان الدخل، **بإستثناء** فروقات الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية (الاستثمار في شركة تابعة) يتم الاعتراف بها في القوائم المالية الموحدة ضمن عنصر منفصل في حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بها في بيان الدخل عند التصرف بالاستثمار الصافي (التخلص منه).

ب- يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار الصافي المنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية في بيان الدخل في البيانات المالية **المنفصلة** للمنشأة الأم.

جـ- إذا تم الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، يتم الاعتراف أيضاً بربح أو خسارة أسعار الصرف الأجنبي في حقوق الملكية.

ثانياً: التحويل (الترجمة) الى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية:

Translation to Presentation Currency

يقصد بالترجمة لعملة العرض قيام المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض العملة المحلية للمنشأة او اي عملة اخرى. ويمكن بيان ذلك كما يلي:

أ- يمكن للمنشأة أن تعرض قوائمها المالية بأي عملة، وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية، يتم تحويل قوائمها المالية الى عملة العرض على سبيل المثال

عند وجود شركات تعمل في عدة دول ولها عملات وظيفية مختلفة، يتم إعادة عرض القوائم المالية لتلك الشركات بعملة عرض معينة مثل الدولار أو اليورو أو الدينار أو غيرها.

ب- إذا لم تكن القوائم المالية للمنشأة بالعملة الوظيفية لإقتصاد مفرط التضخم يتم تحويل القوائم المالية للمنشأة للسنة الحالية والفترات المقارنة بعملة العرض (والتي قد تكون العملة المحلية أو أي عملة أخرى) كما يلي مع الإعتراف بكافة فروقات الصرف في بند منفصل من حقوق الملكية:

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول والإلتزامات (بما في ذلك أي شهرة تنشأ من الشراء وأية تعديلات للقيمة العادلة)	سعر الإقفال بتاريخ الميزانية العمومية
بنود الدخل والمصاريف وبنود الدخل الشامل الآخر.	أسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملة ويجوز إستخدام متوسط الأسعار إذا لم يكن هناك تقلب كبير في أسعار الصرف.

ويتم الاعتراف بمفروقات الترجمة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ويتم الاعتراف بأية فروقات أسعار صرف متراكمة والمنسوبة الى حصص الأقلية ضمن بند حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

جـ- التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض لمنشأة عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم:

في هذه الحالة يتم تحويل جميع المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف) بسعر صرف الإقفال الفوري بتاريخ الميزانية، بإستثناء عندما يتم تحويل المبالغ الى عملة اقتصاد ليست ذات تضخم عالي التضخم، حيث تعرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة كما عرضت في السنة السابقة دون تعديلها بالتغيرات اللاحقة في مستويات الاسعار او في تغيرات معدلات اسعار الصرف.

مثال (2)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س وهي شركة أردنية 80% من أسهم الشركة ص وهي شركة أمريكية بسعر 210000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة ص متساوية. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر الدولار الأمريكي العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الأمريكية.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركة ص كما هي في 2016/1/1 (معدة بالدولار الأمريكي)		
البند		**القيمة بالدولار $**
الأصول		
النقدية		35000
ذمم مدينة		125000
بضاعة		170000
آلات	80000	
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20000)	60000
مجموع الأصول		390000
الالتزامات للغير		
ذمم دائنة		90000
حقوق الملكية		
رأس المال		200000
رأس المال الإضافي		60000
أرباح محتجزة		40000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		390000

في 2016/12/31 ظهر ميزان المراجعة للشركة ص والمعد بالدولار الأمريكي على النحو التالي:

ميزان المراجعة للشركة ص كما في 2016/12/31 (المبالغ بالدولار الأمريكي)		
البيان	أرصدة مدينة $	أرصدة دائنة $
النقدية	10000	
ذمم مدينة	80000	
بضاعة	250000	
آلات	80000	
توزيعات أرباح مدفوعة	50000	
مجمع اهتلاك آلات		30000
ذمم دائنة		35000
رأس المال		200000
رأس المال الإضافي		60000
أرباح محتجزة 1/1		40000
المبيعات		650000
تكلفة المبيعات	450000	
مصروف إيجار	30000	
مصروف رواتب	40000	
مصروف اهتلاك آلات	10000	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15000	
المجموع	**1015000**	**1015000**

كان سعر صرف الدولار مقابل الدينار خلال العام 2016 على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2016/1/1	0.700
2016/12/31	0.725
متوسط سعر الصرف خلال العام 2016	0.710
سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح	0.715

المطلوب:

1. ترجمة ميزانية الشركة ص في 2016/1/1 من الدولار الأمريكي الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
2. ترجمة ميزان المراجعة للشركة ص في 2016/12/31 من الدولار الأمريكي الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
3. إعداد القوائم المالية للشركة للعام 2016 وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة المترجم في المطلوب رقم 2.

حل مثال (2)

ميزانية الشركة ص كما هي في 2016/1/1 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	$	سعر الصرف	دينار
النقدية	35000	0.700	24500
ذمم مدينة	125000	0.700	87500
بضاعة	170000	0.700	119000
آلات	80000	0.700	56000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20000)	0.700	(14000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	60000		42000
مجموع الأصول	390000		273000
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	90000	0.700	63000
حقوق الملكية			
رأس المال	200000	0.700	140000
رأس المال الإضافي	60000	0.700	42000
أرباح محتجزة	40000	0.700	28000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	390000		273000

ميزان المراجعة للشركة ص كما في 2016/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)					
البيان	مدين دولار	دائن دولار	سعر الصرف	مدين دينار	دائن دينار
النقدية	10000		0.725	7250	
ذمم مدينة	80000		0.725	58000	
بضاعة	250000		0.725	181250	
آلات	80000		0.725	58000	
توزيعات أرباح مدفوعة	50000		0.715	35750	
مجمع اهتلاك آلات		30000	0.725		21750
ذمم دائنة		35000	0.725		25375
رأس المال		200000	0.700		140000
رأس المال الإضافي		60000	0.700		42000
أرباح محتجزة 1/1		40000	0.700		28000
المبيعات		650000	0.710		461500
تكلفة المبيعات	450000		0.710	319500	
مصروف إيجار	30000		0.710	21300	
مصروف رواتب	40000		0.710	28400	
مصروف اهتلاك آلات	10000		0.710	7100	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15000		0.710	10650	
تسويات الترجمة المتراكم					8575
المجموع	**1015000**	**1015000**		**727200**	**727200**

قائمة دخل الشركة ص عن الفترة المنتهية في 2016/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	دولار	سعر الصرف	دينار
المبيعات	650000	0.710	461500
يطرح تكلفة المبيعات	450000	0.710	319500
مجمل الربح	200000		142000
يطرح: مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف إيجار	30000	0.710	21300
مصروف رواتب	40000	0.710	28400
مصروف اهتلاك آلات	10000	0.710	7100
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15000	0.710	10650
صافي الربح التشغيلي	**105000**		**74550**

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة ص في2016/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	**دولار**	**سعر الصرف**	**دينار**
أرباح محتجزة 1/1	40000	0.700	28000
أرباح العام	105000		74550
- توزيعات أرباح	(50000)	0.715	(35750)
أرباح محتجزة 12/31	95000		66800

ميزانية الشركة ص كما هي في 2016/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	دولار	سعر الصرف	دينار
النقدية	10000	0.725	7250
ذمم مدينة	80000	0.725	58000
بضاعة	250000	0.725	181250
آلات	80000	0.725	58000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(30000)	0.725	(21750)
صافي القيمة الدفترية للآلات	50000		36250
مجموع الأصول	390000		282750
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	35000	0.725	25375
حقوق الملكية			
رأس المال	200000	0.700	140000
رأس المال الإضافي	60000	0.700	42000
أرباح محتجزة	95000		66800
تسويات الترجمة المتراكم			8575
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	390000		282750

ثالثاً: ترجمة العملية الأجنبية Translation of a Foreign Operation

1. يعرف المعيار العمليات الأجنبية بأنها أي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المنشأة معدة التقارير المالية.

أ- عند إعداد القوائم الموحدة للمنشأة وشركاتها التابعة أو الزميلة أو مشاريعها المشتركة، يكون من البديهي التعامل مع منشآت تستخدم عملات مختلفة، وبالتالي يجب تحويل

القوائم المالية إلى عملة العرض. وتعامل الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عند إعداد القوائم الموحدة وعند إجراء عملية الترجمة على إنها أصول والتزامات خاصة بالعملية الأجنبية، لهذا فإنه يتم ترجمتها في تاريخ كل ميزانية عمومية بسعر الإقفال الجاري بتاريخ الميزانية.

- يتم الاعتراف في القوائم المالية الموحدة للمنشأة معدة التقرير بفروقات الترجمة للبنود التي تمثل العمليات المتبادلة بين المنشآت ضمن المجموعة الواحدة (التي تدخل في القوائم الموحدة) من قبل في بيان الدخل الموحد بإستثناء ما ورد في الفقرة (أولاً/6/أ) أنفاً.
- عند وجود فروقات اسعار الصرف في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم ناتجة عن الأرباح المدفوعة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يتم الاعتراف بها أيضاً في الأرباح أو الخسائر الموحدة عند اعداد القوائم الموحدة.

2. **إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية:**

عند التخلص من منشأة اجنبية، يتم الاعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك المنشأة.

رابعاً: متطلبات الإفصاح

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

أ- فروقات أسعار الصرف المعترف بها في بيان الدخل، بإستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39).

ب- فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

ج- عند عرض المنشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

د- الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.

هـ- عند إختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لإستعمال عملة عرض مختلفة.

و- إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومات مالية أخرى إضافية بعمله تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالمنشأة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقا، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية ونوع العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟

- سعر الإقفال	- البنود النقدية
- فروقات أسعار الصرف	- صافي الاستثمار في منشأة أجنبية
- العمليات الأجنبية	- عملة التقرير
- العملة الوظيفية	سعر الصرف الفوري

4. ما هي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؟
5. اشرح كيفية معالجة العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية من حيث إثباتها ومن ثم معالجة اثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية.
6. اشرح كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد اسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة.
7. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في 2016/9/1 باعت شركة أردنية بضاعة الى تاجر سعودي بسعر مليون ريال على أن يتم استلام القيمة بالريال السعودي في 2017/3/1. كان سعر صرف الريال في 2016/9/1 مبلغ 0.18 وأصبح في 2016/12/31 مبلغ 0.20 وأصبح في 2017/3/1 مبلغ 0.185. أن مقدار مكاسب او خسائر العملات الأجنبية الخاص بالعملية السابقة للعام 2016 سيكون:

أ- 20000 دينار مكاسب ب- 15000 دينار خسارة

جـ- 5000 دينار مكاسب د- 5000 دينار خسارة

2. تترجم البنود النقدية بالعملة الأجنبية بسعر الصرف:

أ- الإقفال (الجاري بتاريخ الميزانية). ب- التاريخي

جـ- متوسط سعر الصرف د- التاريخي او الإقفال

3. يطلق على عملة البيئة الإقتصادية الرئيسة التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسة من خلالها:

أ- عملة التقرير ب- العملة الوظيفية

جـ- عملة التحويل د- عملة المنشاة

(الأسئلة من 4 – 7 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

4. يمكن إعتبار العوامل التالية لتحديد العملة الرئيسية (العملة التي يطغى استعمالها) بعمليات الشركة بإستثناء:

أ- العملة التي لها تأثير على أسعار البيع وتكلفة المبيعات.

ب- إن عمليات الشركة هي إمتداد للشركة الأم أو أنها مستقلة لوحدها.

جـ- العملة المستخدمة في تمويل نشاطات الشركة.

د- العملة المستخدمة في إظهار عرض البيانات.

5. في حالة التصدير للخارج تقيم المبيعات عند استلامها في تاريخ الاستحقاق وفقا لـ:

أ- سعر شراء العملة الصعبة ب- سعر الصرف التاريخي

جـ- سعر البيع د- سعر الصرف الجاري

6. إذا تطابقت العملة الوظيفية Functional Currency للشركة التابعة العاملة في السعودية مع عملة إعداد التقرير Reporting Currency للشركة القابضة الاردنية فعند اعداد القوائم المالية الموحدة، على الشركة القابضة ان تستخدم طريقة الترجمة التالية لترجمة البيانات المالية للشركة التابعة:
   أ- طريقة الترجمة الجارية.
   ب- طريقة إعادة القياس.
   جـ- طريقة إعادة القياس ثم طريقة الترجمة.
   د- لا تتم اية عملية ترجمة للقوائم المالية.
7. اذا تم ترجمة القوائم المالية لشركة تابعة بإستخدام طريقة اعادة القياس (Temporal Method) فان بضاعة اخر المدة الظاهرة في ميزانية الشركة التابعة بسعر التكلفة سوف تترجم:
   أ- حسب اسعار الصرف الجارية.
   ب- حسب اسعار الصرف عند الشراء.
   جـ- حسب متوسط اسعار الصرف خلال السنة.
   د- حسب اسعار الصرف اول السنة.

التمرين الثاني: مقالي

في 2016/6/14 قامت شركة الانتصار وهي شركة أردنية ببيع بضاعة الى شركة أمريكية بسعر مليون دولار أمريكي، وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة بالدولار في 2017/2/12، علماً بان الدينار هو عملة التقرير للشركة الأردنية، والدولار هو عملة التقرير للشركة الأمريكية. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2016/6/14	0.715
2016/12/31	0.707
2017/2/12	0.708

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة لما سبق في دفاتر كل من الشركة الأردنية والشركة الأمريكية.

التمرين الثالث: مقالي

في 2016/1/1 اشترت الشركة س وهي شركة أردنية كامل أسهم الشركة ص وهي شركة ألمانية بسعر 1200000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الألمانية.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

الميزانية كما في 2016/1/1 (معدة باليورو)	
النقدية	100000
ذمم مدينة	200000
بضاعة	500000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12000
أراضي	500000
سيارات	180000
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	30000
صافي القيمة الدفترية للسيارات	150000
مجموع الأصول	**1462000**

المطلوبات	
ذمم دائنة	180000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000
حقوق الملكية	
رأس المال	800000
رأس المال الإضافي	110000
أرباح محتجزة	272000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1462000**

في 2016/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2016/12/31 (معدة باليورو)	
المبيعات	900000
يطرح تكلفة المبيعات	(700000)
مجمل الربح	200000
يطرح مصاريف إدارية وعمومية	(75000)
صافي الربح التشغيلي	125000

قائمة الأرباح المحتجزة في 2016/12/31	
أرباح محتجزة 1/1	272000
أرباح العام	125000
– توزيعات أرباح	(100000)
أرباح محتجزة 12/31	297000

الميزانية كما في 2016/12/31 (معدة باليورو)	
النقدية	85000
ذمم مدينة	300000
بضاعة	342000
أراضي	500000
سيارات	180000
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	50000
صافي القيمة الدفترية للسيارات	130000
مجموع الأصول	**1357000**
المطلوبات	
ذمم دائنة	50000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000
حقوق الملكية	
رأس المال	800000
رأس المال الإضافي	110000
أرباح محتجزة	297000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1357000**

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2016/12/31	0.780
2016/12/31	0.820
متوسط سعر الصرف خلال العام 2016	0.810
سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح	0.815

المطلوب:

1. ترجمة ميزانية الشركة ص في 2016/12/31 من اليورو الى الدينار الأردني.
2. ترجمة قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2016/12/31 والميزانية في 2016/12/31 للشركة ص من اليورو الى الدينار الأردني.

معيار المحاسبة الدولي رقم (23)	تكاليف الاقتراض Borrowing Costs
23	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض". 3. بيان الشروط الواجب توافرها لرسملة فوائد الاقتراض واعتبار الاصل مؤهل للرسملة. 4. عرض مكونات تكاليف الاقتراض. 5. شرح الاسس التي تحدد البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليقها، ومتى يتم ايقافها؟ 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض".

معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

تكاليف الاقتراض

Borrowing Costs

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض. يتطلب المعيار عموماً إما الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف أو رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة.

وقد حدث تعديل هام على المعيار بتاريخ 2007/3/29 تم بموجبه اعتماد رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة كمعالجة اساسية، وبحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول اعتبار من 2009/1/1.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار ما يلي:

أ- المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.

ب- يتناول المعيار تكاليف الإقتراض المتعلق بعملية الإقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالتزام.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

تكاليف الاقتراض Borrowing Costs: هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشاة نتيجة اقتراض الأموال من الغير.

الأصل المؤهل A qualifying Asset: هو الاصل الذي يستغرق إنشائه وإعداده للاستخدام للغاية التي انشيء من اجلها فترة زمنية طويلة. ويمكن ان يكون هذا الاصل بضاعة او بناء او معدات او مصانع، كما قد يكون اصول غير ملموسة خلال فترة تطويرها. علماً بانه لا يجري تطبيق رسملة الاقتراض على الاصول المعاد تقييمها.

متطلبات المعيار الرئيسة

اولاً: مكونات تكاليف الاقتراض Borrowing Costs Components

يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي:

1. الفائدة المدفوعة على عمليات الاقتراض من البنوك بما فيها حسابات السحب على المكشوف لدى البنك والإقتراض قصير الأجل وطويل الأجل.
2. إطفاء العلاوة او الخصم المتعلقة بعمليات الاقتراض (كما في حالات اصدار السندات بعلاوة او خصم إصدار).
3. إطفاء المصاريف والمبالغ المرتبطة بعمليات تنظيم وترتيبات عملية الاقتراض.
4. الفوائد المتعلقة بعقود الايجار التمويلي المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "المحاسبة عن عقود الإيجار".
5. الاختلاف في سعر الصرف والمرتبط بالفائدة في حالة القروض التي تتم بعملات أجنبية.

لا يدخل ضمن فائدة الاقتراض التكلفة الفعلية او المقدرة الخاصة بحقوق الملكية، كما لا يدخل ضمن تكلفة الاقتراض عوائد الأسهم الممتازة طالما لم يتم تصنيفها ضمن الالتزامات للغير.

ثانياً: الأصول المؤهلة A qualifying Assets

وفق متطلبات المعيار لا تعتبر الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ضمن الأصول المؤهلة. بل إن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ- المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.

ب- بناء المنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الكهربائية.

جـ- الممتلكات الاستثمارية مثل العقارات.

أما الاستثمارات الأخرى وبنود المخزون التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو يتم إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فلا تعتبر أصولاً مؤهلة، كما أن الأصول الجاهزة للاستخدام المستهدف أو البيع لا تعتبر أصولاً مؤهلة.

المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض

- المعيار رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الاصل المؤهل وتشييده وانتاجه واعتبار تكلفة الاقتراض جزء من تكلفة الاصل[1].
- رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:

من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشاة.

من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

- إذا لم تلبي تكاليف الاقتراض هذه الشروط، يتم معالجتها كمصروف.

يتطلب المعيار الانسجام في معالجة جميع تكاليف الاقتراض خلال كل مرحلة من مراحل الحصول على الاصل وتشييده ووضعه في الوضع الملائم لاستخدامه.

عندما يتم الحصول على قرض بشكل محدد لاصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسملة تكاليف الاقتراض الفعلية المدفوعة عن ذلك القرض مع خصم الايراد المتحقق من الاستثمار المؤقت لجزء من الاموال الفائضة من القرض. فهناك بعض الحالات التي يبقى فيها مبلغ القرض أو جزء منه غير مستغل للغاية التي اقترض من اجلها، مما يضطر المقترض الى استثمار جزء من القرض والحصول على عوائد، ففي هذه الحالة تخصم العوائد من تكاليف الاقتراض المدفوعة ويرسمل الباقي.

إذا تمت عمليات الاقتراض والتمويل مركزياً ضمن مجموعة من الشركات مثلا، أو وجود عدة أدوات دين متعددة للإقتراض، في هذه الحالات يمكن تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل، ويجب أن لا تتجاوز تكاليف الإقتراض المرسملة في فترة معينة مبلغ تكاليف الإقتراض التي تتكبدها المنشأة خلال تلك الفترة.

- في حالة الاقتراض بشكل غير محدد لاصل معين، فيتم احتساب مبلغ الفائدة لغايات الرسملة بناء على قيمة النفقات على الاصل وباستخدام المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض للقروض ككل.

---

[1] تم تعديل هذا المعيار بتاريخ 2007/3/29 حيث تم الغاء المعالجة التي تتضمن السماح بمعالجة تكاليف الاقتراض كمصروف ، ويصبح هذا التعديل ساري المفعول اعتبارا من 2009/1/1.

بدء رسملة تكاليف الإقتراض Commencement of Capitalization

- عند استخدام معالجة رسملة الفوائد، يتوجب البدء برسملة الفوائد عند البدء بكل من:
  - الانفاق على الاصل.
  - بدء الاعمال الرئيسة لتشييد او اعداد الاصل، ويمكن ان تتضمن هذه الاعمال بعض الاجراءات الرئيسة التي تسبق عملية البدء الفعلي بتنفيذ اعداد الاصل.
  - بدء تحمل تكاليف الاقتراض.

تعليق الرسملة Suspension of Capitalization

يجب تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها العمل الفعلي، إلا إذا كان التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل.

إيقاف الرسملة Cessation of Capitalization

- يجب التوقف عن رسملة الفوائد عند الانتهاء من اكتمال الاعمال الاساسية لاعداد الاصل للغاية المحددة له.
- اذا كان هناك بعض الاعمال الثانوية لم تنتهي بعد، فهذا يشير الى الانتهاء من الاعمال الأساسية وبالتالي يتوجب التوقف عن رسملة الفوائد.
- عند الانتهاء من اجزاء مستقلة من المشروع مع الاستمرار في اجزاء اخرى مع امكانية استخدام واستغلال الاجزاء التي انتهى منها العمل، يجب التوقف عن رسملة الفوائد للأجزاء المنتهية.

زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

- عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للاسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يجب في هذه الحالة تخفيض أو إلغاء المبلغ المسجل وفقاً لمتطلبات المعايير الاخرى، كما هو الحال عند تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36): "تدني قيمة الموجودات".

الإفصاح

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض.
- مبالغ الفوائد المرسملة خلال الفترة.
- معدل فائدة تكاليف الاقتراض المستخدم لحساب الفائدة المرسملة.

مثال (1): خصم الإيراد المتحقق من الاستثمار المؤقت لجزء من القرض

2016/1/1 اقترضت شركة الشرق مبلغ مليون دينار لمدة 5 سنوات لتمويل تشييد ... لاستعماله من قبل الشركة. استغرق تشييد البناء سنة حيث تم الانتهاء من تشييد ... في 2016/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء:

التاريخ	المبلغ (بالدينار)
2016/1/1	200000
2016/4/1	300000
2016/10/1	300000
2016/12/31	200000

... معدل فائدة القرض 12% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2016 بمعدل فائدة 8% سنوياً.

المطلوب:

ا. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل على حساب البناء.

ب. القيمة التي سيظهر بها البناء في سجلات الشركة.

حل مثال (1)

ا. فائدة الاقتراض للعام 2016 = 1000000 × 12% = 120000 دينار.

إيراد فوائد الجزء غير المستغل من القرض		
الفترة	**المبلغ المستثمر (غير المستغل من القرض)**	**ايراد الفائدة**
2016/4/1 – 2016/1/1	800000 دينار	800000 × (3 ÷ 12) × 8% = 16000 دينار
2016/10/1 – 2016/4/1	500000 دينار	500000 × (6 ÷ 12) × 8% = 20000 دينار
2016/12/31 – 2016/10/1	200000 دينار	200000 × (3 ÷ 12) × 8% = 4000 دينار
المجموع		**40000 دينار**

وبالتالي تكون تكاليف الاقتراض الصافية والتي يتوجب رسملتها وإضافة قيمتها لحساب البناء = 120000 – 40000 = 80000 دينار.

2. القيمة التي سيظهر بها البناء في سجلات الشركة = 1000000 + 80000 = 1080000 دينار.

مع ملاحظة ان عملية رسملة الفوائد على حساب البناء تتوقف بعد العام 2016 نظراً لانتهاء تشييد البناء رغم ان مدة القرض هي 5 سنوات، وعليه ففي العام 2017 وما يليه تعتبر فوائد القرض مصروف إيرادي ولا يرسمل على حساب البناء.

مثال (2) تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الفائدة للرسملة على الأصل المؤهل

تقوم شركة النور بالاقتراض عن طريق مركز الشركة لسد حاجات فروع الشركة المنتشرة في أنحاء المملكة، وفيما يلي البيانات الخاصة بقروض الشركة القائمة خلال العام 2016:

مبلغ القرض	تاريخ الحصول على القرض	تاريخ استحقاق سداد القرض	معدل الفائدة السنوي
1000000	2015/7/1	2018/7/1	%12
2000000	2014/4/1	2017/4/1	%9
500000	2016/1/1	2018/1/1	%11

إذا علمت ما يلي:

1. تم الحصول على القرض الأخير (500000 دينار بفائدة 11%) لتمويل بناء مستودعات للشركة.
2. قام احد فروع الشركة بإنشاء خط إنتاجي جديد، وقد تم تمويل إنشاء الخط عن طريق أموال الاقتراض التي تتم عن طريق المركز. يتوقع ان يستغرق إنشاء الخط سنتان وقد بدء العمل به في 2015/10/1 ويتوقع الانتهاء منه في 2017/9/30. وخلال العام 2016 تم دفع المبالغ التالية على الخط: 200000 دينار في 2016/4/1 ومبلغ 400000 دينار في 2016/7/1.

المطلوب:

1. احتساب المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض على القروض المؤهلة للرسملة.
2. بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2016 على الخط الإنتاجي.

حل مثال (2)

1. احتساب المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض على القروض المؤهلة للرسملة.

$$= \%9 \times \frac{2000000}{2000000+1000000} + \%12 \times \frac{1000000}{2000000+1000000}$$

$$\%4 + \%6 = \%10.$$

يلاحظ ان القرض الأخير لم يدخل في عملية احتساب المتوسط المرجح لمعدل فائدة الاقتراض نظراً لأنه تم الحصول عليه لغاية محددة هي تمويل بناء مستودعات للشركة، وبالتالي فان فائدة هذا القرض سترسمل على البناء فقط.

ب. بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2016 على الخط الإنتاجي.

الفترة	المبلغ المدفوع	الفائدة التي سترسمل
2016/1/1 – 2016/12/31	200000 دينار	200000 × (9 ÷ 12) × 10% = 15000 دينار
2016/7/1 – 2016/12/31	400000 دينار	400000 × (6 ÷ 12) × 10% = 20000 دينار
المجموع		**35000 دينار**

يلاحظ من الجدول أعلاه ان مجموع مبالغ الفائدة التي سترسمل على الخط الإنتاجي البالغ 35000 دينار تم احتسابها بناء على المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض وعلى المبالغ المصروفة على إنشاء الخط وحسب الفترات الزمنية للمبالغ المصروفة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض":
   - تكاليف الاقتراض.
   - الأصل المؤهل.
4. ما هي مكونات تكاليف الاقتراض؟
5. ما هي الشروط الأساسية لاعتبار الاصل مؤهل لغايات رسملة فوائده؟ مع إعطاء 3 أمثلة على اصول مؤهلة.
6. متى يتم البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليق الرسملة، ومتى يتم ايقافها؟
7. كيف يتم معالجة حالة زيادة المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للاسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق.
8. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند إتباع الشركة لأسلوب رسملة تكاليف الإقتراض، يتم معالجة الدخل المتأتي من استثمار المبالغ الفائضة مؤقتاً من المبلغ المقترض خصيصاً لتشييد أصل مؤهل كما يلي:

أ- إيرادات ضمن بيان الدخل ب- تخفيض لتكاليف الإقتراض

جـ- ضمن حقوق الملكية د- إيرادات مؤجلة

2. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23)، أي مما يلي لا يعتبر أصلاً مؤهلاً لرسملة تكاليف الاقتراض؟

أ- بناء مباني لإستخدام الشركة يستغرق بنائها 3 سنوات.

ب- معدات جاهزة ثمنها كبير سيتم تمويل شرائها لأجل بموجب قرض.

جـ- محطة توليد طاقة كهربائية يستغرق بنائها سنتين.

د- آلة تقوم المنشأة بتصنيعها بغرض إعادة بيعها وتستغرق عملية التصنيع سنتين.

3. أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 23؟

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في تكاليف الاقتراض.

ب- معدل الرسملة المستخدم في تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

جـ- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة.

د- فصل الأصول التي ينطبق عليها تعريف الاصول المؤهلة عن الأصول الأخرى في الميزانية.

4. في حالة تعدد معدلات الإقتراض لوجود أدوات دين مختلفة للإقتراض، يتم إحتساب تكلفة الإقتراض المرسملة كما يلي:

أ- أعلى معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام.

ب- المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل.

جـ- أقل معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام.

د (أ) أو (ب) صحيح.

٠. يتم إيقاف أو تعليق عملية رسملة تكاليف الإقتراض في حالة:

أ- توقف العمل الفعلي لتشييد الأصل المؤهل.

ب- إستكمال كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل بشكل جوهري.

جـ- إنتهاء تكبد تكاليف الإقتراض.

د- جميع ما ذكر صحيح.

(الأسئلة من 6 - 8 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

٦. في حالة اقتراض شركة من أجل إقامة مبنى لمصنعها فإن تكاليف الاقتراض خلال فترة البناء تحمّل على النحو التالي:

أ- على بيان الدخل. ب- تضاف إلى كلفة البناء.

جـ- (أ) أو (ب) أعلاه صحيح. د- لا شيء مما ذكر.

7. تشمل تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها نتيجة اقتراض الشركة للأموال المذكورة ما يلي باستثناء:

أ- فوائد الديون المقترضة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

ب-مصاريف فروق العملة الأجنبية.

جـ- التكاليف الناجمة عن ترتيبات الاقتراض ناقص أي فوائد مكتسبة تم جنيها عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

د- لا يجوز أن يزيد تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة عن التكاليف التي تم تكبدها خلال الفترة.

8. إن رسملة أعباء الاقتراض التي ترتبط بموجودات تحتاج الى مدة طويلة لانجازها تعالج محاسبياً كما يلي:

أ- يجب رسملتها على الموجودات المرتبطة بها.

ب- يجوز رسملتها على الموجودات المرتبطة بها او قيدها على بيان الدخل.

جـ- يجب تحميلها على بيان الدخل.

التمرين الثاني (مقالي)

في 2016/1/1 اقترضت شركة الرمال مبلغ 4 مليون دينار لمدة 5 سنوات لتمويل تشييد بناء لاستعماله من قبل الشركة. استغرق تشييد البناء سنتان حيث تم الانتهاء من تشييد البناء في 2017/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء للعام 2016:

التاريخ	المبلغ
2016/1/1	500000
2016/7/1	400000
2016/10/1	400000
2016/12/31	100000

تبلغ معدل فائدة القرض 10% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2016 بمعل فائدة 6% سنوياً.

المطلوب:

1. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل خلال العام 2016 على حساب البناء.
2. مقدار القيمة التي ستحمل للبناء في سجلات الشركة حتى 2016/12/31.

معيار المحاسبة الدولي رقم (24)	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures
24	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 3. بيان الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 4. عرض الحالات التي يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (24)
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
Related Party Disclosures

مقدمة

نظراً لتشعب نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة، وإهتمام أصحاب المصالح بالمنشاة بامور المنشأة ومعرفة كافة ما يتعلق بأعمالها، فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر اصبح مهما وضروريا في تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتخذة من قبل اصحاب المصالح لدى المنشاة.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو إقتراض مع أطراف ذات علاقة، دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت. وحتى يتم التأكد من شفافية تلك العمليات ونزاهتها وأنها تمت على أسس تجارية يتطلب المعيار الإفصاح عن وجود مثل هذه العلاقات بين المنشأة وتلك الأطراف.

هدف المعيار Objective

وبالتالي فإن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) في:

أ- تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

ب- بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.

جـ- بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و (ب) مطلوباً.

د- تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.

ولكن في القوائم المالية الموحدة للشركة الأم، لا يوجد معاملات مع أطراف ذات علاقة أو أرصدة مبلغ عنها بين أعضاء المجموعة الموحدة، حيث يتم حذف كافة هذه البنود عند التوحيد من خلال تطبيق الإجراءات المبينة في معيار IFRS 10 "البيانات المالية الموحدة " والمعيار المحاسبي رقم 27"القوائم المالية المنفصلة" .

ب- ذات العلاقة Related Parties

الطرف ذو علاقة هو شخص او منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم باعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة التقرير). وتشمل الاطراف ذات العلاقة الجهات التالية:

ا يكون الشخص او احد افراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير اذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة او سيطرة مشتركة (مع اخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من اعضاء الادارة الرئيسين للمنشأة معدة التقرير او للشركة الام للمنشأة معدة التقرير.

ب- تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير اذا انطبق واحدة من الشروط التالية:

1. ان تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير اعضاء في نفس المجموعة (اي ان كل شركة أم او شركة تابعة او شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالاخرين).
2. اذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة او مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (او شركة زميلة او مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشاة ص عضوا فيها.
3. ان تكون كلا المنشآتان س و ص مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة ع).
4. ان تكون احدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الاخرى شركة زميلة للطرف الثالث.
5. ان تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد العمل (التوظيف) اي صندوق تقاعد العاملين.
6. ان تكون المنشأة خاضعة للسيطرة او لسيطرة مشتركة من قبل الشخص المذكور في الفقرة (أ) اعلاه.
7. ان يكون الشخص المذكور في الفقرة (أ/1) تأثير جوهري على المنشأة او عضو في الادارة الرئيسية للمنشاة (او شركة ام للمنشأة).

الإستثناءات من التطبيق:

بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

أ- شركتان لمجرد أن لهما مدير واحد او احد موظفي الادارة الرئيسين في كلا المنشآتين. ويشير هذا النص بالاستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا تحسين الأداء في الشركات . من الشائع وجود مدراء مشتركين بين المنشآت وغالبا ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين او موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات وبحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس إدارة خلال فترة التقاعد .

ب- إن الجهات التي تقدم التمويل والاتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافا ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة, حتى لوكانت تشارك في عمليات اتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.

جـ- لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الامتياز أو الموزعون أو الوكلاء العاملون أطرافا ذات علاقة بالمنشآة فقط لأن المنشآة معتمدة عليهم اقتصاديا.

د- لا يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطرون بشكل مشترك على المشروع المشترك.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة A Related Party Transaction :

نقل الموارد او الخدمات أو الالتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عن كونها مسعرة أم غير مسعرة.

أفراد العائلة المقربين لفرد معين Close Members of the Family of an Individual: هم أفراد العائلة المقربين الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو قد يتأثرون به في التعاملات التي تتم مع المنشأة من قبلهم ومنهم:

- الأبناء.
- الشريك المحلي للفرد.
- أبناء الشريك المحلي للفرد.
- الأشخاص الذين يعيلهم الفرد أو شريكه المحلي.

التعويض Compensation: يتضمن كافة منافع الموظفين (كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، منافع الموظفين والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) " المدفوعات على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن كافة ما يتم دفعه مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة، ويشمل كذلك التعويض المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة.

السيطرة Control: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الام)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الام) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع الام من خلال تملكها لاسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الادارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على ايرادات وعوائد الشركة التابعة.

السيطرة المشتركة Joint Control: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الانشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الإستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

التأثير الهام Significant Influence: صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسون Key Management Personnel : الأشخاص الذين يملكون الصلاحيات ويتحملون المسؤولية فيما يخص التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها بصورة مباشرة بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك).

متطلبات المعيار الرئيسة

1. تفسير وتوضيح التعريفات

أ- المشاريع المشتركة

يوضح المعيار بأن طرفي المشروع المشترك لا يرتبطان ببعضهما البعض فقط من خلال علاقتهما التعاقدية، ويكون المشروع المشترك طرف ذو علاقة بالنسبة لكل مشارك في المشروع حسب التعريف ولكن إذا كان عقد المشروع المشترك هو العلاقة الوحيدة بين المشاركين في المشروع المشترك، فهو لا يجعلهما مرتبطان ببعضهما البعض.

ب- تعويض موظفي الإدارة الرئيسين

يشير المعيار إلى أن مكافآت الإدارة مشمولة بالإفصاحات المطلوبة، كأطراف ذات علاقة.

متطلبات الإفصاح

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

1. العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما اضافة للافصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي رقم(27) و ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12) .

ب- اسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفا, الطرف النهائي المسيطر، وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن اسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك.

2. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين "لكل من الفئات التالية:
   - منافع الموظفين قصيرة الأجل.
   - منافع ما بعد الخدمة
   - المنافع طويلة الأجل الأخرى
   - منافع إنهاء الخدمة
   - الدفعات على أساس الأسهم

في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:

مبلغ تلك العمليات.

- مبلغ الأرصدة القائمة (المعلقة)، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:
  - ماهية بنودها وشروطها.
  - معلومات فيما إذا كانت مضمونة أو غير مضمونة.
  - طبيعة عوض التسوية.
  - معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
- الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المعترف بها على أنها مصاريف.

ويعفي هذا المعيار المنشأة معدة التقرير من الافصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة والمتعلقة بالمعاملات مع الاطراف ذات العلاقة والارصدة والتعهدات القائمة اذا كانت تتم مع كل من :

- الجهات الحكومية التي لها سيطرة او سيطرة مشتركة او تأثير هام على المنشأة معدة التقرير .
- أية منشأة أخرى تعتبر ذات علاقة كون نفس الحكومة لها سيطرة او سيطرة مشتركة او تأثير هام على المنشآتان .

4. **يتطلب المعيار تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:**
   - الشركة القابضة (الأم).
   - المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة.
   - الشركات التابعة.
   - الشركات الزميلة.
   - المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة طرف مشاركة فيها.
   - موظفو الإدارة الرئيسون في المنشأة أو شركتها الأم.

- الأطراف الأخرى ذات علاقة.

5. يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشاة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
3. ما هي الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
4. ما هي الحالات التي يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة":
   - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
   - أفراد العائلة المقربين لفرد معين.
   - التعويض.
   - السيطرة.
   - السيطرة المشتركة.
   - التأثير الهام.
   - موظفو الإدارة الرئيسيون.
6. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي مما يلي لا يعتبر طرف ذو علاقة بالشركة: **(JCPA: الدورة الثانية)**
   أ - موظفو الإدارة الرئيسيون للشركة.
   ب - الشركات الحليفة للشركة.
   جـ- الشركة التابعة للشركة.
   د- الائتلاف الذي لا تكون الشركة فيه شريكة في الائتلاف.
   هـ- أفراد الأسرة والأقارب.
2. إن المعاملات التالية تعتبر معاملات مع أطراف ذات علاقة بإستثناء: **(JCPA: الدورة الثالثة)**
   أ- جهات لها سيطرة مشتركة على الشركة.
   ب- ائتلاف تكون فيها الشركة احد الشركاء.
   جـ- أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة للشركة.
   د- أعضاء مجلس إدارة او مدراء رئيسين في شركة هم أعضاء او مدراء في شركة أخرى.
3. إن الجهات التالية هي أطراف ليست ذات علاقة بإستثناء: **(JCPA: الدورة الثالثة)**
   أ- شركتان يديرهما مدير واحد.
   ب- أصحاب إئتلاف يشتركون في السيطرة على إئتلاف آخر.
   جـ- المعاملات مع شركات حكومية تهدف إلى الربح وتتبع المعايير الدولية للتقارير المالية مع شركات حكومية أخرى مسيطرة عليها.
   د- مورد واحد للشركة تقوم الشركات بمعاملات كبيرة جوهرية معه بالأسعار والشروط التجارية.
4. أي مما يلي ليس طرفا ذو علاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (24)؟
   أ- أحد مدراء المنشأة.
   ب- الشركة الأم للمنشأة.
   جـ- مساهم في المنشأة يمتلك 3% من أسهم المنشأة.
   د- شقيق المدير التنفيذي للمنشأة.

5. يجب إجراء الحد الأدنى من الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) بشكل منفصل لفئات معينة من الأطراف ذات العلاقة. أي مما ليس من قائمة الفئات المحددة بموجب المعيار لأغراض الإفصاح المنفصل؟

أ- المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو ذات التأثير الهام على المنشأة

ب- الشركة الأم للمنشأة

جـ- شركتان لهما مدير مشترك

د- المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها

6. أي مما يلي لا يعتبر طرفا ذا علاقة (**JCPA: الدورة الخامسة**):

أ- مدير الشركة

ب- ابن الرئيس التنفيذي للشركة

جـ- الشركة الأم

د- مساهم يملك 2% من رأسمال الشركة

معيار المحاسبة الدولي رقم (26)	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
26	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 3. بيان المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 4. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

معيار المحاسبة الدولي رقم (26)
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

مقدمة

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد، ويتم الخلط أحياناً بين معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (19)، حيث يتطرق كل منهما إلى منافع الموظفين. ولكن هناك اختلافا فيما بينهما، حيث يعالج معيار المحاسبة الدولي رقم (26) إعتبارات إعداد التقارير المالية لخطة المنافع ذاتها، مثل المنشاة التي تعد التقارير. في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (19) محاسبة أصحاب العمل لتكلفة هذه المنافع حيث يتم إكتسابها من قبل الموظفين. لذلك فإن هذين المعيارين مرتبطين مع بعضهما البعض إلى حد ما لكن لا يوجد تداخل مباشر بين المبالغ المذكورة في البيانات المالية لخطة المنافع والمبالغ المذكورة من قبل أصحاب العمل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

هدف المعيار Objective

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد وينطبق المعيار على:

- خطط المساهمات المحددة: حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الاستثمار فيها.
- خطط المنافع المحددة: حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و /أو سنوات الخدمة.

١. نطاق المعيار Scope

١. يتناول معيار المحاسبة الدولي 26 المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد، ولا يتطلب عرض تقرير سنوي للخطة. لكن يمكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد أن تقدم الخطة تقريرا سنويا.

٢. تعتبر خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة، ومتميزة عن أصحاب العمل المشاركين في الخطة، وينطبق المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهات أخرى غير صاحب العمل (مثل الجمعيات التجارية أو مجموعات أصحاب العمل). إضافة لذلك، يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتطرق إلى التقارير المعدة لمختلف المشاركين فيما يخص مستحقاتهم من منافع التقاعد.

3. ينص المعيار على نفس طريقة المحاسبة سواء كان هناك خطط منافع تقاعد رسمية او ترتيبات منافع تقاعد غير رسمية. وتنطبق متطلبات هذا المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة لدى شركة تأمين، لم يكن العقد مع التامين باسم مشارك معين أو مجموعة من المشاركين وتكون المسؤولية على عاتق التأمين وحدها.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

برامج منافع التقاعد Retirement Benefit Plans: هي تعاقدات تعطي المنشأة بموجبها لموظفيها منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة صاحب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد اعتماداً على شروط موثقة أو من ممارسات المنشأة السابقة.

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans: هي خطط منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد إعتماداً على مساهمات المنشأة في صندوق التقاعد مع الأخذ بالاعتبار عائد الإستثمار الذي يحققه الصندوق.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans: هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ الواجب دفعها من قبل المنشأة كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمده على

مكاسب الموظفين و /أو سنوات خدمتهم. وبالتالي فالمنشأة مسئولة عن دفع التقاعد للعاملين بغض النظر عما إذا كان هناك أموال كافية في صندوق التقاعد أم لا.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع Net Assets Available for Benefits: هي أصول البرنامج مطروحاً منها الالتزامات بإستثناء القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد التي سيتم تسديدها للعاملين مستقبلاً.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits: هي مجموع القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقع دفعها إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تتعلق بخدماتهم المقدمة في الفترات السابقة.

المنافع المكتسبة (القابلة للاستحقاق) Vested Benefits are Benefits: وهي منافع لا يعتمد استحقاقها على استمرار الموظف في عمله، بموجب شروط برنامج التقاعد.

متطلبات المعيار الرئيسة

1. **خطط المساهمة المحددة:** يجب أن يحتوي التقرير على **خطط المساهمة المحددة** على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل. وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، يجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة". وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن سبب عدم إستخدام "القيمة العادلة".

2. **خطط المنافع المحددة:**

أ- إن خطط المنافع المحددة هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مبالغ مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادة على مكاسب الموظفين و/ أو عدد سنوات الخدمة. والعوامل الأساسية هي بالتالي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول التي قد تكون قد وضعت جانبا لدفع المنافع، وهذا يختلف بشكل واضح عن طريقة

عمل خطط المساهمات المحددة، حيث تقدم هذه الخطط للموظفين عند التقاعد مبالغ تم وضعها جانبا، يُضاف إليها أو يُطرح منها أرباح أو خسائر الاستثمارات التي تراكمت عليها، مهما كان المبلغ صغيرا أو كبيراً.

ويجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

ب- يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة على البند (1) أو (2) التاليتين :

ا. قائمة تظهر ما يلي:

- صافي الأصول المتاحة للمنافع.
- القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين، مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق (المكتسبة).
- الفائض أو العجز الناجم عن الفرق بين البندين السابقين.

أو

2. قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع تشمل إما:

- إيضاح يبين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق, **أو**
- التنويه إلى هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق.

لا يوجب المعيار استخدام تقييمات إكتوارية سنوية، وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتواري في تاريخ التقرير، يجب استخدام آخر تقييم كأساس لإعداد البيان المالي، إلا أن المعيار يقتضي ضرورة الإفصاح من تاريخ التقييم الاكتواري المستخدم.

متطلبات الإفصاح

أولا- الإفصاحات الإضافية المطلوبة بمقتضى المعيار

أ- في حال خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ضرورة أن تشمل تقارير خطة منافع التقاعد المعلومات التالية:

- بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع.

- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة.
- وصف الخطة وأثر أي تغيرات عليها خلال الفترة.

ثانياً- يمكن أن تشمل التقارير المقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، إن أمكن :

أ- كشف بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يوضح ما يلي:

- الأصول في نهاية الفترة والتي يتم تصنيفها بشكل مناسب.
- الأساليب المستخدمة في تقييم الأصول.
- إيضاحات عن أي استثمار واحد قيمته أكبر من 5% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو 5% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية.
- الالتزامات باستثناء القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي سيتم دفعها للعاملين مستقبلاً.

ب- بيان بالتغيرات في الأصول المتوفرة للمنافع يوضح التالي:

- مساهمات (مشاركة) صاحب العمل.
- مساهمات (حصة أو مشاركة) الموظفين.
- دخل الاستثمار على الأصول المتعلقة بالمنافع مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح.
- مصادر الدخل الأخرى.
- المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (مصنفة مثلا على أنها منافع تقاعد ومنافع وفاة ومنافع عجز ودفعات بمبلغ مقطوع)
- المصاريف الإدارية والعمومية.
- المصاريف الأخرى.
- ضرائب الدخل.
- الأرباح والخسائر من التصرف بالاستثمار والتغيرات في قيمة الاستثمار.
- عمليات النقل من وإلى الخطط الأخرى.

جـ- بالنسبة لخطط المنافع المحددة, وصف للافتراضات الاكتوارية الهامة والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

- بالنسبة لخطط المنافع المحددة القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق) على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط الخطة, وعلى اساس الخدمة المقدمة حتى تاريخه وباستخدام إما مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة، ويمكن شمول هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرافق لتقرأ بالاقتران مع المعلومات ذات العلاقة.

هـ- وصف لسياسة التمويل المستخدمة

ثالثاً- تقرير خطة منافع التقاعد يمكن أن يحتوي على أسماء مجموعات أصحاب العمل , الموظفين المشمولة وعدد المشاركين الذين يستلمون المنافع ونوع البرنامج ووصف الشروط إنهاء البرنامج.

مثال (1)

- فيما يلي مثال على بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع لخطة مساهمات محددة .

الأصول	المبلغ بالدينار
الإستثمارات بالقيمة العادلة :	
الاوراق المالية للحكومة الاردنية	20000
سندات التنمية الحكومية	40000
الاستثمارات في الاسهم المحلية	30000
الاستثمارات في الاسهم الاوروبية	40000
اخرى	20000
مجموع الاستثمارات	**150000**
الذمم المدينة	
المبالغ المستحقة على شركات الوساطة المالية من بيع الاوراق المالية	20000
الفائدة المستحقة	10000
توزيعات ارباح مستحقة القبض	5000
مجموع الذمم المدينة	**15000**
النقد	**20000**
اجمالي الاصول	**185000**
الإلتزامات	
الذمم الدائنة	
المبالغ المستحقة لشركات الوساطة المالية من شراء الاوراق المالية	10000
المنافع مستحقة الدفع للمشاركين – مستحقة وغير مدفوعة	12000
مجموع الذمم الدائنة	**(22000)**
المصاريف المستحقة	**(8000)**
مجموع الالتزامات	**(30000)**
صافي الاصول المتوفرة للمنافع لخطة المساهمات المحدد	**155000**

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد":
   - برامج منافع التقاعد.
   - خطط المساهمات المحددة.
   - خطط المنافع المحددة.
   - صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
   - القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.
   - المنافع المكتسبة (القابلة للاستحقاق) .
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
5. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ما يلي :
   أ- خطط المساهمات المحددة فقط.
   ب- خطط المنافع المحددة فقط.
   جـ- القوائم المالية ذات الأغراض العامة للتقارير المالية لخطط منافع التقاعد.
   د- محاسبة أصحاب العمل لتكلفة منافع التقاعد.
2. يجب تسجيل موجودات خطط المساهمات المحددة عند إعداد القوائم المالية كما يلي
   أ- بالتكلفة.
   ب- بالقيمة العادلة.
   ج- بالقيمة الحالية.
   د- التكلفة او القيمة العادلة أيهما اقل.
3. في حال خطة المنافع المحددة فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (26) :
   أ- يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.
   ب- يوجب إضافة 10% على أساس مؤشر أسعار إلى التقييم الإكتواري للسنة الماضية.
   جـ- يسمح للخطة بتقدير القيمة الحالية للمنافع المستقبلية على أساس المبيعات التي يتم إجرائها من قبل الخطط المشابهة الأخرى.
   د- لا يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.

معيار المحاسبة الدولي رقم (27)	القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements
27	الأهداف التعليمية **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة". 3. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة . 4. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (27)

القوائم المالية المنفصلة

Separate Financial Statements

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم التي تسيطر على شركات تابعة، او لديها شركات زميلة أو مشاريع مشتركة. وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر أيار 2011 المعيار رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة" المعدل عن النسخة السابقة حيث كان مسمى هذا المعيار "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، وتم نقل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة الى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) المعنون باسم "القوائم المالية الموحدة" ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول اعتباراً من 2013/1/1 .

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إلى وصف وبيان المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح المطلوبة للاستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والشركات الزميلة عندما تقوم المنشأة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها التشريعات والقوانين المحلية عرض قوائم مالية منفصلة.
2. لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت الواجب عليها إعداد قوائم منفصلة، وإنما يطبق على المنشآت التي تعد قوائم منفصلة بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

المجموعة A Group: هي الشركة القابضة وكافة المشاريع التابعة لها.

المنشأة التابعة A Subsidiary: عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements: هي تلك القوائم المعروضة الى جانب القوائم المالية الموحدة او الى جانب القوائم المالية للمستثمر الذي ليس لديه شركات تابعة ولديه شركات زميلة او مشاريع مشتركة والواجب بموجب معيار رقم (28) المحاسبة عن استثماراته في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب طريقة حقوق الملكية.

ويشار هنا إلى أن القوائم المالية المنفصلة تشمل القوائم التي تعرض الى جانب القوائم المالية الموحدة للشركة الأم او القوائم التي تصدر عن المستثمر في شركة زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة والتي يتم بموجبها المحاسبة عن تلك الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية. ولا يلزم هذا المعيار بعرض قوائم مالية منفصلة إلى جانب القوائم الموحدة .

متطلبات المعيار

1. المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم

عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة القابضة محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمنشات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطرق التالية:

أ. التكلفة أو

ب. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) ، او بموجب معيار (39) للشركات التي لم تطبق بعد معيار الابلاغ المالي رقم (9) او

ج. بطريقة حقوق الملكية – الموصوفة ضمن معيار المحاسبة رقم (28). وقد سمح مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند اعداد القوائم المنفصلة اعتباراً من 2016/1/1.

ويتم تطبيق أي من الطرق السابقة على كل فئة من الاستثمارات.

2. إذا اتبعت الشركة طريقة التكلفة وقررت الشركة لاحقاً تصنيف الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة كاستثمارات محتفظ بها للبيع (أو إدراجها في مجموعة التصرف Disposal group المحتفظ بها للبيع) عندها يتم محاسبة هذه الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

أما إذا اتبعت الشركة طريقة المحاسبة عن تلك الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) فإنها تستمر بتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (9) حتى عندما يتوقف تصنيف الاستثمار عن كونه شركة تابعة او زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع .

3. اذا اختارت المنشأة قياس استثماراتها في الشركات الزميلة او المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) وذلك وفق متطلبات الفقرة 18 من معيار المحاسبة الدولي رقم 28 المعدل عام 2011 فإنه يجب عليها محاسبة تلك الاستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة أيضا.

4. **توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة:** يجب على المنشأة الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في قوائمها المالية المنفصلة عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات، وهو في الاردن مثلا تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركات المستثمر بها على تلك التوزيعات.

5. متطلبات الإفصاح

أ- يجب على المنشأة الالتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة.

ب- عندما تختار المنشأة عدم إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الإعفاء الوارد بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" وإعداد قوائم مالية منفصلة، فانه يتوجب عليها الإفصاح في قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:

1. أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد. كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للمنشأة (الأم أو أية منشأة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.
2. قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.
3. وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات في الفقرة (2).

ج- الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة (عدا الواردة في ب سابقاً) أي التي لم تعفى من إعداد قوائم مالية موحدة أو المستثمر في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو المستثمر في شركة زميلة:

- حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك القوائم إن لم يتطلبها القانون.
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وحقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة":
   - القوائم المالية الموحدة.
   - المجموعة.
   - المنشأة التابعة.
   - القوائم المالية المنفصلة
4. ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة؟
5. وضح طرق المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة؟
6. وضح كيفية الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في قوائمها المالية المنفصلة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1. إن المعالجة المحاسبية للاستثمار في شركة تابعة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة يتم بموجب :

أ- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

ب- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)

جـ- طريقة التكلفة أو معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9).

د- طريقة الملكية

2. يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة" بعرض قوائم

أ- مالية منفصلة إلى جانب القوائم الموحدة

ب- مالية منفصلة فقط.

جـ- مالية موحده

د- أما مالية منفصلة أو قوائم موحدة

3. يجب على الشركة الأم الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة:

أ- عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات

ب- عند إقرار مجلس الإدارة لهذه التوزيعات

جـ- عند الاستلام النقدي لتلك التوزيعات

د- عند إعداد القوائم المالية

معيار المحاسبة الدولي رقم (28)	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة Investments in Associates and Joint Ventures
28	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي رقم (28). 3. بيان المقصود بالمصطلحات والعبارات الواردة ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (28). 4. توضيح الحالات المستثناة من استخدام المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية. 5. عرض لكيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. 6. توضيح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (28)

معيار المحاسبة الدولي رقم (28)

الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

Investments in Associates and Joint Ventures

مقدمة

تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية في الاسهم باختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في اسهم الشركة المتسثمر بها، حيث تقسم هذه الاستثمارات الى 3 فئات رئيسة هي:

- تملك اقل من 20%، ويصنف هذا الاستثمار الى استثمارات معدة للبيع او استثمارات للمتاجرة. وفي هذا النوع من الاستثمار يكون تاثير المستثمر محدود على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (39) او ضمن معيار الابلاغ المالي رقم 9 كأصول مالية بالقيمة العادلة.
- تملك بين 20% – 50%، ويتم المحاسبة عنه بطريقة الملكية، ويكون هناك تاثير قوي من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (28).
- تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وبالتالي تنشأ علاقة قابضة وتابعة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها، مما يتطلب اعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار الابلاغ المالي رقم (10).
- وهناك استثمارات في شركات مع مستثمرين اخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الاستثمارت في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

يتناول المعيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة ، و الاستثمار الذي تكون نسبة تملك

المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% - 50%، يطلق عليها في هذه الحالة بالشركة الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

كما يبين هذا المعيار متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ويشار هنا الى ان متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة قد انتقلت الى هذا المعيار والذي يبدأ سريانه اعتباراً من 2013/1/1 ، حيث تم الغاء معيار المحاسبة الدولي رقم (31) المتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. اما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11)"الترتيبات المشتركة".

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة اخرى وتسمى شركة زميلة ، او يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة اخرى وتسمى منشآت خاضعة للسيطرة المشتركة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الشركة الزميلة An Associate : هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير هام على قراراتها المالية والتشغيلية، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تظهر وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

السيطرة **Control**: صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من أنشطته.

التأثير الهام Significant Influence : صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات

طريقة حقوق الملكية The Equity Method: طريقة محاسبية تسجل بموجبها الإستمارات بالتكلفة عند الشراء، ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق اضافة حصة المستثمر من صافي ارباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الارباح المستلمة. كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (أرباح أو خسائر) المنشأة المستثمر بها. كما يعترف المستثمر بحصتة من الدخل الشامل الاخر للشركة المستثمر بها بعد التملك.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements: هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، حيث يتم فيها المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة او الزميلة او المشاريع المشتركة بطريقة بالتكلفة او بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 9 " الادوات المالية".

السيطرة المشتركة Joint Control : عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

متطلبات المعيار

1. تحديد التأثير الهام :

يبين المعيار أن التأثير الهام ينشأ عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة له على 20% – 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20%، يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير.

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة.
- المشاركة في عملية وضع السياسات.
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.

يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال، من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيرا هاما. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً فإنها لا تؤخذ في الاعتبار.

كما يمكن أن يفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، على سبيل المثال يمكن أن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية.

مثال (1)

تمتلك الشركة س 16% من اسهم الشركة ص وتعتمد الشركة ص، وهي شركة اتصالات، بشكل كبير على موظفي الشركة س كخبراء في مجال الامور الفنية والتقنية، كما يوجد اثنان من مدراء الشركة س في مجلس ادارة الشركة ص، علماً بان عدد اعضاء مجلس ادارة الشركة ص 8 اعضاء.

المطلوب: تحديد كيفية تصنيف الشركة س لاستثماراتها في الشركة ص.

حل مثال (1)

رغم ان نسبة تملك الشركة س في الشركة ص هو 16%، أي لم يصل الى 20%، الا ان الاستثمار يتوجب ان يصنف استثمار في شركة زميلة لسببين، اولهما ان الشركة ص تعتمد على الشركة س وبشكل كبير في مجال الامور الفنية والتقنية. والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة س في مجلس ادارة الشركة ص.

2. طريقة حقوق الملكية:

طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي :

- عند تملك اسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة شراء الاسهم مضافاً اليها اية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة اوالمشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك ، والذي يتضمن الامور التالية:

- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب ان يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة اوالمشاريع المشتركة.
- يتم تعديل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة اوالمشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل

الشامل الاخرى[1] في الشركة الزميلة او المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

مثال (2)

- في 2016/1/1 اشترت الشركة س 40% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 200000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2016 صافي أرباح مقدارها 60000 دينار.
- في 2017/5/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 20000 دينار.

المطلوب: اثبات العمليات التي تمت على حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

حل مثال (2)

أ. بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص).

200000		من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2016/1/1
	200000	الى حـ/ النقدية	

ب. في2016/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):

(نصيب الشركة (س) من الارباح المحققة للشركة (ص) 40% × 60000)

24000		من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2016/12/31
	24000	لى حـ/ ايراد الاستثمارات في شركات زميلة	

وبناء على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة س للعام 2016 مبلغ 24000 دينار ايراد الاستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في ميزانية الشركة (س) في 2016/12/31 بمبلغ 224000 دينار.

[1] انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " عرض البيانات المالية".

ج. في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 20000 دينار:
يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 40% أي 8000 دينار ويتم اعداد القيد التالي:

2017/5/1	من حـ/ النقدية الى حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	8000	8000

- ويتم تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة او الاستثمار في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة ضمن الاصول غير المتداولة، ما لم يتم تصنيف تلك الاستثمارات او جزة منها كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5).

3. **الإستثناءات من طريقة حقوق الملكية:**

- يجب على الشركة المستثمرة المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (المشاريع المشتركة) بإستخدام طريقة حقوق الملكية بإستثناء الحالات الثلاث التالية :

أ- عندما لا يتوجب على الشركة القابضة التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة او المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم "10".

ب- في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة:**

1. يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، ويتم الحصول على موافقة مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية.
2. لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).
3. لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.

4. عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- يمكن لمؤسسات راس المال المشترك Venture Capital Organization والصناديق المشتركة Mutual Fund وصناديق التامين الاستثماري المشترك ووحدات الائتمان ان تختار المحاسبة عن استثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وقياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) "الادوات المالية".

ويشار هنا الى أن هذا المعيار وفي التعديلات التي تمت عليه والسارية المفعول إعتباراً من 2005/1/1، **لا يسمح** لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحدى الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة **بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية** كون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال الى المستثمر.

4. تصنيف الاستثمار كأصول محتفظ بها للبيع :

أ- يجب على المنشأة تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة" على الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك او جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع. واي جزء متبقي من الاستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة علية بطريقة حقوق الملكية. وفي حال بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع فان الشركة تطبق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) "الادوات المالية" على الجزء المتبقي من الاستثمار ، ما لم تكن الحصة الباقية بالستثمار يمثل استثمار في شركة زميلة او مشروع مشترك عنده يتم الاستمرار بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب- اذا لم يعد الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك او جزء منه يستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية على تلك الاستثمارات بأثر رجعي Retrospectively من تاريخ تصنيفها السابق كأصول محتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقا والتي ظهر فيها الاستثمار كمحتفظ بها للبيع ليظهر الاستثمار كاستثمارات في شركات زميلة او مشاريع مشتركة.

5. التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

يجب على المنشأة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الاستثمار يصنف على انه استثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وكما يلي:

أ- اذا اصبحت الشركة الزميلة او المشروع المشترك شركة تابعة ، يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار في تلك الشركات بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (3)"الاندماج" ومعيار الابلاغ المالي رقم (10) "القوائم الموحدة".

ب- إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة او المشروع المشترك السابق تعتبر اصول مالية نتيجة فقدان التاثير الهام، يجب محاسبة الإستثمار بإستخدام معيار الابلاغ المالي الدولي "9" إبتداءً من تاريخ فقدان التأثير الهام.

ويقوم المستثمر بقياس أي إستثمار تم إستبقائه في الشركة الزميلة (أي ملكية بأقل من 20 % من تلك الشركة عموماً) السابقة او المشروع المشترك السابق **بالقيمة العادلة**، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة المشتثمر بها مضافاً اليها عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الاستثمار وبين القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

أي أن أرباح أو خسائر بيع الإستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك – بشكل كلي أو جزئي – يعبر عنها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة او مشروع مشترك	××
يضاف: متحصلات بيع جزء من الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك	××
الإجمالي	××
يطرح : القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك في تاريخ فقدان التاثير الهام.	(××)
الربح (الخسارة)	××

مثال (3)

- تملك الشركة الدولية 30% من اسهم الشركة الأهلية ، ويبلغ رصيد الإستثمار في الشركة الزميلة بدفاتر الشركة الدولية 90000 دينار، وفي 2016/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع ثلثي حصتها من اسهم الشركة الاهلية بمبلغ 70000 دينار. علماً بان القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 7/1 تبلغ 38000 دينار.

المطلوب: احسب الربح او الخسارة الناجم عن التخلص من جزء من الاستثمار في الشركة الزميلة.

حل مثال (3)

بما أن الشركة الدولية باعت ثلثي (66.6%) حصتها في الشركة الأهلية (الزميلة) سيؤدي الى فقدان التأثير الهام على الشركة الأهلية ، حيث ان الحصة المتبقية فيها تعادل 10 % (30% – 30% × 66.6%) فإن الحصة المتبقية سيتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) وستقوم الشركة بتصنيفها كإستثمارات للمتاجرة او معدة للبيع او مخصصة بالقيمة العادلة كم يتطلب ذلك المعيار.

إما أرباح او خسائر بيع جزء من الحصة في الشركة الزميلة فيتم احتسابها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة	38000
يضاف : متحصلات بيع جزء من الاستثمار في الشركة الزميلة	70000
الإجمالي	**108000**
يطرح : القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة في تاريخ فقدان التاثير الهام.	(90000)
الربح	**18000**

ويتطلب هذا المعيار (رقم 28) اظهار هذا الربح في بيان الدخل.

ب. تعتبر القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ فقدان التأثير الهام عليها هي القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم(9).

ج. عند التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في قائمة الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالاستثمار على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة المستثمر بها (الزميلة او المشروع المشترك) مباشرة بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فإن بعض البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل سيعترف بها في بيان الدخل، فعلى سبيل المثال اذا كان لدى الشركة الزميلة أصول مالية معدة للبيع وفقد المستثمر التأثير الهام على الشركة الزميلة، يجب على المستثمر إعادة تصنيف الربح او الخسارة المعترف بها سابقاً في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الأصول في بيان الدخل.

د. اذا اصبح الاستثمار في الشركة الزميلة استثماراً في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة Joint Venture او العكس، تستمر المنشأة بتطبيق طريقة حقوق الملكية بعد التحول في شكل الاستثمار.

مثال (4)

– في 2016/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 125000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغ رصيد الارباح المحتجزة لدى الشركة ص عند الشراء 40000 دينار.

– في 2017/1/1 قامت الشركة س ببيع نصف ما تمتلكه من اسهم الشركة ص، ونتيجة عملية البيع لم يصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغ رصيد الارباح المحتجزة لدى الشركة ص في 2017/1/1 مبلغ 60000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد فيما اذا كان تصنيف الشركة س لاستثماراتها في الشركة ص سيتغير نتيجة بيعها لجزء من الاسهم التي تمتلكها في الشركة ص.
2. تحديد مقدار رصيد الاستثمار في الشركة ص بعد عملية البيع.

حل مثال (4)

- 1. يتوجب على الشركة س التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في الشركة ص نظراً لعدم وجود تأثير هام لها على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص. كما يتوجب تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) على الاستثمار في الشركة ص بدلاً من تصنيفه الى استثمار في الشركة الزميلة.

2. رصيد الاستثمار في الشركة ص بعد عملية البيع =

125000 دينار	رصيد 2016/1/1
5000	مقدار التغير على حساب الاستثمار (60000 – 40000) × 25%
130000	الرصيد في 2017/1/1 قبل عملية البيع
65000 دينار	الرصيد بعد عملية البيع 130000 × 50%

6. التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

اذا تغيرت حصة ملكية الشركة المستثمره في الشركة المستثمر بها ، مع استمرار اتباع طريقة حقوق الملكية مثل (انخفاض حصة الشركة س في الشركة الزميلة ص من 40% الى 30% نتيجة التخلص من جزء من الاستثمار) فان على المنشأة اعادة تصنيف جزء من الربح او الخسارة المعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الاخر الى بيان الدخل فيما يتعلق بمقدار التخفيض في ملكية المستثمر في الشركة المستثمر بها سواء كانت زميلة او مشروع مشترك اذا كانت تلك الارباح او الخسائر مطلوب اعادة تصنيفها الى بيان الدخل في حال التصرف في الاصول والالتزامات التي نشأ عنها دخل شامل آخر.

مثال (5)

في 2016/1/1 تملكت الشركة (س) 50 % من اسهم الشركة (ص)، وخلال عام 2016 بلغت ارباح تقييم الاصول المالية المعدة لبيع (بموجب معيار 39) للشركة (ص) 20000 دينار والتي ستظهر ضمن مكونات الدخل الشامل الاخر وضمن حقوق الملكية للشركة ص.

وتبلغ حصة س في الدخل الشامل الاخر 50% للشركة الزميلة ص 10000 دينار (50%×20000) لعام 2016.

على افتراض ان الشركة س باعت نصف حصتها في الشركة ص المطلوب بيان المعالجة المحاسبية لحصة س في الدخل الشامل الاخر للشركة ص.

حل مثال (5)

ان الشركة (ص) ما زالت شركة زميلة للشركة (س) حيث نسبة التملك اصبحت من 50% الى 25 % وهي اكثر من 20 % وستستمر س بتطبيق طريقة حقوق الملكية على ذلك الاستثمار. اما بخصوص حصتها من الدخل الشامل الاخر فان س ستحول 50% من حصتها في الدخل الشامل الاخر الى بيان الدخل وبمبلغ 5000 دينار كونها تخلصت من نصف الاستثمار في الشركة الزميلة، وكون معيار المحاسبة 39 يتطلب تحويل رصيد الارباح والخسائر غير المحققة من تقييم الاصول المعدة للبيع الى بيان الدخل عند التخلص من تلك الاصول.

7. المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الإنخفاض في القيمة

أ- عند شراء إستثمار معين في شركة زميلة او مشروع مشترك ، يتم اعتبار الفرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة او المشروع المشترك والتزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) المتعلق بإندماج الأعمال. الا ان تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمرة او الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الاستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة. وتظهر الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك تزيد عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة او المشروع المشترك والتزامها المحتملة، بينما تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك تقل عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستثمر بها والتزامها المحتملة.

مثال (6)

في 2017/1/1 اشترت الشركة س 30% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 135000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة ص بتاريخ التملك 420000 دينار، كما كان هناك التزامات محتملة على الشركة ص لم تظهر بدفاترها تبلغ 20000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.

حل مثال (6)

الشهرة = 135000 – 30% (420000 – 20000)

= 135000 – 120000 = 15000 دينار شهرة موجبة.

ويلاحظ ان 30% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة ص بعد استبعاد الالتزامات المحتملة يساوي 120000 دينار، وبالتالي فان الزيادة في تكلفة الاستثمار عن تلك القيمة تعد شهرة تظهر ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار في الشركة الزميلة.

ب- بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كإيراد في دفاتر الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الاستثمار وذلك ضمن حساب ايرادات الاستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

مثال (7)

افترض بالمثال رقم (6) اعلاه ان الشركة س اشترت 30% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 108000 دينار بدلاً من 135000 دينار، وان الشركة ص حققت صافي ربح للعام 2017 يبلغ 50000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.
2. تحديد مقدار حصة الشركة س في صافي ارباح الشركة ص للعام 2017.
3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

حل مثال (7)

1. الشهرة = 108000 – 30% (420000 – 20000)

= 108000 – 120000 = 12000 دينار شهرة سالبة.

2. تحديد مقدار حصة الشركة س في صافي ارباح الشركة ص للعام 2017.

15000 دينار	نصيب الشركة س من ارباح الشركة ص 50000 × 30%
12000	اطفاء شهرة سالبة
27000	ايرادات الاستثمار في الشركة ص

3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

– قيد شراء اسهم الشركة ص:

108000		من حـــ/ الاستثمارات في الـــشركة الزميلـــة (ص)	2017/1/1
	108000	الى حـــ/ النقدية	

– قيد اثبات ايراد الاستثمارات في شركات زميلة:

27000		من حـــ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2017/12/31
	27000	الى حـــ/ ايراد الاستثمارات في شركات زميلة	

ج– خلال الفترات التالية للتملك، تقوم الشركة المـــستثمرة بمعالجـــة اي خـــسائر تـــدني (خسائر إنخفاض القيمة) لدى الشركة الزميلة او المشروع المـــشترك عـــن طريـــق تعديل حصة الشركة المستثمرة من ارباح او خسائر الشركة الزميلـــة او المـــشروع المشترك.

د– يتم تحديد حصة الشركة المستثمرة من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المـــشروع المشترك عن طريق القوائم المالية المتاحة للشركة الزميلة او المـــشروع المـــشترك، وفي حالة وجود إختلاف بين تاريخ إعداد التقارير المالية للمستثمر وتـــاريخ إعـــداد التقارير المالية للشركة المستثمر بها ، يتم اعداد القوائم المالية للـــشركتين باســـتخدام تاريخ اعداد القوائم المالية للشركة المشتثمرة، الا اذا كان ذلك غير ممكن.

هـــ– في حال إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة بتاريخ مختلف عن تـــاريخ إعـــداد التقارير المالية للشركة الزميلة او المشروع المشترك ، يجب في هذه الحالة إجـــراء

تعديلات لأي معاملات أو احداث هامة حصلت بين تاريخ اعداد القوائم المالية للشركة الزميلة او المشروع المشترك وتاريخ اعداد القوائم المالية للمستثمر، ويجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ إعداد التقارير المالية للشركتين مدة ثلاثة أشهر.

و- يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة او المشروع المشترك، وفي حال إستخدام الشركة المستثمر بها سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة او المشروع المشترك وإستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

ز- عند تكبد الشركة الزميلة لخسائر او المشروع المشترك ، وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر أكبر من قيمة رصيد حساب الإستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة، فإنه يتم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك بحيث يصبح (1 دينار)، ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية الا اذا كان عليها التزام قانوني. وفي حالة وجود قرض او التزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الاعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الاولية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

فمثلاً إذا بلغ رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة ص 60000 دينار في دفاتر الشركة المستثمرة س، وبلغت حصة الشركة س من الخسائر التي تكبدتها الشركة الزميلة ص خلال فترة معينة 70000 دينار، عندها لا تعترف الشركة س من تلك الخسارة إلا بمقدار رصيد الإستثمار الظاهر في دفاتر الشركة س البالغ 60000 دينار. وبافتراض وجود قرض للشركة س على الشركة ص يبلغ 40000 دينار، وتقدر الشركة س ان مقدار ما ستستلمه من القرض يبلغ 25000 دينار في حالة تصفية الشركة ص والتي يتوقع تصفيتها نتيجة الخسائر الكبيرة التي تكبدتها.

في هذه الحالة يتوجب على الشركة المستثمرة س الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن القرض والبالغة 15000 دينار (40000 – 25000).

ط – خسائر الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة

عند وجود مؤشرات إنخفاض (تدني) في قيمة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة يتم تطبيق المؤشرات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم

(39). ونظراً لان الشهرة تشكل جزءاً من المبلغ المسجل في حساب الاستثمار في الشركة الزميلة ولا يعترف بها بشكل منفصل، فلا يمكن إختبار التدني في قيمتها بشكل منفصل، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) عليها. وبناء عليه، يتم اجراء إختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الموجودات وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد للاستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب، ويتم الإعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة قي بيان الدخل إذا إنخفضت القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية. وفي حالة وجود استثمار في اكثر من شركة مستثمر بها، يجب تقييم كل شركة على حدة فيما يخص المبلغ القابل للاسترداد لذلك الإستثمار ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة او شركات مستثمر اخرى بها.

مثال (8)

في 2014/12/31 اشترت الشركة س 40% من راس مال الشركة ص مقابل 1 مليون دينار، وبذلك التاريخ كان رصيد الارباح المدورة 2 مليون ينار وترغب الشركة س الاحتفاظ بالاستثمار في الشركة ص لفترة طويلة. تقوم الشركتان س و ص بإعداد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. وفيما يلي بيانات قائمة المركز المالي المختصرة للشركة ص في 2016/12/31.

اجمالي الاصول	8 مليون دينار
اجمالي المطلوبات	(1) مليون دينار
صافي الاصول	**7 مليون دينار**
حقوق الملكية:	
راس مال الاسهم	1 مليون دينار
راس مال اضافي	2 مليون دينار
الارباح المحتجزة	4 مليون دينار

وبتاريخ 2016/12/31 بلغت القيمة القابلة للاسترداد للشركة ص ما قيمته 6 مليون دينار كما كانت القيمة العادلة لصافي اصول ص بتاريخ الشراء 5 مليون دينار.

المطلوب: ما هو المبلغ الواجب اظهاره في قائمة المركز المالي للشركة س في

2016/12/31 لقيمة الاستثمار في الشركة الزميلة ص، مع تحديد خسارة الانخفاض (التدني) في قيمة ذلك الاستثمار ان وجد.

حل مثال (8)

القيمة الدفترية(المسجلة) الاستثمار في الشركة الزميلة في 2016/12/31

= نسبة التملك × القيم الدفترية لصافي اصول الشرك الزميلة

= 40% × 7 مليون = 2.8 مليون دينار

او يمكن احتسابها بطريقة اخرى:

التكلفة	1 مليون
حصة الشركة س في ارباح ما بعد الشراء = 40% × (الزيادة في رصيد الارباح المحتجزة) = 40 % (4 –2) = 8. مليون	8. مليون
الشهرة السالبة = = (40% × القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الشراء) – التكلفة = (40 % × 5) – 1 = 1 مليون	1 مليون
القيمة المسجلة (الدفترية) لرصيد الاستثمار في الشركة الزميلة ص في 2016/12/31.	2.8 مليون

ويتم إظهار الشهرة السالبة كأرباح في بيان الدخل في الفترة التي تم فيها شراء الاستثمار في الشركة الزميلة.

ولتحديد خسارة الانخفاض في قيمة الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) وبموجب معيار المحاسب الدولي رقم 36 يتم مقارنة القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار بدفاتر المستثمر (الشركة س) مع القيمة القابلة للاسترداد للشركة الزميلة وكما يلي :

القيمة القابلة للاسترداد للاستثمار في الشركة الزميلة 30% × 6 = 1.8 مليون

القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الزميلة = (2.8) مليون

خسارة انخفاض القيمة 1 مليون

بما ان القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية (المسجلة) للاستثمار، فإن هناك خسارة انخفاض في القيمة تبلغ 1 مليون دينار. ويتم اعداد القيد التالي بدفاتر الشركة المستثمرة (س):

1000000		من حـ/ خسارة انخفاض الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	12/31/ 2016
	1000000	الى حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

ويتم اقفال حساب خسارة الانخفاض في بيان الدخل.

8. المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة

اذا كانت شركة لديها استثمارات في شركة او شركات زميلة او مشاريع مشتركة فيتم في هذه الحالة محاسبة تلك الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (27) المعدل عام 2011 بحيث لا تستخدم طريقة الملكية في القياس اللاحق لقيمة الإستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك بل يتم إستخدام أي من الطريقتين:

- التكلفة **أو**
- وفقا" لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

9. متطلبات الإفصاح

انتقلت متطلبات الافصاح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة الى معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12) IFRS 12 " الافصاح عن المصالح في المنشآت الاخرى".

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ":
   - الشركة الزميلة
   - القوائم المالية الموحدة
   - السيطرة
   - التأثير الهام
   - طريقة حقوق الملكية
   - السيطرة المشتركة
4. بين الطرق التي يمكن من خلالها إثبات وجود تأثير هام من قبل المستثمر على المنشاة المستثمر بها.
5. ما هي الحالات المستثناة من استخدام المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية؟
6. ضح كيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الاستثمار في الشركات الزميلة.
7. وضح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يظهر الاستثمار في الشركات الحليفة (التي تمارس الشركة الام فيها تأثيرا ملموسا) في البيانات المالية المنفصلة للشركة الام التي تعد بيانات مالية موحدة على النحو التالي: (**CPA: الدورة الثالثة**)

أ- بطريقة الكلفة.

ب- بطريقة حقوق الملكية.

جـ- وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39).

د- ما ورد في (أ) و (ج) اعلاه صحيح.

2. عند شراء الشركة الزميلة والاحتفاظ بها بهدف التصرف بها خلال فترة محددة من الزمن لا يتطلب المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية، فما هي الفترة التي يجب خلالها التصرف بالمنشأة حتى تنطبق هذه الحالة؟

أ- 6 أشهر.

ب- 12 شهر.

جـ- 18 شهر.

د- في المستقبل القريب.

3. واحدة مما يلي صحيحة عند التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في القوائم المالية :

أ- يتم إطفاؤها على 20 سنة.

ب- يتم اختبار انخفاض قيمتها بشكل منفرد.

جـ- يتم إلغائها من خلال بيان الدخل.

د- لا يتم الاعتراف بالشهرة بشكل منفصل ضمن المبلغ المسجل للاستثمار.

4. ما هي الطريقة المحاسبية التي ينبغي استخدامها للاستثمار في الشركة الزميلة عندما تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل مثلا, عندما يكون للشركة سيطرة مؤقتة على الشركة الزميلة؟

أ- كأصول مالية معدة للبيع بموجب معيار المحاسبة الدولي 39.

ب- يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية إذا كان من الممكن ممارسة تأثير هام.

جـ- يجب إظهار الشركة الزميلة بسعر التكلفة.

د- يجب إستخدام التوحيد التناسبي.

5. تمتلك الشركة (س) 30% من الشركة (ص)، وقد باعت خلال عام 2016 بضاعة نقداً إلى الشركة الزميلة (ص) بمبلغ 500000 دينار وبلغت تكلفتها في سجلات الشركة (س) 400000 دينار، ولم يتم بيع أي من البضاعة حتى نهاية عام 2016. ما هومقدار الأرباح من المعاملة التي سيتم الإبلاغ عنها في حسابات المجموعة؟

أ- 100000 دينار ب- 70000 دينار

جـ- 300000 دينار د- صفر

6. إذا لم يعد للمستثمر تأثير هام على الشركة الزميلة، فكيف يجب المحاسبة عن الاستثمار؟

أ- الاستمرار بمعاملته باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ب- يجب معالجته وفقاً معيار المحاسبة الدولي رقم "39".

جـ- تتم المحاسبة عن الاستثمار بالتكلفة المطفأة.

د- يجب المحاسبة عن الاستثمار بالتكلفة.

7. الشركة الزميلة بشكل عام هي التي يمتلك بها المستثمر على الأقل ..... من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها؟

أ- 40% ب- 50%

جـ- 20% د- 100%

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2015/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 140000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2015 أرباح مقدارها 40000 دينار.
- في 2016/3/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 25000 دينار.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2016 أرباح مقدارها 50000 دينار.
- في 2017/4/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 15000 دينار.

المطلوب: اثبات العمليات التي تمت على حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 90000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لاصول الشركة ص بتاريخ التملك 450000 دينار، كما كان هناك التزامات محتملة على الشركة ص لم تظهر بدفاترها تبلغ 10000 دينار. حققت الشركة ص صافي ربح للعام 2016 يبلغ 50000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.
2. تحديد مقدار حصة الشركة س في صافي ارباح الشركة ص للعام 2016.
3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

معيار المحاسبة الدولي رقم (29)	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**
29	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". 3. بيان الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع. 4. شرح لكيفية إعادة عرض القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل اقتصاد ذو تضخم مرتفع. 5. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

معيار المحاسبة الدولي رقم (29)

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

مقدمة

هناك ثلاث مدارس محاسبية تعالج التغير في قيم البنود التي تظهر في القوائم المالية. المدرسة الأولى هي التكلفة التاريخية Historical Cost والتي يطلق عليها بالمدرسة التقليدية والتي كانت لفترة طويلة هي السائدة وما زالت تستخدم في العديد من المنشات، حيث تقوم على إثبات بنود القوائم المالية المختلفة حسب تكلفتها التاريخية أي التكلفة المحددة وقت الاعتراف بالبند. المدرسة الثانية والتي بدأت بالظهور بشكل واضح في أواخر القرن الماضي، وهي مدرسة القيم الجارية Current Value والتي تقوم بإعادة تقييم الموجودات بالقيم السوقية أو العادلة بتاريخ إعداد الميزانية. أما المدرسة الثالثة، وهي الأقل انتشاراً، فتدعى بالمستوى العام لأسعار General Price-Level وتقوم بعملية إعادة عرض لبنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم وباستخدام مؤشر المستوى العام للأسعار.

إن الفرق بين المدرسة الثانية (القيم الجارية) والمدرسة الثالثة (المستوى العام للأسعار) يتمثل في أن مدرسة القيم الجارية تعدل بنود القوائم المالية بالتغير بقيم أو أسعار كل بند وحسب درجة تأثر ذلك البند بارتفاع الأسعار. ففي حالة الأراضي، على سبيل المثال، يتم تعديل قيمتها بحيث تعكس القيمة المعدلة سعر الأرض الجاري وقت إعداد القوائم المالية. أما مدرسة المستوى العام للأسعار فتقوم بتعديل بنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم باستخدام مؤشر واحد يطلق عليه المؤشر العام للأسعار رغم أن الارتفاع في الأسعار في أي دولة لا يكون متماثل لجميع السلع والخدمات، فقد ترتفع سلعة معينة خلال العام بنسبة 50% بينما ترتفع سلعة أخرى بنسبة 2%.

وعليه فان من المآخذ الرئيسة على اسلوب المستوى العام للأسعار، قيامه على افتراض أساسي يتمثل في أن جميع السلع والخدمات غير النقدية تتأثر بنفس نسبة الزيادة في الأسعار.

يتم احتساب المؤشر العام للأسعار الذي يستخدم في اسلوب المستوى العام للأسعار بالاعتماد على التغير الحاصل خلال العام على أسعار مجموعة من السلع والخدمات، والتي تدعى سلة السلع والخدمات، ويتراوح عددها بين 25 – 30 بند، مع إعطاء أهمية متفاوتة لكل سلعة أو خدمة استخدمت في الاحتساب. ويستخدم في العملية سنة أساس تعطى نسبة 100%، ثم يتم احتساب الارتفاع في الأسعار للفترات التالية في ضوء سنة الأساس، فعلى سبيل المثال إذا استخدمت سنة 2015 كسنة أساس فتعطى نسبة 100%، وفي حالة ارتفاع الأسعار خلال العام 2016 بنسبة 10% يصبح مؤشر الأسعار للعام (2016) 110%، وفي حالة ارتفاع الأسعار خلال العام 2017 بنسبة 25% عما كان عليه في العام 2015 يصبح مؤشر الأسعار للعام (2017)، 135%.

يعالج معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" عملية إعادة عرض القوائم المالية حسب أسلوب المستوى العام للأسعار في حالة ارتفاع معدل التضخم بشكل كبير في الدولة التي تعمل فيها المنشاة.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (29) إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسة بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها المالية بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جداً، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقاً، مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة هي ذات تضخم مرتفع جداً، كما يحدد المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل أثار التضخم المرتفع.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

لا يعرف المعيار التضخم المرتفع Hyperinflation ولكنه يحدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال ما يلي:

ا- عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، وفي حالة توفر أي مبلغ بالعملة المحلية يتم على الفور استثماره أو تحويله إلى عملة أجنبية مستقرة وذلك من أجل محاولة الحفاظ على قوته الشرائية.

ب- عندما يستخدم في تسعير السلع والخدمات عملة أجنبية بدلاً من العملة المحلية، كما يهتم عامة الناس بالاتفاق على تحديد البنود النقدية مثل الديون بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية.

ج- عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة، حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة جدا، بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية.

د- عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

هـ- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو أكثر.

وينص المعيار أيضاً على ضرورة إستخدام الاجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة تطبيقاً لهذا المعيار أم لا. وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه عالي التضخم، يجب على المنشأة عندئذ أن تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقا لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

متطلبات المعيار

أولاً- إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

1. إذا كانت الميزانية العمومية معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، يتم إعادة عرض بنود الميزانية غير المعروضة بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام

المؤشر العام للأسعار. ويفضل استخدام كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

2. يصنف المعيار بنود القوائم المالية لغايات إعادة العرض على أساس المؤشر العام للأسعار إلى ثلاث فئات هي:

أ- البنود النقدية، وهي البنود التي تبقى قيمتها الاسمية ثابتة، أي لا تتأثر بالتضخم، مثل (النقدية، الذمم المدينة، الذمم الدائنة.....الخ)، ففي حالة وجود ذمم مدينة لدى المنشاة فان ارتفاع الأسعار لا يزيد من قيمة هذه الذمم بل تبقى قيمتها الاسمية ثابتة أي يلتزم المدين بتسديد المبلغ الاسمي، أي المتفق عليه. وبشكل عام تعتبر جميع الالتزامات للغير بنود نقدية، إلا إذا كان الالتزام مشروط بالتغير في ضوء التغير في المستوى العام للأسعار. وحسب المعيار رقم (29) تبقى البنود النقدية بقيمتها المسجلة أي لا يجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار، كونها لا تتأثر بالتغير في الأسعار.

ب- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق أو الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي، آو المبلغ القابل للاسترداد للاصول غير المتداولة. وكما هو الحال بالنسبة للبنود النقدية، فان البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، لا تعدل بالمؤشر العام الأسعار كونها مقيمة بالأسعار الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

جـ- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة، او الاصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة بفترات مالية سابقة. وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها في أخر مرة وتاريخ الميزانية العمومية الحالية.

مثال (1)

تعمل شركة الإتحاد في اقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي ميزانيتها العمومية في 2016/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون	2000
الأصول الملموسة غير المتداولة	1000
مجموع الأصول	**4200**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (اصدر في 2012/12/31)	400
الأرباح المحتجزة	800
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4200**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2012/12/31 %100

2013/12/31 %120

2014/12/31 %160

2015/12/ 31 %200

2016/12/ 31 %260

تم شراء الأصول الملموسة غير المتداولة في 2014/12/31، والمطلوبات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2016/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2016/11/1. وبافتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار الميزانية العمومية لشركة الاتحاد بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

حل مثال (1)

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون 2000 × (260 %÷ 250 %)	2080
الأصول الملموسة غير المتداولة	1625
1000 × (260 %÷ 160%)	
مجموع الأصول	**4950**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (اصدر في 2012) 400 × (260 % ÷ 100%)	1040
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي)	910
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4950**

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

- تم إعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند اقتناء المخزون والبالغ 250%، والذي تم احتسابه على النحو التالي:

$$\%250 = 10 \times \frac{200 - 260}{\text{12 شهر}} + \%200$$

- البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم الدائنة، المطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، حيث لا يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.

3. يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، وبحيث يتم الإفصاح عن أرباح أو خسائر إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل.

4. يتم تطبيق مؤشر الأسعار من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود.
5. إذا تم إعادة قياس قيمة بعض الأصول غير النقدية (مثل إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات) في فترات سابقة لتاريخ القوائم المالية، يتم عندها إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.
6. بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية باستخدام الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار، نجد أن هناك بنود قد تظهر وفق المعالجات المحاسبية المقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية مثل:

أ- المبلغ القابل للاسترداد عند تقييم الأصول غير المتداولة، أو

ب- صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون، أو

جـ- القيمة العادلة لبعض أنواع الاستثمارات المالية.

في هذه الحالة يتم مقارنة مبالغ البنود المحتسبة باستخدام الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار أو القيم الجارية للبنود (أ، ب، ج) وإثبات القيم الأقل عند إعادة عرض الميزانية.

7. إذا كانت الشركة القابضة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع، بينما تعمل الشركة الزميلة أو الشركة التابعة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار.
8. إذا كانت الشركة الزميلة أو الشركة التابعة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع، بينما تعمل الشركة القابضة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة القابضة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من تطبيق المعيار، إلا انه يتم إعادة عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".
9. في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين باستثناء الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام المؤشر العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم

نشأت في الفترات السابقة، كما يجري إشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في الميزانية العمومية.

10. إعادة عرض بنود قائمة الدخل

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

11. **الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي**

في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن الالتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه التزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والالتزامات مرتبطة مع مستوى الأسعار. يتمثل الربح أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والالتزامات المرتبطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن بيان الدخل ويتم إجراء مقاصة بين الربح أو الخسارة وصافي المركز النقدي.

مثال (2)

في 2016/12/31 كان لدى الشركة س والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأصول والمطلوبات التالية:

نقدية 6000 دينار، ذمم مدينة 4000 دينار، ذمم دائنة 3000 دينار، استثمار في سندات 5000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 2000 دينار.

المطلوب: عند إعادة عرض القوائم المالية للشركة س هل سيظهر أرباح أم خسائر قوة شرائية للبنود النقدية؟

حل مثال (2)

يوجد لدى الشركة س صافي أصول نقدية تبلغ 10000 دينار (6000+4000+5000 – 3000–2000) وبالتالي سيظهر لدى الشركة خسائر حيازة قوة شرائية، نظراً لأن الأصول النقدية أكبر من المطلوبات النقدية.

كيفية احتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

يتم احتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريقة مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة.

مثال شامل (3)

في 2015/12/31 تم تأسيس شركة الشروق وقد ظهرت الميزانية المقارنة للشركة في 2016/1/1 و2016/12/31 على النحو التالي:

البيان	2016/1/1	2016/12/31
الأصول		
النقدية	4000	11000
ذمم مدينة	6000	80000
المخزون 4000 وحدة 1/1/ 5000 وحدة 12/31	40000	75000
الأصول غير المتداولة		
أراضي	30000	30000
آلات ومعدات	30000	30000
يطرح مجمع اهتلاك	000	(6000)
مجموع الأصول	**110000**	**220000**
المطلوبات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	5000	57000
قرض بنك طويل الأجل	20000	20000
رأس المال	85000	85000
الأرباح المحتجزة	000	58000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**110000**	**220000**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2016/12/31 وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات (15000 وحدة × 20)	300000
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة أول المدة 4000 وحدة × 10	40000
مشتريات 7000 وحدة × 12 + 9000 وحدة × 15	219000
البضاعة المتاحة للبيع 20000 وحدة	259000
يطرح بضاعة أخر المدة 5000 وحدة	(75000)
تكلفة المبيعات	184000
مجمل الربح	116000
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف إدارية وبيعيه	50000
اهتلاك اصول غير متداولة	6000
مصروف فائدة	2000
مجموع المصاريف التشغيلية	58000
صافي الربح	58000

المعلومات الإضافية

1. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

2016/1/1	%120
2016/12/31	%160
متوسط المؤشر خلال العام 2016	%140
مؤشر الأسعار عند شراء أول دفعة من البضاعة (7000 وحدة)	%130
مؤشر الأسعار عند شراء ثاني دفعة من البضاعة (9000 وحدة)	%150

2. جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات واهتلاك الاصول غير المتداولة، وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.
3. تستخدم الشركة في تقييم مخزون أخر المدة طريقة الوارد أول صادر أول FIFO.
4. تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 5 سنوات.

المطلوب: إعادة عرض قائمة الدخل والميزانية لشركة الشرق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

حل المثال الشامل (3)

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
المبيعات (15000 وحدة × 20)	300000	140/160	342857
يطرح تكلفة المبيعات:			
بضاعة أول المدة 4000 وحدة × 10	40000	120/160	53333
مشتريات 7000 وحدة × 12 + 9000 وحدة × 15	219000	130/160 و150/160	247385
البضاعة المتاحة للبيع 20000 وحدة	259000		300718
يطرح بضاعة أخر المدة 5000 وحدة	(75000)	150/160	(80000)
تكلفة المبيعات	184000		220718
مجمل الربح	116000		122139
يطرح مصاريف تشغيلية:			
مصاريف إدارية وبيعيه	50000	140/160	57143
اهتلاك اصول غير متداولة	6000	120/160	8000
مصروف فائدة	2000	140/160	2286
مجموع المصاريف التشغيلية	58000		67429
صافي الربح	58000		54711
صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)	000		(2043)
صافي الربح	58000		52668

ملاحظات على الحل

- - تم إعادة عرض كلاً من المبيعات والمصاريف الإدارية والبيعية والفائدة باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال العام منسوباً الى الرقم القياسي في نهاية العام.
- تم إعادة عرض بضاعة أول المدة باستخدام الرقم القياسي في بداية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- تم إعادة عرض المشتريات باستخدام الرقم القياسي السائد عند اقتناء كل دفعة من المشتريات منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- بما أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، فقد تم إعادة عرض بضاعة أخر المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي السائد عند شراء أخر دفعة من البضاعة.
- تم إعادة عرض اهتلاك الاصول غير المتداولة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي السائد عند اقتناء الاصول غير المتداولة.
- ظهر بنهاية عمود الدخل المعدل بقائمة الدخل صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)، والذي تم احتسابه حسب الجدول أدناه.

جدول احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالبنود النقدية)			
	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
صافي البنود النقدية في بداية العام (4000+6000-5000-20000)	15000-	120/160	20000-
+ المبيعات	300000	140/160	342857
- مشتريات بضاعة	(219000)	130/160 و150/160	(247385)
- مصاريف إدارية وبيعيه	(50000)	140/160	(57143)
- مصروف فائدة	(2000)	140/160	(2286)
صافي البنود النقدية في نهاية العام (11000+80000-57000-20000)	14000		16043
صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية) (14000-16043)	0000		2043-

ملاحظات على الحل

يتم احتساب صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس حسب الخطوات التالية:

1. يتم تحديد صافي البنود النقدية في بداية الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين مجموع الاصول النقدية مطروحاً منها الالتزامات النقدية، ويتم إعادة عرضها باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام.
2. يتم إضافة البنود التي تؤدي إلى الزيادة في صافي البنود النقدية والتي تكون بالعادة ناتجة عن مبيعات البضاعة وبيع أية اصول أخرى والاقتراض وزيادة رأس المال. ويتم إعادة عرض هذه البنود باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
3. يتم طرح البنود التي تؤدي إلى النقص في صافي البنود النقدية والمتمثلة في دفع المصاريف التي تحتاج إلى نقدية، لذا تم في الحالة أعلاه استبعاد الاهتلاك. ويتم إعادة عرض هذه البنود باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
4. يتم إيجاد صافي البنود النقدية التاريخية والمعدلة في نهاية الفترة عن طريق حاصل التغير في البنود النقدية خلال الفترة. ويجب أن يتطابق هذا الرصيد مع صافي البنود النقدية التاريخية في نهاية الفترة في الميزانية.
5. يمثل صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس الفرق بين رصيد البنود النقدية في نهاية الفترة التاريخي والمعاد قياسه.

الميزانية في 2016/12/31 المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
البيان	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
<u>الأصول</u>			
النقدية	11000	160/160	11000
ذمم مدينة	80000	160/160	80000
المخزون 5000 وحدة	75000	150/160	80000
<u>الأصول غير المتداولة</u>			
أراضي	30000	120/160	40000
آلات ومعدات	30000	120/160	40000
يطرح مجمع اهتلاك	(6000)	120/160	(8000)
مجموع الأصول	**220000**		**243000**
<u>المطلوبات وحقوق الملكية</u>			
الذمم الدائنة	57000	160/160	57000
قرض بنك طويل الأجل	20000	160/160	20000
رأس المال	85000	120/160	113333
الأرباح المحتجزة	58000		52667
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**220000**		**243000**

ملاحظات على الحل

1. البنود النقدية مثل (النقدية، والذمم المدينة، والذمم الدائنة، والمطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، حيث لا يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.
2. يتم إعادة عرض البنود غير النقدية مثل (الأراضي، والآلات والمعدات والبضاعة) باستخدام الرقم القياسي عند تملك الاصل منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
3. يتم إعادة عرض رأس المال باستخدام الرقم القياسي عند تأسيس الشركة منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
4. تمثل الأرباح المحتجزة المعاد قياسها صافي ربح العام المعاد قياسه نظراً لعدم وجود أرباح محتجزة أول المدة ولعدم وجود توزيعات أرباح خلال العام.

ثانياً: انتهاء حالة التضخم الاقتصادي المرتفع

عندما يعود معدل التضخم للانخفاض ويتصف اقتصاد الدولة التي تعمل فيها المنشاة بانه لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.

خامساً: الإفصاح

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) الإفصاح عن المعلومات التالية:

1. حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقاً للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير.
2. الأساس الذي تم بناء عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية.
3. طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة.

التفسير رقم 7 التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

ينص هذا التفسير "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، على انه في الفترة التي يصبح فيها اقتصاد العملة الوظيفية للمنشأة مرتفع التضخم، تطبق المنشأة متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (29) كما لو أن الاقتصاد كان دائما مرتفع التضخم. ويتلخص أثر ذلك في أن إعادة عرض البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية يتم من تواريخ الاعتراف بها لأول مرة، وبالنسبة للبنود غير النقدية الأخرى يتم إعادة العرض من تواريخ القيم السائدة عند إعادة تقييمها. ويتم إعادة قياس البنود الضريبية المؤجلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) بعد إعادة عرض المبالغ المسجلة الإسمية للبنود غير النقدية في الميزانية العمومية الافتتاحية من خلال تطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ، ويتم إعادة عرض هذه البنود بالنسبة للتغير في وحدة القياس من تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية إلى تاريخ الميزانية العمومية في نهاية المدة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
3. ما هي أهم الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وحسب ما ورد في المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
4. ما المقصود بالاصول النقدية والاصول غير النقدية وكيف تختلف معالجتها بموجب متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
5. وضح كيفية معالجة الاصول المعاد تقييمها بالقيم الجارية عند تطبيق متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".
6. بين كيفية تطبيق متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، في حالة وجود شركات تابعة أو زميلة.
7. وضح كيفية التعامل مع حالة إنتهاء حالة التضخم الاقتصادي المرتفع.
8. وضح متى ينشأ أرباح أو خسائر من صافي المركز النقدي، وكيف يتم معالجة وإظهار مثل هذه الأرباح أو الخسائر.
9. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29):"التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. جميع ما يلي يعتبر بنداً نقدياً Monetary Item ما عدا: (JCPA: الدورة الأولى)

أ- النقدية. ب- الذمم المدينة.

جـ- المخزون من البضاعة. د- أوراق الدفع قصيرة الأجل.

2. خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي تنشأ مكاسب حيازة قوة شرائية Gains in Purchasing Power بسبب حيازة البنود التالية (JCPA: الدورة الأولى):

أ- النقدية. ب- الذمم الدائنة.

جـ- الذمم المدينة. د- الأصول الثابتة.

3. خلال فترة الانكماش الاقتصادي تحقق المنشأة مكاسب قوة شرائية بسبب حيازة البنود التالية (JCPA: الدورة الأولى):

أ- أوراق القبض. ب- أوراق الدفع.

جـ- المخزون السلعي. د- القروض قصيرة الأجل.

4. عند القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية تنشأ مكاسب أو خسائر حيازة في البنود التالية: (JCPA: الدورة الرابعة)

أ- المبيعات ب- تكلفة المبيعات

جـ- الذمم المدينة د- المخزون السلعي

5. خلال فترة ارتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم الإقتصادي) تنشأ خسائر حيازة قوة شرائية للبنود التالية: (JCPA: الدورة الرابعة)

أ- الأصول الثابتة ب- قرض بنكي

جـ- ذمم مدينة د- المخزون السلعي

6. واحدة مما يلي لا تعتبر بند نقدي:

أ- الذمم المدينة التجارية. ب- الالتزامات الضريبية المؤجلة

جـ- المصاريف المستحقة والذمم الدائنة الأخرى. د- أوراق الدفع.

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الثانية)

مع أن محاسبة التضخم بأنواعها (محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة، محاسبة الكلفة الجارية وغيرها) جاءت لمعالجة القصور في محاسبة الكلفة التاريخية إلا أنها (محاسبة التضخم) لم تأخذ طريقها إلى التطبيق. بين مزايا وعيوب كل من محاسبة التضخم ومحاسبة الكلفة التاريخية ومبررات استخدام / عدم استخدام كل منها في التطبيق.

التمرين الثالث (مقالي)

فيما يلي ميزانية شركة النهضة كما في 2016/12/31، مع العلم أن الشركة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	5000
الذمم المدينة	8000
البضاعة	42000
الآلات	25000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(10000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	15000
مجموع الأصول	**70000**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	6500
قروض بنوك	7500
رأس المال (اصدر في 2013/1/1)	50000
الأرباح المحتجزة	6000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**70000**

بلغ مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2011/12/31	% 100
2012/12/31	% 125
2013/12/31	% 175
2014/12/ 31	% 200
2015/12/ 31	% 240
2016/12/ 31	% 300

تم شراء الآلات في 2014/12/31، وتم الحصول على قرض البنك في 2015/8/1، أما البضاعة فتم شرائها في 2016/7/1، مع افتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إعادة عرض الميزانية العمومية لشركة النهضة بعد تعديلها بأثر التضخم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29).

التمرين الرابع (مقالي)

في 2014/12/31 تم تأسيس شركة الشروق وقد ظهرت الميزانية المقارنة للشركة في 2016/1/1 و2016/12/31 على النحو التالي:

البيان	2016/1/1	2016/12/31
الأصول		
النقدية	11000	15000
ذمم مدينة	80000	120000
المخزون 5000 وحدة 1/1/ 10000 وحدة 12/31	75000	180000
الأصول غير المتداولة		
أراضي	30000	30000
آلات ومعدات	30000	30000
يطرح مجمع اهتلاك	(6000)	(12000)
مجموع الأصول	**220000**	**363000**

المطلوبات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	57000	166000
قرض بنك طويل الأجل	20000	15000
رأس المال	85000	85000
الأرباح المحتجزة	58000	97000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**220000**	**363000**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2016/12/31 وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات (25000 وحدة × 25)	625000
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة أول المدة 5000 وحدة × 15	75000
مشتريات 10000 وحدة × 16 + 20000 وحدة × 18	520000
البضاعة المتاحة للبيع 35000 وحدة	595000
يطرح بضاعة أخر المدة 10000 وحدة	(180000)
تكلفة المبيعات	415000
مجمل الربح	210000
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف إدارية وبيعيه	80000
اهتلاك اصول غير متداولة	6000
مصروف فائدة	5000
مجموع المصاريف التشغيلية	91000
صافي الربح	**119000**

المعلومات الإضافية

1. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

2016/1/1	%160
2016/12/31	%200
متوسط المؤشر خلال العام 2015	%175
مؤشر الأسعار عند شراء أول دفعة من البضاعة (10000 وحدة)	%170
مؤشر الأسعار عند شراء ثاني دفعة من البضاعة (20000 وحدة)	%180

2. جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات واهتلاك الاصول غير المتداولة، وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.
3. تستخدم الشركة في تقييم مخزون أخر المدة طريقة الوارد أول صادر أول FIFO.
4. تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 5 سنوات.
5. قامت الشركة في 2016/5/1 بتوزيع أرباح على المساهمين تبلغ 80000 دينار، وقد بلغ مؤشر الأسعار في هذا التاريخ 175%.
6. بلغ رصيد الأرباح المحتجزة في 2016/1/1 والمعاد قياسه 52667 دينار.

المطلوب: اعادة عرض قائمة الدخل والميزانية لشركة الشرق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

معيار المحاسبة الدولي رقم (32)	الأدوات المالية: العرض Financial Instruments :Presentation
32	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض". 3. بيان الأصول التي تعتبر أصول مالية. 4. بيان الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية. 5. عرض المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية. 6. بيان المقصود بالأدوات المالية المركبة. 7. بيان القاعدة الواجب اتباعها لتصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير). 8. بيان المقصود بأسهم الخزينة، وكيف يتم معالجتها محاسبياً عند الشراء وعند اعادة بيعها. 9. عرض الشروط الواجب توافرها لإجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي.

معيار المحاسبة الدولي رقم (32)

الأدوات المالية: العرض

Financial Instruments: Presentation

مقدمة

ساهم تطور وسائل الإتصال وعولمة النشاط الإقتصادي، وتعزيز حرية إنتقال رؤوس الأموال عبر العالم وبين أسواق رأس المال العالمية في تعزيز نشوء أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للإستثمار، أو للتحوط المالي أو لأ غراض إدارة السيولة.

يبين هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية في القوائم المالية. تتناول معايير العرض تصنيف الأدوات المالية الى التزامات وحقوق مالكين، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

وقد كان هذا المعيار يتضمن متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية، الى أن تم إستبعادها من هذا المعيار ونقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات" والساري المفعول إعتباراً من 2007/1/1.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الى وضع مباديء أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، الى أصول مالية، ومطلوبات مالية، وأدوات حقوق الملكية. وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها. كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

أ- الحصص في الإستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

ب- حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي (19) المتعلق بمنافع الموظفين.

جـ-عقود الإلتزامات الطارئة في إندماج الأعمال، وينطبق هذا الإعفاء على المنشأة المشترية فقط.

د- عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

هـ- الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) لأنها تشمل على ميزة إشتراك إختيارية.

و- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". بإستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

ز- العقود التي ابرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء او البيع او الاستخدام التي تتوقعها المنشأة ، مثل عقد شراء مواد خام لأغراض التصنيع .

وينطبق أيضا معيارا المحاسبة الدولي 32 ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 9 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة، وهذا يوسع نطاق تلك المعايير لتشمل عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو النفط أو الغاز) بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليين:

- يمكن تسويته بصافي النقد أو اداة مالية أخرى.

- عندما لا يكون استلام أو تسليم بند غير مالي (ذهب أو نفط وهكذا) وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع للمنشآة.

مثل العقود الآجلة لشراء النفط والتي يتم تنفيذها بتاريخ لاحق في المستقبل وبأسعار آجلة يتم الاتفاق عليها عند ابرام العقد ، والتي يتم تنفيذها على اساس الصافي اي على اساس فرق سعر النفط وليس باستلام النفط فعلياً وكما ، وسيتم استعراض العقود الآجلة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) في هذا الكتاب .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأداة المالية A financial instrument: أي عقد يؤدي الى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.فمثلاً استلام الشركة (س) ورقة قبض من الشركة (ص) يؤدي الى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو ورقة القبض وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي لدى الشركة (ص) وهو ورقة الدفع .

أداة حق الملكية An equity instrument: هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة معينة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها. أي أن حقوق الملكية = إجمالي الأصول – إجمالي المطلوبات.

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية (التي لا يمكن ردها الى الجهة المصدرة من قبل حاملها).
- الأسهم الممتازة (التي لا يمكن استردادها من قبل حاملها وقد تقدم توزيعات أرباح غير محددة لحاملها).
- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة (التي تسمح لحاملها بالإكتتاب أو – شراء– عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر).

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية (صفقات منظمة) بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

- الأصل المالي A financial asset: هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشآة أخرى.

جـ- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشآة أخرى، أوحق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشآة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.

د- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها. مثل ابرام الشركة (س) عقد لشراء اسهمها (اسهم الخزينة) من منشأة أخرى بمبلغ 10000 دينار على ان يتحدد عدد الأسهم المستلمة بناءً على القيمة العادلة للسهم بتاريخ تنفيذ العقد بإفتراض ان سعر القيمة العادلة للسهم بتاريخ ممارسة العقد 20 دينار فإن عدد الأسهم 500 سهم (10000÷20).
- عقود مشتقة (عقود مستقبلية، عقود آجلة، عقود الخيار، عقود المقايضة) والمفصلة لاحقاً ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) والتي سيتم تسويتها بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

مثال (1)

أبرمت الشركة (س) في 2015/11/1 عقد آجل لشراء 10000 يورو بسعر آجل 95. دينار /يورو وبتاريخ ممارسة للعقد في 2016/7/1 ، وبتاريخ 2015/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 1.1 دينار / يورو .

في هذه الحالة فإن شروط العقد ايجابية لان سعر اليورو ارتفع عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 15. دينار لكل يورو (1.1 –95.) وبالتالي فإن هناك أصل مالي بتاريخ 2015/12/31 باسم عقود آجلة يورو بقيمة 1500 دينار (10000 × 15.).
وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد او اي أصل مالي آخر.

من الأمثلة على الأصول التي تعتبر أصول مالية:

- النقد.
- الاستثمارات المالية في اسهم الشركات الأخرى.
- الذمم المدينة.
- القروض والسلف الممنوحة للغير.
- الاستثمارات المالية في السندات.
- الأصول المالية المشتقة.
- الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي.

البنود التي قد تبدو أنها أصول مالية، لكنها في حقيقة الأمر لا تعتبر كذلك لأنها لا تتضمن نشوء حق حالي بإستلام نقد أو أصل مالي أخر ومن أمثلتها:

1. **الأصول غير المتداولة الملموسة:** (مثل المباني والعقارات والمعدات ...الخ)، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
2. **الأصول غير الملموسة:** (مثل براءة الإختراع وحقوق الملكية الفكرية وغيرها) حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
3. **المصاريف المدفوعة مقدما:** ترتبط هذه الأصول بالحصول على البضائع أو الخدمات في المستقبل لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability:

أ- التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشآة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشآة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

مثال (2)

أبرمت الشركة (س) في 2015/11/1 عقد آجل لشراء 10000 يورو بسعر آجل 95. دينار /يورو وبتاريخ ممارسة للعقد في 2016/7/1 ، وبتاريخ 2015/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 750. دينار / يورو.

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير ايجابية لان سعر اليورو انخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 200. دينار لكل يورو (750. -95.) وبالتالي فإن هناك التزام مالي بتاريخ 2015/12/31 باسم التزامات عقود آجلة يورو بقيمة 2000 دينار (10000 × 200.).

ب- عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة non-derivative a وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.

مثل ابرام الشركة (س) عقد لإصدار عدد متغير من اسهمها لمنشأة أخرى بمبلغ 5000 دينار على ان يتحدد عدد الأسهم التي سيتم اصدارها بناءً على القيمة العادلة للسهم بتاريخ تنفيذ العقد بإفتراض ان سعر القيمة العادلة للسهم بتاريخ ممارسة العقد 50 دينار فإن عدد الأسهم 100 سهم (5000÷50) .

- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

ومن أمثلة على الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية:

- الذمم الدائنة.
- القروض التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى.
- السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشآة.
- الذمم الدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإلتزامات المالية المشتقة، مثل التزامات عقود الخيار والتزامات العقود الآجلة .
- الإلتزامات التعاقدية لتسليم الأسهم المتعلقة بالمنشأة نفسها التي تساوي مبلغ محدد من النقد.

- بعض المشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أسهم المنشأة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الأخر.

البنود التي قد تبدو إلتزامات مالية، لكنها في حقيقة الأمر لا تعتبر كذلك لأنها لا تتضمن نشوء حق حالي بدفع نقد أو أصل مالي أخر ومن أمثلتها:

- **الإيرادات المؤجلة:** ترتبط هذه الالتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء التزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
- **مخصص ضمانات البضاعة المباعة:** ترتبط هذه المخصصات بإلتزام بتقديم خدمات مستقبلية، لكن لا تؤدي الى وجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية أو أصل مال أخر.
- **التزامات (او أصول) ضريبة الدخل:** لا تعتبر هذه الالتزامات (او الأصول) تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.
- **الالتزامات الإستنتاجية:** لا تعتبر إلتزامات مالية لانها لا تنتج عن عقود مع الغير وتعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).

مثال (3)

ظهرت البنود التالية في دفاتر الشركة "س":

- النقد في الصندوق.
- السبائك الذهبية.
- أوراق القبض التجارية.
- الاستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك.
- الاستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام للشركة (س) على الشركة المستثمر بها.
- الاستثمار في الأسهم حيث يكون للشركة "س" سيطرة على الجهة المستثمر بها.
- المصاريف المدفوعة مقدما.
- الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإيرادات المؤجلة.
- مخصص قضايا مقامة على المنشأة.

المطلوب: حدد أي من البنود المذكورة أعلاه يستوفي تعريف الأداة المالية وأي منها يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (3)

البند	ينطبق عليه تعريف الأداة المالية	يعتبر ضمن نطاق الأدوات المالية بموجب المعيار "32"
النقد في الصندوق	نعم	نعم: بنص المعيار المباشر وكذلك النقد لدى البنوك من الأصول المالية.
السبائك الذهبية	لا: يعتبر سلعة	لا
أوراق القبض التجارية	نعم: لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم ، وتعتبر أصل مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية .
الاستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك.	نعم: لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم ، وتعتبر أصل مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية .
الاستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام للشركة (س) على الشركة المستثمر بها.	نعم	نعم ، وتعتبر أصلَ مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية .
الاستثمار في الأسهم حيث يكون للشركة "س" سيطرة على الجهة المستثمر بها.	نعم	لا: تقع هذه الإستثمارات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي "27":الإستثمارات في الشركات التابعة.
المصاريف المدفوعة مقدما.	لا: لأنه لا ينتج عنها تسليم أو تبادل للنقد أو أدوات مالية أخرى.	لا
الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي.	نعم	نعم
الإيرادات المؤجلة	لا	لا
مخصص قضايا مقامة على المنشأة	لا	لا: تقع المخصصات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي "37".

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: التصنيف كإلتزام أو حق ملكية Presentation: Liabilities and equity

1. إن المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس اعتماداً على الشكل القانوني، وإنسجاماً مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي أخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على انها أداة حق ملكية. بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الأخر حقه في طلب التسديد له.

ومن الأمثلة على الأدوات المالية التي تبدو على أنها أدوات حقوق ملكية، في حين أنها تستوفي في جوهرها تعريف الإلتزام المالي، **ويجب المحاسبة عنها كإلتزامات مالية:**

- الأسهم الممتازة (التفضيلية) التي تتطلب رد قيمتها لحامليها من قبل الجهة المصدرة لها مقابل قيمة محددة أو قابلة للتحديد في المستقبل.
- الأسهم القابلة للإسترداد من قبل المنشأة المصدرة بشكل إلزامي. أما الأسهم الممتازة العادية التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق محدد، ولا يوجد على المصدر إلتزام تعاقدي لدفع أي نقدية فإنها تعتبر نوع من أنواع حقوق الملكية.
- أي أداة مالية تعطي حاملها الحق في إعادتها الى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي أخر.

2. يبين التفسير رقم (2) الصادر عن لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي (32) على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة (أسهم العضوية) حيث تسمح تلك الأسهم أحياناً حق المطالبة بالاسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر وفي مثل هذه الحالات يوضح التفسير رقم (2) بان اسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

أ- كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض استرداد أسهم الأعضاء. أو

ب- إذا كان الاسترداد ممنوع بشكل مطلق بواسطة قانون محلي أو لائحة أو النظام الأساسي للمنشآة.

ثانياً: الأدوات المالية المركبة Compound financial instruments

أ- تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة. في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية.

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى **السندات القابلة للتحويل** لعدد محدد من الأسهم العادية Convertible Bonds والتي تتكون من جزئين **الجزء الأول:** يمثل التزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الأسمية عند الإستحقاق إذا إحتفظ حامل السندات بها حتى الإستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام المالي لوجود التزام تعاقدي بدفع نقدية.

أما **الجزء الثاني:** يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

ويتم الإبلاغ عن الفائدة والتوزيعات والأرباح والخسائر المتعلقة بالأداة المالية المصنفة كإلتزام من خلال قائمة الدخل، وبالتالي فإن توزيعات الأرباح المدفوعة للأسهم الممتازة المصنفة كإلتزامات تعالج كمصروفات. أما توزيعات الأرباح لحملة الأسهم العادية يتم تحميلها مباشرة على حقوق الملكية.

ب- يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة الى إلتزام وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حق الملكية ولا يجوز ان يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً. أي أن **قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) =**

القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الإلتزام

مثال (4)

في 2016/1/1 أصدرت الشركة العربية إسناد قرض (سندات) قابلة للتحويل لأسهم عادية قيمتها 80000 دينار نقداً بفائدة 10% سنوياً ولمدة 5 سنوات. وعند خصم التدفقات النقدية لقيمة السندات والفائدة الخاصة بالسندات باستخدام أسعار الفائدة السائدة للسندات المماثلة عند إصدار السندات بدون أي عنصر لحقوق الملكية أي بدون قابلية التحويل لأسهم وجد أنها تبلغ 73000 دينار وتمثل القيمة العادلة للسندات بدون حق التحويل.

المطلوب: ما هي قيمة كل مكون من مكونات السندات القابلة للتحويل لأسهم؟

حل مثال (4)

وبالتالي فإن القيمة الأولية لجزء حقوق الملكية هو:

قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) = القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الالتزام

= 80000 – 73000 = 7000 دينار

وستقوم الشركة العربية إثبات القيد التالي:

2016/1/1	من حـ/ النقدية		80000
	الى حـ/ إسناد القرض (التزامات مالية)	73000	
	حـ/ أسهم محتملة – خيارات تحويل لحقوق الملكية	7000	

جـ- لا يتطلب المعيار إعادة تصنيف مكونات الأداة المالية المركبة في أداة الدين القابلة للتحويل لأسهم عادية نتيجة التغير في إحتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية (الأسهم).

ثالثاً: الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم

Settlement Options

عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير)، فإنه يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات وفق القاعدة التالية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي (32):

أ- يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إذا كانت عقود مشتقة سيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (أسهم) ومبلغ نقدي محدد أو إذا كانت عقود غير مشتقة سيتم تسويتها من خلال إصدار عدد محدد من ادوات حقوق الملكية للمنشأة (أسهم).

على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة خيار شراء أو حقوق يمنح حامله الحق في الحصول على 5000 سهم مقابل 4 دنانير للسهم، وتم بيع حق الخيار بمبلغ 1500 دينار نقداً، سيتم في هذه الحالة جعل حساب النقدية مديناً وحساب خيارات الأسهم – حقوق الملكية دائناً بمبلغ 1500 دينار بتاريخ منح حق الخيار للغير.

ب- إما إذا كان مبلغ النقدية أوعدد أدوات حقوق الملكية (الأسهم) التي سيتم إصدارها للغير أو الحصول عليها من الغير قابل للتغير في المستقبل أي بعد إبرام العقد، يتم تصنيف العقد كأصل مالي أو إلتزام مالي.

على سبيل المثال، في 2015/1/1 إذا أبرمت الشركة العربية عقد مع إحدى الجهات تلتزم بموجبه بإصدار أسهم (أدوات حقوق الملكية) بمبلغ 60000 دينار ويمارس العقد بتاريخ 2016/7/1.

في هذه الحالة سيتم تصنيف هذا العقد (الأداة المالية) كإلتزامات مالية كون عدد الأسهم المصدرة سيختلف بناءاً على التغير في القيمة العادلة للسهم عند التنفيذ، فإذا إرتفع سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيتم إصدار عدد أقل من أسهم الشركة، أما إذا إنخفض سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيزيد عدد الأسهم الواجب إصدارها لحامل العقد. وبالتالي فإن العقد (الأداة المالية) سيتم **تصنيفها كإلتزام مالي.**

جـ- إذا إلتزمت المنشأة بإعادة شراء أسهمها المصدرة (أدوات حقوق الملكية) في المستقبل مقابل دفع نقدية أو تسليم أصول مالية أخرى، فإن ذلك يمثل إلتزام مالي يقاس مبدئياً بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء، حيث سيتم إعادة تصنيف أدوات حقوق الملكية المصدرة كأسهم لتظهر ضمن الإلتزامات.

د- يتطلب هذا المعيار أيضاً تصنيف الأداة المالية المشتقة a derivative financial instrument التي تعطي أحد أطراف العقد سواء المنشأة مصدرة العقد أو حامل الخيار الحق في تحديد كيفية تسويتها وتنفيذ العقد مثل التسوية مقابل النقد أو مبادلة

أسهم بنقد، يتم تصنيفها في هذه الحالة كأصل مالي أو إلتـزام مـالي، إلا إذا كانـت جميع البدائل المتاحة لتنفيذ العقد (الخيار) تؤدي الى نشوء أداة حق ملكية.

رابعاً: أسهم الخزينة Treasury shares(Stocks)

عندما تقوم شركة ما (أو إحدى شركاتها التابعة) بشراء أسهمها المصدرة أو أداة حقـوق ملكية أخرى من السوق المالي، تسمى هذه الأسهم المشتراة بأسهم الخزينة وبالتـالي فـإن هذه الأسهم لا تعتبر متداولة خلال فترة إقتناء الشركة لها. وتظهر أسهم الخزينة بالتكلفـة في ميزانية الشركة في بند منفصل مطروحة من حقوق الملكية. ويتم معالجتها كما يلي:

أ – يتم إثباتها عند الإقتناء بالتكلفة.

ب– عند بيع تلك الأسهم لا يعترف بأرباح البيع ضمن قائمة الدخل وانما ضمن مكونـات حقوق الملكية بإسم "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة".

جـ– عند بيع أسهم الخزينة بخسارة يتم تحميل الخـسارة علـى حـساب "رأس المـال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة"، وإذا كانت خسارة البيع أكبـر مـن رصـيد هـذا الحساب يحمل الباقي على الأرباح المحتجزة.

مثال (5)

لدى الشركة الأهلية مليون سهم عادي مصدرة قيمتها الاسمية دينار واحـد للـسهم، وقـد تمت العمليات التالية:

- في 2016/7/1 قامت الشركة بشراء 1000 سهم من السوق المالية بـسعر 6 دنـانير للسهم شاملة عمولات الشراء نقداً.
- في 2016/9/1 باعت الشركة 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم نقداً.
- في 2016/10/1 باعت الشركة 600 سهم بسعر 3 دنانير للسهم نقداً.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر الشركة الأهلية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (5)

– عند الشراء:

2016/7/1	من حـ/ أسهم الخزينة		6000
	الى حـ/ النقدية	6000	

عند بيع جزء من الأسهم بربح يبلغ (10 – 6) × 400 = 1600 دينار والتي تعتبر رأس مال إضافي – أسهم خزينة، يتم إعداد القيد التالي:

2016/9/1	من حـ/ النقدية (400×10)		4000
	الى حـ/ أسهم الخزينة (400 ×6)	2400	
	حـ/ رأس مال إضافي – أسهم خزينة	1600	

عند بيع جزء من الأسهم بخسارة تبلغ (3– 6) × 600 = 1800 دينار يتم تخفيض رصيد حساب رأس مال إضافي – أسهم خزينة والفرق يحمل على الأرباح المحتجزة، يتم إعداد القيد التالي:

2016/10/1	من حـ/ النقدية (600×3)		1800
	حـ/ رأس مال إضافي – أسهم خزينة		1600
	حـ/ أرباح محتجزة		200
	الى حـ/ أسهم الخزينة (600×6)	3600	

خامساً: التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية

Offsetting a financial asset and a financial liability

أ-يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والإلتزامات المالية بصورة منفصلة حيث يعكس العرض المنفصل وضع أفضل للتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها. إلا أن المعيار قد تطلب إجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي، بحيث يتم عرض المبلغ الصافي بينهما إما كأصل أو إلتزام في الميزانية حسب مقتضى الحال عند توفر الشرطين التاليين معاً:

- للمنشأة حق قانوني للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المعترف بها (وجود عقد أو إتفاق مع الأطراف الأخرى).
- وجود نية للتسديد (أو تسوية العقد) على أساس الصافيsettle on a net basis أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام في آن واحد.

متطلبات الإفصاح: إنتقلت متطلبات الإفصاح الى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض":
   - الأداة المالية
   - أداة حق الملكية
   - القيمة العادلة
   - الأصل المالي
4. أعطي 4 أمثلة على الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية.
5. ما هو المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية؟
6. ما المقصود بالأدوات المالية المركبة، مع اعطاء مثالين عليها؟
7. بين القاعدة الواجب اتباعها لتصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير).
8. ما المقصود بأسهم الخزينة، وكيف يتم معالجتها محاسبياً عند الشراء وعند اعادة بيعها؟
9. ما هي الشروط الواجب توافرها لإجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في حالة وجود سندات قابلة للتحويل إلى أسهم يتم إظهار السندات في البيانات المالية للجهة المصدرة كما يلي (JCPA: الدورة الثانية):
   أ- كمطلوبات.
   ب- توزع بين مطلوبات وحقوق مساهمين.
   جـ- أي من (أ) و(ب) اعلاه صحيح.
2. أي من البنود التالية لا يعد أصل مالي؟
   أ- المصاريف المدفوعة مقدماً.
   ب- الاستثمار في أداة حق ملكية منشأة أخرى.
   جـ- النقد د- الاستثمار في السندات
3. أي من الالتزامات التالية هي التزام مالي؟
   أ- مخصص ضمان ما بعد البيع. ب- مخصص التزام استنتاجي.
   جـ- قرض البنك. د- الإيراد المؤجل.
4. العقود التي تدخل فيها المنشأة مع أطراف أخرى والتي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهم عادية وكان العقد سينفذ في المستقبل على أساس سعر الذهب المستقبلي:
   أ- أصول مالية ب- التزامات مالية
   جـ- من مكونات حقوق الملكية د- مطروحة من حقوق الملكية
5. العقود التي تدخل فيها المنشأة مع أطراف أخرى والتي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهم عادية وكان العقد سينفذ في المستقبل على أساس عدد محدد من أدوات حقوق الملكية(الأسهم):
   أ- إلتزامات مالية ب- أصول مالية
   جـ- أداة حقوق الملكية د- مطروحة من حقوق الملكية

6. أرباح بيع أسهم الخزينة تظهر ضمن:
أ- إيرادات أخرى في قائمة الدخل
ب- حساب رأس المال الإضافي- أسهم خزينة ضمن حقوق الملكية
جـ-الأرباح المدورة د- لا تظهر في القوائم المالية على الإطلاق.
7. تتميز المشتقات المالية بما يلي:
أ- ليس لها قيمة بذاتها.
ب- تتغير قيمتها إستجابة لتغير في سعر أو قيمة الأصل الضمني (المتعاقد عليه)
جـ- يتم تنفيذها بالمستقبل د- جميع ما ذكر صحيح
8. إذا كان العقد الآجل لشراء الفضة يتضمن إمكانية تسويته على أساس الصافي، فإن هذا العقد يعتبر أداة مالية:
أ- نعم، كون االفضة من الأصول المالية
ب- نعم، كون الفضة ذات سيولة عالية
جـ- لا، كون الفضة سلعة وليس أصل مالي
د- نعم، نظراً لأن العقد سيتم تسويته بالصافي.

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الرابعة)

شركة مساهمة عامة بلغ عدد أسهمها المتداولة في السوق 80.000 سهم عادي بقيمة إسمية دينارين للسهم الواحد وقد أصدرت تلك الأسهم بسعر 10 دنانير للسهم الواحد، وقد تمت العمليات التالية في تلك الشركة:

1. اشترت الشركة 10.000 سهم كأسهم خزينة (Treasury Stock) بسعر 40 دينار للسهم الواحد.
2. أعادة بيع 4000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 42 دينار للسهم الواحد.
3. أعادة بيع 3000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 35 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة للشركة وذلك باستخدام طريقة التكلفة (Cost Method).

معيار المحاسبة الدولي رقم (33)	ربحية السهم Earnings per Share (EPS)
33	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". 3. توضيح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية. 4. بيان المقصود بالعدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وكيفية احتسابه. 5. توضيح كيفية احتساب ربحية السهم المخفضة. 6. بيان اهم الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".

معيار المحاسبة الدولي رقم (33)
ربحية السهم
Earnings per Share (EPS)

مقدمة

تعتبر ربحية السهم من المقاييس الشائعة الاستخدام لتحليل ربحية الشركة وتقييم أدائها، حيث تستخدم لمقارنة ذلك مع أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما يستخدم المحللون ربحية السهم لمقارنة ربحية وأداء الشركة مع الشركات المماثلة التي تعمل في نفس مجال الصناعة وخلال نفس الفترة المالية.

تم تغطية موضوع ربحية السهم Earnings per Share من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (33).

هدف المعيار　　Objective

ان الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (33) هو توضيح أساس احتساب ربحية السهم واسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية. واعتبر المعيار ان الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.

نطاق المعيار　　Scope

حددت الفقرة رقم (2) من المعيار ان الشركات التي ينطبق عليها احتساب ربحية السهم وعرضه ضمن القوائم المالية، وبالتحديد ضمن قائمة الدخل، هي الشركات التي تكون أسهمها مطروحة للاكتتاب والتداول العام في السوق المالي او التي تنوي طرح أسهم للاكتتاب العام. وحدد المعيار في الفقرة (4) ان ربحية السهم تحسب للشركات التي تعد قوائم مالية موحدة باستخدام صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل الموحدة وليس لكل شركة على حده حتى في حال عرضت المنشأة قوائم مالية منفصلة ايضا. واذا عرضت الشركة قوائم مالية منفصلة يمكن للمنشأة عرض ربحية السهم في قائمة الدخل الشامل المنفصلة.

وقد تطلب المعيار احتساب وعرض كل من ربحية السهم الأساسية Basic Earnings per Share وربحية السهم المخفضة Diluted Earnings per Share وذلك باستخدام الأرباح او الخسائر من النشاط المستمر للمنشاة وذلك لجميع الفترات التي تغطيها القوائم المالية المعروضة. وفي حالة وجود أرباح او خسائر من نشاط غير مستمر لدى المنشاة، فيجب في هذه الحالة عرض حصة السهم الواحد من أرباح او خسائر النشاط غير المستمر اما ضمن قائمة الدخل او ضمن الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

كما حدد المعيار ان ربحية السهم الأساسية والمخفضة يجب ان تحسب حتى في حالة تحقيق الشركة لخسائر.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

ربحية السهم الأساسية (نصيب السهم الواحد من الأرباح الأساسية) Basic Earnings per Share:

هي نصيب السهم العادي الواحد من الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية، وتحتسب من خلال قسمة الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح للأسهم العادية.

ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings per Share: عند وجود رأس مال مركب والذي يتضمن خيارات لشراء الأسهم العادية للمنشأة أو سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية، فإن هناك أسهم عادية محتملة لدى المنشأة وعند الأخذ بعين الإعتبار هذه الأسهم في إحتساب ربحية السهم فإن حصة السهم المحتسبة هي ربحية السهم المخفضة.

السهم العادي المحتمل A potential Ordinary Share: هو أداة مالية أو عقد ممنوح للغير يعطي حامله الحق في الحصول على الأسهم العادية، مثل خيارات شراء الأسهم الممنوحة للغير والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.

خيارات شراء الأسهم Put Options on Ordinary Shares: هي عقود تبرمها المنشأة مع طرف آخر تعطي الحق وليس الإلزام لحاملها (الطرف الأخر) الحق في شراء أسهم المنشأة العادية بسعر محدد خلال فترة مستقبلية محددة.

متطلبات المعيار الرئيسية

احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة

ربحية السهم الأساسية

تمثل ربحية السهم الأساسية، بشكل عام، حصة السهم العادي الواحد من صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد الفوائد والضرائب، ويتم استخراج ربحية السهم عن طريق تقسيم صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد طرح جميع المصاريف بما فيها الفوائد والضرائب وحصة الأقلية من الأرباح وحصص الأسهم الممتازة من الأرباح على عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة}}$$

وفي حالة تغير عدد الأسهم العادية خلال العام سواءً بالزيادة أو الانخفاض يتم استخدام العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام لاحتساب ربحية السهم، وعليه تصبح معادلة احتساب ربحية السهم على النحو التالي:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) للأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة}}$$

وتجدر الإشارة الى أن هناك العديد من الأحداث التي ينتج عنها تغير في عدد الأسهم العادية المطروحة والمتداولة في السوق منها زيادة رأس مال الشركة بطرح أسهم جديدة للاكتتاب، وتوزيع أسهم مجانية، وشراء أسهم الخزينة، وتجزئة السهم، وتحويل السندات او الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الى أسهم عادية.

ولتوضيح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية والمتوسط المرجح لعدد الأسهم نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2016/1/1 كان عدد أسهم الشركة العالمية مليون سهم عادي بقيمة اسمية 1 دينار. كما كان لدى الشركة 400000 سهم ممتاز بقيمة اسمية مليون دينار تعطي أرباح 6%. وخلال العام 2016 تم ما يلي:

- في 2016/4/1 قامت الشركة بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 500000 سهم إضافي تم بيعها بسعر 2.5 دينار للسهم.
- في 2016/8/1 قامت الشركة بشراء 150000 سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في 2016/10/1 قامت الشركة بتوزيع سهم مجاني لكل سهم عادي.
- في 2016/12/1 قامت الشركة ببيع 60000 سهم من أسهم الخزينة.
- بلغ صافي ربح الشركة من العمليات المستمرة 300000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2016.
2. احتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2016.

حل مثال (1)

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2016.

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح	
2016/1/1	1000000	3	(2×1000000) × (12÷3)	= 500000
2016/4/1	1500000	4	(2×1500000) × (12÷4)	=1000000
2016/8/1	1350000	2	(2×1350000) × (12÷2)	= 450000
2016/10/1	2700000	2	(2700000) × (12÷2)	= 450000
2016/12/1	2760000	1	(2760000) × (12 ÷1)	= 230000
2016/12/31	2760000	0		
المجموع		12		2630000

يلاحظ من الجدول أعلاه ان توزيع أسهم مجانية يعامل وكأنه تم في بداية العام، ولهذا السبب تم ضرب عدد الأسهم القائم خلال الفترات السابقة للتوزيع بـــ 2. ويعامل تجزئة السهم نفس معاملة توزيع أسهم مجانية.

2. احتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2006.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{1000000 - 300000 \times 6\%}{2630000}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{240000}{2630000} = 0.09125 \text{ دينار للسهم}$$

ربحية السهم المخفضة

تحتسب وتنشر ربحية الأسهم المخفضة في حالة وجود أدوات مالية لدى المنشاة قابلة للتحويل الى أسهم عادية، مثل الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية. ويتم احتساب ربحية السهم في هذه الحالة بافتراض تحويل هذه الأدوات الى أسهم عادية وبالتالي يتم تعديل اثر التحويل على الأرباح (البسط) وعدد الأسهم (المقام) في عملية احتساب ربحية السهم. وفي حالة انخفاض ربحية السهم عند التحويل عن ربحية السهم الأساسية يعتبر ربحية السهم مخفضة ويتوجب في هذه الحالة نشر كل من ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفضة. وتجدر الإشارة الى انه في حالة كون عملية تحويل احد الأدوات المالية القابلة للتحويل تؤدي الى زيادة ربحية السهم فيتم في هذه الحالة تجاهلها وبالتالي لا تدخل في عملية احتساب ربحية السهم المخفضة.

ومن الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة ما يلي:

- الديون القابلة للتحويل
- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
- أسهم الخيارات

- أسهم التعهدات (الحقوق)

ويتم ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم، حيث يتم احتساب ربحية السهم المخفضة بالبدء بالأداة الأكثر تخفيضا ثم التي تليها وهكذا. وفي حالة الأدوات التي لا يوجد لها اثر تخفيضي تستثنى من عملية الاحتساب.

