



جامعة غليزان
GHAZAN UNIVERSITY

جامعة غليزان
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

معايير إعداد التقارير المالية الدولية IAS/IFRS



موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر مالية المؤسسة

من إعداد

د. عثمان بن سيد أحمد

السنة الجامعية: 2024 - 2025

دليل المادة التعليمية

1- الفئة المستهدفة

المطبوعة تخص مقياس معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS، حيث يعد هذا المقياس من المقاييس الوحيدة المنهجية الموجهة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص مالية المؤسسة، كما يمكن الاستعانة به من طرف طلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة، حيث تهدف هذه المطبوعة إلى تمكين الطلبة من تطبيق المعايير المحاسبية على الحالات العملية بطريقة تتناسب مع التفسيرات والأهداف المنتظرة من إصدارها

2- المتطلبات الأساسية

حتى يتمكن الطالب من دراسة محتوى هذه المادة لا بد أن يكون منمكنا من مكتسبات مادة المحاسبة المالية 1 والمحاسبة المالية 2، كما يعتبر الإلمام بالمفاهيم والمبادئ الأساسية المحاسبية المالية مساعدا على فهم أحسن لمحتوى المادة.

3- أهداف المادة التعليمية

تهدف المادة إلى:

- أن يتعرف الطالب بشكل عام وطلبة السنة الأولى ماستر بشكل خاص على نشأة وطبيعة المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وأهميتها، ودورها في توجيه التطبيقات والإجراءات المحاسبية، وعرض القوائم المالية.
- أن يتعرف الطالب على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات (SIC & IFRIC) المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS).
- أن يتمكن الطالب من كيفية تطبيق أهم المعايير على الحالات العملية بطريقة تتناسب مع التفسيرات والأهداف المنتظرة من إصدارها.
- أن يتعرف الطلبة على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) من حيث الهدف والنطاق وأهم المصطلحات الواردة بها والقياس والاثبات المحاسبي والعرض والافصاح لها مع المقارنات مع النظام المحاسبي المالي (SCF).
- أن يكتسب الطلبة مهارة القيام بالمعالجات المحاسبية والعرض والافصاح ووضع السياسات المحاسبية لعناصر القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية واكسابهم المهارات اللازمة للتطبيق العملي للمعايير بشركات الأعمال.
- أن يكتسب الطلبة مهارة إعداد التقارير المالية الختامية والدورية والتقارير المالية للأغراض الخاصة التي تحتاجها الإدارة بالمنشأة أو الجهات الخارجية وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.

الفهرس العام

الصفحة	المحتويات
	الفصل الأول : مدخل حول معايير التقارير المالية الدولية
3	مدخل معايير التقارير المالية الدولية
11	الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
	الفصل الثاني : تذكير بالمعايير المرجعية
22	المعيار IAS 08 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
33	المعيار IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية
	الفصل الثالث : الأدوات المالية
40	المعيار IAS 32 الأدوات المالية- العرض
51	المعيار IFRS 09 الأدوات المالية
74	المعيار IFRS 07 الأدوات المالية - الإفصاحات
	الفصل الرابع : دمج الأكتيال
75	المعيار IFRS 3 دمج الأعمال
78	المعيار IFRS 10 القوائم المالية الموحدة
80	المعيار IAS 27 القوائم المالية المنفصلة
84	المعيار IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
80	الملاحق

الفهرس العام

الصفحة	المحتويات
الفصل الأول : مدخل حول معايير التقارير المالية الدولية	
3	مدخل معايير التقارير المالية الدولية
11	الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
الفصل الثاني : تذكير بالمعايير المرجعية	
22	المعيار IAS 08 السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
33	المعيار IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية
الفصل الثالث : الادوات المالية	
42	المعيار IAS 32 الأدوات المالية- العرض
51	المعيار IFRS 09 الأدوات المالية
74	المعيار IFRS 07 الأدوات المالية - الإفصاحات
79	المعيار IFRS 13: قياس القيمة العادلة
الفصل الرابع : دمج الأعمال	
86	المعيار IFRS 3 دمج الأعمال
92	المعيار IFRS 10 القوائم المالية الموحدة
101	المعيار IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
116	المعيار IFRS 11 الترتيبات المشتركة
122	المعيار IAS 27 القوائم المالية المنفصلة
125	المعيار IFRS 12 الغفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
130	الملاحق

قائمة المختصرات

الاختصار	باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
CNC	Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
GPFRs	General Purpose Financial Reports	القوائم المالية ذات الأغراض العامة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسير معايير التقرير المالية الدولية
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
ISA	international Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Normes algériennes d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
PCN	Plan comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities & Exchange Committee	لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

مقدمة

لكل مهنة دستور ينظمها ويضبطها ويوجه ممارستها، ويوحد معالجاتها للأمر المماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، والمحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات المالية في البيئة الاقتصادية، كما لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية، ويمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هي الدستور المستقبلي لمهنة المحاسبة، والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

لذلك اكتسبت المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي IAS/IFRS أهميتها خلال العقود الماضية نظراً للحاجة إلى توحيد التطبيقات المحاسبية والاجراءات الخاصة بإعداد التقارير المالية وأسلوب عرضها، حيث أصبح ذلك واحداً من المتطلبات الرئيسية المهمة التي تستدعيها التطورات الاقتصادية الحالية على نطاق العالم ومتطلبات الدخول الى الاسواق المالية، الأمر الذي دفع نحو تشكيل منظمات مهنية عالمية، تأخذ على عاتقها مهمة اصدار المعايير التي تشكل مرشداً لإعداد التقارير المالية، وايجاد الحلول المناسبة للمسائل والمشاكل المحاسبية المطروحة بصورة تحظى بالقبول العام .

حيث سيتم التطرق من خلال هذه المادة إلى معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) والتي تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام. كما سيتم كذلك التطرق لأكثر المعايير الدولية استخداماً في الحياة العملية والسارية المفعول عند تدريس المادة.

الفصل الأول مدخل حول معايير التقارير المالية الدولية

المحاضرة رقم 01: مدخل إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

1- خلفية معايير المحاسبة الدولية

تهدف معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS إلى تحقيق الاتساق (تقليل الاختلاف) بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية يستند إليها في عملية اتخاذ القرارات.

(من طبيعي وجود الاختلاف بين الدول في معالجة البيانات المحاسبية وعرض القوائم المالي، مما يؤدي إلى عدم قابلية المقارنة وعدم قابلية الفهم.)

2- مداخل وضع أطر للمعايير المحاسبة الدولية

باستقراء واقع البيئة التشريعية للقواعد المحاسبية، فقد كان هناك مدخلان رئيسيان لوضع أطر للمعايير المحاسبية ساهما في نشوء وتطور النظرية المحاسبية، وهما:

- مدخل القانون العام: وهو مجموعة من الأعراف والتقاليد يتم ترسيخها من قبل جهات مهنية تقوم بدراساتها وصياغتها لتمثل قواعد وأساسا يتم العمل بموجبها في مهنة المحاسبة. (مثل: الوم. الأمريكية والمملكة المتحدة)

- مدخل التشريع الحكومي المكتوب: وفق هذا المدخل تتدخل الحكومة في وضع تشريعات منظمة لكافة الأنشطة في الدولة كالأنشطة المحاسبية لخدمة أغراض معينة كالأغراض الضريبية. (مثل فرنسا).

حيث لغاية تأسيس اللجنة كان هناك عضوان بارزان في المعايير هما: FASB مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ASB مجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني، ولهذه الدولتين دور كبير في تقدم في علم المحاسبة، ويعود ذلك: الفكر الرأسمالي الذي يشجع على إيجاد كل حل لتنظيم الأعمال والأنشطة الاقتصادية، ارتفاع مستوى التعليم، انتشار الشركات الكبيرة، الايمان بمبدأ مسؤولية الإدارة بدور الوصاية على الملاك، التأكيد على مبدأ الإفصاح التام.

3- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

- تحقيق التناسق والتناغم الممارسات المحاسبية بين الدول - تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

- القابلية للمقارنة بين نتائج الأعمال المنشآت نتيجة توحيد أسس المعالجات المحاسبية - ترشيد عملية اتخاذ القرار المبني على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل.

- مواكبة متطلبات العولمة - نتيجة اتساع التكتلات السياسية والاقتصادية (UE. OMC. OMS) إنشاء منظمة منعنية تعنى بشؤون المحاسبة للاستفادة من مزايا العولمة.

- تلبية المتطلبات القانونية حيث أن الكثير من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير. SCF أول محاولة

- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود الذين هم بحاجة إلى معلومات معدة وفق المعايير المحاسبية
- الولوج إلى الأسواق الدولية يتطلب الالتزام بمتطلبات الإفصاح¹ عن المعلومات وفقا للمعايير
- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية
- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة
- زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية
- تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالية

4- محددات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة

- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية بالكامل على مستوى دول العالم. (اختلاف البيئة الاقتصادية و....)
- وجود الكثير من البدائل المحاسبية خاصة في مجال القياس (مثل تسعير المخزون fifo، lifo ...)
- تطبيق بعض المعايير يتطلب تعديل في القوانين والتشريعات المحلية في الدول المطبقة.
- المعايير المحاسبية تخضع إلى تغيير دائم. بسبب لجنة التفسيرات IFRSIC و SEC والتغذية العكسية بعد تطبيق، حيث أن غالبا المعايير المعدلة تتضمن التفسيرات المتعلقة بها.
- تباين المستوى التعليمي بين الدول.
- الاختلاف والتباين في الممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول.
- الضغوطات التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعديلها.
- إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المتعلق بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- اختلاف التركيبة الجغرافية لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية والهيئات التابعة له، ما نتج عنه عدم تأطير المصطلحات المحاسبية.

5- الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية

1-5- التعريف بمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

¹ القوائم المالية يجب أن تحتوي جميع المعلومات التي يحتاجها المستفيدون لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973، وأصدرت 41 معياراً بمسمى IAS، وظلت اللجنة إلى مطلع عام 2001، وبعد إعادة هيكلة اللجنة اسندت عملية إصدار المعايير إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأصدر 17 معياراً بمسمى IFRS لغاية 2017/05/18

5-2- هدف المجلس المعايير IASB

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام يعتمد عليها لإعداد القوائم المالية، وتشجيع العمل بموجبها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي.

5-3- الاستراتيجية المتبعة من طرف المجلس

- تشجيع الدول على تطبيق معايير المحاسبة الدولية
- دعوة الدولة لتكييف معاييرها المحلية مع المعايير الدولية
- تقليل الاختلافات الجوهرية بين المعايير المحلية مع المعايير الدولية
- السعي لعرض منافع التنسيق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

6- بيان التطور المستمر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS يأخذ التطور عدة أشكال الآتية:

- تعديل المعايير بإلغاء بعض البدائل المحاسبية أو تعديل التعريفات. (إلغاء LIFO من IAS 2 في تسعير المخزون).
- دمج التفسيرات في المعايير. (دمج التفسير 18 SIC المتعلق بالاتساق – أساليب بديلة، حيث تم دمجها في IAS 1 المتعلق بعرض القوائم المالية).
- دمج بعض المعايير ببعضها. دمج 4 IAS في 1 IAS.
- سحب بعض المعايير 15 IAS المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار في 2005/01/01
- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة 22 IAS اندماج الأعمال حل محله 3 IFRS نفس الاسم.
- فصل المعيار إلى أكثر من معيار. فصل 32 IAS إلى 32 IAS الأدوات المالية العرض/7 IFRS الأدوات المالية -الافصاح

7- إصدارات المعايير المحاسبية الدولية

تتضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بمعناها الواسع مايلي:

- IAS تم اصدار 41 معيار من 24 ساري المفعول.

- IFRS تم اصدار 17 معيار آخر تحديث 2023.

- IFRIC التفسيرات

- SIC تفسيرات

8- تصنيف المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

8-1- تصنيف المعايير حسب الأهداف

معايير التصنيف	المعايير المناسبة
خاصة بعرض القوائم المالية	IAS 1 IAS 7 IFRS 1
المعايير التأطيرية	خاصة بتقييم الأحداث والسياسات المحاسبية
	IFRS 08 IAS 10 IAS 21 IFRS 14
	خاصة بالمعلومات الاضافية
	IFRS 8 IAS 24 IAS 29 IAS 33 IAS 34 IFRS 5
	الخاصة بالاندماج
	IAS 27 IAS 28 IFRS 03 IFRS 10 IFRS 12
المعايير الخاصة	المعايير الخاصة بالأصول
	IAS 02 IAS 16 IFRS 16 IAS 23 IAS 36 IAS 38 IAS 40
	المعايير الخاصة بالخصوم
	IAS 12 IAS 19 IAS 20 IAS 37 IFRS 02
	معايير آخر متنوعة
	Ias 32 ifrs 09 ifrs 07 ifrs 15
المعايير المهنية أو القطاعية	Ias 26 ifrs 41 ifrs 04 ifrs 06

8-2- حسب موضوعها.

معايير التصنيف	المعايير المناسبة
إعداد التقارير المالية والأحداث	IAS 01, IAS 07, IAS 08, IAS 10, IAS 34, IAS 37

اللاحقة	
الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	IAS 16, IAS 23, IAS 38, IAS 40, IFRS 05
دمج الأعمال	IFRS 03, IFRS 10, IAS 27, IAS 28, IAS 21
الأدوات المالية	IAS 32, IFRS 07, IFRS 09
القطاعات المتخصصة	IAS 41, IFRS 04, IFRS 06, IFRS 17
الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية	IAS 02, IAS 12, IAS 19, IAS 26, IAS 20, IAS 29, IFRS 01, IFRS 02, IFRS 16 ? IFRS 15.
الإفصاح في البيانات المالية	IAS 24, IAS 33, IFRS 08, IFRS 11, IFRS 12, IFRS 13

3-8- حسب درجة ارتباطها

معايير التصنيف	المعايير المناسبة
العرض والتبني	IAS 01, , IAS 08, IAS 10, IAS 34 IFRS 01
الأصول والتدفق النقدي	IAS 02 IAS 07 IAS 16 IAS 36 , IAS 38
الاستحواذ والترتيبات	IAS 24 IAS 27 IAS 28 IFRS 10 IFRS 03
المخصصات والقيمة العادلة	IAS 37 , IAS 23 IFRS 12 IFRS 13 IFRS 15
المعايير المحاسبية الدولية غير المشتركة	IAS 19, IAS 20, IAS 21, IAS 29, IAS 32, IAS 33, IAS 40, IAS 41, IFRS 02, IFRS 04 IFRS 05 IFRS 06 IFRS 05 IFRS 14 IFRS 16

9- ملخص حول اصدارات المعايير

المعيار	الشرح
IAS 01 عرض البيانات المالية	يحدد المتطلبات الإجمالية لعرض البيانات المالية والمبادئ التوجيهية لهيكلها والحد الأدنى لمتطلبات محتواها. يتطلب من المنشأة تقديم مجموعة كاملة من البيانات المالية سنويًا على الأقل ، مع مبالغ مقارنة للسنة السابقة بما في ذلك الملاحظات.

<p>يوفر إرشادات لتحديد تكلفة المخزون والاعتراف اللاحق بالتكلفة كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق . كما يوفر إرشادات حول صيغ التكلفة المستخدمة لتحديد تكاليف المخزون.</p>	<p>المخزون</p>	<p>IAS 02</p>
<p>يصف كيفية عرض المعلومات في بيان التدفقات النقدية حول تغير النقد وما في حكمه لمنشأة ما خلال الفترة.</p>	<p>بيان التدفقات النقدية</p>	<p>IAS 07</p>
<p>يحدد معايير اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها، إلى جانب المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء</p>	<p>السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء</p>	<p>IAS 08</p>
<p>يصف متى يجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية بالأحداث بعد فترة التقرير؛ و الإفصاحات التي يجب على المنشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه الموافقة على إصدار البيانات المالية وحول الأحداث بعد فترة التقرير .</p>	<p>الأحداث اللاحقة</p>	<p>IAS 10</p>
<p>يحدد المعالجة المحاسبية للمقاوول للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات يتم تنفيذ العمل بموجب عقود لإنشاءات عادة في فترتين محاسبتين أو أكثر.</p>	<p>عقود الإنشاءات</p>	<p>IAS 11</p>
<p>يصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل تشمل ضريبة الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.</p>	<p>ضرائب الدخل</p>	<p>IAS 12</p>
<p>يحدد مبادئ الاعتراف بالتملكات والألات والمعدات كأصول وقياس قيمتها الدفترية، وقياس مصاريف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي يجب الاعتراف بها فيما يتعلق بها.</p>	<p>الممتلكات، المصانع والمعدات</p>	<p>IAS 16</p>
<p>حل محله IFRS 16 ، حيث يصنف IAS 17 عقود الإيجار إلى نوعين: عقد إيجار تمويلي إذا كان عقد الإيجار ينقل بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت العارضة للملكية، و عقد إيجار تشغيلي إذا لم ينقل عقد الإيجار بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت</p>	<p>عقود الإيجار</p>	<p>IAS 17</p>

العارضة للملكية.		
يحدد المحاسبة لجميع أنواع مزايا الموظفين باستثناء الدفع على أساس الأسهم (IFRS 02)، استحقاقات الموظفين هي جميع أشكال الاعترافات المقدمة من قبل المنشأة مقابل الخدمة المقدمة من قبل الموظفين أو لإنهاء الخدمة.	مزايا الموظفين	IAS 19
المنح الحكومية عبارة عن تحويلات للموارد إلى منشأة بواسطة الحكومة في مقابل الامتثال في الماضي أو المستقبل لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة	المحاسبة عن المنح الحكومية، و الإفصاحات عن المساعدات الحكومية	IAS 20
يحدد كيف يجب على المنشأة	أثار التغيرات في أسعار الصرف	IAS 21

أسئلة مع الحل

1- عرف المعيار المحاسبي الدولي؟

هو بيان كتابي يصدر عن جهاز أو هيئة تنظيمية، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات، أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويمكن تعريفه كذلك على أنه يتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو تصرف في هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال، وبيان المركز المالي للمنشأة.

2- مما تتكون المعايير المحاسبية بمفهومها الواسع؟

تتكون من:

- معايير التقارير المالية الدولية IFRS وقد صدر منها 16 معيار. (صادرة عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)

- معايير المحاسبة الدولية IAS و صدر منها 41 معيارا وبقي ساري 24 معيارا منها. (صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

- تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC و صدر منها 21 تفسيراً. (صادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)

- تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC و صدر منها 34 تفسيراً. (صادرة عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC).

3- ما هي الأسباب الرئيسية الأربعة لتبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

4- من بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية هو التغيير المستمر فيها، وضح ذلك والأشكال التي يأخذها مع أمثلة؟

تخضع المعايير لتغيير مستمر وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن IFRIC أو سابقا SIC والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، وأمر آخر يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، بإضافة إلى التطور المستمر في بيئة الاقتصاديات.

ويأخذ التطور المستمر في المعايير الأشكال الآتية:

- تعديل المعايير بإلغاء بعض البدائل المحاسبية أو تعديل التعريفات، مثال: تعديل المعيار IAS 02 المخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أو لا LIFO من أساليب تسعير المخزون.

- دمج تفسيرات في المعايير، مثال: التفسير SIC 18 المتعلق بالاتساق-أساليب بديلة، حيث تم دمجها في المعيار IAS 01 المتعلق بعرض القوائم المالية.

- دمج بعض المعايير ببعضها، مثال: دمج المعيار IAS 04 المتعلق بمحاسبة الاهتلاك في المعيار IAS 01 المتعلق بعرض القوائم المالية.

- سحب بعض المعايير، مثال: نتيجة لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل في المعيار IAS 15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار، حيث تم سحبه اعتبار من 2005/01/01.

- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة، مثال: إلغاء المعيار IAS 22 المتعلق باندماج الأعمال وحل محله المعيار IFRS 3 بذات المسمى.

- فصل المعيار إلى أكثر من معيار، مثال: المعيار IAS 32 الذي تم فصله إلى IAS 32 الأدوات المالية: العرض، والمعيار IFRS 7 المتعلق بالأدوات المالية- الإفصاحات.

5- في عملية القياس يوجد عدة بدائل محاسبة حسب معايير المحاسبة الدولية، وضح ذلك؟

تنص المعايير على وجود بدائل مرجعية، ولا يوجد قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، ولا يوجد اشكال لو كان الأمر يتعلق بالعرض ولا يؤثر على المعلومات المحاسبية بل تكون المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى معلومات تتضمن نتائج مختلفة.

من الأمثلة على تعدد البدائل المحاسبية التي أبقيت عليها المعايير المحاسبية ما يلي:

- عرض قائمة التدفقات النقدية وفقا للأسلوب المباشر أو الغير مباشر.

- تقييم الأصول غير المتداولة وفقا لنموذج التكلفة (القياس الأولى - التكلفة التاريخية) أو نموذج إعادة التقييم (التقييم لاحق).

- طرق تسعير المخزون FIFO أو التشخيص المحدد أو المتوسط المرجح ، أو الملغى LIFO

المحاضرة رقم 02 : الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

تعد المحاسبة علم من العلوم الإجتماعية القابلة للتطور والتكيف مع المتغيرات التي تحدث في المجتمع، ومع زيادة التغيرات الإقتصادية والمالية وتشابك الإقتصاديات والتطور الهائل في التقنية وتأثير المنافسة نظراً لتوسع حجم الشركات وانفتاحها على العالم الخارجي، تزايدت الحاجة الى معلومات أكثر ملائمة تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ القرارات العقلانية (الرشيدة)، الأمر الذي يتطلب وجود إطار مفاهيمي يتم الإستناد عليه في إعداد القوائم المالية بحيث يكون هذا الإطار المفاهيمي بمثابة "الدستور" لمعدي القوائم المالية، والآتي عرضاً مفاهيمياً للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية .

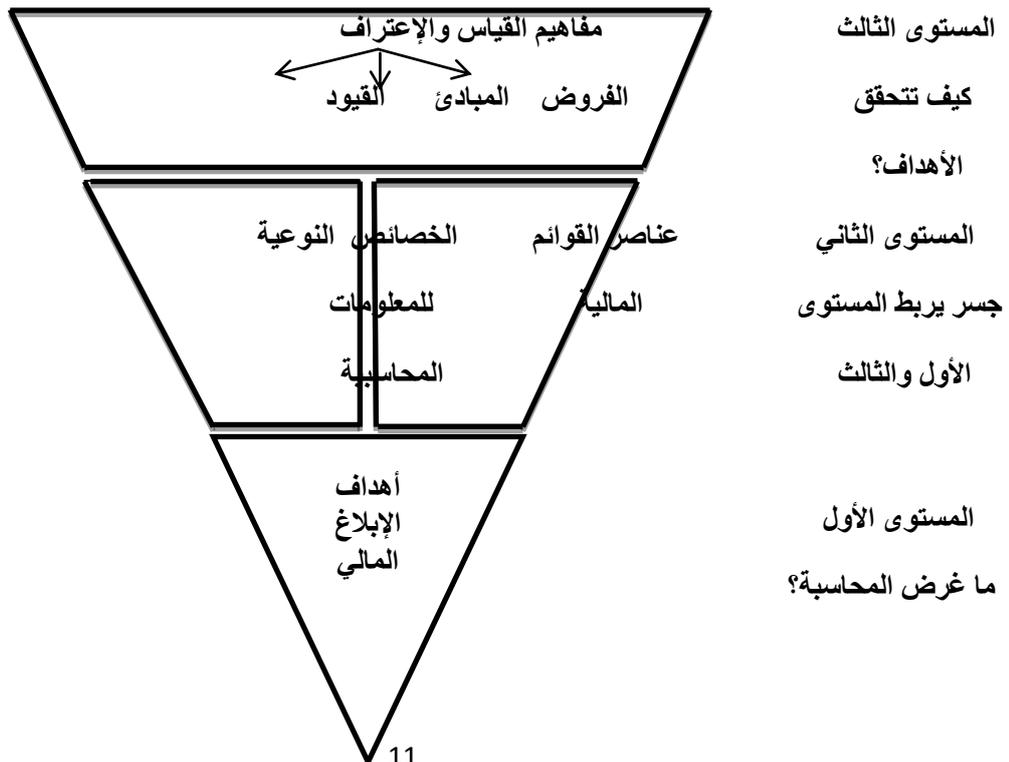
الإطار المفاهيمي

يمثل الإطار المفاهيمي نظاماً متكاملماً من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن ان تؤدي الى معايير محاسبية متسقة، تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية، ويكمن التساؤل في ما هي الحاجة لوجود الإطار المفاهيمي، إن وجود الإطار المفاهيمي ضروري للأسباب الآتية:

- 1- حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة، يجب ان تستند في وضعها الى إطار محدد من الأهداف والمفاهيم المحاسبية .
- 2- يساعد هذا الإطار على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية ويعزز من ثقتهم بها .
- 3- يُمكن المحاسبين من حل المشاكل المستجدة بصورة اكثر سرعة بمجرد الرجوع الى هذا الإطار .
- 4- الحد من مشكلة تعدد الطرق والبدائل المحاسبية وتوحيد الكثير من المصطلحات المحاسبية المتباينة حتى تكون هناك امكانية لمقارنة القوائم المالية.

يتضمن الإطار المفاهيمي ثلاث مستويات، يختص المستوى الأول بتحديد أهداف المحاسبة والتي تمثل حجر الزاوية في الإطار النظري، في حين يبين المستوى الثاني الخصائص النوعية التي تجعل من المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات والعناصر الأساسية للقوائم المالية، في حين يبين المستوى الثالث مفاهيم القياس والإعتراف، والآتي شكلاً يوضح الإطار المفاهيمي بمستوياته الثلاثة:

شكل (1-1) الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية



المستوى الأول: الأهداف الأساسية

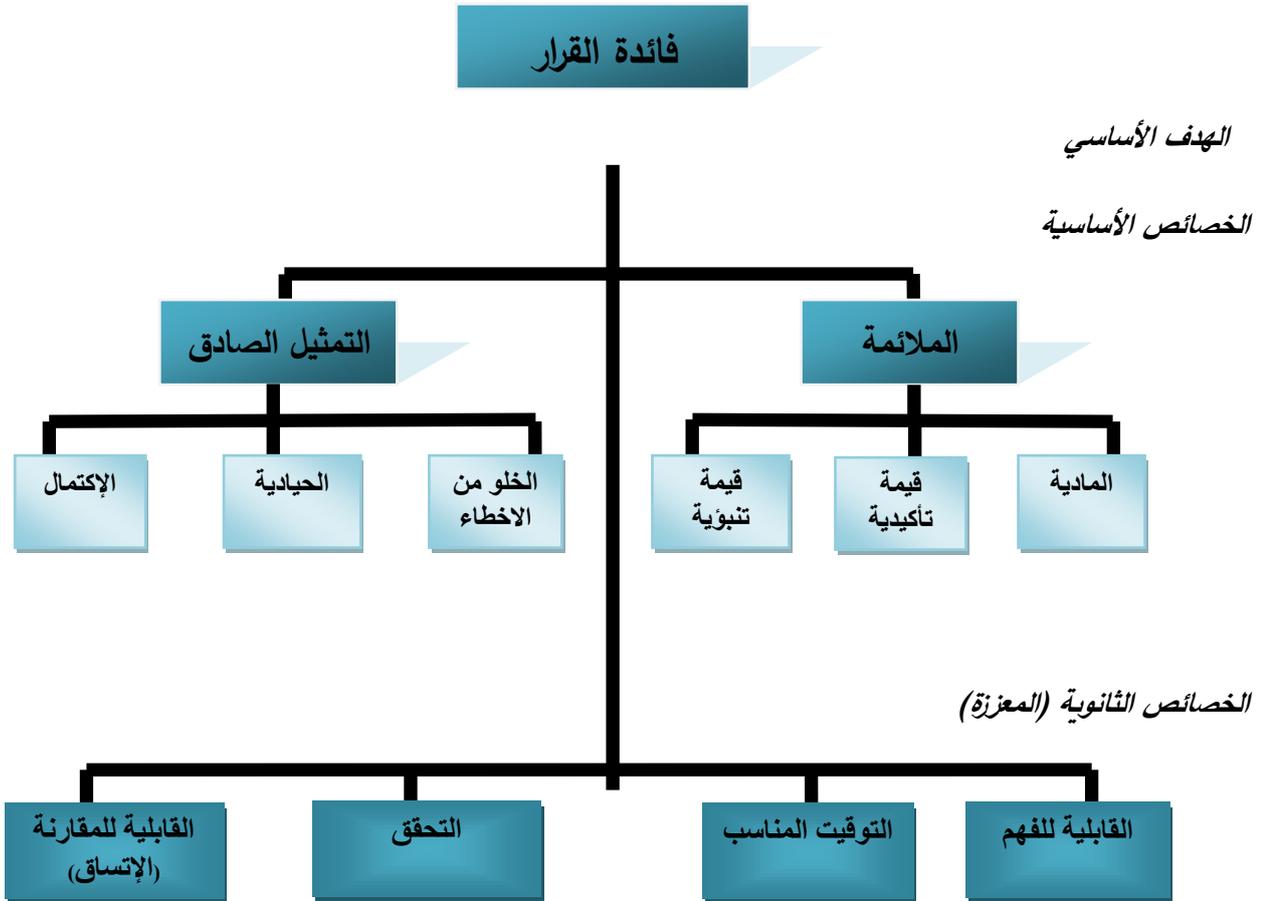
تتمثل أهداف المحاسبة والإبلاغ المالي فيما يلي :

- 1- توفير المعلومات المحاسبية المفيدة لمساعدة المستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات الإستثمار والانتماء والقرارات المشابهة .
- 2- توفير المعلومات المحاسبية لمساعدة المستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والمستخدمين الآخرين في تقييم مبالغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة من التوزيعات او الفوائد او بيع السلع .
- 3- توفير المعلومات المحاسبية عن الموارد الإقتصادية للشركات والإلتزامات المترتبة عليها والتغيرات الحاصلة فيها خلال فترة زمنية محددة .