مثال (2)

خلال العام 2016 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق مليون سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الاسمية مليون دينار تعطي أرباح 8% سنويا، ويبلغ عددها 400000 سهم قابلة للتحويل الى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل الى 2 سهم عادي.
- لدى الشركة سندات قيمتها الاسمية مليون دينار يبلغ معدل الفائدة عليها 6% سنويا، ويبلغ عددها 100000 سند قابلة للتحويل الى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل الى 4 أسهم عادية.
- بلغ صافي ربح الشركة من الأنشطة المستمرة للعام 2016 مبلغ 250000 دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 25%.

المطلوب:

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.
2. ربحية السهم المخفضة.

حل مثال (2)

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{1000000 \times 8\% - 250000}{1000000} = 0.170 \text{ دينار للسهم}$$

2. احتساب ربحية السهم المخفضة.

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:

- اثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$\frac{\%8 \times 1000000}{2 \times 400000} = 0.100 \text{ دينار للسهم}$$

وبما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.

- اثر تحويل السندات:

$$\frac{((0.25-1) \%6 \times 1000000}{4 \times 100000} = 0.1125 \text{ دينار للسهم}$$

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة اثر تحويلها على ربحية السهم:

1. الأسهم الممتازة 0.100 دينار
2. السندات 0.1125 دينار

وبناء عليه يتم البدء باحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل الأسهم الممتازة يليها السندات.

- ربحية السهم في حالة تحويل الأسهم الممتازة

$$\frac{250000}{2 \times 400000 + 1000000} = 0.1388 \text{ دينار للسهم}$$

- ربحية السهم في حالة تحويل الأسهم الممتازة والسندات:

$$= \frac{((0.25-1) \%6 \times 1000000 + 250000}{4 \times 100000 + 2 \times 400000 + 1000000}$$

$$\frac{45000 + 250000}{2200000} = 0.13409 \text{ دينار للسهم}$$

وبناء على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.13409 دينار. حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.170 دينار، وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.13409 دينار.

مثال (3)

في 2016/1/1 منحت الشركة العربية أحد موظفيها حق خيار شراء 10000 سهم بسعر ممارسة 5 دنانير للسهم ولفترة تنفيذ تبلغ سنتين، عند إعداد القوائم المالية في 2016/12/31 بلغ معدل متوسط سعر السهم العادل خلال السنة 10 دنانير.

المطلوب: ما هو عدد الأسهم المحتملة التي سيتم إضافتها للمتوسط المرجح للأسهم العادية عند احتساب ربحية السهم المخفضة ؟

حل مثال (3)

وفق متطلبات المعيار رقم (33) سيتم حساب عدد الأسهم التي سيتم إصدارها لحامل حق الخيار فيما لو تمت التسوية من خلال الأسهم فقط وبالصافي:

المكاسب التي أكتسبها حامل حق الخيار = 10000 (10– 5)

= 50000 دينار

سيتم منح حامل حق الخيار أسهم عادية مقابل 50000 دينار وبما أن متوسط سعر السهم السوقي العادلة 10 دنانير فإن الشركة ستصدر 5000 سهم (50000 ÷ 10) لحامل حق الخيار دون قبض أية مبالغ نقدية منه.

وعليه فإن عدد الأسهم المحتملة لحق الخيار هو 5000 سهم عادي.

ثالثاً: متطلبات العرض الإفصاح

العرض:

أ- يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في متن (صلب) قائمة الدخل حتى لو كانت خسارة (أرقام سالبة) ولكل فئة من الأسهم العادية.

ب- يجب عرض ربحية السهم المخفضة والأساسية للعمليات المتوقفة (إذا أعدت المنشأة تقريراً عن هذه العمليات) إما في صلب قائمة الدخل أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الإفصاح:

أ- مبلغ الأرباح أو الخسائر المستخدم في حساب الأرباح المعدة لحملة الأسهم العادية عند إحتساب ربحية السهم المخفضة، وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة.

ب- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم لإحتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

جـ-الأدوات المالية التي يحتمل أن تؤدي لتخفيض ربحية السهم الأساسية مستقبلاً، وتم إستثنائها في حساب ربحية السهم المخفضة الحالية لأنها لا تؤدي للتخفيض (ضد التخفيض).

د- توضيح ووصف للأحداث اللاحقة المتعلقة بالأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة اللاحقة لتاريخ الميزانية (التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
   - ربحية السهم الأساسية
   - ربحية السهم المخفضة
   - السهم العادي المحتمل
   - خيارات شراء الأسهم
4. وضح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية.
5. بين المقصود بالعدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وكيفية احتسابه.
6. وضح كيفية احتساب ربحية السهم المخفضة.
7. ما هي الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة؟
8. ما هي أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإعلان عن توزيعات أرباح وتسديدها في صورة أسهم مجانية (JCPA: الدورة الثانية):

أ- يزيد عائد السهم العادي Eps. ب- تخفض قيمة رأس المال العامل.

جـ- تخفض القيمة الدفترية للسهم الواحد. د- يزيد قيمة حقوق المساهمين.

2. في حالة توزيع اسهم مجانية في 2016/10/1 يتم اخذ اثر الأسهم المجانية عند احتساب ربحية السهم الاساسية للعام 2016 اعتبار من:

أ- 2016/1/1 ب- 2016/10/1

جـ- 2016/12/31 جـ- 2016/7/1

3. أي من العمليات التالية يؤدي الى تخفيض ربحية السهم الاساسية:

أ- ارتفاع معدل ضريبة الدخل ب- ارتفاع معدل الفائدة على الاقتراض

جـ- تجزئة سهم الشركة د- جميع ما ذكر

4. بتاريخ 2016/12/31 كان لدى الشركة العصرية 400000 سهم عادية متداول من ضمنها 300000 سهم تم إصدارها قبل بداية عام 2016 و 100000 سهم تم إصدارها بتاريخ 2016/10/1، فإذا علمت أن صافي دخل الفترة المنتهية بتاريخ 2016/12/31 بلغ 1530000 دينار، فإن ربحية السهم العادي للشركة العصرية لعام 2016 (مقربة لأقرب خانتين عشريتين) هي:

أ- 3.06 دينار ب- 3.60 دينار

جـ- 4.71 دينار د- 3.83 دينار

5. إن انخفاض معدل الضريبة على المنشأة (بفرض أن المنشأة تحقق أرباح):

أ- يخفض ربحية السهم الأساسية والمخفضة ب- يزيد ربحية السهم الأساسية

جـ- يزيد ربحية المخفضة د- ب وج صحيحتان

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الثالثة)

يتكون راسمال شركة المنسوجات المساهمة العامة من 1.000.000 (مليون) سهم عادي وبقيمة اسمية دينار واحد للسهم العادي الواحد و 50.000 سهم ممتاز بقيمة اسمية 10 دنانير للسهم الواحد الممتاز، وبنسبة أرباح 10% للأسهم الممتازة (علما بأن الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح وقابلة للتحويل الى أسهم عادية) حيث ان كل سهم ممتاز قابل للتحويل الى 10 أسهم عادية.

- في 2016/3/31 أصدرت شركة المنسوجات 450.000 سهم عادي وبسعر اصدار 3 دنانير للسهم الواحد (ثلاثة دنانير للسهم الواحد) وبقيمة اسمية دينار واحد.
- في 2016/7/1 وزعت شركة المنسوجات أسهم مجانية على المساهمين بنسبة 10% من الأسهم العادية (145.000 سهم عادية).
- في 2016/10/1 أعادت شراء 50.000 سهم من أسهمها العادية كأسهم خزينة بسعر 4 دنانير للسهم الواحد (أربعة دنانير للسهم الواحد).
- بلغ صافي الربح للشركة لعام 2016 مبلغ 1.650.000 دينار (مليون وستمائة وخمسون الف دينار).

المطلوب: احتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح EPS لعام 2016.

التمرين الثالث: مقالي

في 2016/1/1 كان لدى الشركة السعادة 5 مليون سهم عادي بقيمة اسمية دينار للسهم، وفي 2016/4/1 تم شراء ملون سهم كاسهم خزينة. في 2016/7/1 تم طرح 2000 سند قابلة للتحويل الى اسهم عادية بمعدل 1 سند: 100 سهم تبلغ القيمة الاسمية للسندات 2 مليون دينار وتعطي فائدة بمعدل 12% سنوياً. بلغ صافي ربح الشركة بعد الفوائد والضرائب 750000 دينار وتبلغ نسبة الضريبة 20%.

المطلوب: احتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح لعام 2016.

معيار المحاسبة الدولي رقم (34)	التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting
34	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): " التقارير المالية المرحلية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): " التقارير المالية المرحلية". 3. بيان القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي كحد أدنى، في حالة إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة. 4. بيان الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي. 5. بيان الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية. 6. شرح النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية. 7. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (34)
التقارير المالية المرحلية
Interim Financial Reporting

مقدمة

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقي مستخدمو المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادىء الاعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إستخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

نطاق المعيار Scope

لا يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم (34) اي نوع من المنشآت نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار ما يلي:

أ. يشجع المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:

- تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.
- أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية.

ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب منها بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34)، فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الفترة المرحلية Interim Period: هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي Interim Financial Report: هو التقرير المالي الذي يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية" أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة كما هوَ مبين في هذا المعيار.

متطلبات المعيار

أولاً: شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية Content of an Interim Financial Report

أ. إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية A Complete Set of Financial Statements في التقرير المرحلي (قائمة المركز المالي ، قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر ، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية) ، عندها يجب أن تمتثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ب. إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

واذا عرضت المنشأة قائمة الربح والخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل في القوائم المالية السنوية، يجب عليها عندها عرض الربح والخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل ايضا في التقارير المالية المرحلية.

ج. إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية مختصرة، يجب أن تتضمن تلك التقارير كحد أدنى العناوين Headings والمجاميع الفرعية Subtotals الواردة في آخر قوائم مالية سنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

د. يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح Basic Earnings Per Share وَحصة السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل. واذا عرضت المنشأة قائمة الربح والخسارة بشكل منفصل يجب عرض ربحية السهم الاساسية والمخفضة في هذه القائمة.

هـ. إذا تم إعداد القوائم المالية السنوية للمنشأة على أساس قوائم موحدة، يجب عندها إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس.

ثانياً: المعاملات والاحداث الهامة Significant Events and Transactions

أ. يجب ان تتضمن القوائم المالية المرحلية توضيح للمعاملات والاحداث المهمة لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة والاداء المالي لها منذ اخر قوائم مالية سنوية. والمعلومات المعروضة حول المعاملات والاحداث المهمة تعمل على تحديث المعلومات الملائمة في احدث قوائم سنوية معلنة.

ب. لا يتطلب هذا المعيار عرض المعلومات غير المهمة في ملاحظات التقارير المالية المرحلية والمتعلقة بمعلومات عرضت ضمن ملاحظات اخر تقرير مالي سنوي.

ج. فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات المطلوب الإفصاح عنها **اذا كانت مهمة**، وهي على سبيل المثال لا الحصر:

- تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض.
- الاعتراف بخسارة تدني الاصول المالية والأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وأرباح استعادة الخسارة في الانخفاض والمعترف بها كخسارة في فترات سابقة.
- عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- بيع وشراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التعهدات لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التسويات القضائية.
- تصحيح أخطاء فترات سابقة.
- التغيرات في الظروف الاقتصادية وظروف العمل والتي تؤثر على القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الاصول والالتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة او بالتكلفة المطفأة.
- تعثر سداد الديون أو الإخلال في تنفيذ اتفاقية دين لم يتم تصويبها لاحقاً.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- التحول بين المستويات المختلفة المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية.
- التغير في تصنيف الأصول المالية الناتجة عن التغير في أغراض او استخدامات تلك الاصول.
- التغيرات في الاصول والالتزامات المحتملة (الطارئة).

ثالثاً: الافصاحات الاخرى

يجب الافصاح عما يلي في ملاحظات Notes التقرير المالي المرحلي ويتم الافصاح عنها على اساس من بداية السنة حتى تاريخة:

- عبارة تفيد بإتباع نفس السياسات المحاسبية الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي سابق، وأي تغيرات في السياسات المحاسبية إن وجدت.
- تعليقات تفسيرية تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.
- البنود غير الإعتيادية Unusual (من حيث طبيعتها، حجمها، أو عدد مرات حدوثها).
- طبيعة وقيمة التغير في التقديرات في القوائم السابقة المنشورة (سواء سنوية أو مرحلية).
- إصدارات وإعادة شراء وتسديدات أدوات حقوق الملكية (الأسهم) أو أدوات الدين.
- توزيعات الأرباح المدفوعة للسهم الواحد أو الإجمالية، ولكل من الأسهم العادية والأسهم الأخرى.
- الأحداث الهامة للفترة اللاحقة للفترة المرحلية الحالية والتي لم تظهر ضمن بيانات الفترة المرحلية الحالية.
- إفصاحات حول قطاعات المنشأة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (8) "القطاعات التشغيلية"، وتشمل:
  - الايرادات من العملاء الخارجين اذا كانت تدخل في التقرير وفي تحديد الربح او الخسارة التي يتم مراجعتها من قبل متخذ القرار التشغيلي للمنشأة ككل.
  - الايرادات الداخلية من القطاعات الأخرى (البينية).
  - مبلغ ربح او خسارة القطاع.
  - اجمالي الاصول اذا كان هناك تغير مهم في قيمتها منذ اخر تقرير مالي سنوي.
  - وصف عن اي تغيرات في القطاعات منذ اخر تقرير مالي سنوي.
  - تسوية لاجمالي بنود الربح والخسارة التي يتم تخصيصها من القطاع الى المنشأة ككل وبالعكس.
- التغيرات في هيكل المنشأة متضمنة عمليات إندماج الأعمال وإعادة الهيكلة.

رابعاً: الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Disclosure of Compliance with IFRSs

إذا إمتثل التقرير المالي المرحلي لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34)، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ويجب أن لا يعتبر التقرير المالي المرحلي أنه ممتثلاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مالم يمتثل لكافة متطلبات هذه المعايير والتفسيرات المتعلقة بها.

خامساً: الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية:

Periods for Which Interim Financial Statements are Required to be Presented

أ. فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) سواء كانت مختصرة ام كاملة فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة المركز المالي المقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة .
2. قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" للفترة المالية المرحلية الحالية وتراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الأخر مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
4. قائمة التدفقات النقدية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

ب. إذا كانت أعمال المنشأة موسمية ولم يظهر أثرها في القوائم المرحلية، يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بتلك الأعمال لفترة 12 شهر سابقة والبيانات المالية المقارنة لها، بالإضافة إلى القوائم المالية للفترة المرحلية.

مثال (1) التقرير المرحلي نصف السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية نصف السنوية لعام 2016 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيان الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (1)

إن القوائم المالية التي يتوجب عرضها في التقرير المالي نصف السنوي لعام 2016 تتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2016/6/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2015/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن الفترة المنتهية في 2016/6/30 وقائمة دخل شامل مقارنة عن الفترة المنتهية في 2015/6/30، ولا حاجة لعرض البيانات التراكمية للسنة حتى تاريخه لأنها نفسها المعروضة لفترة نصف السنة.
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (6) شهور والمنتهية في 2016/6/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2015.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 2016/6/30 أي من 1/1 – 2016/6/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2015.

مثال (2) التقرير المرحلي ربع السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية ربع السنوية للربع الثالث لعام 2016 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيان الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (2)

الربع الثالث يغطي الفترة من 7/1 – 2016/9/30، أما القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي ربع السنوي لعام 2016 فتتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2016/9/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2015/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن:
   أ. فترة ثلاثة شهور المنتهية في 2016/9/30 (7/1 – 2016/9/30) وقائمة دخل مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في 2015/9/30 (7/1 – 2015/9/30).
   ب. تراكمياً من بداية السنة عن الفترة المنتهية في 2016 /9/30 (1/1 – 2016/9/30) وقائمة دخل تراكمية مقارنة عن نفس الفترة المنتهية من العام السابق 2015/9/30 (1/1 – 2015/9/30).
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (9) شهور والمنتهية في 2016/9/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2015.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 2016/9/30 أي من 1/1 – 2016/9/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2015.

سادساً: الأهمية النسبية Materiality

يجب تقييم أهمية البنود عند إتخاذ القرار المتعلق بكيفية الإعتراف أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية بحيث تتضمن التقارير المرحلية كافة المعلومات ذات الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة، مع العلم بأن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المالية المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر بشكل كبير من إعتمادها على القوائم المالية السنوية.

سابعاً: الإفصاح في القوائم المالية السنوية

Disclosure in Annual Financial Statements

إذا تم تغيير تقدير مبلغ وبشكل كبير كان قد ورد في التقرير المالي المرحلي خلال الفترة اللاحقة للتقرير المرحلي ولم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة، فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة ذلك التغير في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

ثامناً: الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. السياسات المحاسبية

عند إعداد القوائم المالية المرحلية يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة.

وإذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة في فترة مرحلية معينة، فإنه يجب تطبيق تلك السياسة ويتم إعادة عرض القوائم المرحلية المقارنة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب. القياس

يجب أن تتم عمليات القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية على أساس (السنة حتى تاريخه)، ويجب أن لا تتأثر نتائج أعمال المنشأة بتكرار إعداد التقارير المالية المرحلية. كما يجب مراعاة النقاط التالية في عملية القياس:

- يجب معاملة الإيرادات التي يتم إستلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لأخر بطريقة مماثلة عن تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، وبالتالي يجب الإعتراف بتلك الإيرادات أو تأجيلها في تاريخ أعداد القوائم المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يتم الإعتراف بالتكاليف والإيرادات في القوائم المالية المرحلية (خاصة التي يتم تكبدها بشكل غير متساوي على مدار السنة المالية) بنفس أسس الإعتراف المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة.
- يتم تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة حديثاً والسارية المفعول خلال فترة القوائم المالية المرحلية ويتم تبنيها عند إعداد القوائم المرحلية، كما يجب تطبيق ذلك في التقارير المالية السنوية.
- يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة إذا تحققت شروط الإعتراف بها وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

فعلى سبيل المثال، إذا دفعت الشركة مبلغ 30000 دينار حتى نهاية 2016/6/30 كمصاريف بحث، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن قائمة الدخل نصف السنوية كمصاريف، وإذا دفعت الشركة خلال الربع الثالث من السنة مبلغ 8000 دينار ولبى هذا المبلغ شروط الإعتراف به كأصل غير ملموس فإن قيمة الأصل غير الملموس سيظهر بمبلغ 8000 دينار في ميزانية الربع الثالث كما في 2016/9/30.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية":
   - الفترة المرحلية
   - التقرير المالي المرحلي
4. بين القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي كحد أدنى، في حالة إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة.
5. ما هو الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
6. ما هي الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية؟
7. ما هي النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية؟
8. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب على المنشأة نشر التقارير المالية المرحلية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34):

أ- مرة واحدة في السنة. ب- مرتين في السنة.

جـ- على أساس فصلي. د- وفق رغبة المنشأة.

2. يشجع المعيار الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مرحلية:

أ- تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الاقل

ب- نشر التقارير خلال فترة لا تزيد عن 30 يوم

جـ- ارفاق التقرير السنوي مع التقرير المرحلي

د- لا شيء مما ذكر صحيح

3. يجب أن تشمل التقارير المالية المرحلية كحد أدنى ما يلي:

أ- مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تنسجم مع معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ب- ميزانية عمومية وقائمة دخل فقط.

جـ- مجموعة مختصرة من القوائم المالية وإيضاحات مختارة.

د- ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر فقط.

4. تقوم الشركة (س) بإعداد قوائم مالية نصف سنوية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)، حيث تغطي القوائم المالية الشهور الستة الأولى من عام 2016، وقد صدر معيار إبلاغ مالي دولي جديد ساري المفعول للفترات التي تبدأ في 2016/1/1 وما بعد. يجب أن تتبنى المنشأة هذا المعيار في:

أ- القوائم المالية حتى 2016/6/30 فقط.

ب- القوائم المالية للسنة حتى 2016/12/31 فقط.

جـ- وفق لسياسة الشركة الداخلية

د- (أ) و (ب) معاً صحيح.

5. بلغ رصيد الذمم المدينة في نهاية الربع الاول من عام 2016 مبلـغ 60000 دينـار ونسبة الديون المشكوك فيها 10% من رصيد الذمم المدينة، وتبيع الشركة البضاعة بشروط تسديد خلال 6 شهور من تاريخ الشراء. عند إعداد القوائم المالية المرحليـة للربع الثاني للعام 2016 تبين للشركة أن نسبة مصروف الـديون المـشكوك فيهـا يجب أن تكون 20%. وقد بلغ رصيد الـذمم المدينـة حتـى 2016/6/30 مبلـغ 100000 دينار (علماً بانه لم يتم تحصيل أي مبـالغ مـن الـذمم المدينـة حتـى 2016/6/30).

إن مقدار مصروف الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في القوائم المالية المرحليـة (بيان الدخل) للربع الثاني لسنة 2016؟

أ- 20000 دينار ب- 6000 دينار

جـ- 14000 دينار د- 12000 دينار

6. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الفئة التالية من الشركات لإعداد قوائم مالية مرحلية؟

أ- شركات التضامن

ب- المؤسسات غير الهادفة للربح

جـ- الشركات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي

د- الشركات المساهمة الخصوصية

معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	الانخفاض في قيمة الأصول Impairment of Assets
36	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول". 3. بيان لأهم المؤشرات الخارجية والداخلية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول. 4. توضيح الخطوات الواجب القيام بها لاحتساب خسارة تدني الاصول. 5. شرح لكيفية تقدير القيمة قيد الإستعمال للاصل. 6. توضيح كيفية الاعتراف بخسارة تدني الاصل. 7. بيان المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات. 8. توضيح كيفية تحديد خسارة تدني الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة. 9. عرض لتوقيت اختبار انخفاض القيمة. 10. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول".

معيار المحاسبة الدولي رقم (36)
الانخفاض في قيمة الأصول
Impairment of Assets

مقدمة

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادىء الهامة في عملية اعداد القوائم المالية، وقد استمر الاعتماد على هذا المبدأ وبشكل واسع ولفترة زمنية طويلة. الا ان اعتماد الشركات في الوقت الحاضر على اصول ملموسة وغير ملموسة تتصف بتغير قيمها السوقية او العادلة، وبشكل جوهري، عن القيمة المسجلة بها دفترياً قد اثار انتقادات كثيرة لمبدأ التكلفة التاريخية، وعزز من ضرورة اظهار الاصول بقيمها العادلة وذلك لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية. ان اظهار الأصول في الميزانية بقيمها الحقيقية والاعتراف بالتالي بخسارة الإنخفاض أو التدني، يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الاصول التي تمتلكها المنشاة، حيث يقوم المعيار على مبدأ اساسي هو ضرورة عدم تسجيل اصل دفترياً بقيمة تزيد عن قيمته العادلة او الحقيقية. وبناء عليه يكون هناك خسارة تدني في قيمة الاصل في حالة كون قيمة الاصل القابلة للاسترداد Recoverable amount تقل عن القيمة المسجلة carrying amount للأصل بتاريخ الميزانية. والقيمة القابلة للاسترداد هي عبارة عن "القيمة العادلة للاصل مطروحاً منها تكاليف بيع الاصل Fair Value Less Costs to Sell" **او** "القيمة قيد الإستعمال Value in Use" **ايهما اعلى.** وبموجب المعيار، يتم الإعتراف بتدني قيمة الأصل كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيض قيمة الاصل بمقدار التدني عن طريق انشاء مجمع لخسارة تدني القيمة يظهر مطروحاً من الاصل. كما يوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة

انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة. حيث بين المعيار انه في حالة ارتفاع القيمة العادلة عن الدفترية لاصل سبق وان تم الاعتراف بخسارة تدني له، فيتم في هذه الحالة الغاء مجمع خسارة تدني القيمة وبالتالي زيادة قيمة الاصل وبحد اعلى يمثل ما سبق وان تم الاعتراف به في الفترات السابقة كخسارة تدني.

نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار على جميع الاصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي اخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها. وبناء على ما سبق، **يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الاصول التالية:**

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات).
- الممتلكات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

أما الاصول التي لا يطبق عليها هذا المعيار، نظراً لان قياس التدني في قيمتها والاعتراف بذلك التدني معالج بشكل محدد في معايير دولية اخرى، فتشمل ما يلي:

- المخزون (معيار المحاسبة الدولي رقم 2).
- الأصول المحتفظ بها للبيع (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5).
- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (معيار المحاسبة الدولي رقم 11).
- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي رقم 19).
- الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 39.
- الاستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 40).
- الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- الأصول الناجمة عن عقود التأمين (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر) Carrying Amount: هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (ان وجدت).

المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount: هو عبارة "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" ايهما اعلى.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل او (من وحدة توليد النقد)، مضافاً اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للاصل في نهاية عمره الانتاجي.

القيمة العادلة **Fair Value**: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

خسارة تدني – انخفاض – القيمة An impairment Loss: هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل المرحلة عن قيمته القابلة للاسترداد.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك

Identifying an Asset that may be Impaired

أ- في تاريخ كل ميزانية عمومية يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض مادي (مهم نسبياً) في قيمة أي من الاصول لديها، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة القيام بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل الذي حصل به الانخفاض.

ب- اقترح معيار المحاسبة الدولي رقم (36) **المؤشرات الخارجية** التالية كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول (أي تدني قيمتها):

- إنخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري وأكبر من الانخفاض الناتج عن إهتلاك أو تقادم الاصل نتيجة الاستعمال او مرور الزمن.
- حدوث تغيرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة، مما اثر سلباً على قيمة الاصول المستخدمة في المجال الذي حدثت فيه التغيرات.
- إرتفاع في أسعار الفائدة في السوق، او في معدل العائد على الاستثمار الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل –.
- زيادة القيمة الدفترية لصافي اصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة. تمثل القيمة السوقية للمنشاة سعر سهم المنشأة السوقي مضروباً في عدد اسهم المنشأة المصدرة والمتداولة في السوق المالي.

جـ- المصادر الداخلية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- تلف الأصل أو عدم صلاحيته للإستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو ستكون أسوء مما هو متوقع، وبالتالي إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

د- في حالة وجود أو عدم وجود مؤشر لتدني قيمة الاصول، يجب على المنشأة القيام **دائماً** وبشكل **سنوي** بإختبار التدني (إنخفاض القيمة) للبنود التالية:

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- الأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية إندماج الأعمال.

ثانياً: تحديد المبلغ القابل للإسترداد Measuring Recoverable Amount

اذا تبين للمنشاة وجود مؤشر او اكثر لتدني في قيمة اصل معين، فعلى المنشاة القيام بما يلي:

أ- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للاصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الاصل دفترياً لتحديد قيمة التدني ان وجدت.

ب- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على انها "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" ايهما اعلى.

جـ- تمثل القيمة العادلة للأصل، سعر بيع الاصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل اتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الاصل.

د- تحتسب قيمة الاصل قيد الإستعمال عن طريق ايجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل خلال عمره الانتاجي مضافاً اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للاصل في نهاية عمره الانتاجي.

هـ- إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للإسترداد.

و- اذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود اساس موثوق لتقدير القيمة العادلة على اساس عمليات بيع اعتيادية بين اطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة ، عندها يتم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال.

ز- بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد، يجب إجراء إختبار التدني سنوياً من خلال إحتساب القيمة القابلة للإسترداد. إلا أنه من الممكن إستخدام القيمة القابلة للإسترداد والتي تم إحتسابها في نهاية الفترة السابقة عند إختبار إنخفاض قيمة الأصول في الفترة الحالية إذا كانت هذه القيمة – تزيد بشكل كبير عن القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل، شريطة ما يلي:

– لا يوجد إحتمالية لإنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة منذ أخر تقييم لتلك القيمة في نهاية الفترة المالية السابقة.

- أن يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية من خلال مجموعة أصول، ولم تتغير مجموعة الأصول والإلتزامات التي تتكون منها وحدة توليد النقد بشكل ملموس منذ أخر إحتساب للمبلغ القابل للإسترداد.

مثال (1)

فيما يلي المعلومات المتعلقة بمعدات موجودة لدى الشركة العالمية:

- التكلفة التاريخية للمعدات 50000 دينار ومجمع اهتلاكها في 2016/12/31 مبلغ 20000 دينار.
- في هذا التاريخ (2016/12/31) تلقت الشركة العالمية عرض من احدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء المعدات بمبلغ 22000 دينار، وعلى ان تتحمل الشركة المشترية مصاريف ازالة المعدات واعادة موقع المعدات لحالته الطبيعية، حيث تم تقدير تنفيذ ذلك بمبلغ 1000 دينار.
- تم تقدير مجموع التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال المعدات خلال العمر الانتاجي المتبقي لها والبالغ 5 سنوات بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة بمبلغ 19000 دينار.
- تم تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استعمال المعدات خلال العمر الانتاجي المتبقي لها والبالغ 5 سنوات بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة بمبلغ 15000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة خسارة التدني في قيمة المعدات.

حل مثال (1)

بداية يتم احتساب القيمة القابلة للاسترداد للمعدات وهي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الاستعمال" **ايهما اعلى.**

- القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تساوي 22000 دينار، مع ملاحظة عدم طرح مصاريف بيع المعدات ونقلها نظراً لان الشركة المشترية هي التي ستتحمل هذه المصاريف.
- القيمة قيد الاستعمال والتي تمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاصل خلال عمره الانتاجي مطروحاً منه القيمة المقدر دفعها في نهاية عمر الاصل لإزالة الاصل واعادة الموقع لحالته الطبيعية في حالة عدم بيعه = 15000 – 1000 = 14000 دينار، مع ملاحظة طرح القيمة المقدر دفعها في نهاية العمر الاصل لإزالة الاصل بدون ايجاد القيمة الحالية للمبلغ.

- القيمة القابلة للاسترداد للمعدات 22000 دينار (القيمة الأعلى من بين 22000 دينار و 14000 دينار).
- القيمة الدفترية للمعدات = 50000 – 20000 = 30000 دينار.
- خسارة التدني = 22000 – 30000 = 8000 دينار.

ثالثاً: تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (لإحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال) Basis for Estimates of Future Cash Flows

أ- عند إحتساب القيمة قيد الإستعمال للأصل، أي قيمة المنافع الناجمة عن إستخدام الأصل، يتم مراعاة ما يلي:

- أن تكون تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة إستخدام الأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، وبحيث تعطى المؤيدات الناتجة عن معلومات خارجية اوزان أكبر في إحتساب التقديرات.
- يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أطول من خمس سنوات يتم تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من خلال إستخدام الإستدلال الإحصائي بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، الا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي خمس سنوات. أما إذا كان هناك تأكيد معقول بمبالغ التدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام الأصل لفترة تزيد عن خمس سنوات، فلا حاجة لإستخدام اسلوب الإستدلال الإحصائي.
- يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستتم على الاصل في المستقبل أو التدفقات الناتجة عن تحسن إداء الأصل.
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

ب- معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية:

يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

رابعاً: القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

Recognising and Measuring an Impairment Loss

أ- عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل، ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

من حـ/ خسارة تدني الأصول		××
الى حـ/ مجمع تدني الأصول	××	

ثم يتم اقفال خسارة التدني في الاصل في قائمة الدخل بالقيد التالي:

من حـ/ ملخص الدخل		××
الى حـ/ مجمع خسارة تدني الأصول	××	

مثال (2)

في 2016/12/31 أظهرت سجلات الشركة العربية معدات تكلفتها 80000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 30000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 40000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 3000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 45000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للمعدات في 2016/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للمعدات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها المعدات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31؟

حل مثال (2)

1. القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر.
   - صافي القيمة العادلة = 40000 – 3000 = 37000 دينار.
   - القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 45000 دينار.
   - بناء عليه تكون القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال والبالغة 45000 دينار، نظراً لأنها اكبر من صافي القيمة العادلة للمعدات.
2. خسارة تدني المعدات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للاسترداد
   = 45000 – (30000 – 80000)
   = (5000) دينار خسارة.
3. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

5000		من حـ/ خسارة تدني المعدات 2016/12/31
	5000	الى حـ/ مجمع خسائر تدني المعدات

4. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للاسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31 على النحو التالي:

الميزانية العمومية في 2016/12/31	
الاصول غير المتداولة	
معدات	80000
يطرح: مجمع اهتلاك	(30000)
مجمع خسائر تدني المعدات	(5000)
صافي القيمة الدفترية	45000

ب- إذا تعرض أصل معاد تقييمه بموجب نموذج اعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي رقم "16" الى الإنخفاض، وكان هناك فائض اعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة التدني في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة

التقييم. وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض اعادة التقييم يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

مثال (3)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الوحدة آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

آلات	170000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	150000

علماً بان هناك فائض إعادة تقييم يتعلق بالآلات أعلاه يبلغ 30000 دينار وقد تم الاعتراف به في 2015/12/31 نتيجة اعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 30000 دينار.

في هذا التاريخ (2016/12/31) بلغت القيمة القابلة للاسترداد للآلات 115000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار خسارة التدني للآلات.
2. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
3. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31.

حل مثال (3)

1. خسارة تدني الآلات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للاسترداد
   = 150000 – 115000 = 35000 دينار.
2. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

30000		من حـ/ فائض اعادة التقييم
5000		حـ/ خسارة تدني الآلات
	30000	الى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات
	5000	حـ/ مجمع خسائر تدني الآلات

3. عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31

الميزانية العمومية في 2016/12/31	
الاصول غير المتداولة	
آلات	170000
يطرح مجمع اهتلاك الآلات	(50000)
يطرح مجمع خسائر تدني الآلات	(5000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	115000

جـ- إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام. وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف بيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل.

د- إذا تم الاعتراف بخسارة تدني لاصل في فترة او فترات مالية سابقة، وظهر في الفترة او الفترات المالية اللاحقة زيادة القيمة العادلة للاصل عن قيمته الدفترية المسجلة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل وذلك في حدود رصيد خسارة التدني المدور من الفترات السابقة. وبناء على هذه المعالجة يتم زيادة القيمة المسجلة للاصل ليظهر بالتالي بالقيمة العادلة له. ويستثنى من هذه المعالجة الشهرة، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرة نتيجة التدني في قيمتها، فلا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة. فعلى سبيل المثال اذا كان رصيد الشهرة لدى احدى الشركات 140000 دينار وانخفضت قيمتها في العام 2015 الى 120000 دينار، فيتوجب هنا تخفيض قيمة الشهرة الى 120000 دينار والاعتراف بخسارة تدني تبلغ 20000 دينار. وفي حالة تقدير ان قيمة الشهرة اصبحت في العام 2016 مبلغ 135000 دينار، على سبيل المثال، فلا يتم هنا اعادة تقييم الشهرة وزيادة قيمتها الى 135000 دينار بل تبقى مثبته بمبلغ 120000 دينار.

مثال (4)

في 2016/12/31 كان لدى الشركة العربية معدات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

معدات	80000
يطرح: مجمع اهتلاك معدات	(40000)
مجمع خسائر تدني معدات	(5000)
صافي القيمة الدفترية للمعدات	35000

في هذا التاريخ (2016/12/31) تم اعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 42000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة اعادة تقييم المعدات.
2. بيان كيفية عرض المعدات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31؟

حل مثال (4)

1. فائض اعادة تقييم الآلات = القيمة العادلة – القيمة المسجلة (الدفترية)

= 42000 – 35000 = 7000 دينار.

القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بفائض اعادة التقييم:

5000		من حـــ/ مجمع خسارة تدني معدات
2000		حـــ/ مجمع اهتلاك معدات
	5000	الى حـــ/ مكاسب فائض اعادة التقييم / ملخص الدخل
	2000	حـــ/ فائض اعادة التقييم[1]

2. عرض المعدات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31:

الميزانية العمومية في 2016/12/31	
الاصول غير المتداولة	
معدات	80000
يطرح مجمع اهتلاك معدات	(38000)
صافي القيمة الدفترية للمعدات	42000

هـــ- بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل، يجب تعديل مصروف الإهتلاك للأصل في الفترات المستقبلية بحيث يتم إحتساب مصروف الإهتلاك للفترات اللاحقة بتوزيـــع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع خسارة التدني) مطروحا منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

[1] يلاحظ ان فائض إعادة التقييم قد ظهر بمبلغ 2000 دينار وذلك بعد إقفال حساب مجمع خسارة تدني الاصول.

مثال (5)

في 2016/12/31 كان لدى احد المنشآت آلات صافي قيمتها الدفترية 120000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 140000 دينار ومجمع اهتلاكها 20000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 90000 دينار.

المطلوب: احتساب خسائر التدني الواجب الاعتراف بها للعام 2016، وقسط الاهتلاك السنوي الجديد في ضوء إعادة التقييم.

حل مثال (5)

- تبلغ خسائر التدني 30000 دينار (90000 – 120000).
- قسط الاهتلاك السنوي = (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع خسارة التدني) ÷ العمر المتبقي.

= (140000 – 20000 – 30000) ÷ 5 = 18000 دينار

خامساً: وحدات توليد النقد A Cash-generating Units

تمثل وحدات توليد الدخل أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل المفرد يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

وعلى سبيل المثال إذا كانت آلة تعمل ضمن خط إنتاجي متكامل فقد يكون من الصعب تحديد القيمة القابلة للإسترداد لهذه الآلة، وبالتالي يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد لكافة الآلات في الخط الإنتاجي ومقارنتها مع القيمة المسجلة – الدفترية – لكافة الآلات في الخط الإنتاجي.

سادساً: الإنخفاض في قيمة الشهرة: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

Goodwill: Allocating Goodwill to Cash-generating Units

ينتج شهرة في غالب حالات الاندماج التي تتم بين الشركات، حيث تمثل الشهرة زيادة تكلفة الشراء المتكبدة للحصول على الإستثمار عن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المسيطر عليها. وتعتبر الإستثمارات في المنشأة المشتراة وحدة توليد نقد يتم إختبارها عادة كوحدة واحدة. وبهذا الخصوص يبين المعيار ما يلي:

أ- يجب إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً.

ب- وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال"، وفي حالة كون نسبة تملك الشركة القابضة اقل من 100% من اسهم الشركة التابعة، يتم الإعتراف بكامل قيمة الشهرة في القوائم المالية الموحدة بما في ذلك حصة الأقلية، او يتم الاعتراف بحصة القابضة فقط من الشهرة. وعند إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمنشأة المشتراة بإعتبارها وحدة توليد نقد فإن هناك جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ينسب الى حصة الأقلية في الشهرة، وبالتالي يجب أن تؤخذ شهرة الأقلية بعين الإعتبار لغايات تحديد خسارة التدني لوحدة توليد النقد والمتعلقة بالإستثمار في الشركات التابعة.

جـ- تحسب خسارة إنخفاض القيمة (التدني) لقيمة الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال من خلال إضافة حصة الأقلية غير الظاهرة في الشهرة الى المبلغ المسجل للشهرة (لأغراض إحتساب التدني فقط ولا يظهر ذلك بالدفاتر)، ومقارنة إجمالي قيمة الشهرة المعدلة مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة المشتراة (وحدة النقد) لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض في وحدة توليد النقد.

مثال (6)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 720000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 800000 دينار. في 2016/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 780000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة ص) في 2016/12/31 مبلغ 700000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت.

حل مثال (6)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = 720000 – 80% × 800000 = 80000 دينار.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (ص) في دفاتر الشركة (س) عدا الشهرة =	640000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر (س)	80000 دينار
المجموع	**720000 دينار**
يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير معترف بها) (80000÷ 80%) = 100000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 20000 (100000–80000).	20000 دينار
القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة – إفتراضاً –	**740000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للاسترداد	(700000) دينار
خسارة انخفاض القيمة	**40000 دينار**

3. بما ان خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم احتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 32000 دينار (40000 × 80%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 38000 دينار (80000 – 32000).

سابعاً: خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد

Impairment Loss for a Cash-generating Unit

أ- يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.
- بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب- عند توزيع خسارة تدني القيمة على الاصول الاخرى، يجب ان لا تقل قيمة أي اصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية ايهما اعلى:

- القيمه العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال.
- صفر.

مثال (7)

لدى الشركة س وحدة توليد نقد والتي تشمل الاصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	5 مليون
العقارات	10 مليون
المصانع والمعدات	20 مليون
المجموع	35 مليون

وفي 2016/12/31 بلغت القيمة القابلة للاسترداد 15 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للاصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

حل مثال (7)

البيان	الشهرة	العقارات	المصانع والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (مليون دينار)	5	10	20	35
خسارة انخفاض القيمة	(5)	(5)	(10)	(20)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	5	10	15

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني اولاً بتخفيض القيمة الدفتريه للشهرة.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة الى الاصول الاخرى على اساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الاصول وبنسبة 1 : 2 بين العقارات و"المصانع والمعدات" ذات القيمة الدفترية (10 : 20 مليون) على التوالي.

ثامناً: توقيت إختبار إنخفاض القيمة Timing of Impairment Tests

أ- يمكن تنفيذ إختبار إنخفاض أو تدني قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها في أي وقت خلال السنة، شريطة تنفيذ الإختبار في نفس الوقت من كل عام. وفي حالة وجود أكثر من وحدة نقد يمكن إجراء إختبار التدني في أوقات مختلفة لكل وحدة.

ب- يستثنى من ذلك، عند شراء وحدة توليد النقد في عملية إندماج الأعمال خلال الفترة المالية الحالية، في هذه الحالة يجب إجراء إختبار تدني قيمة وحدة توليد النقد (الشركة المشتراة) قبل إنتهاء السنة المالية الحالية.

جـ- يمكن الإعتماد على القيمة القابلة للإسترداد المحتسبة في فترة سابقة لوحدة توليد النقد إذا لم تتغير مكونات الأصول والإلتزامات لوحدة توليد النقد وكانت القيمة القابلة للإسترداد تزيد من القيمة الدفترية المسجلة لوحدة توليد النقد بشكل كبير، ولا يوجد إحتمالية لوجود خسارة تدني.

تاسعاً: عكس خسارة إنخفاض القيمة Reversing an Impairment Loss

عند ارتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة، يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:

أ- يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم مإذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المعترف بها سابقاً **(بإستثناء الشهرة والتي لا ينطبق عليها ذلك)** لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت، وعند وجود مثل هذه الأدلة، يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

ب- عند إستعادة خسارة التدني نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية) يتم عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهتلاك للفترات المستقبلية.

جـ- يجب أن يتم الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة –الدفترية – للأصل بمقدار يصل فقط الى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل.

د- يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد – ماعدا الشهرة – على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل إفرادي.

مثال (8)

- في 2016/12/31 بلغ إجمالي الاستثمار المسجل في الشركة التابعة ص (وحدة توليد النقد) 1000000 دينار، منها 200000 دينار شهرة و800000 دينار صافي الأصول الأخرى، وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد في 2016/12/31 (600000 دينار).

المطلوب: إحتساب خسارة الإنخفاض وبين كيفية تخصيصها.

حل مثال (8)

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية	200000 دينار	800000 دينار	1000000 دينار
خسارة التدني	(200000)	(200000)	(400000)
القيمة القابلة للإسترداد	0	600000 دينار	600000 دينار

مثال (9)

في المثال رقم (8) السابق افرض أن القيمة القابلة للاسترداد لصافي أصول الشركة التابعة ص قد بلغت في السنة التالية (2017/12/31) ما قيمته 750000 دينار، وان معدل اهتلاك الأصول يبلغ 15% من القيمة المسجلة للأصل (قسط متناقص).

حل مثال (9)

بالنسبة للشهرة لا يتم عكس خسارة الإنخفاض للشهرة بعد الإعتراف بخسارة التدني لها في تاريخ سابق أي لا يتم إستعادتها. ويتم زيادة القيمة المسجلة لصافي الأصول كما لو أن الإنخفاض لم يكن، ويظهر ذلك كما يلي:

قيمة صافي الأصول المسجل بالدفاتر قبل إستعادة التدني

= 600000 – 600000 × 15% = 510000 دينار.

قيمة صافي الأصول لو لم يحدث تدني في الفترة السابقة:

= 800000 – 800000 ×15% = 680000 دينار

وبالتالي يتم إستعادة (عكس) خسارة التدني = 680000 – 510000

= 170000 دينار

والجدول التالي يوضح الأرصدة في 2016/12/31 ومبلغ استعادة خسارة التدني:

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية – (600000 – 600000 ×15%)	———	510000 دينار	510000 دينار
عكس خسارة التدني	———	170000	170000
القيمة القابلة للإسترداد	0	680000 دينار	680000 دينار

عاشراً: الإفصاح Disclosure

أ- يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:

- خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل.
- أرباح (دخل) إستعادة خسارة التدني المعترف بها في قائمة الدخل.
- مبلغ أية خسائر إنخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.

ب - يجب الإفصاح عن خسائر الإنخفاض في قيمة أصول القطاعات المعترف بها في قائمة الدخل او حقوق الملكية وأية عكس (إستعادة) لخسارة إنخفاض في قيمة أصول القطاعات.

جـ–عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لخسارة التدني، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والظروف التي أدت الى الإعتراف بخسارة التدني في قيمة الأصول.
- مبلغ خسارة الإنخفاض وإستعادة خسارة الإنخفاض.
- إذا كان التدني في قيمة أصل مفرد، الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتمي له الأصل.
- أما إذا كان التدني في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض وإستعادة خسائر الإنخفاض.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستعمال، يجب الإفصاح عن سعر

الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

د- يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر إنخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي إستعادة خسائر التدني المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بتلك الخسائر.

هـ- يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم إستخدامها لتحديد القيمة القابلة للإسترداد.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول":
   - القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر)
   - المبلغ القابل للاسترداد للأصل
   - القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)
   - القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
   - خسارة انخفاض الاصل
4. ما هي أهم المؤشرات الخارجية والداخلية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود انخفاض في قيمة الأصول؟
5. وضح الخطوات الواجب القيام بها لاحتساب خسارة تدني الاصول.
6. اشرح كيفية تقدير القيمة قيد الاستعمال للأصل.
7. وضح كيفية الاعتراف بخسارة تدني الاصل.

8. ما المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات.
9. وضح كيفية تحديد خسارة التدني في الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة.
10. تكلم عن توقيت اختبار انخفاض القيمة.
11. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. القيمة القابلة للإسترداد هي:
   أ- القيمة قيد الاستعمال للأصل
   ب- صافي القيمة العادلة للأصل
   جـ- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
   د- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أعلى
2. يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية المستقبلية لإحتساب القيمة قيد الإستعمال على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز:
   أ- 10 سنوات ب- 20 سنة
   جـ- 5 سنوات د- تحددها المنشأة
3. ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"على أياً مما يلي:
   أ- الأصول المالية
   ب- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع
   جـ- الممتلكات والمصانع والمعدات
   د- المخزون

4. يجب إجراء إختبار التدني للشهرة:

أ- كل 5 سنوات

ب- عند وجود مؤشرات على التدني

جـ- سنوياً

د- لا تخضع لاختبار التدني

5. عند وجود إرتفاع في قيمة وحدة توليد النقد والتي سبق وأن تعرضت للتدني في قيمتها، يتم الإعتراف بإستعادة (عكس) خسارة التدني للشهرة:

أ - كدخل ضمن قائمة الدخل.

ب- كفروقات تقييم ضمن حقوق الملكية.

جـ- كزيادة لقيمة الأصول غير الملموسة الأخرى.

د- لا يتم الإعتراف بها على الإطلاق.

6. يجب الإعتراف بخسارة تدني المعدات المعاد تقييمها في فترة سابقة من خلال:

أ- قائمة الدخل

ب- فائض إعادة التقييم المتعلق بالمعدات

جـ- الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة

د- الاحتياطي الاختياري

(الأسئلة من 7 - 8 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً فيما يتعلق بمعيار تدني الموجودات:

أ- يجب على الشركة مراجعة كافة موجوداتها سنوياً للتحقق من حدوث تدني في قيمتها

ب- يعرف المبلغ القابل للاسترداد على انه القيمة العادلة للاصل.

جـ- تؤخذ خسائر التدني في الموجودات التي لا تظهر في الميزانية العامة بموجب إعادة التقدير الى بيان الدخل مباشرة.

د- في حال إكتشاف خسائر تدني في أصل معين فإنه يجب ان يتم تقييم هذا الاصل في كل سنة وفقاً لاساس الثبات.

8. ان القيمة قيد الاستعمال للاصل هي:

أ- القيمة السوقية

ب-القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن استخدام الموجود أو بيعه

جـ- القيمة العادلة للموجود بعد تنزيل مصاريف البيع أو القيمة السوقية أيهما أعلى

د- القيمة الظاهرة في الميزانية العامة

التمرين الثاني (مقالي)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الشروق سيارات تكلفتها التاريخية 50000 دينار، ورصيد مجمع إهتلاكها 28000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة السيارات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للسيارات 15000 دينار ولا يوجد تكاليف لبيع السيارات. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام السيارات وبيع الخردة في نهاية عمر السيارات بمبلغ 21000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للسيارات في 2016/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للسيارات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها السيارات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31؟

التمرين الثالث (مقالي)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الأنوار آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

آلات	150000
يطرح مجمع اهتلاك	(90000)
يطرح مجمع تدني الآلات	(10000)
صافي القيمة الدفترية	50000

في هذا التاريخ (2016/12/31) تم اعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 62000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة إعادة تقييم الآلات.
2. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2016/12/31.

التمرين الرابع (مقالي)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س 75% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 450000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 500000 دينار. في 2016/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 710000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة ص) في 2016/12/31 مبلغ 650000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت.

معيار المحاسبة الدولي رقم (37)	المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
37	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصص. 4. توضيح الية تحديد قيمة المخصص. 5. توضيح متى يتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة، مع اعطاء مثال على ذلك. 6. توضيح متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص اعادة الهيكلة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (37)

المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

مقدمة

يعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم الى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. فقد تتكبد المنشاة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناءاً على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات إقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية. وقد جاء هذا المعيار ليوضح متى يتم الإعتراف بالمخصصات ومتى يتم الإفصاح عنها فقط.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) الى تحديد مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف الى تنظيم وتحديد متطلبات الافصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

نطاق المعيار Scope

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها بإستثناء:

- تلك الناجمة من العقود التنفيذية Executory Contracts أي ذات الشروط المحددة والواضحة، بإستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات Onerous.
- تلك التي تغطيها معايير أخرى.

ومن المعايير التي تتناول بشكل محدد المخصصات ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم (37): "عقود الإنشاء IAS 11"، معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل IAS 12"، معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار IAS 17"، معيار الابلاغ الدولي رقم (4): "عقود التامين IFRS 4"، معيار المحاسبة الدولي رقم (19): "منافع الموظفينIAS19" ، معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات الماليةIFRS 9".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

المخصص A Provision: هو التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

الالتزام (المطلوب) A Liability: هو التزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع اقتصادية من المنشأة للغير.

الإلتزام القانوني A Legal Obligation: هو التزام مأخوذ من خلال عقد، او تشريع، أوتطبيق لأحكام قانون.

الالتزام المحتمل A Contingent Liability :

أ- التزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد او أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ب- التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولا يتم الإعتراف به بسبب ما يلي:

- من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد لتسديد الإلتزام.
- لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل A Contingent Asset :

هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أوعدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الإلتزام الإستنتاجي A Constructive Obligation :

هو إلتزام ينتج لدى المنشأة في حالة توفر ما يلي:

أ- وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمنشأة أو السياسة المعلنة لأطراف أخرى، بأنه سيقبل مسؤوليات معينة، أي أن المنشأة تتعهد للعملاء أو للغير بأنها ستلتزم

بتنفيذ إلتزامات معينة. مثل قيام إحدى الشركات النفط بالتعهد من خلال التصريحات عن نيتها تنظيف المنطقة المحيطة بالشركة خلال السنة اللاحقة، ودون وجود إلـــزام قانوني أو تشريعي يجبرها على ذلك.

ب- وجود توقعات من جانب الأطراف الأخرى (سكان المنطقة لمحيطة أو المتضررين من التلوث البيئي) بأن المنشأة ستنفذ هذه التعهدات.

العقد المثقل بالأعباء An Onerous Contract:

هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة A Restructuring :

هي برنامج تقوم الإدارة بتخطيطه وتسيطر عليه، ويؤدي الى تغيرات جوهرية في نطاق عمل المنشأة أو طريقة تنفيذ العمل.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: المخصصات Provisions (يتم الإعتراف بها في القوائم المالية)

1. المخصص هو التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، ويشار هنا الـــى أن مجمـــع إهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبـــر مخصـــصات وفـــق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة لأصول.

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ - عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب- من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منـــافع اقتـــصادية لتسديد الالتزام التعاقدي.

جـــ- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

وينتج الإلتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن إلتزام قانوني أو إلتزام إســـتنتاجي وينتج الإلتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعـــد البيـــع، والإلتـــزام الإستنتاجي من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير الى إلتزام المنشأة بتعهـــداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد).

2. للإعتراف بالمخصص يجب أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد الإقتصادية في المستقبل، ويشير مفهوم "محتمل" لأغراض هذا المعيار الى أن إحتمالية حدوث التدفق الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل إحتمالية مرجحة، وتعني إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة، أي تتجاوز نسبة 50 %.
3. يتم الإعتراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الإعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الإلتزام غير موثوقة، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بمخصص وإنما يتم الإفصاح عن مطلوبات محتملة (طارئة).
4. يتم الأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة.
5. عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد إحتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال إحتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الإحتمالات الممكن حدوثها .
6. إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلاً بعد فترة طويلة و/ أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم إحتساب المخصص بالقيمة الحالية للإلتزام المتوقع تكبده.

مثال (1)

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2016 باعت الشركة العربية 500 جهاز حاسوب، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 50% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
- 30% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.
- 20% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز 100 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 300 دينار.

المطلوب: إحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينة في 2016/12/31.

حل مثال (1)

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات =(500× 50%× 0) +(500× 30% × 100) + (500× 20% × 300)

إجمالي مخصص ضمانات الإجهزة = 45000 دينار

ثانياً: المطلوبات المحتملة Contingent Liabilities: (لا يتم الإعتراف بها في القوائم المالية) المطلوبات أو الإلتزامات المحتملة هي مطلوبات محتمل تكبدها بعد تاريخ قائمة المركز المالي ولكنها لم تصل في إحتمالية حدوثها لدرجة الإعتراف بها كمخصص، ويتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة عندما تكون إحتمالية حدوثها ضعيفة أو غير مرجحة وبالتالي يجب عدم الإعتراف بها كإلتزام محتمل في القوائم المالية ويتم الإفصاح عنها فقط كإلتزامات طارئة.

على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة الوطنية خلال عام 2016 من قبل أحد العملاء للتعويض بمبلغ 50000 دينار عن أضرار وقعت على العميل. وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الوطنية لا يوجد مسؤولية على الشركة الوطنية (أي أن إحتمالية دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة).

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي مخصص لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن إلتزامات طارئة في القوائم المالية لعام 2016.

ثالثاً: الأصول المحتملة Contingent Assets : (لا يتم الإعتراف بها في القوائم المالية)

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشاة بشكل كامل. وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب المعيار عدم الإعتراف بالأصل المحتمل.

على سبيل المثال، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 40000 دينار، ويفيد الرأي القانوني بأن هناك إحتمالية مرتفعة للحصول على تعويضات نقدية (أصول محتملة) نتيجة هذه القضية.

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي موجودات محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الموجودات في القوائم المالية.

رابعاً: الخسائر التشغيلية المستقبلية Future Operating Losses

يمنع هذا المعيار الاعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، لأنها لا تستوفي معايير الاعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست التزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمنشأة (مثلا عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الاعتراف بالمخصصات، ويمكن أن ينطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36)، تدني قيمة الموجودات.

خامساً: العقود المثقلة بالإعباء Onerous contracts

يتطلب هذا المعيار الإعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالالتزامات" والعقد المثقل بالالتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية. وعلى سبيل المثال، إذا أبرمت الشركة العربية إتفاقية مع شركة أخرى لمدة سنتين للإستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 20000 دينار. وقد قررت الشركة العربية عدم الإستمرار في عملية النشر.

يتوجب على الشركة الإعتراف بمخصص بمبلغ 20000 دينار، نظراً لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد.

سادساً: إعادة الهيكلة Restructuring

يعرف هذا المعيار إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة وتؤدي إعادة الهيكلة الى تغيير نطاق أعمال المنشآة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال.

ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغاء عنهم.

ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة ولا يشمل المخصص المبالغ المرتبطة بالإنشطة المستمرة، وتكاليف إعادة تدريب

الموظفين، والتسويق، وتكاليف الأنظمة الجديدة.

سابعاً: متطلبات الإفصاح

أ- يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

ملاحظة: المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

ب- يجب أن تفصح المنشاة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الإفتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية).
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

جـ- ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر بعيد الحدوث، يجب الإفصاح في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الالتزام المحتمل. وحيثما كان عملياً يجب الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

د- حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً، يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عمليا، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

هـ- عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الافصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضرراً كبيراً بوضع المنشاة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الافصاح عن المعلومات بل يجب الافصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة":
   - المخصص
   - الإلتزام القانوني
   - المطلوب المحتمل
   - الإلتزام الإستنتاجي
   - العقد المثقل بالأعباء
   - إعادة الهيكلة
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصص؟
5. بين الية تحديد قيمة المخصص.
6. وضح متى يتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة، مع اعطاء مثال على ذلك.
7. وضح متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص اعادة الهيكلة؟
8. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عندما تكون هنالك موجودات محتملة (طارئة) وإن التدفقات من منافعها الإقتصادية محتملة الحدوث ولكنها غير مؤكد تماما، في هذه الحالة: **(JCPA : الدورة الرابعة)**

أ- لا يتم الإعتراف بالموجودات ولا يتم الإفصاح عنها

ب- لا يتم الإعتراف بالموجودات ويتم الإفصاح عنها

جـ- يتم الإعتراف بالموجودات فقط

د- يتم الإفصاح عن الموجودات فقط

2. واحدة مما يلي يتم الإعتراف بها في صلب القوائم المالية:

أ- الموجودات المحتملة

ب- المخصصات

ج- المطلوبات المحتملة

د- (ب) و (ج)

3. إذا كانت إحتمالية خسارة دعوى قضائية مقامة على الشركة بمبلغ 20000 دينار محتملة بدرجة ضئيلة، على المنشأة في هذه الحالة القيام بما يلي:

أ- الإفصاح عن مطلوبات محتملة

ب- الإفصاح عن موجودات محتملة

جـ- الإعتراف بمخصص بأقل من 20000 دينار

د - الإعتراف بمخصص بقيمة 20000 دينار

4. يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:

أ- إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة

ب-خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها

جـ- المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة

د- جميع ما ذكر

5. العقد المثقل بالأعباء هو:

أ- العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

ب- العقد التنفيذي الذي تساوي فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

جـ- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

د- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة و تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

6. واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص:

أ- مخصص الديون المشكوك فيها

ب- مجمع إهتلاك المباني

جـ- متراكم تدني قيمة الأصول

د- مخصص ضمانات كفالة المنتج

7. لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة تطبيقاً لـ:

أ- مبدأ الإفصاح

ب- الجوهر فوق الشكل

جـ- التحفظ

د- الموضوعية

معيار المحاسبة الدولي رقم (38)	الأصول غير الملموسة Intangible Assets
38	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة". 1. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة". 2. بيان الشروط الواجب توافرها ليتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس. 3. التكاليف التي تعتبر جزء من تكاليف الاصل غير الملموس والتكاليف التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس. 4. توضيح كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. 5. بيان كيفية معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل). 6. شرح نماذج القياس اللاحق بعد الإعتراف للاصول غير الملموسة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (38)
الأصول غير الملموسة
Intangible Assets

مقدمة

تمثل الاصول غير الملموسة احد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشات، حيث تعتبر هذه الاصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الايرادات لدى تلك المنشات. فالعلامة التجارية وسمعة الشركة مثلاً تمثل المصدر الرئيس لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية وشركات الالبسة وشركات العطور.

وتمتاز الاصول غير الملموسة بالاتي:

1. ليس لها وجود مادي ملموس.
2. اصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
3. يمتد عمرها الانتاجي او فترة الانتفاع منها بالغالب لاكثر من فترة واحدة.
4. قد تنشأ داخليا او قد يتم شرائها من الخارج.
5. صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة او الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

ومن الامثلة الشائعة على الاصول غير الملموسة الشهرة وبراءة الاختراع والعلامة التجارية والاسم التجاري وحقوق التاليف وحقوق الامتياز، وحقوق استخراج المصادر الطبيعية.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الى تغطية الاصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

1. تحديد متى يمكن او يجب ان يتم الاعتراف بالاصول غير الملموسة.
2. تحديد الاسس الواجب استخدامها لقياس الاصول غير الملموسة.
3. توضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدني التي يمكن ان تطرأ على الاصول غير الملموسة.
4. الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الاصول غير الملموسة

نطاق المعيار Scope

أ- تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بإستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي أخر.
- الأصول المالية التي يغطيها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، "الأدوات المالية.
- أسس الإعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)، "إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية".

ب- لا ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة التي تغطيها المعايير الدولية الأخرى مثل:

- الأصول غيرالملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي والتي تعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، "المخزون".
- الأصول الضريبية المؤجلة والتي يتعامل معها معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، "ضرائب الدخل".
- عقود الإيجار التي يتم معالجتها ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (17)، "عقود الإيجار".
- الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، "منافع الموظفين".
- الأصول المالية الناجمة عن الإستثمارات في الشركات التابعة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10)، والإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، والأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).
- الشهرة الناجمة من إندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).

- الأصول الملموسة الناجمة عن عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) (إلا أن متطلبات الافصاح الخاصة بالأصول غير الملموسة تكون قابلة للتطبيق).
- الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

جـ- **ينطبق هذا المعيار** على تكاليف الاعلانات والتدريب وتكاليف ماقبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الإستيراد وغيرها.

د- هناك بعض الاصول غير الملموسة التي تستعمل مع او تعتبر جزء من اصول ملموسة. مثال ذلك البرمجيات المستخدمة في اجهزة الحاسوب، في مثل هذه الحالة يتوجب استعمال التقدير الشخصي لمعالجة تلك البرمجيات. حيث تعتبر هذه البرمجيات جزء اجهزة الحاسوب وتعالج وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" اذا كانت هذه البرمجيات ضرورية لتشغيل واستعمال الجهاز مثل برنامج Windows. اما اذا كانت البرمجيات اضافية وتستخدم لغاية معينة مثل برامج الفيروسات او البرامج الهندسية التي تستخدم في عمليات التصميم فتعالج البرمجيات بشكل منفصل عن الأجهزة ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأصل غير الملموس An Intangible Asset : أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب ان يتوفر شرطيين في الاصل غير الملموس:

1. تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي.
2. يتوقع ان تحصل المنشاة نتيجة إقتناء أو إستخدام الأصل على منافع إقتصاديه ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية.

البحث Research: هو إستقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.

التطوير Development: هو عملية تطبيق معرفة أو نتائج بحث تم التوصل إليها على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الانتاج او الإستخدام التجاري.

الإطفاء Amortization: هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

خسارة التدني An Impairment Loss: هي الخسارة الناجمة عن إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية الصافية) للأصل، والقيمة القابلة للاسترداد معرفة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

القيمة المتبقية للأصل The Residual Value of an Asset: هي القيمة المقدر والمتوقع الحصول عليها من الاصل في نهاية عمره الانتاجي المقدر مطروحاً منها التكاليف المقدرة للتخلص من الأصل. وتحسب القيمة المقدرة للاصل بناء على العمر والحالة المتوقعين للاصل في نهاية عمره الإنتاجي مع تجاهل القيمة الزمنية للنقود.

القيمة المسجلة او المرحلة Carrying Amount: المبلغ الذي يظهر به الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الإطفاء المتراكم وخسائر الإطفاء المتراكمة في قيمة الأصل إن وجدت.

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً : الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:

1. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
2. أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وأي اصل غير ملموس لا يستوفي الشرطيين اعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل. وتتحق المنافع الاقتصادية للمنشاة عن طريق بيع البضاعة او تقديم الخدمات او تخفيض التكاليف.

وتعتبر سيطرة المنشاة على الاصل غير الملموس امراً اساسياً لتحقيق الشرط الاول اعلاه للاعتراف بالاصول غير الملموسه. وقد تتم سيطرة المنشاة على الاصل غير الملموس من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات الاختراع. في حين لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال او بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لان المنشاة لا تملك السيطرة على منع العمال او الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع اجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المنشاة.

الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض. علماً بانه لا يمكن الاعتراف بالاصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة اصول وعدم قدرة المنشاة على تحديده وعزله عن الاصول الاخرى، حيث يعالج في مثل الحالة هذه كجزء من الشهرة.

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة كما يلي :

1. **تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:**
   - سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية.
   - التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل.

2. **هناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:**

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.
- مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب.
- التكاليف الإدارية.
- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام.
- الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

3. **تملك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال.**

تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم تملكة كجزء من إندماج الأعمال وكما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال"، بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء ويتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة اذا كان بالامكان تحديدها بشكل مستقل عن الشهرة.

4. **شراء أصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي أخر.**

عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشترى بقيمته العادلة، الا اذا:

أ- كانت عملية التبادل تفتقر الى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة او علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً)

ب- اذا كان لا يكمن قياس القيمة العادلة للاصل الملموس بموثوقية.

في حالة توفر أي من الحاليتين اعلاه، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشترى بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Goodwill Assets

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الإعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع ان يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية.

ويمكن بيان متطلبات المعيار بهذا الخصوص كما يلي :

1. يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس، حيث يعتبر المعيار ان تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الاساسي للاعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار ان قياس تكاليف انشاء الشهرة داخليا لا يمكن ان يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الاعتراف بها.
2. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

تكاليف البحث والتطوير

1. تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2. تكاليف التطوير

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

وبشكل عام يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستخدام أو البيع.
- نية المنشاة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة اعلاه فيتوجب الاعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتباراً من تاريخ تحقق المنشاة من توفر هذه البنود.

مثال (1)

تقوم شركة الشفاء بتصنيع العديد من الأدوية، وتقوم بالعديد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال، وخلال احد الأبحاث التي قامت بها الشركة تم اكتشاف دواء جديد لمعالجة مرض السكري بشكل فعال، وقد بدأت الشركة في 2016/1/1 مرحلة تطوير الدواء لغايات تصنيعه وبيعه، وفي 2016/4/1 وبعد إجراء العديد من التجارب تحققت الشركة من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس. بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير الدواء مليون دينار خلال العام 2016، منها 235000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2016/1/1 ولغاية 2016/3/31. علماً بأن الشركة تعد قوائم ربع سنوية.

المطلوب: بيان كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية التطوير خلال العام 2016.

حل مثال (1)

تعتبر المبالغ المنفقة اعتباراً من 2016/4/1 والبالغة 765000 دينار (1000000-235000) اصلاً غير ملموس نظراً لان الشركة تحققت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. اما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 235000 دينار فتعتبر مصاريف فترة.

ومن الأمثلة على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير ملموس، تصميم وتشييد واختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال، وتصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة.

- وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي استوفى تعريف الأصل غير الملموس كافة النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة أصل قادر على العمل وفق رغبة الإدارة، ومن امثلتها ما يلي :
- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
- الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
- رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة الاختراع.
- مصاريف إطفاء براءة الاختراع والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

وبالمقابل لا تعتبر المصاريف المتعلقة بتدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والمصاريف الثابتة العامة جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

Establishment Costs and Pre-operating Costs

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:

- مصاريف التأسيس: وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة ، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.
- مصاريف ما قبل التشغيل: وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

مثال (2)

خلال الفترة من 2016/1/1 – 2016/3/31 دفع الشركاء في شركة الوطن "قيد التأسيس" المبالغ التالية كمصاريف تأسيس وما قبل التشغيل وتشمل:

4000 دينار مصاريف دراسة جدوى اقتصادية، 3000 دينار رواتب واجور، 500 دينار رسوم انتساب لغرفة التجارة.

المطلوب: بين كيفية معالجة هذه المصاريف في قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة كما في 2016/3/31، وعند اعداد القوائم المالية في 2016/12/31.

حل مثال (2)

ستظهر قائمة المركز المالي الافتتاحية رصيد 4500 دينار كمصاريف تأسيس، ومبلغ 3000 دينار مصاريف ما قبل التشغيل.

في قائمة المركز المالي في 2016/12/31 سيتم إعداد القيد التالي :

2016/12/31	من حـ/ ملخص الدخل		7500
	الى حـ/ مصاريف التأسيس	4500	
	حـ/ مصاريف ما قبل التشغيل	3000	

ثانياً : العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس

Amortization Period and Useful Life

يمكن تقسيم الاصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء الى فئتين هما:

1. الاصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها نظراً لوجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها، مثال ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة.
2. الاصول غير الملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظراً لعدم وجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها او عدد معين، مثل شراء المنشاة لبراءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة او عمر انتاجي محدد للاستفادة منها.

إنخفاض القيمة (التدني): عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصول غير الملموسة عن القيمة المسجلة لها، وسواء كانت تلك الاصول يتوجب اطفائها ام لا، يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات.

الاصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها

أ- يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب اطفائه حسب طبيعته، ويمكن ان تؤخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، واستقرار الصناعة، والإستخدام المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية. وفي حالة اختلاف العمر الانتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الاقل لغايات احتساب قسط الاطفاء السنوي.

ب- يجب توزيع المبلغ القابل للإهتلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ أخر غير التكلفة، مثلا في نموذج إعادة التقييم) مطروحا منه قيمته المتبقية. **ويبدأ الاطفاء** عندما يكون الأصل جاهزاً للاستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

جـ- يتم إعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة الى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.

د- يتطلب المعيار إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً، ويتم معاملة هذه التغيرات محاسبياً كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويتم معالجة مبلغ الاطفاء السنوي للاصول غير الملموسة بالاعتراف به كمصروف حيث يجعل مديناً، اما الطرف الدائن بالقيد فيكون اما الاصل غير الملومس او مجمع اطفاء الاصل غير الملموس.

اطفاء الاصول غير الملوسة على اساس الايرادات المتوقع تحققها

لا تعتبر طريقة اطفاء الاصول غير الملوسة على اساس الايرادات مناسبة لان الايرادات تتولد من عمليات المنشأة ككل وليس فقط من الاصول غير الملوسة . الا ان التعديل المذكور اقر قبول استخدام طريقة الايرادات Revenue –based method اذا كانت هناك علاقة ارتباط قوية بين الاصل غير الملموس وقيمة الايرادات المتحققة ، اي اذا كان الاصل غير الملموس بذاته هو المولد الرئيسي للايراد عندها يجوز استخدام طريقة اساس الايراد لاحتساب الاطفاء لذلك الاصل . وهذه **المعالجة نافذه اعتبارا من 2016/1/1** .

مثال (3)

في 2016/1/1 اشرت شركة الادوية الحديثة حقوق الاختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض الضغط ولمدة 5 سنوات بتكلفة بلغت 60000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن خمس سنوات تم تقدير العمر

الانتاجي لحقوق الاختراع بثلاث سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2016.

حل مثال (3)

قيد شراء حقوق الاختراع

2016/1/1	من حـــ/ حقوق اختراع الى حـــ/ النقدية	60000	60000

قيد اطفاء حقوق الاختراع في نهاية العام 2016

2016/12/31	من حـــ/ مصروف اطفاء حقوق اختراع الى حـــ/ حقوق اختراع/ أو مجمـــع اطفاء حقوق اختراع	20000	20000

ويلاحظ ان قسط الاطفاء السنوي لحقوق الاختراع يبلـــغ 20000 دينـــار (60000 ÷ 3)، وقد حسب على العمر الانتاجي نظراً لأنه اقل من العمر القانوني للاصل.

ويظهر مصروف اطفاء حقوق اختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التـــشغيلية، اما حقوق الاختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي وبقيمة 40000 دينار.

ثالثاً: القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قيـــاس الأصـــول غيـــر الملموسة باستخدام أحد النموذجيين التاليين:

1. نموذج التكلفة Cost Model:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعـــداد القـــوائم الماليـــة بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة.

2 . نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة. ويجب تحديد القيمـــة العادلـــة مـــن

خلال سوق نشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة القابلة للتداول أو رخص صيد الأسماك) وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية :

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الامتياز أو الأسماء التجارية ويجب ان تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.
- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة.
- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الإعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "**فائض إعادة التقييم**" وإذا حدث إنخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم قيد الإنخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مديناً وبحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم.
- إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد إستنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند إرتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة – عند إعداد القوائم المالية– يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والإعتراف بأرباح إستعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبياً كما يلي :

- الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس. أو
- إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الاجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

مثال (4)

- في 2015/1/1 تملكت شركة الفرح رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول – يمكن بيعها للغير– بتكلفة تبلغ 60000 دينار، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 6 سنوات، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2016/12/31 وكنتيجة لزيادة حركة السفن والبواخر ارتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 80000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الميناء في 2003/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (4)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 10000 دينار سنوياً (60000 ÷ 6)
- رصيد مجمع الإطفاء نهاية عام 2016 مبلغ 20000 دينار.
- وعليه، فإن القيمة المسجلة للأصل في 2016/12/31 = (التكلفة– مجمع الإطفاء) = 60000 – 20000 = 40000 دينار.
- وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم الإعتراف بزيادة القيمة العادلة للأصل غير الملموس المعاد تقييمه في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية ويمكن إتباع طريقتين لذلك هما:

- **الطريقة الأولى:** الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس

القيمة العادلة =	80000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل	(40000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**40000 دينار**

ونتيجة ما سبق يتم اثبات القيود التالية:

2016/12/31	من حـــ/ مجمع إطفاء رخصة الميناء الى حـــ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصـــل غيـــر الملموس)	20000	20000

2016/12/31	من حـــ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصـــل غير الملموس) الى حـــ/ فائض إعادة التقييم	40000	40000

- **الطريقة الثانية:** إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمـــع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيـــان المبلـــغ المسجل الاجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة. وهنـــا نـــسبة الزيادة في القيمة العادلة عن المسجلة (100%) من 40000 دينار الـــى 80000 دينار.

الأرصدة قبل إعادة التقييم		الأرصدة قبل إعادة التقييم	
التكلفة	60000 دينار	التكلفة	120000 دينار
– مجمع الإطفاء	20000 دينار	– مجمع الإطفاء[1]	40000 دينار
القيمة المسجلة	40000 دينار	القيمة المسجلة	80000 دينار

2016/12/31	من حـــ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصـــل غيـــر الملموس) الى حـــ/ مجمع الإطفاء حـــ/ فائض اعادة التقييم	20000 40000	60000

1 حسب مجمع الاطفاء بناء على القيمة الجديدة لرخصة تشغيل الميناء بعد اعادة التقييم والبالغة 120000 دينار، حيث يصبح مبلغ الاطفاء السنوي 20000 دينار (120000 ÷ 6).

نلاحظ مما سبق أن الطريقتين تؤديان الى نفس النتيجة من حيث ظهور فائض إعـادة التقييم بمبلغ 40000 دينار.

رابعاً: التفسير رقم (32): تكاليف تطوير الأصل غير الملموس

يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحـة الوصـول اليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخـضع لمتطلبـات هـذا المعيار.

وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الالكتروني لغايات الترويج والدعايـة لمنتجـات المنشأة وخدماتها لا يتم رسملة هذه النفقات بموجب معيـار المحاسـبة الـدولي رقـم (38). لذلك يجب إعتبار التكاليف المتكبدة في تطوير مثل هـذا الموقـع علـى أنهـا مصاريف ضمن بيان الدخل.

خامساً : الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار الافصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مـع التمييـز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

- تحديد ما إذا كانت الاعمار الانتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فـإن كانـت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- المبلغ المسجل الاجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمـة فـي بدايـة ونهاية الفترة.
- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبيناً ما يلي :

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل من تلك الأصـول المطـورة داخليـاً وتلـك المشتراة بصورة منفصلة والمشتراة من خلال عمليات اندماج الأعمال.

- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- الزيادة او الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر انخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.
- الاطفاء المعترف به خلال الفترة
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغيرات أخرى خلال الفترة.
- بالنسبة للأصول ذات العمر الانتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- وصف أي أصل فردي غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الاطفاء المتبقية لها.
- الأصول غير الملموسة التي يتم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة العادلة.
- مبلغ الإلتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.

إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الافصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول :

- تاريخ إعادة التقييم.
- المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
- المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

كما يشجع المعيار المنشآت على الافصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الإعتراف.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة":
   - الأصل غير الملموس
   - البحث
   - التطوير
   - الإطفاء
   - القيمة العادلة للأصل
   - خسارة التدني
4. ما هي الشروط الواجب توفرها ليتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس؟
5. بين التكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها.
6. وضح كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.
7. بين كيفية معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
8. اشرح نماذج القياس اللاحق بعد الإعتراف للاصول غير الملموسة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الموجودات التالية تعتبر موجودات غير ملموسة بإستثناء: **(JCPA: الدورة الرابعة)**

أ- أفلام السينما

ب- تكاليف برامج حملات التسويق الكبيرة

جـ- برامج الكمبيوتر

د- العلاقات مع العملاء والموردين

2. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلا كأصل غير ملموس؟

أ- برامج الحاسوب ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول

جـ- براءة الإختراع د- أجهزة الحاسوب

3. أي من البنود التالية يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس بموجب معيار المحاسب الدولي رقم (38)؟

أ- الدعاية والترويج لإطلاق منتج ضخم

ب- تكاليف البحث

جـ- الخسائر التشغيلية خلال المراحل الأولية للمنشأة

د- رسوم تسجيل براءة الإختراع

4. في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):

أ- القسط المتناقص ب- القسط الثابت

جـ- طريقة وحدات النشاط د- لا يتم إطفائها

5. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم قياس قيمة الأصل غير الملموس الذي له سوق نشط بإستخدام ما نموذج:

أ- التكلفة جـ- (أ) أو (ب) صحيح

ب- إعادة التقييم د- لا شيء مما ذكر

6. يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:

أ- كمصاريف

ب- تعتبر أصل غير ملموس

جـ- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم

د- كمصاريف مدفوعة مقدماً

7. ان البند الذي يعتبر مؤهلاً كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38) هو **(JCPA: الدورة الخامسة)**:

أ- حملة دعاية واعلام لمنتج جديد

ب-خسارة عمليات من التجارب من التصنيع

ج- اجور محاماة عن تسجيل حقوق ملكية لدى الحكومة

د- تكلفة الموقع الالكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها

8. يتم فحص للتدني في قيمة الشهرة **(JCPA: الدورة الخامسة)**:

أ- اذا كان هناك مؤشر على التدني

ب- سنوياً

ج- كل خمس سنوات

د- عند شراء شركة تابعة

التمرين الثاني (مقالي)

في 2016/1/1 اشترت شركة الرمال للادوية حقوق اختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض السعال ولمدة لمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 80000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الانتاجي لحقوق الاختراح باربع سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2016.

التمرين الثالث (مقالي)

- في 2015/1/1 اشترت شركة السعادة رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم الموجودة في الجامعة الاردنية لمدة 4 سنوات وبتكلفة تبلغ 80000 دينار، علماً بان شروط العقد يسمح للشركة بيع الرخصة للغير خلال فترة العقد. وقد استعملت الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2015/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة العادلة 90000 دينار.
- في 2016/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة العادلة 45000 دينار.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2015/12/31 و 2016/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.
2. بيان كيفية المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2015/12/31 و 2016/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

معيار المحاسبة الدولي رقم (39)	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس Financial Instruments :Recognition and Measurement
39	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس". 3. توضيح كيفية القياس المبدئي للإعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في قائمة المركز المالي. 4. بيان كيفية تصنيف المطلوبات المالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند اعداد القوائم المالية. 5. بيان المقصود بالمشتقات المالية وصفاتها. 6. بيان انواع عقود الخيار. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

معيار المحاسبة الدولي رقم (39)

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

Financial Instruments :Recognition and Measurement

مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، الأدوات المالية: الإعتراف والقياس، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء إستكمالاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية. ويعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية.

وقد حدثت عدة تعديلات على هذا المعيار منذ صدوره عام 2000 أهمها تلك التي حدثت عام 2004 والسارية المفعول اعتباراً من 2005/1/1. وقد جاءت التعديلات الأخيرة لتخفيض درجة التعقيد في المعيار من خلال توضيح متطلبات المعيار وزيادة الإرشادات التطبيقية المرفقة به واستبعاد عدم الإتساق في المعالجات المحاسبية والتفسيرات المتعلقة بها.إضافة الى التعديلات التي تمت خلال الربع الأخير من عام 2008 والمتعلقة بتعديل متطلبات اعادة تصنيف الأصول المالية إستجابة للأثار الناجمة عن الأزمة المالية العالمية.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (39) إلى وضع أسس للإعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء وبيع أصول أو بنود غير مالية مثل عقود شراء النفط والذهب. ويبين المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الإعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لإنخفاض القيمة ومحاسبة التحوط.

وفيما يتعلق بمتطلبات عرض المعلومات الخاصة بالأدوات المالية فقد وردت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، العرض. أما متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية فقد وردت ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الذي يحمل عنوان الإفصاحات.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

أ- الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية ذوات الأرقام (27) و(28) و(31).

ب- الحقوق والإلتزامات الناجمة عن عقود الإيجار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (17).

جـ-حقوق والتزامات أصحاب العمل في ظل خطط منافع الموظفين والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (19).

د- الأدوات المالية الصادرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (32). في حين يتوجب على حامل أداة حق الملكية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (39).

هـ- الحقوق والإلتزامات الناجمة عن عقود التأمين كما عرفها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) عدا تلك الأصول والألتزامات التي تخضع لمتطلبات هذا المعيار والمحددة بشكل واضح في المعيار (39) او معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

و- عقود الضمانات الطارئة في إندماج الأعمال والخاضعة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) المتعلق بإندماج الأعمال. وهذا الإعفاء ينطبق فقط على الدامج (المشتري).

ز- العقود بين الدامج (المشتري) والمورد في عمليات إندماج الأعمال لشراء أو بيع المنشأة المنوي دمجها (شرائها) في تاريخ مستقبلي.

ح- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات المتعلقة بالمدفوعات على أساس السهم والخاضعة لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2).

وقد حدد المعيار بعض الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض التي تصدرها المنشآت والمستثناة من نطاق هذا المعيار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي (37) المتعلق بالإلتزامات الطارئة بإستثناء قيام المصدر لهذه الإلتزامات من خلال ممارسات سابقة معتادة لديه ببيع الأصول مباشرة والمقتناة من الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض والتي تخضع لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأداة المالية A financial instrument: أي عقد يؤدي الى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى. فمثلاً شراء الشركة (س) السندات الصادرة عن الشركة (ص) يؤدي الى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو الاستثمارات المالية في السندات وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي لدى الشركة (ص) وهو اسناد القرض.

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

الأصل المالي A financial asset: هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشآة أخرى.

جـ-حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشآة أخرى، أوحق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشآة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.

د- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد او اي أصل مالي أخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability

أ- التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشآة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية. أو

ب- عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

المشتقات المالية Derivatives

هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، أسعار صرف العملة، سعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
- لا تحتاج صافي إستثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

متطلبات المعيار الرئيسة

متطلبات الإعتراف والقياس:

القياس المبدئي Initial Recognition

ا. الإعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في الميزانية عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية،

ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية بإستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلتزاماً في الميزانية العمومية.

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الأخر.

2. يتم إلغاء الإعتراف بأصل مالي معين أو جزء منه عندما تفقد المنشأة السيطرة على الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية من ذلك الأصل المالي أو عندما تقوم بتحويل الأصل المالي لطرف أخر (التنازل عنه) من خلال البيع أي التنازل عن حقوق إستلام التدفقات النقدية المتعلقة بذلك الأصل أو قد يتم تحويل الأصل المالي لطرف أخر من خلال الإحتفاظ بالحقوق التعاقدية لإستلام تدفقات نقدية من ذلك الأصل المالي، وفي نفس الوقت الإلتزام بدفع دفعات نقدية لطرف أو أكثر من خلال حقوق تعاقدية محددة.
كما يبين هذا المعيار بأنه يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بشكل كامل، إذا نقلت المنشأة بشكل جوهري كافة المخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي.

3. عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي (Derecognition) يتم الإعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية المسجلة (Carrying amount) والمقابل المستلم (أصل مالي مستلم مطروحاً منه أية التزامات قد تنشىء من عملية التخلص من الأصل) في **قائمة الدخل**

وكذلك يعترف برصيد أي متراكم أرباح أوخسائر وارد ضمن حقوق الملكية والناجم عن إعادة التقييم للأصول المالية في فترات سابقة ضمن قائمة الدخل.

وعند إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي، فإن القيمة الدفترية المسجلة سوف يتم توزيعها تناسبياً بين الجزء المباع والجزء المتبقي، ويتم تحديد ما يتعلق بالجزء المباع بإستخدام القيمة العادلة في تاريخ البيع وترحيل أرباح أو خسائر البيع في **قائمة الدخل** (ربح او خسارة الفترة). كما يتم توزيع متراكم الأرباح أو الخسائر المعترف به ضمن حقوق الملكية بين الجزء المتبقي المعترف به والجزء المباع إعتماداً على القيمة العادلة لذلك الجزء.

4. يتم إلغاء الإلتزامات النقدية عندما يتم سدادها Extinguished أي عندما يتم سدادها او إلغائها أو التنازل عنها. وتعالج عملية تبادل أدوات الدين بين مقرض ومقترض في ظل شروط مختلفة بشكل جوهري كإلغاء للمطلوب المالي الأساسي أي قبل التبادل، وفي نفس الوقت يتم الإعتراف بمطلوب مالي جديد ويعترف بأي فروقات ناجمة عن عملية التبادل كربح أو خسارة في **قائمة الدخل** مع الأخذ بعين الإعتبار أية مدفوعات سواء أكانت نقدية أم غير نقدية تمت خلال التبادل.

تصنيف الأصول المالية والقياس اللاحق لها

Classification and measurement of financial assets

أولاً: يتطلب المعيار من المنشآت تصنيف الأصول المالية ضمن أي من الفئات الأربعة التالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول – عند اعداد القوائم المالية – وبعد الإعتراف المبدئي لتلك الأصول:

أ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)

Financial Assets at Fair Value Through Profit or Loss

ويقسم المعيار هذه الفئة الى فئتين فرعيتين هما:

1. **المخصصة Designated:** وهي الاصول التي تختار المنشأة تصنيفها ضمن هذه الفئة بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغيرات بالقيمة العادلة في قائمة الدخل من خلال الارباح والخسائر.

2. أصول محتفظ بها للمتاجرة **Held for Trading**: هي الموجودات التي تم امتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش المتعامل، ويجب تصنيف الموجودات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة بغض النظر عن سبب امتلاكها إذا كانت جزءا من محفظة يوجد دليل على أن لها نمطا فعليا لتحقيق الربح قصير الأجل وتعتبر الموجودات المالية المشتقة دائما أنها محتفظ بها للمتاجرة إلا إذا حددت بأنها أدوات تحوط فعلية.

ب- **أصول مالية معدة للبيع Available –for- Sale Financial Assets:** وهي الموجودات المالية التي هي ليست:

- قروض وذمم مدينة، أو
- استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق، أو
- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.

جـ- **استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق Held –to- Maturity Investments** هي موجودات مالية غير مشتقة ذات مدفوعات محددة أو قابلة للتحديد ولها موعد إستحقاق ثابت وللمشروع نية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق. مثل سندات ذات فائدة ثابتة وموعد سدادها محدد.

د- **القروض والذمم المدينة Loans and Receivables:** هي الأصول المالية غير المشتقة والمحددة قيمة تسديدها بشكل مسبق وبمقدار ثابت والتي تنشئها او تحصل عليها المنشأة، وهي غير مدرجة في سوق نشط وغير مخصصة للمتاجرة بها، ولم تعتبرها المنشأة عند الاعتراف الاولي بها كاصول بالقيمة العادلة من خلال الإرباح والخسائر او كأصول متوفرة (معدة) للبيع.

القياس Measurement

القياس المبدئي للأصول والإلتزامات المالية

1. يتم قياس الأصول أو المطلوبات المالية عند الإعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة لها مضافاً اليها تكاليف العملية Transaction Costs والتي تعزى مباشرة لعملية الشراء أو إصدار الأصل أو المطلوب المالي **بإستثناء** الأصول والمطلوبات المالية

المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (وهي التي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة أو للمتاجرة) فيتم قياسها بمقدار ثمن الشراء، وبالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي أو السمسار والضرائب وغيرها من المصاريف كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

أما الأصول والمطلوبات المالية المصنفة كمعدة للبيع او محتفظ بها حتى الإستحقاق وكذلك القروض والذمم سوف تسجل عند الإثبات المبدئي لها **بقيمة الشراء أو الإصدار مضافاً اليها تكاليف العملية** كتكاليف الشراء المباشرة ورسوم الإصدار أو الضرائب المباشرة.

2. إذا إستخدمت المنشأة أسلوب محاسبة تاريخ التسوية لأصل مالي سيتم قياسه لاحقاً أي عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة، فإنه يتم قياس الأصل مبدئياً بالقيمة العادلة كما هي بتاريخ المتاجرة.

مثال (1)

تم شراء استثمارات مالية في السندات وتم تصنيفها كمحتفظ بها حتى الإستحقاق بتاريخ 2016/12/27 وكان تاريخ التسوية أي (تبادل السندات بالنقد) في 2016/12/31 وبتكلفة 40000 دينار، علماً بأن قيمة السندات بتاريخ التسوية 42000 دينار.

المطلوب: ما هي التكلفة التي ستظهر بها السندات؟

حل مثال (1)

في هذه الحالة سوف يتم إعتماد مبلغ 40000 دينار كتكلفة للسندات وهي القيمة بتاريخ المتاجرة بالرغم أن قيمة السندات بتاريخ التسوية 42000 دينار كون هذه السندات سيتم تقييمها بالتكلفة المطفأة عند اعداد القوائم المالية.

ثانياً: بعد الإعتراف المبدئي (الأولي) للأصول المالية يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بما فيها المشتقات المالية (Derivatives) بالقيمة العادلة او بالتكلفة وفق نوعها وكما يلي:

أ- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الارباح والخسائر) يتم تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإقتناء **بالقيمة العادلة** Fair

Value مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر).

ب- **الأصول المالية المعدة للبيع** يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي **بالقيمة العادلة** Fair value مع الإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الأخر Other Comprehensive Income والتي تظهر **ضمن مكونات حقوق الملكية** بالميزانية. بإستثناء الحالة التي تتدنى (تنخفض) فيها قيمة الأصل المالي انخفاضاً مستمراً، أو إذا كان هناك فروقات ناتجة عن أسعار الصرف المتعلقة بتلك الأصول والتي سيتم مناقشتها لاحقاً.

وتستمر المنشأة بالإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي عندها يتم تحويل رصيد الربح او الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية الى بيان الدخل.

ويشار هنا الى أنه في حالة وجود أصول مالية معدة للبيع ومن فئة البنود النقدية أي الاستثمارات في السندات أو أي أداة مالية لها قيمة محددة (الأصول المالية النقدية) و قيمتها محددة بالعملة الأجنبية بالدولار مثلاً، يتم إظهار التغيرات في القيمة المسجلة لها والمتعلقة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن بيان الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي (21).

جـ- الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي **بالتكلفة المطفأة** Amortized Costs بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة ((Effective Interest method). وتخضع هذه الأصول إلى إختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث إنخفاض جوهري في قيمة تلك الأصول.

د- القروض والذمم المدينة Loans and Receivables

يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي **بالتكلفة المطفأة** Amortized Costs بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة (Effective (Interest method).

مثال (2)

بتاريخ 2016/3/5 قامت الشركة العربية ببيع استثمارات مالية مصنفة كاستثمارات معدة للبيع بمبلغ 32000 دينار وقد أظهرت سجلات الشركة الحسابات المتعلقة بهذه الاستثمارات كما يلي:

- قيمتها الدفترية المسجلة 33000 دينار.
- رصيد حساب الأرباح غير المتحققة الظاهر ضمن حقوق الملكية 7000 دينار.

المطلوب: إحتساب نتيجة بيع الاستثمارات المالية، واثبات قيد إثبات بيع تلك الاستثمارات.

حل مثال (2)

ربح بيع الاستثمارات المالية = متحصلات البيع – (القيمة الدفترية – الأرباح غير المتحققة)

= 32000 – (33000 – 7000) = 6000 دينار.

32000		من حـ/ النقدية
7000		حـ/ أرباح غير متحققة (المعترف بها في حقوق الملكية)
	33000	الى حـ/ استثمارات مالية – متاحة للبيع
	6000	حـ/ أرباح متحققة – بيع استثمارات

عدم وجود سوق نشط للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية:

إذا لم يتوفر للاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) سوق نشط (active market) ولايمكن تحديد قيمتها العادلة بموثوقية، وكذلك المشتقات المالية التي يتم تسويتها من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية غير مدرجة في سوق نشط يجب قياسها **بالتكلفة.**

القياس اللاحق للمطلوبات المالية:

Subsequent Measurement of Financial Liabilities

تصنَّف المطلوبات المالية الى فئتين بهدف تحديد كيفية الاعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي:

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر

Financial liabilities at fair value through profit or loss

ويقسم المعيار هذه الفئة الى فئتين فرعيتين هما:

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة اقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة و فروقات اعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الارباح والخسائر.
2. مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن امثلتها الالتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الاجل والتي يتوجب ردها في المستقبل. ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة (For Trading) إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

مثال (3)

في 2015/11/1 ابرمت الشركة (س) عقد آجل لشراء 1000 يورو بسعر آجل 85. دينار/ يورو، وعلى ان يكون تاريخ ممارسة العقد في 2016/7/1.

بتاريخ 2015/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 750. دينار/ يورو.

المطلوب: تحديد اثر العقد اعلاه في 2015/12/31

حل مثال (3)

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير ايجابية لان سعر اليورو انخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 100. دينار لكل يورو (750. -85.) وبالتالي فإن هناك التزام مالي بتاريخ 2015/12/31 بإسم التزامات عقود آجلة يورو بقيمة 100 دينار (1000 × 100.).

ب- المطلوبات المالية الاخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة (Effective Interest Method).

مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشاة.

مثال (4) (قياس التكلفة المطفأة للأصول المالية)

بتاريخ 2013/1/1 إشترت المنشأة (س) أداة دين – إسناد قرض – ويستحق بعد 5 سنوات بقيمة 10000 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب و....). تبلغ القيمة الاسمية للسندات 12500 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 4.72% تدفع سنوياً. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 10%.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات.

حل مثال (4)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات (4.72%) أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 10% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 2500 دينار وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الإسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات. وفيما يلي جدول يبين كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) =(2) ×10%	الفائدة المقبوضة *(4)	إطفاء الخصم (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					10000
1	10000	1000 =10%×10000	590	410	10410
2	10410	1041 =10%×10410	590	451	10861
3	10861	10861=10%×10861	590	496	11357
4	11357	1135=10%×11357	590	545	11902
5	11902	1190=10%×11902	590	600	12500

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 590 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 4.72% × 12500 دينار (القيمة الأسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- **بتاريخ شراء السندات في 2013/1/1 يثبت القيد التالي:**

12500		من حـ/ الاستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	2500	الى حـ/ خصم السندات
	10000	حـ/ النقدية

- **في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2013/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
410		حـ/ خصم السندات
	1000	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الثانية وبتاريخ 2014/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
451		حـ/ خصم السندات
	1041	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الثالثة وبتاريخ 2015/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
496		حـ/ خصم السندات
	1086	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الرابعة وبتاريخ 2016/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
545		حـ/ خصم السندات
	1135	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2017/12/31:**

590		من حـــ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
600		حـــ/ خصم السندات
	1190	الى حـــ/ ايراد فائدة السندات

عند تحصيل قيمة السندات

12500		من حـــ/ النقدية
	12500	الى حـــ/ الاستثمارات المالية في السندات – محـــتفظ بهـــا حتى الإستحقاق

إعادة التصنيف **Reclassification**

أ- **لا يجوز إعادة تصنيف** أي أداة مالية الى فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" بعد الإعتراف الأولي بها.

ب- **لا يجوز إعادة تصنيف** المشتقات المالية من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" الى أي فئة أخرى.

ج- **لا يجوز إعادة تصنيف** أي أداة مالية من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" الى أي فئة أخرى (متاحة للبيع، محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، القروض والسلف)، **ويسمح المعيار في التعديل الذي تم في شهر تشرين أول 2008 التحويل من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" وفق الشروط التالية:**

1- يسمح المعيار التحويل من فئة "الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" الى أي فئة أخرى في **الحالات النادرة فقط** إذا لم يعد الإحتفاظ بالأصل المالي لغرض بيعه أوإعادة شرائه في المدى القريب – حتى لو كان قـد تم اقتنائه بدايةً بغرض بيعه او اعادة شرائه بالمدى القريب -. ويتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة له بتاريخ إعادة التصنيف، ويُمنع عكس أي ارباح او خسائر تم الاعتراف بها سابقا في الارباح والخسائر لذلك الأصل، وتعتبر القيمة العادلـة

بتاريخ اعادة التصنيف هي التكلفة او التكلفة المطفأة للأصل المعاد تصنيفه – حسب الحالة–.

ويبين مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالات النادرة بانها حالة تنشأة عن حدث منفرد وغير اعتيادي ومن غير المحتمل ان يتكرر، ويشار هنا الى ان هذا التعديل جاء على خلفية الأزمة المالية العالمية التي بدأت اثارها السلبية الجوهرية تظهر في الربع الاخير من عام 2008.

2- يسمح بتحويل الاصول المالية التي ينطبق عليها تعريف "القروض والذمم"والمصنفة ضمن فئة **الأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر/ المخصصة بالقيمة العادلة** الى فئات أخرى من الأصول المالية، إذا كان لدى المنشأة النية والقدرة على الإحتفاظ بهذه الأصول في المستقبل او لتاريخ استحقاقها. وبالتالي يجوز تحويلها الى فئة متاحة للبيع او الى فئة القروض والذمم.ولا يسمح ذلك للقروض والذمم المصنفة للمتاجرة الى في الحالات النادرة كما هومذكور في الفقرة (ج/1) سابقاً.

ويتم قياس الاصل المعاد تصنيفه بالقيمة العادلة بتاريخ اعادة التصنيف ولا يتم اعادة عكس – استرجاع – اية ارباح او خسائر معترف بها ضمن حساب الارباح والخسائر وتصبح القيمة العادلة للاصل المالي المعاد تصنيفة هي تكلفته او التكلفة المطفأة له الجديدة.

3- يسمح المعيار بإعادة تصنيف القروض والذمم المصنفة ضمن فئة **الأصول المالية المتاحة للبيع** خارج فئة اصول مالية متاحة للبيع **والى فئة "القروض والذمم"** اذا كان للمنشأة القدرة والنية على الإحتفاظ بها في المستقبل او لتاريخ استحقاقها.

ويتم معالجة الارباح والخسائر المعترف بها سابقاً في قائمة الدخل الشامل الأخر للأصول المعاد تصنيفها كما يلي:

- الاصول المالية التي لها تاريخ استحقاق محدد يتم إطفاء الربح او الخسارة والمعترف بها سابقاً في (قائمة الدخل الشامل كدخل شامل أخر) في بيان الدخل على مدار العمر المتبقي للاصل بطريقة الفائدة الفعالة.

- اما اذا لم يكن للاصل المالي تاريخ استحقاق ثابت فيتم الاعتراف بالربح والخسارة المعترف به سابقا كدخل شامل أخر في بيان الدخل عند البيع او وجود تدني في قيمته.

د- إذا أصبح تصنيف الاستثمارات المالية ضمن فئة محتفظ بها حتى الإستحقاق غير ملائم نتيجة تغير نية او قدرة المنشأة، فإنه يجب إعادة تصنيفها إلى فئة (معدة للبيع Available for sale) وإعادة قياسها بالقيمة العادلة. وإذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف مبلغ مهم نسبياً من قيمة الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق الى متاحة (معدة) للبيع يتطلب ذلك إعادة تصنيف كافة الاستثمارات المالية المتبقية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق الى فئة الأصول المالية المتاحة للبيع.

وتعالج الفروقات بين القيمة الدفترية المسجلة (Carrying amount) والقيمة العادلة بتاريخ إعادة التصنيف مباشرة ضمن حقوق الملكية ومن خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

هـ- يمنع المعيار إعادة تصنيف القروض والذمم المدينة الى الأصول المالية المتاحة (المعدة) للبيع.

بيع الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق أو إعادة تصنيفها:

عند قيام المنشأة ببيع جزء كبير أو مهم نسبياً من الاستثمارات المالية المصنفة ضمن فئة "محتفظ بها حتى الإستحقاق" قبل تاريخ الإستحقاق أو قامت بإعادة تصنيف جزء مهم من تلك الاستثمارات الى فئة الاستثمارات المالية المعدة للبيع، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يمنع المنشأة من تصنيف أي أصول مالية ضمن فئة الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ خلال فترة السنتين القادمتين.

وبعبارة أخرى لا يجوز تصنيف أية أصول مالية كأصول محتفظ بها حتى الإستحقاق إذا قامت المنشأة ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ مهم نسبياً من الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق خلال السنة المالية الحالية والسنتين السابقتين، ويستثنى من ذلك الحالات التالية:

- إذا كان بيع الاستثمارات قريبة جداً من تاريخ الإستحقاق، بحيث لا يكون هناك تأثير هام لتغير سعر الفائدة السائد في السوق على القيمة العادلة للأصل المالي.
- أن تكون عملية البيع تمت بعد قيام المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي المتعلق بالأصل المالي من خلال دفعات أو دفعات محددة مسبقاً.
- المبيعات الناتجة عن أسباب منعزلة وخارج سيطرة المنشأة وغير متكررة، ويصعب التنبؤ بها بشكل معقول (مثل التدهور الحاد في الوضع المالي للجهة المصدرة للأداة المالية).

مثال (5)

في 2016/1/1 قامت شركة النور بشراء الموجودات المالية التالية وعندما كانت أسعار الفائدة السائدة في السوق 12%:

أ- سندات مصدرة من شركة الوفاق بمبلغ 887000 دينار تستحق بعد 10 سنوات، تحمل فائدة 10%، قيمتها الإسمية (1000000) دينار، وتنوي الشركة الإحتفاظ بهذه السندات لحين الإستحقاق تقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

ب- سندات مصدرة من شركة الاتحاد بمبلغ 5360000 دينار تستحق بعد 5 سنوات، تحمل فائدة 14%، قيمتها الإسمية (5000000) دينار، تتوقع الشركة أن أسعار الفائدة سوف تنخفض وبالتالي سوف تباع السندات بربح وسيتم المتاجرة بها. و قد بلغت القيمة العادلة لها في 2016/12/31 (5634000) دينار وتقبض الفائدة في 1/1 من كل عام.

جـ- 100 سهم من أسهم شركة البوتاس بمبلغ 2200000 دينار وتنوي الشركة الإحتفاظ بتلك الأسهم لاغراض المتاجرة. وقد بلغت القيمة العادلة لتلك الاسهم في 2016/12/31 (2100000) دينار.

د- 150 سهماً من أسهم شركة الصمود بمبلغ (5600000) دينار ولا يوجد للشركة خطط حالية لبيع هذه الأسهم وستكون متاحة للبيع، وفي 2016/12/31 بلغت القيمة العادلة لها (5190000) دينار.

المطلوب: اثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة النور واعادة قياسها في 2016/12/31 وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

حل مثال (5)

أولاً: التصنيف

- سندات شركة الوفاق يجب أن تصنف ضمن الموجودات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق Held to Maturity.
- – سندات شركة الإتحاد يتم تصنيفها كمحتفظ بها لأغراض المتاجرة Trading.
- أسهم شركة البوتاس يتم تصنيفها كمحتفظ بها لأغراض المتاجرة Trading.
- أسهم شركة الصمود يتم تصنيفها كأصول مالية متوفرة (معدة) للبيع Available-for sale.

ثانياً: التسجيل الأولي عند الشراء في 2016/1/1

1. الاستثمار في سندات شركة الوفاق

من حـ/ الاستثمارات المالية في السندات – محتفظ بها حتى الإستحقاق		887000
الى حـ/ النقدية	887000	

2. الاستثمار في سندات شركة الإتحاد

من حـ/ استثمارات مالية في سندات شركة الإتحاد – محتفظ بها للمتاجرة		5360000
الى حـ/ النقدية	5360000	

جـ– الاستثمار في شركة البوتاس

من حـ/ استثمارات مالية في اسهم شركة البوتاس– محتفظ بها للمتاجرة		2200000
الى حـ/ النقدية	2200000	

د– الاستثمار في أسهم شركة الصمود

من حـ/ استثمارات مالية في أسهم شركة الصمود – معدة للبيع		5600000
الى حـ/ النقدية	5600000	

ملاحظة: تم تسجيل العمليات السابقة بالتكلفة مباشرة دون توسيط حساب الخصم او العلاوة كطريقة مقبولة، ويجوز توسيط حساب العلاوة او الخصم.

ثالثاً: التقييم في 2016/12/31

1. سندات شركة الوفاق:

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعالة (2)	إطفاء الخصم (1) – (2)	القيمة الدفترية + اطفاء الخصم
				887000 دينار
2016/12/31	1000000×%10	(887000×%12)		
	100000 دينار	106440 دينار	6440	893440 دينار

ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

10000		من حـــ/ فائدة مستحقة القبض
6440		حـــ/ استثمارات مالية في سندات شركة الوفاق – محتفظ بها حتى الإستحقاق
	106440	الى حـــ/ إيراد فوائد السندات

بما ان هذه السندات محتفظ بها حتى الاستحقاق فانها تظهر في الميزانية بالتكلفة بعد الاطفاء اي برصيد 893440 دينار.

2. سندات شركة الإتحاد:

التاريخ	الفائدة المقبوضة (1)	الفائدة الفعالة (2)	إطفاء العلاوة (1) – (2)	القيمة الدفترية – اطفاء العلاوة
				5360000 دينار
2016/12/31	5000000×%14	(5360000×%12)		
	700000 دينار	643200 دينار	(56800)	5303200 دينار

ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

من حـــ/ فائدة مستحقة القبض		700000
الى حـــ/ استثمارات مالية في سندات شـــركة الإتحـــاد – محتفظ بها للمتاجرة	56800	
حـــ/ إيراد فوائد السندات	643200	

وتبلغ القيمة العادلة في 2016/12/31 مبلغ (5634000) دينـــار وقـــد إرتفعـــت القيمـــة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة 5303200 دينار بمقدار 330800 دينـــار والتي سيعترف بها كأرباح حيازة غير متحققة يعترف بها في قائمة الدخل كونها أصـــول مالية للمتاجرة، ويتم إعداد القيد التالي:

من حـــ/ تعديلات القيمة العادلة – استثمارات محتفظ بها للمتاجرة		330800
الى حـــ/ أرباح حيازة غير متحققة لاستثمارات مالية محـــتفظ بهـــا للمتاجرة	330800	

ويتم إقفال حساب الأرباح غير المحققة في بيان الدخل:

من حـــ/ أرباح حيازة غير متحققة لاستثمارات مالية محـــتفظ بهـــا للمتاجرة		330800
الى حـــ/ ملخص الدخل (أ.خ)	330800	

وحساب تعديلات القيمة العادلة **وهو حساب وسيط يظهر مضافاً الى حساب** استثمارات مالية في سندات شركة الإتحاد – محتفظ بها للمتاجرة **كون رصيده مديناً.**

3. تقييم الاستثمارات المالية في اسهم شركة البوتاس:

وتبلغ القيمة العادلة في 2016/12/31 مبلغ (2100000) دينار وقد إنخفضت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة 2200000 دينـــار بمقـــدار 100000 دينار والتي سيعترف بها كخسائر حيازة غير متحققة يعترف بها في قائمـــة الـــدخل كونها أصول مالية للمتاجرة.

من حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة استثمارات مالية للمتاجرة		100000
إلى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة – استثمارات محتفظ بهـــا للمتاجرة	100000	

وحساب تعديلات القيمة العادلة وهو حساب وسيط برصيد دائن يظهر مطروحاً من حساب استثمارات مالية في اسهم شركة البوتاس- محتفظ بها للمتاجرة.

ويتم إقفال حساب الخسائر غير المحققة في بيان الدخل:

من حـــ/ ملخص الدخل (أ.خ)		100000
إلى حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة استثمارات مالية للمتاجرة	100000	

4. تقييم الاستثمارات مالية في اسهم شركة الصمود:

بما أن هذه الاستثمارات مصنفة كاستثمارات معدة (متاحة) للبيع فإن فروقات تقييم القيمة العادلة تقفل مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية.

وتبلغ القيمة العادلة في 2016/12/31 مبلغ (5190000) دينار وقد إنخفضت القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (الدفترية) البالغة 5600000 دينار بمقدار 410000 دينار وتعتبر خسائر غير متحققة.

من حـــ/ خسائر غير متحققة لحيازة استثمارات معدة للبيع		410000
إلى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة – معدة (متاحة) للبيع	410000	

ويظهر حساب خسائر غير متحققة لحيازة استثمارات معدة للبيع ضمن حسابات حقوق الملكية برصيد مدين. ويظهر حساب تعديلات القيمة العادلة وهو حساب وسيط برصيد دائن مطروحاً من حساب استثمارات مالية في أسهم شركة الصمود – معدة للبيع في ضمن الأصول.

قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يحدد لأداة المالية أو أي بند أخر والذي يمكن مبادلة أصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف على إطلاع وراغبة في عملية تتم على أساس تجاري، وكما تبين سابقاً هناك ثلاث فئات رئيسية من الأصول والإلتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية وهي:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (أي وفروقات التقييم لها تعالج من خلال بيان الدخل).

الأصول المالية المعدة للبيع.

- المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل.

ويستثني المعيار الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية، مثل الأسهم غير المسعرة في سوق مالي نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية أو (التي تكون مشتقات مالية مرتبطة بهذه الأدوات ويجب تسويتها من خلالها) حيث يتم قياس هذه الأدوات المالية بسعر التكلفة بدلاً من القيمة العادلة.

كيفية تحديد القيمة العادلة:

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:

أ- الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة. وتعتبر القيمة العادلة مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية (البورصة) أو تاجر أو وسيط أو أو جهة منظمة (مثل الجهات الحكومية)، وتعتبر القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلاً من خلال عمليات التبادل بشكل منتظم، وعلى أسس تجارية.

ب- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم إعتبار السعر الذي تم في أخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الإقتصادية منذ تاريخ أخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية. ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الإقتصادية إذا أمكن ذلك.

جـ- أما الأصول والإلتزامات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم عندئذ تحديد القيمة العادلة من خلال أحدى وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذخ خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الإعتبار كافة العوامل المؤثرة على تحديد القيمة العادلة.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها

Impairment and Uncollectibility of Financial Assets

أ- بموجب هذا المعيار يجب على المنشأة وبتاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية. وتشير المؤشرات التالية على وجود إنخفاض (تدني) في قيمة الأصول المالية:

- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية.
- عدم إلتزام الجهة المصدرة للأداة المالية ببنود العقد، مثل عدم دفع قيمة الأداة المالية أو الفوائد أو التأخر فيها. ومن الأمثلة عليها عدم تسديد أو تأخر مصدر السندات الفوائد الدورية أو عدم دفع قيمة السندات عند الإستحقاق.
- إحتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية، أو جدولة الديون المتعثرة.
- عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية لدى مُصدِر ذلك الأصل (مثل الجهة مصدرة السندات). أما إختفاء سوق نشط للأداة المالية لا يعتبر بحد ذاته دليل على إنخفاض القيمة العادلة مالم يكن مقترن بمعلومات حول وجود صعوبات مالية لدى المُصدِر.
- توفر معلومات حول إنخفاض مهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ أول إعتراف بتلك الأصول.
- الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الإصل المالي في فترة تقديم التقارير المالية السابقة.

ب- ويتم تطبيق متطلبات إنخفاض القيمة على فئات الأصول التالية:

- الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.
- الأصول المالية المعدة للبيع.
- القروض والذمم.

- الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية (مثل الأسهم) التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ويتم قياس الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق والقروض والذمم بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والتي يتم خصمها بإستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصول المالية (سعر الفائدة الفعلي المستخدم لقياس التكلفة المطفأة).

البنود التي لا تخضع لإختبار التدني في القيمة:

- الإلتزامات المالية.
- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر لا تخضع أيضاً لإختبار التدني، حيث يتم يتم الإعتراف بأي إنخفاض في قيمة هذه الأصول ضمن بيان الدخل.

جـ- الإعتراف بخسارة إنخفاض الأصول المالية (تدني القيمة).

يجب الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل المالي في بيان الدخل، بإعتبارها خسارة تدني في القيمة والتي يتم الإعتراف بها عند وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة حدوث حدث واحد أو أكثر بعد الإعتراف المبدئي بالأصل و إذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول والتي يمكن تقديرها بموثوقية.

ويمكن التعبير عن خسارة القيمة بالمعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة – القيمة الدفترية للأصل المالي

د- إستعادة خسائر تدني قيمة الأصول المالية:

في الفترات المالية اللاحقة للإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول المالية، إذا إرتفعت قيمة هذه الأصول (أي إنخفاض خسارة التدني) مثل تحسن الملاءة المالية لمُصدر السندات يتم الإعتراف بها ضمن بيان الدخل كأرباح إستعادة خسائر التدني. ولا يتم الإعتراف بأرباح إستعادة خسائر التدني في قيمة الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) ضمن بيان الدخل إلا عند بيع الاستثمارات نظراً

لصعوبة التفريق بين مبلغ إستعادة خسائر التدني وبين الإرتفاع في القيمة العادلة للإستثمارت في أدوات حقوق الملكية.

مثال (6)

في 2015/12/31 كان رصيد الاستثمارات المالية في سندات الشركة الأهلية 40000 دينار والتي تستحق في 2016/12/31 وتحمل فائدة بنسبة 10% سنوياً وهو نفسه سعر الفائدة الفعال او الحقيقي ونظراً للصعوبات الكبيرة التي يواجهها مُصدر السندات، فإن هناك دليل موضوعي على تدني قيمة السندات ويتوقع تحصيل مبلغ 20000 دينار فقط عند إستحقاق تلك السندات.

المطلوب: تحديد مقدار خسارة تدني السندات، واثبات القيد اللازم لذلك.

حل مثال (6)

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة – القيمة الدفترية للأصل المالي

$= 20000 \div (1 + 10) - 40000$

$= 18182 - 40000$

$= 21818$ دينار

2015/12/31	من حـ/ خسارة إنخفاض قيمة		21818
	الى حـ/ مجمع او متراكم التدني	21818	

ويظهر حساب مجمع التدني مطروحاً من القيمة الدفترية للاستثمارات المالية في السندات.

المشتقات المالية Derivatives

أ- هي أدوات مالية تنتج عن عقود تقوم المنشأة بعقدها مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، وأسعار صرف العملة، وسعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.

- لا تحتاج صافي إستثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

ب- يجب على المنشأة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب الميزانية العمومية، و يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أو ضمن حقوق الملكية إعتماداً على الغرض منها كما يلي:

- إذا كانت بغرض المتاجرة (المضاربة) يتم الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
- إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة الأثار السلبية لتغييرات قيمة الأصل أو المطلوب المالي).
- الإعتراف بفروقات تقييم القيمة العادلة حسب نوع التحوط وفيما إذا كان تحوط قيمة عادلة، أو تحوط تدفق نقدي كما سيأتي لاحقاً.

العقود الآجلة Forward Contracts

هي عقود تتم بين طرفين لشراء أو بيع مقدار محدد من الأدوات المالية، أو السلع، أو العملات الأجنبية أو أي أصل أخر بسعر مستقبلي معين وهو ما يسمى بالسعر الآجل أو سعر الممارسة. ويعتبر هذا النوع من العقود ملزمة لطرفي العقد ولا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد، ويتم الإتفاق على شروط العقد بين الطرفين من حيث تاريخ الممارسة والسعر وكمية الأصل موضوع العقد. ويجب ملاحظة أنه عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل فإن القيمة العادلة للحق والقيمة العادلة للالتزام عادة تكون متساوية، وبالتالي فإن صافي القيمة العادلة للعقد الآجل تساوي صفراً، وبالتالي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ في الدفاتر.

العقود المستقبلية Futures

هي شبيهة بالعقود الآجلة إلا إن هذه العقود تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

عقود المبادلة (المقايضة) SWAPS

هي عقود لمبادلة أدوات مالية بين طرفين بأسعار وشروط محددة، بحيث يتم تنفيذها في المستقبل مثل عقود مبادلة العملات الأجنبية وعقود مبادلة أسعار الفائدة.

وبالنسبة لعقود مبادلة العملات الأجنبية على سبيل المثال، فإن عقود التبادل هي عقود آجلة لبيع العملات الأجنبية مقابل بيع العملات الأجنبية في السوق الفورية مقرونة مع عقد شراء عكسي بتاريخ استحقاق مختلف، أي أن هذه الآلية تتطلب ما يلي:

1. بيع آجل لعملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
2. وفي نفس الوقت شراء عملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
3. يكون حجم البيع والشراء متساوي.
4. تحدث العمليات (عملية بيع العملات الأجنبية وشراءها) مع نفس الطرف (البنك) الذي يتعامل معه العميل وفقط تختلف تواريخ الاستحقاق value date.

عقود الخيار Options

هناك نوعان من أنواع الخيارات:

أ- حق شراء (Call Option): ويشمل شراء حق خيار الشراء، وشراء حق خيار البيع.

ب- حق بيع (Put Option): ويشمل بيع حق خيار الشراء، وبيع حق خيار البيع.

وهناك نمطين لعقود الخيار، النمط الأوروبي والذي تتم ممارسته فقط عند الإستحقاق أو بتاريخ الممارسة. والنمط الآخر هو النمط الأمريكي والذي يتيح لحامل عقد الخيار ممارسة العقد في أي يوم ضمن فترة العقد دون الإنتظار لحين الإستحقاق ة والذي تبلغ قيمته عند إبرام العقد أي العلاوة أعلى من العقود الأوروبية.

مفهوم خيار الشراء (Call Option)

خيار الشراء عبارة عن اتفاقية بين طرفين تتضمن أن يكون لطرف (المشتري) الحق وليس الالزام بشراء موجود معين بسعر محدد خلال فترة محددة، ويدفع هذا الطرف

(المشتري) للطرف الآخر (البائع) ثمناً مناسباً لهذا الحق يسمى علاوة (Premium) مع ملاحظة أن الطرف الآخر (البائع) يكون ملتزماً بتنفيذ الاتفاقية باعتباره قد قبض ثمناً له وباعتباره مقتنعاً بأن السعر المحدد في الصفقة يعتبر ثمناً مناسباً للتخلي عن الموجود.

مفهوم خيار البيع (Put Option)

خيار البيع (Put Option) عبارة عن اتفاقية (عقد) بين طرفين، تعطي الحق وليس الإلزام بموجبها للمشتري (حامل الحق) بأن يبيع موجود معين بسعر معين خلال فترة زمنية معينة، ويدفع المشتري مقابل هذا الحق ثمن (علاوة) (Premium) للطرف الآخر (البائع) والذي يكون متلزماً بالتنفيذ في حال رغبة المشتري بذلك.

مثال (7): العقود الآجلة

أ- بتاريخ 2015/9/1 أبرمت شركة الحنين التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100000 يورو يستحق في 2016/4/1 بسعر آجل 90. دينار لكل يورو وذلك لأغراض المتاجرة.

ب- في 2015/12/31 بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار 94. دينار لكل يورو، وقد بلغت قيمة العقد العادلة في سوق المشتقات المالية 4000 دينار.

جـ- في 2016/4/1 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد للدولار في ذلك اليوم 93. دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالعقد الآجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

حل مثال (7)

أ- عند إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود.

ب- في 2015/12/31 وهو تاريخ الميزانية العمومية، يتم إعداد القيد التالي:

4000		من حـ/ عقود آجلة – شراء يورو 2015/12/31
	4000	الى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة

ويقفل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة في بيان الدخل بالقيد التالي:

4000		من حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة 2015/12/31
	4000	الى حـ/ ملخص الدخل

جـ- في 2016/4/1 يتم تنفيذ العقد ويتم إثبات القيمة المعادلة لليورو بسعر الصرف عند تنفيذ العقد، والإعتراف بخسارة محققة لتنفيذ العقد بمبلغ 5000 دينار وكما يلي:

2016/4/1	من حـ/ صندوق العملات الأجنبية – يورو		93000
	حـ/ خسائر متحققة لتنفيذ العقد		1000
	الى حـ/ عقود آجلة – شراء يورو	4000	
	حـ/ النقدية	90000	

مثال (8) العقود المستقبلية

في المثال السابق افرض ان العقد هو عقد مستقبلي وبنفس الشروط.

حل مثال (8)

سيتم في هذه الحالة اثبات نفس القيود السابقة بإستثناء تعديل مسمى عقود آجلة – شراء يورو الى عقود مستقبلية – شراء يورو مع ملاحظة الاختلاف بين العقود الآجلة والعقود المستقبلية من حيث ان العقود المستقبلية تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

مثال (9) عقود الخيار

- في 2016/12/7 أبرمت شركة النور عقد خيار مع أحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 1000 سهم من أسهم شركة البوتاس في 2017/3/5 بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 30 دينار للسهم، ودفعت شركة النور تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 1500 دينار نقداً.
- وبتاريخ 2016/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 2000 دينار، نظراً لارتفاع سعر سهم شركة البوتاس في السوق المالي.
- وفي 2017/3/5 بلغت القيمة العادلة لحق الخيار 3000 دينار بسبب إرتفاع سعر سهم شركة البوتاس حيث بلغ سعر السهم العادل 33 دينار للسهم.

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية عند إبرام العقد.

2. تقييم العقد الأجل بتاريخ الميزانية في 2016/12/31.
3. القيد اللازم عند ممارسة عقد الخيار في 2017/3/5.

حل مثال (9)

1. يتم إثبات شراء عقد الخيار، بإثبات عقد الخيار كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكما يلي:

1500		من حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	2016/12/7
	1500	الى حـ/ النقدية	

2. بتاريخ الميزانية في 2016/12/31 يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة وبما أن هناك قيمة للعقد بمبلغ 1500 دينار مثبتة سابقاً وبالتالي سيتم زيادته بمبلغ 500 دينار (2000-1500) وكما يلي:

500		من حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	2016/12/7
	500	الى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار	

3. في 2017/3/5 سيتم تنفيذ عقد الخيار بالحصول على الأسهم بمبلغ 30000 دينار (1000 × 30)،

في حين أن قيمتها العادلة 33000 دينار، وسيتم إلغاء حساب عقود الخيار. ويتم إعداد القيد التالي:

33000		من حـ/ الاستثمارات في أسهم شركة البوتاس – للمتاجرة	12/7/ 2016
	2000	الى حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة البوتاس	
	30000	حـ/ النقدية	
	1000	حـ/ أرباح متحققة لحيازة عقد الخيار	

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر مُتضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند

وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة باسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ 100000 دينار، وبفائدة تدفع سنوياً وبمعدل فائدة يتحدد بناءاً على سعر النفط أو الذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

وبموجب هذا المعيار، يجب على المنشأة المحاسبة عن المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي عند توفر الشروط التالية:

1. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.
2. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.
3. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

مثال (10)

في 2016/1/1 اشترت الشركة (س) مبلغ 80000 دينار في سندات قابلة للتحويل الى اسهم عادية صادرة عن الشركة (ب) تدفع فائدة ثابتة بنسبة 7% سنوياً وهي قابلة للتحويل الى 1000 سهم من اسهم الشركة (ص) خلال 5 سنوات. وقد صنفت الشركة (س) الاستثمار في السندات كاستثمارات متاحة للبيع. وقد بلغت القيمة العادلة المقدرة لخيار تحويل حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي بمبلغ 10000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالسندات القابلة للتحويل، مع اثبات قيد اليومية اللازم عند الاعتراف الأولي بدفاتر الشركة (س).

حل مثال (10)

في هذه الحالة يطلب من الشركة (س) فصل خيار تحويل حقوق الملكية (المشتقة الضمنية) عن أداة الدين الأساسية وذلك للأسباب التالية:

ا. الأداة المالية تحتوي على مشتقة مالية.

ب. لأن الأداة المالية لا تقاس بالقيمة العادلة مع الأعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح والخسارة.

ج. لأن خصائص حقوق الملكية والدين ليست وثيقة الصلة ببعضها البعض.

وسيتم في 2016/1/1 اثبات القيد التالي بدفاتر الشركة (س):

2016/1/1	من حـــ/ الاستثمارات في السندات- متاحة للبيع		70000
	حـــ/ عقود مشتقة – خيار التحويل		10000
	الى حـــ/ النقدية	80000	

محاسبة التحوط Accounting For Hedging

التحوط هو وسيلة لإدارة المخاطر يتم من خلال إستخدام مشتقة مالية واحدة أو أكثر من ذلك أو أدوات تحوط أخرى لمواجهة (مقابلة) التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو إلتزام مالي او لأي عملية مستقبلية.

عند الحديث عن موضوع التحوط لا بد من التمييز بين **أداة التحوط و البند المتحوط له.**

أداة التحوط: تتمثل في المشتقات المالية أو تعتبر في حالة التحوط لمخاطر أسعار الصرف أصل مالي أو إلتزام مالي غير مشتق، ويطلق على الأداة المالية أداة تحوط إذا كانت القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تكافيء أو تقابل التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له. كما يجب أن تكون المشتقة المالية التي تعتبر أداة التحوط قد تمت مع طرف خارجي وليس أحد دوائر أو أقسام المنشأة.

أما البند **المتحوط له:** هو أصل أو إلتزام أو تعاقد مؤكد أو صافي إستثمار في عملية أجنبية يعرض المنشأة الى مخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها.

وعند المحاسبة عن التحوط يتم الربط بين أداة التحوط بالمحاسبة عن البند المتحوط له، بحيث يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية في أداة التحوط بنفس الفترة التي يتم الإعتراف بها في التغيرات في البند المتحوط له تحقيقاً لمبدأ المقابلة (Matching).

أنواع التحوط

- يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط هي:

أ – تحوط القيمة العادلة Fair Value Hedge:

هو التحوط ضد التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام مالي معترف به، أو إلتزامات غير معترف بها بعد مثل الإلتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة لها بحيث تؤثر على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- قياس أداة التحوط **بالقيمة العادلة** مع الإعتراف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الأرباح والخسائر **(بيان الدخل)**.
- وعند إجراء التحوط لأصل أو مطلوب مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة (مثل القروض)، يتطلب المعيار إعادة قياس الأصل أو المطلوب المالي بمقدار التغيرات في القيمة العادلة لها والتي تم التحوط لها مع الإعتراف بفروقات إعادة القياس ضمن بيان الدخل.
- يتم الإعتراف بفروقات تغير القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع والتي تم التحوط لها في حساب الأرباح والخسائر (إلا أن فروقات القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع **غير المتحوط لها** تظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية كما ذكر سابقاً).
- إذا كانت عملية التحوط فعالة تماماً فإنه لا يوجد أي تأثير على قائمة الدخل، حيث أن التغيرات في قيمة الأصل المالي مثلاً بوجود خسارة يعادلها تماماً أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط وهي المشتقة المالية. وفي حالة وجود فروقات بين التغيرات في قيمة البند المتحوط له وبين التغيرات في قيمة أداة التحوط فإن عملية التحوط لا تكون فعالة بنسبة 100% وستظهر أثار ذلك في بيان الدخل.

ومن الأمثلة على تحوط القيمة العادلة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة لأصول المالية المعدة للبيع، أو التحوط للتغير في أسعار المواد الخام أو البضاعة بالمخازن، أو التحوط للتغير في قيمة إلتزام مالي يستحق في المستقبل بالعملة الأجنبية.

مثال (11) تحوط القيمة العادلة / عقد مبادلة أسعار الفائدة

في 2016/1/1 اشترت الشركة الدولية سندات تم تصنيفها كأصول مالية معدة للبيع مدتها 5 سنوات بمبلغ 50000 دينار وتحمل فائدة 5% سنوياً تقبض في 1/1 من كل عام، ويبلغ معدل الفائدة السوقية بذلك التاريخ 5% ايضاً (أي لا يوجد علاوة أو خصم).

وتخشى الشركة الدولية انخفاض القيمة العادلة للسندات بسبب ارتفاع أسعار الفائدة في السوق خلال السنوات الخمس القادمة، ولمواجهة هذه المخاطر ابرمت الشركة الدولية عقد مبادلة سعر الفائدة Interest Rate Swap لتبادل دفعات سعر الفائدة الثابتة المقبوضة على السندات مقابل استلام دفعات سعر الفائدة العائمة (السائدة في السوق بتاريخ استحقاق الدفعات) ويمثل هذا العقد اداة تحوط قيمة عادلة للسندات اي لمواجهة انخفاض القيمة العادلة للسندات.

في 2016/1/1 فإن القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة = صفر كون سعر الفائدة على السندات البالغ 5% مماثلاً لسعر الفائدة في السوق.

المطلوب:

1. اعداد قيد استحقاق الفائدة في 2016/12/31.
2. اعداد قيد التغير في قيمة السندات وقيمة عقد التحوط في نهاية عام 2016، اذا علمت ان سعر الفائدة السائد في السوق في 2016/12/31 قد ارتفع ليبلغ 6% سنوياً، مما ادى الى انخفاض القيمة العادلة للسندات لتبلغ 48268 دينار (وتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية لفوائد السندات الدورية وللقيمة الاسمية للسندات بسعر فائدة 6%). كما بلغت القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة بذلك التاريخ 1732 دينار.

حل مثال (11)

1- قيد استحقاق الفائدة في 2016/12/31

2500		من حـــ/ فوائد مستحقة القبض	2016/12/31
	2500	الى حـــ/ ايراد الفائدة 50000 × 5 %	

2. اثبات قيد الانخفاض في القيمة العادلة للسندات المعدة للبيع، وكما ذكرنا أنفاً فإن فروقات التغير في القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية، لكن وبما ان السندات مصنفة على انها بند متحوط له في عقد تحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة فيتم الإعتراف بهذا التغير في القيمة العادلة للسندات المعدة للبيع في حساب الارباح والخسائر، ويتم اعداد القيد التالي:

1732		من حـــ/ خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط)	2016/12/31
	1732	الى حـــ/ الاستثمارات المالية في السندات المعدة للبيع	

كما يتم اثبات القيمة العادلة لعقد مبادلة اسعار الفائدة في 2016/12/31 البالغة 1732 دينار.

1732		من حـــ/ عقود تحوط مبادلة سعر الفائدة	2016/12/31
	1732	الى حـــ/ ارباح تحوط عقود مبادلة	

ويتم اقفال حساب أرباح التحوط البالغة 1732 دينار في الارباح والخسائر، كما يتم اقفال حساب خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط) البالغة 1732 دينار ايضاً في الارباح والخسائر. وبما ان التأثير على الارباح والخسائر = صفراً، فإن التحوط فعّال بنسبة 100%.

ب- تحوط التدفقات النقدية Cash Flows Hedge:

وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو إلتزام تم الإعتراف به أو عملية مرجحة الحدوث، ومن المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي يعتبر تحوط فعال مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. والتحوط الفعال هو الذي يغطي ما نسبته من 80% -125% من التغيرات في قيمة البند المتحوط له.

- فمثلاً إذا كان الربح من أداة التحوط تبلغ 850 دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ 1000 دينار ، فإن نسبة فعالية التحوط تبلغ 85% (850 ÷1000) أو 118% (1000 ÷ 850) وبالتالي فإن التحوط يعتبر فعال لأنه يتراوح ضمن مدى 80% - 125%.
- أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الإهتلاك أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المعترف به سابقاً لتغير القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية الى حساب الأرباح والخسائر.

ومن الأمثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر إسناد قرض بسعر فائدة عائم (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل في حالة إرتفاع سعر الفائدة العائم بتاريخ إستحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوط له هي عقد مبادلة (مقايضة) سعر فائدة عائم مقابل دفع سعر فائدة ثابت خلال مدة السندات.

مثال (12) عقود تحوط التدفق النقدي

في 2015/1/1 ترغب الشركة العربية بالتحوط ضد مخاطر انخفاض سعر 1000 وحدة من السلعة (س) التي تتوقع بيعها في 2016/12/31، حيث ترغب الشركة في التأكد من ان عملية البيع ستولد تدفقات نقدية لا تقل عن 70000 دينار. ولأجل ذلك قامت بإبرام عقد آجل كأداة تحوط تدفق نقدي تتم تسويته على اساس الصافي لبيع 1000 وحدة من السلعة (س) بمبلغ 70000 دينار ليتم تسليمها في 2016/12/31.

خلال عام 2015 ونظراً لارتفاع اسعار السلعة (س) في السوق فقد انخفضت القيمة العادلة لعقد البيع الآجل بمبلغ 5000 دينار، وخلال عام 2016 وبسبب انخفاض محدود في سعر السلعة (س) في السوق فقد ارتفعت القيمة العادلة لعقد البيع الآجل بمبلغ 2000 دينار عن قيمتها عام 2015. وقد قامت الشركة العربية بتسوية العقد الآجل بالصافي في 2015/12/31 بدفع مبلغ 3000 دينار (5000 – 2000) للطرف الآخر المبرم معه العقد. بإفتراض ان علاقة التحوط فعالة بنسبة 100%. وقد بلغ سعر بيع البضاعة الفعلي في 2016/12/31 مبلغ 73000 دينار.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة لإثبات ما يتعلق بعملية التحوط والبيع للسلعة (س) عامي 2015 و2016.

حل مثال (12)

1. في 2015/1/1 عند ابرام عقد التحوط الآجل: لا قيد.
2. في 2015/12/31 يتم اثبات الانخفاض في القيمة العادلة لعقد التحوط والتي تشكل التزام على الشركة العربية بذلك التاريخ وكما يلي:

5000	من حـ/ ارباح اوخسائر غير محققة لحيازة عقد التحوط –حقوق الملكية		12/31/ 2015
	الى حـ/ التزامات عقود آجلة – تحوط تدفق نقدي	5000	
	تسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لأداة التحوط		

وتظهر الخسارة غير المتحققة لحيازة عقد التحوط ضمن حقوق الملكية (مطروحة) كونها تحوط تدفق نقدي فعال.

3. في 2016/12/31 يتم اعداد قيد الارتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوط بمقدار 2000 دينار:

2000	من حـ/ التزامات عقود آجلة – تحوط تدفق نقدي		12/31/ 2016
	الى حـ/ ارباح او خسائر غير محققة لحيازة عقد التحوط –حقوق الملكية	2000	
	تسجيل الارتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوط		

كما يتم تسوية عقد التحوط بتسديد مبلغ 3000 دينار وهي قيمة التزامات العقد الآجل والذي له قيمة عادلة سالبة (3000) دينار، حيث تسدد الشركة العربية هذا المبلغ للطرف الآخر بعقد التحوط (شركة مالية او بنك ... الخ).

3000		من حـــ/ التزامات عقود آجلة – تحوط تدفق نقدي	/12/31
	3000	الى حـــ / النقدية	2016
		تسجيل الارتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوط	

ا. اثبات عملية بيع السلعة س في 2016/12/31 بمبلغ 73000 دينار واقفـــال حـــساب خسائر غير محققة البالغ 3000 دينار الظاهر ضمن حساب ارباح او خسائر غيـــر محققة لحيازة عقد التحوط –حقوق الملكية، وكما يلي:

73000		من حـــ/ النقدية	/12/31
	3000	الى حـــ / ارباح او خسائر غير محققة لحيـــازة عقد التحوط –حقوق الملكية	2016
	70000	حـــ/ المبيعات	
		تسجيل عملية البيع واقفال الخسائر غير المحققـــة الظاهرة ضمن حقوق الملكية	

جـــ- تحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية Net Investment Hedge

العمليات الأجنبية هي الشركات التابعة او الزميلة او الاستثمار في المـــشاريع الخاضـــعة للسيطرة المشتركة، فعند الاستثمار في هذه الشركات بالعملة الأجنبية فإن قيمـــة صـــافي الاستثمار والذي يقصد حصة المنشأة معدة التقرير (الأم مثلاً) في صافي أصـــول تلـــك الشركات. ويتطلب هذا المعيار المحاسبة عن تحوط صافي الاستثمار في العملية الأجنبيـــة (الشركة التابعة او الزميلة او المشروع المشترك) بإعتباره تحوط تدفق نقدي، بحيث يـــتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في بند منفصل ضمن حقـــوق الملكيـــة إذا كان التحوط فعالاً. وعند التخلص من صافي الاستثمار يتم نقل التغيـــرات فـــي القيمـــة العادلة ضمن بيان الدخل (حساب الأرباح والخسائر).

مثال (13)

استثمرت الشركة الاردنية القابضة مبلغ مليون يورو في شركة تابعة في المانيـــا، وقـــد قامت الشركة الاردنية ولاغراض التحوط بإقتراض مبلغ مليـــون يـــورو حيـــث حـــددت الشركة اقتراضها اليورو على انه أداة تحوط لـــصافي الاســـتثمار فـــي عمليـــة اجنبيـــة (الاستثمار في الشركة التابعة)، وبافتراض استيفاء شروط محاسبة التحوط.