المستوى الثاني : المفاهيم الأساسية

يتضمن المستوى الثاني الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والعناصر الأساسية للقوائم المالية، والتي شكلاً يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

شكل (1-2) هرمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



Primary Qualities

تشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية خاصيتان هما الملائمة والتمثيل الصادق :

الملائمة

المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت تستطيع احداث فرق بالقرار لمساعد المستخدمين في التنبؤ بنتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وتعزيز او تصحيح التوقعات السابقة، والملائمة للهدف تعني بأن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة عندما تمكن المستخدمين من إدراك أهدافهم وهذا أمر يصعب الوصول إليه ذلك لأن أهداف المستخدمين مختلفة فكل مستخدم له أهداف قد تختلف عن المستخدمين الآخرين لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية لأنها تتعلق بالمستخدمين وأهدافهم المتباينة. . ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة للقرار يجب ان تتمتع بعدة خصائص هي:

1- القيمة التنبؤية

تمثل مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل كما ان معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف، وبمعنى اخر تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة وتؤكد توقعاتهم او تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها.

2- القيمة التأكيدية

ان المعلومات المحاسبية لها القدرة على عمل قرارات بواسطة تحسين قدرة متخذي القرار في التنبؤ وتأكيده، او تصحيح توقعاتهم السابقة عن طريق المعرفة بالأحداث السابقة للتنبؤ المستقبلي للأحداث المشابهة، فالمعلومات تكون ملائمة اذا كانت قادرة على تخفيض عدم التأكد، وهذا يمثل مفهوم التغذية العكسية في المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي، فعلى سبيل المثال صافي دخل الفترة الحالية له قيمة تنبؤية اذا ساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وله قيمة تأكيدية اذا ساعد المستثمرين في تأكيد او تغيير التقديرات السابقة لقدرة الشركة على توليد التدفق النقدي

3- المادية (الأهمية النسبية)

يعتبر بند معين هام نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغير من الحكم الشخصي لفرد متوسط المهارة في حين يكون غير هام نسبياً ومن ثم غير ملائم إذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القرار، وبصفة عامة فإن البند يجب ان يكون له أثر وإلا لن تكون هناك حاجة للإفصاح عنه.

التمثيل الصادق

تمتلك المعلومات خاصية التمثيل الصادق عندما تتطابق المعلومات المنشورة في التقارير المالية مع الاحداث والعمليات الاقتصادية للوحدة الاقتصادية، أي مطابقة الأرقام والوصاف للعمليات المنشورة مع الأحداث الفعلية للوحدة الاقتصادية ، بمعنى اخر تمثل الأرقام ما حصل بالفعل. ولكي تكون المعلومة المحاسبية ذات تمثيل صادق يجب ان تتمتع بعدة خصائص هي:

1 - الإكتمال

من اجل ان يتحقق التمثيل الصادق يجب ان تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة فان أي حذف للمعلومات يمكن ان يجعلها خاطئة أو مضللة ولكي تكون المعلومات الواردة في الكشوفات المالية موثوق فيها يجب ان تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية دون اهمال المعلومات التي يمكن ان تؤثر على قرارات مستخدمي الكشوفات المالية وتتضمن هذه الخاصية كافة المعلومات الضرورية التي يجب إيصالها للمستخدم لفهم الظاهرة التي تم تمثيلها بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة.

2- الحيادية

تتمتع هذه الخاصية بأهمية كبيرة لدى معدي القوائم المالية وتعني الحيادية ان يتم إعداد تلك القوائم بالتركيز على الملائمة والثقة في المعلومات المحاسبية وليس على النتائج المستخرجة من تطبيق هذه المعايير، ولا تعني الحيادية ان المعلومات من

دون غرض، أو ليس لها تأثير على سلوك المستخدم لكن المقصود هو تجنب التحيز المتعمد الذي يهدف الى التوصل الى نتائج مسبقة أو التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

3- الخلو من الاخطاء

اي بند للمعلومات خالي من الاخطاء سوف يكون اكثر دقة وبالتالي يكون تمثيل صادق للبند المالي. مع ذلك التمثيل الصادق لا يعني الخلو من الاخطاء تماماً وذلك لان معظم التقارير المالية يجري قياسها من خلال انواع مختلفة من التقديرات التي تتضمن احكام ادارة الشركات. فالإدارة يجب ان تقدر مبالغ الحسابات الغير محصلة لتحديد مصروف الديون المعدومة، وتحديد مصروف الاندثار وتقدير العمر الانتاجي للمكائن والمعدات وقيمة الانقراض للأصول.

Fundamental Qualities

الخصائص التعزيزية

الخصائص النوعية التعزيزية هي خصائص مكملة للخصائص النوعية الاساسية، هذه الخصائص تميز المعلومات الاكثر فائدة من المعلومات الاقل فائدة. والخصائص التعزيزية هي القابلية للمقارنة، التحقق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم وادناه مفهوم كل خاصية :

1- القابلية للمقارنة

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 الإستثمار والتمويل وتتبع إداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة، والهدف من هذه المقارنة هو تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في المعلومات المحاسبية والتوصل الى اخذ فكرة عن مسائل معينة وكلما كانت للمعلومات قابلية للمقارنة ازدادت منفعتها بالنسبة للمستخدمين منها، مع الإشارة الى أن هذه الخاصية تتأثر بمبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة اذ كلما تم الإلتزام بمبدأ الثبات كلما اكتسبت المعلومات المحاسبية القابلية للمقارنة .

2- التحقق

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين الى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس الى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها

3- التوقيت المناسب

تعتبر الحاجة الى المعلومات حاجة جارية وفورية وخاصة ان كثيراً من المعلومات تفقد أهميتها بسرعة شديدة نتيجة للتغيرات الكبيرة في الظروف البيئية المحيطة، ويعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التوقيت المناسب باعتبارها واحدة من الخصائص التي تحدد ملائمة المعلومات المحاسبية، إذ يعتبر توقيت إعلان التقارير المالية من أهم المقاييس التي تستخدم لقياس منفعتها، فالتقارير التي تصل إلى المستخدمين في فترة قصيرة تعتبر معلومات حديثة يستجيب لها السوق المالي بدرجة أكبر من استجابته في حال تأخرت هذه المعلومات لفترة طويلة، ومن جانب آخر فإن ورود معلومات جديدة للسوق يؤدي إلى زيادة في حجم التداول نتيجة لاختلاف تفسير المتعاملين في السوق لهذه المعلومات، وعليه ان الإبلاغ المالي بمحتواه لا يمكن ان يكون فعالاً ما لم يتم مراعاة التوقيت المناسب لعرض المعلومات .

4- القابلية للفهم

تتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين للمعلومات المحاسبية، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي أعمال المنشأة 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، حتى يتحقق للمعلومات المحاسبية الاستجابة المطلوبة يجب أن تقدم في شكل وبطريقة يمكن للمستخدمين منها أن يستخدمها بسهولة لا أن تكون مجرد توصيل أرقام وعبارات عن نشاط

المنشأة، ذلك أن المعلومات التي تأخذ شكلاً غير مألوف يكون احتمال تجاهلها أو عدم إمكانية ترجمتها إلى معنى مفهوم كبيراً .

Basic elements

العناصر الأساسية

1. الأصول

وهي منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تم الحصول أو السيطرة عليها من قبل شركة معينة نتيجة صفقات أو أحداث ماضية .

2. الإلتزامات

وهي تضحيات محتملة في المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات مالية لشركة معينة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة صفقات أو أحداث ماضية .

3. حق الملكية

وهو الحق المتبقي لموجودات وحدة معينة بعد طرح الإلتزاماتها .

4. استثمارات المالكين

يعبر عن الزيادة في صافي أصول الشركة والناجمة عن تحويلات إليها من شركات أخرى لشيء ما ذي قيمة للحصول أو الزيادة في حقوق ملكية تلك الشركة وعادة ما تكون استثمارات المالكين في شكل أصول أو خدمات أو تسوية إلتزامات الشركة .

5. التوزيعات على المالكين

تعبر عن الانخفاض في صافي أصول الشركة الناتج عن قيامها بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو التحمل بالإلتزامات اتجاه مالكيها ، وتؤدي التوزيعات إلى تخفيض حقوق الملكية في الشركة .

6. الدخل الشامل

ويعبر عن التغيير في حقوق ملكية (صافي أصول) الشركة خلال فترة معينة من الزمن نتيجة لصفقات وأحداث وظروف أخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهي تتضمن كل التغييرات في حق الملكية خلال الفترة بإستثناء تلك الناتجة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم .

7. الإيرادات

وتعبر عن التدفقات الداخلة أو أي زيادات أخرى في أصول الشركة أو تسوية إلتزاماتها (أو الإثنين معاً) خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج وتسليم سلعة أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة .

8. المصروفات

وتعبر عن التدفقات النقدية الخارجة أو أي استخدام لأصول الشركة أو تحمل إلتزاماتها (أو الإثنين معاً) خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج وتسليم سلعة أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة .

9. المكاسب

وتعبر عن الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة للشركة وكل الأحداث والصفقات والظروف الأخرى المؤثرة في الشركة خلال فترة زمنية معينة بإستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات المالكين .

10. الخسائر

وتعبر عن الانخفاض في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة للشركة وكل الأحداث والصفقات والظروف الأخرى المؤثرة في الشركة خلال فترة زمنية معينة بإستثناء تلك الناتجة عن المصروفات وتوزيعات المالكين .

المستوى الثالث: مفاهيم القياس والإعتراف Recognition & Measurement Concepts

يتضمن المستوى الثالث الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية والقيود، والآتي المفاهيم الخاصة بهم:

Basic Assumption

الفروض المحاسبية

1- فرض الوحدة الاقتصادية

تعامل كل منشأة على أنها وحدة منفصلة عن مالكيها وعن المنشآت الأخرى ولها شخصيتها المعنوية المستقلة إستقلالاً تاماً عن مالكيها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها. ويسمى تقليدياً بفرض الشخصية المعنوية ويمثل هذا الفرض محور الاهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي، ولذلك فلكل منشأة سجلاتها المحاسبية، ونظامها المحاسبي من تحديد، قياس، تسجيل، احتفاظ وتبليغ للمعلومات المحاسبية. فالمعاملات المالية الخاصة بالمالك ليست جزءاً من المنشأة المملوكة له ولا تثبت في السجلات المحاسبية الخاصة بتلك المنشأة إلا إذا كانت ذات تأثير مباشر عليها. (مثل المسحوبات الشخصية للمالك).

2- فرض الإستمرارية

طبقاً لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ. وطبقاً لهذا الفرض فإن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية. ويتفق لهذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الشركات الكبيرة مثل الشركات المساهمة، وذلك نظراً لما تتصف به هذه الشركات من استمرار ونمو مستمر في حجم أعمالها. والسؤال الذي يثار غالباً، هو إلى متى يتم افتراض استمرار المنشأة وذلك لأنه ليس هناك منشآت مستمرة إلى ما لا نهاية وإن كثير من المنشآت تختفي ويحل محلها منشآت أخرى؟ وهنا يلاحظ إن فرض استمرار الوحدة المحاسبية لا يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر، والتفسير المنطقي الصحيح لفرض استمرار الوحدة المحاسبية هو أنه عند نقطة معينة من الزمن يكون من المتوقع أن تستمر المنشأة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. وبالتالي فإنه كحد أدنى يفترض أن المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها القائمة، وهكذا فإن فرض استمرار الوحدة المحاسبية يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترة المقبلة.

3- فرض وحدة النقد

تهتم المحاسبة، فقط، بالعمليات، التي يمكن أن تقاس بالنقود. فالنقود تعدّ وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس. وقد تعرض فرض "القياس النقدي" إلى كثير من الانتقاد، خاصة من الاقتصاديين، نتيجة التغير في القيمة الحقيقية أو القوة الشرائية للنقود، الناتج من التقلبات المستمرة في الأسعار، بسبب التضخم inflation، أو الانكماش deflation، في الظروف الاقتصادية، ويؤثر هذا الفرض على الميزانية، خاصة بالنسبة إلى تقويم الأصول الثابتة، لأن كل أصل من الأصول يدرج بالميزانية على أساس قيمته النقدية المعبر عنها بوحدات نقد مدفوعة في فترات مختلفة. ومن ثم يصبح للأصل قيم مختلفة مع التغيرات الجارية في المستوى العام للأسعار، وقد ترتب على هذا الفرض كثير من الجدل العلمي، فيما يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان، عند إعداد القوائم المالية، ومنها الميزانية. فقد نادى بعض المحللين بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار، وافترض ثبات قيمة العملة "value stability of money"، وتقويم الأصول الثابتة على أساس نفقاتها التاريخية مطروحاً منها قيمة الاستهلاك، إن وجد. ورأى محللون آخرون ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على القوائم، سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام، أو كل دورة اقتصادية، أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية، أو عن طريق الاكتفاء بالحاق جداول تفسيرية للأرقام الواردة في قائمة المركز المالي (الميزانية)، لتبيان مدى صحة النفقات التاريخية في ظل الأسعار الجارية.

4- فرض الدورية

تقضي الاعتبارات العملية في المحاسبة بضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة الي فترات دورية منتظمة بهدف إعداد التقارير المالية التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات في المدي القصير، وتزويد الاطراف المعنية بالمنشأة بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء. ولذلك فان الكثير من القوانين المتصلة بنشاط الوحدات الاقتصادية والادارية تتطلب الافصاح الدوري عن مدي التزام المنشآت بالوفاء بمسؤوليتها أتجاه الاطراف المعنية، وبالإضافة الي حساب الضريبة على الدخل. وتظهر اهمية فرض تقسيم حياة الوحدة المحاسبية المستمرة الي فترات دورية ، وذلك لان البديل هو الانتظار حتي نهاية عمر المنشأة وانتهائها من اداء النشاط، وبالتالي تقديم معلومات غير ملائمة لأي من الاستخدامات التي من أجلها تطلب القوائم المالية. وذلك فانه من المعتاد ان يتم اعداد التقارير المالية عن فترات منتظمة (سنوية، نصف سنوية، ربع سنوية) وهو الامر الذي يكفل قابلية النتائج للمقارنة .

Principles of Accounting

المبادئ المحاسبية

1- مبدأ القياس

ويقسم الى الكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأدناه مفهوم لكل منهما :

الكلفة التاريخية

يعني مبدأ الكلفة التاريخية أن المعاملة المالية تثبت على أساس كمية النقود الفعلية (الكلفة) التي استخدمت في التبادل لتلك المعاملة. بعد إثبات تلك المعاملة فإن الكلفة تسجل في الدفاتر المحاسبية وتظل على ما هي عليه دون النظر إلى أي تغيير لاحق قد يحدث (فيما عدا الإندثار) في قيمة تلك المعاملة. فمثلا شراء قطعة أرض تسجل بالقيمة التي إشتريت بها وتبقى في السجلات بهذه القيمة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث لقيمة الأرض فيما بعد. ولا شك أن التمسك بإتباع مبدأ الكلفة التاريخية يرجع إلى سهولة التحقق من تلك القيم وإستنادها إلى أسس موضوعية. وهناك إتفاق عام بين مستخدمي ومعدّي القوائم المالية على أهمية وضرورة إستخدام مبدأ الكلفة التاريخية في تسجيل المعاملات المالية في الدفاتر وبالتالي إستخدام القيم التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية.

القيمة العادلة

يعرف المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم (13) الخاص بالقيمة العادلة - القيمة العادلة على انها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع اصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس .

2- مبدأ الإعراف بالإيراد

يشير الى نقطة الإعراف بالإيراد واثباتها في السجلات المحاسبية وفقا لقاعدة معروفة في هذا المجال وهي ان الإيرادات يمكن الإعراف بها عندما تكون (أ- متحققة او قابلة للتحقق ب- عندما يتم اكتسابها)، تكون الإيرادات متحققة عندما يتم مبادلة سلع او خدمات او اصول اخرى مقابل نقدية او مطالبات نقدية، وتكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الاصول المملوكة قابلة للتحويل الى نقدية او مطالبات نقدية عندما يتوفر هناك سوق نشط واسعار قابلة للتحديد وبدون تكاليف اضافية مادية، تعد الإيرادات مكتسبة عندما تقوم الشركة بأجاز كل ما عليها القيام به للحصول على حق استخدام المنافع التي تمثلها هذه الإيرادات .

الحالات التي يتحقق بها الإيراد :

1. الإعراف بالإيراد اثناء الأنتاج مثل المقاولات .
2. الإعراف بالإيراد عند اكتمال الأنتاج مثل الذهب والدواء .
3. الإعراف بالإيراد اثناء تقديم الخدمة مثل الطبيب او المحامي .
4. الإعراف بالإيراد عند استلام النقد مثل وجود حالة بيع تتضمن ديون مشكوك في تحصيلها
5. الإعراف بالإيراد اثناء حدوث معاملة معينة مثل العقود غير الملزمة .

3- مبدأ الإقرار بالمصروفات

يعتمد المحاسبون قاعدة "المصروفات تتبع الإيرادات"، فلا يصبح الإيراد مكتسباً ويعترف به في قائمة الدخل ما لم يتحمل المشروع المصروفات المرتبطة بهذا الإيراد، أي أن هناك دوماً مقابلة بين الإيرادات المكتسبة خلال الفترة وتحمل المصروفات التي تخص نفس الفترة.

هناك ثلاثة أنواع من المصروفات:

أ- مصروفات ترتبط بتوليد الإيراد بشكل مباشر في نفس العملية، فإنجاز الخدمة المطلوبة لأحد العملاء يتسبب في تحمل المشروع مصروفات ليصبح الإيراد مكتسباً. وهذا هو أساس المقابلة السببية بأن المصروف يتبع الإيراد.

ب- مصروفات فترة لا ترتبط بشكل مباشر بتوليد الإيراد، مثل مصروف الإيجار أو مصروف الرواتب والأجور... حيث أن المشروع سيتحمل هذا النوع من المصروفات حتى ولو لم يطلب منه إنجاز خدمة للعملاء.

ج- مصروفات تحمل وليس لها ارتباط مباشر مع إيرادات معينة، ولكنها توزع على الفترات المالية بشكل منتظم وعقلاني مثل مصروف اندثار الأصول الثابتة.

4- مبدأ الإفصاح التام

ويعني تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات ذات العلاقة الملائمة، ويتطلب هذا المبدأ من المحاسب أن يقوم بالإفصاح عن كل الأحداث المالية الخاصة بالمشروع خلال الفترة المالية، بحيث لا يخفي المحاسب أية معلومات مالية يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن الحذر والانتباه ضروريان من أجل عدم إخفاء أية بنود أو أحداث يمكن أن يكون لها أثر على هذا الحكم الشخصي لمتخذ القرار، أن أحد الأهداف الرئيسية للإعلام المحاسبي هو تزويد المعلومات لعرض اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب الإفصاح السليم للبيانات المالية وغيرها من المعلومات ذات العلاقة (الملائمة). أن مصطلح "الإفصاح التام" مصطلح شائع وعام في المحاسبة أن المعلومات المعروضة تشكل كل شيء يريد القارئ المراد إبلاغه بالمعلومات أن يعرفه حتى يصل إلى الإستنتاجات المناسبة أي أنه لم يتم حذف أو إخفاء أي شيء جوهري. فالمحاسبون يواجهون مشكلة صعبة عندما يقومون بتلخيص المعلومات لأغراض نشرها، فإذا ما أرادوا نشر المعلومات الكاملة والتفصيلية المتوفرة لديهم، فأن معظم مستخدمي البيانات المالية سوف يكون عليهم من الصعب اختيار المعلومات المحاسبية المهمة، الأمر الذي يربكهم ويجعل هناك صعوبة في عملية اتخاذ القرارات العقلانية (الرشيدة).

Constraints**القيود او (المحددات)****قيد التكلفة**

يفترض المستخدمون غالباً أن المعلومات سلعة بلا تكلفة، ولكن معدي ومقدمي المعلومات المحاسبية ان ذلك غير صحيح. يُلزم موازنة تكلفة تزويد المعلومات بالمنفعة المترتبة على استخدامها، حيث تعتبر قيد عام من أن المنافع من المعلومات تزيد على التكاليف الخاصة بإمداد هذه المعلومات، فالمعلومات تعد سلعة كأى سلعة أخرى، من حيث أن قيمتها يجب أن تزيد عن التكلفة لتكون هذه المعلومات مرغوباً فيها.

التمرين الأول: أجب باختصار عن الأسئلة التالية:

1. ما هو الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟ وما هي العناصر المكونة له؟ هل يمكن اعتباره معياراً؟
2. عدد القوائم المالية التي ذكرها الإطار المفاهيمي مع شرح وجيز لوظيفة وهدف كل قائمة؟ وما الفرق بينها وبين القوائم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؟
3. ماذا نقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام؟
4. ما هي الأساليب وطرق القياس المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية؟
5. من هم مستخدمو القوائم المالية؟
6. ما هي الخصائص النوعية للمعلومات حسب الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟ مع ذكر بعض القيود على هذه الخصائص؟

7. قارن بين المفهوم المالي والمادي لرأس المال؟

التمرين الثاني: حدد المصطلحات التي تتوافق مع العبارات التالية:

- يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة بوحدات الإنتاج أو ساعات التشغيل الآلات.
 - هي زيادة في المنافع الاقتصادية إما في شكل دخول أو زيادة الأصول وإما انخفاض في الخصوم.
 - الاعتراف بالمصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لا أو قبضها أو لا.
 - هو الحق المتبقي بعد طرح جميع الخصوم.
 - عرض المعلومات وتمت المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها الاقتصادية وليس شكلها القانوني.
- التمرين الثالث:** حدد حاجة كل مستخدم من مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين، ممثلي العمال، موردين ودائنين آخرين، الدولة والهيئات العمومية، الأفراد، المقرضين، الزبائن من المعلومات الآتية:
- استقرار والمردودية.
 - المساهمة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المنتظرة، تطور ورفاهية المؤسسات.
 - توزيع الموارد واحترام التزامات تقديم المعلومة.
 - استمرارية المؤسسة.
 - احتمال تسديد مبالغ القروض والفوائد في مواعيدها.
 - خطر المردودية.

التمرين الرابع: أجب بصحيح أو خطأ على العبارات الآتية، مع تصحيح الخطأ إن وجد.

- المؤسسة حسب الإطار المفاهيمي تعتبر نفسها مستمرة في نشاطاتها.
- ينبغي أن تكون المعلومة المالية المحتواة في القوائم المالية مفهومة مباشرة من طرف جميع المستخدمين.
- تؤثر المعلومة المفيدة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بحيث تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية أو تأكد لهم أو تصحح لهم تقييمات خاصة.
- حسب الإطار النظري مبلغ الأموال الخاصة التي يظهر بها في الميزانية يحدد بعد تقييم الأصول والخصوم.
- يسجل كل عنصر من عناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء في القوائم المالية إذا توفر أحد الشرطين الآتيين:
- ✓ يحتمل أن كل ميزة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعنصر المعني، تدخل إلى المؤسسة أو تخرج منها.

✓ للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بمصادقية.

التمرين الخامس: اختر الإجابة الصحيحة فيما يلي:

- تكون المعلومة ذات صلة باتخاذ القرار إذا كانت تحقق ما يلي:
 - مبدأ التحقق □ أساس الاستحقاق □ مفهوم الملائمة
- حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فإن المعلومات يجباً، تتسم بـ:
 - الاكتمال □ الحياد □ خالية من الأخطاء
- الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة هي:
 - الموثوقية والتمثيل الصادق □ الملائمة والحياد □ الملائمة والتمثيل الصادق
- يعتبر تسجيل معدات مكتبية مصروفاً في الفترة مثلاً على تطبيق مبدأ:

- الفترة المحاسبية □ الأهمية النسبية □ الاستمرارية
- الفرضيات الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية حسب الإطار هي:
 - الأساس النقدي □ أساس الاستحقاق □ أساس الاستحقاق والاستمرارية
- المبادئ المحاسبية الذي يؤيد الاعتراف بالخسائر المتوقعة:
 - الثبات □ الأهمية النسبية □ الحيطة والحذر □ الإفصاح
- يتطلب اظهار جميع المعلومات التي يحتاجها المستفيدون لمساعدتهم في اتخاذ القرارات مثالا على تطبيق مبدأ:
 - الإفصاح □ الثبات □ الاستحقاق □ الحيطة والحذر
- المبدأ الذي يعتبر المؤسسة كيانا مستقلا عن أصحابها:
 - محاسبة التعهد □ مبدأ الوحدة المحاسبية □ مبدأ أهمية القيمة الاقتصادية على المظهر القانوني.

الفصل الثاني المعايير المحاسبية المرجعية

المحاضرة رقم 01: المعيار IAS 08 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تمهيد

يحدد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، حيث أن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

التطور التاريخي للمعيار

أكتوبر 1976	مسودة العرض E8 للمعالجة في قائمة الدخل للبنود غير العادية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية
فيفري 1978	معيار المحاسبة الدولي 8 البنود غير العادية والسابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية
جويلية 1992	عرض مشروع E46 البنود غير العادية والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية
ديسمبر 1993	AS 8 (1993) صافي الربح أو الخسارة للفترة ، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية (تمت مراجعته كجزء من مشروع "مقارنة البيانات المالية")
1 جانفي 1995	تاريخ سريان معيار المحاسبة الدولي 8 (1993)
18 ديسمبر 2003	نسخة منقحة من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
1 جانفي 2005	تاريخ سريان معيار المحاسبة الدولي 8 (2003)
31 أكتوبر 2018	تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1 ومعيار المحاسبة الدولي 8
01 جانفي 2020	تاريخ سريان تعديلات أكتوبر 2018

هدف المعيار

يهدف المعيار من وراء ذلك إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تعزيز ملاءمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة.
- ضمان قابلية القوائم المالية للمنشأة للمقارنة عبر الزمن والمكان.

نطاق المعيار

يدور نطاق المعيار حول المحاور الرئيسية الآتية:

- التعريف بالسياسات المحاسبية وأسس اختيارها وتطبيقها ومرعاة اتساقها ومبررات تغييرها.
 - التعرف على التقديرات المحاسبية وأسس تغييرها والمعالجات المحاسبية لذلك.
 - التعرف على الأخطاء المحاسبية وأنواعها وكيفية التعامل معها.
- أما الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية فيتم التطرق لها في معيار IAS 12 ضريبة الدخل.

تعريف المصطلحات

- ✓ **السياسات المحاسبية:** يقصد بها الأسس المحددة والقواعد التي تتبعها المنشأة وتطبقها في عرض وإعداد القوائم المالية.
- ✓ **التغييرات في التقديرات المحاسبية:** تغيير في قيمة أصل أو التزام أو في المصاريف المتعلقة بهما خلال فترة معينة نتيجة ظهور معلومة جديدة أو تطورات لم تكن متوفرة في السابق.
- ✓ **أخطاء الفترات السابقة:** يقصد بها أخطاء عرض أو إدراج أي بند في القوائم المالية نتيجة سوء استخدام معلومات موثوقة ومتوفرة أو يمكن الحصول عليها. سواء تم هذا الخطأ بدون قصد وتشمل الأخطاء الحسابية وأخطاء تطبيق السياسات المحاسبية أو مقصودة كالاحتيال.

1- السياسات المحاسبية

تعد السياسات المحاسبية أساسية للفهم السليم للمعلومات الواردة بالقوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة، وعلى المنشأة أن تبرز بوضوح جميع السياسات المحاسبية الهامة التي استخدمتها في إعداد القوائم المالية، وذلك بسبب وجود سياسات محاسبية بديلة قد اجازتها المعايير الدولية، وذلك لتوحيد قواعد المقارنة. ويمكن تحديد القواعد والأسس الآتية بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 08.

1-1- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

كما سبق بيانه تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم القوائم المالية. وهنا:

- تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:
 - ✓ تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).
 - ✓ الارشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق: في هذه الحالة على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات توصف بأنها:
 - ✓ ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
 - ✓ موثوقة، وتعني الموثوقية مايلي:
 - العرض العادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق.
 - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الاقتصادية.
 - الحيادية

- الحيطة والحذر

- الاكتمال فيما يتعلق بكافة البنود الهامة.

كما يمكن للمنشأة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من الإصدارات الأحدث للجهات الأخرى واضعة المعايير، والتي تستخدم إطار عمل فكري مماثل لوضع المعايير والإصدارات المحاسبية الأخرى والممارسات المقبولة في الصناعات المختلفة إلى الدرجة التي لا تتعارض مع المصادر المرجعة الأولية (IASB, IFRIC, SEC)، وهذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

1-2- تماثل السياسات المحاسبية

تقوم المنشأة بإختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل المجموعة.

1-3- العوامل التي تحكم التغييرات في السياسات المحاسبية

- يمكن التغيير في السياسات المحاسبية فقط إذا كان هذا التغيير:

✓ إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير؛

✓ ينتج عن السياسة الجديدة تقدير القوائم المالية بشكل أكثر ملاءمة وموثوقية.

- كما لا يمكن اعتبار ما يلي تغييراً في السياسة المحاسبية:

✓ تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.

✓ تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

1-4- تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

يتطلب المعيار IAS 08 تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، مع الأخذ بالحسبان ما يلي:

1-4-1- مصادر التغييرات في السياسات المحاسبية

يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر، وهي:

- تغيير في السياسة المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لأي معيار محاسبي دولي أو تفسير، وهنا يجب على المنشأة المحاسبية عن مثل هذه التغييرات طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في هذا المعيار أو ذلك التفسير.

- تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير.

- تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي.

وفي الحالتين الأخيرتين من الضروري يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائماً.

ملاحظة: حسب المعيار IAS 08 فإن التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير ما لا يعد تغيير طوعي في سياسة محاسبية.

1-4-2- في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي

حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار – كما تم التطرق سابقاً - فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

1-4-3- التطبيق بأثر رجعي

عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقاً للفقرات السابقة، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن الفترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة. ويبين المعيار أن التعديل الناتج والمتعلق بالفترات السابقة لتلك المعروضة في القوائم المالية سيتم إجراؤه للأرباح المحتجزة، ومع ذلك يشير المعيار إلى إمكانية إجراء التعديل في عنصر آخر من حقوق الملكية كما سنرى لاحقاً.

وعند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

- يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، وبحسب هذا التغيير كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.
- يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافياً من ضرائب الدخل – إن وجد – كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.
- أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضاً.

يعد التطبيق الأولي لسياسة إعادة تقييم الأصول، وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، أو معيار المحاسبة الدولي IAS 38، تغيير في سياسة محاسبية يعامل على أنه إعادة تقييم وفق المعيارين السابقين وليس وفقاً للمعيار IAS 8.

مثال تطبيقي 01: التغيير في السياسات المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

غيرت شركة الياسمين من سياستها المحاسبية في 2020/12/31 بالنسبة لتقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، وذلك لأن الأخيرة أكثر دقة وتعكس الاستخدام والتدفق للمخزون في الدورة الاقتصادية، وكان التأثير على تقييم المخزون محدد كما يلي:

- في 31 ديسمبر 2018 زيادة بمبلغ 10.000 و.ن.
 - في 31 ديسمبر 2019 زيادة بمبلغ 15.000 و.ن.
 - في 31 ديسمبر 2020 زيادة بمبلغ 20.000 و.ن.
- ب- قوائم الدخل السابقة لأغراض التسوية هي:

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالسياسة المحاسبية حسب IAS 8 مع عرض كافة القوائم المقارنة واثبات القيود اللازمة خلال سنة 2020.

بيان	2019	2020
الإيراد	200.000	250.000
تكاليف المبيعات	(80.000)	(100.000)
إجمالي الربح	120.000	150.000
مصروفات إدارية	(65.000)	(85.000)
صافي الربح بعد الضريبة	44.000	65.000
ضريبة الدخل (20%)	(11.000)	(13.000)
صافي الربح بعد الضريبة	44.000	52.000
الأرباح المحتجزة بداية الفترة	300.000	344.000
الأرباح المحتجزة نهاية الفترة	344.000	396.000

الحل

أ- تكون قوائم الدخل بعد التعديل كما يلي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2020

¹ في كل سنة تنقص تكلفة المبيعات بمبلغ 5.000 ون (الفرق في المخزون) وهو الأثر الصافي لفرق مخزون أول وآخر المدة للتغير في السياسة المحاسبية.

بيان	2019	2020
الإيراد	200.000	250.000
تكاليف المبيعات	¹ (75.000)	(95.000)
إجمالي الربح	125.000	155.000
مصروفات إدارية	(65.000)	(85.000)
صافي الربح قبل الضريبة	60.000	70.000
ضريبة الدخل (20%)	(12.000)	(14.000)
صافي الربح بعد الضريبة	48.000	56.000

ب- أثر الأرباح المحتجزة الداخلة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية يكون كما يلي:

قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية في 2020/12/31

البيان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأثر التراكمي
رصيد الأرباح المحتجزة في 2019/01/01	300.000	300.000	
أثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون بعد الضريبة	-	¹ 8.000	
رصيد أرباح المحتجزة في 2019/01/01	300.000	308.000	[*] 8.000
+ صافي الربح في 2019/12/31	44.000	48.000	
رصيد أرباح محتجزة في 2019/12/31 (وأبضا)	344.000	356.000	[*] 12.000
(2020/01/01)	52.000	56.000	
+ صافي الربح عن سنة 2020			

16.000*	412.000	396.000	رصيد أرباح المحتجزة في 2020/12/31 ¹ 10.000 = (20-1)% = 8.000 ون.
---------	---------	---------	--

* الأثر التراكمي ونتيجة التغير في السياسات المحاسبية لتقييم المخون بعد خصم الضريبة.

ملاحظة: الآثار التراكمية في 2019/12/31 هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمقدار 12.000 ون وفي 2020/12/31 بمقدار 16.000 ون بموجب الطريقة الجديدة fifo مع الأخذ بعين الاعتبار أثر الضريبة أي: 20.000 * (20-1)% = 16.000 ون.

وبناء على ماسبق، يتم إجراء القيد الآتي لتعديل أثر التغير بالسياسات المحاسبية

2020/12/31	من ح/ المخزون إلى ح/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية ح/ التزامات ضريبية مؤجلة	16.000 4.000	20.000
------------	--	-----------------	--------

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقلل حساب الأرباح المحتجزة.

2020/12/31	من ح/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية إلى ح/ الأرباح المحتجزة	16.000	16.000
------------	---	--------	--------

1-4-4- الفوائد على التطبيق بأثر رجعي

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق 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 التغير 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 إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.

- إقتضى 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 الإعراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.

✓ كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

مثال تطبيقي 02: التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر مستقبلي

أ- خلال عام 2019 قامت شركة النور بتغيير سياستها المحاسبية لإهلاك المعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم. وفي الفترات ما قبل عام 2019 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافٍ عن المعدات لدى الشركة، وخلال عام 2019 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وإعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهلاك، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة إلى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2019.

ب- توفرت المعلومات التالية بخصوص المعدات الموجودة لدى الشركة:

80.000	المعدات في 2018/12/31 بالتكلفة
(35.000)	(-) مجمع الإهلاك
45.000	القيمة الدفترية (ق.م.ص)
5.000	قسط الإهلاك السنوي (الأساس القديم)

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2019 وهل سيتم تطبيق أثر التغيير في الممتلكات والمصانع

المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	51.000
القيمة المتبقية المقدرة	3.000
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	6 سنوات

والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2019؟

الحل

مصروف الإهلاك على المعدات لعام 2019 = $6 / (3.000 - 51.000) = 8.000$ و.ن

إن التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لأنه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2019 والأعوام التي تليها.

1-5- الإفصاح

- عنوان المعيار أو التفسير الذي أدى إلى التغيير.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- البنود المتأثرة بالتغيير ومبلغ التعديل.
- يضاف إلى ذلك تبريرات الإدارة لتطبيق السياسة
- الجديدة عند التغيير الاختياري.

ملاحظة: الإفصاح عن السياسات المحاسبية نفسها فقد تضمنها في المعيار IAS 01 عرض القوائم المالية.

2- التغييرات في التقديرات المحاسبية

- نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط، وينطوي التقدير على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متاحة يمكن الاعتماد عليها. على سبيل المثال، قد تكون التغييرات مطلوبة لما يلي:

✓ الديون المعدومة؛

✓ تقادم المخزون؛

✓ القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛

✓ الأعمار الانتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية؛

✓ التزامات الضمان.

- يجب أن يُثبت أثر التغيير في تقدير محاسبي، بأثر مستقبلي وذلك من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

✓ فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر على هذه الفترة فقط؛

✓ فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما؛

- إلى أي مدى ينشأ عن تغيير في تقدير محاسبي تغييرات في الأصول و الالتزامات أو يتعلق ببند حقوق الملكية، فإنه يجب أن يثبت من خلال تعديل المبلغ الدفترية لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذو الصلة في فترة التغيير.

يعتبر التغيير في أساس القياس المطبق على عناصر القوائم المالية تغييراً في سياسة محاسبية وليس تغييراً في التقدير. وعندما يكون من الصعب أحياناً التمييز بين التغييرات في أساس القياس (السياسات المحاسبية) والتغييرات في التقديرات المحاسبية، يتم معالجة التغيير باعتباره تغييراً في التقديرات المحاسبية.

مثال تطبيقي 03: التغيير في التقدير المحاسبي

- في 2018/01/01 تم شراء آلة بمبلغ 33.000 ون وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 5 سنوات، كما قدرت قيمة الخردة بمبلغ 3.000 ون، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك.

- وفي 2021/01/01 ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن عمر الآلة الكلي المعاد تقديره هو 8 سنوات، كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4.000 ون.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغيير بالتقديرات المحاسبية وإحتساب مصروف الإهلاك الجديد لعام 2021 والسنوات اللاحقة لها.

الحل

- نتيجة للمعلومات الجديدة ستتغير التقديرات لسنوات اللاحقة كالآتي:

قسط الإهلاك الجديد = (القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها) / العمر المتبقي للأصل

القيمة الدفترية للأصل = التكلفة – مجمع الإهلاك (مجمع الإهلاك = قسط الإهلاك * عدد السنوات)

قسط الإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك / مدة المنفعة = $5 / (33.000 - 3.000) = 6.000$

القيمة الدفترية للأصل = $33.000 - (3 * 6.000) = 15.000$ ون

قسط الإهلاك الجديد = $5 / (15.000 - 4.000) = 2.200$ ون

أي أن مصروف الإهلاك إنخفض من 6.000 ون سنويا إلى 2.200 ون سنويا، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 3.800 ون (مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة) حتى إنتهاء عمر الأصل.

الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية

- يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية ، ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير هذا الأثر .

- إذا لم يفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية ، نظرا لأن تقديره يعد غير عمليا، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة .

3- تصحيح الأخطاء

- يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بآثبات وقياس وعرض والإفصاح عن القوائم المالية. و لا تلتزم القوائم المالية بمعايير التقرير المالي الدولية، إذا اشتملت على أخطاء قد تكون ذات أهمية نسبية أو غير ذات أهمية نسبية، حدثت عمدا لتحقيق غرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي، أو تدفقاتها النقدية. وتصحح أخطاء الفترة الحالية، الممكن اكتشافها في الفترة نفسها، وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. ولكن ، أحيانا لا يتم اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة، ويتم تصحيحها في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للفترة السابقة.

- يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء الفترة السابقة ذات أهمية نسبية بأثر رجعي في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال :

● اعاءة عرض معلومات مقارنة للفترة [الفترات] السابقة التي حدثت فيها أخطاء، أو

● إذا حدث خطأ أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

- **حدود اعاءة العرض بأثر رجعي:** يجب أن يصحح خطأ فترة سابقة من خلال اعاءة العرض بأثر رجعي، باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار على فترة محددة ، أو الأثر التراكمي للخطأ.

مثال تطبيقي رقم 04:

في 2021/11/01 إكتشف محاسب شركة الهلال بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانة عادية) بقيمة 20.000 ون تمت خلال عام 2020 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

المطلوب: بيان	2021	2020	بيان
المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ	330.0000	250.000	إجمالي الربح
وإعداد القيد المحاسبي اللازم لتصحيح الخطأ.	(170.000)	(120.000)	مصروفات التشغيل
	160.000	130.000	صافي الربح بعد الضريبة
	(48.000)	(39.000)	ضريبة الدخل (20%)
	112.000	91.000	صافي الربح بعد الضريبة
	131.000	40.000	الأرباح المحتجزة بداية الفترة
	243.000	131.000	الأرباح المحتجزة نهاية الفترة

الحل

2021	معدلة 2020	شركة الهلال – قائمة الدخل (جزئية)
330.0000	250.000	إجمالي الربح
(170.000)	(120.000)	مصروفات التشغيل (20.000+120.000)
160.000	110.000	صافي الربح بعد الضريبة
(48.000)	(33.000)	ضريبة الدخل (20%)
112.000	77.000	صافي الربح بعد الضريبة

شركة الهلال – قائمة التغيرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
2021	2020 (معدلة)	البيان
131.000	40.000	الأرباح المحتجزة، أول المدة
¹ (14.000)	/	تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل
117.000	40.000	الأرباح المحتجزة أول المدة المعدلة
112.000	77.000	صافي الربح المعدل
229.000	117.000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

¹ 20.000*(1-20%) أو الفرق بين صافي الربح قبل وبعد تصحيح الخطأ (91.000-77.000)

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتصحيح الخطأ:

2021/12/31	من ح/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	20.000	14.000
	ح/ أصول ضريبية مؤجلة إلى ح/ مصروف صيانة مستحق الدفع		6.000

وحساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة يقفل في حساب الأرباح المحتجزة نهاية العام:

2021/12/31	من ح/ الأرباح المحتجزة	14.000	14.000
	إلى تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة		

الإفصاح عن الأخطاء للفترة السابقة:

يجب عن المنشأة أن تفصح عن ما يلي:

- طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

- لكل فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عمليا، مبلغ التصحيح:

✓ لكل بند قائمة مالية مستقل متأثر؛

✓ إذا معيار المحاسبة الدولي 33 ينطبق على المنشأة، لربحية السهم الأساس والمخفضة.

- مبلغ التصحيح في بداية أ بكر فترة سابقة معروضة.

- إذا كان التعديل بأثر رجع غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية ومنذ متى صحح الخطأ.

لا يلزم القوائم المالية للفتريات السابقة أن تكرر هذه الإفصاحات.

المحاضرة رقم (02): الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية IAS 10

Events after the Reporting Period

1- مقدمة

إن إعداد القوائم المالية يتطلب فترة من الزمن بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع وأحداث خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم. وقد جاء معيار IAS 10 لبيان المعالجة المحاسبية للملائمة، والإفصاح.

2- التعريف بالمصطلحات الرئيسية

- الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية: هي الأحداث التي تظهر بعد الفترة الإبلاغية وتكون مفضلة أو غير مفضلة والتي تظهر بين تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية. وهناك نوعين من الأحداث: أحداث معدلة وأحداث غير معدلة.

- الأحداث المعدلة: تلك التي توفر دليلاً عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، أي تتطلب تعديل لعكس أثرها على القوائم المالية.

- الأحداث غير المعدلة: تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير، أي لا تتطلب تعديل القوائم المالية.

- تاريخ التصريح (تاريخ الإعتماد): هو التاريخ التي تكون فيه القوائم المالية قد تم التصريح قانوناً بإصدارها.

3- هدف ونطاق المعيار

يهدف معيار إلى وصف ما يلي:

- متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

4- تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد)

4-1- يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الإعتماد) وفق ما يتطلبه IAS 10 هو تاريخ

إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة

الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في 2021/2/27 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31.
 - في 2021/3/9 راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.
 - في 2021/3/18 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى.
 - في 2021/3/27 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والآخرين.
 - في 2021/4/14 صادق الاجتماع السنوي للمساهمين على القوائم المالية.
 - وتم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 2021/4/19.
- المطلوب:** ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح (تاريخ الاعتماد) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2021/3/9 وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم أو أي تاريخ آخر. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2020/12/31 وحتى يوم 2021/3/9 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث يتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

4-2- 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 وفي تلك الحالات فإن القوائم المالية قد تم لإقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار ورفعها للمجلس الإشرافي.

مثال (2)

- في 2021/2/12 أقرت إدارة شركة الولاء القوائم المالية لعام 2020 لإصدارها للهيئة الإشرافية. تتألف الهيئة الإشرافية من المدراء غير التنفيذيين فقط، ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من خارج الشركة. أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية في 2021/2/16. وقد تم توفير القوائم المالية للمساهمين والآخرين في 2021/3/1.
 - استلم الاجتماع السنوي للمساهمين القوائم المالية في 2021/4/15 وتم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية) في 2021/4/26.
- المطلوب:** ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الولاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (2)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2021/2/12 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرارها من قبل المجلس الإشرافي. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2020/12/31 وحتى يوم 2021/2/12 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحصبان من قبل شركة الولاء وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث سيتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

5- الاعتراف والقياس

هناك نوعان من الأحداث اللاحقة معدلو أو غير معدلة بعد تاريخ انتهاء فترة التقرير المالي.

5-1- الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

فيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للاعتراف ببونود لم يكن قد إترف بها سابقاً:

- تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي والذي يبين أن على المنشأة إلتزام حالي يخص تاريخ قائمة المركز المالي، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع IAS 37.

- إستلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى أن أصل من الأصول قد تعرض لتدني القيمة بتاريخ قائمة المركز المالي أو أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل.

- ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ قائمة المركز المالي تتعلق بتكلفة أصول غير متداولة تم شرائها أو بيعها قبل تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

- التحديد بعد فترة التقرير لمبلغ المشاركة في الأرباح، أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة إلتزام حالي قانوني أو استنتاجي في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات، نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ (IAS 19).

- إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2021 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة الظلال بمبلغ 4 مليون دينار لإنتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد إقتطعت شركة الظلال مبلغ 2 مليون دينار من أرباح عام 2021 كمخصص قضايًا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي (مسودة) كما في 2021/12/31 ضمن الإلتزامات.

وفي 2022/2/2 وبعد تاريخ قائمة المركز المالي أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة الظلال) مبلغ 3 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2022/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2022/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة الظلال في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2022/2/2 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية) يجب على شركة الظلال تعديل المخصص بمبلغ 1 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيود التالي:

2022/2/2	من ح/ ملخص الدخل (2021)	1,000,000
	إلى ح/ مخصص قضايًا مقامة على المنشأة	1,000,000

أي أن الحدث مؤدي لتعديل أرقام قائمة المركز المالي والتي هي قيد الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2/2 أي قبل تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2022/2/18.

مثال (4)

في المثال رقم (3) السابق بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة قد صدر في 2022/2/23 مثلاً أو بعد ذلك، أي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (أي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2022/2/18) ولا يطلب من شركة الظلال عندئذ إجراء أي تسويات أو تعديل على القوائم المالية لعام 2021.

مثال (5)

تقوم شركة الصناعات الحديثة بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً 100,000 دينار والقيمة القابلة للتحقق 80,000 دينار وهي التي أدرجت في قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31 بإعتبارها الأقل حيث الاعتراف بهبوط أسعار المخزون بمبلغ 20,000 دينار. وفي 2021/2/7 باعت الشركة كامل المخزون بمبلغ 150,000 دينار، علماً بأنه لا يوجد تغيرات مهمة في سوق بيع السلعة نشأت بعد 2020/12/31، وبافتراض أنه قد صرح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2021/3/3.

المطلوب: ما هي المعالجة اللازمة للارتقاع في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10) عند بيع المخزون؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة بتاريخ 2021/2/7 إلغاء الإنخفاض المُعترف به في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31 بمبلغ 20,000 دينار لأنه حدث لاحق معدل كون القيمة القابلة للتحقق قيمة تقديرية والارتفاع في أسعار البضاعة يعود لظروف كانت سائدة بتاريخ 2020/12/31 حيث أنه لا يوجد تغيرات في ظروف بيع السلعة بعد نهاية الفترة المالية لعام 2020.

ملاحظة: إذا كان ارتفاع أسعار البضاعة بظروف لا علاقة لها بتاريخ انتهاء الفترة المالية، أي أحداث وظروف نشأت بعد 2021/12/31 مثل (ارتفاع سعر البضاعة بسبب صدور قرار حكومي بمنع استيراد بضاعة مشابهة من الخارج مما رفع سعر البضاعة، ولم يكن هناك ما يشير إلى إمكانية صدور مثل هذا القرار في بتاريخ انتهاء الفترة المالية نهاية 2020. فإن الحدث اللاحق يعتبر غير معدل ولا يتم إجراء أي تعديل على قيمة مخصص هبوط المخزون لأن الحدث اللاحق لا يقدم معلومات إضافية عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إعداد القوائم المالية نهاية 2020.

5-2- الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

- إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن الإنخفاض لا يعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ التقارير المالية وإنما نشأت بعد ذلك.
 - توزيعات الأرباح، حيث إذا أعلنت المنشأة بعد فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق الملكية، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير.
 - اندماج أعمال رئيسية تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية
 - إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
 - نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
 - تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
 - الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
 - تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
 - التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.
 - شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، وتصنيف الأصول غير المتداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد الأصول أو التخلص منها بالبيع أو المبادلة أو الشطب، أو أية أصول تم مصادرتها من قبل الحكومة.
- 6- الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية**

إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح 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، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

7- إستمرارية المنشأة

يجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا قررت الإدارة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تصفية المنشأة أو وقف النشاط التجاري أو أنه ليس لديها بديل آخر سوى عمل ذلك.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية إذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية، أو

- وجود ظروف وأحداث تنشأ بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تؤدي إلى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

8. الإفصاح

8-1- تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية: يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها والمؤثرة فيها.

8-2- تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي: يجب تحديث الإفصاحات عن أي أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي.

الفصل الثالث الأدوات المالية

تمهيد

صدرت عدة معايير منفصلة لمعالجة الأدوات المالية وهي:

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 32: الأدوات المالية- العرض
- المعيار المحاسبي الدولي IAS 39: الأدوات المالية- الإعترا ف والقياس
- المعيار المحاسبي الدولي IFRS 07: الأدوات المالية- الإفصاحات
- المعيار المحاسبي الدولي IFRS 09: الأدوات المالية

كما عرفت سابقا عملية المعالجة المحاسبية للأدوات المالية معياران فقط هما:

- 1 - المعيار IAS 32 الأدوات المالية: العرض والإفصاح، وقد تم تقسيم هذا المعيار إلى معيارين هما:
 - المعيار IAS 32 الأدوات المالية: العرض، ويقصد بالعرض إضهار وترتيب وتبويب الأدوات المالية في القوائم المالية ذاتها؛
 - المعيار IFRS 07 الأدوات المالية: الإفصاحات، والذي يتضمن متطلبات الإفصاح في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية والإفصاح عن المخاطر المالية الكمية والنوعية التي تواجه الأدوات المالية.

2- المعيار IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، وكان هذا معقدا بشكل كبير ومن الصعب فهمه وتطبيقه لأنه يحتوي على أحكام كثيرة تهدف إلى تجنب التلاعب في النتائج وبتيح بدائل متعددة للاعتراف والقياس للأدوات المالية، وقد أدت هذه الأمور إلى تعقيدات أكبر ومطالبات بسحب هذا المعيار واستبداله بمعيار جديد، ونظرا للحاجة الملحة إلى الاستجابة السريعة لهذه المطالب تم إصدار معيار جديد هو IFRS 09 ويتم نقل فصول من المعيار IAS 39 إلى المعيار IFRS 09 تدريجيا على ثلاث مراحل هي:

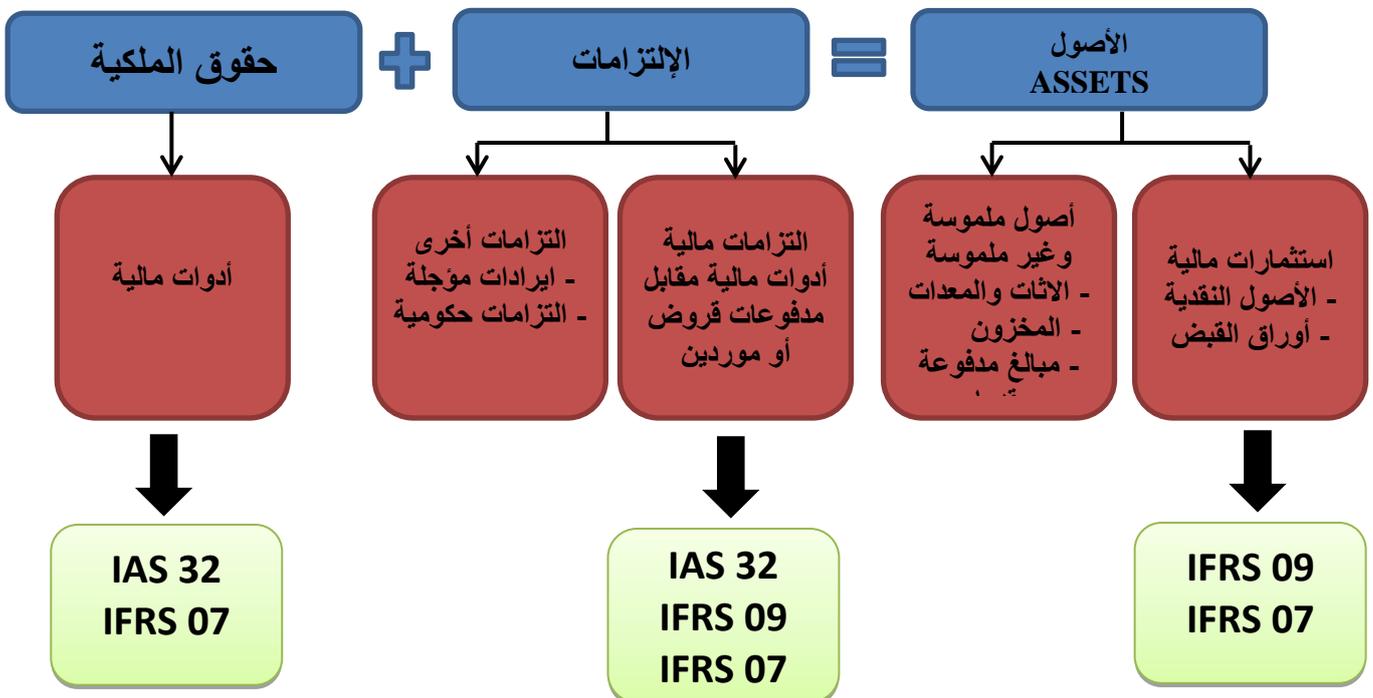
المرحلة الأولى: أسس تصنيف والاعتراف والقياس للأصول والالتزامات المالية.