المطلوب: بيّن كيفية محاسبة ارباح وخسائر العملة الاجنبية على الإقتراض.

حل مثال (13)

بما ان القرض حدد لأغراض التحوط ضد تقلبات القيمة المعادلة لحساب الاستثمار في الشركة التابعة باليورو، فيتم الاعتراف بارباح وخسائر فروقات صرف القرض باليورو ضمن حقوق الملكية الى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً الى ان يتم التصرف بصافي الاستثمار، اي عند بيع الاستثمار في الشركة التابعة عندها يتم تحويل ارباح وخسائر فروقات الصرف الاجنبي للقرض الى الارباح والخسائر.

عدم الإستمرارية بتطبيق محاسبة التحوط:

يجب على المنشأة التوقف عن إستخدام محاسبة التحوط في المستقبل في أي من الحالات التالية:

- انتهاء صلاحية أداة التحوط، أو تم بيعها، أو تم ممارستها (ممارسة حق الخيار او العقد الآجل مثلاً).
- عقد التحوط لا يلبي شروط الإعتراف به أي لا يتوافق مع شروط محاسبة التحوط مثل توقف سريانه.
- المعاملة المتنبأ بحدوثها والتي تم التحوط لها غير متوقعة الحدوث.
- قيام المنشأة بإلغاء تحديد وجود الأداة المالية كأداة تحوط.

ويتم معالجة تحوطات القيمة العادلة التي توقفت، بأن تقوم المنشأة بإطفاء أي تعديل أوتغير في القيمة العادلة للأداة المالية المتحوط لها على القيمة الدفترية المسجلة للأصول والإلتزامات المتحوط لها إستناداً الى معدل الفائدة الفعلي خلال مدة الإستحقاق المتبقية لتلك الأصول والإلتزامات.

وإذا تم تعديل الأداة المالية المتحوط لها والتي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة بأرباح وخسائر المرتبطة بالتغيرات في أداة التحوط يتم إطفاء هذا التعديل بشكل كامل في بيان الدخل بإستخدام معدل الفائدة الفعلي الذي تم إحتسابه بذلك التاريخ.

أما فيما يتعلق بتحوطات التدفق النقدي المتوقفة، تبقى الأرباح والخسائر الظاهرة ضمن حقوق الملكية كما هي الى أن يؤثر البند المحوط له (الأصل او الإلتزام المالي أو غيره) على بيان الدخل إلا إذا لم يعد متوقعاً حدوث العملية المتنبأ بحدوثها، يتم عندها الإعتراف بالأرباح والخسائر الظاهرة ضمن حقوق الملكية في بيان الدخل. أو إذا نتج عن العملية المتنبأ بها أصل أو إلتزام غير مالي وقررت المنشأة إتباع سياسة محاسبية

تضمين الأرباح والخسائر المعترف بها ضمن حقوق الملكية كجزء من قيمة ذلك الأصل او الإلتزام.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس":
   - الأداة المالية
   - الأصل المالي
   - الإلتزام المالي
   - المشتقات المالية
4. وضح كيفية القياس المبدئي للإعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في الميزانية.
5. بين كيفية تصنيف الأصول المالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند اعداد القوائم المالية.
6. بين كيفية تصنيف للمطلوبات المالية وذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند اعداد القوائم المالية.
7. هل يجوز إعادة تصنيف الأدوات المالية من وإلى فئة الأدوات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل؟ وضح ذلك.
8. ما القصود بالمشتقات المالية وما هي صفاتها مع اعطاء مثالين عليها؟
9. ما هي انواع عقود الخيار؟
10. ما هي أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن اعادة تصنيف الأدوات المالية من والى بند المتاجرة (**JCPA: الدورة الثانية**):
   أ- مسموح به دائماً.
   ب- ممنوع دائماً.
   جـ- مطلوب من الموجودات المالية المتوفرة للبيع الى المتاجرة في حالة ان الموجود سيتم بيعه خلال مدة قصيرة.
   د- مسموح به من بند المتاجرة الى بند متوفرة للبيع.
2. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) فان جميع فروقات العملة الناتجة عن الاستثمارات المتوفرة للبيع بالعملات الأجنبية (**JCPA: الدورة الثالثة**):
   أ- تسجل في بيان الدخل.
   ب- تسجل فروق العملة للاستثمارات في أسهم شركات ضمن بيان الدخل.
   جـ- تسجل فروق العملة للاستثمارات في سندات الدين ضمن بيان الدخل.
   د- تسجل فروق العملة للاستثمارات المتوفرة للبيع في بند التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق المساهمين.
3. باعت الشركة جزء مهما من موجوداتها المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق لتحقيق أرباح من البيع وتنوي شراء موجودات مالية لأغراض الإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق في السنة القادمة، في هذه الحالة (**JCPA: الدورة الرابعة**) :
   أ- على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق بالكلفة.
   ب- على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية المحتفظ بها لحين الإستحقاق بالقيمة العادلة.
   جـ-على الشركة أن تظهر الجزء المتبقي من الموجودات المالية بالقيمة العادلة وتحويلها إلى موجودات مالية متوفرة للبيع.
   د- على الشركة أن تظهر الموجودات التي يتم شراؤها خلال السنة القادمة بالكلفة كموجودات مالية يحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

4. ان التغييرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية المخصصة والفعالة لتحوط التدفقات النقدية المستقبلية تؤخذ كما يلي (**JCPA: الدورة الثالثة**):

أ- الى بيان الدخل.

ب- الى بند منفصل ضمن حقوق المساهمين.

جـ- يتم تغيير كلفة الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها.

د- ما ورد في (ب) او (ج) اعلاه صحيح.

5. بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية فانه لا يمكن اجراء التعديلات بين الاستثمارات المالية ادناه بإستثناء (**JCPA: الدورة الثالثة**):

أ- من استثمارات المتاجرة الى استثمارات متوفرة للبيع.

ب- من استثمارات متوفرة للبيع الى استثمارات متاجرة.

جـ- من استثمارات محددة الغرض من خلال بيان الدخل الى استثمارات متوفرة للبيع

د- من استثمارات محتفظ بها للاستحقاق الى استثمارات متوفرة للبيع.

6. ان الفائض في مخصص تدني القيمة الناجم في الفترة اللاحقة للموجودات المالية يسجل كما يلي (**JCPA: الدورة الثالثة**):

أ- يؤخذ لبيان الدخل للاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق فقط.

ب- لا يؤخذ لبيان الدخل لكل الموجودات المالية.

جـ- لا يؤخذ لبيان الدخل للاستثمارات المتوفرة للبيع.

د- يؤخذ لبيان الدخل لكل الموجودات المالية.

7. من البيانات الموضوعية التي تبين أن هنالك تدني في قيمة الموجودات المالية ما يلي بإستثناء (**JCPA: الدورة الرابعة**):

أ- الإخلال بالإتفاق مثل مثل التخلف عن دفع الأقساط أو الفوئد.

ب - تغييرات غير مواتيه في وضع الدفعات من المقترض.

جـ- زوال سوق نشط نظراً لأن الموجودات المالية لم تعد قابلة للتداول.

د - صعوبات مالية هامة لمصدر الموجودات المالية.

8. يتم معالجة الاستثمارات المالية المصنفة كاستثمارات معدة للبيع عند القياس اعداد القوائم المالية كما يلي:

أ- تقيم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم في بيان الدخل.

ب- تقيم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.

جـ- تظهر بالتكلفة المطفأة.

د- تظهر بالتكلفة.

9. واحدة مما يلي يمكن يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (39) بتصنيفها ضمن فئة استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق:

أ- الأصول المالية المشتقة المسعرة.

ب- الاستثمار في أداة حق ملكية مسعرة.

جـ- الاستثمار في أداة دين ليست مسعرة.

د- الاستثمار في أداة دين مسعرة.

10. يتم استبعاد المطلوبات المالية في الحالات التالية بإستثناء (**JCPA: الدورة الخامسة**):

أ- عندما لا يتم الايفاء بالالتزمات المالية

ب-عندما يتم الغاء الالتزامات

جـ- عندما ينتهي اجل الالتزمات

د- عندما يتم التحويل بشكل جوهري لكل المخاطر والمنافع للالتزامات

11. أي مما يلي لا يعتبر سبباً موضوعياً من الناحية المحاسبية للتدني في قيمة الموجود المالي (**JCPA: الدورة الخامسة**):

أ- مصاعب مالية جوهرية في مصدر الموجود المالي أو الملتزم به.

ب- هبوط في القيمة العادلة للموجود المالي بشكل كبير نسبياً عن القيمة العادلة في نهاية السنة السابقة.

جـ- خرق اتفاق مثل التخلف أو التأخر عن تسديد الفوائد او رأس المال.

د- ملاحظة مؤشرات بأن هنالك هبوط يمكن قياسه في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لمجموعة من الموجودات المالية مع ان هذا الهبوط لا يمكن ربطه بإفرادي الموجودات المالية.

12. أي من البنود التالية ليس هنالك ما يحول دون تصنيفها كموجودات مالية محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق (**JCPA: الدورة الخامسة**):

أ- استثمار في ادوات ملكية ليس لها اسعار سوقية.

ب- استثمار في ادوات ملكية مدرجة في السوق.

جـ- استثمارات في ادوات دين مدرجة في السوق.

د- موجودات مشتقات مالية مدرجة في السوق.

التمرين الثاني: مقالي: (JCPA: الدورة الرابعة)

ماهي الموجودات والمطلوبات التي تطبق عليها محاسبة القيمة العادلة بموجب المعـــايير الدولية للتقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	الاستثمارات العقارية Investment Property
40	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول. 4. شرح للنموذجين اللذين يجوز للمنشاة الاختيار من بينهما لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية للتملك. 5. عرض للمعايير والاسس التي يتوجب الاسترشاد بها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة اختيار المنشاة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية. 6. توضيح اهم حالات عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفرق في قيمة العقار المحول. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (40)
الاستثمارات العقارية
Investment Property

مقدمة

تلجأ بعض الشركات الى استثمار جزء من اموالها في الاراضي والمباني (العقارات) وذلك بهدف تاجير هذه العقارات للغير والحصول منها على ايرادات التاجير. كما تلجأ بعض الشركات الى الاستثمار في العقارات بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع اسعارها السوقية مما يحقق لها ارباح راسمالية عند عملية بيعها.

ونظراً لزيادة اقبال الشركات على الاستثمار في العقارات وضخامة الاموال المستثمرة في هذا الجانب، فقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" لمعالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه الاستثمارات من اعتراف وقياس وافصاح.

ويجب التنويه الى ان امتلاك المنشاة للعقارات (اراضي ومباني) قد يكون لاسباب عديدة منها استخدام هذه العقارات لغايات استخدامات المنشاة مثل مباني المصانع والمباني التي تستخدم كمكاتب للادارة والمباني التي تستخدم كمستودعات بضاعة، وهذا النوع من العقارات يختلف عن الاستثمارات العقارية، حيث يطبق عليه متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". كما ان هناك منشات اخرى، مثل شركات الاسكان، تقوم بانشاء الابنية لغايات بيعها بعد ذلك، اي ان نشاط البناء بالنسبة لها يعتبر نشاط تشغيلي، وبالتالي يطبق على هذا النوع من العقارات متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون"، وتعتبر العقارات في هذه الحالة أصول متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2).

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" الى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الإعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" في عملية الاعتراف والقياس والافصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشاة والتي تنوي المنشاة الاحتفاظ بها لغايات التاجير للغير، او بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع اسعارها السوقية مما يحقق لها ارباح راسمالية عند عملية بيعها. كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية:

1. العقارات المملوكة من قبل المنشاة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.
2. العقارات المحتفظ بها من قبل المنشاة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.
3. العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي، حيث يتم تصنيف هذه العقارات ضمن القوائم المالية للشركة القابضة كاستثمارات عقارية. أما عند اعداد القوائم المالية الموحدة فتعالج هذه الاستثمارات حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". والسبب في تغيير معالجة العقارات عند اعداد القوائم الموحدة يعود الى ان مفهوم القوائم الموحدة يعتبر ان الشركتين القابضة والتابعة بمثابة شركة واحدة تمتلك هذه العقارات وتستخدمها لغايات عملياتها التشغيلية.

ومن الأمثلة الاخرى على الاستثمارات العقارية التي يشملها هذا المعيار ما يلي:

أ- أرض محتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي لنشاط المنشاة.

ب- أرض محتفظ بها حالياً لغرض غير محدد.

جـ- مبنى شاغر ولكن محتفظ به لغايات تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

د- الممتلكات التي تم انشاؤها او تطويرها لتستخدم في المستقبل كإستثمارات عقارية (اعتبارا من 2009/1/1).

هـ- كما يمكن تطبيق هذا المعيار على العقارات المحتفظ بها من قبل المنشاة بموجب عقد استئجار تشغيلي، شريطة

1. ان تلبي هذه العقارات تعريف الاستثمارات العقارية، و
2. ان تستخدم المنشاة المستاجرة نموذج القيمة العادلة وحسب ما ورد في متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (40) والمبينة تفاصيلها في البند رابعاً لاحقاً من هذا المعيار، و
3. ان تقوم المنشاة المستأجرة بالمحاسبة عن تلك العقارات كما لو كانت مستأجرة بعقد استئجار تمويلي.

حالة خاصة: اذا كانت المنشاة تمتلك عقار وتستخدم جزء من هذا العقار لعملياتها التشغيلية وتؤجر الجزء الأخر او تنوي بيعه في حالة ارتفاع سعره، فيتم في هذه الحالة معالجة الجزء الأول حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، بينما يعالج الجزء المؤجر كاستثمارات عقارية، أي بموجب المعيار رقم (40). أما اذا كان من غير الممكن تأجير الجزء الأخر او بيعه بشكل منفصل عن الجزء المشغول من قبل المنشاة، فان العقار يعامل في هذه الحالة طبقاً لمتطلبات المعيار رقم (16)، الا اذا كانت الأهمية النسبية للجز المشغول من قبل المنشاة قليلة، فيعالج كامل العقار في هذه الحالة كاستثمارات عقارية، أي بموجب المعيار رقم (40).

لا يشمل نطاق هذا المعيار العقارات التالية والامور المتعلقة بها:

1. الجوانب الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (17)" "عقود الإيجار" من حيث كيفية تصنيف عقد الإيجار والمحاسبة والإفصاح المتعلق بتلك العقود.
2. العقارات التي تنوي المنشاة بيعها ضمن نشاطها الطبيعي والتشغيلي العادي (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون").
3. العقارات التي يتم تشييدها او تطويرها من قبل شركات المقاولات لمصلحة طرف ثالث (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الانشاء").
4. العقارات التي تمتلكها المنشاة لاستخدامها في عملياتها التشغيلية مثل مباني المصانع والمباني التي تستخدم كمكاتب للادرة والمباني التي تستخدم كمستودعات بضاعة (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات").

5. العقارات التي يتم تشييدها او تطويرها من قبل المنشاة لاستخدامها في المستقبل كاستثمارات عقارية (يتم معالجتها حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات")، حتى يكتمل تشييدها ثم تعالج عندما تصبح جاهزة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية".
6. الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (تم تغطيتها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة").
7. حقوق المعادن والإستكشاف لإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة (تم تغطيتها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها").

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الاستثمارات العقارية Investment Property: هي أرض أو مبنى (أو جزء من مبنى) أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك (او المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق ايراد إما من عملية تاجير العقار للغير او من الارباح الراسمالية الناتجة عن إرتفاع قيمة العقار الرأسمالية، أو كلاهما. ولا يدخل ضمن الاستثمارات العقارية:

أ- العقارات التي تستخدم في تصنيع أو توريد البضائع أو الخدمات أو التي تستخدم للأغراض الإدارية.

ب- العقارات التي يتم بيعها من قبل المنشاة في سياق الأعمال العادية.

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

التكلفة Cost: هي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

القيمة المسجلة او المرحلة Carrying Amount: هي قيمة الاصل المعترف بها بتاريخ الميزانية العمومية.

العقار المشغول من مالكه **Owner-Occupied Property**: هو العقار المحتفظ به من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغايات إستخدامه في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: الإعتراف بالاستثمارات العقارية Recognition

يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول عند توفر الشرطين التاليين مجتمعين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمارات العقارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الاستثمارات العقارية بموثوقية.

القياس الأولي للاستثمارات العقارية Initial Measurement

يتم القياس الاولي للاستثمارات العقارية بالتكلفة والتي تشمل كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء تلك الإستثمارات والتي تتضمن سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية والرسوم القانونية لتسجيل شراء العقار.

أما العقارات المحتفظ بها من قبل المستاجر بموجب عقد إيجار تمويلي والمصنفة في دفاتر المستاجر كاستثمارات عقارية فيتم قياسها برسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

ثانياً: القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ- خلال الفترات التالية للتملك، وعند إعداد القوائم المالية للمنشأة على المنشأة قياس الاستثمارات العقارية باحد النموجين التاليين:

- نموذج التكلفة The Cost Model ، أو
- نموذج القيمة العادلة The Fair Value Model.

وبغض النظر عن النموذج المستخدم من قبل المنشاة، يتوجب على المنشاة استخدام نموذج واحد لجميع الاستثمارات العقارية لديها. ففي حالة اختيار المنشاة لنموذج القيمة العادلة يتوجب ان يتم قياس جميع الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة لها. يستثنى من ذلك حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للعقارات بموثوقية على أساس مستمر، عندها يجب قياس العقار باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16)،

وفي حالة استخدام نموذج التكلفة يتم إفتراض أن القيمة المتبقية للعقار تساوي صفر. وبناء على ما سبق من الممكن أن تحتفظ المنشاة باستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.

نموذج التكلفة Cost Model

1. نموذج التكلفة للاستثمارات العقارية هو نفس نموذج التكلفة المستخدم في معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"، والذي يتم بموجبه اظهار الممتلكات في الميزانية بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومتراكم خسائر الانخفاض (التدني) في قيمة الأصل.
2. في حالة اختيار المنشاة لنموذج التكلفة يتوجب عليها الافصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بتاريخ الميزانية.

نموذج القيمة العادلة Fair Value Model

في حالة اختيار المنشاة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والاسس التالية:

1. عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (13) على المنشأة التاكد من ان القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود ايجار حالية، والافتراضات الاخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية.
2. عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلي سبيل المثال لا تقيم المصاعد الموجودة في البناء والتي تعتبر جزء اساسياً منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة.
3. ان تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الأستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الاولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالارباح او الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في بيان دخل الفترة التي حدث فيها التغير. وتعتبر هذه المرة الاولى التي تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الاصول غير المالية كارباح تظهر في قائمة الدخل.

يضع المعيار افتراض يتطلب من المنشاة مراعاته عند استخدام نموذج القيمة العادلة،

حيث يقوم هذا الافتراض على قدرة المنشاة على تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر. وفي حالة استخدام المنشاة لنموذج القيمة العادلة وتبين لها خلال الفترات التالية عدم قدرتها على تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، فيتم في هذه الحالة استخدام نموذج التكلفة.

مثال (1)

في 2016/1/1 اشترت شركة الرائد عقار لغايات تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كاستمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 900000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 100000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر ان قيمة الارض تشكل 40% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 60%، وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2016/4/1 باجره سنوية تبلغ 80000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجاره سنة كاملة عند التأجير في 2016/4/1.

في 2016/12/31 تم اعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 520000 دينار للأراضي و620000 دينار للمباني.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة الرائد نموذج التكلفة.
2. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة الرائد نموذج القيمة العادلة.

حل مثال (1)

1. نموذج التكلفة

أ- قيد التملك

2016/1/1	من حـ/ استثمارات عقارية - اراضي		400000
	حـ/ استثمارات عقارية - مباني		600000
	الى حـ/ النقدية	1000000	

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار مليون دينار (900000 + 100000).
- تم توزيع التكلفة الكلية للعقار على الاراضي والمباني بنسبة 40%:60% على التوالي.

ب- قيد التأجير واستلام الدفعة الاولى من الايجار

80000		من حـــ/ النقدية	2016/4/1
	80000	الى حـــ/ ايراد ايجار عقار	

جـــ- قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدما

20000		من حـــ/ ايراد ايجار عقار	2016/12/31
	20000	الى حـــ/ ايراد عقار غير مكتسب	

د- قيد إثبات اهتلاك البناء

12000		من حـــ/ مصروف اهتلاك مباني	2016/12/31
	12000	الى حـــ/ مجمع اهتلاك مباني	

الاهتلاك السنوي للبناء = 12000 دينار (600000 × 2%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ- قيد التملك

400000		من حـــ/ استثمارات عقارية - اراضي	2016/1/1
600000		حـــ/ استثمارات عقارية - مباني	
	1000000	الى حـــ/ النقدية	

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار مليون دينار (900000 + 100000).

- تم توزيع التكلفة الكلية للعقار على الاراضي والمباني بنسبة 40% : 60% على التوالي.

ب- قيد التأجير واستلام الدفعة الاولى من الايجار

80000		من حـــ/ النقدية	2016/4/1
	80000	الى حـــ/ ايراد ايجار عقار	

جـــ- قيد التسويات الجريدة المتعلقة بايجار العقار المقبوض مقدما

20000		من حـــ/ ايراد ايجار عقار	2016/12/31
	20000	الى حـــ/ ايراد عقار غير مكتسب	

د- قيد إثبات اهتلاك البناء

12000		من حـــ/ مصروف اهتلاك مباني	2016/12/31
	12000	الى حـــ/ مجمع اهتلاك مباني	

الاهتلاك السنوي للبناء = 12000 دينار (600000 × 2%).

هـ- إعادة تقييم المباني والاراضي بالقيمة العادلة

120000		من حـ/ استثمارات عقارية - اراضي	2016/12/31
32000		حـ/ استثمارات عقارية - مباني	
	152000	الى حـ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للأراضي = 520000 - 400000 = 120000 دينار.
* مكاسب التغير في القيمة العادلة للمباني = 620000 - 588000 = 32000 دينار
القيمة الدفترية للمباني = 600000 (تكلفة المباني) - 12000 (مجمع اهتلاك) = 588000 دينار

التغير في النموذج المستخدم Changing Models

كما سبق وبينا فقد اعطى المعيار المنشآت حرية الاختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية لتملك العقار. وقد اوجب المعيار ضرورة التزام المنشاة بالاستمرار في استخدام النموذج الذي تم اختياره وعدم التغيير للنموذج الاخر الا اذا كان التغيير يؤدي الى تحسين عملية عرض الاستثمارات العقارية. وقد اشار المعيار الى انه من غير المحتمل ان يؤدي التغير من نموذج القيمة العادلة الى نموذج التكلفة الى تحسين عملية عرض الاستثمارات العقارية.

ثالثاً: عمليات التحويل Transfers

تتم عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية عندما وفقط يكون هناك تغير في استخدام العقار يثبته ما يلي:

- قيام المنشاة بتحويل الاستثمارات العقارية الى عقارات تستخدم لغايات العمليات التشغيلية للمنشاة أي تصبح ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات، ويطبق عليها اعتبار من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". واذا كانت المنشاة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى ممتلكات تستخدم لغايات العمل، فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ التحويل كتكلفة للعقارات المحولة.

- بدء تطوير العقار بقصد بيعه، وبهذا الاجراء يتم تحويل العقار من إستثمارات عقارية إلى مخزون، ويطبق عليه اعتبار من تاريخ بدء التطوير معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون". واذا كانت المنشاة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى مخزون، فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ التحويل كتكلفة للمخزون.
- تحويل مباني أو أراضي تستغل من قبل المنشاة في عملياتها التشغيلية إلى استثمارات عقارية، وهنا يطبق على العقار المحول معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"، وذلك اعتبار من تاريخ التحويل. ويجري في تاريخ التحويل تقييم العقارات بقيمتها العادلة واية فروق نتيجة التقييم تعالج وفق معيار معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"، اي ان الانخفاض في قيمتها يعترف به كخسارة ويظهر في قائمة الدخل، في حين تظهر الزيادة في القيمة العادلة ضمن حقوق المليكة ضمن بند فائض اعادة التقييم.
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك من خلال تحويل الأصل بإعتباره مخزون إلى الممتلكات والمصانع والمعدات.

وفيما يلي تلخيص لعملية قياس الأصول المحولة من والى ممتلكات إستثمارية:

التحويل		كيفية المعالجة
من	الى	
أصل طويل الأجل (الأصل المستخدم من قبل المنشأة لتسيير أعمالها) بموجب معيار المحاسبة رقم (16)	ممتلكات إستثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	يجب تسجيلها بالقيمة العادلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التغيير وبالتالي فإن فروقات إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 16 وتظهر في حساب فائض إعادة التقييم.
الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة.	ممتلكات ومصانع ومعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).	تصبح القيمة العادلة هي تكلفة للأصل بعد تحويله ولا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحويل.
الأصول المصنفة كمخزون	الاستثمارات العقارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة وفروقات التقييم تظهر في بيان الدخل عند التحويل.

وفي الحالات التي لا يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة، تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول، أي لا يظهر فروقات في قيمة الأصل الذي تم تحويله من صنف لأخر.

مثال (2)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الرائد عقار كان يستخدم من قبل الشركة كمكاتب ادارة، ونظراً لانتقال مكاتب ادارة الشركة الى مبنى جديد تم شرائه مؤخراً، قررت الشركة تأجير المبني القديم وبالتالي اعادة تصنيفه كاستثمارات عقارية. وقد ظهرت البيانات المالية الخاصة بالعقار المحول في 2016/12/31 على النحو التالي:

150000	اراضي
250000	مباني
(50000)	يطرح مجمع اهتلاك مباني

في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الاراضي بقيمة عادلة تبلغ 210000 دينار، والمباني بقيمة عادلة تبلغ 275000 دينار وقررت الشركة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية بعد التحويل.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم وتحويل العقار الى استثمارات عقارية.

حل مثال (2)

- إثبات قيد إعادة التقييم

50000	من حـ/ مجمع اهتلاك مباني		2016/12/31
25000	حـ/ مباني		
60000	حـ/ اراضي		
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	135000	

- إثبات قيد تحويل العقار الى استثمارات عقارية

210000	من حـ/ استثمارات عقارية - اراضي		2016/12/31
275000	حـ/ استثمارات عقارية - مباني		
	الى حـ/ اراضي	210000	
	حـ/ مباني	275000	

رابعاً: تصنيف الاستثمارات العقارية Investment Property Classification

أ- يشير هذا المعيار الى أنه يجوز تصنيف حصصص الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي (إذا إختارت المنشأة ذلك) والاعتراف بها كاستثمارات عقارية في دفاتر المستأجر إذا توفرت كافة الشروط التالية:

- إنطباق تعريف الاستثمارات العقارية على هذه الممتلكات (حصص الممتلكات)، ويقصد بحصص الممتلكات احتفاظ المنشأة بعقود تعطيها الحق في حصص محدودة من تلك الممتلكات، وبالتالي فإن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليست الممتلكات ذات الصلة.
- أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المستأجر المعترف به كممتلكات إستثمارية.
- ان تتم محاسبة عقد الايجار التشغيلي كما لو انه عقد ايجار تمويلي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الايجار".

يقصد هنا بحصص الممتلكات التي تصنف كممتلكات إستثمارية إعتبار الحصص كممتلكات استثمارية وليس كممتلكات مستأجرة.

ب- أحياناً تستخدم المنشأة جزء من عقار ما وتؤجر الجزء الأخر. فإذا كان من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل يتم محاسبة كل منهما بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل، عندها يتم التعامل مع العقار بأكمله على أنه ممتلكات إستثمارية إذا كان جزء بسيط من العقار مستخدم من قبل المالك.

خامساً: الإفصاح Disclosure

1. يجب على المنشاة الافصاح عن الامور التالية:

- النموذج المطبق: هل هو نموذج التكلفة أم نموذج القيمة العادلة.
- في حالة استخدام المنشاة نموذج القيمة العادلة، الإفصاح عن ظروف تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي على انها استثمارت عقارية.

إذا كان التصنيف صعباً، يتوجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة لتمييز الاستثمارات العقارية والعقار المشغول من مالكه والممتلكات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية.

مدى إعتماد القيم العادلة على تقييمات من قبل مقيم مستقل ومؤهل، وإذا لم يكن هناك مثل هذه التقييمات يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2. **يتوجب الافصاح عن المبالغ التي يتم الاعتراف بها في بيان الدخل لما يلي:**

- دخل الإيجار من الاستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي أدت إلى توليد دخل الإيجار المتعلق بالاستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي لم تنتج دخل إيجار.
- التغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في بيان الدخل عند بيع الاستثمارات العقارية من مجموعة اصول يستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة.
- وجود وحجم القيود على قابلية تحقيق الاستثمارات العقارية او القيود على تحويل الدخل والعوائد من التصرف.
- الالتزامات التعاقدية لشراء أو انشاء أو تطوير الاستثمارات العقارية لعمليات الاصلاح أو الصيانة أو التحسينات.

3. **في حال طبقت منشاة ما نموذج القيمة العادلة يجب أن تفصح أيضا عن مطابقة القيم المسجلة في بداية ونهاية الفترة للاستثمارات العقارية تبين:**

- الاضافات التي تظهر بشكل منفصل عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات اندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5).
- صافي الارباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة.
- صافي فروقات التبادل الناشئة عن تحويل القوائم المالية بعملة عرض مختلفة.
- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.

إذا تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، فإنه ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب الافصاح عن هذه الاصول بشكل منفصل عن تلك المسجلة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى الافصاحات التالية:

- وصف الاستثمارات العقارية.
- توضيح عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- نطاق التقديرات إذا أمكن أن تندرج ضمنه القيمة العادلة.
- عمليات التصرف بالاستثمارات العقارية غير المسجلة بالقيمة العادلة.

4. بالنسبة للاستثمارات العقارية التي يتم قياسها بموجب التكلفة، تفصح المنشأة عما يلي:

- طرق الاهتلاك المستخدمة والأعمار الانتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.
- تسوية المبالغ المسجلة الإجمالية في بداية ونهاية الفترة والاهتلاك مبينا، الإضافات، والأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع، والإهتلاك، ومبلغ خسائر التدني في القيمة، وصافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لعملتي عرض مختلفتين، والتحويلات من والى المخزون والاصول طويلة الاجل المستخدمة في المنشأة.
- عندما لا يكون من الممكن للمنشأة تحديد القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية يجب الافصاح عن:
  1. وصف للممتلكات الاستثمارية، و
  2. اسباب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية، و
  3. بيان التقديرات المتوقع ان تدخل ضمنها القيمة العادلة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية":
   - الاستثمارات العقارية
   - التكلفة
   - القيمة العادلة للأصل
   - القيمة المسجلة او المرحلة
   - العقار المشغول من مالكه
4. ما هما الشرطان الواجب توفرهما للاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول؟
5. ما هما النموذجان اللذان يجوز للمنشاة الاختيار من بينهما لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية للتملك؟ مع شرح مختصر لكل نموذج.
6. ما هي اهم المعايير والاسس التي يتوجب الاسترشاد بها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة اختيار المنشاة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية.
7. وضح اهم حالات عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفرق في قيمة العقار المحول.
8. ما هي الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند تحويل الأصول المصنفة كمخزون الى بند الاستثمارات العقارية، يتم معالجتها كما يلي:

أ- تبقى بقيمتها المسجلة بها قبل التحويل لممتلكات إستثمارية.

ب- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في بيان الدخل.

جـ- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في حقوق الملكية.

د- تسجل بالتكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل.

2. يمكن للمستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي إعتبار حصص الإيجار التشغيلي كممتلكات إستثمارية شريطة توفر ما يلي:

أ- إنطباق تعريف الاستثمارات العقارية على هذه الممتلكات (حصص الممتلكات)

ب- أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المستأجر المعترف به كممتلكات إستثمارية

جـ- ان تتم محاسبة عقد الايجار التشغيلي كما لو انه عقد ايجار تمويلي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الايجار"

د- جميع ماذكر

3. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل الى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل كما يلي:

أ- باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التخلص من الأصل

ب- يجب إعتبار القيمة المتبقية بانها(صفر)

جـ- بالتكلفة او صافي القيمة العادلة ايهما اقل

د- (أ) + (ب)

4. تسجل الممتلكات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي عند الاستئجار بـ:

أ- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

ب- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما اكثر.

جـ- لا تسجل المباني والاراضي كممتلكات استثمارية الا اذا تضمن العقد انتقال ملكية الارض للمستاجر في نهاية مدة العقد.

د- لا شيء مما ذكر صحيح

5. في حالة اختيار المنشاة لنموذج التكلفة لقياس الاستثمارات العقارية في الفترات التالية للتملك، يتوجب على المنشاة:

أ- الإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بتاريخ الميزانية

ب- الاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل

جـ- الاعتراف بارتفاع قيمتها في قائمة الدخل

د- أ وب صحيحتان

هـ- أ وب وج صحيحة

6. أي من الاتي لا يعتبر استثمارات عقارية:

أ- أرض محتفظ بها حالياً لغرض غير محدد

ب- أرض محتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد

جـ- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشاة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي

د- العقارات المملوكة من قبل المنشاة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تمويلي

7. عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الاولى للاستثمارات العقارية الاعتراف بالارباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في:

أ- قائمة الدخل وبالقدر المتعلق بما سبق الاعتراف به كخسارة تدني في الفترات السابقة، اما باقي الربح فيتم الاعتراف به بحساب بفائض إعادة التقييم

ب- قائمة التدفقات النقدية

جـ. قائمة الأرباح المحتجزة

د. لا شيء مما ذكر صحيح

(الأسئلة من 8 – 11 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً:

أ- يجب تقييم الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة.

ب- يجب تقييم الاستثمارات العقارية بالكلفة الفعلية.

جـ- تعتبر العقارات المعدة للايجار استثمارات عقارية.

د- لا يتم معالجة التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية ضمن بيان الدخل.

9. عندما يتم التأجير للإستثمارات العقارية فإنه يتم معالجتها محاسبياً كما يلي بإستثناء:

أ- إعتبار كل من عنصر الأرض والبناء بشكل منفصل.

ب- يتم توزيع الحد الأدنى من دفعات التأجير بشكل يتناسب مع كلفة كل من الأرض والعقار.

جـ- يتم تصنيف عنصر الأرض العقار عادة كتأجير تشغيلي مالم يتم تحويل الملكية للمؤجر في نهاية مدة التاجير وعندها يتم تصنيفه كتأجير رأسمالي.

د- يتم تصنيف عنصر العقار عادة كتأجير رأسمالي أو تأجير تشغيلي حسب الحالة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.

10. تعتبر العقارات التالية إستثمارات عقارية بإستثناء ما يلي:

أ- عقارات ليست لأغراض البيع ضمن النشاط العادي للشركة.

ب- عقارات تستخدم في الإنتاج أو في تقديم سلع وخدمات للشركة لأغراض إعمالها.

جـ- عقارات تحتفظ بها الشركة بموجب عقود تأجير تمويلي ولكنها مؤجرة للغير بعقود تأجير تشغيلية.

د- عقارات إستثمارية تحت الإنشاء سيتم إستخدامها عند إنجازها.

11. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) ورقم (16) فإن:

أ- المباني قيد الانجاز لأغراض استثمارية تظهر ضمن الاستثمارات العقارية.

ب- المباني قيد الانجاز لأغراض استثمارية تظهر ضمن ممتلكات وماكينات ومعدات حتى يتم انجازها وتحول لاستثمارات عقارية عندما تكون جاهزة.

جـ- المباني التي يتم تطويرها لاستخدامها في المستقبل كاستثمارات عقارية تظهر ضمن ممتلكات وماكينات ومعدات.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

التمرين الثاني: مقالي

في 2016/1/1 اشترت شركة العملاقة عقار لغايات تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كاستمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 400000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 100000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر ان قيمة الارض تشكل 60% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 40%، وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2016/7/1 باجره سنوية تبلغ 60000 دينار، وقد استلمت الشركة اجاره سنة كاملة عند التأجير في 2016/7/1.

في 2016/12/31 تم اعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 360000 دينار للأراضي و 425000 دينار للمباني.

المطلوب:

أ. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة العملاقة نموذج التكلفة.

ب. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة العملاقة نموذج القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (41)	الزراعة Agriculture
41	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي، وكما تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي رقم (41): "الزراعة". 4. توضيح الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية. 5. توضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط. 6. بيان كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (41)
الزراعة
Agriculture

مقدمة

ضمن الإتجاه العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية في تعزيز تبني مفهوم القيمة العادلة لتحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية. ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً او كمياً.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام الى قماش والحليب الى أجبان.

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو بموجب معيار رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية"، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة.

- يستثنى من نطاق معيار رقم(41) الاصول النباتية (الاشجار) المنتجة للمنتجات الزراعية حيث اصبحت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) اعتباراً من 2016/1/1.

اما النمو في المنتجات الزراعية الناتجة عن الاصول النباتية تعالج ضمن معيار رقم (41) اي ان الزيادة في قيمة المنتج البيولوجي من الاشجار جزء من معيار (41).

- يتم معالجة المنح الحكومية الخاصة بالاصول النباتية المنتجة للمنتجات الزراعية مثل (الاشجار المثمرة) ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (20)" المنح الحكومية".

يتم معالجة المواشي ضمن معيار رقم (41) .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

النشاط الزراعي Agricultural Activity: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو او التسمين أو غيرها.

المنتجات الزراعية Agricultural Products: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل، الحليب ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام، وثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي a Biological Asset: هو نبات أو حيوان حي.

التحول البيولوجي Biological Transformation: هي عمليات النمو، والتكاثر، وتقليص التكاثر، والإنتاج التي تؤدي الى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

مجموعة الأصول البيولوجية A group of Biological Assets: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد Harvest: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لاصل بيولوجي.

المجالات التي يغطيها المعيار

يغطي المعيار مجالات وأنشطة زراعية عديدة مثل تربية المواشي، العناية بالغابات والمحاصيل المستمرة أو السنوية، تربية الحيوانات البحرية بما فيها مزارع الأسماك وكل ما يتعلق بالنشاط الزراعي.

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ- يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

مثال (1)

لدى الشركة العربية أصول غابات قيمتها الاجمالية 300 مليون دينار وتشمل ما يلي:

قيمة الأشجار	200 مليون
الأرض المزروعة بالاشجار	60 مليون
الطرق التي تمر بالغابات	40 مليون
المجموع	**300 مليون**

المطلوب: بيان كيفية تصنيف مكونات الغابات في البيانات المالية.

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41) يتم تصنيف الغابات الى مايلي :

الأصول البيولوجية (الاشجار)	200 مليون
الأصول غير المتداولة (أراضي)	60 مليون
الأصول غير المتداولة – أصول اخرى ملموسة	40 مليون
المجموع	**300 مليون**

ب- **القياس عند الإعتراف المبدئي:**

يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وكما يلي:

1. يجب قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية، والأشجار المثمرة) عند الإعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية **بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع** بإستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحاً منها أي إهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية، وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

2. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب، والصوف، والثمار) **بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع**. وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، المخزون، حيث ستتحول المنتجات الزراعية الى بضاعة بعد الحصاد.

ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائماً، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائماً.

تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع.
- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي الى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

3. لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية او العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الأجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة

العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ اعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقاً.

4. في حالة عدم وجود سوق نشطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، على المنشأة إستخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة:

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق، شريطة استقرار الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك الصفقة وتاريخ الميزانية.
- الأسعار السوقية لأصول مشابهة مع اجراء تعديل يخص الإختلاف في الأصل.
- الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الكغم الواحد للماشية الحية أو سعر كغم من القمح وهكذا.

وإذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي، ففي هذه الحالة يمكن للمنشأة إستخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.

5. **فروقات التقييم بالقيمة العادلة (الأرباح والخسائر) Gains and Losses**

يتم إظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الإعتراف الأولي (المبدئي) بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن قائمة الدخل للفترة المرتبطة بها.

مثال (2)

في 2016/12/31 كان لدى الشركة الزراعية س الارصدة التالية في دفاترها وسجلاتها:

قيمة الأصل البيولوجي (الأشجار) كما في 2015/12/31	300 مليون دينار
فائض اعادة التقييم عند الاعتراف الاولي بالقيمة العادلة كما في 2015/12/31.	400 مليون
التغير في القيمة العادلة حتى 2016/12/31 بسبب تقلبات النمو والاسعار	100 مليون
الإنخفاض في القيمة العادلة بسبب الحصاد	80 مليون

المطلوب: بيان كيفية التقرير عن المبالغ السابقة في قائمة المركز المالي كما في 2016/12/31 وبيان الدخل للفترة المنهية في 2016/12/31.

حل مثال (2)

قائمة المركز المالي كما في 2016/12/31:

الأصول	مليون دينار
الأصول البيولوجية (الاشجار)	300
تعديلات القيمة العادلة كما في 2015/12/31	400
القيمة الدفترية للاصول البيولوجية في 2016/1/1	700
تعديلات القيم العادلة كما في 2016/12/31	100
الانخفاض بسبب الحصاد	(80)
القيمة الدفترية للاصول البيولوجية في 2016/1/1	720

بيان الدخل للسنة المنتهية في 2016/12/31:

التغير في القيمة العادلة للاصول البيولوجية	100 مليون
الانخفاض بسبب الحصاد	(80) مليون
ربح الفترة	20 مليون

ثانياً: المنح الحكومية Government Grants

أ- يتطلب هذا المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض.

ب- إما إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، يجب عندها الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل في قائمة الدخل شريطة الوفاء بشروط المنحة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
- وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.

- وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- التقديرات غير المالية أو تقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
- وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة واي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للإلتزامات.
- مقدار أي إلتزامات متعلقة بتطوير وامتلاك أصول بيولوجية.
- إستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
- لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية (مطابقة) للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات اندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:

1. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفاً للأصل، وإيضاحاً حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
2. النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة إن امكن ذلك.
3. أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف، وطريقة الإهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك.
4. بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للاهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
5. يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلاً)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الاهتلاك واية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب ان تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الإنخفاض في القيمة، وإستعادة خسائر الإنخفاض في القيمة، والإهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.
6. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحاً منه الاهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل

وصف الاصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، واثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).

7. المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية، والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (41): "الزراعة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة":
   - النشاط الزراعي
   - المنتجات الزراعية
   - الأصل البيولوجي
   - التحول البيولوجي
   - مجموعة الأصول البيولوجية
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي، وكما تم تحديدها من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)؟
5. ما الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية؟
6. وضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط.
7. بين كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
8. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم قياس قيمة المنتجات الزراعية على النحو التالي (JCPA : الدورة الثانية):
   أ- المحاصيل الزراعية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة ضمن بند حقوق المساهمين.
   ب- قطعان الإنتاج تظهر بالكلفة ويجري استهلاك قيمتها على أساس العمر الإنتاجي لها.
   جـ- قطعان الإنتاج بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير بالقيمة العادلة ضمن بيان الدخل.
   د- تظهر الغابات بالكلفة ويجري استهلاكها وفقاً لما يستخدم منها.
2. في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) حول المحاسبة الزراعية فإن المنح الحكومية المتحققة وغير المشروطة والمتعلقة بالموجودات البيولوجية تعالج محاسبياً كما يلي (**JCPA: الدورة الثانية**):
   أ- تؤخذ للإيرادات المؤجلة ويتم إطفاؤها في الإيرادات على مدى العمر الإنتاجي للموجودات المتعلقة بها وبالمقابل يؤخذ إستهلاك للموجودات بنفس مبلغ الإطفاء ويحمل على بيان الدخل.
   ب- يتم تسجيلها وإظهارها مطروحة من الموجودات البيولوجية المتعلقة بها.
   جـ- تؤخذ للإيرادات.
   د- أي من الخيارات في (أ) أو (ب) أو (ج) صحيح.
3. يجب قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي عموماً بإستخدام:
   أ- التكلفة التاريخية.
   ب- نموذج القيمة العادلة.
   جـ- التكلفة التاريخية مطروحا منها الاستهلاك مطروحا منه إنخفاض القيمة.
   د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل.

4. عندما يكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية، فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي:
   أ- بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل البيولوجي.
   ب- بالتكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم.
   جـ- بالتكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم وخسائر التدني في قيمة الأصل البيولوجي المتراكمة.
   د- سعر السوق السائد.
5. أي من التكاليف التالية لا تدخل ضمن التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع عند تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي:
   أ- ضرائب ورسوم القيمة المضافة (التحويل).
   ب- الرسوم المفروضة من قبل الجهات المشرفة على سوق السلع الزراعية.
   جـ- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق السلع الزراعية.
   د - تكاليف نقل الأصول البيولوجية الى سوق السلع الزراعية.
6. يتم الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:
   أ- ضمن حقوق الملكية.
   ب- دخل مؤجل حتى يتم الوفاء بشروط المنحة.
   جـ- تخفيض لحقوق الملكية.
   د- دخل عند قبض المنحة.
7. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن الإثبات المبدئي لأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع المقدرة لأصل بيولوجي ضمن:
   أ- أرباح أو خسائر غير متحققة ضمن قائمة الدخل.
   ب- فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.
   جـ- أرباح أو خسائر غير متحققة ضمن قائمة الدخل.
   د- لا يتم الإعتراف بها.

8. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) حول محاسبة الزراعة فانه يتم قياس المنتوجات الزراعية في تاريخ جني المحصول كما يلي(JCPA: دورة كانون ثاني 2010):

أ- بالكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

ب- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع.

جـ- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع ما لم يكن من الصعب تقدير القيمة العادلة يشكل يعتمد عليه وعندها يتم اظهارها بالكلفة.

د- بالقيمة العادلة في تاريخ جني المحصول.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
1	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 3. بيان متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 4. شرح أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. 5. بيان المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)

تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

مقدمة

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول إعتبارا من 2004/1/1 وتم اجاء تحسينات اضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات اعتبار من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشأت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة والتي سوف تعرض اول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي ، ربع سنوي ، او شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية " بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الاولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى ضمان ان القوائم المالية الاولية (القوائم السنوية التي تعد لاول مرة) على اساس IFRS والقوائم المالية المرحلية الاولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. توفر الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
3. يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي:

1. تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى.
2. كما يغطي المعيار المنشآت التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل الجوانب فيما عدا أنها لا تحتوي على

"بيان صريح وبدون تحفظ" بأنها تلتزم بمعايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها أو جزء منها.

3. كما ينطبق المعيار على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، أو ان القوائم المالية معدة وفقا للمعايير الدولية ولكنها معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاكَ المنشأة او اي مستخدمين خارجيين.

متطلبات الاعتراف والقياس

1. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة او غير منشورة) في تاريخ الإنتقال الى المعايير الدولية.
2. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الاولى التي تطبق IFRS. أي أنه يجب التطبيق الكامل باثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التامين.

3. أسس اعداد الميزانية الافتتاحية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسة الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وتشمل ما يلي:

أ. يجب الاعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الإعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشأت قبل تبني المعايير لاول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية On –Balance Sheet ولكن تعترف بها خارج الميزانية – Off Balance Sheet، والتزامات التقاعد او وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب ان يتم الاعتراف بهذه الاصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الارباح المحتجزة (او بند محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال (1)

قامت الشركة الوطنية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتباراً من 2016/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2016/12/31 قيمتها العادلة 25000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بيّن المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (1)

بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير الابلاغ المالي والمحاسبة الدولية الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يتطلب الاعتراف بأصل مالي بإسم عقود آجلة مع الاعتراف بها ضمن حساب الارباح المحتجزة، وعليه يتم اعداد القيد التالي:

من حـ/ عقود آجلة		25000
الى حـ/ الأرباح المحتجزة	25000	

ب. استبعاد الاصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة، والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وبحيث يتم اقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (او حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الامثلة على ذلك الاصول غير الملموسة المولدة داخلياً (مثل الشهرة المولدة داخلياً) المعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فان على المنشأة الغاء الاعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		×××
الى حـ/ الشهرة	×××	

ومن الامثلة الاخرى قيام المنشأة برسملة تكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (2)

قامت الشركة العربية في 2016/12/31 بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الانجليزية والتي كانت تتبعها الشركة سابقاً .

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (2)

بموجب معايير الابلاغ المالي الدولية وتحديداً معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث. وبما ان الشركة العربية ستتبع معايير الإبلاغ المالي الدولية، فيتوجب بموجب معيار الابلاغ المالي الدولية رقم (1) الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الارباح المحتجزة وكما يلي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		60000
الى حـ/ تكاليف البحث	60000	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2015/12/31.

ج. يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الامثلة على ذلك اذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الاصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم2 الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للاسهم الممتازة القابلة للاستدعاء Redeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فانه يجب اعادة تصنيفها ضمن

الالتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

د. يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الاصول والالتزامات المعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية الى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن الامثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الاجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات او التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص ، مثل الرقم القياسي لاسعار العقارات .

تاريخ الاثبات: هو تاريخ الميزانية العمومية التي تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2016/12/31.

التاريخ الانتقالي Date of Transition to IFRSs: هو تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (اذا كان تاريخ الاثبات 2016/12/31 فإن التاريخ الانتقالي هو 2015/1/1).

مثال (3)

قررت الشركة العربية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2016/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2015، وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الامريكية.

المطلوب: متى يتوجب ان تعدّ الشركة العربية قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير الابلاغ المالي الدولية؟

حل مثال (3)

إن بداية أول فترة يجب ان تعرض فيها الشركة العربية معلومات مقارنة كاملة هي في 2015/1/1، وفي هذه الحالة فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في 2015/1/1.

ومن الأمثلة الاخرى لتطبيق متطلبات معايير قد لا تكون مطلوبة بموجب المعايير الوطنية للمنشأة متطلبات معيار رقم (36)، تدني الاصول. وفي هذه الحالة يجب قياس الاصول بعد الاخذ بعين الاعتبار إحتمالية وجود تدني في قيمتها الظاهرة بالميزانية قبل تبني المعايير الدولية.

هـ. المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل التالية:

- الاراضي والمنشأت والمعدات
- الممتلكات الاستثمارية
- الاصول غير الملموسة

يمكن إظهار البنود المذكورة كتكلفة عند التبني الاول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع التكلفة المهلكة –القيمة الدفترية – معدلة بالرقم القياسي العام او الخاص).

و. يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الاجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الانتقالي، واي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات اجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي.

ز. لا توجد حاجة الى إعادة اظهار الادوات المالية المقارنة وفقاً للمعيارين المحاسبيين ذوات الأرقام (32) و معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في القوائم المالية الاولى المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقاً) على المعلومات المقارنة للادوات المالية. ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين 32 و 9 دون الحاجة لقياسها كمياً، ويجب إعتبار التبني للمعيارين المذكورين على أنه تغيير في السياسات المحاسبية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
3. ما هي متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
4. ما هي أسس إعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟
5. ما المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة ويكون التطبيق على القوائم المالية:
   أ- السنوية فقط.
   ب- السنوية ونصف السنوية ولا يشمل ربع السنوية.
   جـ- السنوية وجميع التقارير المرحلية (نصف سنوي، ربع سنوي ، او شهري)
   د- لا شيء مما ذكر.
2. تاريخ الإثبات هو:
   أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي
   ب- تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة
   جـ- تاريخ اخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية
   د- لا شيء مما ذكر
3. أي مما يلي غير معفى من التطبيق بأثر رجعي بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1):
   أ- التقديرات المتبعة بموجب المعايير المتبعة سابقاً والمقبولة قبولاً عاماً.
   ب- الأصول والإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها كما في نهاية 2000 فما دون.
   جـ- عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحويل الى معايير الإبلاغ المالي الدولية.
   د- محاسبة القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.
4. عند وجود أصول غير ملموسة مثل الشهرة المولدة داخلياً في ميزانية المنشأة (س) والتي ستتبع لأول مرة معايير الإبلاغ المالي الدولية (علماً بأن معايير الإبلاغ المالي

الدولية لا تعترف بتلك الأصول. في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة (س) بإقفال رصيد حساب الشهرة من خلال:

أ- بيان الدخل ب- زيادة التزامات بمقدار قيمتها

جـ- الأرباح المحتجزة

د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة.

5. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة، واحدة مما يلي لا يتطلب إعادة عرضها بصورة مقارنة وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية:

أ- الممتلكات والمصانع والمعدات

ب- المطلوبات غير المتداولة

جـ- الأدوات المالية بموجب معيار المحاسبة رقم (32) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)

د- الأصول المتداولة

6. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:

أ- الإعتراف في هذه العقود خارج الميزانية بحسابات نظامية.

ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل.

جـ- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.

د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق.

7. قررت شركة السماح تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2016/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة، ان قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في:

أ- 2014/1/1 ب- 2015/1/1

جـ- 2016/1/1 د- 2016/1/1

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)	المدفوعات على اساس الاسهم Share-based payments
2	<u>الأهداف التعليمية</u> بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 3. توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية. 4. توضيح كيفية قياس العمليات التي تتم مع العاملين. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم".

معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2)
المدفوعات على اساس الاسهم
Share-Based Payments

مقدمة

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية وقد تأخذ صورة اسهم أو خيارات أسهم.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الاسهم.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيارعلى كافة عمليات الدفع التي تتم الى أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

1. **تسويات حقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوف الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.
2. **تسويات نقدية على أساس سعر السهم:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع او خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على اساس سعر أسهم المنشأة أو أي ادوات حقوق ملكية اخرى.
3. العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الاتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو باصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

تسويات حقوق الملكية Equity –Settled: هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على اساس الاسهم Share –Based Payment Transaction: هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل اصدار أسهم أو ابرام عقود خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل التزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس التغير في أسعار أسهم المنشأة او أي أدوات حقوق ملكية اخرى للمنشأة.

تاريخ المنح The Grant Date: التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف أخر (بما في ذلك أي من العاملين) على إتفاقية دفع على اساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف أخر على منحه نقدية أو اصول اخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الاخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) Intrinsic Value: تمثل الفرق بين القيمة العادلة للاسهم التي يكون للطرف الاخر المقابل حق الحصول عليها او الاكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (اذا التزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الاسهم. فمثلا، اذا كان سعر التنفيذ لحق خيار اسهم 25 دينار(المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 65 دينار فان القيمة الضمنية 40 دينار.

خيار السهم A Share Option: هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للاكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أوقابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط The Vesting Period: هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

متطلبات المعيار

1. يتطلب المعيار الاعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عند (بتاريخ) الحصول على السلعة أو تقديم الخدمة. وإذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بالتزامات.
2. عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عمليات تسديد على أساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كأصل (لا تتوفر بها خصائص الأصول) فانه يجب الإعتراف بها كمصروف (تستنفد فوراً).
3. **عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية):** يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للاسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو مايسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال (1)

في 2013/1/1 اشترت الشركة العربية معدات قيمتها العادلة 50000 دينار ، مقابل اصدار 10000 سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 6 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء؟
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

حل مثال (1)

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 50000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد اثبات شراء المعدات:

50000		من حـــ/ المعدات 2016/1/1
	10000	الى حـــ/ راس مال الاسهم العادية 10000×1
	40000	حـــ/ راس مال اضافي

تم اثبات المعدات بالقيمة العادلة لها وهي 50000 دينار منهـــا 10000 دينـــار راس مال الاسهم العادية والفرق البالغ 40000 دينار تمثل راس مال اضافي.

مثال (2)

استخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض ان القيمة العادلة للمعـــدات لا يمكـــن تحديدها.

المطلوب:

1. ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء؟
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

حل مثال (2)

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 60000 دينار وهي القيمة العادلة للأســـهم المـــصدرة، كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.
2. قيد اثبات شراء المعدات:

60000		من حـــــ/ المعـــدات "10000 ســـهم × 6 دنـــانير للـــسهم" 2016/1/1
	10000	الى حـــ/ راس مال الاسهم العادية 10000×1
	50000	حـــ/ راس مال اضافي

تم اثبات المعدات بالقيمة العادلة للاسهم المصدرة وهي 60000 دينار منهـــا 10000 دينار راس مال الاسهم العادية والفرق البالغ 50000 دينار تمثل راس مال اضافي.

4. **العمليات التي تتم مع العاملين:**

أ- يتم عادة قياس العمليات التي تتم مع العاملين بإستخدام "نموذج تاريخ المنح Grant Date Model" أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه. بينما تقاس العمليات مع غير العاملين باستخدام "نموذج تاريخ الخدمة Service Date Model " أي تسجل العمليات

بالقيمة العادلة للسلع والخدمات التي تم الحصول عليها في التاريخ الذي تم استلامها به.

ب- عندما تكون المكافأة او الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً، فانه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.

ج- يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الاسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black- Scholes أو Binomial، ويطلب من المنشأة معاملة الانتقال من نموذج تسعير الى اخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ونشير هنا الى أن نموذج بلاك- شولز يعتبر من النماذج المقبولة قبولاً واسعاً لتقييم خيارات الاسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادة ما تكون متاحة للاستخدام والتطبيق.

مثال (3)

بتاريخ 2013/1/1 منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (1000) موظف (20) سهماً اسهم حقوق منحة مقابل ارتفاع سعر السهم تقديرا لإنجازهم عددها بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2016/12/31.

وعلى افتراض انه تم ممارسه حقهم في 80% من عدد الاسهم وان اسعار الاسهم في السوق كانت كما يلي:

2013/1/1	14 دينار
2013/12/31	17 دينار
2016/12/31	18 دينار

المطلوب: ما مقدار الالتزام لمكافآت الموظفين الواجب قيده لقاء هذه الاسهم في 2016/12/31؟

حل مثال (3)

مبلغ التزام مكافآت الموظفين في 2016/12/31 = عدد الموظفين × عدد اسهم حقوق المنحة × نسبة ممارسة الموظفين لاسهم حقوق المنحة × التغير في سعر السهم

مبلغ التزام مكافآت الموظفين في 2016/12/31

= 1000 × 20 × 80% × (18-14)

= 64000 دينار.

مثال (4)

في 2016/1/1 منحت احدى الشركات 100 خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 200 موظف وكل خيار له الحق بالحصول على سهم عادي، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة الـ 3 سنوات القادمة. قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير وفق نماذج تسعير الخيارات، كما قدرت الشركة بان المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 20% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار، وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 15 دينار للسهم.

المطلوب: في ضوء المعطيات السابقة ما هو مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الاعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	اجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (20000 ×80% × 6 ÷ 3)	32000 دينار	32000 دينار
2. (20000 ×80% × 6 ÷ 3)	32000 دينار	64000 دينار
3. (20000 ×80% × 6 ÷ 3)	32000 دينار	96000 دينار

القيود المحاسبية:

- في 2016/1/1 لا قيد لان مصروف التعويضات صفر

- في 12/31 من كل عام ولمدة 3 سنوات:

32000		من حـــ/ مصروف التعويضات	12/31
	32000	الى حـــ/ راسمال اضافي مدفوع –خيار اسهم	

عند ممارسة خيارات الاسهم من قبل الموظفين يتم اصدار اسهم عادية لهم وبافتراض ان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد يتم اثبات القيد التالي:

96000		من حـــ/ راسمال اضافي مدفوع – خيار اسهم
	16000	الى حـــ/ راس مال الاسهم العادية
	80000	حـــ/ راس مال اضافي

5. متطلبات الإفصاح:

يتطلب هذا المعيار إفصاحات مختلفة تندرج ضمن ما يلي:

أ- تقديم معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة ومدى المعاملات القائمة خلال الفترة والتي تتم من خلال الأسهم.

ب- معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء بضاعة أو الحصول على خدمات مقابل الأسهم، أوالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة.

ج- معلومات تبين أثر المصاريف المدفوعة والمتعلقة بالعمليات التي تتم على أساس الأسهم على بيان الدخل.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم":
   - تسويات حقوق الملكية
   - عمليات الدفع على اساس الاسهم
   - قيمة ضمنية (ذاتية)
   - خيار السهم
   - فترة الوفاء بالشروط
4. وضح كيف يتم قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية.
5. وضح كيف يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين.
6. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تم شراء بضاعة قيمتها السوقية العادلة 40000 دينار، مقابل إصدار 10000 سهم عادي للمورد تسديداً لقيمة البضاعة. بلغت القيمة الإسمية للسهم 1 دينار في حين بلغت القيمة العادلة للسهم بتاريخ شراء البضاعة 3 دنانير. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) يتم تسجيل البضاعة بتاريخ الشراء بمبلغ:

أ- 10000 دينار ب- 30000 دينار

جـ- 40000 دينار د- 50000 دينار

2. في 2015/12/18 قدمت الشركة الأهلية لموظفيها خيارات أسهم شريطة موافقة الهيئة العامة في اجتماع عام للمساهمين. تمت موافقة الهيئة العامة على منح الموظفين خيارات الأسهم في اجتماعها الذي عقد في 2016/2/3، علما بأن الشركة تعد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. ويحق للموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم اعتبارا من 2018/2/3.

بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (2) يجب تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم بقيمتها كما هي بتاريخ:

أ- 2015/12/18 ب- 2016/2/3

جـ- 2018/2/3 د- 2015/12/31

3. أي من العمليات التالية والتي تتضمن إصدار أسهم، ولا تقع ضمن نطاق تعريف الدفع على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2):

أ- خيارات أسهم الموظفين ب- شراء أسهم الموظفين

جـ- دفع تعويضات نهاية الخدمة للموظفين مقابل ارتفاع سعر السهم

د- المدفوعات على أساس الأسهم عند إستملاك شركة تابعة.

4. يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين من خلال منحهم الأسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ التسوية ب- نموذج تاريخ المنح

جـ- نموذج التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

5. يتم قياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية عند الحصول على أصول مقابل منحهم أسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ العملية (تاريخ الشراء) ب- نموذج تاريخ المنح

جـ- نموذج التكلفة د- لا شيء مما ذكر

6. في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (2) حول المدفوعات على اساس الاسهم فانه **(JCPA: دورة كانون ثاني 2010):**

أ- يتم الاعتراف بالمدفوعات على أساس الأسهم في البيانات المالية.

ب-يتم تأجيل المصاريف عند استعمال السلعة أو الخدمة.

جـ- يطبق المعيار المذكور على المنشات المدرجة في السوق والمنشات غير المدرجة في السوق.

د- يتم قيس المدفوعات على اساس الاسهم بالكلفة للمنشات غير العامة في حالة ان القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)	اندماج الأعمال Business Combinations
3	<u>الأهداف التعليمية</u> بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 3. بيان المتطلبات الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 4. توضيح المقصود بالشهرة السالبة وبيان كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الاندماج. 5. بيان الفرق بين الاندماج والاتحاد والسيطرة. 6. توضيح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال. 7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)

اندماج الأعمال

Business Combinations

مقدمة

صدر هذا المعيار المعدل في كانون ثاني 2008 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد **طريقة الحيازة Acquisition method** (طريقة الشراء) عند المحاسبة عن اندماج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول اندماج الأعمال.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج منشآت الأعمال، ويتطلب ان يتم اعتماد طريقة الحيازة (كان يطلق عليها في نسخة المعيار عام 2004 طريقة الشراء) للمحاسبة عن اندماج الأعمال[1]. وبالتالي فان المقتني (الدامج) Acquirer سيقوم بالاعتراف بالاصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه (المندمجة) Acquiree بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنوياً.

نطاق المعيار Scope

يتناول المعيار ما يلي:

1. طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.
2. يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو اخرى، وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر[2]، أو

[1] The acquisition method (called the 'purchase method' in the 2004 version of IFRS 3).

[2] وهو ما يطلق عليه السيطرة (القابضة والتابعة).

شراء صافي اصول مشروع أعمال[3]. وقد تتم بإصدار أسهم أو تحويل نقدية أو ما يعادل النقدية أو أصول اخرى، كما قد تتم العملية ما بين حملة الأسهم لمشروعين منضمين أو ما بين مشروع وحملة أسهم المشروع الآخر. وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديدة ليسيطر على المشاريع المندمجة[4]، أو تحويل صافي اصول واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة إلى مشروع آخر أو تلاشي واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة[5]. عندما يكون جوهر العملية متفق مع تعريف ضم الأعمال في هذا المعيار، فان متطلبات المحاسبة والإفصاح تعد مناسبة بغض النظر عن هيكلية الانضمام المتبعة.

3. قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة وليس شراء أسهم في المشروع الآخر. مثل هذا الضم للأعمال لا ينتج عنه علاقة منشأة ام بمنشأة تابعة. وفي مثل هذه الظروف يطبق المشروع الضام هذا المعيار في بياناته المالية الخاصة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة.
4. كما يتطرق المعيار إلى المحاسبة عن الشهرة والاصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماجات الأعمال.
5. لا يطبق هذا المعيار على تأسيس مشاريع مشتركة، أو استملاك اصل أو مجموعة من الاصول ولا ينتج عن مثل هذه المعلومات شهرة، ومجموعة من المنشآت او الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

اندماج الأعمال Business Combination: هو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام احدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي اصول وعمليات منشأة أخرى.

---

[3] وهو ما يطلق عليه الاندماج.

[4] وهو ما يطلق عليه الاتحاد.

5 تمثل هذه الحالة اندماج أيضا.

الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الاصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة الدامجة س (القابضة) من الاستحواذ على 85% من أسهم الشركة (ص) المندمجة، ففي هذه الحالة فان باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

طريقة الحيازة Acquisition method (كان يطلق عليها طريقة الشراء The Purchase Method): هي طريقة تعتبر ان اي اندماج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة او كيان اخر يتم الاستحواذ عليه، وان المنشأة الدامجة تشتري صافي اصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالاصول والمطلوبات المشتراه بالقيمة العادلة لها، كما تعترف باية التزامات محتملة قد تنشأ على ان تكون قابلة للقياس بموثوقية.

السيطرة Control: هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمشروع اخر لتحقيق منافع من أنشطته.

القيمة العادلة Fair : هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

متطلبات المعيار الرئيسة

1. يتطلب المعيار ان تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال **بطريقة الحيازة او(التملك)** .
2. يجب ان يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج منشآت أعمال داخلة ضمن نطاقه.
3. يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) ان تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة **بتاريخ التبادل** للاصول المعطاة (نقدية مدفوعة او اي اصول اخرى) والالتزامات التي تم تحملها.

التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related costs

- تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشاة لتفعيل عملية الاندماج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى ، المصاريف الإدارية والعمومية ، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها . باستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون او لحقوق الملكية وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين: معيار المحاسبة رقم 32 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 9.

تاريخ التبادل: وهو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة.

4. يجب على المنشأة المشترية (الدامج) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الاندماج بالاصول والالتزامات المحددة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه (المندمجة) وبغض النظر عما اذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراه) ام لا .

اي انه يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة التي تم نقلها من الشركة المشتراه الى الشركة المشترية عند اندماج الأعمال اذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام حالي ناشي من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق ، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37) ، تعترف المنشأة الدامجة بالالتزام المحتمل في اندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة .

5. يتم الاعتراف بالاصول والالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات والالتزامات المحتملة المتملكة من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100%، وتشارك الأقلية في التغير بالقيمة العادلة.

6. يجب تخصيص تكلفة الشراء على الاصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الاصول والالتزامات، عدا الاصول المصنفة كاصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).

7. يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الاصول المشتراه القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الاخرى . ويجب على المنشأة اجراء التصنيف الاصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية او التشغيلية او غيرها . وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة او بالتكلفة المطفأة.
8. **الشهرة:** يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة Goodwill. ويتم احتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشهرة =(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

9. اذا كانت تكلفة الشراء **(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها)** اقل من القيمة العادلة لصافي الاصول المشتراه فان هناك شهرة سالبة Badwill والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" **Bargain purchases** والتي يجب ان تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للاصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراه والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة.
10. يجب على المنشأة المشترية في كل اندماج أعمال قياس اي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراه. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى احيانا طريقة الشهرة الكاملة Full good will method ، **أو**

ب. أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراه Proportionate share of net assets .

مثال (1)

دفعت الشركة (س) 10000 دينار لشراء 80% من أسهم الشركة (ص). وتبلغ القيمة العادلة لصافي اصول الشركة المشتراه (ص) بتاريخ الشراء 8000 دينار علما بان القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 2100 دينار .

المطلوب :

1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس القيمة العادلة، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج.

2- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الاصول للشركة المشتراه، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج.

حل مثال (1)

1- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق اسلوب القيمة العادلة =

8000 × 20 % = 1600 دينار .

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الاندماج كما يلي :

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

= 10000 + 1600 – 8000

= 3600 دينار او (10000 – 80000 × 80%)

2- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الاصول للشركة المشتراه = 2100 دينار .

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الاندماج كما يلي :

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

= 10000 + 2100 – 8000

= 4100 دينار

11. يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنوياً او أكثر من مرة اذا كانت هناك أحداث وظروف تشير الى احتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الاصول.

12. الشهرة المعترف بها نتيجة عملية اندماج سابقة يتم التوقف عن إطفائها اعتبارا من 2004/3/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقا.

13. يتم الاعتراف بمصاريف إعادة هيكلة الشركة كمصاريف ما بعد التملك.

المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراه، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، اي القياس على أساس السوق.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية اندماج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الاصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) اي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

14. متطلبات الإفصاح

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

أ- اندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

ب- اندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.

ج- بعض اندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

المعالجة المحاسبية لتوحيد الأعمال

تمثل عملية توحيد الأعمال دمج وتوحيد أعمال مؤسستين او أكثر في مؤسسة واحدة. وبشكل مبسط فان عملية توحيد الأعمال قد تتم بين المؤسسة (س) والمؤسسة (ص) حيث يتم تجميع أصول والتزامات المؤسستين في مؤسسة واحدة.

وتوحيد الأعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد والتي قد تأخذ احد الأشكال التالية:

- الاندماج
- الاتحاد
- السيطرة (القابضة والتابعة)

وفيما توضيح لكل من الإشكال الثلاثة.

- **الاندماج Merger**: تحدث عملية الاندماج عند قيام مؤسسة بتملك مؤسسة أخرى مما ينتج عنه زوال الشركة التي تم تملكها وانتقال نشاطها وأصولها والتزاماتها للشركة المشترية. فمثلاً اذا قامت الشركة س بشراء كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك اندماج ص في س فان كامل أصول والتزامات ص تنتقل الى س مما ينتج عنه انتهاء وتصفية الشركة ص.
- **الإتحاد Consolidation**: تحدث عملية الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول ونشاطات مؤسستين او أكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية وزوال الشركات الداخلة في الإتحاد. فإذا كان لدينا الشركة س والشركة ص فقد يتم اتحادهما في الشركة ع حيث يتم تصفية أعمال الشركتين س و ص وتنتقل أصولهما ونشاطهما الى الشركة الجديدة ع.
- **السيطرة Acquisitions**: تمثل السيطرة قيام شركة بشراء غالبية أسهم شركة أخرى مما يعطي الشركة المشترية القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات الشركة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفقاً لمصالح الشركة المسيطرة. وتجدر الإشارة الى ان السيطرة تختلف عن الاندماج والإتحاد في بقاء الشركتين قائمتين

وتمارسان أعمالهما بشكل مستقل ويبقى لكل منهما صفة قانونية مستقلة وسجلات محاسبية مستقلة، كما ان السيطرة لا تحتاج الى شراء كامل أسهم الشركة المسيطر عليها. ومن الشروط الأساسية للسيطرة تملك الشركة المسيطرة على أكثر من 50% من أسهم الشركة الأخرى، أو من حقوق التصويت فيها. ويطلق على الشركة المسيطرة بالشركة القابضة او الأم Parent Company. اما الشركة المسيطر عليها فيطلق عليها الشركة التابعة Subsidiary Company.

تعد المعالجة المحاسبية لعملية ضم الأعمال من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيداً الا انها في نفس الوقت من أكثر المواضيع متعة والأكثر تشعباً. وبغض النظر عن شكل ضم الأعمال، أي سواءً كان اندماج ام اتحاد او قابضة وتابعة فان هناك طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما: **طريقة الحيازة Acquisition method (طريقة الشراء Purchase Method) وطريقة المصالح المشتركة Pooling of Interests** Method. وكما بينا سابقاً، فقد حددت **الفقرة (4) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): اندماج الأعمال، معالجة عمليات دمج الأعمال باستخدام طريقة الحيازة فقط وعدم جواز استخدام طريقة المصالح المشتركة.** كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في العام 2001 المعيار الخاص بإلغاء استخدام طريقة المصالح المشتركة.

طريقة الحيازة Acquisition method

تقوم طريقة الحيازة على افتراض ان عملية التوحيد تمثل قيام الشركة المشترية بشراء صافي أصول الشركة المشتراة، لذا تتم معالجة عملية التوحيد حسب هذه الطريقة بالشكل التالي:

يتم في البداية احتساب تكلفة التملك والتي تشمل النقدية المدفوعة من قبل الشركة المشترية بالإضافة الى القيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة المشترية في سبيل تملك الشركة المشتراة. وفي حالة تمويل عملية التوحيد كلياً او جزئياً عن

طريق إصدار أسهم فان القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم لاحتساب تكلفة الاستثمار.

- تصنف المصاريف التي تدفعها الشركة المشترية لإتمام عملية التوحيد الى مصاريف مباشرة Direct Costs ومصاريف غير مباشرة Indirect Costs، ومن الأمثلة على المصاريف المباشرة أتعاب المدققين والاستشاريين والمحامين والمتعلقة بإتمام صفقة التملك، بالإضافة الى المصاريف القانونية ومصاريف التسجيل اللازمة لذلك. أما المصاريف غير المباشرة فتنحصر في رواتب المديرين والعاملين في الشركة الذين ساهموا في دراسة وإتمام عملية التملك، بالإضافة الى اهتلاك أصول الشركة المشترية المستخدمة في العملية، حيث تعتبر كافة المصاريف المباشرة وغير المباشرة مصاريف إيراديه ولا تضاف لتكلفة الاستثمار وذلك اعتبارا من 2009/7/1 . أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، وقد جرت العادة على خصمها من رأس المال الإضافي[6] Additional Paid-in Capital.
- يتم تقويم أصول والتزامات الشركة المشتراة بالقيمة العادلة او السوقية.
- في حالة اختلاف تكلفة تملك الشركة المشتراة عن صافي القيمة العادلة لأصولها فان الفرق يمثل شهرة موجبة او سالبة يتم أخذها بعين الاعتبار عند إثبات عملية التوحيد، وكما سيتم توضيحه لاحقاً.
- اذا تمت عملية التملك خلال العام فان إيرادات ومصاريف الشركة المشتراة خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التملك لا يتم نقلها لحسابات الشركة المشترية.

وسيتم في الأجزاء التالية من الفصل توضيح طريقة الحيازة في كل من حالة الاندماج والإتحاد والقابضة والتابعة.

---

[6] يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للسهم وسعر بيعه للجمهور برأس المال الإضافي، وهناك من يستخدم تعبير علاوة إصدار الأسهم بدل من راس المال الإضافي.

المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة الحيازة

Accounting for Business Combination under the Acquisition method

تمثل عملية الاندماج، وكما بينا أعلاه، قيام شركة بشراء كامل أسهم شركة أخرى مما ينتج عنه انتقال جميع أصول والتزامات الشركة المشتراة الى الشركة المشترية وبالتالي تصفية وزوال الشركة المشتراة. وبموجب طريقة الحيازة تقوم الشركة المشترية بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة وذلك حسب قيمتها العادلة.

وفي حالة زيادة تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة، فان مبلغ الزيادة يمثل شهرة يتوجب إثباتها بجعلها مدينة ثم يجري اختبار قيمة الشهرة خلال الفترات المالية التالية لقياس إن كان هناك تدني او انخفاض في قيمتها. وتجدر الإشارة الى ان مبلغ الزيادة قد يمثل أكثر من أصل غير ملموس، فبالإضافة الى الشهرة قد يكون هناك علامة تجارية او براءة اختراع، وفي هذه الحالة يتوجب توزيع مبلغ الزيادة بين هذه الأصول، شريطة ان يكون تحديد أهمية وقيمة هذه الأصول قابل للقياس بشكل معقول، وإلا اعتبر مبلغ الزيادة شهرة.

أما عن كيفية معالجة الشهرة الناتجة عن دمج الأعمال خلال الفترات المالية اللاحقة للدمج فقد نص **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): اندماج الأعمال (وكما بينا سابقاً)، على عدم إطفاء الشهرة بتوزيع قيمتها على عدد من الفترات المالية، وبدلاً من ذلك يجب اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة لقياس إن كان هناك تدني او انخفاض في قيمتها (Impairment of Goodwill)**. وعليه ففي الفترات اللاحقة تبقى قيمة الشهرة دفتريا كما هي ولا تخفض قيمتها اذا لم توجد أي مؤشرات تفيد بانخفاض قيمتها. أما في حالة وجود مؤشرات لانخفاض قيمة الشهرة فيتم في هذه الحالة إثبات خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة وتحميلها للفترة التي حدث فيها الانخفاض، وبموجب **معيار المحاسبة الدولي رقم (36): انخفاض قيمة الموجودات**، لا يتم استعادة خسارة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة.

مثال (2)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س في سبيل شراء جزء من أسهم ص بإصدار 20000 سهم من أسهما ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية 5 دنانير كما تم شراء الجزء الأخر من أسهم الشركة ص نقدا وذلك بمبلغ 122000 دينار، كما دفعت الشركة س مبلغ 8000 دينار نقدا عمولات سمسرة لإتمام الصفقة، ومبلغ 5000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقدية	190000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
ألآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	30000
مجموع الأصول	**660000**	**180000**	**202000**
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**660000**	**180000**	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

1. احتساب تكلفة شراء أسهم ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
3. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

حل مثال (2)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س = 20000 × 5	100000
+ النقدية المدفوعة لشراء الجزء الأخر من الأسهم	122000
المجموع	**222000**

يلاحظ ان الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية س قد احتسبت بقيمتها السوقية وليس بقيمتها الدفترية ، كما ان مصاريف التملك لا تعتبر جزء من تكلفة الشراء وإنما مصاريف إيراديه في بيان الدخل .

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.

الشهرة = 222000 – (182000) = 40000 دينار.

2. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (1) أعلاه، وعلى النحو التالي:

222000		من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
	122000	الى حـ/ النقدية
	20000	حـ/ رأس المال
	80000	حـ/ رأس المال الإضافي

ويلاحظ ان حساب رأس المال قد جعل دائناً بالقيمة الاسمية للسهم المصدرة، في حين جعل حساب رأس المال الإضافي دائناً بالفرق بين القيمة السوقية للأسهم المصدرة والقيمة الاسمية.

- اما قيد دفع مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء فيظهر على النحو التالي:

5000		من حـ/ رأس المال الإضافي
	5000	الى حـ/ النقدية

ونتيجة القيد أعلاه ينخفض حساب رأس المال الإضافي بمقدار 5000 دينار.

- اما القيد الثالث للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة المندمجة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س وحسب قيمها العادلة، مع إظهار الشهرة التي تم استخراجها في المطلوب (1) أعلاه،

وعليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س على النحو التالي:

25000		من حـــ/ النقدية
40000		حـــ/ ذمم مدينة
62000		حـــ/ بضاعة
45000		حـــ/ ألآت
30000		حـــ/ سيارات
40000		حـــ/ شهرة
	20000	الى حـــ/ ذمم دائنة
	222000	حـــ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)

ونتيجة القيد أعلاه تكون كامل أصول والتزامات الشركة ص قد انتقلت الى الـشركة س، مع ملاحظة ظهور الشهرة ضمن الأصول وبقيمة 40000 دينار.

3. تظهر ميزانية الشركة س بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

الميزانية الافتتاحية للشركة س كما هي في 2016/1/1 (بعد الاندماج مباشرة)	
88000	نقدية (190000 – 110000 – 12000 + 5000 + 25000)
170000	ذمم مدينة (130000 + 40000)
242000	بضاعة (180000 + 62000)
145000	ألآت (100000 + 45000)
90000	سيارات (60000 + 30000)
40000	شهرة
775000	**مجموع الأصول**
230000	ذمم دائنة (210000 + 20000)
370000	رأس المال (350000 + 20000)
150000	رأس المال الإضافي (75000 + 80000 – 5000)
25000	أرباح محتجزة
775000	**مجموع الالتزامات وحقوق الملكية**

الاندماج مع وجود شهرة سالبة

تنشأ الشهرة السالبة Negative Goodwill او ما يطلق عليها أحيانا بالزيادة an excess في حال كون صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة تزيد عن تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية، وقد **حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (المعيار رقم 3: اندماج الأعمال، 2010) ثلاثة أسباب لوجود هذه الحالة:**

1. وجود خطأ في عملية تحديد القيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة المشتراة، او خطأ في عملية تحديد تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية. وفي هذه الحالة يتوجب إعادة احتساب القيمة العادلة لاصول الشركة المشتراة وتكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية واثبات القيمة الصحيحة.
2. وجود قدرة تفاوضية عالية لدى الشركة المشترية مما أدى الى قيامها بشراء الشركة المندمجة بقيمة اقل من قيمتها الصحيحة. الا ان المعيار اعتبار حدوث هذه الحالة نادراً نظراً لان أطراف العملية يكونوا في العادة على معرفة كافية وعلم بالقيمة العادلة للصفقة.
3. استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الاندماج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلاً من استخدام القيمة العادلة. مثال ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة وجود خسائر مرحلة (مدورة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقيمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة.[7]

اما عن كيفية معالجة الشهرة السالبة في حالة وجودها فقد بين حدد **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (المعيار رقم 3: اندماج الأعمال، 2010) ان تلك الزيادة او الشهرة السالبة يتم الاعتراف بها فوراً كربح او خسارة بعد إعادة مراجعة تقييم القيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة المشتراة وتكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية.** ولم يسمح المعيار معالجة الشهرة السالبة كتخفيض لقيمة الاصول غير الملموسة، كما لم يسمح بمعالجتها كالتزامات مؤجلة.

---

[7] في حالة وجود خسائر مدورة لدى الشركة المشتراة ، فان الشركة المشترية تستطيع الاستفادة منها في الفترات المالية القادمة لتنزيلها من أرباح تلك الفترات، مما يعني وجود قيمة لهذه الخسائر المرحلة يجب أخذها بعين الاعتبار.

مثال (3)

في 2016/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س بـدفع مبلغ 114000 دينار نقداً في سبيل شراء أسهم الشركة ص . لقد نتج عن شراء الـشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقدية	190000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
ألآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	30000
مجموع الأصول	**660000**	**180000**	**202000**
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**660000**	**180000**	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

1. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.

حل مثال (3)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = 114000 دينار

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.

الشهرة = 114000 – (202000 – 20000) = (68000) دينار، وهي شهرة سالبة يتم الاعتراف بها كأرباح غير تشغيلية.

2. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (1) أعلاه، وعلى النحو التالي:

114000		من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
	114000	الى حـ/ النقدية

- اما القيد الثاني للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س بجعل الأصول مدينة والالتزامات دائنة حسب قيمها العادلة، وعليه يظهر القيد على النحو التالي:

25000		من حـ/ نقدية
40000		حـ/ ذمم مدينة
62000		حـ/ بضاعة
45000		حـ/ الآت
30000		حـ/ سيارات
	20000	الى حـ/ ذمم دائنة
	114000	حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
	68000	حـ/ مكاسب شهرة سالبة

المعالجة المحاسبية للاتحاد باستخدام طريقة الحيازة

تمثل عملية الإتحاد، وكما بينا سابقاً، وجود شركتين يتم اتحادهما في شركة واحدة مما يؤدي الى إلغاء الشركتين القديمتين وانتقال أصولهما والتزاماتهما الى شركة جديدة، وبالتالي فان عملية الإتحاد تتم في دفاتر الشركة الجديدة. ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاتحاد عن الاندماج باستثناء ان الشركة الجديدة التي سيثبت في دفاترها عملية الإتحاد تقوم بإثبات انتقال أصول والتزامات كلتا الشركتين وبالقيمة العادلة لأصول والتزامات كل شركة مع إثبات الشهرة لأي من الشركتين ان وجدت.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
   - اندماج الأعمال
   - حقوق الأقلية
   - طريقة الحيازة
   - السيطرة
   - القيمة العادلة
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
5. وضح المقصود بالشهرة السالبة وبين كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الاندماج.
6. ما الفرق بين الاندماج والاتحاد والسيطرة؟
7. وضح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال.
8. ما هي أهم الإفصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في عملية اندماج الشركات تقيم الأصول والالتزامات بموجب طريقتي الشراء ودمج حقوق المساهمين حسب ما يلي **(JCPA: الدورة الأولى)**:

دمج حقوق المساهمين	الشراء
أ- القيمة العادلة	القيمة الدفترية
ب- القيمة العادلة	القيمة العادلة
جـ- القيمة الدفترية	القيمة العادلة
د- القيمة الدفترية	القيمة الدفترية

2. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي **(JCPA: الدورة الثالثة)**:
   أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل.
   ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.
   جـ- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات غير المتداولة المتعلقة بها وأي زيادة فيها عن ذلك يتم الاعتراف به كإيراد غير عادي في بيان الدخل.
   د- لاشيء مما ذكر

3. قامت شركة الفولاذ الوطنية بالاستحواذ بنسبة 100% على شركة الحديد الدولية وذلك بسعر 80 مليون دينار. فإذا توفرت لديك البيانات التالية للشركة التابعة قبل الاستحواذ **(JCPA: دورة كانون ثاني 2010)**:

	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقد في الصندوق ولدى البنوك	80	80
صافي الذمم المدينة	360	340
المخزون	185	180
ضرائب مؤجلة عن صافي خسائر تشغيلية منقولة		240
معدات وممتلكات	680	720
المجموع	**1305**	**156**
مطلوبات متداولة	287	287
قروض طويلة الأجل	1115	1115
حقوق الملكية	**(97)**	**158**

أن الشهرة الناتجة عن عملية الاستحواذ تبلغ:

أ- 177 مليون دينار موجبة ب- 162 مليون دينار موجبة

جـ- 78 مليون دينار سالبة د- لا يكمن تحديدها

4. اشترت شركة مستثمرة كامل أسهم الشركة ص وذلك مقابل إصدار 50000 سهم من أسهمها وبقيمة اسمية 10 دنانير علماً بأن القيمة السوقية لها بلغت 15 دينار ولقد دفعت الشركة المستثمرة 15000 دينار نقداً نفقات مباشرة و 5000 نفقات إصدار وتسجيل الأسهم. إن تكلفة الاستثمار ستثبت في دفاتر الشركة المستثمرة بمقدار :

أ- 520000 دينار ب- 750000 دينار

جـ- 770000 دينار د- 765000 دينار

5. في 2016/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 200000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة ص مبلغ 180000 دينار، وكانت القيمة العادلة والدفترية لاصول ص متساوية باستثناء بضاعة قيمتها الدفترية 20000 دينار والعادلة 25000 دينار، نتج عن الشراء اندماج ص في س. ان مقدار شهرة ص التي ستظهر بعد الاندماج مباشرة تبلغ:

أ- 20000 دينار ب- 15000 دينار

جـ- 25000 دينار د- صفر

5. في 2016/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وتم تمويل الصفقة بالكامل عن طريق إصدار أسهم من س ونتج عن ذلك اندماج ص في س. فيما يلي حقوق المساهمين للشركتين قبل الشراء مباشرة:

	الشركة س	الشركة ص
رأس المال	200000	100000
رأس المال الإضافي	400000	150000
أرباح محتفظ بها 2016/1/1	100000	50000

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة وبعد الاندماج مباشرة ظهر رصيد رأس المال الإضافي لدى الشركة س الجديدة الناتجة عن الاندماج 250000 دينار. مع العلم ان القيمة الاسمية لسهم س وص كانت دينار للسهم الواحد.

بالاعتماد على المعلومات أعلاه اجب عن السؤالين التاليين:

6. ان عدد الأسهم التي أصدرتها س في سبيل شراء أسهم ص تبلغ
أ- 400000 ب- 500000
جـ- 250000 د- 550000

7. افترض ان الشركة س في الحالة السابقة أصدرت 380000 سهم لتملك ص، فان حساب الاستثمار في أسهم ص سيجعل مديناً لإثبات القيد الأول للاندماج بمبلغ:
أ- 380000 دينار ب- 300000 دينار
جـ- 250000 دينار د- 130000 دينار

8. في 2016/1/1 اشترت الشركة س 90% من أسهم الشركة ص وذلك عن طريق إصدار 100000 سهم، مع العلم ان القيمة الاسمية لسهم س يبلغ دينار واحد والقيمة السوقية تبلغ 4 دنانير. كما دفعت الشركة س مبلغ 10000 دينار نقدا وذلك عمولة وسطاء ماليين لإتمام الصفقة، ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين واستخدمت س طريقة الحيازة. ان قيد إثبات عملية التملك في دفاتر الشركة س سيتضمن جعل حساب الاستثمار في أسهم التابعة ص مدين بمبلغ:
أ- 400000 دينار ب- 110000 دينار
جـ- 360000 دينار د- 370000 دينار

9. يتم المحاسبة عن عمليات اندماج الأعمال وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) بطريقة:
أ- توحيد المصالح ب- الشراء
جـ- التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

10. محاسبة الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر محدد والناشئ عند اندماجات منشآت الأعمال كما يلي :
أ- احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
ب- عدم احتساب إطفاء سنوي و إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
جـ- احتساب إطفاء سنوي و إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
د- عدم احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

11. سيظهر عند زيادة القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه عن تكلفة الشراء:
أ- شهرة موجبة ب- شهرة سالبة
جـ- لا يوجد شهرة د- حقوق ملكية فكرية

التمرين الثاني: مقالي

في 2016/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك عملية انـدماج بين الشركتين، وقد ظهرت الميزانية العمومية بعد الاندماج مباشرة على النحـو التـالي (المبالغ بآلاف الدنانير):

مجموع الاصول	1750
الالتزامات للغير	250
رأس المال	800
علاوة إصدار	650
الأرباح المحتفظ بها	50

وقد أصدرت الشركة س في سبيل الاندماج 300000 سـهم مـن أسـهمها ذات القيمـة الاسمية دينار واحد والسوقية 3 دنانير ولم تدفع اية نقدية. وكانت ميزانيـة الـشركة ص قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بآلاف الدنانير):

مجموع الاصول	300
الالتزامات للغير	80
رأس المال	180
علاوة إصدار	30
الأرباح المحتفظ بها	10

فإذا علمت ما يلي:

1. كانت القيمة العادلة لاصول الشركة ص تزيد عن القيمة الدفترية بمقدار 110000 دينار.
2. استخدمت طريقة الحيازة ص لإثبات الاندماج.

المطلوب:

1. إثبات قيد (قيود) الشراء.
2. تحديد الشهرة ان وجدت التي ستظهر نتيجة الاندماج.
3. تحديد قيمة مجموع اصول الشركة س قبل الاندماج مباشرة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4)	عقود التأمين Insurance Contracts
4	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين". 3. بيان المتطلبات الرئيسية لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين". 4. توضيح كيفية معالجة انخفاض قيمة اصول أعادة التأمين. 5. بيان المقصود بمحاسبة الظل. 6. توضيح الشروط الواجب توفرها للقيام بعدم تجميع مكونات وديعة. 7. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين".

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (4)
عقود التأمين Insurance Contracts

مقدمة

صدر هذا المعيار في نيسان 2004 وساري المفعول اعتبارا من 2005/1/1، ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين، والافصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين.

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى تحديد كيفية التقرير عن عقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود (شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

1. إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
2. الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التاكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

نطاق المعيار Scope

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

1. عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة.
2. الأدوات المالية التي تصدرها مع تقديرات المشاركة المستقبلية.
3. لا ينطبق هذا المعيار على ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج او الموزع او تاجر التجزئة (والتي ينطبق عليها المعياران 18 و 17) وكذلك لا ينطبق على اصول والتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم(19) . وكذلك محاسبة الأدوات المالية بموجب معياري رقم(32) و (39).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

عقد التأمين An Insurance Contract: هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف اخر (المؤمن له).

التزام التأمين Insurance Liability: هي التزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين.

مزايا مضمونة Guaranteed Benefits: مدفوعات او مزايا أخرى يكون لحامل البوليصة او المستثمر المعين حقاً غير مشروط وغير خاضع للتقدير التعاقدي للمصدر.

بند مضمون Guaranteed Element: التزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية.

ميزة المشاركة الإختيارية **Discretionary Participation Feature**: الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية (بإضافة الى المنافع المضمونة):

أ- التي يكون مبلغها او وقت أدائها عائداً لتقدير شركة التأمين.

ب- عوائد الاستثمار المحققة و/او غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين. والربح والخسارة للشركة او الصندوق او اي مؤسسة اخرى تصدر العقد.

متطلبات المعيار الرئيسة

الاعتراف والقياس

1. الإعفاء المؤقت من بعض معايير التقارير المالية الدولية الأخرى: ومنها الإعفاء من التزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي:
   - عقود التأمين التي تصدرها.
   - عقود إعادة التأمين التي لديها.
2. يجب عدم الاعتراف بالتزام لأي مخصصات متعلقة بمطالبات ممكنة مستقبلاً تنشأ عن عقود التأمين غير الموجودة في تاريخ التقرير (مثل مخصصات الكوارث).
3. على شركة التأمين استبعاد التزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي او تبرأ من هذا الالتزام.

4. يجب على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية التزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها.
5. يجب اختبار مدى كفاية وملاءمة التزاماتها جميع تعاقداتها والتدفقات النقدية ذات العلاقة بها والاعتراف بكامل قيمة العجز او النقص في قائمة الدخل.
6. **انخفاض قيمة اصول أعادة التأمين:**

اذا كان هناك انخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين او حامل بوليصة إعادة التأمين فانه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وان يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قائمة الدخل ويحدث انخفاض القيمة في حساب إعادة التامين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي ان حامل بوليصة إعادة التامين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد اعادة التامين من شركة التامين.

7. يمكن لشركة التامين ان تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التامين اذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة ولكن ليس اقل موثوقية لاحتياجات متخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية.
8. عند تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة لالتزامات التامين يمكن ان تعيد شركات التامين تصنيف بعض او كل اصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل. ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التامين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس التزامات التامين ويتم الاعتراف بأثر هذه التغيرات في قائمة الدخل.
9. يمكن لشركة التامين الاستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء احدها):

أ- قياس التزامات التامين على أساس غير مخصوم.

ب- قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

جـ- استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التامين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

10. الحيطة والحذر: Prudence

لا تحتاج شركة التامين الى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التامين ذات التحفظ الكبير، ومع ذلك اذا كانت عقود التامين تقاس بتحفظ كافي فيجب ان لا تدخل في المزيد من الحيطة والحذر (لا يجوز إقتطاع مخصص أخطار كارثية).

11. هامش الاستثمار المستقبلي: Future Investment Margins

لا تلزم شركة التامين تغيير سياستها المحاسبية لاستبعاد هوامش الاستثمار المستقبلي.

12. محاسبة الظل Shadow Accounting:

يمكن لشركة التامين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الاعتراف بربح او خسارة غير محققة على اصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة.

والتسويات ذات العلاقة على التزامات التامين اما بنود الميزانية الاخرى سوف يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية اذا كانت الأرباح او الخسائر غير المحققة سوف يتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، ويطلق على هذه الممارسة عادة محاسبة الظل.

مثال (1)

تستخدم شركة الشرق العربي نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات الى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من او العائدات على العقارات التي يشغلها المالك.

بما ان الشركة تستخدم نموذج اعادة التقييم، فإنها سوف تعترف بالتغير في فروقات اعادة التقييم لتلك العقارات ضمن حقوق الملكية بإسم فائض اعادة التقييم، وبالتالي سيتم الاعتراف في التغيرات في قياس الالتزام التأميني الناتج عن اعادة تقييم العقارات ايضاً ضمن حقوق الملكية، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح المعيار لشركات التامين باستخدامها ولكنه لا يلزمها على ذلك.

13. المشتقات المدمجة Embedded Derivatives:

تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر مُتضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة بأسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ 100000 دينار، وبفائدة تدفع سنوياً وبمعدل فائدة يتحدد بناءاً على سعر النفط أوالذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

يتطلب المعيار المحاسبة الدولي رقم (39) ان تفصل بعض المشتقات المدمجة عن عقدها الاصلي وقياسها بالقيمة العادلة وإدخال التغيرات في قيمتها العادلة في قائمة الدخل وينطبق المعيار رقم (39) على المشتقات المدمجة في عقد التامين ما لم تكن المشتقات المدمجة ذاتها عقد تامين.

1. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.
2. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.
3. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

14. عدم تجميع مكونات وديعة Unbundling of Deposit Component:

في بعض الحالات تحمل عقود التامين جزء مقابل التامين والجزء الأخر كوديعة يتم استثمارها لصالح المستفيد وبهذا الخصوص يكون عدم التجميع مطلوباً اذا توفرت الشروط التالية:

أ- تستطيع شركة التامين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التامين.

ب- لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التامين غير ذلك الاعتراف بكل الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة.

جـ- يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب اذا كانت شركة التامين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الاعتراف بكل الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الاعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والالتزامات.

د- لا يسمح لشركة التامين بفصل مكونات الوديعة اذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل.

هـ- في حالة عدم تجميع العقد فانه يتوجب على شركة التامين ما يلي:

1. تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات او جزء التامين.
2. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) على مكونات او جزء الوديعة.

مثال (2)

ابرمت الشركة العربية للتأمين وثيقة تأمين مفردة بقسط تأمين يبلغ 2000 دينار يقبض مرة واحدة عند ابرام العقد ، وتتوقع الشركة مطالبات من حامل الوثيقة بمبلغ 1200 دينار في السنة الرابعة . وبتاريخ كتابة الوثيقة دفعت الشركة عمولة بمبلغ 400 دينار . يبلغ سعر الفائدة الخالي من المخاطر 3% . تتبع الشركة سياسة بتوزيع صافي اقساط التامين ومصروف المطالبات وتكاليف العمولة على مدار اول سنتين من الوثيقة . تبلغ عوائد استثمار اقساط الوديعة في السنتين الاولى والثانية 60 و 80 دينار على التوالي .

المطلوب: بيّن كيفية معالجة هذه الوثيقة بإستخدام منهج التأجيل والمطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4) .

حل مثال (2)

بموجب سياسة التأجيل والمطابقة التي تتبعها شركات التأمين فإن ارباح السنة الاولى والثانية ستظهر كما يلي:

البيان	السنة الاولى	السنة الثانية
قسط التأمين المكتسب 2000÷2	1000	1000
مصروف المطالبات 1200÷2	(600)	(600)
مصروف العمولة 400÷2	(200)	(200)
ربح التأمين	**200**	**200**
يضاف : عائد الاستثمار	60	80
الربح	**260**	**280**

العرض والإفصاح:

1. يجب على شركة التامين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التامين في القوائم المالية:

أ- السياسات المحاسبية لعقود التامين والاصول والالتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها.

ب- اسس الاعتراف وتسجيل الاصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التامين.

جـ- التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة – اختياري.

2. اذا كان المؤمن (شركة التامين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التامين فانه يجب الإفصاح عما يلي:

أ- الأرباح او الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد اعادة التامين.

ب- إطفاء الأرباح او الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة.

جـ- تأثير اي تغيرات في التقديرات.

د- كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار توقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التامين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها .

هـ- مخاطر التامين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق، وتركز مخاطر التامين، والمطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات).

و- مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الائتمان بموجب معيار متطلبات معيار المحاسبة المالي رقم (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين"؟
   - عقد التأمين
   - التزام التأمين
   - مزايا مضمونة
   - بند مضمون
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين"؟
5. وضح كيفية معالجة انخفاض قيمة اصول أعادة التأمين.
6. ما هو المقصود بمحاسبة الظل؟
7. ما هي الشروط الواجب توفرها للقيام بعدم تجميع مكونات وديعة؟
8. ما هي أهم الافصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4): "عقود التأمين"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (4) (IFRS) حول محاسبة عقود التأمين يتناول ما يلي: (**JCPA: الدورة الرابعة**)

أ- الإعتراف والقياس لعقود التأمين بشكل محدود

ب- الإعتراف والقياس لعقود التأمين بشكل شامل.

جـ- لا يبحث الإعتراف والقياس لعقود التأمين بتاتاً.

د- ينطبق هذا المعيار على عقود التأمين بما فيها عقود التأمين المستندة من الشركة للغير وليس على عقود إعادة التأمين المستندة للشركة من الغير.

2. واحدة من عقود التأمين التالية لا يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4):

أ- تأمين ضد الحريق. ب- التأمين على الحياة.

جـ- خطة التقاعد د- التأمين الصحي

3. لا يسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) بما يلي:

أ- التحفظ المبالغ به في أخذ المخصصات.

ب- الاستمرار في قياس التزاماتها التأمينية على أساس غير مخصوم.

جـ- وجود التزامات تأمينية تم تأديتها.

د- تغيير سياساتها المحاسبية تحت اي ظرف.

4. إذا كانت عقود التامين تحمل جزء مقابل التامين والجزء الاخر كوديعة يتم استثمارها لصالح المستفيد و في حالة عدم تجميع العقد فانه يتوجب على شركة التامين ما يلي:

أ- تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكون او جزء التامين.

ب- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (39) على مكون او جزء الوديعة.

جـ- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (838) على مكون او جزء الوديعة

د- (أ) و(ب) صحيح.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations
5	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع. 4. توضيح كيفية الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع. 5. بيان كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع. 6. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations

مقدمة

يعالج هذا المعيار موضوعين هما:

- كيفية قياس وعرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع Non-current Assets Held For Sale، وهي الاصول غير المتداولة والتي تنوي المنشاة التخلص منها ببيعها، ويتطلب المعيار ضرورة عرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في الميزانية بشكل مستقل عن الاصول غير المتداولة.
- نتائج العمليات غير المستمرة Discontinued Operations والتي تمثل ارباح او خسائر التخلص من خط إنتاجي او ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

ونظراً لان الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة تتميز بكونها غير متكررة الحدوث ولها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشاة، فان عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل سيمكن مستخدمي القوائم من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج اعمال المنشاة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل افضل.

صدر هذا المعيار في اذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 2005/1/1، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) والذي كان يحمل العنوان "العمليات غير المستمرة"، الذي تم الغاءه عند صدور هذا المعيار.

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والافصاح عن نتائج العمليات غير المستمرة، وبشكل اكثر تحديداً يهدف المعيار الى تغطية ما يلي:

أ- بالنسبة للاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، يتم معالجتها وفق المعيار على النحو التالي:

- يتم قياسها بالقيمة المرحلة (الدفترية) Carrying Amount أو القيمة العادلة مطروحاً منها المصاريف اللازمة لبيعها أيهما أقل.
- تعرض كبند مستقل في الميزانية.
- يتم التوقف عن اهتلاكها.

ب- بالنسبة لنتائج العمليات غير المستمرة يتم عرضها في بند منفصل في قائمة الدخل.

نطاق المعيار Scope

ينطبق معيار الابلاغ المالي رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف **Disposal Groups** ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فان المعيار لا ينطبق على الاصول التالية نظراً لانها مغطاة بمعايير اخرى:

1. الاصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12).
2. الاصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19).
3. الاصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39).
4. الاصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40).
5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).

التعريفات والمصطلحات الرئيسة الواردة في المعيار

تكاليف البيع Cost to Sell: هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتخلص من اصل او (مجموعة التصرف)، ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة.

القيمة الدفترية (المرحلة) Carrying Amount: هي التكلفة التاريخية للاصل بعد تنزيل مجمع الاهتلاك، ومجمع خسائر التدني (الانخفاض) في قيمة الأصل.

حدث محتمل Probable : حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه.

المبلغ القابل للاسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset: هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" ايهما اعلى.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافاً اليها القيمة المتبقية للاصل والمتوقعة في نهاية عمره الانتاجي.

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS 13).

متطلبات المعيار الرئيسة

فيما يلي المتطلبات الرئيسية للمعيار:

أولاً: تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع:

يتم، بشكل عام، تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال عملية بيع هذه الاصل، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل. بالاضافة الى ذلك فان هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع، وهذان الشرطان هما:

1. أن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب اصلاحات او تعديلات لتجهيزه للبيع.

2. ان تكون هناك احتمالية عالية لبيع الاصل، وتعني الاحتمالية العالية ان تكون احتمالية حدوث عملية بيع الاصل اكثر من عدم حدوثها. وحتى تكون احتمالية بيع الاصل عالية يجب ان يتوفر ما يلي:

- ان يكون هناك التزام وخطة معدة من قبل ادارة الشركة ومن مستوى اداري مناسب لبيع الأصل وانه من غير المحتمل ان تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع.
- ان تضع المنشاة برنامج او خطة فاعلة لايجاد مشتري للاصل.
- ان يكون للأصل سوق نشط يمكن من خلاله تسويق وبيع الاصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة للاصل.
- من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف.
- من غير المحتمل حدوث تغيرات جوهرية على خطط بيع الاصل، او التراجع عن عملية بيعه.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الاصل مصنف كاصل غير متداول محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- ان تكون الاحداث التي ادت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشأة.
- توفر دلائل كافية بأن المنِشأة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ بها للبيع.

تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين

تصنف الاصول غير المتداولة او (مجموعة التصرف) على انها محتفظ به للتوزيع على المالكين عند التزام المنشأة بتوزيع الاصل على المالكين ، ويجب ان تكون الاصول متوفرة فورا للتوزيع الفوري او يجب ان يكون التوزيع محتملا بشكل كبير بحيث يتم استكمال عملية التوزيع خلال عام من تاريخ التصنيف. ويجب الاخذ بالاعتبار احتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما اذا كان البيع محتملا بشكل كبير.

ثانياً: الاصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)

Non – Current Assets That are to be Abandoned

1. في حال قررت المنشاة ترك او هجر اصل غير متداول، فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كاصل محتفظ به للبيع"، وذلك نظراً لان القيمة الدفترية للأصل (القيمة المرحلة) سوف تسترد اساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك اذا كانت (مجموعة التصرف) Disposal Group المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقفة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على انها عمليات متوقفة اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة او (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الأقتصادي، ثم الاستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.
2. لا تعامل المنشأة الأصل غير المتداول الذي تم ايقاف استخدامه مؤقتاً كما لو كانت قد تركته.

مثال (1)

في 2016/4/1 قررت هيئة المديرين لدى شركة الغد الصناعية استبدال احد الخطوط الإنتاجية، وقد تم وضع خطة لتنفيذ ذلك وتم الاتفاق على الالتزام بالخطة والبدء بالإجراءات اللازمة لذلك. وبناء عليه تم الاتفاق على بيع الخط الإنتاجي لإحدى المصانع المحلية التي تعمل في نفس مجال الصناعة. ونظراً لوجود التزام من الشركة لتامين زبائن الشركة باحتياجاتهم من المادة المصنعة ضمن الخط الإنتاجي المخطط بيعه، تم الاتفاق مع الشركة التي ستشتري الخط على تسليم الخط لها بعد استكمال تجهيز الخط الجديد. وفي 2016/12/31 كانت الشركة ما زالت في مراحل إعداد الخط الجديد وبالتالي لم تقم بتسليم الخط القديم للمشتري.

المطلوب: هل يتوجب تصنيف الخط القديم الموجود لدى الشركة كأصل محتفظ به للبيع؟

حل مثال (1)

لا يتم تصنيف الخط الإنتاجي في الحالة السابقة كأصل محتفظ به للبيع، نظراً لان الأصل غير جاهزة للبيع الفوري.

الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع

1. يتم قياس الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل** (القيمة العادلة- تكاليف البيع) أيهما أقل.
2. يجب قياس الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول) والمصنفة كمحتفظ بها للتوزيع على المساهمين **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل** (القيمة العادلة- تكاليف التوزيع[1]) أيهما أقل.
3. عند تصنيف الاصل غير المتداول كمحتفظ به للبيع (مجموعة الاصول) يتم مباشرة وقبل التصنيف قياس الاصل وفق المعايير ذات العلاقة (عادة وفق المعايير IAS 16 و IAS 38 و IFRS 9) والاعتراف بالتدني في قيمتها ان وجد . حيث يتم الاعتراف بخسارة التدني في بيان الدخل ما لم يكن الاصل يعالج بموجب نموذج اعادة التقييم قبل اعادة التصنيف حيث يتم تخفيض رصيد فائض اعادة التقييم بمقدار خسارة التدني. اما بعد تصنيفه كمحتفظ به للبيع فان خسارة التدني تقاس وتعالج وفق هذا المعيار (اي في بيان الدخل) وعلى اساس القيمة الدفترية (المرحلة) بتاريخ اعادة التصنيف أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة- تكاليف البيع) أيهما أقل.
4. عند الحصول على اصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الاصول بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.
5. عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة فإن المنشأة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.

يتم الاعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول معاً)، عند انخفاض **صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة)**. ويلاحظ ان معالجة خسارة التدني للاصول غير المتداولة المحتفظ

[1] تمثل التكاليف المتعلقة بالتوزيع باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل .

بها للبيع تختلف بعض الشيء عن معالجة خسارة التدني للاصول غير المتداولة الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "الانخفاض في الاصول". فحسب المعيار رقم (36) يتم الاعتراف بخسارة التدني في حالة انخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل. والقيمة القابلة للإسترداد للأصل هي عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **ايهما اعلى**. وعليه فان الاعتراف بخسارة التدني حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) لا تنطبق على الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

6. في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة- تكاليف البيع) لأصل سبق أن اعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الاعتراف بالزيادة كمكاسب (أرباح استعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الاصول او مجموعة التصرف المعدة للبيع) والتي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار او تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني الأصول رقم (36)، قبل تصنيف الاصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.
7. لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع او الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهتلاك، حتى لو كانت ما تزال تستخدم من قبل المنشاة. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على انها "محتفظ بها البيع" فيستمر الإعتراف بها كما هو.

تغييرات خطة البيع

1. إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (او مجموعة التصرف) على أنها "محتفظ بها للبيع".

مثال: إذا قررت المنشأة عدم بيع الأصل لأن السعر المعروض أقل بكثير مما هو مقدر له، فيتم في هذه الحالة التوقف عن تصنيف الاصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

2. يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع او توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع، بالقيمة الاقل من القيمتين التاليتين:

أ- القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ بها للبيع، وعلى ان يتم تعديله بأي إهتلاكات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الاصل على إنه "محتفظ به للبيع"، أو

ب- المبلغ القابل للاسترداد Recoverable Amount في تاريخ اتخاذ قرار عدم البيع.

3. يتم تضمين أي تسوية مطلوبة متعلقة بالقيمة الدفترية (المرحلة) "بند أ في النقطة السابقة" للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محتفظ به للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها الغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

العرض والإفصاح

1. يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تُمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعات المعدة للبيع).

2. يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية :

أ- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

ب- الأصول (المحتفظ بها للبيع) للمجموعات المعدة للبيع والإلتزامات المتعلقة بها.

ومن الامثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول وإلتزامات.

3. يجب الإفصاح عما يلي:

أ- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملاً إجمالي:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة.

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملاً العمليات غير المستمرة.

ب- تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال بيان ما يلي (في الإيضاحات):

1. الإيراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة.
2. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (1).
3. الربح أو الخسارة المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف المكونة للعملية غير المستمرة.
4. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (3).

4. إفصاحات أخرى:

أ- وصف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف).

ب- وصف وقائع وظروف البيع أو المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقع بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك.

جـ- الربح أو الخسارة المعترف بها، وإذا لم يكن معروضاً بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل فيجب تحديد البند الرئيس الذي يشمل رقم الربح أو الخسارة.

د- ما إذا كانت متطلبات التقرير القطاعي الذي يوجد به الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) معروضاً طبقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8).

هـ- وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا استبعدت المنشأة أصلاً أو التزاماً مفرداً من "مجموعة تصرف" وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأي فترات سابقة معروضة.

مثال (2)

تخطط إحدى المنشأت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمحتفظ بها للبيع، تم قياس المجموعة كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع	القيمة الدفترية المعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع
الشهرة	1500	1500
مباني، اراضي، معدات (مسجلة بمبالغ اعادة التقييم)	4600	4000
مباني، اراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	5700	5700
المخزون	2400	2200
اصول مالية معدة للبيع	1800	1500
المجموع	**16000**	**14900**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الاصول المحتفظ بها للبيع بمبلغ 13000 دينار

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية لمجموعة الأصول وفق معيار الابلاغ المالي رقم (5).

حل مثال (2)

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة بمبلغ 1100 دينار مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع. وتبلغ خسارة التدني 1900 دينار (14900- 13000) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الاصول غير المتداولة الملموسة الاخرى وبنسبة وتناسب مع ارصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للاصول المتداولة كالمخزون او الاصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
– الشهرة	1500	1500	0
– مباني، اراضي، معدات – (مسجلة بمبالغ اعادة التقييم)	4000	(165)	3835
– مباني، اراضي، معدات – (مسجلة بالتكلفة)	5700	(235)	5465
– المخزون	2200	0	2200
– اصول مالية معدة للبيع	1500	0	1500
المجموع	**14900**	**1900**	**13000**

مثال (3)

فيما يلي معلومات عن أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في 2012/8/1 وكانت قيمته الدفترية 5000 دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ 4000 دينار، كما بلغت صافي قيمته العادلة في 2012/12/31 مبلغ 3500 دينار، وفي 2013/12/31 بلغت صافي قيمته العادلة 6000 دينار.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق معيار الابلاغ المالي رقم (5).

حل مثال (3)

يوم التصنيف 2012/8/1	
القيمة الدفترية	5000 دينار
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة– تكاليف البيع)	(4000) دينار
خسارة التدني	1000 دينار

(بتاريخ اعداد الميزانية) 2012/12/31	
صافي القيمة العادلة في 8/1	4000 دينار
صافي القيمة العادلة في 2012/12/31	(3500) دينار
خسارة التدني لسنة 2012	500 دينار
مجمع خسارة التدني	1500 دينار

(بتاريخ إعداد الميزانية) 2013/12/31	
صافي القيمة العادلة في 2013/12/31	6000 دينار
صافي القيمة الدفترية يوم التوقف	5000 دينار
التكلفة او صافي القيمة العادلة ايهما اقل	5000 دينار
القيمة المسجلة بالدفاتر (العادلة) في 2012/12/31	3500 دينار
استعادة خسارة التدني (ربح) = 5000 – 3500	= 1500 دينار لعام 2013

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟

– تكاليف البيع	– المبلغ القابل للاسترداد للأصل
– محتمل	– القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)

4. ما هي الشروط الواجب توفراها لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع؟
5. وضح كيفية الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع.
6. بين كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع.
7. ما هي اهم الافصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة مما يلي لا تعتبر من معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع:
   أ- أن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي.
   ب- ان تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة ومن مستوى اداري مناسب لبيع الأصل وانه من غير المحتمل ان تحدث تغييرات جوهرية او إلغائها.
   جـ- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف.
   د- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (18) شهراً من تاريخ التصنيف.
2. من المتطلبات الرئيسية للمعيار لتصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع:
   أ- إن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي
   ب- في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال عملية بيع الأصل
   جـ- ان تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل
   د- جميع ما ذكر صحيح
3. عند الحصول على اصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الاصول:
   أ- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة أيهما أقل
   ب-بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع
   جـ- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة القابلة للاسترداد ايهما اقل
   د- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة القابلة للاسترداد ايهما اعلى
4. بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع فإنه يتم إحتساب مصروف الإهتلاك لها كما يلي:

أ- بطريقة القسط الثابت	ب- بنفس طريقة إهتلاك الأصول المشابهة
جـ- لا تخضع للإهتلاك	د- على مدار 3 سنوات كحد أقصى

(الأسئلة من 5 – 6 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع فإنها تظهر وفقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) (IFRS) كما هو وارد أدناه:
   أ- بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل.
   ب- بالكلفة أو بالقيمة العادلة أيهما أقل.
   جـ- بالقيمة الدفترية أو بالقيمة العادلة ناقص مصاريف البيع أي القيمتين أقل.
   د- بالقيمة العادلة لها.
6. إن نتائج العمليات المتوقفة (غير المستمرة) تظهر في البيانات المالية كما يلي:
   أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل.
   ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.
   جـ- يتم الافصاح عنها في الايضاحات حول البيانات المالية اذا كانت جوهرية.
   د- ما ورد في (أ) و (جـ) اعلاه صحيح.

التمرين الثاني (مقالي)

في 2016/12/31 كان لدى شركة الصناعات الحديثة آلات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل محتفظ به للبيع. وقد بلغت القيمة الدفترية للآلات بتاريخ 2016/12/31 مبلغ 50000 دينار، بينما بلغت صافي القيمة العادلة للآلات بذلك التاريخ 39000 دينار.

في 2017/12/31 بلغت صافي القيمة العادلة للآلات 43000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للآلات وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (5)، وكيفية عرضها في ميزانية الشركة في 2016/12/31 و2017/12/31.

التمرين الثالث (حالات عملية)

1. في 2016/4/1 قامت شركة الحرية باعادة تصنيف معدات كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 200000 دينار وصافي القيمة العادلة 180000 دينار والقيمة قيد الاستعمال 185000 دينار. في 2016/12/31 تم تقييم صافي القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 204000 دينار.

في ضوء ما سبق ما القيمة الدفترية المسجلة للمعدات التي ستظهر في ميزانية 2016/12/31؟

2. في 2016/12/31 كان لدى احد المنشات آلات مصنفه كاصل غير متداول محتفظ به للبيع، تكلفتها 150000 دينار ومجمع اهتلاكها 120000 دينار، ومجمع التدني 5000 دينار. وفي هذا التاريخ (2016/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 31000 دينار.

ما (قيود) قيد إعادة التقييم؟

3. في 2016/12/31 كان لدى شركة الحرية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 60000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـــ 55000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 2000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 1300 دينار.

ما مقدار الربح او الخسارة الواجب الاعتراف به عند تصنيف المعدات في 2016/12/31؟

4. في 2016/12/31 كان لدى شركة السلام معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان التكلفة التاريخية للمعدات 60000 دينار ومجمع الاهتلاك 40000 دينار، وتم الاعتراف بخسارة تدني عند التصنيف تبلغ 4000 دينار وذلك بمقدار انخفاض القيمة العادلة عن الدفترية المسجلة للمعدات. في 2017/12/31 كانت المعدات ما تزال لدى الشركة وتم الاستمرار في تصنيفها كاصل غير متداول محتفظ به للبيع، وتم في هذا التاريخ تقدير صافي القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 11000 دينار.

ما (قيود) قيد إعادة التقييم في 2017/12/31؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها Exploration For and Evaluation of Mineral Resources
6	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها". 3. بيان أهم بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل. 4. توضيح كيفية القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية). 5. عرض لأهم المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لاختبار التدني لتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل؟ 6. شرح لطريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز. 7. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها".

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)

الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

Exploration For and Evaluation of Mineral Resources

مقدمة

تمثل المصادر الطبيعية حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها. واهم ما تمتاز به المصادر الطبيعية هو حاجتها الى استثمارات مالية ضخمة، كما تحتاج لفترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر، كما ان هناك حالات عديدة يكون فيها المصدر الطبيعي غير مجدي استغلاله اقتصادياً ولا يتم اكتشاف ذلك الا بعد مرور فترة زمنية طويلة على بدء العمل ودفع مبالغ عالية نسبياً. من هنا فان اهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية هي كيفية تحديد ومعالجة تكاليف البحث والاستكشاف الخاصة بها، ومن ثم كيفية توزيع التكلفة خلال الفترات التالية للتملك او اكتشاف المصدر.

صدر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها" بصورته النهائية في حزيران 2005 وأصبح ساري المفعول من 1/1/ 2006، وقد جاء المعيار لوضع بعض الإرشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى ان يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقاً بإصدار معيار اكثر تفصيلاً وتحديداً وليتم تغطية الموضوع بشكل وافي.

بناء على ما سبق، لم يحدد المعيار سياسة محاسبية معينة فيما يتعلق بالمصادر الطبيعية وتقييمها، وانما سمح المعيار للمنشأة بتطوير السياسة المحاسبية الملاءمة، وبدون اعتبارات محددة لمتطلبات الفقرات (11) و(12) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء". تلك الفقرات التي تشير الى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس، ويقصد بهذا المعيار الامريكي رقم (19). وعليه فإن الشركات

تستطيع الاستمرار باتباع نفس أسس الاعتراف والقياس التي كانت تستخدمها كسياسة محاسبية منسجمة مع متطلبات هذا المعيار.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية. وبشكل أكثر تحديداً، يهدف المعيار الى:

أ- ادخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.

ب- تحديد أي من نفقات الإستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف.

جـ- إخضاع نفقات الإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم (6)، في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

د - بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف عن وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

نطاق المعار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الإستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية. في حين لا ينطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف:

1. التي تدفع قبل حصول المنشاة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، أو منجم او ما شابهه.
2. التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

بنود الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول

Exploration and Evaluation Assets

هي تكاليف الإستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية والتي يتم تصنيفها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة.

نفقات الإستكشاف والتقييم

Expenditures Exploration and Evaluation

هي النفقات المتكبدة اثناء عمليات الإستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

الإستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية

of Mineral Resources Exploration For and Evaluation

هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشأة على الحق القانوني في القيام بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والإقتصادية لإستخراج الموارد الطبيعية. وتشمل الموارد الطبيعية المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة.

متطلبات المعيار الرئيسة

1. لم يتضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل وإنما ترك للمنشاة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك. ونص المعيار على قيام المنشآت التي تعترف بتكاليف الإستكشاف والتقييم كأصول بتطبيق الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8). حيث تنص الفقرة (10) على أنه في حالة عدم وجود معيار محدد او تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملاءمة وموثوقة.
2. تعفى المنشأة من الالتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و(12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تشير الى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس.
3. يتم قياس تكاليف الإستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة.
4. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الإستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة بإتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود

التكاليف التي سترسمل ان تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج المصادر الطبيعية (نفط اوغاز). وفيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

- تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of right to explore
- تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية Topographical, geological, geochemical, and geophysical studies
- تكاليف الاستكشاف Exploratory Drilling
- تكاليف الحفر Trenching
- تكاليف العينات Sampling
- تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية Evaluating he technical feasibility and commercial viability of extracting a mineral resource

5. لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والاستكشاف)، ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار رقم (38).
6. في حالة التزام المنشأة بترميم او ازالة مخلفات عملية التنقيب والاستكشاف، يتم الإعتراف بذلك كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).
7. القياس اللاحق بعد الإعتراف: بعد الإعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار(16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.
8. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية، او ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمةً.

9. يتم تصنيف تكاليف التقييم والإستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة او غير ملموسة طبقاً لنوع الأصل. فمثلاً تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تكاليف معدات الحفر والمركبات تعتبر ملموسة، وتعتبر تكاليف اهتلاك او استخدام اصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس من تكاليف الاصل غير الملموس، اما الاصل نفسه الذي يتم اهتلاكه فهو أصل ملموس.
10. يتم التوقف عن اثبات تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج المصادر الطبيعية (النفط او الغاز مثلاً). ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما اذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.
11. يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسملة من خلال تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى إحتمالية أن تزيد تكلفة الأصل (مخزون النفط مثلاً) عن مقدار القيمة القابلة للإسترداد Recoverable Amount ففي هذه الحالة يجب على المنشأة قياس وعرض والافصاح عن خسارة التدني بوجب معيار المحاسبي الدولي رقم (36) المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول.
12. يتم الإعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل.
13. المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- انتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.

ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق.

جـ- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءاً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة.

د- اذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أقل من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

14. الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والإستكشاف عن المصادر الطبيعية. وهذا يتطلب ما يلي:

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الإعتراف بهذه التكاليف كأصول.
- مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة عن الإستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

المعالجة المحاسبية للنفط والغاز

يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

1. طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method
2. طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وفق طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فانه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والإستكشاف للأبار والمناجم الناجحة فقط. أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء غير المجدية إقتصادياً أو الفارغة (Dry Holes) فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للأبار او المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة، مع العلم ان مركز التكلفة قد يكون دولة معينة او مجموعة دول.

مثال (1)

بلغت تكاليف التنقيب لدى الشركة (س) وهي احدى شركات النفط كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
.1	منتج	1 مليون
.2	منتج	2 مليون
.3	فارغ	1.5 مليون

.4	فارغ	1 مليون
.5	فارغ	2 مليون
.6	منتج	2.5 مليون
المجموع		**10 مليون**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

حل مثال (1)

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فان مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

5,500,000		من حـ/ مخزون النفط
4,500,000		حـ/ مصروف التنقيب والاستكشاف
	10,000,000	الى حـ/ البنك

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط باجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي :

10,000,000		من حـ/ مخزون النفط
	10,000,000	الى حـ/ البنك

المعالجة المحاسبية لنضوب المصادر الطبيعية

بعد عملية اكتشاف المصادر الطبيعية وتجهيزها لغايات الاستغلال وثبوت الجدوى الاقتصادية من عملية الاستغلال، يتم تقدير الكمية المتوفرة في المصدر او الكمية المتوقع استخراجها من المصدر خلال فترة الترخيص الممنوحة للمنشاة اذا كان هناك فترة محددة للاستغلال. ثم يتم توزيع تكاليف الترخيص والإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) على الفترات الزمنية التي يتم فيها استخراج المصدر ليتم الاعتراف بتكلفة الجزء المستخرج كمصروف نضوب أو استنفاذ Depletion.

ويتم استخراج مصروف النضوب حسب الخطوات التالية:

1. يتم ايجاد معدل تكلفة الوحدة المستخرجة وحسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكاليف الاصل المرسملة} - \text{القيمة المتبقية المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}}$$

2. يتم في كل فترة مالية حصر الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، ومن ثم ايجاد مصروف النضوب الواجب تحميله للفترة عن طريق ايجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة في معدل تكلفة الوحدة.

3. يثبت مصروف النضوب لكل فترة بموجب القيد التالي:

من حـ/ المخزون		×××
الى حـ/ مجمع النضوب (أو الاصل)	×××	

ويلاحظ ان تكاليف الكمية المستخرجة (حصتها من مصروف النضوب) قد حملت لحساب المخزون، وفي حالة وجود تكاليف إضافية لتصنيع المنتج يتم إضافتها لحساب المخزون، وعند بيع المخزون أو أي جزء منه يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ تكلفة المبيعات		×××
الى حـ/ المخزون	×××	

مثال (2)

- في 2015/1/1 حصلت شركة المعادن الثمينة على حق التنقيب عن الذهب في الاردن وضمن منطقة المفرق. وفي 2015/12/1 تم اكتشاف احد المناجم، حيث قدر مخزونه بـ 80000 أونصه وبلغت التكاليف المنفقة على المنجم حتى تاريخه والتي تم رسملتها مبلغ 1200000 دينار.
- في 2015/12/31 تبين انه قد تم استخراج 1000 اونصة، بيع منها 800 اونصة بسعر 50 دينار للاونصة.
- في 2016/12/31 تبين انه قد تم استخراج 20000 اونصة.
- بلغ مبيعات الشركة للعام 2016 / 14200 اونصة بسعر 60 دينار للاونصة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر الشركة للاعتراف بمصروف النضوب، مع بيان كيفية اظهار الاصل في الميزانية وذلك للاعوام 2015 و 2016.

حل مثال (2)

عام 2015

- قيد رسملة تكاليف المنجم:

1200000		من حـــ/ منجم الذهب / الاردن - المفرق	/12/1
	1200000	الى حـــ/ النقدية	2015

- قيد مصروف النضوب للعام 2015:

15000		من حـــ/ المخزون	/12/13
	15000	الى حـــ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	2015

معدل تكلفة الاونصة = $\frac{1200000}{80000}$ = 15 دينار

مصروف النضوب للعام 2015 = 15 × 1000 = 15000 دينار.

الميزانية كما هي في 2015/12/31			
1200000	منجم الذهب / الاردن - المفرق		
(15000)	يطرح مجمع النضوب		
1185000			

عام 2016

- قيد مصروف النضوب للعام 2016:

300000		من حـــ/ المخزون	/12/13
	300000	الى حـــ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	2015

- مصروف النضوب للعام 2016 = 15 × 20000 = 300000 دينار.

الميزانية كما هي في 2016/12/31			
1200000	منجم الذهب / الاردن - المفرق		
(315000)	يطرح مجمع النضوب		
885000	الصافي		

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
   - بنود الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول.
   - نفقات الإستكشاف والتقييم.
   - الإستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية.
4. ما هي أهم بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل؟
5. وضح كيفية القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية).
6. ما هي أهم المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل؟
7. وضح الفرق بين طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز.
8. ما هي اهم الافصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟

التمارين

- التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إلتزام منشأة نفطية بإزالة أو ترميم مخلفات عملية الترميم، في المستقبل يتم الإعتراف بها كما يلي :
   أ- لا يتم الإعتراف بها إلا عند تكبدها وتسجل حينها كمصاريف.
   ب- يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف المتوقع تكبدها مستقبلاً.
   جـ- يتم تخفيضها مباشرة من إيرادات بيع النفط.
   د- تسجل كبند ضمن حقوق الملكية.
2. يمكن المحاسبة عن النفط والغاز والموارد غير المتجددة بإستخدام الطريقة التالية:
   أ- التكاليف الكلية.
   ب - (أ) + (ب)
   جـ- الجهود الناجحة.
   د- لا شيء مما ذكر
3. واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء إختبار التدني لأصل تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب :
   أ- إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.
   ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق
   جـ- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة.
   د- اذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أكبر من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

التمرين الثاني (مقالي)

بلغت تكاليف التنقيب لدى شل العالمية وهي احدى شركات النفط العالمية كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
.1	منتج	5 مليون
.2	منتج	3 مليون
.3	فارغ	2.5 مليون
.4	فارغ	1 مليون
.5	فارغ	4 مليون

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)	الأدوات المالية: الإفصاحات Financial Instruments: Disclosures
7	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 3. بيان متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 4. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالتحوط وبمخاطر السيولة والسوق. 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)
الأدوات المالية: الإفصاحات
Financial Instruments : Disclosures

هدف المعيار Objective

1. يهدف هذا المعيار الى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم:

أ- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشاة.

ب- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشاة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشاة لهذه المخاطر.

2. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكمله للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم (32) و(39) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

يلاحظ من الأهداف السابقة أن هناك تركيز على بيان عنصر الأهمية (الجوهرية) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وكذلك فقد تم شمول الفترة التي يتم الإفصاح خلالها عن طبيعة ومدى مخاطر الأدوات المالية لتشمل المخاطر كما في تاريخ المركز المالي وخلال الفترة المالية أي أن الفترة الزمنية لتقييم المخاطر أصبحت أكثر شمولا.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشأت ولكافة أنواع الأدوات المالية عدا:

1. الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفق معايير المحاسبة الدولية ذوات الأرقام (27) و(28) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) .
2. منافع الموظفين والالتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

3. العقود الناجمة عن الالتزامات الطارئة في اندماج الأعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
4. عقود التامين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).
5. الأدوات المالية والعقود والالتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2).

متطلبات المعيار

1. مدى أهمية بند الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل :

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية و(جوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل .

2. الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في الميزانية:

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، أما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات التفسيرية (Notes):

أ- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وفق المعيار رقم (9).

ب- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وفق المعيار رقم (9).

ب- الاصول المالية بالتكلفة المطفاة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (9) .

هـ- المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى 1/ مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة و2/ الجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة.

و- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

3. **متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر**

Financial Assets or Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss.

إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فانه سيتم الإفصاح عما يلي:

أ- الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان credit risk الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.

ب- مبالغ أية مشتقات إئتمان credit derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان.

ج- مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

4. متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر:

5. مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكمياً) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان.

6. الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الاستحقاق للدائنين.

7. إعادة التصنيف Reclassification

إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاساة اما:

أ- بالتكلفة أو التكلفة المطفأة، بدلا من القيمة العادلة.

ب-بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة أو التكلفة المطفأة.

في هاتين الحالتين يجب الإفصاح عن مبلغ الأصول المالية المعاد تصنيفها من والى الفئتين (أ) و(ب) وأسباب إعادة التصنيف.

8. **الغاء الاعتراف بالاصل المالي**

الضمانات Collateral

يجب على المنشاة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة carrying amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات وللالتزامات (المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

9. متطلبات الافصاح في قائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية:

على المنشاة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة اما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي:

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

1. الأصول أو المطلوبات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة).
2. الأصول المالية من خلال الدخل الشامل مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.
3. الاستثمارات المالية بالتكلفة المطفأة.
4. لمطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للاصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ج- إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة Fee Income and Expense (عدا المبالغ الداخلة في احتساب معدل الفائدة الفعال) والناشئة عن:

- الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.
- الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

د- دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

هـ- مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.

10- الافصاحات الأخرى Other Disclosures

السياسات المحاسبية Accounting Policies

طبقا للفقرة (108) من معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية على المنشاة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

محاسبة التحوط Hedge Accounting

على المنشاة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في معيار المحاسبة الدولي (39) مثل (تحوط القيمة العادلة، وتحوط التدفقات النقدية، وتحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية) وكما يلي:

أ- وصف لكل نوع من أنواع التحوط.

ب- وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية.

ج- طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي تشمل ما يلي:

أ- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.

ب- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.

ج – المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

د- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

القيمة العادلة Fair value

تطلب المعيار الافصاحات التالية عن القيمة العادلة:

أ- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.

ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشاة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.

ج- على المنشاة الإفصاح عما يلي:

1. طرق تحديد القيمة العادلة، وعند استخدام أساليب تقييم معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيم العادلة لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية مثل الإفصاح عن فرضيات وتقديرات المعدلات والنسب المستخدمة في تقدير خسائر الائتمان ومعدل الخصم المستخدم.
2. بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (active market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (9).
3. إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديل في القيمة العادلة، فان على المنشاة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

الافصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

أ- عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة.

ب- الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط أو المشتقات المالية المرتبطة بالاستثمارات بأدوات حقوق الملكية والتي سيتم قياسها بالتكلفة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) نظرا لعدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ج- العقود التي لها صبغة تشاركية discretionary participation feature (الموصوفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية).

وفي كلتا الحالتين (ب) و(ج) فان على المنشاة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحديد مدى الاختلافات الممكنة بين القيمة الدفترية للأصول والمطلوبات المالية والقيمة العادلة لها وتتضمن هذه المعلومات ما يلي:

أ- حقيقة أن معلومات القيمة العادلة لم يتم الإفصاح عنها لهذه الأدوات بسبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ب-وصف الأدوات المالية، وتحديد القيمة الدفترية المسجلة لها (carrying amount) وبيان اسباب عدم إمكانية تحديد قيمة عادلة موثوقة لها.

ج- معلومات سوقية حول الأدوات المالية.

د- معلومات فيما إذا كانت لدى المنشاة نية التخلص من الأدوات المالية وكيفية ذلك.

هـ- الأدوات المالية التي لم يعترف بها وكان محتفظ بها سابقا دون أن يكون بالإمكان قياس قيمتها العادلة، حيث يجب الإفصاح عن قيمتها المسجلة دفترياً في وقت عدم الاعتراف بالأصل المالي، ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف بها.

11. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

12. الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر و الطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

13. الافصاحات الكمية Quantitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة -.

ب-تركزات المخاطر.

ومن الأمثلة على الافصاح عن تركزات المخاطر ، عرض المنشاة لجدول يبين القطاعات التي تستثمر بها المنشأة في الاسهم من حيث شراء اسهم شركات صناعية او مالية او خدمات . وكذلك افصاحات البنوك عن توزيع محفظة القروض على القطاعات الاقتصادية المختلفة ، مثل قروض ممنوحة للافراد او للشركات الصناعية او الزراعية او التجارية .... الخ .

14. مخاطر الائتمان Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

أ- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة.

ب- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات.

ج- الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

15. الإفصاح عن الأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني:

بموجب الفقرة (37) من المعيار، يجب على المنشأة الإفصاح ولكل فئة من الأصول المالية عما يلي:

أ- تحليل لأعمار الأصول المالية مستحقة القبض كما في تاريخ إعداد القوائم المالية والتي لم ينطبق عليها شروط التدني

ب- تحليل الأصول المالية التي تم اعتبارها قد تدنت Impaired وبشكل إفرادي، مع بيان العوامل المعتمدة من قبل المنشأة لاعتبار أن الأصل المالي قد تدنت قيمته.

ج- الإفصاح عن أية ضمانات بحوزة المنشأة تتعلق بالفقرة (أ) و(ب) السابقتين.

مثال (1)

في 2016/12/31 بلغ رصيد حساب القروض الممنوحة للعملاء لدى البنك س مبلغ 40 مليون دينار، وتستحق على مدار 18 شهر قادمة.

المطلوب: بيّن كيف يمكن للبنك س عرض الافصاحات حول استحقاق القروض والتي تمثل أصول مالية بالنسبة للبنك.

حل مثال (1)

على البنك استخدام تقديراته لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية اللازمة لعرض استحقاق القروض، ويمكن للبنك ان يحدد الفترات التالية كأحد الخيارات:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من سنة	اكثر من سنة
40 مليون	8 مليون	12 مليون	10 مليون	10 مليون

16. مخاطر السيولة Liquidity Risk

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة.