المرحلة الثانية: انخفاض قيمة الأصول المالية.

المرحلة الثالثة: محاسبة تغطية المخاطر (التحوط).

ورغم أنه توجد ثلاثة معايير تتضمن كافة الإرشادات المتعلقة بالأدوات المالية (العرض، الإفصاح، الاعتراف، القياس)، إلا أنه من المفضل قراءتها معا لفهم كافة الجوانب المتعلقة بالأدوات المالية.

الشكل رقم (01): تصنيف الأدوات المالية حسب المعيار المستخدم في المعالجة المحاسبية



الجدول رقم (01): الفرق بين أدوات الملكية وأدوات الدين (الأسهم والسندات)

وجه المقارنة	الأسهم	السندات
التعريف	حق ملكية قانوني في الشركة	ورقة مالية يتعهد مصدرها بدفع فائدة دورية في تاريخ محدد
طبيعة الأداة	أداة مشاركة برأس مال الشركة	أداة دين واجبة الدفع عند الاستحقاق
حاملها	مالك بالشركة	مقرض للشركة
العائد	توزيعات الأرباح	فوائد
الدخل الآجل	يخضع لسياسة توزيع الأرباح	ثبات الدخل واستمراريته
الإدارة	حق المشاركة والانتخاب	ليس لحاملها المشاركة في قرارات الإدارة
القيمة الإسمية	تحدد وفق قانون الشركات	تصدر بقيم إسمية مختلفة الفئات
قابلية التحويل	لا يمكن	يمكن أن يكون قابل للتحويل إلى أسهم
أدوات مالية	أداة ملكية	إلتزام مالي

الجدول رقم (02): الفرق بين الأسهم الممتازة والأسهم العادية

وجه المقارنة	الأسهم الممتازة	الأسهم العادية
طبيعة الأداة	أداة هجينة تجمع بين الدين والملكية	أداة ملكية
مستوى الدخل	ثابت من القيمة الإسمية المثبتة بشهادة السهم	يخضع لسياسة توزيع الأرباح
الاستحقاق	قابل للإطفاء، الاستدعاء أو التحويل لسهم عادي	قائم باستمرار الشركة وليس له تاريخ استحقاق
تراكم الأرباح	يمكن أن تتراكم أرباح السهم	لا يمكن
الإدارة	لا يمكن المشاركة إلا إذا نص على خلاف ذلك	حق المشاركة والانتخاب
طبيعة الاسواق	أسواق محدودة وغير نشطة	أسواق تنسم بالاتساع والنشاط
عند التصفية	له الأولوية عند التصفية قبل الأسهم العادية	ليس له الأولوية
المخاطر	منخفضة	عالية

المحاضرة رقم 01: الأدوات المالية – العرض IAS 32

IAS 32 FINANCIAL INSTRUMENTS PRESENTATION

أولاً- 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 التحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة. لهذا الغرض تم إصدار عدّة معايير لمعالجة الأدوات المالية، حيث نجد من بينها المعيار المحاسبي رقم 32 الذي يبين متطلبات عرض الأدوات المالية في القوائم المالية.

1- هدف المعيار OBJECTIVE

يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS 32 إلى وضع مبادئ أساسية لـ:

- عرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية؛

- تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية إلى أصول مالية والمطلوبات المالية، وأدوات حقوق الملكية، والأدوات المعد شراؤها "أسهم الخزينة"؛

- تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وتوزيعات أرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها؛

وتكتمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية الواردة في المعيار 9 IFRS "الأدوات المالية – الإعتراف والقياس"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات بشأنها الواردة في المعيار 7 IFRS الأدوات المالية – الإفصاحات.

2- نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

المعيار القابل للتطبيق	البند المستثنى منه النطاق
IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمنفصلة	الحصص في الشركات التابعة
IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة	الحصص في الشركات الشقيقة
IFRS 10 الحصص في المشروعات المشتركة	الحصص في المشروعات المشتركة
IAS 19 مزايا الموظفين	خطط مزايا الموظفين
IFRS 02 الدفع على أساس الأسهم	معاملات الدفع على أساس الاسهم
IFRS 03 اندماج الاعمال	عقود التعويض العرضي في اندماج الأعمال
IFRS 17 عقود التأمين	عقود التأمين

3- تعريفات DEFINITONS

- الأداة المالية: أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما، والتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.
- الأصل المالي: وهو إما أن يكون:
 - نقد
 - أداة حق ملكية لمنشأة أخرى، مثل: الاستثمارات المالية في أسهم الشركات الأخرى بشرط مراعاة السيطرة والتي تخضع لمعايير أخرى.
 - حق تعاقدى لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، أو حق تعاقدى لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية (معاملا تجارية). مثل المدنيين.
 - عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وليس مصنفا كأداة حقوق ملكية. (عقود ليست مشتقة/عقود مشتقة).

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 آخر، ومن أمثلتها:

- الأصول غير المتداولة الملموسة، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي بإستلام النقد أو أصل مالي آخر.
- الأصول غير ملموسة، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي بإستلام النقد أو أصل مالي آخر.
- المصاريف المدفوعة مقدما، ترتبط هذه الأصول بالحصول على البضائع أو الخدمات في المستقبل لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي بإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

الالتزام المالي: وهو إما أن يكون:

- التزام تعاقدى لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لشركة أخرى. أو حق تعاقدى لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية (معاملا تجارية).
- عقد من الممكن تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة. (سندات).

البنود التي قد تبدو أنها التزامات مالية، لكنها في حقيقة الأمر لا تعتبر كذلك لأنها لا تتضمن نشوء حق حالي بدفع نقد أو أصل مالي آخر، ومن أمثلتها:

- الإيرادات المؤجلة، ترتبط هذه بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء التزام تعاقدى بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
- مخصص ضمانات البضاعة المباعة، ترتبط هذه المخصصات بالالتزام بتقديم خدمات مستقبلية، لكن لا تؤدي إلى وجود التزام تعاقدى بدفع نقدية أو أصل مالي آخر.
- التزامات ضريبية الدخل، لا تعتبر هذه الالتزامات تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.

أداة حقوق الملكية : هو عقد يبين الصافي المتبقي من أصول المنشأة بعد خصم كافة التزاماتها. أي أن

حقوق الملكية = إجمالي الأصول – إجمالي الإلتزامات

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية (التي لا يمكن ردها إلة الجهة المصدرة من قبل حاملها).
- الأسهم الممتازة (التي لا يمكن إستردادها من قبل حاملها وقد تقدم توزيعات أرباح غير محددة لحاملها).
- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة (التي تسمح لحاملها بالاكتتاب أو عدد ثابت من الأسهم العادية غير قابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر).

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية (صفقات منظمة) بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ القياس ق.م (أنظر IFRS 13).

مثال (1): حدد أي من البنود الآتية يستوفي تعريف الأداة المالية وأي منه يندرج ضمن نطاق معيار IAS 32

النقد في الصندوق، السبائك الذهبية، أوراق القبض التجارية، الإستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك، الإستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام على الشركة المستثمر بها، الإستثمار في الأسهم حيث يكون للمستثمر سيطرة على الجهة المستثمر بها، المصاريف المدفوعة مقدماً، الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي، الإيرادات المؤجلة (المقبوضة مقدماً)، مخصص قضايا مقامة على المنشأة ومخصصات الإلتزامات الإستنتاجية، الإلتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة.

حل مثال (1)

البند	ينطبق عليه تعريف الأداة المالية	يعتبر ضمن نطاق الأدوات المالية IAS32
النقد في الصندوق	نعم	نعم: بنص المعيار المباشر (كذلك في البنك)
السبائك الذهبية	لا: يعتر سلعة	لا
أوراق القبض التجارية	نعم: حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم
الإستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك	نعم: حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم
الإستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام على الشركة المستثمر بها	نعم	نعم
الإستثمار في الأسهم حيث يكون للمستثمر سيطرة على الجهة المستثمر بها	نعم	لا: تقع هذه الإستثمارات ضمن نطاق IAS 27 الإستثمارات في الشركات التابعة
المصاريف المدفوعة مقدماً	لا: لأنه لا ينتج عنها تسليم أو تبادل النقد أو أدوات مالية أخرى	لا
الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي	نعم	نعم
الإيرادات المؤجلة (المقبوضة مقدماً)	لا: لا ينتج عنها تسديد نقد في المستقبل	لا
مخصص قضايا مقامة على المنشأة ومخصصات الإلتزامات الإستنتاجية	لا	لا: لا تلبى المخصصات تعريف الأداة المالية، لأنها تنشأ نتيجة حقوق أو إلتزامات تعاقدية. وعليه، لا تندرج ضمن IAS 32
إلتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة.	لا: لا تستوفي تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ من حقوق أو الإلتزامات تعاقدية بل من متطلبات قانونية.	لا

ثانياً: التصنيف كإلتزام أو حق ملكية LIABILITY OR EQUITY

إن المبدأ الأساسي في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الاعتراف الأولي بها باعتبارها التزم أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد وليس الشكل القانوني وانسجاماً مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك التزم تعاقدية بتسليم نقد أو أصل مالي آخر فإن الأداة المالية تلي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على أنها أداة حقوق الملكية مثل الأسهم القابلة للرد. 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 التي **تتطلب الاسترداد** الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد بتاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد.

- الأسهم الممتازة التي تعطي حاملها الحق في أن يطلب من الجهة المصدرة استرداد الأداة بتاريخ محدد أو بعد ذلك التاريخ مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

مثال (2): أصدرت الشركة عدد من الأدوات المالية خلال عام 2020، وتعمل على تقييم كيفية عرض هذه الأدوات بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 32.

- 1- السندات الثابتة أو المستمرة (أي التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق) التي تدفع بنسبة فائدة 8% في كل عام.
 - 2- الأسهم القابلة للاسترداد بشكل إلزامي (أي الأسهم التي سيتم إستردادها من قبل المنشأة في تاريخ مستقبلي).
 - 3- الأسهم التي يمكن إستردادها وفق اختيار حاملها.
 - 4- خيار شراء مباع (مكتوب) يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من الشركة مقابل مبلغ نقدي محدد.
- المطلوب:** لكل من الأدوات المذكورة أعلاه، بين إذا كان يجب تصنيفها كإلتزام مالي وإذا كان الأمر كذلك، ولماذا؟

حل مثال (2)

- 1- إلتزامات مالية لأن هذه الأداة تحتوي على إلتزام تعاقدية بدفع الفائدة، فإنها تستوفي تعريف الإلتزام المالي. (الإلتزام تعاقدية بدفع الفائدة)
- 2- إلتزامات مالية وذلك لأن الإدارة لديها التزم بدفع مالي ولأن الأداة تحتوي على إلتزام بدفع مبلغ ثابت من النقد أو أصول مالية أخرى عند إسترداد الأسهم فإنها تلي تعريف الإلتزام المالي.
- 3- الأسهم الصادرة القابلة للاسترداد مقابل مبلغ ثابت من النقد حسب إختيار حاملها يجب تصنيفها على أنها إلتزامات مالية لأن المنشأة تقوم بتسويتها من خلال تسليم النقد إذا طلب حامل الأسهم الاسترداد فإن الأسهم تلي تعريف الإلتزام المالي.
- 4- يصنف إلى حقوق ملكية.

ثالثاً: الأدوات المالية المركبة

بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة قد تشمل جزأين جزء يمثل التزام مالي والآخر حقوق ملكية وهي ما تسمى بأدوات مالية مركبة. وعليه يتطلب هذا المعيار عرض الأداة المركبة كالتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية بشكل منفصل وبما يتلاءم مع تعريف كل من الالتزام المالي وأداة حق الملكية. مثال: قروض مستحقة على المنشأة مع وجود خيار ممنوح للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد، وأيضا خيار السندات القابلة للتحويل لأسهم، فيها يكون جزئين:

ج1: الإلتزام المالي التعاقدى بدفع الفائدة الدورية و سداد القيمة الاسمية للسندات عند تاريخ الاستحقاق.

ج2: حق الملكية يتمثل في خيار حق التحويل الممنوح لحامل السند، ويتم إظهار الفائدة والتوزيعات المتعلقة بالأداة المصنفة كإلتزام في قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح للأسهم العادية ضمن التوزيعات.

ملاحظات

- يعتبر خيار الأدوات المالية القابلة إلى أسهم غير مفضلة من حملة الأسهم الحاليين لأن بإصدار أسهم جديدة سوف تقل نسبتهم في أسهم الشركة.
- لا يتطلب المعيار عادة تصنيف مكونات الأداة المالية المركبة لأي أداة الدين القابلة للتحويل لأسهم عادية نتيجة التغير في احتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية (الأسهم).
- يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة إلى التزام مالي وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حقوق الملكية، ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً.

مثال (3): في 2022/01/01 أصدرت الشركة العربية إسناد قرض (سندات) قابلة للتحويل لأسهم عادية قيمتها 50.000 دج نقدا بفائدة 12% سنويا ولمدة 5 سنوات، وعند خصم التدفقات النقدية لقيمة السندات والفائدة الخاصة بالسندات بإستخدام أسعار الفائدة السائدة للسندات المماثلة عند إصدار السندات بدون أي عنصر لحقوق الملكية أي بدون قابلية التحويل لأسهم وجد أنها تبلغ 41.000 دج وتمثل القيمة العادلة للسندات بدون حق التحويل.

المطلوب: ما هي قيمة كل مكون من مكونات السندات القابلة للتحويل لأسهم؟

حل مثال (3)

قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) = القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الإلتزام

$$= 50.000 - 41.000 = 9.000 \text{ ون}$$

وسيكوت التسجيل المحاسبي كآتي:

01/01/2022	النقدية	50 000
	قروض قصيرة الأجل (إلتزامات مالية)	41 000
	علاوة إصدار – خيارات تحويل لأسهم - حقوق الملكية	9 000

خامسا: أسهم الخزينة TREASURY SHARES

عندما تقوم شركة ما (أو أحد شركاتها التابعة) بإقتناء أسهمها المصدرة أو أداة حقوق ملكية أخرى من السوق المالي، تسمى هذه الأسهم المقتناة بأسهم الخزينة، وبالتالي فإن هذه الأسهم لا تعتبر متداولة خلال فترة إقتناء الشركة لها. وتظهر أسهم الخزينة بالتكلفة في ميزانية الشركة في بند منفصل مخصصة من حقوق الملكية، ويتم معالجتها كما يلي:

- يتم إثباتها عند الإقتناء بالتكلفة.
- عند بيع تلك الأسهم لا يعترف بأرباح البيع ضمن قائمة الدخل أو الدخل الشامل الآخر، وإنما ضمن مكونات حقوق الملكية (رأس المال الإضافي المدفوع - أسهم الخزينة).
- عند بيع أسهم الخزينة بخسارة يتم تحميل الخسارة على حساب (رأس المال الإضافي المدفوع - أسهم الخزينة). وإذا كانت خسارة البيع أكبر من رصيد هذا الحساب يحمل الباقي على الأرباح المحتجزة.

مثال (4): في 2023/03/01 قامت الشركة العربية بإقتناء 50.000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة 3 ون للسهم وفي 2023/05/04 قامت ببيع 20.000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 4 ون للسهم الواحد. وفي 2023/06/05 قامت الشركة ببيع 20.000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 1.5 ون للسهم الواحد.
المطلوب: إثبات القيود في اليومية.

حل مثال (4)

أ- إثبات قيود اليومية اللازمة لشراء الشركة لأسهمها.

01/03/2023	أسهم خزينه - حقوق الملكية	150 000	
	النقدية	150 000	

ب- إثبات عملية بيع 20.000 سهم بسعر 4 ون.

04/05/2023	النقدية	80 000	
	أسهم خزينه - حقوق الملكية	60 000	
	رأس مال الإضافي - أسهم خزينه	20 000	

ج- إثبات عملية بيع 20.000 سهم بسعر 1.5 ون.

05/06/2023	النقدية (1.5*20.000)	30 000	
	رأس مال الإضافي - أسهم خزينه	20 000	
	خسائر - أسهم خزينه	10 000	
	أسهم خزينه - حقوق الملكية (3*20.000)	60 000	

سادسا: المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والالتزامات المالية بشكل منفصل، إلا أن المعيار سمح بالمقاصة بين البندين بحيث يتم عرض المبلغ الصافي إما كأصل أو التزام مالي حسب الأحوال في قائمة المركز المالي عند توفر الشرطين التاليين معا:

- للمنشأة حق قانوني قابل للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المعترف بها؛
- وجود نية للتسديد (أو تسوية العقد) على أساس الصافي أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

سابعا: عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر

إن تصنيف الأداة المالية الصادرة إما كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية يحدد ما إذا يتم الإعراف بالفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح المتعلقة بتلك الأداة في حسابات الأرباح أو الخسائر أو أنه يتم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية، وفيما يلي توضيح لذلك وفق متطلبات هذا المعيار:

- توزيعات الأرباح على حملة الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية يتم تحميلها بالمدين على حساب حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة)؛

- يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم المتداولة المصنفة كالتزامات مالية بنفس الطريقة التي يتم الاعتراف بمصرف فوائد السندات بها؛

- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المتعلقة باسترداد الالتزامات المالية في الربح أو الخسارة؛

- يتم الاعتراف بعمليات استرداد وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية كتغيرات في حقوق الملكية؛

- لا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في القوائم المالية؛

- لا يتم عموما قيد التكاليف المباشرة والمتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم تخفيض حقوق الملكية بها (تخفيض رأس المال الإضافي أو كما يسمى علاوة الإصدار).

مثال (5): أصدرت الشركة الأهلية أسهم قيمتها الاسمية 50.000 ون بمبلغ 80.000 ون نقدا، وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستثمارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ للإصدار) بما قيمته 4.000 ون وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 35%. علما بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي. المطلوب: المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم ومصاريف الإصدار.

حل مثال (5)**أ- إعداد قيد دفع مصاريف إصدار الأسهم**

	مصاريف إصدار أسهم	4.000	
	النقدية	4.000	

ب- إعداد قيد إصدار الأسهم

	النقدية	80 000	
	رأس مال الأسهم	50.000	
	رأس مال الإضافي	30.000	

ج- إثبات عملية بيع 20.000 سهم بسعر 1.5 ون.

	رأس مال الإضافي	2.600	
	أصول ضريبية مؤجلة (4.000*35%)	1.400	
	مصاريف إصدار أسهم	4.000	

ثامنا/ متطلبات الإفصاح

انتقلت إلى معيار التقرير المالي الدولي 07 IFRS.

تمارين مقترحة للحل

التمرين الأول: (اختر الإجابة الصحيحة)

1. أي من البنود التالية لا يعد أصل مالي:

- أ - المصاريف المدفوعة مقدماً ب - الإستثمار في أداة حق ملكية منشأة أخرى
ج - النقد د - الإستثمار في السندات

2. أي من الإلتزامات التالية هي إلتزام مالي يقع ضمن نطاق معيار رقم 32

- أ - مخصص ضمان ما بعد البيع ب - مخصص إلتزام استنتاجي
ج - قرض البنك د - الإيراد المؤجل

3. تصنف 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 - إلتزامات مالية ج - من مكونات حقوق الملكية د - مطروحة من حقوق الملكية

4. تصنف 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 ج - أداة حقوق الملكية د - مطروحة من حقوق الملكية

5. أرباح بيع أسهم الخزينة تظهر ضمن:

- أ - إيرادات أخرى في قائمة الدخل ج - حساب رأس المال الإضافي - أسهم خزينة ضمن حقوق الملكية

- ب - الأرباح المدورة د - لا تظهر في القوائم المالية على الإطلاق

6. إذا كان العقد الآجل لشراء الفضة يتضمن إمكانية تسويته على أساس الصافي، فإن هذا العقد يعتبر أداة مالية:

- أ - نعم، كون الفضة من الأصول المالية ب - نعم، كون الفضة ذات سيولة عالية

- ج - لا، كون الفضة سلعة وليس أصل مالي د - نعم، نظراً لأن العقد سيتم تسويته بالصافي

7. ما هي شروط معادلة الأصول والإلتزامات المالية (العرض على أساس الصافي)?

- أ - الحق القانوني في التقاص ب - الحق القانوني في التقاص ونية التسوية على أساس الصافي أو في الوقت نفسه

- ج - وجود آلية مقاصة أو آلية سوق أخرى للتسوية على أساس الصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي

- د - إتفاقية ترصيد بالصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي

8. القيمة الإجمالية للقروض القابلة للتحويل لأسهم عادية تصنف في القوائم المالية للمقترض:

- أ - إلتزامات ب - جزء إلتزامات وجزء حقوق ملكية ج - حقوق ملكية د - جزء أصول وجزء إلتزامات

9. شراء أسهم خزينة نقدا يؤدي إلى:

- أ - تخفيض دائم لرأس المال ب - تخفيض مؤقت لرأس المال ج - زيادة الأصول د - زيادة الإلتزامات

10. في حالة وجود سندات قابلة للتحويل إلى اسهم يتم إظهار السندات في البيانات المالية للجهة المصدرة كما يلي:

- أ - كمطلوبات ب - حقوق مساهمين ج - توزع بين مطلوبات وحقوق مساهمين د - كل ما ذكر سابقا غير

صحيح

11- Treasury stock is treated in the financial statement as follows

- A- Shown on the balance sheet as asset.
- B- Gain or loss on sale of treasury stock is shown in the income statement.
- C- Dividends received on stock are taken to income statement.
- D- Gain or Loss on sale of treasury stock is taken to shareholder equity.

التمرين الثاني:

في 2020/02/01 قامت الشركة الماسية بشراء 1000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 5 ون للسهم، وأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في 2020/01/01 هو 8.500 ون. وفي 2020/03/01 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 6 ون للسهم الواحد. وفي 2020/05/05 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 2 ون للسهم الواحد.

المطلوب: حدد رصيد الأرباح المحتجزة في 2020/05/05 بعد بيع اسهم الخزينة.

التمرين الثالث

أصدرت الشركة الأهلية أسهم قيمتها الاسمية 50.000 ون بمبلغ 80.000 ون نقداً، وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستثمارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ للإصدار) بما قيمته 4.000 ون وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 35%. علماً بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي.

المطلوب: المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم ومصاريف الإصدار.

التمرين الرابع:

في 2022/01/01 أصدرت الشركة العالمية سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 5 أسهم للسند الواحد، حيث تستحق في 2022/12/31، تم إصدار السندات بالقيمة الاسمية البالغة 100.000 ون. وتحمل فائدة 6 % سنوياً تسدد في 2022/12/31. وعند إصدار السندات بلغ معدل الفائدة السوقي السائد للسندات المشابهة بدون حق خيار التحويل لأسهم 9 %.

المطلوب: 1- إعداد القيد اللازم عند الإعراف الأولي بالسندات المصدرة.

2- إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2022/12/31 بإفتراض أن قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة واستخدام طريقة الفائدة الفعالة ودون ممارسة حقوق خيار التحويل.

3- إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2022/12/31 بإفتراض ممارسة حملة السندات حقوق خيار التحويل. علماً بأن عدد السندات 12.000 سند والقيمة الاسمية للسهم 1 ون.

التمرين الخامس

إحدى الشركات في 2010/01/1 قامت بإصدار سندات قابلة للتحويل بمبلغ 500.000 ون تستحق الفائدة عليها في نهاية كل سنة 6% والسندات المماثلة في السوق الغير قابلة للتحويل تحقق فائدة 7% وتنتهي فترة السندات القابلة للتحويل في 2013/12/31. **المطلوب:** حساب القيمة الحالية للسندات القابلة للتحويل.

المحاضرة رقم 02: الأدوات المالية IFRS 9 IFRS 9 Financial instruments

تمهيد

نشأ هذا المعيار نتيجة للأزمة المالية العالمية لسنة 2008 والتي أدت إلى إفلاس الكثير من المؤسسات المالية على مستوى العالم بسبب تأخرها بالاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة الممنوحة لزيائنها. بالإضافة إلى تدمير الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير المعيار IAS 39. على اثر ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2014 اصدار IFRS 9 ليحل محل المعيار IAS 39 اعتبارا من 01-01-2018 والذي يتضمن الاحتساب المسبق للمخاطر والخسائر الائتمانية المتوقعة واعتبارا من أو يوم استثمار بنظرة حالية ومستقبلية بدلا من احتسابها حين تكبدها. وقد تم تقسيم المعيار إلى ثلاث مراحل رئيسية:

- 1- التصنيف والقياس؛
- 2- خسائر الائتمانية المتوقعة (التدني)؛
- 3- محاسبة التحوط.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع الاسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الأصول المالية والتي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

نطاق المعيار Scope

- يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية بإستثناء:
- الحصص في الشركات التابعة IFRS 10 والزميلة IFRS 28 والمشروعات المشتركة IFRS 11
 - الحقوق والالتزامات بموجب عقود الايجار IFRS 16
 - حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين IAS 19.
 - الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن المعيار IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء تعد أدوات مالية إذا حدد المعيار IFRS 15 المحاسبة عنها وفق المعيار IFRS 9، ولكن يطبق هذا المعيار للهبوط على تلك الحقوق لغرض إثبات مكاسب وخسائر الهبوط.
 - والشكل الآتي يوضح أنواع الاستثمار والمعيار المحاسبي الذي يعالجه.

الجدول رقم (01): أنواع الاستثمار حسب السيطرة

أنواع الاستثمار	الأدوات المالية	الشركات الزميلة	الشركات التابعة	الترتيبات المشتركة
نسبة الاستثمار	أقل من 20%	20-50	أكثر من 50	السيطرة المشتركة بالإجماع
الهدف من الاستثمار	الحصول على تدفقات نقدية	التأثير الفعال	السيطرة المطلقة	السيطرة المشتركة
الشركات المسيطرة	ليست الشركة المستثمرة	ليست الشركة المستثمرة	الشركات المستثمرة	شركتان أو أكثر
توحيد القوائم المالية	لا	لا	نعم	لا
المعيار الدولي	IFRS 9	IAS 28	IFRS 10	IFRS 11

ومن الأمثلة على الأدوات المالية نجد:

- النقدية
 - الودائع لأجل وعند الطلب
 - الأوراق التجارية والقروض وضمم العملاء وضمم الموردين
 - الأوراق المالية القابلة للتداول
 - المشتقات المالية.
- أهم التعريفات والمصطلحات

الأدوات المالية عقد ينشأ عنه أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية للطرف الأخر.

القياس

المبدئي

يتم الاعتراف بالأدوات المالية في القوائم المالية عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات العمليات بإستخدامات تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

تاريخ التعامل هو التاريخ الذي تلتزم به المنشأة بشراء أو بيع أصل مالي والذي يتضمن الاعتراف بأصل سيتم استلامه أو مطلوب سيتم دفعه في تاريخ العملية.

تاريخ التسوية

التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو العكس.

المشتقات

هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير.

المالية

التحوط

إجراء يتخذ للتخفيف من أثار التعرض لمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة.

1- التصنيف والقياس

1-1- التصنيف الأولي للأصول المالية

يتم الاعتراف الأولي بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عند تعاقد المنشأة لشراء أو بيع أصول مالية، ويتم استخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر. حيث تصنف الأصول المالية حسب المعيار 9 IFRS إلى:

- الأصول المقيمة بالتكلفة المستنفذة (المطفأة). AC

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر. FVTOCI

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وتشمل المشتقات. FVTPL

كما يتم تصنيف الفئات السابقة عند الاقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقد مع الغير بناء على المعيارين الآتيين:

- نموذج الأعمال للأداة المالية (BM)، ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتعلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية.

- التدفقات النقدية الناشئة عن العقد (RPVI)، ويقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل أدوات الدين المشتراة (السندات المشتراة).

1-2- القياس الأولي للأصول المالية ومعالجة العمولات والمصاريف عند الاقتناء

يجب قياس كافة الأصول المالية عند الإقتناء الأولي (الشراء) بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) باستثناء مصاريف وعمولات الشراء

للأصول المصنفة "بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر" والتي تعالجه مصاريف الشراء كمصروف فترة مباشرة في الأرباح والخسائر".

1-3- القياس اللاحق للأصول المالية

بموجب المعيار IFRS 9 يتم تصنيف الأصول المالية والقياس اللاحق ضمن 3 فئات، والجدول الاتي يوضح ذلك.

الجدول رقم (02): تصنيف الأدوات المالية حسب IFRS 9

التصنيف	بالتكلفة المطفأة	بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
نموذج الأعمال BM	نموذج الأعمال يهدف إلى تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية	امتلاك الأصول المالية بغرض إعادة بيعها في الأجل القصير.	نموذج الأعمال يهدف إلى تحصيل التدفقات النقدية وبيع الأصل.
خصائص التدفقات النقدية	تعطي الأداة المالية الحق باستلام تدفقات نقدية المتعلقة بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة.	لا تعطي الأداة الحق باستلام تدفقات نقدية المتعلقة بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة.	أن تعطي الأداة المالية الحق باستلام تدفقات نقدية المتعلقة بأصل الدين وفوائده في تواريخ محددة.
الشروط	لا يلزم المعيار وفق هذا التصنيف بالاحتفاظ بالأداة المالية إلى تاريخ الاستحقاق دون بيع. ولكن بالنظر إلى عدد عمليات البيع إذا كانت أكثر من كونها غير عادية فيجب إعادة تقييم نموذج الأعمال المحفظة والتأكد من أنها محتفظ بها لغرض تحصيل تدفقات نقدية.		كما يسمح هذا المعيار بتصنيف الاستثمارات في الأسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة مثل (الأسهم الاستراتيجية طويلة الأجل) ضمن أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
المكونات	وهي تشمل الاستثمارات المالية في أدوات الدين (السندات) والقروض والذمم المدينة والتي سيحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.	وهي تشمل الاستثمارات في أدوات الدين (السندات) والاستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) لأغراض المتاجرة. بالإضافة إلى أدوات الملكية التي لا يحتفظ بها للمتاجرة (في حالة التصنيف)	وهي تشمل الاستثمارات في أدوات الدين (السندات) التي يحتفظ بها للاستحقاق أو البيع والاستثمارات في أدوات الملكية لا يحتفظ بها للمتاجرة (الأسهم الاستراتيجية طويلة الأجل) حيث لا تخضع الأسهم لاختبار التدني في هذه الفئة.

كما يمكن تلخيص ما سبق في الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): تصنيف وقياس الأصول المالية

وجه المقارنة	للمتجارة	الاحتفاظ بغرض البيع	الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق
وصف التصنيف	شراء الأسهم وعمل محفظة أوراق مالية ويتم التداول بالبيع والشراء	لا يوجد وقت محدد للبيع وبالتالي البيع يكون إما للاحتياج للسيولة أو لارتفاع قيمة الأداة المالية.	عادة عند وجود فائض بالمنشأة فيتم الاستثمار في سندات طويلة الأجل والحصول على فوائد دورية واستلام كامل المبلغ في تاريخ الاستحقاق
مثل	شراء أسهم وسندات بغرض التداول.	شراء أسهم وسندات مع نية البيع.	الاستثمار في أدوات الدين (السندات) والقروض والذمم.
القياس المبدئي	القيمة العادلة	القيمة العادلة	القيمة العادلة
القياس اللاحق	القيمة العادلة	القيمة العادلة	التكلفة المطفأة
نتائج التقييم	القيمة العادلة (أ/خ) FVTPL	القيمة العادلة (الدخل الشامل) FVTOCI	- تحصيل تدفقات نقدية ثابتة (فوائد) - الانتظار حتى تاريخ الاستحقاق
المصاريف والعمولات	أ/خ	رسملة كجزء من الاستثمار	رسملة كجزء من الاستثمار
الشروط	هدف المتاجرة والتداول ومسموح للأسهم الاستراتيجية.	- لا يمكن الرجوع عن اختيارها؛ - لا يتم عمل اختبار تدني؛	قد تباع الأصل المالي إذا: - لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي انخفاض التصنيف الائتماني) - قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الاستثمارية لتعكس التغيير في التوقيت المتوقع للعوائد. - حاجة المنشأة للتمويل لنفقات رأسمالية.
الفوائد والعلاوات	تحصيل أي تغير في قيمتها على الأرباح والخسائر كمكاسب أو خسائر غير محققة.	أدوات الملكية - أرباح بيع الأصل لا يعترف به في أ/خ وإنما بحساب احتياطي تقييم الأصول المالية - الدخل الشامل. بند مستقل - لا يمكن إقفال الاحتياطي في أ/خ عند إلغاء الاعتراف بالأصل. - يتم فقط الاعتراف بإيراد توزيعات الأرباح الناتجة عن هذه الاستثمارات في أ/خ.	إطفاء علاوة أو خصم الشراء باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة . أما إلغاء الاعتراف بالأصل المالي (البيع) أو انخفاض القيمة أو إعادة التصنيف يتم الاعتراف بها في الأرباح والخسائر.
		أدوات الدين - إيراد الفائدة والفروقات وخسائر التدني وأرباح استعادة تدني (السندات) ضمن الأرباح والخسائر. - اعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن دخل شامل آخر (حقوق ملكية) حتى التخلص من الأصل يتم تحويله على بيان الدخل تحت مسمى تعديلات إعادة التصنيف.	

4-1- إعادة التصنيف الأصول المالية

عند قيام المنشأة بتغيير نموذج الأعمال لإدارة الأصول المالية فيجب عليها إعادة تصنيف الأصول المتأثرة مع الالتزام بأمرين:

- تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف؛
- عدم تعديل أي مكاسب أو خسائر بما في ذلك مكاسب أو خسائر الهبوط أو الفوائد المثبتة سابقاً. ولا يعتبر أي مما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

- تغيير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغييرات هامة في أوضاع وظروف السوق)؛

- اختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية؛

- نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشأة التي يكون لها نموذج أعمال مختلفة. والجدول الآتي يلخص مختلف التصنيفات ومعالجتها المحاسبية (أثارها).

الجدول رقم (04): أثر إعادة التصنيف الأصول المالية

من	إلى	قياس الأصل المالي	الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة التصنيف
التكلفة المطفأة	القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف	الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي السابق والقيمة العادلة <u>ضمن الربح أو الخسارة</u>
التكلفة المطفأة	القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف	الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة التصنيف <u>ضمن الدخل الشامل الآخر</u>
القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	التكلفة المطفأة	إعادة تصنيف الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة القياس	إزالة المكاسب والخسائر المجمعة المثبتة ضمن الدخل الشامل وتعديل القيمة العادلة لأصل المالي بها في تاريخ إعادة التصنيف
القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي	إعادة تصنيف المكاسب والخسائر المجمعة والمثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة في تاريخ إعادة التصنيف <u>كتعديل</u> خاص بإعادة التصنيف (حسب IAS 1 عرض البيانات المالية)
القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	التكلفة المطفأة	اعتبار القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف إجمالي المبلغ الدفترية للأصل المالي	اعتبار القيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف إجمالي المبلغ الدفترية للأصل المالي
القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	الاستمرار بقياس القيمة العادلة للأصل المالي	

ملاحظة: تاريخ إعادة التصنيف هو اليوم الأول من فترة أول إفصاح مالي بعد التغيير في نموذج الأعمال الذي ينتج عنه إعادة تصنيف الموجودات المالية.

1-5- القياس اللاحق للمطلوبات المالية

تصنف الالتزامات المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الإعراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية، وكما يلي:

1-5-1- التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

- **محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated**، وهي التزامات اخترتها المنشأة ضمن هذا التصنيف (أي من لحظة اقتنائها) لتقليص فرص عدم الاتساق، حيث فروقات إعادة التقييم بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الأرباح والخسائر.

- **التزامات مالية لأغراض تجارية Held For Trading**، هو التزام تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الغلنزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل، والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

1-5-2- الإلتزامات الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعال

لجميع الإلتزامات التي لا تنطبق عليها الشروط في الفقرة السابقة. مثل حسابات الذمم الدائنة والأوراق المالية الحرة مقابل الديون المستحقة على المنشأة. كما يمكن تلخيص ما سبق في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): تصنيف وقياس الإلتزامات المالية

وجه المقارنة	بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	بالتكلفة المطفأة
القياس المبدئي	بالقيمة العادلة	بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة
القياس اللاحق	بالقيمة العادلة مع عرض التغيير في الإلتزام المنسوب إلى التغييرات في مخاطر الائتمان ¹ ضمن الدخل الشامل الآخر (لا يمكن إعادة تحويلها إلى الأرباح والخسائر) وعرض المبلغ المتبقي من فروقات تقييم القيمة العادلة ضمن الأرباح والخسائر	بالتكلفة المطفأة باستخدام <u>طريقة معدل الفائدة الفعالة</u>
	تشمل الإلتزامات لأغراض تجارية أو التي اختارتها المنشأة ضمن هذا التصنيف لتقليص فرص عدم الاتساق.	لجميع الإلتزامات التي لا تنطبق عليها شروط الإلتزامات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
	وهي تقسم إلى فئتين: 1- محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة لحظة اقتنائها وتعالج فروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. 2- مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار مثل	مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة ومبالغ مستلمة مقدما من العملاء سندات الصادرة طويلة الأجل

¹ مخاطر الائتمان: المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ الإلتزام.

	<p>الالتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والالتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والالتزامات التجارية الأخرى.</p>
--	---

ملاحظة:

- القياس المبدئي للالتزامات المالية المصنفة ضمن الالتزامات المالية بـ بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بالقيمة العادلة، والالتزامات المالية بالتكلفة المستنفذة بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة

- يمنع المعيار 9 IFRS إعادة التصنيف للالتزامات المالية إلى أية فئة من المطلوبات إلى أية فئة أخرى.

مثال: في 2024/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد أجل لشراء 2.000 أورو بسعر أجل 950 ون/يورو، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2025/05/01. بتاريخ 2024/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 850 ون/يورو.

المطلوب: تحديد أثر العقد أعلاه في 2024/12/31.

حل مثال:

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير إيجابية لأن سعر اليورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الأجل بقدر 100 ون لكل يورو (85-95). وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2024/12/31 بإسم التزامات عقود آجلة-يورو بقيمة 200.000 ون (2.000 يورو*100).

2- الخسائر الائتمانية المتوقعة (التدني أو الهبوط أو الاضمحلال في القيمة)

تقوم منهجية التدني الجديدة وفق هذا المعيار على الاعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة منذ الاعتراف (الاثبات) الأولي بالأصل المالي مباشرة أي عند منح القرض أو نشوء الذمم المدينة وغيرها من الأصول المالية الداخلة ضمن نطاق التدني، أي ليس بالضرورة وقوع الحدث الائتماني أو حدوث التعثر ليتم الاعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة. وتتضمن منهجية التدني منهجان هما:

يجب على المنشأة تطبيق متطلبات حصول الهبوط في تاريخ التقرير للأداة المالية المصنفة بالتكلفة المستنفذة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فقط.

- عند وجود هبوط في القيمة يتم تخفيض الأصل المالي من خلال مخصص الهبوط وتحميل قائمة لدخل بخسائر الهبوط، إذا حدث بعد ذلك تناقص في خسائر الهبوط يجب إلغاء خسائر الهبوط المثبتة سابقا مع مراعاة الاستنفاد عن الفترة من تاريخ الهبوط حتى تاريخ الإلغاء.

ويتم احتساب مخصص خسائر تدني بناء على ثلاثة مراحل، وهي:

المرحلة الأولى: خسائر التدني المتوقعة والمحتمل حدوثها خلال الـ 12 شهر اللاحقة لتاريخ القوائم المالية (ديون عاملة) عند الاعتراف الأولي. حيث يتم أخذ مخصصات على القروض الجديدة ابتداء من أول يوم.

المرحلة الثانية: خسائر التدني المتوقعة على مدى عمر الأصل المالي (ديون تحت المراقبة) عند ارتفاع مخاطر الائتمان بشكل ملحوظ.

المرحلة الثالثة: خسائر التدني المتوقعة على مدى عمر الأصل المالي (ديون غير عاملة) عند الأصول ذو الائتمان المتدني أو متعثرة.

وتعتبر المؤشرات والمشاهدات التالية أدلة على وجود أصول متدنية ائتمانيا (متعثرة):

- صعوبات مالية جوهرية لمصدر الأداة المالية (مصدر السندات مثلاً) أو المقترض
- خرق العقد مثل عدم الوفاء بتسديد الأقساط المستحقة على المقترض
- احتمالية مرتفعة لإفلاس المقترض أو مصدر الأداة المالية
- تنازل المقرض عن جزء من المبلغ المستحق على المقترض أو مصدر الأداة المالية (إجراء تسوية بسبب التعثر
-). (عدم وجود سوق نشط للأداة المالية بسبب صعوبات مالية للمقترض أو صدر الأداة المالية
- . شراء الأصل المالي بخضم كبير بسبب صعوبات لدى المدين أو مصدر الأداة المالية

أدوات الدين من بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

نظراً لأن أدوات الدين تسجل بالقيمة العادلة وتخضع في ذات الوقت لاحتساب الخسارة الائتمانية المتوقعة فإن هناك تقاص يتم بين التغير في القيمة العادلة والخسارة الائتمانية المتوقعة وبحيث يكون للتدني (الخسارة الائتمانية المتوقعة) الأولوية في الاعتراف (التسجيل).

الموجودات المالية بالتكلفة المطفأة

يمثل مبلغ التدني في قيمة هذه الموجودات الفرق بين القيمة المثبتة في السجلات والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة المخصومة بسعر الفائدة الفعلي.

قياس خسائر التدني المتوقعة

يعتمد احتساب خسائر التدني المتوقعة على المكونات الآتية:

- احتمال التعثر (PD-Probability of Default) تقدير احتمال التخلف عن السداد خلال فترة زمنية معينة والتي تحسب وفقاً للمخاطر الائتمانية والعوامل الاقتصادية المستقبلية.

- الخسارة في حال التعثر (LGD-Loss given Default) والتي تعتمد على القيمة التحصيلية للضمانات القائمة، وقيمة التعرض عن التعثر، وهي تقدير للخسارة الناتجة من التعثر في السداد. وتمثل الفرق بين التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة وتلك التي يتوقع المقرض تحصيلها، ويتم التعبير عنه عادة كنسبة مئوية من احتمال التعثر (PD).

خسائر التدني المتوقعة = (قيمة الأصل المالي EAD × الخسائر الاقتصادية المتوقعة LGD) × احتمالية التخلف عن السداد PD

مثال: منح بنك العربي العميل رياض قرض بقيمة 200.000 ون في 2018/07/01 لمدة 24 شهر، وعند تاريخ التقرير 2018/12/31 من خلال دراسة وضع العميل أحمد تبين للبنك أن هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية، وبموجب التقديرات الآتية:

- احتمال التخلف عن السداد المتوقع في الـ 12 شهر المقبلة بلغ 6%، حيث ستكون الخسارة المتوقعة للتخلف في هذه الحالة 30%.

- احتمال التخلف عن السداد المتوقع على مدى عمر القرض بلغ 12%، حيث ستكون الخسارة المتوقعة للتخلف في هذه الحالة 80%.

المطلوب: احسب مقدار مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة للعميل.

الحل: يجب على البنك احتساب خسائر التدني للعميل على مدى عمر القرض وفقاً للآتي:

خسائر التدني المتوقعة = (القيمة × الخسارة المتوقعة) × احتمالية التخلف عن السداد

$$= 19.200 = 0,12 \times (0,8 \times 200.000) \text{ ون}$$

ملاحظة: في حالة وجود زيادة جوهرية في مخاطر الائتمانية يتم تطبيق الاحتمال الأول على الـ 12 شهر المقبلة.

المشتقات المالية

وهي عبارة عن عقود مالية تتعلق في بنود خارج الميزانية العمومية وتتنوع هذه العقود حسب طبيعتها ومخاطرها وأجالها. حيث يشترك قيمتها من أصل اتفق عليه الأطراف.

خصائص المشتقات المالية

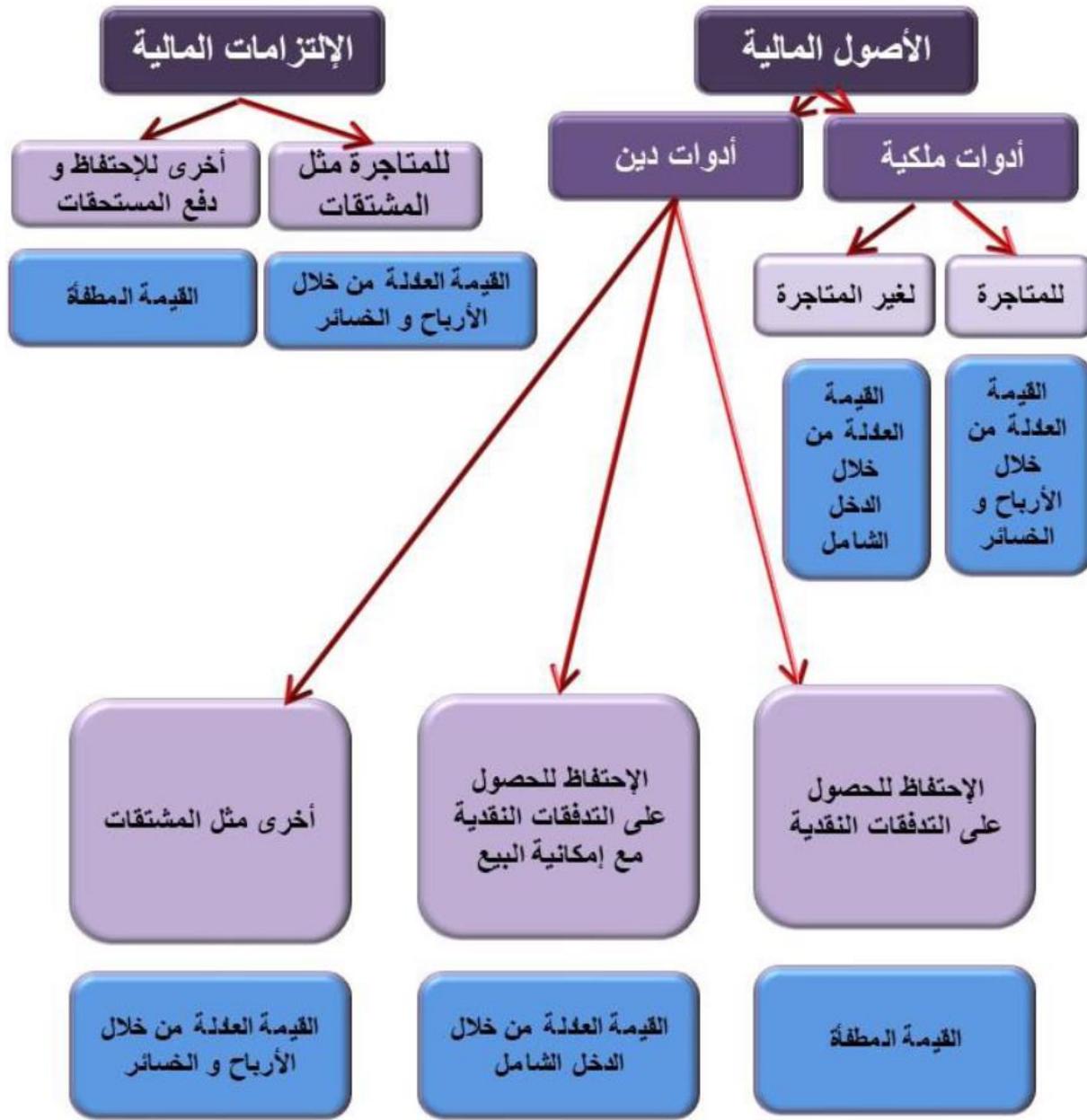
- لا تحتاج صافي استثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- يتم تسويتها في المستقبل.
- يتم قياسها بالقيمة العادلة.
- أي مكسب لطرف ما هو إلا خسارة لطرف آخر.

حيث يتم تصنيف المشتقات المالية حسب الغرض إلى ما يلي:

- 1- مشتقات مالية بغرض المتاجرة (المضاربة): حيث يتم الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر
- 2- مشتقات مالية بغرض التحوط: وذلك لمواجهة الآثار السلبية للتغيرات في قيمة الأصول والالتزامات المالية كالدخول في صفقة لتقليل مخاطر الخسارة في صفقة أخرى.

أمثلة على المشتقات المالية

العقود الآجلة	العقود المستقبلية	عقود المبادلة (المقايضة)	عقود الخيار
هو اتفاق بين طرفين على بيع أو شراء الآن	شيء معين في تاريخ لاحق بسعر محدد	هي عبارة عن اتفاقيات على تبادل مستقبلي لمجموعة من التدفقات النقدية أو لأصل معين بأخرى وفقا لصيغة ثم ترتيبها مسبقا	هو اتفاق بين طرفين حيث يلزم العقد أحد الطرفين بالبيع أو الشراء بينما يعطي الطرف الآخر ميزة الخيار بين تنفيذ العقد أو عدم تنفيذه.
لا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد		يحصل الطرف الملزم على علاوة	
تكون إلزامية للطرفين		تكون ملزمة لطرف دون الآخر	
يتم تداولها خارج الأسواق المالية النظامية (البورصة) وبالتالي يوجد احتمالية لعدم التزام أحد الأطراف عن الوفاء بالتزاماته	يتم تداولها داخل الأسواق المالية النظامية وتكون معروضة بكميات وأسعار محددة مسبقا	يتم تداولها خارج الأسواق النظامية ومن أمثلة: عقود مبادلة العملات الأجنبية، عقود مبادلة أسعار الفائدة.	يتم تداولها داخل الأسواق المالية النظامية وهي تقسم إلى نوعين هما: خيار الشراء، خيار البيع.
يتم تسويتها على أساس نقدي أو على أساس التسليم العيني	يتم تسويتها على أساس يومي أي أن خسائر أو مكاسب في تلك العقود يتم تسويتها يوميا من قبل البورصة وهذا يقلل مخاطر الائتمان للطرف الآخر.	وهناك نمطين لعقود الخيار: - النمط الأوروبي، حيث يتم ممارسته فقط عند الاستحقاق - النمط الأمريكي، حيث يتيح ممارسة الخيار في أي يوم ضمن فترة العقد.	



المرحلة الثالثة: محاسبة التحوط

هو إجراء يتخذ للتخفيف من آثار التعرض لمخاطر التغيرات في الأسعار أو معدلات الفائدة.

أنواع التحوط:

1- **التحوط للقيمة العادلة** هو التحوط لمخاطر التغير في القيمة العادلة لموجودات ومطلوبات. في حال انطباق شروط تحوط القيمة العادلة الفعال، يتم قيد الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم أداة التحوط بالقيمة العادلة وعن التغير في القيمة العادلة للموجودات أو المطلوبات المتحوط لها في قائمة الدخل.

في حال انطباق شروط تحوط المحفظة الفعال يتم تسجيل أية أرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة تقييم أداة التحوط بالقيمة العادلة وكذلك التغير في القيمة العادلة لمحفظة الموجودات أو المطلوبات في قائمة الدخل في نفس الفترة.

2- **التحوط للتدفقات النقدية** هو التحوط لمخاطر تغيرات التدفقات النقدية لموجودات ومطلوبات الحالية والمتوقعة.

في حال انطباق شروط تحوط التدفقات النقدية الفعال، يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر لأداة التحوط في قائمة الدخل الشامل وضمن حقوق الملكية، ويتم تحويله لقائمة الدخل في الفترة التي يؤثر بها إجراء التحوط على قائمة الدخل.

3- التحوط لصافي الاستثمار

في حال انطباق شروط التحوط لصافي الاستثمار، يتم قياس القيمة العادلة لأداة التحوط لصافي الموجودات المتحوط لها، وفي حال كون العلاقة فعالة يعترف بالجزء الفعال من الأرباح أو الخسائر لأداة التحوط ضمن قائمة الدخل الشامل وضمن حقوق الملكية ويعترف بالجزء غير الفعال ضمن قائمة الدخل، ويتم قيد الجزء الفعال في قائمة الدخل عند بيع الاستثمار.

التحوط التي لا ينطبق عليها شروط التحوط الفعال، يتم قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط في قائمة الدخل الموحدة في نفس الفترة.

تمارين مقترحة مع الحل

أولاً: تصنيف وقياس الأصول المالية

التمرين الأول: الأصول المالية من خلال الربح والخسارة – بيان الدخل

- 1- في 2020/01/01 إشترت شركة الشرق 10.000 سهم من أسهم البنك الإسلامي للمتاجرة بسعر 6 ون للسهم الواحد وبلغت عمولة الشراء 1.000 ون
- 2- في 2020/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الإسلامية تبلغ 7 ون للسهم.
- 3- في 2021/01/08 قامت الشركة ببيع 3.000 سهم بسعر 8 ون للسهم.
- 4- في 2021/01/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 9 ون للسهم.
- المطلوب:** بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب IFRS 09، واعداد القوائم المالية شهرياً.

الحل

البيان	التاريخ	عدد	القيمة	الإجمالي
أصول مالية - بالقيمة العادلة أ/خ	01/12/2020	10.000	6	60.000
بيع 3000 سهم	08/01/2021	-3000	6	-18 000,00
الإجمالي		7000	6	42 000,00
تعديلات القيمة العادلة	31/12/2020	10000	7-6	10 000,00
تعديلات القيمة العادلة	08/01/2021	3000	-1	-3 000,00
تعديلات القيمة العادلة	31/01/2021	7000	9-7	14 000,00
الإجمالي			0	21 000,00
صافي قيمة الأصول		7000	9	63 000,00
				(2) + (1)

ملاحظة:

- 1- حساب تعديلات القيمة العادلة هو حساب وسيط يتم استخدامه لتحديد الأرباح أو الخسائر التقييم الأصول المالية.
- 2- رصيد حساب الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة يبلغ 42.000 ون (60.000-18.000)
- 3- القيمة العادلة للأسهم في 2021/01/31 بلغت 63.000 ون (9*7000)، وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة لدينا برصيد 21.000 ون، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب بـ 7.000 ون فيتم جعله لدينا بمبلغ 14.000 ون (21.000-7.000).