ب-وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

مثال (2)

في 2016/12/31 اظهرت سجلات الشركة الاردنية التزامات مالية (ذمم دائنة) وقروض بنكية قصيرة الأجل بمبلغ 12 مليون .

المطلوب: بيّن كيف ستقوم الشركة الاردنية بالإفصاح عن مخاطر السيولة لهذه الالتزامات بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7).

حل مثال (2)

بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) تقوم الشركة بالإفصاح عن تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة وتقسيمها لفترات زمنية مناسبة وكما يلي:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من 9 شهور	9 شهور- سنة
12 مليون	5 مليون	3 مليون	2 مليون	2 مليون

نشط لغرض بيعها.

ولا يعتبر أي مما يلي تغيرات في نموذج الأعمال:

- تغير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغيرات هام في أوضاع وظروف السوق).
- إختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية.
- نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشأة التي يكون لها نماذج أعمال مختلفة.

إعادة تصنيف الاصول المالية

- إذا قامت المنشاة بإعادة تصنيف الاصول المالية من فئة لأخرى، يجب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقا .
- إذا قامت المنشاة بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، تحدد قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ويعترف بأيه أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل والقيمة العادلة في حساب الأرباح والخسائر.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالتكلفة المطفأة، تصبح قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف هي القيمة الدفترية الجديدة.

إعادة تصنيف المطلوبات المالية

يمنع المعيار اعادة تصنيف اية فئة من المطلوبات المالية الى اية فئة اخرى .

الانتقال الى المعيار الجديد Transition

1. يتم تطبيق هذا المعيار (رقم 9) بأثر مستقبلي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 8 " السياسات المحاسبية، والتغير بالتقديرات المحاسبية والأخطاء"، ولا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تم إلغاء الاعتراف بها قبل تاريخ التطبيق المبدئي لهذا المعيار.
2. في تاريخ التطبيق المبدئي يجب على المنشأة تقييم ما اذا كان الاصل المالي يحقق

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) (IFRS 8)

القطاعات التشغيلية

Operating Segments

مقدمة

تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد والمتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المنشأة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات. ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون الإسهاب المفرط في تقديم المعلومات والإفصاح عنها، حيث أن الإفراط في عرض المعلومات سيجعل حجم المعلومات المقدمة يشكل عبئاً على المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر تشرين ثاني /2006 هذا المعيار IFRS 8 والذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (14) وهو ساري المفعول إعتباراً من 2009/1/1.

المبدأ الاساسي (هدف المعيار) Core principle

يتطلب هذا المعيار من منشآت الاعمال الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

1. القوائم المالية المنفصلة **separate** او الإفرادية **Individual** للمنشأة التي تتصف بما يلي :

كما يتطلب المعيار المذكور الافصاح عن كيفية ادارة المخاطر ، ويمكن افتراض السياسات والاجراءات التالية لدى هذه الشركة لإدارة مخاطر السيولة:

- تقوم الشركة بالإحتفاظ بإستثمارات مالية قصيرة الأجل في اذونات الخزينة ذات السيولة المرتفعة وشهادات الايداع الصادرة عن البنوك ذات التصنيف الإئتماني المرتفع وبما يتلائم مع استحقاق الالتزامات الواردة في الجدول اعلاه .
- حصلت الشركة على موافقة جاري مدين من احد البنوك التجارية بحيث تحصل على تسهيلات مباشرة اذا اضطرت الشركة للحصول على النقدية خلال السنة القادمة ومواجهة الالتزامات المذكورة .

17. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يجب الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان اثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة واسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر (Value – at – Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

2. تقييم الاسهم في 2015/12/31

38000		من حـــ/ تعـــديلات القيمـــة العادلـــة 2015/12/31
	38000	الى حـــ/ أرباح حيازة غير متحققة – حقوق الملكية

3. إثبات بيع الأسهم في 2016/1/3

48000		من حـــ/ النقدية 4000 × 12 2016/1/3
	40800	الى حـــ/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر
	7200	حـــ/أرباح بيع متحققة

4. تقييم الأسهم في 2016/12/31

45200		من حـــ/ خسائر حيـــازة غيـــر متحققـــة – حقـــوق الملكيـــة 2016/12/31
	45200	الى حـــ/ تعديلات القيمة العادلة [1]

إعادة التصنيف Reclassifiction

بالنسبة للاستثمارات المالية في أدوات الدين فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (FVTPL) إلى الأصول المالية بالتكلفة المطفأة والعكس، إذا تغيرت أهداف حيازة المنشأة لتلك الأصول أي عندما تغير المنشاة نموذج أعمالها لإدارة الاصول المالية.

ويشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع أن تكون نادرة جدا، يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية، ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشأة وواضحة للأطراف الخارجية.

مثل قيام شركة خدمات مالية بإغلاق أعمال خدمات الرهن للأفراد retail mortgage business، وقررت الشركة القيام بتسويق محفظة قروض الرهن الخاصة بها بشكل

[1] رصيد حساب التعديلات السابق 38000 مدين والرصيد المطلوب توفره 7200 دائن لذلك يتم جعل حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً بمبلغ 45200 دينار.

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو،
- اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام. و

2. القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:
   - يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
   - اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام.
3. إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الافصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.
4. إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القطاعات التشغيلية Operating segments: القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ- يمارس نشاط تجاري يولد ايرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الايرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع اجزاء المنشأة الاخرى.

ب- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة chief operating decision maker لإتخاذ قرارات حول الموارد التي

سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

ج- تتوفر معلومات منفصلة حول ذلك القطاع.

ويمكن اعتبار قطاع معين على انه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد ايراد، فمثلاً يمكن اعتبار قطاع قيد التاسيس قطاع تشغيلي لاغراض هذا المعيار.

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالارشادات التالية:

1. لا تعتبر جميع اجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلاً قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة او بعض الدوائر الوظيفية ايرادات او تحقق ايرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.
2. يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسؤول عن اكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معسن هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

متطلبات المعيار

القطاعات المشمولة في التقارير المالية Reportable segments

أولاً: يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتضف بالشرطيين التاليين معاً:

1. القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الواردة سابقاً. او القطاعات الناتجة عن تجميع إثنين أو اكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادة أداء مالي متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوامش الربح الاجمالية طويلة الأجل) اذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة. ويتم تجميع قطاعين تشغيليين او اكثر في قطاع تشغيلي واحد اذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الاساسي الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب التالية:

أ- طبيعة المنتجات والخدمات.

ب- طبيعة العمليات الانتاجية.

ج- نوعية وفئة العملاء.

د- أساليب توزيع المنتجات او تقديم الخدمات.

هـ- طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، او التامين، او المرافق العامة – اذا انطبق ذلك-.

2. اذا استوفى القطاع التشغيلي **واحدة** من الشروط التالية:

أ- إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (للعملاء) 10 % أوأكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الايرادات الداخلية والخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية.

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة **أيهما أكبر** في مبلغها المطلق.

ج- إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.

ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الافصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى اذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة، اذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

ثانياً: إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة ال 10% الواردة في المعيار. إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

ثالثاً: يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، اي غير المشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة " كافة القطاعات الأخرى " وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

رابعاً: إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الابلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية اذا اعتبرت ادارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

خامساً: اذا تم تحديد قطاع تشغيلي على انه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لشرط نسبة ال 10 % المذكورة في(أولاً /2) أنفا، **يجب** إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة، حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشرط نسبة ال 10 %المنصوص عليها في (أولاً /2) أنفاً، إلا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاح Disclosure

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والأثار المالية لأنشطتها التجارية، والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها. وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل Statement of Comprehensive Income:

1. معلومات عامة وتشمل:
   - العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك اساس التنظيم (على سبيل المثال فيما اذا إختارت الإدارة تنظيم المنشأة على اساس الفروقات في المنتجات والخدمات، او المناطق الجغرافية، البيئة التنظيمية، او خليط من تلك العوامل، وفيما اذا ما تم تجميع القطاعات التشغيلية).
   - أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية ايراداته منها.
2. معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول وإلتزامات القطاع، وأساس القياس المستخدمة (تفاصيل المعلومات المطلوبة مبينة لاحقاً).

3. مطابقات إجمالي ايرادات القطاع وإجمالي ارباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول والتزمات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل.

أي يجب اعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع اعادة عرض بيانات الفترة السابقة كما سيتم بيانه لاحقاً.

مثال (1): معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية

يمكن عرض معلومات حول قطاعات الشركة العربية كما يلي:

تملك الشركة العربية 5 قطاعات مشمولة في التقارير المالية هي: قطع السيارات، السفن، البرمجيات، الالكترونيات، والتمويل. وينتج قطاع قطع السيارات قطع غيار لبيعها لمحلات بيع التجزئة. وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط في الخارج والاعمال التجارية المماثلة. وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب ومحلات بيع أجهزة الحاسوب بالتجزئة. وينتج قطاع الالكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة لبيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب. بينما قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات اقراض الممتلكات.

معلومات حول الربح او الخسارة والأصول والإلتزامات

Information about profit or loss, assets and liabilities

يجب على المنشأة التقرير (الابلاغ) عن ارباح او خسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك اجمالي اصول ذلك القطاع، كما يجب الإبلاغ عن التزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم الى مدير(متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة)، وكما يلي:

1. **على المنشأة الإفصاح عما يلي** حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الارباح او الخسائر، او اذا كانت هذه البنود تقدم كمعلومات الى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة حتى وان لم تكن مشمولة في قياس ارباح او خسائر ذلك القطاع:

أ. الإيرادات من العملاء الخارجيين.

ب. الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة.
ج. ايـــــراد الفائدة.
د. مصـــــروف الفائدة.
هـــ. الإهتـــــلاك والإطفاء.
و. البنود المادية (المهمة نسبياً) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " عرض البيانات المالية).
ز. حصة المنشأة في ربح او خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.
ح. مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.
ط. البنود غير النقدية الهامة نسبياً بإستثناء الإهتلاك والإطفاء.

ويتطلب هذا المعيار التقرير عن ايراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة (عدم اجراء تقاص) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا اذا كانت معظم ايرادات القطاع من الفائدة وكان مدير(القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) يعتمد بشكل اساسي على رقم صافي ايراد الفائدة لتقييم اداء القطاع واتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي ايراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة، على ان تفصح المنشأة عن قيامها بذلك.

2. **على المنشأة الإفصاح عما يلي** لكل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها chief operating decision reviewed by maker او تقدم اليه كمعلومات بشكل منتظم، حتى وان لم تكن مشمولة ضمن اصول القطاع:

أ. مبلغ الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
ب. مبلغ الإضافات الى الأصول غير المتداولة (طويلة الآجل) بإستثناء " الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، و أصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

مثال (2)[1]:

معلومات حول ارباح او خسائر وأصول والتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية فيما يلي عرض لنتائج القطاعات التشغيلية للشركة العربية لعام 2016:

	قطع السيارات	السفن	البرمجيات	الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الاخرى (أ)*	المجموع
الايرادات من عملاء خارجيين	3000 دينار	5000 دينار	9500 دينار	12000 دينار	5000 دينار	1000 دينار	35500 دينار
الايرادات من القطاعات	--	--	3000	1500	--	--	4500
ايراد الفائدة	450	800	1000	1500	--	--	3750
مصروف الفائدة	350	600	700	1100	--	--	2750
صافي ايراد الفائدة(ب)*	--	--	--	--	1000	--	1000
الاهتلاك والاطفاء	200	100	50	1500	1100	--	2950
أرباح القطاع	200	70	900	2300	500	100	4070
البنود الهامة غير النقدية الاخرى :							
انخفاض قيمة الاصول	--	200	--	--	--	--	200
اصول القطاع	2000	5000	3000	12000	57000	2000	81000
النفقات الراسمالية المتعلقة بالاصول غير المتداولة	300	700	500	800	600	--	2900
التزامات القطاع	1050	3000	1800	8000	30000	--	43850

(أ): تمثل الايرادات من القطاعات التي لم تجتاز الاختبار الكمي (نسبة ال 10 %) المطلوبة في هذا المعيار أربعة قطاعات تشغيلية في الشركة العربية، وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير معدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات.

(ب) : يحصل قطاع التمويل معظم ايراداته من الفائدة. وتعتمد الادارة بشكل رئيسي في ادارة ذلك القطاع على صافي ايراد الفائدة وليس على اجمالي مبالغ الايراد والمصروف. لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب هذا المعيار.

[1] مثال مرفق بإرشادات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8).

القياس Measurement

1. يتطلب هذا المعيار من المنشأة ان تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والتي يتم التقرير عنها بموجب هذا المعيار، هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. كذلك الحال بالنسبة التعديلات والتسويات والحذوفات التي يتم اجراؤها عند اعداد البيانات المالية للمنشأة وتخصيص الايرادات والمصاريف والارباح والخسائر يجب ان تكون هي نفسها المشمولة في قياس ارباح وخسائر القطاع المستخدمة من قبل لمدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة، وكذلك الحال بالنسبة للأصول والإلتزامات.

اي اننا نستطيع القول بأن هذا المعيار يتبنى المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات، وبالتالي فهو يسمح بإستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة، وهذا ما أيده مجلس معايير المحاسبة الدولية والعديد من المجيبون على مسودة عرض هذا المعيار خلال مرحلة الاقرار النهائي له.

2. اذا استخدم لدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة عدة اساليب لقياس ارباح وخسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي في تقييم اداء القطاع واتخاذ قرار حول تخصيص الموارد، فيجب على المنشأة الافصاح عن اساليب القياس المفصح عنها لذلك القطاع يجب ان تكون تلك الاساليب التي تعتقد الادارة انها وفقاً لمباديء القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ الواردة القوائم المالية للمنشأة.
3. يجب على المنشأة تقديم تفسيرات لمقاييس ارباح او خسائر واصول والتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية مع الافصاح عما يلي كحد ادنى:
   - اساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات التي تم التقرير عنها في التقارير المالية اي التي عرضت معلوماتها بشكل منفصل.
   - طبيعة اية فروقات بين مقاييس ارباح او خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وبين ارباح او خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة،

وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.

- طبيعة اية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الاصول المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة اية فروقات بين مقاييس التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية والتزامات المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الالتزامات المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة اية تغيرات عن الفترات السابقة في اساليب القياس المستخدمة في تحديد ارباح او خسائر القطاعات التي تم التقرير عنها واثر تلك التغيرات، ان وجدت، على قياس ارباح او خسائر القطاع.
- طبيعة واثر اي تخصيصات غير متناسقة (متناغمة) للقطاعات المشمولة في التقارير المالية، فمثلاً، قد تقوم المنشأة بتخصيص مصروف الإهتلاك لقطاع ما دون تخصيص الأصول القابلة للإهتلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

المطابقات (التسويات) Reconciliations

بموجب هذا المعيار على المنشأة تقديم وعرض مطابقات لكافة البنود التالية:

- اجمالي ايرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع ايرادات المنشأة.
- اجمالي ارباح او خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع ارباح او خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة.
- اجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أصول المنشأة.
- اجمالي التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع التزامات المنشأة.
- اجمالي مبلغ لكل بند مادي من المفصح عنها في القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبلغ المقابل لها فيما يخص المنشأة.

إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة

Restatement of previously reported information

اذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي الى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية. يجب عندها اعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية، الا اذا كانت المعلومات التي ستم اعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة اعدادها باهضة.ويجب عند اعادة عرض معلومات الفترات السابقة الافصاح عن ذلك.

وفي حالة عدم عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات اي قبل وبعد اعادة الهيكلة. الا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاحات على نطاق المنشأة Entity-wide disclosures

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية وكبار العملاء، وكما يلي:

1. معلومات حول المنتجات والخدمات

Information about products and services

يجب على المنشأة التقرير(الإبلاغ) عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة إلا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها باهظة، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2. معلومات حول المناطق الجغرافية

Information about geographical areas

يجب على المنشأة **الإبلاغ عن المعلومات الجغرافية التالية** الا اذا كانت المعلومات

اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها باهظة:

أ- الإيرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من:

- دولة مقر المنشأة.
- كافة الدول الأجنبية التي تستمد منها المنشأة الايرادات، واذا كانت الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من عمليات المنشأة في إحدى الدولة الأجنبية بشكل منفرد هي ايرادات هامة، يجب عندها الافصاح عن تلك الايرادات بشكل منفصل.

ب- الأصول غير المتداولة (طويلة الآجل) بإستثناء "الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين، التي تقع في بلد إقامة المنشأة و / التي تقع في كافة الدول الأجنبية التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول. واذا كانت الأصول في احدى الدول أجنبية هي أصول هامة، يجب الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

3. معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء)

Information about major customers

يجب على المنشأة أن تقدم معلومات حول إعتمادها على عملائها الرئيسين. واذا كانت الإيرادات المتأتية من العمليات مع عميل خارجي واحد تساوي 10 % أو أكثر من ايرادات المنشأة، فإنه يجب على المنشاة الافصاح عن تلك الحقيقة وعن اجمالي مبلغ الايرادات من كل عميل رئيسي وهوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي اليها مثل هؤلاء العملاء. ولا يطلب من المنشأة الإفصاح عن هوية عميل رئيسي او مبلغ الايرادات المتأتية لكل قطاع من ذلك العميل.

ولأغراض هذا المعيار اذا كان العميل الرئيسي مجموعة من المنشآت وتخضع للسيطرة العامة تعتبر هذه المنشآت كعميل واحد. كذلك الحال اذا كان العميل الرئيسي للمنشأة هي الحكومة (سواء وطنية او رسمية او إقليمية او محلية او اجنبية) او منشآت خاضعة للحكومة فيتم معاملتها كعميل واحد لاغراض هذا المعيار.

ويتطلب هذا المعيار ايضاً اعادة عرض المعلومات حول القطاعات للسنوات السابقة والتي يتم عرضها كمعلومات مقارنة في اول سنة من تطبيق هذا المعيار، الا اذا كانت المعلومات اللازمة غير ضرورية وكانت تكلفة اعدادها باهظة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
3. ما هي الصفات التي يتصف بها القطاع التشغيلي؟
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
5. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب التقرير عن القطاع كقطاع مستقل إذا تحقق ما يلي :

أ- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أقل من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات. من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

جـ- إذا القطاع جديد بغض النظر عن أهميته النسبية.

د- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 15% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

2. ينطبق معيار IFRS 8 على البيانات المالية لمنشأة تتصف بما يلي:

أ- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

ب- اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام.

جـ- كافة انواع الشركات.

د- (أ) أو (ب) صحيح.

3. يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار في واحدة من الحالات التالية.

أ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

ب- إذا كان مجموع الإيراد الداخلي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

جـ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 60 % من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

د- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أكبر من 75 % من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

4. يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات (على نطاق المنشأة) تتعلق بما يلي :

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات.

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية.

جـ- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء).

د- جميع ما ذكر

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9)	الأدوات المالية Financial Instruments
9	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): " الأدوات المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): " الأدوات المالية". 3. عرض المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية". 4. شرح المعالجة المحاسبية للأدوات المالية. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) (IFRS 9)
الأدوات المالية Financial Instruments

مقدمة

يتناول معيار الإبلاغ المالي رقم (9) " الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 39 حيث صدرت المرحلة الأولى من هذا المعيار ، ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول اعتبارا من 2015/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر .

لقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المعنون بالأدوات المالية، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار إبلاغ مالي جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة.

ومنذ عام 2005 فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وهما المجلسان المعنيان بتطوير المعايير المحاسبية بوضع أهداف طويلة الأمد لتحسين وتسهيل التقرير عن الأدوات المالية وتسهيل المحاسبة عليها.

وقد استكمل مجلس المعايير المرحلة الأولى من معيار الإبلاغ المالي رقم 9 ، أما المرحلة الثانية من المعيار فستكون بعنوان منهجية التدني Impairment Methodology حيث طرح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة البحث لهذا الجزء ويتم الآن مناقشة مسودة البحث والردود عليها وسيتم دمج متطلبات هذا الجزء ضمن المعيار الجديد.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على استكمال تعديل الجزء المتعلق بالتحوط Hedging تمهيدا لاحلال هذا المعيار محل معيار رقم (39) .

هدف ونطاق المعيار Objective

يهدف هذا المعيار وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الاصول المالية والتي من شأنها ان تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة. يتم تطبيق هذا المعيار على جميع الأصول ضمن نطاق معيار 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

متطلبات المعيار

الاعتراف المبدئي بالأصول المالية

Initial recognition of financial assets

يتم الإعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.

التصنيف Classification

1- **يقسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما :**

أ- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة Financial Assets Measured at a Mortised Cost

ب- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة Financial Assets Measured at Fair Value

ويمكن تصنيف الاصول المالية ضمن هذه الفئة الى :

ب/1: اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة .

ب/2: اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ او ب) عند الاقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقدي مع الغير **بناء على كل مما يلي:**

أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الاصول المالية .

The entity's business model for managing the financial assets;

ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسين في المنشأة وليس اعتمادا على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات . ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة ، وبالتالي فان هذا

الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى اي على مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من اجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة استثمارات اخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة .

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدي للاصل المالي

(b) the contractual cash flow characteristics of the financial asset. ويقصد بذلك ان يكون الاصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة او قابلة للتحديد مثل السندات. ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع وأصول مالية محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق والقروض والذمم الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولية رقم (39).

بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الاستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية. على سبيل المثال قد تبيع المنشأة اصل مالي إذا:

1. لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا انخفاض درجة ملاءة الاصل إلى ما دون الحد الأدنى أي انخفاض التصنيف الائتماني)
2. قيام شركة التامين بتعديل محفظتها الاستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.
3. حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الاستثمارية، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية اتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

- اختبار نموذج الأعمال Business Model Test: عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً الحصول على قيمتها الاسمية بتاريخ الاستحقاق وليس

لأجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق بغرض الاستفادة من التغير في قيمتها العادلة.

- اختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

القياس اللاحق للأصول المالية

Subsequent measurement of financial assets

بعد الاعتراف الأولي، يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، وفقا لتصنيف الأصل المبدئي.

الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية

1. الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل) (FVTPL) باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار 39 و باستثناء الاستثمار في أدوات حقوق الملكية وكما هو مبين تالياً.
2. الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة: يتم قياسها بالتكلفة مع اطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة والاعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.

الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفروقات التقييم:

يجب قياس كافة الاستثمارات المالية في حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، باستثناء الاستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة، (عند الاعتراف الاولي) وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive Income والتي تعرض أيضاً ضمن حقوق الملكية باسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة.

أي أن المعيار يتيح للمنشأة الاختيار بإظهار فروقات تقييم الاستثمارات المالية في الأسهم

(حقوق الملكية) والتي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وإذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة الى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف. وعلى أن يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الاستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد".

معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية:

يجب قياس كافة الأصول المالية عند الاقتناء الأولي (الشراء) بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) باستثناء مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف فترة في الأرباح والخسائر.

مثال (1)

1. في 2015/9/1 اشترت المؤسسة العربية 10000 سهم من أسهم البنك العربي بغرض الاستثمار طويل الاجل (ليس للمتاجرة) بسعر 10 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 2000 دينار.
2. في2015/12/31 افرض أن القيمة العادلة لسهم البنك العربي تبلغ 14 دينار للسهم.
3. في 2016/1/3 قامت المؤسسة العربية ببيع 4000 سهم بسعر 12 دينار للسهم.
4. في 2016/12/31 افرض ان القيمة العادلة للسهم بلغت 9 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق واثبات القيود اللازمة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 9 علما بان الشركة اختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

حل مثال (1)

1. إثبات قيد الشراء

من حـــ/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر 2015/9/1		102000
الى حـــ/ النقدية	102000	

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة؟
5. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالتحوط؟
6. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السيولة؟
7. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني؟
8. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السوق؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8)	القطاعات التشغيلية Operating Segment
8	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 3. عرض المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 4. شرح مفهوم القطاع المشمول في التقارير المالية والمعايير الواجب توافرها لذلك. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية".

الشرط الذي يوجب قياسه بالتكلفة المطفأة وفق ما ذكر انفاً بناء على الحقائق والظروف الموجودة في تاريخ التطبيق المبدئي. ويجب تطبيق نتيجة التصنيف بأثر رجعي بغض النظر عن نموذج أعمال المنشاة في الفترات المالية السابقة .

3. إذا كانت المنشأة قد قامت سابقا بمحاسبة استثمار في أداة حق ملكية غير مسعرة أو (مشتقة مرتبطة بتسليم أداة حق ملكية غير مسعرة) بسعر التكلفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 39، فإنها يجب أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق المبدئي. ويجب الاعتراف بالفرق بين القيمة المسجلة الدفترية والقيمة العادلة كتعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لفترة إعداد التقارير التي تشمل تاريخ التطبيق المبدئي.
4. لا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذا المعيار لفترات إعداد التقارير المالية التي تبدأ قبل 2012/1/1 أن تعيد عرض الفترات السابقة، ويتم الاعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والمبلغ المسجل في بداية فترة إعداد التقارير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق المبدئي في الأرباح المحتجزة الافتتاحية (أو باسم أي حساب اخر ضمن حقوق الملكية) لفترة إعداد التقارير المالية التي تشمل تاريخ التطبيق المبدئي.

التعديلات الجديدة على المعيار الخاصة بالتصنيف والقياس التي تمت في تموز/2014 و السارية المفعول من 2018/1/1 :

- ادخلت التعديلات الجديدة على هذا المعيار عناصر جديدة ضمن فئة اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر FVTOCI لادوات الدين (مثل السندات) والتي ينطبق عليها الشرطين التاليين :

- اختبار نموذج الأعمال Business Model Test: عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً الحصول على *كل من جمع التدفقات النقدية وبيع الاصل المالي .*
- اختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

وبالتالي اذا كان الهدف من نموذج الاعمال وواقع تصرف المنشأة باداة الدين (السندات مثلا) اما الاحتفاظ للاستحقاق او البيع يتم تصنيفها ضمن اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر .

– يتم معالجة ايراد الفائدة ، واية فروقات ارباح او خسائر ترجمة اذا كانت بعملات اجنبية ، واية خسائر تدني وارباح استعادة تدني لتلك الاصول في بيان الدخل .

– تستمر المنشأة بالاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن دخل شامل اخر(حقوق الملكية) حتى يتم التخلص من الاصل بالبيع او التنازل عنه حيث تم التغير المتراكم بالقيمة العادلة الى بيان الدخل تحت مسمى تعديلات اعادة التصنيف Reclassification adjustment.

منهجية التدني : نموذج خسائر التدني المتوقعة Recognition of expected credit losses

أ. يجب على المنشأة الاعتراف بخسارة تدني والاعتراف بمخصص للتدني لخسائر الائتمان المتوقعة للاصول التالية :

– الاصول المالية المقاسة بالكلفة المطفأة .

– الاصول المالية المقاسة بشكل الزامي بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر (ادوات الدين المحتفظ بها للاستحقاق او للبيع) المبينة انفاً .

– تعهدات الاقراض الممنوحة من المؤسسات المالية والبنوك للعملاء.

– ذمم مدينة لعقود الايجار التمويلية بموجب معيار رقم (17) .

– الاصول الناتجة عن العقود مع الهملاء بموجب معيار IFRS 15 .

ب. يجب قياس خسائر الائتمان المتوقعة وتسجيلها بحساب مجمع (مخصص) خسائر تدني بقيمة تعادل :

– خسائر الائتمان المتوقعة والمحتمل حدوثها خلال ال 12 شهر القادمة . او

– خسائر الائتمان المتوقعة لكامل مدة (عمر) الاصل المالي full lifetime expected credit losses .

ويجب احتساب خسائر الائتمان المتوقعة لكامل مدة الاصل المالي لكافة الادوات المالية اذا كانت مخاطر الائتمان لتلك الاداة المالية تزداد بشكل جوهري منذ الاعتراف الاولي

بها .كذلك الحال بالنسبة للذمم المدينة التجارية والاصول المالية التي لا تنشأ عن عمليات تمويلية(اقراض) بموجب معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15 .

ويستثنى من القاعدة السابقة اذا كان الاصل تم شرائه او انشائه كاصول مالية ذات تدني ائتماني اي متعثرة Credit –impaired financial assets .

وتعتبر المؤشرات والمشاهدات التالية ادلة على وجود اصول متدنية ائتمانيا (متعثرة):

- صعوبات مالية جوهرية لمصدر الاداة المالية (مصدر السندات مثلا) او المقترض.
- خرق العقد مثل عدم الوفاء بتسديد الاقساط المستحقة على المقترض .
- احتمالية مرتفعة لافلاس المقترض او مصدر الاداة المالية .
- تنازل المقرض عن جزء من المبلغ المستحق على المقترض او مصدر الاداة المالية (اجراء تسوية بسبب التعثر) .
- عدم وجود سوق نشط للاداة المالية بسبب صعوبات مالية للمقترض او صدر الاداة اله
- شراء الاصل المالي بخصم كبير بسبب صعوبات لدى المدين او مصدر الاداة المالية

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية"؟
3. وضح متى يتم الاعتراف بالأصول المالية وحسب ما حددها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
4. بين كيفية تصنيف الأصول المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
5. ما هي الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة؟
6. بين كيفية معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)	القوائم المالية الموحدة
10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ". 3. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لتوحيد الاعمال . 4. بيان الاجراءات المحاسبية لاعداد القوائم المالية الموحدة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 10. 5. توضيح متطلبات المعالجة المحاسبية للحصة غير المسيطر عليها . 6. بيان كيفية معالجة التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة. 7. بيان المعالجة المحاسبية لفقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة. 8. توضيح كيفية اعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك .

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)
القوائم المالية الموحدة

مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر أيار 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2016/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عند تملك شركة لأسهم أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى، وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة الأسهم التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة، اي خلاف الأسهم الممتازة، فان الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة او الام والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

على الرغم ان الهدف الأساسي من عملية دمج الأعمال هو هدف ربحي الا ان هناك عدة أهداف أخرى لذلك من أهمها[1]:

1. **تحقيق التكامل الأفقي Horizontals Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كان تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
2. **تحقيق التكامل العامودي Vertical Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في مجالين مختلفين الا ان طبيعة أعمالهما متكاملة، مثال ذلك دمج أعمال شركة تعمل في مجال انتاج العصائر مع مصنع إنتاج عبوات

[1] I Beams, F., J. Anthony, B, Bettinghaus, and K. Smith. 2012. 11 Edition. **Advanced Accounting**. Prentice Hall.

العصائر الفارغة. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بغرض تامين متطلبات الإنتاج وضمان انتظامها. ومن الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة IBM لصناعة أجهزة الحاسوب بشراء شركة Lotus التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة، وذلك في العام 1995 وبتكلفة بلغت 3.2 بليون دولار أمريكي.

3. **التنويع في أنشطة الشركة Conglomeration**: ويتم ذلك عن طريق دمج أعمال شركتين تعملان في أنشطة وأعمال مختلفة، مثال ذلك دمج أعمال بنك مع شركة تأجير معدات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد.

بالإضافة الى الأسباب السابقة فان هناك منافع ودوافع أخرى لعملية الدمج من أهمها:

4. تخفيض التكلفة: عند دمج أعمال شركتين فان العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل الدمج، فبدل وجود مديرين للشركتين يتم تعين مدير واحد، كما ان الإيجارات ومصاريف التنقل قد يتم تخفيضها.
5. قد يكون اقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات.
6. عامل الضريبة، فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.
7. التوفير في بعض الأصول المستخدمة، ففي حالة الدمج قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات، كما في شركات الطيران.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة او أكثر من المنشآت الاخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

ولتحقيق الهدف السابق فان المعيار يتطلب:

1. الطلب من الشركة الام وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة او أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

2. وضع الأساس لتحدد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.
3. تحديد كيفية استخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد ان الشركة الام تتحكم بالشركة التابعة وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم موحدة .
4. وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

السيطرة على **الشركة المستثمر بها Control of an Investee**: تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

الشركة القابضة Company Parent: عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

قوة التأثير(القوة) Power : وجود الحق لدى منشاة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة اخرى.

الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الاصول الذي لم تمتلكه الشركة الام سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة س من السيطرة على 85% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فان باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

حقوق الحماية Protective Rights : هي حقوق يتم وضعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة اخرى، دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها.

الأنشطة الملائمة Relevant Activities: وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها .

السيطرة Control: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (القابضة)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها اذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

1. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.
2. وجود الحق او لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير او توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الاصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة .
3. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

تستمد السيطرة اما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، او من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين اخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. ان حصول منشاة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشاة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فان السيطرة تظهر عندما يكون للمنشاة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير الى تغيير على انجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون ايجابي او سلبي او كلاهما.

- كما ان سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما ايضا من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من استثماراتها في الشركة الأخرى.

عند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشاة المستثمرة على منشاة مستثمر بها، فان متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود او عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث ان هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

أ- يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.

ب- يتطلب المعيار استخدام اسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

ج- يتطلب المعيار عدم إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

1. اذا كانت الشركة القابضة (الشركة س على سبيل المثال) هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، او جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة س (الأقلية) على قرار عدم إعداد قوائم المالية موحدة.
2. اذا كانت أدوات الدين او أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي او خارجي.
3. اذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، او ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية او أي هيئة تنظيمية.
4. اذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

د- إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال".
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الاصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب ان يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لاصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.
- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

الحصة غير المسيطر عليها Non-Controlling Interest: هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر الى شركة أم والتي

كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بين معيار الإبلاغ المالي رقم (3) الية احتساب الحقوق غير المسيطر عليها.

تعرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة، وبشكل مستقل وفي بند منفصل.

يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة حتى لو أدى ذلك الى وجود عجز في رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها (اي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه).

التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي الى فقدان السيطرة عليها على أساس انها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب او خسائر في هذه المعاملات، اي لا يتم تحقيق أرباح او خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة .

فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الام بالشركة التابعة، او بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة او محكمة او وصي او جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) او اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

1. عدم إدراج اصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.
2. الاعتراف بقيمة الاستثمارات في التابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة ومعالجة أية مبالغ مستحقة للشركة التابعة أو عليها عند فقدان السيطرة وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي ذات العلاقة.
3. الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

متطلبات الإفصاح

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)" الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى " والساري المفعول من 2016/1/1 .

مفهوم وإجراءات إعداد القوائم الماليّة الموحّدة

كما سبق وبينا فان مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم الماليّة الموحّدة إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

ان مهمة إعداد القوائم الماليّة الموحّدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج الى معلومات إضافية، وكما سنبين لاحقاً، لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

اما عن الإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحّدة فتتمثل في الآتي:

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه **ورقة العمل Working Paper**، وكما يظهر في الشكل رقم (1).
3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الافرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل. مع ملاحظة ان عمود التسويات يحتوي على طرفين احدهما مدين والأخر دائن، وبالتالي فان التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حالة الأصول، مثلاً، يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الأصل.

4. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحّدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار اثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات ان وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحّدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم الماليّة الموحّدة.

ويجب التأكيد على ان إعداد القوائم الماليّة الموحّدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين (القابضة والتابعة)، لذا فان القيم الظاهرة في القوائم الماليّة الموحّدة لا تظهر بشكل مباشر في القوائم المالية لأي من الشركتين.

وتجدر الإشارة الى ان الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة دخل وقائمة أرباح محتجزة وميزانية وقائمة تدفقات موحدة.

الشكل رقم (1)

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل أسهم

ان ما يحدث غالباً في الواقع العملي هو وجود اختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة او سالبة، وفي حالة حدوث مثل هذا

الاختلاف فان إعداد الميزانية الموحدة يتطلب ضرورة إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل وبحيث تعدل أصول والتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها. أي ان ما يظهر في عمود الميزانية الموحدة لكل بند من بنود الميزانية يمثل مجموع كل من القيمة الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيمة العادلة للبند لدى الشركة التابعة. اما الشهرة الموجبة والناتجة عن عملية إعداد القوائم الموحدة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات وليتم بناء عليه إظهارها ضمن عمود الموحدة. أما الشهرة السالبة ان وجدت فيتم إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بها التملك. ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2015/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 170000 دينار نقدا، لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	20000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
ألآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	10000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170000		
مجموع الأصول	660000	180000	182000
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2015/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (1)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة ص.

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = 170000 – (182000 – 20000) = 8000 دينار.

الجدول رقم (1)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2015/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20000	25000			45000
ذمم مدينة	130000	45000		5000	170000
بضاعة	180000	60000	2000		242000
ألآت	100000	40000	5000		145000
سيارات	60000	10000			70000
الشهرة			8000		8000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170000			170000	000
مجموع الأصول	660000	180000			680000
ذمم دائنة	210000	30000	10000		230000
رأس المال	350000	120000	120000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	10000	10000		25000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	175000	175000	680000

يلاحظ من الجدول رقم (1) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (40000 دينار) وهي

أقل من القيمة الدفترية (45000) بمقدار 5000 دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الأصل ينخفض عند جعله دائناً ويزيد عند جعله مديناً.

2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.

إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة

في حالة عدم امتلاك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فان بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم **الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)**[2] **Non –Controlling Interest**، وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة ومنها الميزانية الموحّدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحّدة. وتعتبر معالجة الحقوق غير المسيطر عليها من المواضيع التي تثير جدلاً بين المحاسبين، فبالنسبة لمكان ظهور الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحّدة فقد يكون اما بعد المطلوبات وقبل حقوق المساهمين مباشرة، او في نهاية حقوق المساهمين. الا ان **الفقرة (22) من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" أوجبت إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة واعتبرت ان الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.**

[2] تم في التعديل الاخير على معايير المحاسبة الدولية استبدال مصطلح حقوق الأقلية Minority Interests بمصطلح الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest

مثال (2)

في 2015/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 153000 دينار نقداً ودفعت مبلغ 5000 دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة. كما ساهم عدد من موظفي الشركة س في تحليل بيانات الشركة ص وإتمام الصفقة وقد قدرت مصاريف هذا الجهد بمقدار 4000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	37000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	45000	40000
بضاعة	180000	60000	62000
الآت	100000	40000	45000
سيارات	60000	10000	30000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153000		
مجموع الأصول	660000	180000	202000
ذمم دائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحّدة في 2015/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (2)

الشهرة = تكلفة الاستثمار – 80% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

= 153000 – 80% × (202000 – 20000) = 7400 دينار (شهرة موجبة).

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (202000 – 20000) = 36400 دينار.

يلاحظ هنا ان كافة المصاريف المتعلقة بشراء الشركة (ص) تعتبر مصروف إيرادي وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

الجدول رقم (2)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2015/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	37000	25000			62000
ذمم مدينة	130000	45000		5000	170000
بضاعة	180000	60000	2000		242000
الآت	100000	40000	5000		145000
سيارات	60000	10000	20000		90000
الشهرة			7400		7400
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153000			153000	000
مجموع الأصول	660000	180000			716400
ذمم دائنة	210000	30000	10000		230000
رأس المال	350000	120000	120000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	10000	10000		25000
الحقوق غير المسيطر عليها				36400	36400
مجموع حقوق الملكية	450000	150000			480000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660000	180000	194400	194400	716400

يلاحظ من الجدول رقم (2) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
4. تم إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الجانب الدائن من عمود التسويات كونها تمثل مصدر تمويل.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

لاحظنا ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية.

ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك تشابه من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة، الا ان عملية الإعداد في الفترات التالية للتملك تصبح أكثر تعقيداً. فالمفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة سواء المعدة بعد التملك مباشرة او المعدة خلال الفترات التالية للتملك يقوم على اعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والالتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة واعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وقبل الشروع في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.

المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

كما بينا سابقاً، فان الشركة القابضة تستخدم عند تملك أسهم الشركة التابعة اما طريقة الحيازة او طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة. وتعتمد طريقة الحيازة، وكما بينا سابقاً، على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية أو العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. أما طريقة المصالح المشتركة فتقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيم الدفترية، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات.

أما عن كيفية معالجة التغير على حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث طرق هي:

- طريقة الملكية Equity Method
- طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete (Partial) Equity Method
- طريقة التكلفة Cost Method

وقد اوجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (القوائم المالية الموحدة) استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة، الا ان المعيار اوجب استخدام طريقة التكلفة أو معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة وعرض قوائم الشركة القابضة والشركات التابعة بشكل منفصل.

تقوم كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه على فلسفة ومبدأ خاص لمعالجة التغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة. فحسب طريقة الملكية يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالامور التالية:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما حسب طريقة الملكية غير المكتملة فيتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و3 المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية ولا يتأثر بالبند 2، أي يتأثر بحصة القابضة من أرباح الشركة التابعة وبحصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة، فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد. وبناء عليه، يبقى رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للتملك، أي يبقى مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. وحسب معايير المحاسبة الدولية يخفض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك.

ورغم وجود اختلافات جوهرية بين الطرق الثلاثة، وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكلاً من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة، فان القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحّدة تكون، وكما سنرى لاحقاً، متساوية وبالطرق الثلاثة.

إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الحيازة وطريقة الملكية

لغايات توضيح الإجراءات الخاصة بهذه الحالة والحالات اللاحقة سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية شراء أسهم التابعة، وكيفية احتساب حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة في نهاية العام، وحصتها من توزيعات الأرباح، وإثبات ذلك في سجلات الشركة القابضة، ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحّدة بعد التملك مباشرة وفي نهاية الفترة الأولى ونهاية الفترة الثانية لتاريخ التملك.

مثال (3)

في 2015/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 260000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. وقد ظهرت ميزانية الشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركتين س وص كما هي في 2015/1/1				
البيان	الشركة س	الشركة ص		
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات
النقدية	20000	10000	10000	000
ذمم مدينة	130000	60000	60000	0000
بضاعة	180000	130000	160000	30000+
آلات بالصافي	100000	70000	65000	5000-
أراضي	125000	50000	40000	10000-
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260000			
مجموع الأصول	815000	320000	335000	
المطلوبات				
ذمم دائنة	290000	45000	45000	000
قرض بنك	165000	25000	25000	000
حقوق الملكية				
رأس المال	200000	180000		
رأس المال الإضافي	100000	60000		
أرباح محتجزة	60000	10000		
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	815000	320000		

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

1. العمر المتبقي للآلات الموجودة لدى الشركة التابعة ص بتاريخ التملك (2015/1/1) 5 سنوات.

2. تم خلال العام 2015 بيع 60% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2016.
3. بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2016.
4. أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند مراجعة قيمتها في نهاية العام 2015 ونهاية العام 2016 وجود انخفاض في قيمتها يعادل في كل عام 10% من قيمتها عند التملك.

في 2015/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800000	150000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(80000)
مجمل الربح	150000	70000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	125000	60000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	29600	
صافي الربح العام	154600	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	60000	10000
أرباح العام	154600	60000
- توزيعات أرباح	(130000)	(25000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45000

الميزانية كما في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
النقدية	10000	2000
ذمم مدينة	125000	85000
بضاعة	225000	160000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269600	
آلات بالصافي	98000	85000
أراضي	90000	50000
مجموع الأصول	837600	382000
المطلوبات		
ذمم دائنة	123000	52000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130000	25000
قرض بنك	200000	20000
حقوق الملكية		
رأس المال	200000	180000
رأس المال الإضافي	100000	60000
أرباح محتجزة	84600	45000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837600	382000

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. احتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد الميزانية الموحّدة في 2015/1/1 وبعد التملك مباشرة.
4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2015 و 2016 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.
5. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2015 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2015.

حل مثال (3)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2015/1/1 كما يلي :

260000		من حـــ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص
	260000	إلى حـــ/ النقدية

2. احتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة – 80% من صافي القيمة العادلة لاصـــول الشركة التابعة عند التملك.

الشهرة = 260000 – 80% × (335000 – 70000)

الشهرة = 260000 – 212000 = 48000 دينار

- الحقوق غير المسيطر عليها في 2015/1/1 = 20% × صـــافي القيمـــة العادلـــة لاصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (335000 – 70000) = 53000 دينار.

ويلاحظ من الحل أعلاه ما يلي:

- تم احتساب الشهرة التي تخص الشركة القابضة فقط أي ما يعـــادل 80% مـــن الشهرة الكلية للشركة التابعة.
- تم احتساب الحقوق غير المسيطر عليها على أساس صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة.

3.إعداد الميزانية الموحّدة في 2015/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الجدول رقم (3)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2015/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20000	10000			30000
ذمم مدينة	130000	60000			190000
بضاعة	180000	130000	30000		340000
آلات بالصافي	100000	70000		5000	165000
أراضي	125000	50000		10000	165000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260000			260000	000
الشهرة			48000		48000
مجموع الأصول	815000	320000			938000
المطلوبات					
ذمم دائنة	290000	45000			335000
قرض بنك	165000	25000			190000
حقوق الملكية					
رأس المال	200000	180000	180000		200000
رأس المال الإضافي	100000	60000	60000		100000
أرباح محتجزة	60000	10000	10000		60000
الحقوق غير المسيطر عليها				53000	53000
مجموع حقوق الملكية	360000	250000			413000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	815000	320000	328000	328000	938000

4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2015 و 2016 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الاصل او العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة الآلات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية للآلات لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للآلات والبالغ 5 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 1000 دينار (5000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20%. ويبين الجدول رقم (4) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2015.

الجدول رقم (4)

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2015

البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2015	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5000	1000	800	200
بضاعة	30000	(18000)	(14400)	(3600)
الأراضي	10000	000	000	
الشهرة	48000	(4800)	(4800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(21800)**	**(18400)**	**(3400)**

ويبين الجدول رقم (5) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2016.

الجدول رقم (5) إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2016				
البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2016	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5000	1000	800	200
بضاعة	30000	(12000)	(9600)	(2400)
الأراضي	10000	000	000	
الشهرة	48000	(4800)	(4800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(15800)**	**(13600)**	**(2200)**

يلاحظ من الجدولين (4) و (5) ما يلي:

1. تم توزيع فرق الآلات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه تم اطفاء مبلغ 1000 دينار للعام 2015 ومبلغ 1000 دينار للعام 2016، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بالباقي.
2. تم إطفاء فرق البضاعة على عامين وذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 60% من الفرق في العام 2015 وإطفاء الباقي في العام 2016.
3. اما الشهرة فتم اطفاء 10% في كل من العام 2015 و10% في العام 2016 وذلك تبعاً للانخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة انه لم يتم احتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظراً لان الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.
4. لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لان الأراضي لا تستهلك وبالتالي فان الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.
5. **القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2015/12/31 حسب طريقة الملكية:**

كما بينا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

القيد الأول: حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2015:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2015 يبلغ 60000 دينار (انظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2015 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 48000 دينار (60000 × 80%)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص		48000
إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص	48000	

ويلاحظ ان نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد حسب بنسبة تملك الشركة القابضة، واعتبر المبلغ ربح يخص الفترة الحالية وأدى الى زيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لصافي خسارة فيتم تخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بمقدار حصة الشركة القابضة في الخسارة ويثبت بالخسارة القيد التالي:

من حـ/ خسارة الاستثمار في الشركة التابعة ص		×××
إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	×××	

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2015:

ان مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2015 يبلغ 18400 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (4). ويتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص		18400
إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	18400	

ويلاحظ ان القيد أعلاه قد خفض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 18400 دينار، وعليه فان ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2015 كأرباح استثمار في الشركة التابعة ص سيكون 29600 دينار (48000 – 18400).

أما عن سبب تخفيض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار صافي الإطفاء فيعود الى ان كلاً من البضاعة والشهرة قيمت بالنسبة للشركة القابضة بتكلفة عادلة تزيد عن

قيمتها الدفترية المثبتة بدفاتر التابعة، في حين تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية لدى الشركة التابعة. وبما ان حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد احتسبت في القيد الأول أعلاه بناء على ما هو مستخرج من دفاتر الشركة التابعة، يتوجب على الشركة القابضة تعديل الفروقات بدفاترها وبمقدار الصافي بين هذه الفروقات وهذا ما تم إثباته بموجب القيد الثاني أعلاه.

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2015:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2015 ان توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 25000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 20000 دينار (25000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض		20000
إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	20000	

ويلاحظ ان توزيعات الأرباح التي استحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لانها تمثل استلام القابضة لجزءاً من أرباح استثماراتها في الشركة التابعة.

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة ما يلي:

1. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة 29600 (قائمة الدخل).
2. توزيعات أرباح مستحقة القبض 20000 دينار (الميزانية بجانب الأصول).
3. الاستثمار في الشركة التابعة ص 269600 دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2015/1/1	260000
+ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	48000
- إطفاء فروقات الأصول	(18400)
- حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة	(20000)
رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2015/12/31	269600

6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحّدة

1. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة والتابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة عمل، والتي تشبه ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحّدة.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والأقلية. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للاصل. وتعامل الالتزامات بشكل عكسي، حيث تظهر الزيادة في القيمة العادلة للالتزامات عن القيمة الدفترية في الجانب الدائن ويظهر النقص في الجانب المدين من عمود التسويات.
3. يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مديناً في عمود التسويات.
4. في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فان جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحّدة. اما عن سبب طرح حصة الأقلية من الأرباح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة فيعود الى ان ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة يمثل مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين القابضة والتابعة وبالتالي مجموع ربح الشركتين. ونظراً لوجود حصة للأقلية في أرباح الشركة التابعة فيتم في هذه الحالة طرح حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة من مجموع أرباح الشركتين. اما عن كيفية احتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (6) التالي:

الجدول رقم (6) حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	
إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (60000 × 20%)	12000
يطرح صافي حصة الأقلية من اطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لاصول الشركة التابعة (انظر الجدول رقم 5)	(3400)
صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	8600

5. يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2015/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
المبيعات	800000	150000			950000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(80000)	18000		(748000)
مجمل الربح	150000	70000			202000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25000)	(10000)	4800	1000	(38800)
صافي ربح العمليات	125000	60000			163200
أرباح الاستثمار في التابعة	29600		29600		000
صافي الربح العام	154600				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			8600		(8600)
صافي الربح	154600	60000	61000	1000	154600

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء

المتعلق بالبضاعة (18000)، حيث اثبت بالجانب المدين لزياد تكلفة المبيعات. أما الانخفاض في الشهرة (4800 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضا مما أدى الى زيادة قيمة المصاريف التشغيلية. وأخيرا اثبت فرق اهتلاك الآلات (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة المصاريف التشغيلية.

2. تم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنع الازدواجية في عمود الموحّدة.
3. تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحّدة. ويطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظراً لان صافي الربح الظاهر بالموحّدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

ملاحظة: في حالة إتباع طريقة الملكية يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب ان يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة

كما هو معروف فان قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة	
×××	أرباح محتجزة في بداية العام
×××	+ أرباح العام
(×××)	– توزيعات الأرباح
×××	أرباح محتجزة في نهاية العام

اما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فتتم على النحو التالي:

1. يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.

2. يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
3. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود الى اعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضا.
4. يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2015 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة في 2015/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
أرباح محتجزة 1/1	60000	10000	10000		60000
أرباح العام	154600	60000	61000	1000	154600
				20000	
- توزيعات أرباح	(130000)	(25000)		5000+	(130000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45000	71000	26000	84600

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.
2. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).

3. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.
4. في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحّدة في القائمة، كما يجب ان يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

إجراءات إعداد الميزانية الموحّدة

يتم إعداد الميزانية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الاختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

1. يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والالتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الأخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (30000 دينار) نظراً لان القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 18000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فان ما ينقل الى عمود الموحّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (12000 دينار).
3. يتم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على

مرحلتين حيث يحذف رصيد الاستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.

4. يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.
5. يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الاطفاء الذي يخص الأقلية مطروحاً منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ملاحظة 1: يتوجب ان يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

ملاحظة 2: تم في عمود الموحّدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة و التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

ملاحظة 3: يتوجب ان يتساوى في الميزانية الموحّدة مجموع الاصول مع مجموع الالتزامات وحقوق الملكية.

وبناء على ما سبق تظهر الميزانية الموحّدة في 2015/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحّدة كما في 2015/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
النقدية	10000	2000			12000
ذمم مدينة	125000	85000			210000
بضاعة	225000	160000	30000	18000	397000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20000			20000	0000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269600			+260000 9600	0000
الات بالصافي	98000	85000	1000	5000	179000
اراضي	90000	50000		10000	130000
الشهرة			48000	4800	43200
مجموع الأصول	837600	382000			971200
المطلوبات					
ذمم دائنة	123000	52000			175000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130000	25000	20000		135000
قرض بنك	200000	20000			220000
حقوق الملكية					
رأس المال	200000	180000	180000		200000
رأس المال الإضافي	100000	60000	60000		100000
أرباح محتجزة	84600	45000	[3]45000		84600
				+53000	
الحقوق غير المسيطر عليها				3600	56600
مجموع حقوق الملكية	384600	285000			441200
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837600	382000	384000	384000	971200

[3] تم نقل المبلغ (45000 دينار) من الفرق بين مجموع عامود التسويات المدين والدائن في قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة.

ويلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

1. تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
2. تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 30000 دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 18000 دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.
3. تم إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الاستثمار في بداية الفترة الحالية والبالغ 260000 دينار، ثم تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الاستثمار خلال العام والبالغ 9600 دينار.
4. تم إثبات تخفيض رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 10000 دينار.
5. تم تخفيض فرق الآلات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5000 دينار، ثم تم إطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 1000 دينار.
6. تم إثبات الشهرة والناتجة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 48000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الانخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي (4800 دينار).
7. تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث اثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (53000 دينار)، وأضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (3600 دينار).
8. تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ":
   - القوائم المالية الموحدة.
   - السيطرة.
   - الشركة القابضة.
   - قوة التأثير
   - الحقوق غير المسيطر عليها
   - حقوق الحماية
   - الأنشطة الملائمة
4. ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة؟
5. ما هي الحالات التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) والتي لا يتم فيها إعداد قوائم موحدة رغم تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة؟
6. اشرح بشكل مختصر إجراءات إعداد القوائم الموحدة.
7. ما هي البنود الأساسية التي تؤثر على حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الحيازة؟
8. وضح كيفية احتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليهامن أرباح الشركة التابعة وكيفية إظهار هذا البند في قائمة الدخل الموحّدة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. لا يجوز توحيد الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة في حالة: **(JCPA: الدورة الثالثة)**

أ- إن الشركة التابعة تعمل في ظل قيود حادة طويلة الأمد تؤثر جوهرياً على تحويل الاموال للشركة القابضة.

ب- إن السيطرة على الشركة التابعة مؤقتة لا يزيد عن (18) شهراً.

جـ- ما يرد في (أ) او (ب) صحيح.

د- ما يرد في جميع البنود اعلاه غير صحيح.

2. تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية تجميع حسابات الشركات التابعة مع الشركة القابضة وإصدار بيانات مالية موحدة للشركة القابضة في الحالات التالية بإستثناء ما يلي **(JCPA: الدورة الرابعة):**

أ- أن لا يكون نشاط الشركة التابعة يختلف عن نشاط الشركة القابضة.

ب- أن أسهم الشركة المالكة لا يتم التداول بها في السوق.

جـ- إن الشركة القابضة ليست شركة تابعة مملوكة بالكامل.

د- إن الشركة التابعة تعمل خارج الأردن.

3. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي: **(JCPA: الدورة الثانية)**

أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل.

ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.

جـ- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات غير المتداولة المتعلقة بها وأي زيادة فيها عن ذلك يتم الاعتراف به كايراد غير عادي في بيان الدخل.

د- يتم الاعتراف بها كإيراد على مدة العمر الانتاجي للموجودات المتعلقة بها.

4. تظهر حصة الاقلية من الارباح في بيان الدخل الموحد كعبء أو مصروف كما يلي: **(JCPA: الدورة الثالثة)**

أ- في بند مستقل بعد الربح قبل الضريبة.

ب- في بند مستقل بعد الوصول إلى الربح بعد الضريبة.

جـ- لا تنزل من الربح الصافي في بيان الدخل.

5. يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن:
أ- المطلوبات غير المتداولة.
ب- بند منفصل في حقوق الملكية.
جـ- بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية.
د- المطلوبات المتداولة.

6. أي من البنود التالية ليس ضمن الشروط الواجب توفرها لإعفاء المنشأة من إعداد القوائم المالية الموحدة:
أ- المنشأة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى.
ب- أن أدوات الدين الصادرة للمنشأة الأم أو حقوق الملكية لها غير متداولة في سوق الأوراق المالية
جـ- أن تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد قوائم مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
د- أن المنشأة قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية.

7. لا يجوز إعداد قوائم مالية موحدة إذا كان الإستثمار في الشركة مؤقتاً وسيتم التخلص منه خلال :
أ- 18 شهر ب- 6 شهور
جـ- 12 شهر د- المدة التي تحددها ادارة الشركة القابضة.

8. اذا ما تم استخدام طريقة الحيازة عند محاسبة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب ان تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الام (القابضة) باعتبارها **(JCPA: الدورة الثالثة)**:
أ- إيرادات الا اذا تم دفعها من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة.قبل التملك.
ب- إيرادات طالما ان التوزيعات قد أعلن عنها من الأرباح المحتجزة.
جـ- تخفيض لقيمة الاستثمار في الشركة التابعة.
د- إيرادات مؤجلة.

9. تملكت شركة (أ) في 2016/1/1 80% من صافي أصول الشركة (ب) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ب) عددها (500) ألف سهم القيمة الاسمية لسهم 1 دينار

والقيمة العادلة بتاريخ التملك 5 دينار للسهم. حققت الشركة (ب) خلال عام 2016 أرباح قدرها 200 ألف دينار وزعت منها نقداً 75 ألف دينار.

10. رصيد استثمار الشركة (أ) في الشركة التابعة (ب) يصبح (JCPA: الدورة الرابعة):

أ- 2585 ألف دينار ب- 2600 ألف دينار

جـ- 625 ألف دينار د- 720 ألف دينار

11. عندما تزيد الخسارة عن قيمة الحقوق غير المسيطر عليها في حقوق الشركة التابعة فان الزيادة في الخسارة يتم أخذها على النحو التالي (**JCPA: كانون ثاني 2010**):

أ- ضمن حقوق الأكثرية

ب- ضمن حقوق الأكثرية إلى الحد الذي يكون للحقوق غير المسيطر عليها التزامات ملزمة ولها القدرة على زيادة الاستثمار لتغطية الخسارة.

جـ- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم

د- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها

التمرين الثاني: مقالي (JCPA: الدورة الثانية)

في 2016/5/1 تملكت الشركة (س) (80%) من صافي اصول الشركة (ص) وفقا لطريقة الحيازة بكلفة قدرها (600) الف دينار، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ (700) الف دينار القيمة الدفترية (550) الف دينار فاذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2016 أرباحاً صافية قدرها (120) الف دينار ووزعت منها على المساهمين (50) الف دينار وبلغ قسط اطفاء فروقات اعادة التقويم للاصول المشتراة المخصص لعام 2016 (20) الف دينار.

المطلوب: وفقا لكل من طريقتي الملكية Equity والتكلفة Cost تحديد ما يلي:-

1. تحديد رصيد أرباح الاستثمارات في دفاتر الشركة (س) في 2016/12/31.
2. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2016/12/31.

التمرين الثالث: مقالي

في 2016/1/1 اشترت س 80% من أسهم ص بقيمة 250000 دينار نقداً. وكانت حقوق المساهمين لدى ص عند الشراء 200000 دينار. اعتبر 75% من الفرق تخص البضاعة والباقي شهرة بلغ الانخفاض في قيمتها للعام 2016 مبلغ 5000 دينار. بيع 60% من البضاعة خلال العام 2016 والباقي خلال العام 2017. حققت ص صافي خسارة للعام 2016 مبلغ 40000 دينار، وحققت صافي ربح للعام 2017 مبلغ 150000 دينار ووزعت ارباح للعام 2017 تبلغ 60000 دينار.

المطلوب:

1. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2016/12/31 اذا اتبعت طريقة الملكية.
2. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2016/12/31 اذا اتبعت طريقة التكلفة.
3. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2016/12/31 في حالة اتباع طريقة الملكية.

التمرين الرابع

في 2015/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 150000 دينار نقدا، وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة عند الشراء 160000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الاصول والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

البند	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	توزيع الفرق
بضاعة	80000	85000	بيعت بالكامل خلال عام 2015
آلات	125000	100000	عمرها المتبقي 4 سنوات
ذمم دائنة	60000	61000	سددت بالكامل خلال عام 2015
شهرة			تبين ان قيمتها قد انخفضت في نهاية عام 2015 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك، كما انخفضت في نهاية العام 2016 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك.

استخدمت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، واتبعت طريقة الملكية للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. في 2015/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800000	120000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(70000)
مجمل الربح	150000	50000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(40000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	110000	40000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	26040	
صافي الربح العام	136040	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	250000	30000
أرباح العام	136040	40000
– توزيعات أرباح	(100000)	(15000)
أرباح محتجزة 12/31	286040	55000

الميزانية كما في 2015/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
نقدية	100000	50000
ذمم مدينة	200000	40000
بضاعة	500000	110000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	164040	
آلات بالصافي	500000	100000
مجموع الأصول	1476040	300000

المطلوبات		
ذمم دائنة	180000	100000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	15000
حقوق الملكية		
رأس المال	800000	100000
رأس المال الإضافي	110000	30000
أرباح محتجزة	286040	55000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1476040	300000

في 2016/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2016/12/31		
البيان	**الشركة س**	**الشركة ص**
المبيعات	900000	80000
يطرح تكلفة المبيعات	(700000)	(60000)
مجمل الربح	200000	20000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(75000)	(5000)
صافي الربح التشغيلي	125000	15000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	9240	
صافي الربح العام	134240	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2016/12/31		
البيان	**الشركة س**	**الشركة ص**
أرباح محتجزة 1/1	286040	55000
أرباح العام	134240	15000
– توزيعات أرباح	(100000)	000
أرباح محتجزة 12/31	320280	70000

الميزانية كما في 2016/12/31		
البيان	**الشركة س**	**الشركة ص**
نقدية	85000	25000
ذمم مدينة	150000	35000
بضاعة	487000	95000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	173280	
آلات بالصافي	485000	85000
مجموع الأصول	1380280	240000
المطلوبات		
ذمم دائنة	50000	40000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	
حقوق الملكية		
رأس المال	800000	100000
رأس المال الإضافي	110000	30000
أرباح محتجزة	320280	70000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1380280	240000

المطلوب:

1. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة للعامين 2015 و2016.
2. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العامين 2015 و2016.
3. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في 2015/12/31 و2016/12/31.
4. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحّدة للعامين 2015 و2016.
5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في 2015/12/31.
6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في 2016/12/31.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11)	الترتيبات المشتركة Joint Arrangements
11	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 3. بيان المتطلبات الرئيسية لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 4. عرض لخصائص الترتيبات المشتركة. 5. بيان أنواع الترتيبات المشتركة. 6. توضيح القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك. 7. بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التشغيلية المشتركة بالقوائم المالية المنفصلة. 8. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11)
الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

مقدمة

يضع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) اسس ومباديء المعالجة والابلاغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغير، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (31) "الحصص في المشاريع المشتركة" وهو ساري المفعول اعتباراً من 2013/1/1.

نطاق المعيار Scope

يجب ان يطبق هذا على المعيار على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير.

المبدأ الأساسي Core principle

إن المبدأ الأساسي لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11) إن على المنشاة التي تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها وذلك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها التي تنطوي على هذه المشاركة وان تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيبات المشتركة.

التعريفات الأساسية Key definitions

الترتيبات المشتركة Joint Arrangements: هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة Joint control: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الانشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الإستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

العمليات التشغيلية المشتركة A Joint Operation: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه اطراف العقد والذين لهم سيطرة مشتركة على بالحصول على الحقوق المتعلقة بالاصول والالتزام بالمطلوبات المستحقة على المشروع المشترك.

المشروع المشترك A joint Venture: إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أوأكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للاطراف المشاركة الحق في صافي اصول الترتيب التعاقدي (المشروع).

مالك المشروع المشترك A joint Venturer: هو احد اطراف المشروع المشترك والذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك في عملية السيطرة على المشروع المشترك.

الطرف في الترتيبات المشتركة Party to a joint arrangement: هو منشاة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشاة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

Separate vehicle: هي عبارة عن هيكل مالي منفصل ومحدد المعالم، ويشمل تحت مظلته منشاة مسجلة قانونياً أو منشاة معترف بها من قبل الدولة، بغض النظر عما إذا كانت تلك الكيانات لها شخصية قانونية.

خصائص الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

تتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

- يكون اطرافها ملزمين بالترتيب التعاقدي الموقع بينهما.
- إن الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من اطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك.
- تصنف الترتيبات التعاقدية أما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

مفهوم السيطرة المشتركة Joint control

أتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الانشطة الملائمة Relevant Activities (الالتشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

وقبل تقييم مدى وجود سيطرة مشتركة لمنشاة في ترتيبات مشاركة، على المنشاة إن تقيم في البداية مدى وجود سيطرة للاطراف المشاركة في الترتيبات المشتركة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة. بعد تقييم مدى وجود سيطرة للمجموعة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة، تقوم المنشاة بتقييم مدى وجود سيطرة لها في الترتيبات المشتركة.

تكون السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يكون اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتحكم مجتمعة في أمور الترتيبات المشتركة.

إن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف من أطراف أخرى، أو مجموعة من الأطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (نحو الأنشطة ذات الصلة) من دون موافقتها.

أنواع الترتيبات المشتركة Types of joint arrangements

تكون الترتيبات المشتركة أما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة.

1. الترتيبات التشغيلية المشتركة A joint operation: هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في اصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة. وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة.

2. المشروع المشترك Venture A joint

هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في صافي الأصول المتصلة بهذا الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشروع المشترك. اي ان هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من اكثر من طرف.

تصنيف الترتيبات المشتركة Classifying joint arrangements

تصنف الترتيبات المشتركة ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة ويعتمد

التصنيف على حقوق والتزامات الطرفين في هذا الترتيب. وتحدد المنشاة نوع الترتيب المشترك من خلال فحص بنية وشكل هذا الترتيب، وما تم الاتفاق عليه من جانب الأطراف في الترتيبات التعاقدية، كما يراعى ايضا الظروف والحقائق التي تحيط بهذا الترتيب.

بغض النظر عن الهيكل، والغرض أو شكل الترتيب المشترك فان تصنيف الترتيبات المشتركة يتوقف على حقوق الطرفين والالتزامات الناشئة عن هذا الترتيب.

ويمكن للترتيبات المشتركة والتي تكون فيها الاصول والمطلوبات المتعلقة بالترتيب تمت من خلال تنظيم أو شكل معين مستقل إن تكون إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

أما الترتيب المشتركة التي تمت بدون تنظيم مستقل فانها تعتبر عملية تشغيلية مشتركة.

وفي مثل هذه الحالات، فان الترتيبات التعاقدية تعطي اطراف الترتيب المشترك الحق في الأصول والالتزام بالمطلوبات المترتبة على الترتيب، كما تمنحها حقوق العائدات المتأتية وتلزمها بالنفقات. ويقصد بها هنا الاصول الخاضعة للسيطرة المشتركة، اي اشتراك اكثر من منشأة في تملك اصل معين.

القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك

Financial statements of parties to a joint arrangement

اولاً: الترتيبات (العمليات) التشغيلية المشتركة A joint operation

أ- تعترف الجهة المشتركة وهي المنشأة المشاركة مع الغير في عمليات خاضعة للسيطرة المشتركة بقوائمها المالية فيما يتعلق بالمشروع المشترك بما يلي:

- أصولها، بما في ذلك حصتها من أي أصول تمتلكها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛
- التزاماتها، بما في ذلك حصتها من أي التزام قد يترتب عليها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛
- إيراداتها من بيع حصتها في الناتج من عملية مشتركة؛
- حصتها من الايرادات الناتجة من بيع مخرجات العملية المشتركة، و
- مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.

ب- تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الاصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة مشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

ج- على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لدية مشاركة باتخاذ القرارات) المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقا لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، او اتفاق شركتان او اكثر لشراء اصل بشكل مشترك.

مثال (1)

اتفقت كل من الشركة (س) والشركة (ص) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الألات وبيعها في السوق على ان تقوم الشركة (س) بتصنيع ماتور الآلة اما الشركة (ص) فتقوم بتطوير هيكل الآلة. وتم الاتفاق على تحديد سعر بيع الآلة بإضافة 30% على مبلغ التكلفة. وعند الانتهاء من تصنيع مكونات الآلة بلغت تكلفة تصنيع ماتور الآلة لدى الشركة (س) 10000 دينار، اما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة (ص) 20000 دينار.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية بدفاتر كل من الشركتين (س) و(ص) بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11).