التاريخ	البند	دائن	مدين
قيد الشراء			
01/12/2020	أصول مالية بقيمة العادلوة أ/خ - الأستثمار في أسهم للمتاجرة (10,000 سهم * 6 ون)		60 000
	مصاريف عمولات الشراء - أ/خ		1 000
	النقدية	61 000	

تقييم الأسهم (10,000 سهم * (7ون - 6ون))			
31/12/2020	تعديلات القيمة العادلة		10 000
	أرباح الأستثمار فى أسهم للمتاجرة - أ/خ	10 000	
إثبات بيع الأسهم (3000 سهم * 8 ج)			
08/01/2021	النقدية		24 000
	الأستثمار فى أسهم للمتاجرة (3,000 سهم * 6 ج)	18 000	
	تعديلات القيمة العادلة (3,000 سهم * 1 ج)	3 000	
	أرباح بيع أسهم للمتاجرة - أ/خ	3 000	
تقييم الأسهم (7,000 سهم * (7ج - 9ج))			
31/01/2021	تعديلات القيمة العادلة		14 000
	أرباح الأستثمار فى أسهم للمتاجرة - أ/خ	14 000	

وعليه فإن قائمة المركز المالي في 2021/01/31 ستظهر كما يلي:

قائمة المركز المالي	
الأستثمار فى أسهم للمتاجرة	42 000,00
تعديلات القيمة العادلة	21 000,00
الصافى	63 000,00

ملاحظة: يجب قياس كافة الأصول المالية عند الإقتناء الأولي (الشراء) بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) **بإستثناء** مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف فترة في الأرباح والخسائر.

التمرين الثاني: الأصول المالية من خلال الدخل الشامل الآخر

- 1- في 2020/09/09 إشترت المؤسسة العربية 1.000 سهم من أسهم البنك الاسلامي بغرض الإستثمار الاستراتيجي طويل الأجل (ليس للمتاجرة) بسعر 8 ون للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 ون، وقررت المؤسسة العربية الإعتراف بفروقات التقييم لتلك الأسهم ضمن الدخل الشامل الآخر.
 - 2- 2020/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الاسلامي تبلغ 12 ون للسهم.
 - 3- في 2021/05/05 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 ون للسهم.
 - 4- 2021/12/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 7 ون للسهم.
- المطلوب:** بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب معيار 9 IFRS علماً بأن الشركة إختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل لآخر.

البيان	التاريخ	عدد	القيمة	القيمة
أصول مالية - بالقيمة العادلة	09/09/2020	1000	8,5	8 500,00
بيع 400 سهم	05/05/2021	-400	8,5	-3 400,00
الإجمالي		600	8.5	5 100,00
تعديلات القيمة العادلة	31/12/2020	1000	8.5-12	3 500,00
تعديلات القيمة العادلة	05/05/2021	400	8.5-12	-1 400,00
تعديلات القيمة العادلة	31/12/2021	600	12-7	-3 000,00
الإجمالي			0	-900,00
صافي قيمة الأصول	قيمة السهم	600	7	4 200,00
				(1) + (2)

التاريخ	البند	دائن	مدين
قيد الشراء - بالقيمة العادلة (1,000 سهم * 8 ون + 500)			
09/09/2020	الاستثمار في أسهم طويلة الأجل - أم بالقيمة العادلة من خلال الدخل شامل آخر		8 500
	النقدية	8 500	
تقييم الأسهم (10,000 سهم * 12 ون - 8500 ج)			
31/12/2020	تعديلات القيمة العادلة		3 500
	إحتياطي تقييم الاستثمار في أسهم طويلة الأجل - ضمن دخل شامل آخر	3 500	
إثبات بيع الأسهم (400 سهم * 10 ون)			
05/05/2021	النقدية		4 000
	إحتياطي تقييم الاستثمار في أسهم طويلة الأجل - ضمن دخل شامل آخر		800
	الاستثمار في أسهم طويلة الأجل - أم بالقيمة العادلة من خلال الدخل شامل آخر (400*8.5)	3 400	
	تعديلات القيمة العادلة	1 400	
تقييم الأسهم (600 سهم * (12 ج - 7 ج)			

2021/12/31	إحتياطي تقييم الأستثمار في أسهم طويلة الأجل – ضمن دخل شامل آخر	3 000
	تعديلات القيمة العادلة	3 000

وعليه فإن قائمة المركز المالي في 2021/12/31 ستظهر كما يلي:

قائمة المركز المالي	
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر	5 100,00
تعديلات القيمة العادلة	-900,00
الصافي	4 200,00

التمرين الثالث: الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة

بتاريخ 2020/01/01 إشترت شركة الساحل أداة دين – سندات – تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 92,791 ون

شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 100.000 ون وبفائدة ثابتة بنسبة 10 % تقبض سنويا نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 12 % وسيتم الإحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الإستحقاق.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات. يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات 10 % أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 12 % وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 7209 ون (100.000-92.791) وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الإسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات. وفيما يلي جدول يبين كيفية إحتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

العام (1)	التكلفة المطفأة بداية العام (2)	دخل الفائدة الفعالة (التكلفة المطفأة بداية العام * 12%) (3)=(2)*12%	الفائدة المقبوضة (4)	إطفاء الخصم (5)=(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية العام (6)=(2)+(5)
	92.791				92.791
2020	92.791	11.135	10 000,00	1.135	93.926
2021	93.923	11.271	10 000,00	1.271	95.197
2022	95.197	11.424	10 000,00	1.424	96.621
2023	96.621	11.594	10 000,00	1.594	98.215
2024	98.215	11.785	10 000,00	1.785	100.000
				7 209	
					الإجمالي

(4) الفائدة المقبوضة سنويا تبلغ 10.000 ون، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10%*100.000 (القيمة الاسمية للسندات)

ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

التاريخ	البند	دائن	مدين
قيد الشراء			
01/01/2020	سندات - أصول مالية بالتكلفة المطفأة		92.791
	النقدية	92.791	
تحصيل الفائدة و إطفاء الخصم - 2020			
31/12/2020	النقدية		10 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1 135
	إيراد فائدة السندات	11 135	
تحصيل الفائدة و إطفاء الخصم - 2021			
31/12/2021	النقدية		10 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1 271
	إيراد فائدة السندات	11 271	
تحصيل الفائدة و إطفاء الخصم - 2022			
31/12/2022	النقدية		10 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1 424
	إيراد فائدة السندات	11 424	
تحصيل الفائدة و إطفاء الخصم - 2023			
31/12/2023	النقدية		10 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1 594
	إيراد فائدة السندات	11 594	
تحصيل الفائدة و إطفاء الخصم - 2024			
31/12/2024	النقدية		10 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1 786
	إيراد فائدة السندات	11 786	

تحصيل قيمة السندات			
01/01/2025	النقدية		100 000
	سندات بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	100 000	

و عليه فإن قائمة المركز المالي في 2024/12/31 ستظهر كما يلي:

قائمة المركز المالي	
سندات بالتكلفة المطفأة	92 790,45
إطفاء الخصم	7 209,55
الصافي	100 000,00

التمرين الرابع: الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة (السندات)

نفترض في المثال السابق (3) أن السندات المشتراة غير محتفظ بها لجمع التدفقات النقدية لحين الاستحقاق وإنما للمتاجرة، عندها سيتم تسجيلها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وبافتراض أن القيمة العادلة للسندات في 2020/12/31 بلغت 96.000 ون. المطلوب: إعداد قيد تقييم السندات 2020/12/31.

96.000	القيمة العادلة في 2020/12/31
93.926	التكلفة المطفأة في 2020/12/31 (1.135+92.791)
2.074 ون	أرباح تقييم غير محققة

ويكون التسجيل كالآتي:

2020/12/31	تعديلات القيمة العادلة		2.074
	أرباح وخسائر حيازة غير متحققة	2.074	

ويتم الاعتراف بأرباح أو خسائر حيازة غير محققة في بيان الدخل. و عليه فإن قائمة المركز المالي في 2020/12/31 ستظهر كما يلي:

قائمة المركز المالي	
سندات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	93.926
تعديلات القيمة العادلة (مدين)	2.074
القيمة العادلة	96.000

التمرين الخامس: المطلوبات المالية بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة

مثل السندات الصادرة طويلة الأجل أو ما تسمى سندات الاقتراض، وأوراق الدفع طويلة الأجل والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

في 2021/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد أجل لشراء 2.000 أورو بسعر أجل 0.950 ون/أورو لأغراض المتاجرة، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2022/05/01. بتاريخ 2021/12/31 بلغ سعر صرف الأورو 0.850 ون/أورو. المطلوب: تحديد أثر العقد أعلاه في 2021/12/31 وإعداد القيد اللازم.

الحل: في هذه الحالة فإن شروط العقد غير ايجابية، لأن سعر الأورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الأجل بمقدار 0.1 ون لكل يورو (0.95-0.85) وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2021/12/31 بإسم إلتزامات عقود آجلة بقيمة 200 ون ($0.100 * 2000$)، ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

	خسائر تقييم مشتقات مالية- عقود آجلة-	200	
2021/12/31	إلى ح / إلتزامات عقود آجلة (مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة)	200	

ثانياً: محاسبة المشتقات المالية

التمرين السادس: العقود الآجلة

- 1- أبرمت شركة عمان التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100.000 دولار يستحق في 2021/02/01 بسعر آجل 0.920 ون لكل دولار وذلك لأغراض المتاجرة.
 - 2- في 2020/12/31 بلغ سعر صرف الجنيه مقابل الدينار 0.970 ون لكل دولار، وقد بلغت قيمة العقد العادلة في سوق المشتقات المالية 5000 ون.
 - 3- في 2021/02/01 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد للدولار في ذلك اليوم 0.950 ون.
- المطلوب:** إثبات القيود المتعلقة بالعقد الأجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

التاريخ	البند	دائن	مدين
إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود. 1/10/2020 لأنه لا يستحق أصول لتمويل العقد			
عند إعداد القوائم المالية			
31/12/2020	عقود آجلة - شراء الدولار		5 000
	أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة	5 000	
ويقلل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة في بيان الدخل بالقيود التالي			
31/12/2020	أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة		5 000
	ملخص الدخل	5 000	
عند تنفيذ العقد وفي الغالب يتم ممارسة العقد على أساس الصافي			
01/02/2021	النقدية ($100,000 * (0.950 - 0.920)$)		3 000
	خسائر متحققة لتنفيذ العقد ($100,000 * (0.970 - 0.950)$)		2 000
	عقود آجلة - شراء جنيه إسترليني	5 000	

التمرين السادس: العقود المستقبلية

في المثال السابق إرض أن العقد هو عقد مستقبلي وبنفس الشروط.
الحل: سيتم في هذه الحالة إثبات نفس القيود السابقة بإستثناء تعديل مسمى عقود آجلة - شراء يورو إلى عقود مستقبلية - شراء الدولار مع ملاحظة الاختلاف بين العقود الآجلة والعقود المستقبلية من حيث أن العقود المستقبلية تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

التمرين السابع: عقود الخيار

- في 2021/12/01 أبرمت شركة البرق عقد خيار مع إحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 5.000 سهم من أسهم شركة الإسمنت لأغراض المتاجرة بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 6 ون للسهم، ودفعت شركة البرق تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 1.000 ون نقداً.
- وبتاريخ 2021/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 15.000 ون، نظراً لإرتفاع سعر سهم شركة الإسمنت في السوق المالي ليصل إلى 2 دنانير للسهم.
- وفي 2022/02/25 تم تنفيذ العقد وقد بلغ سعر السهم العادل 10 ون للسهم.

المطلوب:

- 1- إثبات قيد اليومية عند إبرام العقد.
- 2- تقييم العقد الأجل بتاريخ الميزانية في 2021./12/31
- 3- القيد اللازم عند ممارسة عقد الخيار في 2022/02/25.

ملاحظة: المشتقات المالية لا تحتاج صافي استثمار أولي عند إبرام العقد ومنه لا يكون أي تسجيل محاسبي، ويتم إثباته عند دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.

التاريخ	البند	دائن	مدين
يتم إثبات شراء عقد الخيار، كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكمايلي:			
2021/12/01	عقود خيار - شراء أسهم شركة الإسمنت		1.000
	النقدية	1.000	
يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة بتاريخ اعداد القوائم المالية بما أن هناك قيمة للعقد بـ 1.000 ون مثبتة مسبقاً، ستكون الزيادة بـ 14.000 ون (1.000-15.000)			
2021/12/31	عقود خيار - شراء أسهم شركة الإسمنت		14.000
	أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار (يقفل في بيان الدخل)	14.000	
عند تنفيذ العقد حيث سيتم استلام 20.000 (6-10)*5.000.			
25/02/2022	النقدية		20.000
	أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار (يقفل في بيان الدخل)	5.000	
	عقود خيار - شراء أسهم شركة الإسمنت	15.000	

أو القيد الأخير

25/02/2022	عقود خيار - شراء أسهم شركة الإسمنت	5 000
------------	------------------------------------	-------

	أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار (يقفل في بيان الدخل)	5 000	
25/02/2022	النقدية		20 000
	عقود خيار - شراء أسهم شركة الإسمنت	20 000	

ثالثاً: قياس خسائر التدني المتوقعة

التمرين الثامن: منح بنك العربي العميل رياض قرض بقيمة 200.000 ون في 2018/07/01 لمدة 24 شهر، وعند تاريخ التقرير 2018/12/31 من خلال دراسة وضع العميل أحمد تبين للبنك أن هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية، وبموجب التقديرات الآتية:

- احتمال التخلف عن السداد المتوقع في الـ 12 شهر المقبلة بلغ 6%، حيث ستكون الخسارة المتوقعة للتخلف في هذه الحالة 30%.

- احتمال التخلف عن السداد المتوقع على مدى عمر القرض بلغ 12%، حيث ستكون الخسارة المتوقعة للتخلف في هذه الحالة 80%.

المطلوب: احسب مقدار مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة للعميل.

الحل: يجب على البنك احتساب خسائر التدني للعميل على مدى عمر القرض وفقاً للآتي:

خسائر التدني المتوقعة = (القيمة × الخسارة المتوقعة) × احتمالية التخلف عن السداد

$$= 19.200 = 0,12 \times (0,8 \times 200.000) \text{ ون}$$

ملاحظة: في حالة وجود زيادة جوهرية في مخاطر الائتمانية يتم تطبيق الاحتمال الأول على الـ 12 شهر المقبلة.

رابعاً: محاسبة التحوط

التمرين التاسع: تحوط القيمة العادلة

في 2020/09/01 اشترت شركة النديم بضاعة بقيمة 60,000 يورو على الحساب تسدد قيمتها باليورو في 2021/04/01. سعر صرف اليورو كما يلي:

- اليورو في 2020/09/01 = 0.800 ون

- اليورو في 2020/12/31 = 0.870 ون

وللتحوط ضد مخاطر ارتفاع سعر الصرف لليورو دخلت شركة النديم مع إحدى المؤسسات المالية بعقد أجل لشراء 60.000 يورو تسليم 2020/04/01 مقابل 0.805 ون لكل يورو.

المطلوب :

1- إعداد قيد شراء البضاعة.

2- إعداد قيد تقييم الذمم الدائنة باليورو في 2020./12/31

3- إعداد قيد تقييم عقد التحوط في 2020/12/31.

التاريخ	البند	دائن	مدين
قيد شراء البضاعة (60,000 * 0.800) - المتحوط له			
01/09/2020	المخزون		48 000
	دائنون - يورو	48 000	
إبرام عقد التحوط : لا يتم إثبات أية قيود			
تقييم الدائنون باليورو (60,000 * (0.800-0.870)) - المتحوط له			
31/12/2020	خسائر تقييم عملات أجنبية (تقل في بيان الدخل)		4 200
	دائنون - يورو	4 200	
تقييم عقد التحوط (60,000 * (0.805-0.870))			
31/12/2020	عقود آجلة - تحوط قيمة عادلة		3 900
	أرباح تقييم عقود تحوط قيمة عادلة - (تقل في بيان الدخل)	3 900	
سداد الدائنون باليورو المتحوط له			
01/04/2021	دائنون - يورو		52 200
	النقدية	52 200	
إفقال عقد التحوط			
01/04/2021	النقدية		3 900
	عقود آجلة - تحوط قيمة عادلة	3 900	

التمرين العاشر: تحوط التدفقات النقدية

في 31/10/2021 كان لدى شركة س مخزون من الذهب تكلفته 6.4 مليون دولار والتي يمكن بيعها مقابل 7.7 مليون دولار وتشعر بالقلق إزاء مخاطر التقلبات في التدفقات النقدية المستقبلية من بيع الذهب. وللتخفيف من هذه المخاطر، دخلت الشركة في عقد مستقبلي في 31/10/2021 لبيع الذهب مقابل 7.7 مليون دولار حتى 31/03/2022.

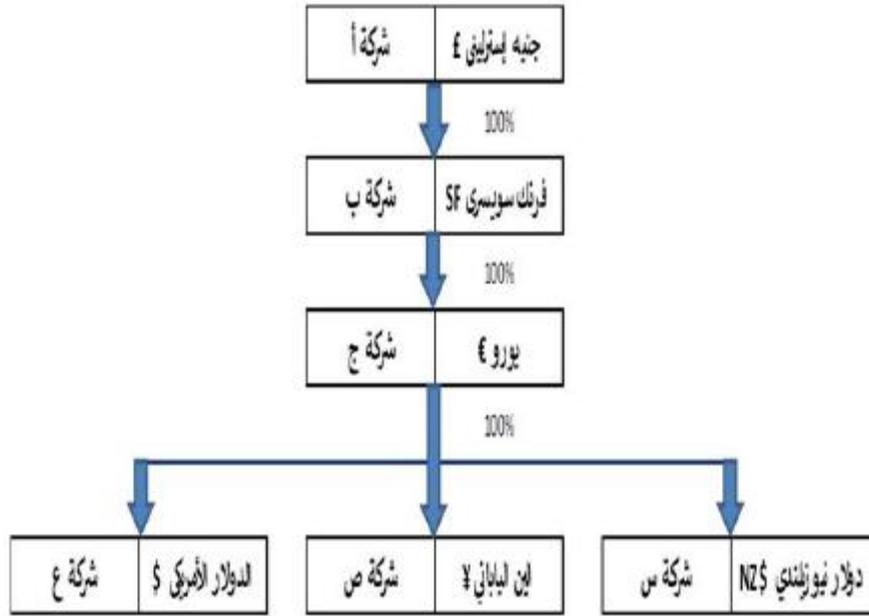
في 31/12/2021 بلغة القيمة العادلة للذهب 8.6 مليون دولار وانخفضت قيمة العقود الآجلة بمقدار 0,9 مليون دولار. ولا يوجد تغيير في القيمة العادلة للذهب والعقود الآجلة بين 31/12/2021 و 31/03/2022 وفي 31/03/2022 تم بيع المخزون بقيمة العادلة وتسوية العقود الآجلة بالصافي مع البنك.

التمرين الحادي عشر: تحوط صافي الاستثمار في عملية لأجنبية

الشركة أ عملتها الوظيفية الجنيه الإسترليني (£) وتملك حصة 100% في الشركة ب وعملتها الوظيفية فرنك سويسري، والشركة ب تملك حصة 100% في الشركة ج وعملتها هي اليورو (€).

للشركة ج حصة بنسبة 100% في المجالات الآتية:

- شركة س، عملته الوظيفية الدولار النيوزلندي
- شركة ص، عملته الوظيفية هي الين الياباني
- شركة ع، عملته الوظيفية هي الدولار الأمريكي.



باستخدام نفس الحقائق الواردة في المثال لسابق، ضع في اعتبارك البيانات المالية الموحدة للمنشأة ج، في 2021/12/31 تقوم الكيان ج بالتحوط بنسبة 100% من المخاطر الناشئة عن صافي استثماراتها في الكيان ع، أي التعرض للعملة الأجنبية إلى أورو/دولار أمريكي. القيمة الدفترية لصافي أصول الكيان ج في الكيان ع هي 10.000.000 دولار أمريكي في 2021/12/31 و 2022/12/31 أسعار الصرف الفورية هي:

متوسط 2022	2022/12/31	2021/12/31	أسعار الصرف الفورية
1.460	1.520	1.400	أورو/دولار

في 2021/12/31 أسعار الفائدة لسنة واحدة هي كما يلي:

أسعار الفائدة	2021/12/31
أورو	4.5%
دولار	5.5%

أداة التحوط المستخدمة هي شراء 750.000 أورو وبيع 10.000.000 دولار أمريكي بعقد أجل يستحق في 01 يناير 2023.

المحاضرة رقم (03): الأدوات المالية – الإفصاح IAS 07**Financial Instruments: Disclosures****أولاً: هدف المعيار Objective**

- يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:

- ✓ أهمية الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة.
- ✓ طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملية للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 32 ومعيار التقرير المالي رقم 9 IFRS .

ثانياً: التعريفات Definitions

المصطلح	التعريف
مخاطرة الائتمان Credit Risk	المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ التزام.
مخاطرة العملة Currency Risk	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي.
مخاطرة سعر الفائدة Interest Rate Risk	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الفائدة في السوق.
مخاطرة السيولة Liquidity Risk	مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالالتزامات المالية التي تمت تسويتها من خلال التسليم النقدي أو من خلال أصل مالي.
القروض المستحقة Loans Payable	القروض المستحقة هي إلتزامات مالية بإستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط الائتمان العادية.
مخاطرة الأسعار الأخرى Other Price Risk	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (باستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة)، سواءً تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها، أو من خلال العوامل التي تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق.
مخاطرة السوق Market Risk	المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق، وتشمل مخاطرة السوق ثلاثة أنواع هي: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى
إنقضاء الإستحقاق Past Due	تكون الأداة المالية قد انقضت إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدياً.

ثالثاً: تحديد المعلومات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية (وجوهية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وفيما يلي عرض لهذه الإفصاحات:

القائمة	الإفصاح	الشرح
قائمة المركز المالي	الإفصاحات المتعلقة بالقيم المرحلة	- الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي - يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية
	الأصول التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	يجب الإفصاح عن: ✓ الحد الأقصى لتعرض الأصل المالي لمخاطر ائتمانية في نهاية فترة التقرير. ✓ المبلغ الذي تقلص (تخفض) به أي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة ذلك الحد الأقصى لتعرض للمخاطر الائتمانية. ✓ التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل المالي. ✓ التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة لأي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة، منذ تصنيف الأصل المالي.
	تصنيف إلتزام مالي على بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وعرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية ضمن الدخل الشامل الآخر.	يجب الإفصاح عن: ✓ التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الإلتزام. ✓ الفرق بين القيمة الدفترية للإلتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الإلتزام. ✓ أي تحويلات للربح أو الخسارة المتراكمة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات. ✓ في حالة إلغاء الإقرار بالإلتزام خلال الفترة، الإفصاح عن المبلغ المعروض ضمن الدخل الشامل الآخر والذي تحقق عند إلغاء الإقرار بالإلتزام.
	تصنيف إلتزام مالي على	يجب الإفصاح عن:

<p>- التغيير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام.</p> <p>- الفرق بين القيمة الدفترية للإلتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الإلتزام.</p>	<p>بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وعرض آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية ضمن الربح أو الخسارة.</p>	
<p>يجب الإفصاح عن:</p> <p>✓ ما هي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد تم تصنيفها على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.</p> <p>✓ أسباب استخدام هذا البديل للعرض.</p> <p>✓ القيمة العادلة لهذا الإستثمار في نهاية فترة التقرير.</p> <p>✓ توزيعات الأرباح المعترف بها خلال الفترة، مع إظهار بشكل منفصل تلك المتعلقة بالإستثمار التي تم إلغاء إثباتها خلال الفترة المالية وتلك المتعلقة بالاستثمارات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير.</p> <p>✓ أي تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.</p>	<p>الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.</p>	
<p>يجب الإفصاح عن:</p> <p>✓ أسباب استبعاد الإستثمار.</p> <p>✓ القيمة العادلة للإستثمار في تاريخ إلغاء الإعتراف.</p> <p>✓ الربح أو الخسارة المتراكمة من الاستبعاد.</p>	<p>إلغاء الاعتراف بإستثمارات في أدوات حقوق ملكية تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل</p>	
<p>يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كانت، في فترة التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي أصول مالية والمصنفة وفق معيار 9 (من فئة إلى أخرى). ويجب على المنشأة، لكل حدث مثل هذا، الإفصاح عن الآتي:</p> <p>- تاريخ إعادة التصنيف.</p> <p>- توضيح مفصل للتغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة.</p> <p>- المبلغ الذي أعيد تصنيفه من وإلى كل فئة.</p>	<p>إعادة التصنيف</p>	
<p>يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأثر أو الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي للمنشأة. وهذا يشمل الأثر أو الأثر المحتمل لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية والإلتزامات المالية المُعترف بها للمنشأة التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 32 ("عرض الأدوات المالية".</p>	<p>المقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية</p>	

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي: - القيمة المسجلة للأصل المالي والمرهونة كضمان للإلتزامات المالية ولإلتزامات (المحتملة). - الشروط المتعلقة بعملية الرهن.	الضمانات	
	حساب مخصص الخسائر الإئتمانية	
	الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المُدمجة المتعددة	
	التعثرت والتخلف عن السداد	
على المنشأة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة إما في صلب قائمة الدخل الشامل أو في الإفصاحات	الإفصاح عن بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر	قائمة الدخل الشامل
	إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة	
	إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة	
	يجب الإفصاح عن تحليل للمكاسب أو الخسائر	
	السياسات المحاسبية	الإفصاحات الأخرى
	محاسبة التحوط	
	القيمة العادلة	
	طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية	
	الإفصاحات النوعية	
	الإفصاحات الكمية	
	مخاطر الإئتمان	
	مخاطر السيولة	
	مخاطر السوق/تحليل الحساسية تحويلات الأصول المالية	

أسئلة المحاضرة (اختر الإجابة الصحيحة)

1- أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار IFRS 7 الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية:

أ- المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية

ب- القيم العادلة للأدوات المالية

ج- معلومات حول استخدام محاسبة التحوط

د- معلومات حول الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم

2- أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب IFRS 7 الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية:

أ- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق

ب- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر الائتمان

ج- معلومات نوعية وكمية حول المخاطر التشغيلية

د- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السيولة

3- كيف يُعرّف المعيار IFRS 7 "مخاطرة السيولة"؟

أ- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالالتزامات المالية

ب- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في التصرف بالأصل المالي بسبب قلة السيولة في السوق

ج- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية إحتياجات التدفق النقدي بسبب مشاكل التدفق النقدي

د- مخاطرة أن تكون التدفقات النقدية الواردة للمنشأة غير كافية لتلبية التدفقات النقدية الصادرة منها

4- تسمى مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى ب:

أ- مخاطر إقتصادية ب- مخاطر السوق ج- مخاطر إئتمان د- مخاطر السيولة

5- تسمى البيانات الرقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية:

أ- الإفصاحات النوعية ب- الإفصاحات الكمية ج- الإفصاحات السوقية د- تحليل الحساسية

6- يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كانت، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي

أصول مالية والمصنفة وفق IFRS 9 من فئة إلى أخرى . ويجب على المنشأة، لكل حدث مثل هذا، الإفصاح عن الآتي:

أ- تاريخ إعادة التصنيف

ب- توضيح مفصل للتغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة

ج- المبلغ الذي أعيد تصنيفه من وإلى كل فئة

د- جميع ما ذكر صحيح

						الرقم
						الإجابة

المحاضرة رقم 04: قياس القيمة العادلة IFRS 13**Fair Value Measurement****1- مقدمة**

يعتبر المعيار IFRS 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 للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها مما يؤدي إلى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة. وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 1/1/2013.

2- هدف المعيار Objective

إن الهدف من المعيار IFRS 13 هو يلي:

- ✓ تعريف القيمة العادلة.
- ✓ تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة.
- ✓ تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

3- نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياس القيمة العادلة، أو عند (قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع) لقياس للاصول والالتزامات المالية بشكل أساسي والتي تقاس بالقيمة العادلة.

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها لما يلي:

- ✓ عمليات المدفوعات على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق IFRS2.
- ✓ عمليات عقود الأيجار والتي تخضع لنطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16).
- ✓ المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون" IAS2 ، أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS 36 الانخفاض في قيمة الموجودات.

✓ كما أن 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 الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة IAS 36 الانخفاض في قيمة الموجودات.

4- القياس

تعريف وماهية القيمة العادلة:

القيمة العادلة Fair value القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. والقيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لأصل أو التزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة ان تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام اذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك اي افتراضات Assumptions عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، ومن الأمثلة على هذه الخصائص:

✓ ظروف وموقع الأصل.

✓ اي قيود ان وجدت على بيع أو استخدام الأصل.

وقد تكون الأصول أو الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة قد تكون على النحو التالي:

أ- أصل أو التزام مفرد، مثل أداة مالية أو أصل غير مالي.

ب - مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات مثل (وحدة توليد النقد وهي مجموعة أصول تعمل معاً لتوليد النقد، أو قطاع عمل معين).

و عملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تفترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:

✓ السوق الرئيسي أو الاولي **principal market** لأصل أو التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والالتزامات بحجم عال. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى.

✓ في ظل غياب سوق أولي **السوق الأفضل Most advantageous market** وهو أكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصل أو الالتزام هو السوق الذي يعظم القيمة التي يمكن أن تستلم من عملية بيع الأصل أو يخفض المبلغ الذي يمكن ان يدفع الى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف إجراء العملية وتكاليف التحويل.

تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية

ان قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي (مثل أصول 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 أو من خلال بيع الأصل الى آخرين في السوق والذين سوف يقومون أيضاً باستخدام الأصل في أعلى وافضل استعمال.

ان استعمال الأصل غير المالي في أعلى وافضل استعمال ياخذ بعين الاعتبار تحقق عوامل عديدة منها:

✓ **امكانيات الاستخدام الفعلي للأصل** وياخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للأصل التي ياخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، مثل، موقع وحجم المباني.

✓ **والترخيص القانوني للاستخدام متاح**، ويتم الاخذ بعين الاعتبار أي 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 الأخذ 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 أو نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام. فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء التزام (سعر الدخول أو التنفيذ Entry Price).

بالمقابل فان القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price. وليس بالضرورة أن تتبع المنشأة الاصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضاً أن 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 الأول للمدخلات (1)

إن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو المطلوبات المتطابقة ويمكن للمنشأة 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 منشأة تمتلك أصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المنشأة.

المستوى الثاني للمدخلات (2)

أن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الأول والتي يمكن أو ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- ✓ أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة.
- ✓ أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسواق غير نشطة.
- ✓ الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها 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 المنشأة 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

أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع أصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية.

وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة تحديد الأمور التالية:

- ✓ الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه).
- ✓ 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.
- ✓ استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة أذا 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) لعملية قياس القيمة العادلة:

- ✓ على المنشأة إن تأخذ بالاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المنوي قياس القيمة الحالية له كما يأخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس (مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزامات وأي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعمال الأصل).
- ✓ يفترض في عملية قياس القيمة الحالية إن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم.
- ✓ يفترض بعملية قياس القيمة الحالية إن القياس يتم من خلال السوق الرئيس للأصل أو سوق مماثل له.
- ✓ يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للأصول غير المالية الاستعمال العالي والأفضل للأصل.
- ✓ 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 أبطاء في عملية التسوية.

تقنيات (أساليب) التقييم Valuation techniques

على المنشأة استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء 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 للتأكد منها ومشاهدتها. ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن ادراكها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية، السوق المالي أو 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 أو الدخل والمصاريف) الى قيمة او مبلغ واحد مخصوص. وعند استخدام هذا المدخل فان قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة. ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

3-1- اسلوب القيمة الحالية present value techniques :

نماذج تسعير الخيارات option pricing models مثل بلاك وتشولز Black - وتقوم هذه ، binomial model و باينوميل Scholes Merton formula

النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار

3-2- طريقة فائض الارباح السنوية method. the multi-period excess earnings

وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الاصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل تقييم واحد كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل.

الإفصاح Disclosure

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المنشآت 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.

الفصل الرابع دمج الأعمال

المحاضرة رقم 01: دمج الأعمال IFRS 3

Business Combinations

1- مقدمة

صدر المعيار IFRS 3 المعدل في يناير 2008 وأصبح ساري المفعول اعتباراً من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الإتجاه العام لوضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الحيازة (Acquisition Method) (طريقة الشراء أو الاستملاك) عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال.

2- هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى:

- تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية.
- كيفية احتساب الشهرة الموجبة والشهرة المشتراة بسعر تفضيلي (الشهرة السالبة)؛
- تحديد قيمة الحصة غير المسيطرة؛
- تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في عمليات دمج منشآت الأعمال.

3- نطاق المعيار Scope

- لا تعتبر كافة حالات اقتناء مجموعة من الأصول أو اقتناء منشأة معينة ممثلة لاندماج الاعمال، بل في كثير من الأحيان لا تتعدى مثل هذه العمليات إلا أن تكون أصول، وفيما يلي الحالات التي لا تقع في نطاق المعيار:
- حالات اندماج الأعمال بين منشآت بموجب عقد مشترك؛
 - حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشآت تخضع لسيطرة عامة تمت قبل أو بعد تاريخ الاندماج؛
 - حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشأتين أو أكثر من المنشآت المشتركة؛
 - حالات اندماج الاعمال والتي بموجبها يتم دمج منشآت منفصلة مع بعضها البعض لتشكل وحدة إبلاغية بموجب عقد منفرد بدون الحصول على حقوق ملكيتها.

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصطلح	التعريف
دمج الأعمال Business Combination	هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن معاملة أو حدث آخر تمتلك المنشأة المشتريه فيها السيطرة على عمل أو أكثر، ويمكن أن يأخذ دمج الأعمال عدة أشكال .
الاندماج Merger	ينتج الإندماج عند قيام منشأة ما بتملك منشأة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للمنشأة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للمنشأة المشتريه.
السيطرة Control Acquisitions	تمثل السيطرة قيام منشأة ما بتملك أكثر من نصف حقوق (50%) التصويت في منشأة أخرى مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية قانونية وإعتبارية منفصلة.

ينتج الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول والتزامات ونشاطات منشأتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الإتحاد.	الإتحاد Consolidation
هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشتري (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.	الحقوق غير المسيطرة Non –controlling Interest
أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مكتتاة ضمن عملية تجميع أعمال، ولا يعترف بالشهرة بشكل منفرد بمعزل عن الأصول الأخرى للمنشأة.	الشهرة Goodwill
هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (أنظر المعيار IFRS 13).	القيمة العادلة Fair Value
تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتفعيل عملية الدمج، حيث يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها به ¹ .	التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related Costs
هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة	تاريخ التبادل

5- طريقة التملك (الإستحواذ)² Acquisition Method

يتطلب هذا المعيار أن يتم محاسبة كافة إندماجات الأعمال بطريقة التملك (الإستحواذ)، هي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشتريّة ومنشأة يتم الإستحواذ عليها، وأن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية إلتزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية. ويتطلب تطبيق هذه الطريقة مايلي:

5-1- تحديد المنشأة المشتريّة (المستحوذة)

هي المنشأة التي تملك السيطرة على منشأة أخرى أي على المنشأة المشتراة. قد يكون من الصعب أحياناً تحديد منشأة مشتريّة، لكن عادةً ما يكون هناك مؤشرات على وجود منشأة مشتريّة واحدة.

5-2- تحديد تاريخ الاستملاك (الاستحواذ)

وهو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتريّة على المنشأة المشتراة. وعادة هو التاريخ الذي تقوم المنشأة المشتريّة فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمان إلتزامات المنشأة المشتراة بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستملاك (الإستحواذ).

¹ بإستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الاوراق المالية للديون أو لحقوق الملك حيث يتم خصمها من أرس المال الإضافي.

² كان يطلق عليها طريقة الحيازة (الشراء) the Purchase Method

5-3- الإعراف والقياس بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطرة في المنشأة المشتراة

يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية. ويجب على المنشأة إجراء التصنيف الأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها.

5-3-1- الأصول المقتناة والإلتزامات التي تم تحملها

في تاريخ الإستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تصنف أو تعين الأصول المقتناة القابلة للتحديد والإلتزامات التي تم تحملها - عند الضرورة - لتطبق عليها لاحقاً المعايير الدولية للتقرير المالية الأخرى . ويجب على المنشأة المستحوذة أن تجري هذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الإستحواذ. مثل تصنيف أصول وإلتزامات مالية معينة على أنها مفاضة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو بالتكلفة المطفأة، أو كأصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب معيار IFRS 9.

5-3-2- الحقوق غير المسيطرة Non-controlling Interest

يجب على المنشأة المشتريّة في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة. ويسمح المعيار IFRS 3 قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين الآتيتين:

أ- أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية): وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة ويتم تحديد القيمة العادلة لأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على المنشأة المشتريّة قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى.

ب- أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لـصافي الأصول المحددة في

الشركة المشتراة Proportionate Share of Net Assets.

ملاحظة: يمكن أن تستخدم المنشأة القيمة العادلة لعملية دمج أعمال معينة الخيار (أ) وتستخدم الحصة النسبية لـصافي القيمة العادلة للأصول المحددة للمنشأة المشتراة الخيار (ب)

5-4- القياس والإعراف بالشهرة أو بالربح من الشراء بأسعار تفضيلية A Bargain Purchase أو مخفضة (الشهرة السالبة)

يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لـصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تُعرف بالشهرة الموجبة Goodwill. ويتم احتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لـصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة

أما إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة Badwill والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" Bargain Purchases والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبديل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة. وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعاً اضطرارياً حيث يكون البائع فيه مكرهاً على القيام بالبيع، أو قد تنسب استثناءات الاعتراف والقياس لبنود محددة يمكن أن يؤدي أيضاً إلى الاعتراف بربح من الشراء بأسعار مخفضة.

ملاحظة: يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنوياً على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنوياً إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 () المتعلق بتدني قيمة الأصول

مثال 1: دفعت الشركة الدولية 10.000 ون لشراء 80% من أسهم الشركة العربية. وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة العربية بتاريخ الشراء 8.000 ون علماً بأن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 2.100 ون.

المطلوب:

- 1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة الدولية بعد الاندماج.
- 2- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها وفق أساس القيمة العادلة لحقوق الملكية، واحسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة الدولية بعد الاندماج.

حل مثال 1:

1- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة $8.000 * 20\% = 1.600$ ون. وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة العالمية بعد الدمج كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة.

$$= 10.000 - 1.600 + 8.000 * 80\% = 3.600 \text{ ون أو } (10.000 - 8.000 * 80\%)$$

2- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أسلوب القيمة العادلة = 2.100 ون

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة الدولية بعد الدمج كما يلي :

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة

العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة .

$$= 10.000 - 2.100 + 8.000 = 4.100 \text{ ون.}$$

6- إرشادات إضافية لمتطلبات دمج الأعمال**6-1- تحقيق دمج الأعمال على مراحل**

عندما يكون للمنشأة المشتري ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشتراة قبل السيطرة وقامت المنشأة المشتري بزيادة حصتها في الشركة المشتراة وصولاً للسيطرة. يجب هنا إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها حسب ما هو ملائم كما يلي:

- إذا كانت الأسهم المملوكة قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلاً) أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (IFRS 9) فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة.
- أما إذا كانت الأسهم مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر (IFRS 9) فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).

6-2- تكلفة الاستملاك Acquisition Costs

يجب على المنشأة الدامجة (المشتري) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر التزامات تتكدها المنشأة المشتري وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الاستملاك.

6-3- التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related Costs

وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتفعيل عملية الدمج حيث يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها. باستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعاري IAS 32 و IFRS 9 حيث تم خصمها من رأس المال الإضافي.

6-4- الأصول التعويضية Indentification Assets

في بعض الحالات يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو التزام أو جزء منهما. ومن الأمثلة على ذلك تعهد البائع للشركة المشتري بتعويض الشركة المشتري عن خسائر تفوق مبلغ التزام محدد بقيمة معينة، وبذلك تحصل الشركة المشتري على

أصل تعويضي (على سبيل المثال نقدية) وتعترف الشركة المشتريّة بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه. مع مراعاة الحاجة لمخصص تقييم للمبالغ غير القابلة للتحويل.

6-5- المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراة، وتم نقل هذه العقود للشركة المشتريّة يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب المعيار (IFRS 2) أي القياس على أساس السوق.

6-6- الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية دمج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كُمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشتريّة بقياس هذه الأصول بموجب المعيار (IFRS 5) أي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

6-7- ضرائب الدخل

يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة تنشأ عن الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية دمج الأعمال بموجب المعيار IAS 12 "ضرائب الدخل". كما يجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن آثار الضريبية الممكنة للفروق الزمنية المؤقتة للأعمال المستحوذ عليها والتي توجد في تاريخ الاستحواذ وفقاً لمعيار IAS 12.

6-8- منافع الموظفين

يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزاما أو أصلا إن وجد يتعلق بترتيبات منافع الموظفين للأعمال (المنشآت) المستحوذ عليها وفقاً للمعيار IAS 19 "منافع الموظفين".

الإفصاح Disclosures

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

- ✓ إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.
 - ✓ إندماجات منشآت الأعمال التي تحدث خلال فترة الأحداث اللاحقة أي بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.
 - ✓ بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترة سابقة.
- كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيّر في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

المحاضرة رقم 02: القوائم المالية الموحدة IFRS 10 **Consolidated Financial Statements**

1- مقدمة

عندما **تسيطر** (أكثر من 50%) شركة ما على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة **الأسهم** التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة، أي خلاف الأسهم الممتازة، فإن الشركة المسيطرة تصبح لها **سيطرة** على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة المسيطرة تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة.

2- خلفية المعيار

تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2013/01/01، وقد حل هذا المعيار محل المعيار IAS 27 السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح المعيار IAS 27 بإسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم SIC 12.

3- هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة الأم وكأنها أحد فروعها. ولتحقيق الهدف السابق فإن المعيار يتطلب:

- الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

- وضع الأساس لتحديد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.

- تحديد كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم موحدة.

- يحدد المتطلبات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

4- نطاق المعيار Scope

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض قوائم مالية موحدة، ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لإندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من إندماج الأعمال (IFRS 3). وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت بإستثناء ما يلي:

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت.

- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة).

- في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
- إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

5- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصطلح	التعريف
القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements	هي القوائم المالية ل مجموعة تُعرض فيها الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصرفيات، والتدفقات النقدية ل المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة.
السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee	يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.
الأم الشركة Company Parent	عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة لمدة غير مؤقتة (مدة تزيد عن 12 شهر).
قوة التأثير (السلطة) Power	وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.
الحقوق غير المسيطرة Non-controlling Interest	حقوق الملكية في شركة تابعة لا تُنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم.
حقوق الحماية Protective Rights	حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاءه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.
حقوق الانتزاع Removal Rights	هي حقوق تجرد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.
الأنشطة ذات الصلة Relevant Activities	وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائداتها، وتشمل النشاطات التشغيلية والمالية. مثل بيع أو شراء البضائع أو الخدمات، إدارة الأصول المالية، تحديد هيكل التمويل، اختيار الأصول أو إمتلاكها أو التصرف بها.
المنشأة الإستثمارية Investment Entity	هي منشأة : - تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الإستثمار. - تلتزم تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو فقط لأجل إستثمار الأموال لتحقيق عوائد من المكاسب ال أ رسالية أو الدخل الإستثماري أو كلاهما؛ و - تقيس وتقيم أداء جميع إستثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.

6- السيطرة Control

- تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الأم)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الأم) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع من خلال تملكها لأسهم التابعة أو

عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات و عوائد الشركة التابعة.

حيث تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها Power Qver the Investee.
- وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة ما يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.
- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

7- المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

7-1- يجب على المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة.

7-2- إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

- تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.

- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في المعيار IFRS 3 "إندماج الأعمال".

- 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 الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب أن 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 لأصول 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)، وفي حالة الاختلاف يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد (شروط أن لا تزيد عن 3 أشهر)، ويتم إجراء تعديلات لأثر

المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

وتجدر الإشارة أن الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية وقائمة التدفقات الموحدة.

7-3- إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل أسهم

ينتج عن الاختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لصول والتزامات التابعة وجود شهرة موجبة أو سالبة، بالإضافة إلى ضرورة إظهار الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل بحيث يتم تعديل أصول والتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها.

شهرة المحل تظهر في الجانب المدين للتسويات نظراً لأنها أصل، أما الشهرة السالبة إن وجدت فيتم إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بهل التملك.

7-4- إعداد القوائم الموحدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100 % من أسهم الشركة التابعة

في حالة عدم تملك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة فإن بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى تطلق عليهم الحقوق غير المسيطر عليها، وتظهر ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة حسب IFRS 10 واعتبرت أن الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.

7-5- إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

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.

7-6- المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

تستخدم الشركة القابضة عند تملك أسهم الشركة التابعة اما طريقة الحيازة أو 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 (Partial Equity Method) Incomplete
- طريقة التكلفة (Cost Method)

وقد أوجب المعيار IFRS 10 استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية في دفاتها للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة لتعكس نتائج القوائم المالية الموحدة المعلنة

وفقاً لطريقة حقوق الملكية فإن حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام يتأثر بما يلي:

- يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

7-7- إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الحيابة 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 الموحدة بعد التملك مباشرة وفي نهاية الفترة الأولى ونهاية الفترة الثانية لتاريخ التملك.

مثال (3)

في 2024/01/01 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بسعر 260.000 ون، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة (ص). وقد ظهرت ميزانية الشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو الآتي:

ميزانية الشركتين (س) و(ص) كما هي في 2024/01/01				
البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)		الفروقات
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	
النقدية	20.000	10.000	10.000	0
ذمم مدينة	130.000	60.000	60.000	0
بضاعة	180.000	130.000	160.000	30.000+
ألات بالصادفي	100.000	70.000	65.000	5.000-
أراضي	125.000	50.000	40.000	10.000-

			260.000	الاستثمار في الشركة التابعة (ص)
	335.000	320.000	815.000	مجموع الأصول
				المطلوبات
0	45.000	45.000	290.000	ذمم دائنة
0	25.000	25.000	165.000	قرض بنك
				حقوق الملكية
		180.000	200.000	رأس المال
		60.000	100.000	رأس المال الإضافي
		10.000	60.000	أرباح محتجزة
		320.000	815.000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وفيما يلي المعلومات الاضافة المتعلقة بالشركة التابعة:

1- العمر المتبقي للألات الموجودة لدى الشركة التابعة (ص) بتاريخ التملك (2024/01/01) 5 سنوات.

2- تم خلال العام 2024 بيع 60% من البضاعة التي كانت موجود لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2025.

3- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2025.

4- أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند مراجعة قيمتها في نهاية العام 2024 ونهاية العام 2025 وجود انخفاض في قيمتها يعادل في عام 10% من قيمتها عند التملك.

في 2024/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31		
الشركة ص	الشركة س	البيان
150.000	800.000	المبيعات
(800.000)	(650.000)	يطرح تكلفة المبيعات
70.000	150.000	مجمل الربح
(10.000)	(250.000)	يطرح مصاريف إدارية وبيعية
60.000	(125.000)	صافي الربح التشغيلي
	29.600	أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
	154.600	صافي الربح العام

قائمة الأرباح المحتجزة في 2024/12/31		
الشركة ص	الشركة س	البيان
10.000	60.000	أرباح محتجزة 01/01
60.000	154.600	أرباح الفترة
(25.000)	(130.000)	- توزيعات الأرباح
45.000	84.600	أرباح محتجزة في 12/31

الميزانية كما في 2024/12/31		
الشركة (ص)	الشركة (س)	البيان
2.000	10.000	النقدية
85.000	125.000	ذمم مدينة
160.000	225.000	بضاعة
	20.000	توزيعات أرباح مستحقة القبض
	269.600	الاستثمار في الشركة التابعة (ص)
85.000	98.000	ألات بالصافي
50.000	90.000	أراضي
382.000	837.600	مجمع الأصول
		المطلوبات
52.000	123.000	ذمم دائنة
25.000	130.000	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
20.000	200.000	قروض بنك
		حقوق الملكية
180.000	200.000	رأس المال
60.000	100.000	راس المال الإضافي
45.000	84.600	أرباح محتجزة
382.000	837.600	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

- 1- إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
- 2- احتساب كل من الشهر والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

3- إعداد الميزانية الموحدة في 2024/01/01 وبعد التملك مباشرة.

4- إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2024 و2025 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.

5- إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2024 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.

6- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2024.

6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة

1. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة والمتابعة ويتم تفرغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة عمل، والتي تشبه ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحدة.

2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفائها 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 للأصل 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%، فإن 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 الموحدة. أما عن سبب طرح حصة الأقلية من الأرباح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحدة فيعود الى ان ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحدة 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. أما عن كيفية احتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (6) التالي:

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة

كما هو معروف فإن قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة	
أرباح محتجزة في بداية العام	XXX
+ أرباح العام	XXX
- توزيعات الأرباح	(XXX)
أرباح محتجزة في نهاية العام	XXX

أما 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 فإن ما يظهر في عمود الموحدة 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 فإن ما يظهر في عمود الموحدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
3. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحدة 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 الموحدة مع الأخذ بالاعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

المحاضرة رقم 03: الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة IAS 28**Investments in Associates and Joint Ventures****1- مقدمة**

يتناول المعيار IAS 28 المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والإستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها 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 تم التطرق سابقا تختلف المعالجة المحاسبية للإستثمارات المالية في الأسهم باختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في أسهم الشركة المستثمر بها، حيث تقسم هذه الإستثمارات إلى ثلاث فئات رئيسة والجدول الآتي يوضح ذلك.

أنواع الاستثمار المالية في الأسهم

أنواع الاستثمار	الأدوات المالية	الشركات الزميلة	الشركات التابعة	الترتيبات المشتركة
نسبة الاستثمار	أقل من 20%	20% - 50%	أكثر من 50%	السيطرة المشتركة بالإجماع
الهدف من الاستثمار	تأثير ¹ المستثمر محدود	التأثير الفعال تأثير قوي	السيطرة المطلقة	السيطرة المشتركة
الشركات المسيطرة	ليست الشركة المستثمرة	ليست الشركة المستثمرة	الشركات المستثمرة	شركتان أو أكثر
توحيد القوائم المالية	لا	لا	نعم	لا
المعيار الدولي	IFRS 9	IAS 28	IFRS 10	IFRS 11

¹التأثير على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها.

2- هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق **طريقة حقوق الملكية** عند المحاسبة على الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في المعيار IFRS 11 "الترتيبات المشتركة".

3- نطاق المعيار Scope

يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت المستثمرة (المستثمر) التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على منشأة مُستثمر فيها. أي يطبق على الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة (الحليفة).

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصطلح	التعريف
المنشأة الزميلة An Associate	هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير هام Significant Influence عليها ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك. والتأثير الهام هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.
القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements	القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تظهر وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.
السيطرة Control	صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من أنشطته.

5- تحديد التأثير الهام Significant Influence

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 المنشأة المستثمر بها فإنه يفترض أن يكون للمستثمر تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن الدلالة - بشكل واضح - على أن هذا ليس هو الحال، 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 (المنشأة المستثمرة) بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة إدارية مشابهة في الجهة المستثمر بها .
 - المشاركة في عملية وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في إتخاذ القرارات حول أرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى.
 - وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها .
 - تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
 - تقديم معلومات فنية أساسية 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 الإعتبار.

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 إتفاقية تعاقدية.

مثال (1) تمتلك الشركة (س) 15 % من أسهم الشركة (ص) وتعتمد الشركة (ص) وهي شركة اتصالات، بشكل كبير على موظفي الشركة (س) كخبراء في مجال الأمور الفنية والتقنية، كما يوجد إثنان من مدراء الشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص)، علماً بأن عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة (ص) 8 أعضاء. **المطلوب:** تحديد كيفية تصنيف الشركة (س) لإستثماراتها في الشركة (ص).

حل مثال (1)

رغم أن نسبة تملك الشركة (س) في الشركة (ص) هو 15 % ، أي لم يصل إلى 20% ، إلا أن الإستثمار يتوجب أن يصنف إستثمار في شركة زميلة لسببين، أولهما أن الشركة (ص) تعتمد على الشركة (س) وبشكل كبير في مجال الأمور الفنية والتقنية. والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص) أي 2 من 8 أعضاء بما نسبته 25%.

6- طريقة حقوق الملكية Equity Method

6-1- تطبيق طريقة حقوق الملكية

طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة عند إعداد القوائم الموحدة للمستثمر كما يلي:

- عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مديناً **بتكلفة** شراء الأسهم مضافاً إليها أية مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية:

- ✓ مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مديناً بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
- ✓ يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
- ✓ يتم تعديل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

ولا يتم تطبيق المعيار 9 IFRS على الادوات المالية الأخرى التي تكون في منشأة زميلة أو مشروع مشترك غير مطبق عليها طريقة حقوق الملكية.

مثال (2) في 2021/01/01 إشترت الشركة (س) 30 % من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 100.000 دينار ، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص).

- وأظهرت قائمة الدخل للشركة (ص) للعام 2021 صافي أرباح مقدارها 40.000 دينار.

- في 2022/05/01 قامت الشركة (ص) بتوزيع أرباح مقدارها 10.000 دينار للمساهمين.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة (س) بموجب طريقة حقوق الملكية المستخدمة لمعالجة حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص).

حل مثال (2)

1. عند شراء أسهم الشركة (ص):

2021/1/1	من ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	100,000	
	إلى ح/ النقدية	100,000	

2. في 2021/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):

(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) $30\% \times 40,000$)

2021/12/31	من ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	12,000	
	إلى ح/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	12,000	

وبناءً على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة (س) للعام 2021 مبلغ 12,000 دينار إيراد الإستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في ميزانية الشركة (س) في 2021/12/31 بمبلغ 112,000 دينار.

3. في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 10.000 دينار :

يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 30% $10,000 \times 30\%$ أي 3000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

2022/5/1	من ح/ النقدية	3000	
	إلى ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	3000	

ويتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة أو الإستثمار في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة ضمن الأصول غير المتداولة.