حل مثال (1)

يظهر في دفاتر الشركة (س) حساب ماتور الآلة ضمن الأصول المتداولة ويعالج بإعتبارها بضاعة، وعند بيع الألة بعد تركيب الماتور عليها فإن هناك ايراد يتحقق للشركة (س) بمقدار 13000 دينار (10000 + 30% × 10000) وبالتالي فإن ربح الماتور الواحد يبلغ 3000 دينار (10000×30%). وهذه المعالجة هي ذاتها بدفاتر الشركة (ص).

ويظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والالتزامات والمصاريف التي يتكبدها، وحصته من الدخل المتأتي من بيع السلعة أوتقديم الخدمات.

مثال (2)

تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على اصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على آلة، ويأخذ كل طرف نصيبه من إيرادات الآلة ويتحمل نصيبه من المصاريف.

مثال (3)

بتاريخ 2016/1/1 اتفقت الشركة (س) والشركة (ص) على شراء معدات قيمتها 300000 دينار، بموجب إتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة، وبنسبة 70% للشركة (س) و30% للشركة (ص)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك وقد تم شراء المعدات على الحساب.

المطلوب: كيف ستقوم الشركتين (الأطراف التي تسيطر على المعدات) بالمحاسبة عن المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

حل مثال (3)

ستقوم كل شركة بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الإلتزامات عند الشراء، ويتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (س):

حصة (س) من الأصول والإلتزامات = 70 % × 300000

2016/1/1	من حـــ /المعدات تحت السيطرة المشتركة		210000
	الى حـــ/ الدائنين	210000	

كما ستقوم الشركة (س) بقيد مصروف إهتلاك بمقدار حصتها في المعدات (210000÷10) ويتم إثبات القيد التالي:

2016/12/31	من حـــ /م اهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة		21000
	الى حـــ /مجمع اهتلاك معدات تحت السيطرة	21000	

وكذلك الأمر ستقوم الشركة (ص) بشكل مماثل تسجيل حصتها من المعدات البالغة 90000 دينار (300000 × 30%).

ثانياً: المشروع المشترك Venture A joint

يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم استثناء المنشاة من استخدام **طريقة الملكية** وكما حدد ذلك في المعيار رقم (28).اي اذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لاكثر من طرف (شركة) فان كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب " الاستثمارات في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الادوات المالية، إلا إن كان لها تاثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

طريقة حقوق الملكية

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم (28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة " كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية كما تبين لنا عند الحديث عن معيار رقم (28). وإذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في أي وقت على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو لم يعد له تأثير هام فيها، يجب عندها التوقف عن إستخدام طريقة حقوق الملكية.

وطريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي :

- عند تملك اسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة شراء الاسهم مضافاً اليها اية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.

- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة اوالمشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الامور التالية:
- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب ان يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة اوالمشاريع المشتركة.

وقد ادخل مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات سارية المفعول اعتبارا من 2016/1/1 تتضمن ما يلي :

على المنشأة التي تستحوذ على حصص في عمليات مشتركة عندما يكون النشاط الذي تم الاستحواذ عليه يمثل عمل قائم كما هو موصوف في معيار الابلاغ المالي الدولي (3)" الاندماج" فان على المنشأة المستحوذة (المالكة) لتلك الحصص ما يلي :

- قياس الاصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة.
- الاعتراف بمصاريف التملك كمصروف فترة (باستثناء تكاليف اصدار الاسهم والسندات الخاصة بعملية الاستحواذ).
- الاعتراف بأية ضرائب مؤجلة.
- الاعتراف بأية شهرة موجبة او سالبة ناشئة عن التملك.
- اجراء اختبار تدني لوحدة توليد النقد التي خصص لها شهرة.
- الافصاح عن كافة المعلومات الملائمة حول ذلك باعتباره اندماج اعمال.

مثال (4)

من الأمثلة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة قيام منشأتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل بعض الأصول والإلتزامات الخاصة بكل منشأة الى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أعمالاً في بلد أجنبي بالاشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

مثال (5)

- في 2016/1/1 اتفقت الشركتان (س) و(ص) على تأسيس الشركة (ع) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة براسمال 100000 دينار، تبلغ حصة الشركة (س) فيها 60 % والشرك (ص) 40%، على ان يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس ادارة الشركة (ع).

وخلال عام 2016 حققت الشركة (ع) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 30000 دينار، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاث في 2016/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر كل من الشركة س والشركة ص:

الميزانية كما هي في 2016/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص	الشركة ع
النقدية	50000	70000	60000
الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)	60000	40000	----
اصول اخرى	140000	90000	80000
مجموع الأصول	**250000**	**200000**	**140000**
ذمم دائنة	30000	20000	10000
رأس المال	150000	130000	100000
أرباح محتجزة	70000	50000	30000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**250000**	**200000**	**140000**

المطلوب:

1. اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2016/1/1.
2. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2016/12/31 وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11).

حل مثال (5)

1. اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2016/1/1:

من حـــ /الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		60000
إلى حـــ/ النقدية	60000	

2. في 2016/12/31 تقوم الشركة (س) بالمحاسبة عن الاستثمار في الشركة (ع) بإستخدام طريقة حقوق الملكية. و يتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)، ويبلغ نصيب الشركة (س) من الارباح المحققة للشركة (ع) لعام 2016 ما قيمته 18000 (60% × 30000).

من حـــ/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		18000
إلى حـــ /ايراد الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة	18000	

وستظهر ميزانية الشركة (س) بعد هذا القيد:

الميزانية كما في 2016/12/31	
النقدية	50000
الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)	78000
اصول اخرى	140000
مجموع الأصول	**268000**
ذمم دائنة	30000
رأس المال	150000
أرباح محتجزة	88000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**268000**

المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة

Separate Financial Statements

في القوائم المالية المنفصلة تقوم المنشأة المشاركة في عمليات تشغيلية مشتركة Joint Operator او المشاركة في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة بالمحاسبة عن حصصه بتلك الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي :

أ- الاستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للاطراف في المشروع المشترك / **اولاً**) الموضح سابقاً، بمعنى لا يوجد اختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة او اعتيادية.

ب- اما الاستثمارات في المشاريع المشتركة Joint Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (27) وبإحدى الطريقتين التاليتين وكما يلي:

1. التكلفة، أو
2. بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، او
3. بطريقة حقوق الملكية (تعديل ساري المفعول اعتبارا من 2016/1/1).

ج- اما اذا كان الطرف المشارك في العمليات او الترتيبات المشتركة او في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة اي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات او المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الاستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يلي:

1. اذا كان لديه استثمارات في ترتيبات او عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للاطراف في المشروع المشترك / **اولاً**) الموضح سابقاً.
2. اذا كان لديه استثمار في مشروع مشترك (استثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة اطراف مشاركة اخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) " الادوات المالية". ما لم يكن هناك تاثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق التكلفة او معيار الابلاغ المالي رقم (9).

متطلبات الإفصاح

متطلبات الافصاح المطلوبه حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12)" الافصاح عن المصالح في المنشأت الاخرى".

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟:
   - الترتيبات المشتركة
   - السيطرة المشتركة
   - العمليات التشغيلية المشتركة
   - الطرف في الترتيبات المشتركة
6. بين مفهوم السيطرة المشتركة.
7. وضح خصائص الترتيبات المشتركة.
8. اشرح أنواع الترتيبات المشتركة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى Disclosure of Interests in Other Entities
12	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى". 3. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والخاصة بالشركات التابعة. 4. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالحقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية. 5. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالترتيبات المشتركة والشركات الزميلة. 6. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالمخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة. 7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالمصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

متطلبات الإفصاح Disclosures Required

سيتم استعراض تلخيص لمتطلبات الإفصاح المهمة، حيث هناك الكثير من تفاصيل الإفصاح التي يمكن الرجوع لها من نفس المعيار.

الأحكام المهمة والافتراضات

Significant judgments and assumptions

على المنشاة ان تفصح عن الأحكام الهامة والافتراضات التي اعتمدت عليها وأية تغييرات في هذه الأحكام والافتراضات وذلك فيما يتعلق بالأمور التالية:

1. بأنها تسيطر على منشاة اخرى بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)"القوائم الموحدة".
2. ان لديها سيطرة مشتركة تتعلق بترتيبات معينة او تأثير مهم على منشاة اخرى (شركة زميلة).
3. طبيعة نوع الترتيبات المشتركة (هل هي على سبيل المثال أعمال تشغيلية مشتركة ام مشاريع مشتركة).

المصالح في الشركات التابعة Interests in subsidiaries

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

1. فهم تركيبة المجموعة (الشركة القابضة و الشركات التابعة).
2. فهم المصالح التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها فيما يتعلق بالأنشطة والتدفقات النقدية.
3. تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشاة على الوصول او استخدام الاصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة.
4. تقييم طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشات التي تغطيها القوائم الموحدة.

5. تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة على التابعة.
6. تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة وذلك خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة.

وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن انتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة ، على المنشأة الإفصاح عن تاريخ انتهاء الفترة المالية للشركات التابعة وأسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة .

الإفصاحات المطلوبة عن حقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية

يجب على المنشأة الإفصاح لكل شركة من شركاتها التابعة التي فيها مساهمات من حقوق غير المسيطرين (الأقلية) وقيمتها مهمة للشركة الام:

أ- اسم الشركة التابعة.

ب- بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسها.

ج- نسبة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من الشركة التابعة.

د- حصة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من حقوق التصويت في الشركة التابعة اذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة.

هـ- الربح والخسارة الذي يعزى لحصص غير المسيطرين (الأقلية) خلال الفترة المالية.

و- رصيد حقوق غير المسيطرين التراكمي لتاريخه في الشركة التابعة .

ز- ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الاصول والالتزامات والربح او الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)
الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى
Disclosure of Interests in Other Entities

مقدمة

صدر هذا المعيار في أيار 2011 ليحل محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق"القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) السابق الذي يحمل عنوان "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه والذي يحمل عنوان"الحصص في المشاريع المشتركة".

هدف المعيار Objective

يهدف معيار الإبلاغ المالي رقم (12) إلى الطلب من المنشات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

1. طبيعة والمخاطر المرتبطة بمصالح المنشاة مع المنشات الأخرى.
2. تأثير مصالح المنشاة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

عندما لا تلبي متطلبات الإفصاح التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فان على المنشاة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.

نطاق المعيار Scope

أما المنشات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)، فهي المنشات التي لها مصالح في أي من الأتي:

1. الشركات التابعة
2. الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)
3. الشركات الزميلة

4. بعض أنواع المنشات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة

لا ينطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) على البنود التالية:

1. بعض خطط منافع لموظفين.
2. القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، باستثناء ما ورد في البند (4): "بعض أنواع المنشات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة".
3. بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من منشاة لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية او المشاريع المشتركة.
4. معظم الاستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشاة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.

التعريفات الأساسية Key definitions

المصالح في المنشات الأخرى Interest in another entity : تشير الى المشاركة التعاقدية او غير التعاقدية الذي يؤدي الى التأثير على نتائج أعمال المنشأة عند تقلب اداء منشأة أخرى يوجد للطرف المشارك حصص فيها ، منها على سبيل المثال لا الحصر، تملك منشأة حقوق ملكية (أسهم) او أدوات دين (سندات) او من خلال أدوات اخرى مثل ضمانات تمويل او مساندات نقدية . في ضوء ما سبق فان المصالح في منشاة اخرى يتم من خلال عدة وسائل منها السيطرة او السيطرة المشتركة او النفوذ والتأثير الهام على منشاة اخرى. وبالمقابل فانه من غير الضروري ان تكون المصالح المشركة ناتجة عن علاقة عادية لعميل بمورد .

المنشأة المنظمة Structured entity: هي عبارة عن وحدة تم تنظيمها وتأسيسها بحيث ان حق التصويت او الحقوق المماثلة لذلك ليست هي العامل الأساسي في تحديد من يسيطر على الوحدة، وكما هو الحال عندما يكون اي حق في التصويت يرتبط بمهام إدارية فقط وان الأنشطة ذات العلاقة توجه من خلال ترتيبات تعاقدية.

المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة
Interests in joint arrangements and associates

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. طبيعة ومدى تأثير المنشاة المالي على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثير المنشاة على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الآخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة .
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة .

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة
Risks associated with an entity's interests in joint ventures and associates

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الاخرى.

ب- الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك او الشركة الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي زقم (37) .

المصالح في المنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة
Interests in unconsolidated structured entities

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة للمنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟:
   - المصالح في المنشات الأخرى
   - المنشأة المنظمة
6. على المنشاة ان تفصح عن الأحكام الهامة والافتراضات التي اعتمدت عليها وأية تغييرات في هذه الأحكام والافتراضات وذلك فيما يتعلق بعدد من الأمور، بين هذه الأمور؟
7. بين ما يتوجب على المنشاة الإفصاح عنه من معلومات تتعلق بالمصالح في الشركات التابعة.
8. بين ما يتوجب على المنشاة الإفصاح عنه من معلومات تتعلق بالمصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13)	قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement
13	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 3. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 4. شرح تعريف وماهية القيمة العادلة. 5. توضيح كيفية الاعتراف الأولي للقيمة العادلة. 6. شرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. 7. بيان كيفية قياس القيمة العادلة. 8. عرض لإرشادات قياس القيمة العادلة. 9. توضيح تقنيات (أساليب) التقييم.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13)

قياس القيمة العادلة

Fair Value Measurement

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للاصول والالتزامات والإفصاح عن قياس القيمة العادلة ، وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة وبشكل مستمر . وقد كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للاصول والالتزامات والإفصاح عنها ، مما ادى الى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها مما يؤدي الى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة. وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 2013/1/1.

هدف المعيار Objective

إن الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) هو يلي:

1. تعريف القيمة العادلة.
2. تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة.
3. تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب او تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الاخرى بقياس القيمة العادلة او الإفصاح عن قياس القيمة العادلة ، او (عند قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع لقياس) للاصول والالتزامات المالية بشكل اساسي والتي تقاس بالقيمة العادلة.

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها لما يلي:

- عمليات المدفوعات على اساس الاسهم والتي تقع ضمن نطاق IFRS2 .
- عمليات عقود الايجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS 17 .
- المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة ، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون"IAS 2 ، او القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS 36"الانخفاض في قيمة الموجودات" .
- كما ان متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لا تنطبق على معيار رقم 19 IAS"منافع العاملين" ، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب معيار IAS 26 .
- لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الاصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة IAS 36 " الانخفاض في قيمة الموجودات" .

القياس Measurement

- **تعريف وماهية القيمة العادلة :**

القيمة العادلة Fair value: القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل او دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين إطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. والقيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لاصل او التزام معين ، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة ان تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل او الالتزام اذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك اي افتراضات **Assumptions** عند تسعير الاصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، ومن الامثلة على هذه الخصائص:

- ظروف وموقع الأصل.
- اي قيود ان وجدت على بيع او استخدام الأصل.

وقد تكون الاصول او الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة قد تكون على النحو التالي :

أ- اصل او التزام مفرد، مثل اداة مالية او اصل غير مالي .

ب- مجموعة من الاصول، او مجموعة من الالتزامات او مجموعة من الاصول والالتزامات مثل (وحدة توليد النقد وهي مجموعة اصول تعمل معاً لتوليد النقد، او قطاع عمل معين).

- **وعملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تفترض بان عمليات بيع الأصل او تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في :**

- السوق الرئيسي او الاولي **principal market** لاصل او التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالاصول والالتزامات بحجم عال. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر او تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم اخرى.
- في ظل غياب سوق اولي ، **السوق الافضل Most advantageous market** وهو اكثر سوق مواتي او ملائم لتحديد قيمة الأصل او الالتزام . هو السوق الذي يعظم القيمة التي يمكن ان تستلم من عملية بيع الأصل او يخفض المبلغ الذي يمكن ان يدفع الى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف أجراء العملية وتكاليف التحويل.

- **تطبيق القيمة العادلة على الاصول غير المالية**

Application to non-financial assets

ان قياس القيمة العادلة للاصل غير المالي (مثل ، اصول غير متداولة ملموسة) ياخذ بعين الاعتبار امكانيات حصول المتعاملين او المشاركين بالسوق على منافع اقتصادية من خلال استعمال الأصل في أعلى وافضل استعمال **Highest and best use** او من خلال بيع الأصل الى اخرين في السوق والذين سوف يقومون ايضاً باستخدام الأصل في أعلى وافضل استعمال.

ان استعمال الأصل غير المالي في أعلى وافضل استعمال يأخذ بعين الاعتبار تحقق عوامل عديدة منها :

- **امكانيات الاستخدام الفعلي للاصل** وياخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للاصل التي يأخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، مثل، موقع وحجم المباني.
- **والترخيص القانوني للاستخدام متاح** ، ويتم الاخذ بعين الاعتبار اي قيود قانونية على استخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بالاعتبار عند تسعير الأصل ، حيث تختلف التشريعات باختلاف المناطق .
- **الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة** ، حيث يتم الاخذ بعين الاعتبار فيما اذا كان استخدام الأصل الذي تتوفر به امكانيات الاستخدام الفعلي والقانوني سيولد دخل او تدفقات نقدية (مع الاخذ بالاعتبار تكاليف تحويل الأصل ليصبح جاهز للاستخدام) لتوليد العائد على الاستثمار المرغوب من قبل المتعاملين بالسوق من خلال الاستثمار في ذلك الأصل الموضوع في الاستخدام المحدد له.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي Fair value at initial recognition

عند الحصول على أصل او نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل او الالتزام . فإن سعر العملية هو السعر المُدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء التزام (سعر الدخول او التنفيذ Entry Price).

بالمقابل فان القيمة العادلة لاصل او التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل او المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج او السعر النهائي Exit Price . وليس بالضرورة ان تبيع المنشأة الاصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها ، وليس بالضرورة ايضا ان يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام .

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair value hierarchy

نظرة عامة

يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال "التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى **ثلاثة مستويات**. يعطي التسلسل الهرمي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد. والسوق النشط **Active market** هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالاصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر .وتشمل هذه المستويات ما يلي :

المستوى الاول للمدخلات (1)

إن مدخلات المستوى الاول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو المطلوبات المتطابقة ويمكن للمنشاة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس.

إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعاً وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله، مع استثناءات محدودة.

إذا كانت منشاة تمتلك اصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فان السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للاصل أو الالتزام حتى وان كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المنشاة.

المستوى الثاني للمدخلات (2)

أن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الاول والتي يمكن أو ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- أسعار الاصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للاسعار في أسواق نشطة.
- أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للاصل المعني للاصول والالتزامات في أسواق غير نشطة.
- الأسعار الأخرى غير المعلنة للاصول والالتزامات والتي يمكن الوصول اليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ، ومعدل العائد.

المستوى الثالث للمدخلات (3)

أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم المنشاة ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.

قياس القيمة العادلة Measurement of fair value

نظرة عامة على مداخل قياس القيمة العادلة

Overview of fair value measurement approach

أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع اصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية. وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشاة تحديد الامور التالية:

1. الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس (وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه).

2. بالنسبة للأصول غير المالية ، فإن افتراض التقييم يجب إن يكون ملائماً لعملية القياس (استمرارية الاستخدام مع أعلى درجة وأفضل استخدام).
3. استخدم السوق الرئيس أو الأفضل للأصل المعني.
4. استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة أخذا بعين الاعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي ما الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق.

إرشادات قياس القيمة العادلة Guidance on measurement

فيما يلي بعض الارشادات التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) لعميلة قياس القيمة العادلة:

1. على المنشاة إن تاخذ بالاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المنوي قياس القيمة الحالية له كما ياخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس (مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزامات واي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعمال الأصل).
2. يفترض في عملية قياس القيمة الحالية إن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم.
3. يفترض بعملية قياس القيمة الحالية إن القياس يتم من خلال السوق الرئيس للاصل أو سوق مماثل له.
4. يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للاصول غير المالية الاستعمال العالي والافضل للاصل.
5. يفترض بعملية قياس القيمة الحالية للالتزامات المالية وغير المالية ادوات حقوق الملكية إن عملية نقل الاداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية أو ابطاء في علية التسوية.

تقنيات (اساليب) التقييم Valuation techniques

على المنشاة استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة باجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة ، وتعظيم استخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتاكد منها ومشاهدتها. ومن الامثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن ادراكها وملاحظتها لبعض الاصول والالتزامات المالية، السوق المالي او بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر الذي المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية.

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي:

1. **مدخل السوق market approach** والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.
2. **مدخل التكلفة cost approach** والذي المبالغ اللازمة للحصول الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الاحلال الحالية).
3. **مدخل الدخل Income approach** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.

يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي او الدخل والمصاريف) الى قيمة او مبلغ واحد مخصوم .وعند استخدام هذا المدخل فان قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة . ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

- اسلوب القيمة الحالية **present value techniques** .

- نماذج تسعير الخيارات **option pricing models** مثل بلاك وتشولز **Black-Scholes-Merton formula** و **باينوميل binomial model**. وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- طريقة فائض الارباح السنوية **the multi-period excess earnings method** وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الاصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل تقييم واحد كافي، وفي حالات اخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل.

الإفصاح Disclosure

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المنشات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في الأمرين التاليين:

1. الاصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير المتكررة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات.
2. عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبيرة (المستوى 3)، يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
3. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
4. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
   - القيمة العادلة
   - السوق الرئيسي او الاولي
   - السوق الافضل
5. وضح كيفية تطبيق القيمة العادلة على الاصول غير المالية؟
6. اشرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
7. ما هي الامور التي يتطلبها قياس القيمة العادلة من المنشاة؟
8. ما هي الارشادات التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) لعملية قياس القيمة العادلة؟.
9. بين أهم التقنيات التي تستخدم في عملية قياس القيمة العادلة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (14)	الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً) Regulatory Deferral Accounts
14	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة". 3. توضيح للسياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة. 4. بيان مدى التداخل بين معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة" مع المعايير الاخرى. 5. بيان كيفية عرض اثر ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القوائم المالية. 6. عرض الافصاحات التي يتطلبها الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14)

الحسابات القانونية المؤجلة

(الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً)

Regulatory Deferral Accounts

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية) والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مره ، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقاً (its previous GAAP).

ويتناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والافصاح لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات اسعار السلع والخدمات التي تقدمها منشآت الاعمال الى العملاء في تلك القطاعات. حيث تقوم الجهات المشرفة (المنظمة) والتي تنظم عمل تلك القطاعات مثل قطاع النقل والاتصالات والطاقة وغيرها بتحديد اسعار بيع السلع والخدمات المقدمة للجمهور بموجب تشريعات تمنح الجهات المنظمة صلاحية تحديد الإسعار مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقته ناتجة عن اختلاف اسس الاعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب التشريعات وقرارات الجهات المُنظمة وبين ما تتطلبه اسس الاعتراف لأغراض اعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية.

صدر هذا المعيار في شهر كانون ثاني /2014 ويبدأ سريان مفعوله على القوائم المالية المعدة لأول مرة بموجب المعايير الدولية (IFRS) للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1 وما بعد مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان المتطلبات الخاصة بمعالجة وعرض والافصاح عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً) والتي

تنشأ عندما تقوم المنشأة بتقديم السلع والخدمات بأسعار محددة تخضع لمتطلبات تنظيمية (بموجب تشريعات).

ويتضمن هذا المعيار حلول ومعالجات مرحلية (مؤقتة) ومحدودة للمنشآت التي لم تطبق بعد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS حتى الان وستطبق تلك المعايير لاول مرة.

والهدف من ذلك السماح للمنشآت الخاضعة لمتطلبات تنظيمية (قانونية) تحدد اسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء والتي تطبق المعايير الدولية لاول مرة بتجنب التغيرات في السياسات المحاسبية الخاصة بالحسابات القانونية المؤجلة حتى يستكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعه حول الحسابات القانونية المؤجلة.

نطاق المعيار Scope

- يسمح هذا المعيار دون الزام للمنشأة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المعروضة لأول مرة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS اذا كان لديها انشطة يتم تحديد اسعارها قانونياً (تنظيمياً) وقامت بالاعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة سواء مدينة او دائنة[1] في قوائمها المالية السابقة قبل تبني المعايير الدولية والمعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها اي المعايير الوطنية.
- اذا اختارت المنشأة عند التبني الاول لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRS تطبيق هذا المعيار يجب عليها تطبيق متطلباته في قوائمها المالية اللاحقة فقط اذا قامت في قوائمها المالية المعروضة لأول مرة بموجب IFRS بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

ويمكن القول ان هذا المعيار ينطبق فقط على المنشآت التي ستتبع المعايير الدولية لأول مرة وكانت تعترف سابقاً وبموجب معاييرها الوطنية او المحلية بالحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة المركز المالي، حيث يسمح المعيار لتلك المنشآت بتطبيق المعيار دون الزامها بذلك.

[1] تسمى ارصدة لان هناك خلاف على تسميتها كأصول او التزامات مؤجلة لعدم انطباق التعريف الوارد في الاطار المفاهيمي للاصول والالتزامات عليها بشكل واضح.

التعريفات الرئيسية Key Definition

تنظيم (تحديد) الاسعار Rate Regulation: هو الاطار الذي يحكم تحديد اسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل الجهات المنظمة مثل تحديد اسعار الاتصالات او الكهرباء او المحروقات او السلع الاساسية من قبل الجهات المنظمة لعمل المنشآت المقدمة لتلك السلع او الخدمات.

منظمو الاسعار Rate Regulator: هي الجهات التي لها صلاحية قانونية او تشريعية بتحديد سعر او نطاق سعري ملزم التطبيق على المنشآت في قطاع ما عند بيع السلعة او تقديم الخدمات للعملاء. وقد يكون منظم السعر هو طرف ثالث او طرف ذو علاقة او الجهات المسيطرة على مجلس ادارة المنشأة اذا كان ذلك الطرف لديه صلاحية وواجب تحديد الاسعار بموجب الدولة او القانون.

رصيد الحسابات القانونية المؤجلة Regulatory Deferral Account Balance

وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً وتمثل رصيد حساب مصروف او دخل لم يعترف به كأصل او التزام بموجب معايير محاسبية اخرى ، ولكنه مؤهل ليكون حساباً مؤجلاً برصيد مدين او دائن (اصل او التزام) كونه ضمن او متضمن (يؤخذ بالاعتبار) من قبل منظمي الاسعار rate regulator عند تحديد اسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء من قبل المنشأة.

مثال (1)

من الامثلة على انواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية والتي ينشأ عنها ارصدة حسابات قانونية مؤجلة ما يلي :

- انحراف الحجم او سعر المشتريات.
- تكاليف البحث المدفوعة على الطاقة النظيفة او الخضراء Green Energy والتي لم يتم رسملتها ضمن الاصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) والتي سيتم استردادها لاحقاً من الجهات التنظيمية من خلال تعديل اسعار السلع والخدمات او باي طريقة اخرى.
- تكاليف الغاء المشاريع البحثية القابلة للتعويض.
- تكاليف الاضرار الناجمة عن العواصف والقابلة للتعويض من خلال زيادة الاسعار على المنتجات او السلع المقدمة للعملاء.

السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة Accounting policies for regulatory deferred account balances

- على المنشأة التي لديها انشطة تخضع لتحديد الاسعار من جهات تنظيمية مثل هيئة التامين او النقل او الاتصالات او غيرها وتقع ضمن نطاق هذا المعيار او اذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار (المنشآت التي تتبنى لاول مرة المعايير الدولية) تطبيق متطلبات الفقرتين 10 و 12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 المعنون "السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاخطاء" ، حيث تنص الفقرة 10 من المعيار رقم (8) على انه في حالة عدم وجود معيار محاسبي ينطبق على عملية او حدث لدى المنشأة تقوم ادارة المنشأة باستخدام حكمها الشخصي في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تقدم معلومات ملائمة وموثوقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وبالتالي فقد تم اعفاء المنشأة من تطبيق الفقرة رقم 11 من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تنص على انه على ادارة المنشأة عند استخدام حكمها في تطوير سياسة محاسبية جديده الرجوع الى متطلبات مشابهة واردة في معايير اخرى والرجوع الى التعريفات والمفاهيم الخاصة بالاصول والمطلوبات والدخل والمصروف الواردة في الاطار المفاهيمي.
- ان اثر الاعفاء المذكور سابقاً في تطبيق الفقرة (11) من معيار رقم (8) هو السماح للمنشآت بالاستمرار باتباع السياسات المحاسبية السابقة المتبعة بموجب المعايير الوطنية او المعايير المطبقة مباشرة قبل تبنيها المعايير الدولية للتقارير المالية (previous GAAP) عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية لاول مرة.

مثال (2)

قامت الشركة العربية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتباراً من 2016/12/31 وقد كانت تتبع الشركة المعايير الوطنية الخاصة بها حيث كانت برسملة ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة للعمليات التالية:

- الاعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد مدين عندما يكون للمنشأة الحق اذا كان هناك زيادة فعلية او متوقعة في اسعار السلع والخدمات الخاضعة للتسعير من الجهة المنظمة لعملها في المستقبل لتغطية التكاليف المتكبدة خلال الفترة الحالية وسيتم تعويضها برفع اسعار السلع المباعة للعملاء في المستقبل.

- الاعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد دائن عندما يكون هناك قرار من الجهة المنظمة بتخفيض اسعار بيع السلع او الخدمات المقدمة للعملاء في المستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلال الفترة الحالية ووجود فوائض ربح مقارنة بأسعار البيع العادية يعترف بها كالتزام يطفأ في الفترات القادمة عند تخفيض الاسعار.
- الاعتراف باصول او التزامات قانونية مؤجلة مساوية لأية خسائر او ارباح ناتجة عن بيع او ايقاف اصل غير متداول PP&E واصل غير ملموس والمتوقع استرداد قيمته في المستقبل من خلال الاسعار المستقبلية.

التغيرات في السياسات المحاسبية Changes in accounting policies

- يجب على المنشأة عدم تغير سياستها المحاسبية من اجل البدء بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.
- يسمح للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية للاعتراف والقياس والتدني والغاء الاعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة اذا ادى هذا التغيير الى تقديم قوائم مالية اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية على ان لا تكون اقل موثوقية او تقدم قوائم مالية اكثر موثوقية ولكن ليس اقل ملائمة.

التداخل مع المعايير الاخرى Interaction with other standards

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية IAS 10

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية" حيث تؤخذ الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية بالاعتبار عند الاعتراف والقياس المحاسبي لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة لأنها حسابات تعتمد على التقديرات اي ان الاحداث اللاحقة الخاصة بها تعتبر احداث لاحقة معدلة.

2. معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" IAS 12

يتم عرض الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل عن مجموع مبالغ الضرائب المؤجلة والتغيرات في

ارصدة الضرائب المؤجلة يتم عرضها ايضا بشكل منفصل عن مصروف الضريبة او (دخل) الضريبة.

3. **معيار المحاسبة الدولي رقم (33) "حصة السهم الواحد من الارباح " IAS 33**

على المنشآت التي تطبق معيار الابلاغ المالي رقم (14) عرض حصة السهم اساسية ومخفضة **إضافية** لا تتضمن اثر صافي التغيرات على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

4. **معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الاصول " IAS 36**

يتم ادراج ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القيمة المسجلة لوحدة توليد النقد ويتم معاملتها كأي اصول او التزامات اخرى عند وجود خسارة تدني.

5. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الاعمال" IFRS 3**

يتم تطبيق السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة عند تطبيق طريقة الشراء (الحيازة) والتي تؤدي للاعتراف بارصدة الحسابات القانونية المؤجلة لدى المنشأة الدامجة بغض النظر فيما اذا كانت المنشأة المندمجة تعترف بها ام لا تعترف.

6. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع IFRS 5**

لا يتم تطبيق متطلبات القياس الواردة في معيار الابلاغ المالي الدولي (5) على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة. ويجب اجراء التعديلات على عرض المعلومات حول العمليات غير المستمرة ومجموعات التصرف الخاصة بتلك الارصدة.

7. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة رقم (28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة" IFRS 10, IAS 28 :**

يجب تطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة على القوائم المالية الموحدة وعند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بطريقة حقوق الملكية ، بالرغم من كون الشركات التابعة او الزميلة او المشاريع المشتركة لا تعترف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة في قوائمها المالية.

8. معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 12 "الافصاح عن المصالح في الشركات الاخرى" IFRS 12

هناك افصاحات منفصلة لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة وصافي التغيرات التي تتم على تلك الارصدة والمعترف بها ضمن قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر ويجب عرضها بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 12.

العرض في القوائم المالية Presentation in financial statements

يجب عرض اثر ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية للمنشأة. ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عن السياسات السابقة المتبعة لدى المنشأة في عرض تلك الحسابات في ظل معايير المحاسبة المحلية المتبعة سابقاً Previous GAAP، وبناء على ذلك:

أ- على المنشأة عرض سطر منفصل في قائمة المركز المالي يظهر مجموع ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة المدينة. وكذلك مجموع ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة الدائنة.

ب- لا يتم تصنيف ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن البنود المتداولة او غير المتداولة عند عرض قائمة المركز المالي وانما يتم عرضها بشكل منفصل باستخدام مجموع فرعي لها Subtotal في جانب الاصول او الالتزامات.

ج- يتم عرض صافي التغيرات على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر باستخدام مجموع فرعي مستقل لها ايضاً Subtotal.

الافصاحات Disclosures

1. يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الافصاح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم طبيعة والمخاطر المرتبطة بتشريعات (تنظيم) الاسعار الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول انشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد) الاسعار وآلية تحديد تلك الاسعار والافصاح عن تلك الاسعار. وكذلك اثار مخاطر وحالات عدم التأكد الخاصة باسترداد او استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة.
2. الافصاح عن تأثير تنظيم الاسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والاداء والتدفقات النقدية) بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها من بداية المدة الى نهاية المدة. واية معدلات خصم استخدمت والاثر الضريبي لها واية مبالغ لا يتوقع استردادها.

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15)	الايراد من العقود مع العملاء Revenue from Contracts with Customers
15	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء". 3. بيان اساس الاعتراف بالإيراد من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس. 4. شرح المتطلبات المتعلقة برسملة تكاليف السلع والخدمات المتعلقة بإتمام العقد. 5. توضيح كيفية عرض العقود مع العملاء في القوائم المالية. 6. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15)

الايراد من العقود مع العملاء

Revenue from Contracts with Customers

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) من المعايير الحديثة والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالإيراد من العقود من العملاء، حيث تنبع اهمية هذا المعيار من اهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الايراد حيث يعتبر الايراد رقم مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم اداء المنشأة ومركزها المالي. ويضع هذا المعيار مباديء التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار بشكل اساسي كبديل لمعياري المحاسبة الدوليين رقم 18 "الايراد" ورقم 11 "عقود الانشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد.

وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الايراد تعمل على ما يلي:

- ازالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
- تقديم اطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد.
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين منشآت الاعمال وبين القطاعات والتشريعات واسواق المال المختلفة.
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة اكثر من خلال تحسين متطلبات الافصاح.
- تبسيط اعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد.

- ويحل محل المعايير والتفسيرات ذوات الارقام IAS 11 و IAS 18 المذكورة انفا و IFRIC 13 " برامج الولاء للعملاء" و IFRIC 15 "اتفاقيات تشييد العقارات" و IFRIC 18 " نقل الاصول من العملاء للمنشأة" و SIC-31 Revenue " عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الاعلان". ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ الواجب على المنشأة اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء.

ولتحقيق هذا الهدف فان المبدأ الاساسي **the core principle** لهذا المعيار يتمثل فيما يلي:

- على المنشأة الاعتراف بالإيراد بشكل يصف (يمثل) عملية تقديم او تحويل السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس البدل او المقابل المتوقع ان تحصل او تستحوذ عليه المنشاة نتيجة نقل او تحويل تلك السلع او الخدمات للعملاء.
- وعلى المنشاة ان تأخذ بالاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام اي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

نطاق المعيار Scope

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:
  - عقود الايجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS 17.
  - عقود التامين والتي تخضع لنطاق معيار الابلاغ المالي رقم IFRS 4.
  - الادوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعايير: IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.
  - عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلا هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.

- يمكن ان تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار (IFRS 15) جزئياً، وضمن نطاق معايير اخرى جزئياً ايضا:
  - اذا تضمنت معايير اخرى كيفية الفصل و/او القياس الاولي لجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق تلك المتطلبات اولاً. ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الاخرى.
  - اذا لم تتضمن معايير اخرى كيفية الفصل و/او القياس الاولي لجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار (IFRS 15) على العقد بالكامل.

التعريفات الرئيسية key definition

العقد Contract: هو اتفاق بين طرفين او اكثر والذي يؤدي الى نشوء حقوق والتزامات ملزمة.

العميل Customer : الطرف الذي يتعاقد مع المنشأة للحصول على السلع والخدمات التي تمثل مخرجات الانشطة الاعتيادية للمنشأة مقابل بدل او مقابل.

الدخل Income هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة و زيادة في الاصول أو تخفيض الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة حقوق الملكية، باستثناء التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن العمليات مع الملاك مثل زيادة او تخفيض راس المال وتوزيعات الارباح.

التزامات الاداء Performance obligation : الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) اما سلع او خدمات او حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز او سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل.

الايراد Revenue: الدخل الناتج عن الانشطة العادية للمنشأة.

سعر العملية Transaction price: قيمة البدل او المقابل الذي تتوقع المنشاة استلامة او الاستحواذ عليه مقابل تحويل (بيع) السلع او تقديم الخدمات للعميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث (مثل ضريبة المبيعات التي يتم تحصيلها من العميل ويتم توريدها لاحقا لدائرة ضريبة المبيعات).

المتطلبات المحاسبية للإيراد Accounting requirements for revenue

ان المبدأ الاساسي لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 يقوم على ان تعترف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل او تحويل سلع او خدمات للعملاء بمبلغ يمثل البدل (المقابل) المتوقع ان تحصل عليه المنشاة مقابل تلك السلع او الخدمات المحولة للعميل.

وبموجب هذا المعيار فان المبدأ الاساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس The five-step model framework التالية:

1- المرحلة رقم (1) : تحديد او تعريف العقد مع العميل

Identify the contract(s) with a customer

تعتبر هذه المرحلة من مراحل الاعتراف المحاسبي، حيث تعتبر العقود مع العملاء تقع ضمن نطاق هذا المعيار عندما تنطبق كافة المعايير التالية:

أ- موافقة اطراف العقد على شروط العقد (كتابياً او شفهياً او بموجب الممارسات المتعارف عليها في قطاع الاعمال) على ان يكونوا اطراف العقد ملتزمون بتنفيذ التزاماتهم الواردة بالعقد.

ب- امكانية تحديد حقوق اطراف العقد فيما يتعلق بالسلع او الخدمات المحولة من طرف لأخر في العقد.

ج- شروط التسديد المتعلقة بالسلع او الخدمات المقدمة من المنشأة للعميل يمكن تحديدها.

د- للعقد جوهر تجاري (من المتوقع ان مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة سوف تتأثر نتيجة العقد).

ه- من المحتمل تحصيل المنشأة للبدل(المقابل) نتيجة عقد بيع السلعة او تقديم الخدمة، مع الاخذ بالاعتبار قدرة ورغبة العميل على السداد.

تجميع العقود Combination of contracts

يجب على المنشاة تجميع عقدين او اكثر معاً كعقد واحد اذا تم توقيع العقود او الدخول فيها في ذات الوقت او في اوقات متقاربة ومع نفس العميل (او مع اطراف ذات علاقة بالعميل) ومحاسبة تلك العقود كعقد مفرد اذا تحقق اي من الشروط التالية[1]:

أ- تم التفاوض على العقود معاً كحزمة واحدة وبهدف تجاري واحد.

[1] IFRS 15: par 17

ب- المبلغ الواجب دفعه من قبل العميل في عقد ما يعتمد على سعر او نتيجة العقود الاخرى.

ج- اذا كانت السلع او الخدمات المراد تقديمها للعميل بموجب تلك العقود تمثل التزام موحد ومشترك الاداء من قبل المنشأة.

التعديلات والتغيرات على العقد Contract modifications

تمثل التغيرات على العقد التغير في نطاق او سعر العقد او كلاهما والتي تتم بموافقة اطراف العقد. وقد تتم تلك التعديلات كتابياً او شفهياً او بشكل ضمني من خلال الممارسات السائدة في قطاع العمل (الصناعة).

ويتم المحاسبة عن التغيرات في العقد **كعقد منفصل** اذا توفر الشرطان التاليان:

أ- زيادة نطاق العقد لتقديم خدمات اضافية او بيع سلع اضافية محددة ومستقلة عن الاصل الاساسي. اي تغيرات في حقوق والتزامات اطراف العقد.

ب- زيادة سعر العقد بمقدار المقابل المستلم والذي يمثل سعر منفصل للسلع والخدمات الاضافية المراد تقديمها للعميل، وقد تعدل المنشاة سعر البيع الجديد فمثلا قد تمنح المنشأة خصومات على السلع او الخدمات الاضافية المقدمة للعميل.

2- **المرحلة رقم (2):** تحديد التعهدات او الالتزامات الواجب ادائها بموجب العقد

Identify the performance obligations in the contract

تعتبر هذه المرحلة ايضا من مراحل الاعتراف المحاسبي. يجب على المنشأة في بداية العقد تقييم السلع او الخدمات المراد تقديمها للعميل بموجب العقد وتحديدها باعتبارها تعهدات يجب ادائها للعميل **a performance obligation** وتمثل :

- سلع او خدمات او حزمة من السلع او الخدمات المحددة والقابلة للتمييز(مثل بيع بضاعة جاهزة او تم تصنيعها او اعادة بيع سلع او خدمات مثل تذاكر السفر المباعة من خلال الوكلاء و تشييد اصول لحساب العملاء مثل عقود الانشاءات..... الخ. او
- سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة ولها نمط ثابت لتقديمها للعملاء وتعتبر السلع والخدمات ذات نمط ثابت (متشابهة) اذا تحققت الشروط التالية :

- كل سلعة او خدمة قابلة للتحديد (للتمييز) في سلسلة السلع والخدمات التي ستقدمها المنشأة للعميل بشكل متتالي ستكون التزام (تعهدات اداء a performance obligation) يتحقق بمرور الزمن.

- استخدام اسلوب مفرد لقياس درجة انجاز الانشطة الواجب على المنشأة ادائها للعميل لتقديم (تحويل) كل سلعة او خدمة منفصلة (محددة) عن غيرها للعميل، وتقيس المنشأة نهاية كل فترة مالية نسبة الانجاز لاداء المنشأة خلال الفترة.

وتعتبر السلعة او الخدمة محددة (قابلة للتمييز) اذا تحقق الشرطان التاليان :

- يمكن للعميل الاستفادة من السلع او الخدمات بذاتها او مع مصادر متاحة اخرى للعميل.
- التزام المنشأة بتقديم سلعة او خدمة قابلة للتحديد للعميل بشكل **مستقل عن اي تعهدات** ووعود promise to transfer اخرى في العقد (وتعتبر السلعة او الخدمة مستقلة عن السلع والخدمات الاخرى في العقد اذا كانت غير مكملة للسلع او الخدمات الاخرى المدرجة في العقد. لا تؤثر السلعة او الخدمة على تصميم السلع او الخدمات الاخرى الواردة في العقد ولا علاقة لها بها ولا تعتمد عليها).

3- المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية Determine the transaction price

- تمثل عملية تحديد سعر العملية مرحلة من مراحل القياس المحاسبي. حيث يمثل سعر العملية المقابل (البدل) Amount of consideration المتوقع ان تحصل علية المنشأة مقابل عملية نقل (بيع) البضاعة او تقديم الخدمات او اداء التزامات المنشأة الواردة في العقد، كما ويتم الاخذ بالاعتبار الممارسات السائدة في الصناعة عند تحديد سعر العقد.
- ويتأثر المقابل (البدل) Amount of consideration المتوقع ان تحصل علية المنشأة من العقد بعدة عوامل تشمل : المقابل او البدل المتغير ومحددات تقدير ذلك المقابل المتوقع استلامه، وجود اي عنصر تمويل نتيجة السداد المبكر او المدفوع مقدماً، وجود المقابل غير النقدي، اي مقابل مستحق للعميل).

- عندما يتضمن العقد استلام مقابل او بدل متغير variable consideration تقوم المنشأة بتقدير البدل (المقابل) المتوقع استلامه ضمن شروط العقد وينتج التغير في المقابل (البدل) المتوقع استلامه عن عوامل عديده منها (وجود خصومات او مسموحات للعميل، وجود حوافز في العقد، وجود غرامات على المنشاة في العقد، او ان المقابل المتوق استلامة مرتبط بأحداث مستقبلية.... الخ) .
- يتم ادراج البدل(المقابل) المتغير المتوقع الحصول عليه ضمن سعر العملية فقط الى المدى الذي يكون فيه من المحتمل جداً ان لا يؤدي ادراجه ضمن سعر العملية الى انعكاس (تخفيض) جوهري في الايراد في الفترات المستقبلية عند زوال حالات عدم التأكد.

ويشار هنا الى ان المعيار كان اكثر تحفظاً قيما يتعلق بالإيراد الناتج عن بيع او ايراد اتاوات تأجير ترخيص حقوق الملكية الفكرية Licenses of intellectual property المعترف بها كأصل حيث يعترف بتلك الايرادات فقط عندما تحدث عملية البيع او الاستخدام لذلك الاصل.

4- المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهدات الواجب ادائها للعميل)

Allocating the transaction price to performance obligations

- اذا تضمن العقد عدة بنود من الايراد (تعهدات) يجب على المنشأة توزيع سعر العملية الاجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبي على اساس اسعار البيع المنفصلة A relative stand-alone selling price basis لكل بند من بنود الايراد في العقد. واذا كانت تلك الاسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها. ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير وتتضمن:

أ- مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted market assessment approach

بموجب هذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للعملاء دفعه مقابل تلك السلعة او الخدمة. ويمكن اللجوء الى الاسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق.

ب – مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح Expected cost plus a margin approach

يمكن للمنشأة تقدير والتنبؤ بالتكلفة المتوقعة للسلعة او الخدمة الواردة في العقد مع اضافة هامش ربح مناسب على تلك التكلفة (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح).

ج – مدخل القيمة المتبقية Residual approach

يتم تقدير سعر البيع لاحد مكونات العقد الذي يتضمن عدة بنود (مكونات) من الايراد ولم تتمكن المنشاة من تحديد الايراد الخاص به كما يلي :

ايراد احد بنود العقد = اجمالي سعر العملية للعقد ككل – مجموع الاسعار المشاهدة او المحددة للسلع او الخدمات الاخرى الواردة بالعقد.

ويمكن استخدام هذا الاسلوب اذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة او تقدم نفس الخدمة لعملاء اخرين بأسعار متفاوتة بشكل كبير، واذا كان كانت المنشأة لم تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة او الخدمة ولم يتم بيع السلعة او الخدمة سابقا بسعر مفرد محدد.

ويمكن للمنشأة استخدام اكثر من مدخل او اسلوب اذا كان ذلك ملائماً.

- **تخصيص الخصم Allocation of a discount :**

عند وجود خصم اجمالي على العقد يتم توزيعه بين بنود العقد على اساس سعر البيع لكل بند من بنود العقد (بين مكونات العقد المختلفة) وبشكل تناسبي. وفي بعض الحالات قد يكون من الملائم توزيع الخصم على بعض مكونات الايراد وليس جميعها في حالة ان كل عنصر من عناصر الايراد في العقد له سعر محدد ويباع بشكل منتظم وتقوم المنشأة بتحديد خصومات محددة عند بيع حزم (مجموعة) من السلع او الخدمات بشكل محدد، عندها يتم استثناء السلع والخدمات الاخرى في العقد من تخصيص مبلغ خصم لها.

- **وجود عنصر التمويل ضمن العقد :**

The existence of a significant financing component in the contract

- عندما يتم دفع البدل (المقابل) مقدماً او مؤجلاً على المنشأة على المنشأة تحديد اذا ما كان العقد يتضمن ترتيبات تمويلية، عندها يتم الاخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للفترة بين بيع البضاعة او تقديم الخدمات.

- وعند تحديد سعر العملية، يجب تعديل قيمة المبلغ المتوقع استلامه بأثر القيمة الزمنية للنقود اذا تضمن المبلغ المتوقع استلامه بين اطراف العقد يتضمن عنصر تمويل سواء للمنشأة او للعميل كان ذلك صريحاً او ضمنياً.
- اذا كان سعر العملية او المبلغ المحدد لعملية البيع او تقديم الخدمات تتضمن تأجل الدفع فان الايراد المعترف به يمثل سعر العملية (بيع البضاعة او تقديم الخدمة) على اساس سعر البيع النقدي واية زيادة عن سعر البيع تمثل عنصر تمويل للعميل اي ايراد فوائد.
- اذا كان المبلغ المستلم مقدماً من العميل يتضمن تخفيضاً عن السعر النقدي وكان السعر المحدد للسلعة او الخدمة قد تأثر بالفترة الزمنية بين استلام النقدية من العميل وبين تاريخ العملية فان الفرق بين السعر النقدي للعملية والمبلغ المستلم يعتبر مصروف تمويل (فوائد).
- اذا كانت المنشأة تتوقع عند بداية العقد ان المدة الواقعة بين تاريخ تسليم البضاعة او تقديم الخدمة للعميل وبين تاريخ تسديد العميل للقيمة هي مدة تبلغ سنة واحدة او اقل، عندها لا يتم تعديل قيمة العقد باثر عنصر التمويل (الفائدة) اي يعتبر كامل المبلغ ايراد.

5- المرحلة رقم (5): الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد

Recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation

- يتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة باداء التعهدات والواجبات المطلوبة منها من خلال نقل او تحويل السلعة او الخدمة (اصل ما) الى العميل وتحدث عملية النقل او التحويل عند سيطرة العميل على الاصل. تحدث السيطرة على الايراد اما بمرور الزمن (اساس زمني) مثل ايراد التأجير او عند نقطة زمنية محددة مثل بيع البضاعة الجاهزة.

- تعرف السيطرة على الاصل بانها امكانية الاستخدام المباشر للأصل او الحصول على كافة المنافع الجوهرية المتبقية في الاصل ويتضمن ذلك امكانية منع الغير من الحصول على منافع من ذلك الاصل وتتضمن المنافع الخاصة بالأصل التدفق النقدي المتوقع الحصول عليه بشكل مباشر او غير مباشر ويتضمن ذلك على سبيل المثال ما يلي :
  - استخدام الاصل لإنتاج السلعة او لتقديم الخدمات.
  - استخدام الاصل لزيادة قيمة اصول اخرى.
  - بيع او مبادلة اصول.
  - رهن الاصل للحصول على قرض.
  - حيازة الاصل والاحتفاظ به.

الاعتراف بالإيراد على اساس زمني

Performance obligations satisfied over time

اذا تم نقل السيطرة على السلع والخدمات للعميل على مدى الفترات الزمنية تعترف المنشأة بالإيراد على اساس زمني (على مدار الفترة الزمنية) اذا توفر واحدة من الشروط التالية:

أ- اذا استلم العميل واستهلك المنافع المقدمة من المنشأة.

ب- اذا كان اداء المنشأة يولد او يعزز وجود اصل يسيطر علية العميل بمقدار ما تنجزه المنشأة للعميل (مثل انتاج تحت التشغيل).

ج- اذا كان للمنشأة الحق باستلام مدفوعات من العميل مقابل ما تم انجازه من اعمال او خدمات للعميل حتى تاريخه (مثل الاعتراف بايراد الخدمات وفق نسبة انجاز الخدمة).

الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية محددة

Performance obligations satisfied at a point in time

اذا لم تقم المنشأة بالاعتراف بالإيراد على اساس زمني لان اداء المنشأة للاعتراف بالإيراد لا يعتمد على مرور الزمن عندها تحقق الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية محددة، حيث تعترف المنشأة بالإيراد عند انتقال السيطرة على السلع والخدمات من المنشأة للعميل في نقطة زمنية محددة. وتنتقل السيطرة الى العميل اذا توفرت المؤشرات التالية (مع عدم الاقتصار عليها):

أ- اصبح للمنشأة الحق في الحصول على مدفوعات محددة من العميل.

ب- للعميل حق قانوني في الاصل (نقل ملكية الاصل للعميل).

ج- نقل المنشأة الحيازة المادية المتعلقة بالاصل للعميل.

د- تحمل العميل المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الاصل.

هـ- قبول العملية للاصل.

تكاليف العقد Contract costs

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة برسملة تكاليف السلع والخدمات التي تولد الايراد وتتضمن:

يتم رسملة التكاليف الاضافية للحصول على العقد كأصل اذا كان من المتوقع استرداد هذه التكاليف. وتمثل تكاليف الحصول على العقد اية تكاليف يمكن تجنبها في حالة عدم وجود العقد مثل عمولات المبيعات.

وفي الممارسة العملية يمكن الاعتراف بالتكاليف الاضافية للحصول على العقد كمصروف عند حدوثها اذا كانت فترة اطفاء الاصل لو احتفظت به المنشأة هي سنة واحدة او اقل.

اما التكاليف المدفوعة التي لا علاقة لها بالحصول على العقد يتم الاعتراف بها مباشرة كمصروف.

تكاليف اتمام العقد Costs to fulfill a contract

يجب رسملة التكاليف المتكبدة لإتمام العقد كأصل عند توفر الشروط التالية جميعها :

أ- التكاليف المتكبدة ذات علاقة بالعقد.

ب- تساهم التكاليف او تعزز وجود موارد للمنشأة تستخدم في انجاز واداء المنشأة لتعهداتها الواردة في العقد لتقديم السلع او الخدمات للعملاء.

ج- من المتوقع استرداد تلك التكاليف.

وتشمل التكاليف التي يتم رسملتها ما يلي :

- الاجور المباشرة للعاملين على تقديم الخدمة مباشرة للعميل.
- المواد المباشرة المستخدمة مباشرة لتقديم الخدمة للعميل.
- تخصيص التكاليف الخاصة بالعقود مثل تخصيص تكاليف الاشراف على العقود واهتلاك المعدات والادوات المستخدمة لإنجاز العقد.
- التكاليف التي يتم تحميلها بشمل صريح للعميل.
- التكاليف التي تحدث مباشرة بسبب وجود العقد (مثل التكاليف المدفوعة للمقاول بالباطن).

وهناك تكاليف يجب الاعتراف بها مباشرة كمصروف عند حدوثها وتشمل:

- المصاريف الادارية والعمومية (الا اذا تم تحميلها للعميل بشكل صريح).
- تكاليف الفاقد من المواد والاجور والتي لم تنعكس على سعر العقد.
- تكاليف غير مباشرة تتعلق بمساعدة المنشأة في تقديم السلع والخدمات وتقييم الاداء للعقود المنفذة سابقا.

العرض في القوائم المالية Presentation in financial statements

1- يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام او اصل او ذمم مدينة اعتمادا على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة او السلعة (اداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتمادا على مدفوعات العميل.

2- اذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الاعتراف بالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي.

3- اذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة او تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف باصل او الاعتراف بذمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي :

أ- يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل (البدل) المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني (اذا كان الاعتراف بالإيراد لا يرتبط بمرور الوقت).على سبيل المثال اداء مستقبلي يجب ادائه من قبل المنشأة للعميل.

ب- يتم الاعتراف بذمم مدينة اذا كان البدل(المقابل) الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت (اساس زمني) .

4- يتم معالجة حساب الذمم المدينة او الاصل الناتج عن العقد ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 9 IFRS 9 واية تدني بذلك الحساب يعترف به كمصروف.

الافصاحات Disclosures

تضمن المعيار العديد من الافصاحات وتشمل :

- على المنشأة تقديم افصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.
- على المنشأة الافصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
  - عقودها مع العملاء.
  - الاحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق ارشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء.
  - اية اصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وانجاز تلك العقود.

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (16)	عقود الإيجار Leases
16	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار". 3. بيان انواع العقود التي يحق للمستأجر فيها أن يختار الممارسة عن مدفوعات الإيجار كمصروف. 4. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر. 5. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المؤجر. 6. بيان الية تحديد عمليات البيع واعادة تأجير الأصول. 7. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16)

عقود الإيجار

Leases

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) من احدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. وقد احدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة عقود الإيجار التشغيلية التي تزيد عن 12 شهر كأصول والاعتراف بالتزامات مقابلها، وقد انهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي واخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود.

ويحل هذا المعيار محل كل مما يلي:

- معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار"
- التفسير رقم (4) IFRIC4 "الترتيبات التي تتضمن التأجير".
- التفسير رقم (15) "عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز-.
- التفسير رقم (27) "تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار".

ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2019/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي الى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين.

نطاق المعيار Scope

يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) باستثناء ما يلي:

1. عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط و الغاز وما شابهها.
2. عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41).
3. ترتيبات خدمات الامتياز (أنظر IFRIC 12).
4. تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (أنظر IFRS 15) " الإيراد من العقود مع العملاء"
5. حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل: حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

- **ويجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) لعقود إستئجار الأصول غير الملموسة غير المذكورة مسبقاً.**

الإعفاءات من الاعتراف Recognition Exemption

يجوز للمستأجر أن يختار الممارسة عن مدفوعات الإيجار كمصروف على أساس القسط الثابت على أساس مدة العقد أو على أساس منتظم أخر للنوعين التاليين من عقود الإيجار (ويتم تطبيق هذا الخيار لكل عقد إستئجار على حدة):

1. عقود الإيجار التي تكون مدتها (12) شهرا أو أقل والتي لا تتضمن خيار الشراء (ويتم تطبيق هذا الخيار بشكل متجانس على نفس الفئة من فئات الأصول المستأجرة).
2. عقود الإيجار للأصول ذات القيمة المنخفضة مثل (عقود إستئجار أجهزة الحاسوب الشخصية و بنود الأثاث منخفضة القيمة).

تحديد عقد الإيجار Identifying A lease

يعتبر العقد عقد ايجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لأخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض Consideration أو بدل معين.

تنتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.

يتم عادةً تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد, ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح بها تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.

إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول, في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول, وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر).

ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد Supplier إذا تحقق الشرطان التاليين:

1. للمورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.
2. تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

فصل مكونات العقد Separating Components Of Contract

- إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار أصل شاملاً عقد صيانة ذلك الأصل, فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الإفرادية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد, وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها.

وفي بعض الحالات الاستثنائية – إذا كان ذلك عملياً – يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الإيجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الإيجار.

- يجب على المؤجر توزيع الدفعات المستلمة من بنود مكونات عقد الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) IFRS " الإيراد من العقود مع العملاء".

التعريفات الرئيسية key definition

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار Interest Rate Implicit in the Lease :
هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار و القيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

مدة عقد الإيجار The Lease Term: هي الفترة غير القابلة للنقض التي يكون للمستأجر الحق في استخدام الأصل المتفق عليه، **بالإضافة إلى** أي فترات إضافية يكون للمستأجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد إن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار. واية فترات يحق للمستأجر خلالها انهاء العقد ووجود تأكيدات موثوقة بعدم ممارسة المستأجر ذلك الخيار.

معدل الاقتراض الاضافي للمستأجر Lessee's incremental borrowing rate
هو معدل الفائدة الذي سيدفعه المستأجر للاقتراض بنفس شروط عقد الإيجار، وبنفس الضمانات وبنفس المبالغ اللازمة للحصول على اصل بقيمة مشابهة للأصل المستأجر وبنفس البيئة والظروف الاقتصادية.

المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر Accounting By Lessees

القياس المبدئي لعقد الإيجار Initial Measurement :

1. في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات.

ويتم قياس الحق في استخدام الأصل **The right-of-use asset** بمقدار التزامات عقد الإيجار مضافاً اليها أية تكاليف أولية مباشرة أو إضافية يتكبدها المستأجر لإتمام العقد , ويتم تعديل تلك القيمة بأية حوافز واردة في العقد وأية دفعات عند أو قبل بدء العقد و بأية إلتزامات قد يتكبدها المستأجر عند إعادة الأصل للمؤجر.

2. يتم قياس **حق استخدام الأصل** بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني ان وجد. ويتم القياس المبدئي لالتزامات عقد الإيجار **بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار** الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد اذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. واذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي.

مثال (1)

في 2016/1/1 قامت شركة الفردوس باستئجار مباني بعقد ايجار 10000 دينار سنويا لمدة 8 سنوات علما بان العمر الانتاجي للمباني 50 سنة. ومعدل الفائدة الضمني 12% سنوياً. وبلغ معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لدينار واحد بمعدل 12% = 4.968.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد واعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر.

حل مثال (1)

بموجب هذا المعيار يتم رسملة كافة عقود الإيجار (الحق في استخدام الأصول) كاصول والتزامات بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني 12% في هذا المثال اذا كانت مدة العقد أكثر من 12 شهر، ولا يتم التفريق بين كون العقد تشغيلي او تمويلي ضمن التصنيف الوارد في المعيار السابق لعقود الإيجار رقم (17).

القيمة الحالية لدفعات الإيجار = 10000 × 4.968

= 49680 دينار

- **قيد إثبات استئجار المباني:**

49680		من حـــ/ حقوق استئجار المباني (عقد الإيجار)	2016/1/1
	49680	الى حـــ/ التزامات حقوق استئجار المباني	

3. **دفعات الإيجار المتغيرة** Variable lease payments:

- يتم قياس دفعات الإيجار المتغيرة والتي تعتمد على مؤشر او معدل متغير مثل مؤشر الرقم القياسي لأسعار العقارات عند الاعتراف الأولي بالتزامات عقد الإيجار باستخدام ذلك المؤشر او المعدل السائدة بتاريخ بدء عقد الإيجار. ويتم تضمين التزامات عقد الإيجار بأية التزامات للقيمة المتبقية المضمونة بموجب العقد ان وجدت.
- يتم الاعتراف بأية دفعات ايجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شروط تلك المدفوعات، ما لم يتم ادراج تلك التكاليف في القيمة المسجلة لأصل أخر بموجب معيار أخر.

4. **القياس اللاحق لعقد الإيجار :**

بعد بدء العقد على المستأجر قياس الحق في استخدام الأصل **The right-of-use asset** باستخدام نموذج التكلفة **Cost model** باستثناء ما يلي:

أ-اذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار عبارة عن عقارات استثمارية ويقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم على استثماراته العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الاستثمارات العقارية" . **أو** .

ب- اذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار يتعلق بفئة من فئات الممتلكات والمباني والمعدات **PP&E** والتي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات" في هذه الحالة فان

كافة حقوق استخدام الأصول بموجب عقد الإيجار المتعلقة بتلك الفئة من الممتلكات والمباني والمعدات يمكن إعادة تقييمها .

5. يتم **إعادة قياس التزامات عقد الإيجار في الفترات اللاحقة لتعكس ما يلي:**
   - شروط العقد (باستخدام معدل الخصم المعدل ان وجد).
   - تقييم خيارات الشراء A purchase option باستخدام معدل الخصم المعدل ان وجد.
   - اية مبالغ متوقع دفعها عند وجود قيمة متبقاه مضمونة باستخدام معدل فائدة غير متغير (ثابت).
   - مدفوعات الإيجار المستقبلية الناتجة عن التغير في مؤشر اسعار Index او اية معدل مستخدم لتحديد تلك المدفوعات (باستخدام معدل فائدة غير متغير – ثابت).

   ويتم ادراج اثار تلك البنود في اعادة قياس اي تعديلات على قيمة التزامات عقد الإيجار (التزام الحق في استخدام الأصل).
6. يتم اعادة قياس (تعديل) التزامات عقد الإيجار بأية تعديلات تتم على عقد الإيجار ما لم تعتبر تلك التعديلات بمثابة عقد جديد.

المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المؤجر Accounting By Lessors

1. على المؤجر تصنيف عقد الإيجار الى عقد ايجار تشغيلي او عقد ايجار تمويلي.
2. يصنف عقد الإيجار كعقد ايجار تمويلي اذا كان العقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل المؤجر، وبعكس ذلك يصنف العقد كعقد ايجار تشغيلي.
3. ومن الأمثلة على الشروط (مفردة او مجتمعة) والتي تشير عادة الى ان عقد الإيجار يصنف كعقد تمويلي ما يلي:
   - اذا تضمن العقد نقل ملكية الأصل للمستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار.
   - للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بشكل كافٍ عن القيمة العادلة للأصل بتاريخ ممارسة الحق. ويكون عند بداية العقد من المرجح بان حق خيار الشراء سيتم ممارسته.

- اذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر.
- اذا كانت القيمة الحالية للحد الادنى لدفعات الإيجار عند بداية العقد مساوية على الأقل لكامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
- اذا كان الأصل المؤجر ذو طبيعة متخصصة بحيث يكون للمستأجر فقط القدرة على استخدام الأصل دون الحاجة الى تعديلات جوهرية على ذلك الأصل.

4. على المؤجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بالأصول الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار.
5. يقوم المؤجر بالاعتراف بإيراد فوائد (دخل) على مدار مدة عقد الإيجار التمويلي بشكل يعكس عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار.
6. يعترف المؤجرين الصناع او التجار (المؤجر الذي يقوم بتصنيع السلعة او المتاجرة بها وبنفس الوقت تأجيرها للغير) بأرباح او خسائر بيع الأصل المؤجر على اساس السياسة المتبعة لديهم بموجب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء".
7. يعترف المؤجر بمقبوضات دفعات الإيجار التشغيلي كدخل على اساس القسط الثابت او بموجب النمط الذي يمثل تحقيق المنافع من استخدام ذلك الأصل.

عمليات البيع واعادة التأجير Sale and Leaseback transactions

1. عند تحديد فيما اذا كانت عملية نقل الأصل الى طرف أخر تمثل عملية بيع على المنشأة تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء" لتحديد شروط تحقق اداء واتمام تعهدات عملية البيع.
2. اذا انطبق على عملية نقل الأصل لطرف اخر مع اعادة استئجاره من نفس ذلك الطرف كونها عملية بيع، على البائع لذلك الأصل قياس الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) بنسبة وتناسب من القيمة المسجلة (الدفترية) وبمقدار ما تم الاحتفاظ به بموجب عقد البيع واعادة الاستئجار. وبناء على ذلك فان البائع للأصل المعاد

استئجاره يعترف بأرباح او خسائر بيع ذلك الأصل المتعلقة فقط بالحقوق (الخاصة بالأصل) المحولة لمشتري الأصل.

3. اذا كانت القيمة العادلة للمقابل المستلم من عملية بيع الأصل مع اعادة الاستئجار لا تساوي القيمة العادلة لذلك الأصل او اذا كانت دفعات الإيجار لا تساوي بدلات او معدلات الإيجار السائدة بالسوق عند ابرم عقد البيع واعادة الاستئجار، عندها يجب تعديل متحصلات البيع الى القيمة العادلة لذلك الأصل اما من خلال اثبات مصاريف مدفوعة مقدما او اثباتها كتكاليف تمويل اضافية.

الافصاحات Disclosures

تضمن المعيار العديد من الافصاحات المطلوبة ضمن ايضاحات البيانات المالية والتي تقدم مع المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الارباح او الخسائر وقائمة التدفقات النقدية اساس لمستخدمي المعلومات المحاسبية لتقييم اثر عقود الإيجار.

تاريخ النفاذ :

يبدأ سريان هذا المعيار للفترة المالية التي تبدأ من 2019/1/1، ويسمح بالتطبيق المبكر للمعيار شريطة تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (15) "الايراد من العقود مع العملاء" في ذات الوقت.

قائمة المراجع

المراجع العربية

- ابو نصار، محمد، (2016)، **المحاسبة المالية المتقدمة**، الطبعة الثانيـــة، دار وائـــل للنشر، عمان – الاردن.

- حميدات، جمعة، (2013)، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المـــالي الدوليـــة، شركة صرح العالمية للاستشارات والتدريب، عمان – الاردن.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، (*2014*)، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- ميرزا وهولت و أوريل، (2008) **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، كتـــاب ودليل ، وايلي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

المراجع الأجنبية

- Alfredson. K. Leo Ken, Picker Ruth, Pacter Paul, and Radford Jennie, (2011), **Applying International Accounting Standards**. John Wiley and Sons.
- IASB, (2013), **International Financial Reporting Standards,** IASCF, London, UK.
- Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield., (2012), **Intermediate Accounting**, 14th Edition, New York : John Wiley & Sons, Inc.
- Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, (2012), **International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide**: John Wiley and Sons
- Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, Liesel Knorr (2011), **Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**, 2nd Edition, John Wiley and Sons.

مواقع مختارة على الانترنت

- http://www.IASB.org.uk
- http://www.IASplus.com/fs/Iaschkol.pdf