مثال (3)

في 2021/1/1 إشترت الشركة (س) 25% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 100,000 دينار وأصبح لها تأثير هام عليها. وبذلك التاريخ بلغت القيمة المسجلة (الدفترية) لحقوق الملكية للشركة (ص) 280,000 دينار، والقيمة العادلة للمباني للشركة (ص) تزيد عن قيمتها المسجلة (الدفترية) بمبلغ 40,000 دينار والعمر المتبقي للمباني 10 سنوات. في 2023/12/31 وزعت الشركة (ص) أرباح نقدية لمساهميها قيمتها 20,000 دينار (بلغت حصة الشركة (س) منها 5000 دينار $\times 20,000$ 25%).

وقد حققت الشركة (ص) أرباح (خسائر) كما يلي:

عام 2021: 40,000 دينار أرباح

عام 2022: (72,000) دينار خسائر

عام 2023: 76,000 دينار أرباح

علماً بأن الشركة (س) تقوم بحاسبة إستثماراتها في الشركة الزميلة (ص) في قوائمها المالية المنفصلة بالتكلفة.

المطلوب: تحديد قيمة الشهرة المسجلة كجزء من تكلفة الإستثمار وإعداد القيود اللازمة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة (س) للأعوام 2021-2023.

حل مثال (3)

$$1. \text{ الشهرة} = 100,000 - (280,000 + 40,000) \times 25\%$$

= 20,000 دينار وهي جزء من حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) (لا تظهر منفصلة).

2. في 2021/1/1 يتم إثبات حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) بدفاتر المستثمر (س) بالتكلفة بمبلغ 100,000 دينار. أي أن حساب الإستثمار في الشركة الزميلة يتكون مما يلي:

الشهرة	20,000 دينار
تعديلات القيمة العادلة للمباني	10,000 دينار
باقي مكونات الإستثمار	<u>70,000 دينار</u>
المجموع	100,000 دينار

3. في 2021/12/31 تقوم الشركة (س) بتطبيق طريقة حقوق الملكية في الشركة (ص) وتعديل حساب الإستثمار بحصة (س) في أرباح (ص) وبحصتها من إطفاء إهلاك التغير في القيمة العادلة للمباني وكما يلي:

القيمة المسجلة في 2021/1/1 100,000 دينار
 + حصة الشركة (س) في أرباح (ص) $(40,000 \times 25\%)$ 10,000 دينار
 - إطفاء فرق الإهلاك $(10 \div 40,000) \times 25\%$ (1000)
 القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2021/12/31 = 109,000 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

2021/12/31	من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	9000	9000
	إلى حـ/ حصة الشركة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة		

4. القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2022/12/31:

القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2022/1/1 109,000 دينار
 + حصة الشركة (س) في خسائر (ص) $(72,000 \times 25\%)$ (18,000) دينار
 - إطفاء فرق الإهلاك $(10 \div 40,000) \times 25\%$ (1000) دينار
 القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2022/12/31 90,000 دينار

إن نقطة البداية عند تطبيق طريقة حقوق الملكية لإعداد القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية هو البدء برصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة عند التملك (بتكلفته الأصلية) والبالغ 100,000 دينار عند كل مرة يتم تعديل حساب الإستثمار في الشركة الزميلة، وبالتالي فإن حساب الإستثمار يجب أن يظهر نهاية عام 2022 بمبلغ 90,000 دينار، أي يجب تخفيضه بمبلغ 10,000 دينار كما في القيد التالي:

2022/12/31	من حـ/ حصة الشركة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة	19,000	
	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	9000	
	حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	10,000	

5. القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2023/12/31:

القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2023/1/1 90,000 دينار
 + حصة الشركة س في أرباح (ص) $(76,000 \times 25\%)$ 19,000
 - توزيعات الأرباح المقبوضة من (ص) (5000)
 - إطفاء فرق الإهلاك $(10 \div 40,000) \times 25\%$ (1000)
 القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2023/12/31 103,000 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

2023/12/31	من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	3000
	حـ/ إيراد توزيعات الأرباح	5000
	حـ/ الأرباح المحتجزة	10,000
	حـ/ حصة الشركة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة	18,000

6-2- الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية Exemptions from Applying the Equity Method

- يجب على الشركة المستثمرة المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (المشاريع المشتركة) بإستخدام طريقة حقوق الملكية بإستثناء الحالات التالية:

أ - عندما تُعفى الشركة القابضة التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة من اعداد القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار IFRS 10 .
ب - في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية مجتمعة:

- ✓ 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؛
 - ✓ لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام؛
 - ✓ 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.
 - ✓ عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير التقارير المالية الدولية .
- يمكن لمؤسسات رأس المال المشترك والصناديق المشتركة وصناديق التأمين الإستثماري المشترك ووحدة الإئتمان أن تختار المحاسبة عن إستثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وقياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب المعيار IFRS 9 "الأدوات المالية . " ومن أمثلة صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار صندوق تحتفظ به منشأة ما بوصفه البنود الأساسية أو الممثلة لمجموعة من مجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة.

7- تصنيف الإستثمار كأصول مُحْتَظ بها للبيع Classification as Held for Sale

- يجب على المنشأة تطبيق المعيار IFRS 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة " على الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول مُحْتَظ بها للبيع .وأي جزء متبقي من الإستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كم

حتفظ به للبيع يتم الاستمارة بالمحاسبة عليه بطريقة حقوق الملكية، حتى يتم إستبعاد الجزء الذي صُنّف على أنه مُحتفظ به للبيع.

وفي حال بيع الجزء المصنّف كمحتفظ به للبيع فإن الشركة تطبق المعيار 9 IFRS "الأدوات المالية" على الجزء المتبقي من الإستثمار، ما لم تكن الحصة الباقية بالإستثمار يمثل إستثمار في شركة زميلة (وجود التأثير الهام لا زال موجود) أو مشروع مشترك (السيطرة المشتركة لا زالت موجودة) عندها يتم الإستمرار بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

- إذا لم يعد الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه يستوفي شروط التصنيف كأصول مُحتفظ بها للبيع، يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية على تلك الإستثمارات بأثر رجعي من تاريخ تصنيفها السابق كأصول مُحتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقاً والتي ظهر فيها الإستثمار كمحتفظ بها للبيع ليظهر الإستثمار كإستثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة.

8- التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية **Discontinuing the Use of the Equity Method**

يجب على المنشأة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الإستثمار يصنف على أنه إستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وكما يلي:

أ. إذا أصبحت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك شركة تابعة، يجب على المنشأة المحاسبة عن الإستثمار في تلك الشركات بموجب المعيار 3 IFRS "الإندماج" والمعيار 10 IFRS "القوائم المالية الموحدة".

ب. إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك السابق تعتبر أصول مالية نتيجة فقدان التأثير الهام، يجب محاسبة الإستثمار بإستخدام المعيار 9 IFRS ابتداءً 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 أو المشروع المشترك السابق بالقيمة العادلة، ويعترف المستثمر ضمن قائمة الدخل، بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافاً إليها عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الإستثمار وبين القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

مثال (4)

تملك الشركة الدولية 30% من أسهم الشركة الأهلية، ويبلغ رصيد الإستثمار في الشركة الزميلة بدفاتر الشركة الدولية 90,000 دينار، وفي 2021/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع ثلثي حصتها من أسهم الشركة الأهلية بمبلغ 70,000 دينار. علماً بأن القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 7/1 تبلغ 38,000 دينار.

المطلوب: احسب الربح أو الخسارة الناجم عن التخلص من جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة.

حل مثال (4)

1. بما أن الشركة الدولية باعت ثلثي (66.6%) حصتها في الشركة الأهلية (الزميلة) سيؤدي إلى فقدان التأثير الهام على الشركة الأهلية، حيث أن 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 أو معدة للبيع أو مخصصة بالقيمة العادلة كم يتطلب ذلك المعيار.

أما أرباح أو خسائر بيع جزء من الحصة في الشركة الزميلة فيتم إحسابها كما يلي:

38,000	القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة
70,000	يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة
108,000	الإجمالي
(90,000)	يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة في تاريخ فقدان التأثير الهام
18,000	الربح

ويتطلب هذا المعيار (رقم 28) إظهار هذا الربح في بيان الدخل.

2. تعتبر القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ فقدان التأثير الهام عليها هي القيمة العادلة عند الإعراف الأولي به كأصل مالي بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 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 بالإستثمار على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة المستثمر بها (الزميلة أو المشروع المشترك) مباشرة بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة . وبالتالي فإن بعض البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل سيعترف بها في بيان الدخل، على سبيل المثال، إذا كان لدى منشأة زميلة أو مشروع مشترك فروقات صرف تراكمية تتعلق بعملية أجنبية وأوقفت المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية، تعيد المنشأة تصنيف الربح أو الخسارة المعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر فيما يتعلق بالعملية الأجنبية إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

د . عندما يصبح إستثمار في منشأة زميلة إستثمارا في مشروع مشترك، أو يصبح إستثمار في مشروع مشترك إستثمارا في منشأة زميلة، فإن المنشأة تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المبقاة.

مثال (5)

- في 2020/1/1 إشترت الشركة (س) 25% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 125,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات

المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغ رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة (ص) عند الشراء 40,000 دينار .

- في 2022/1/1 قامت الشركة (س) ببيع نصف ما تملكه من أسهم الشركة (ص)، ونتيجة عملية البيع لم يصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغ رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة (ص) في 2022/1/1 مبلغ 60,000 دينار .

المطلوب:

1. تحديد فيما إذا كان تصنيف الشركة (س) لإستثماراتها في الشركة (ص) سيتغير نتيجة بيعها لجزء من الأسهم التي تملكها في الشركة (ص).
2. تحديد مقدار رصيد الإستثمار في الشركة (ص) بعد عملية البيع.

9- التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة Changes in Ownership Interest

إذا تغيرت حصة ملكية الشركة المستثمرة في الشركة المستثمر بها، مع استمرار إتباع طريقة حقوق الملكية مثل (انخفاض حصة الشركة (س) في الشركة الزميلة (ص) من 40% إلى 30% نتيجة التخلص من جزء من الإستثمار) فإن على المنشأة إعادة تصنيف جزء من الربح أو الخسارة المُعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل فيما يتعلق بمقدار التخفيض في ملكية المستثمر في الشركة المستثمر بها سواء كانت زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت تلك الأرباح أو الخسائر مطلوب إعادة تصنيفها إلى بيان الدخل في حال التصرف في الأصول الإلتزامات التي نشأ عنها دخل شامل آخر .

مثال (6)

في 2021/1/1 تملكت الشركة (س) 50% من أسهم الشركة (ص)، وخلال عام 2021 بلغت أرباح تقييم الاستثمار في السندات المصنفة ضمن فئة "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل" للشركة (ص) 20,000 دينار والتي ستظهر ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر وضمن حقوق الملكية للشركة (ص). وتبلغ حصة (س) في الدخل الشامل الآخر 50% للشركة الزميلة (ص) 10,000 دينار (20,000 x 50%) لعام 2021.

على إفتراض أن الشركة (س) باعت نصف حصتها في الشركة (ص) في 2022/1/1.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحصة (س) في الدخل الشامل الآخر للشركة (ص).

حل مثال (6)

إن الشركة (ص) ما زالت شركة زميلة للشركة (س) حيث نسبة التملك أصبحت من 50% إلى 25% وهي أكثر من 20% وستستمر (س) بتطبيق طريقة حقوق الملكية على ذلك الإستثمار. أما بخصوص حصتها من الدخل الشامل الآخر فإن (س) ستحول 50% من حصتها في الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل وبمبلغ 5000 دينار كونها تخلصت من نصف الإستثمار في الشركة الزميلة، وكون معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) يتطلب تحويل رصيد الأرباح والخسائر غير المحققة من تقييم أدوات الدين (السندات) المصنفة ضمن فئة "الأصول بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" إلى بيان الدخل بإسم أرباح إعادة التصنيف عند التخلص من تلك الأصول.

10- المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وإجراءات طريقة حقوق الملكية ومعالجة خسائر الإنخفاض في القيمة

أ- عند شراء إستثمار معين في شركة زميلة أو مشروع مشترك، يتم إعتبار الفرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإلتزاماتها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقاً للمعيار 3 IFRS المتعلق بإندماج الأعمال. إلا أن تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمرة أو الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الإستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة. وتظهر الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تزيد عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإلتزامها المحتملة، بينما تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تقل عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستثمر بها وإلتزامها المحتملة.

مثال (7)

في 2021/1/1 إشترت الشركة (س) 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ص) بمبلغ 135,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص)، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بتاريخ التملك 420,000 دينار، كما كان هناك إلتزامات محتملة على الشركة (ص) لم تظهر بدفاتها تبلغ 20,000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة الخاصة بإستثمارات الشركة (س) في الشركة (ص).

حل مثال (7)

$$\text{الشهرة} = 135,000 - 30\% (420,000 - 20,000)$$

$$= 120,000 - 135,000 = 15,000 \text{ دينار شهرة موجبة.}$$

ويلاحظ أن 30% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بعد إستبعاد الإلتزامات المحتملة يساوي 120,000 دينار، وبالتالي فإن الزيادة في تكلفة الإستثمار عن تلك القيمة تعد شهرة تظهر ضمن القيمة المسجلة لحساب الإستثمار في الشركة الزميلة.

مثال (8)

افترض بالمثال رقم (7) أعلاه أن الشركة (س) إشترت 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ص) بمبلغ 108,000 دينار بدلاً من 135,000 دينار، وأن الشركة (ص) حققت صافي ربح للعام 2021 يبلغ 50,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة بإستثمارات الشركة (س) في الشركة (ص).
2. تحديد مقدار حصة الشركة (س) في صافي أرباح الشركة (ص) للعام 2021.
3. إثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة (س).

1. الشهرة = 108,000 - 30% (20,000 - 420,000)

= 120,000 - 108,000 = 12,000 دينار شهرة سالبة.

2. تحديد مقدار حصة الشركة (س) في صافي أرباح الشركة (ص) للعام 2021:

15,000 دينار	نصيب الشركة (س) من أرباح الشركة (ص) (30% × 50,000)
12,000	إطفاء شهرة سالبة
27,000 دينار	إيرادات الإستثمار في الشركة (ص)

3. إثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة (س):

- قيد شراء أسهم الشركة (ص):

108,000	من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2021/1/1
108,000	إلى حـ/ النقدية	

- قيد إثبات إيراد الإستثمارات في شركات زميلة:

27,000	من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2021/12/31
27,000	إلى حـ/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	

ب- بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفت ا رت التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الإستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الإعتراف بها كإي ا رد في دفاتر الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الإستثمار وذلك ضمن حساب إي ا ردادات الإستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

ج- تمنح المنشأة لأسباب اقتصادية أو نظامية تتعلق بالعجز المالي لمنشأتها الزميلة أو المشروع المشترك تنازلات للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لم تكن لتمنحه لولا ذلك؛ أو

د- يتم تحديد حصة الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق القوائم المالية المتاحة للشركة الزميلة او المشروع المشترك، وفي حالة وجود إختلاف بين تاريخ إعداد التقارير المالية للمستثمر وتاريخ إعداد التقارير المالية للشركة المستثمر بها، يتم اعداد القوائم المالية للشركتين باستخدام تاريخ اعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة، الا اذا كان ذلك غير ممكن.

هـ - في حال إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة بتاريخ مختلف عن تاريخ إعداد التقارير المالية للشركة الزميلة او المشروع المشترك، يجب في هذه الحالة إجراء تعديلات لأي معاملات أو احداث هامة حصلت بين تاريخ اعداد القوائم المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك وتاريخ اعداد القوائم المالية للمستثمر، ويجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ إعداد التقارير المالية للشركتين مدة ثلاثة أشهر.

و- يجب استخدام سياسات محاسبية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حال استخدام الشركة المستثمر بها معيادات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل

القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة او المشروع المشترك واستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر .

ز - عند تكبد الشركة الزميلة لخسائر أو 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 أو التزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الاعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الأولوية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

11- 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 الابلاغ المالي الدولي رقم (9) . 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 اختبار 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 للإستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب ويتم الإعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة في بيان الدخل إذا إنخفضت القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية. وفي حالة وجود استثمار في أكثر من شركة مستثمر بها، يجب تقييم كل شركة على حدة فيما يخص المبلغ القابل للإسترداد لذلك الإستثمار ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة أو شركات أخرى مستثمر بها.

مثال (8)

في 2021/12/31 إشترت الشركة (س) 40% من رأس مال الشركة (ص) مقابل 1 مليون دينار، وبذلك التاريخ كان رصيد الأرباح المدورة 2 مليون دينار وترغب الشركة (س) الاحتفاظ بالإستثمار 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 2023/12/31:

إجمالي الأصول 8 مليون دينار
إجمالي المطلوبات (1) مليون دينار
صافي الأصول 7 مليون دينار
حقوق الملكية:

رأس مال الأسهم 1 مليون دينار
رأس مال اضافي 2 مليون دينار
الأرباح المحتجزة 4 مليون دينار

وبتاريخ 2008/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد للشركة (ص) ما قيمته 4.5 مليون دينار كما كانت القيمة العادلة لصافي أصول (ص) بتاريخ الشراء 5 مليون دينار.

المطلوب: ما هو المبلغ الواجب إظهاره في قائمة المركز المالي للشركة (س) في 2023/12/31 لقيمة الإستثمار في الشركة الزميلة (ص)، مع تحديد خسارة الإنخفاض (التدني) في قيمة ذلك الإستثمار إن وجد.

12- المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة

إذا كانت شركة لديها إستثمارات في شركة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فيتم في هذه الحالة محاسبة تلك الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة وفق المعيار 27 IAS باستخدام واحدة من الطرق التالية:

- ✓ بطريقة التكلفة. أو
- ✓ وفق المعيار 9 IFRS . أو
- ✓ بطريقة حقوق الملكية

13- متطلبات الإفصاح Disclosures انتقلت متطلبات الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع

المشتركة إلى المعيار 12 IFRS "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

المحاضرة رقم 04: الترتيبات المشتركة IFRS 11**Joint Arrangements****1- مقدمة**

يضع المعيار IFRS 11 أسس ومبادئ المعالجة والإبلاغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغير، وقد حل هذا المعيار محل المعيار IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" وهو ساري المفعول من 2013/01/01.

2- هدف المعيار Objective

يبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تعتبر طرفاً في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك.

3- نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون طرفاً في الترتيب المشترك.

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصطلح	التعريف
الترتيب المشترك Joint Arrangement	هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.
السيطرة المشتركة Joint Control	هي المشاركة في السيطرة على ترتيب منقح عليها تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك بالسيطرة.
العملية المشتركة Joint Operation	ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب.
المشروع المشترك Joint Venture	ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول هذا الترتيب.
الأطراف في الترتيب المشترك	المنشأة التي تشارك في الترتيب المشترك، بصرف النظر عما إذا كانت المنشأة تمتلك سيطرة مشتركة على هذا الترتيب.
الأدوات منفصلة Separate Vehicle	صيغة مالية قابلة للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب القوانين، بصرف النظر عما إذا كان لهذه المنشآت شخصية قانونية.

5- خصائص الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة . وتتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

- يكون أطرافها ملزمين بالترتيب التعاقدية الموقع بينهما؛

- إن الترتيبات التعاقدية تعطي إثتان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك؛
- تصنف الترتيبات التعاقدية "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".

6- السيطرة المشتركة Joint Control

هو اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الأنشطة الملائمة Relevant Activities (التشغيلية والمالية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاركة المشتركة). وقبل تقييم مدى وجود سيطرة مشتركة لمنشأة في ترتيبات مشاركة، على المنشأة إن تقييم في البداية مدى وجود **سيطرة** للأطراف 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 المنشأة 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.

7- أنواع الترتيبات المشتركة Types of Joint Arrangements

يجب على المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق والتزامات أطراف الترتيب، وكما يلي:

1-7- العملية المشتركة A Joint Operation

هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة. وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة، وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة. مثل دخول 3 شركات مقاولات في إتفاقية مع إحدى البلديات لإنشاء جسر كبير عندها يسمى العقد بالعملية المشتركة.

مثال (1)

اتفقت كل من الشركة (س) والشركة (ص) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الآلات 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) 10,000 دينار، اما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة (ص) 20,000 دينار.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية بدفاتر كل من الشركتين (س) و(ص) بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11).

مثال (2)

بتاريخ 2024/1/1 اتفقت الشركة (س) والشركة (ص) على شراء معدات قيمتها 300,000 دينار، بموجب إتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة، ونسبة 70% للشركة (س) و30% للشركة (ص)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك وقد تم شراء المعدات على الحساب.

المطلوب: كيف ستقوم الشركتين (الأطراف التي تسيطر على المعدات) بالمحاسبة عن المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

2-7- A Joint Venture المشروع المشترك

هو ترتيب أو اتفاق مشترك تمتلك بموجبه الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. أي أن هناك شخصية إعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

مثال (3)

في 2024/1/1 اتفقت الشركتان (س) و(ص) على تأسيس الشركة (ع) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة براسمال 100,000 دينار، تبلغ حصة الشركة (س) فيها 60 % والشركة (ص) 40%، على ان يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس ادارة الشركة (ع).
وخلال عام 2024 حققت الشركة (ع) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 30,000 دينار، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاث في 2024/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر كل من الشركة س والشركة ص:

الميزانية كما هي في 2024/12/31			
الشركة ع	الشركة ص	الشركة س	البيان
60,000	70,000	50,000	التقديية
----	40,000	60,000	الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)
80,000	90,000	140,000	اصول اخرى
140,000	200,000	250,000	مجموع الأصول
10,000	20,000	30,000	ذمم دائنة
100,000	130,000	150,000	رأس المال
30,000	50,000	70,000	أرباح محتجزة
140,000	200,000	250,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

- اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/1/1.
- بيان المعالجة المحاسبية للإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/12/31 وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11).
حل مثال (5)
- اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/1/1:

8- القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك Financial Statements of Parties to a Joint Arrangement

1-8 العمليات المشتركة Joint Operations

يجب على المشارك في العملية المشتركة الاعتراف بما يلي فيما يتعلق بحصصه في العملية المشتركة:

- أصوله؛ بما في ذلك حصته في أي أصول محتفظ بها بصورة مشتركة؛
- إلتزاماته؛ بما في ذلك حصته في أي إلتزامات متكبدة بصورة مشتركة؛
- إيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة؛
- حصته من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة؛ و
- نفقاته، بما في ذلك حصته في أي نفقات مكتبدة بصورة مشتركة.

ملاحظة: تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة مشاركتها في عملية مشتركة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

8-2- المشاريع المشتركة Joint Ventures

- يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنها استثمار ينبغي عليه محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار IAS 28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ما لم يتم إعفاء المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.

- يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات المعيار IAS 28 والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم إستثناء المنشأة من استخدام طريقة الملكية وكما حدد ذلك في المعيار رقم IAS 28. أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاته حساب "الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

ملاحظة: الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار IFRS 9 "الأدوات المالية"، إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات المعيار IAS 28.

9- المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

في القوائم المالية المنفصلة تقوم المنشأة المشاركة في عمليات تشغيلية مشتركة أو المشاركة في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة بالمحاسبة عن حصصه بتلك الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي:

- الإستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك)، بمعنى لا يوجد إختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة أو إعتيادية.

- أما الإستثمارات في المشاريع المشتركة فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب المعيار IAS 27 وبإحدى الطرق الآتية:

✓ التكلفة؛ أو

✓ بموجب المعيار IFRS 9؛ أو

✓ بموجي طريقة حقوق الملكية.

- أما إذا كان الطرف المشارك في العمليات أو الترتيبات المشتركة أو في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات أو المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الإستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يلي:

✓ إذا كان لديه إستثمارات في ترتيبات أو عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية

للأطراف في المشروع المشترك)؛

✓ إذا كان لديه استثمار في منشأة مشتركة (استثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة أطراف مشاركة أخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب IFRS 9 "الأدوات المالية." ما لم يكن هناك تأثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق التكلفة أو المعيار IFRS 9 أو طريقة حقوق الملكية

10- متطلبات الإفصاح Disclosures

متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار IFRS 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى."

المحاضرة رقم 05: القوائم المالية المنفصلة IAS 27**Investments in Associates and Joint Ventures****1- مقدمة**

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم التي تسيطر على شركات تابعة، أو لديها شركات زميلة أو مشاريع مشتركة.

2- 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.

3- نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في:

✓ 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 .

✓ 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)

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصطلح	التعريف
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.

5- القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

هي تلك القوائم المعروضة الى جانب القوائم المالية الموحدة أو الى جانب القوائم المالية للمستثمر الذي ليس لديه شركات تابعة ولديه شركات زميلة أو مشاريع مشتركة والواجب بموجب معيار رقم (28) المحاسبة عن استثماراته في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب طريقة حقوق الملكية. أن البيانات المالية للمنشأة التي لا يكون لديها شركة تابعة أو منشأة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك هي ليست قوائم مالية منفصلة.

ويشار هنا إلى أن القوائم المالية المنفصلة تشمل القوائم التي تعرض إلى جانب القوائم المالية الموحدة للشركة الأم أو القوائم التي تصدر عن المستثمر في شركة زميلة أو 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.

6- متطلبات المعيار

6-1- 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 والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطرق التالية:

أ. التكلفة أو

ب. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9)

ج. بطريقة حقوق الملكية - الموصوفة ضمن معيار المحاسبة رقم (28).¹

ويتم تطبيق أي من الطرق السابقة على كل فئة من الاستثمارات.

6-2- 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 أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع.

6-3- عندما يتم الاحتفاظ باستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك بشكل مباشر، أو يتم الاحتفاظ به بشكل غير مباشر من خلال منشأة تمثل مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك، ووحدة استثمارية ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يجوز للمنشأة أن تختار لقياس هذا الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" وفقاً للمعيار الإبلاغ المالي رقم 9 ويجب على المنشأة إجراء هذا الاختيار بشكل منفصل لكل شركة زميلة أو مشروع مشترك عند الاعتراف الأولي بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

6-4- توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة: يجب على المنشأة الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة

¹ سمح مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطبيق طريقة حقوق الملكية عند إعداد القوائم المنفصلة اعتباراً من 1/1/2016.

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.

7- متطلبات الإفصاح

- يجب على المنشأة الالتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة.

- عندما تختار المنشأة عدم إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الإعفاء الوارد بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) القوائم المالية الموحدة وإعداد قوائم مالية منفصلة، فإنه يتوجب عليها الإفصاح في قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:

✓ 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 الممثلة المعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.

✓ 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.

✓ وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات في الفقرة (2).

- 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.

المحاضرة رقم 06: الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى IFRS 12

Disclosure of interests in other entities

1- 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 إلغاؤه والذي يحمل عنوان الحصص في المشاريع المشتركة."

2- هدف المعيار Objective

يهدف المعيار IFRS 12 إلى الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

- ✓ طبيعة والمخاطر المرتبطة بمصالح المنشأة مع المنشآت الأخرى؛
- ✓ تأثير مصالح المنشأة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

عندما لا تلبى متطلبات الإفصاح التي يتطلبها المعيار IFRS 12 ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فإن على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.

3- نطاق المعيار Scope

أما المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار IFRS 12، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الآتي:

- ✓ الشركات التابعة؛
- ✓ الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛
- ✓ الشركات الزميلة؛
- ✓ بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة.

لا ينطبق المعيار IFRS 12 على البنود التالية:

- ✓ بعض خطط منافع الموظفين.
- ✓ القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات المعيار IAS 27، باستثناء ما ورد في البند (4): بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة".

- ✓ بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من منشأة لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية أو المشاريع المشتركة.
- ✓ معظم الاستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشأة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية Definitions

المصالح في المنشآت الأخرى Interest in another entity : تشير الى المشاركة التعاقدية او غير التعاقدية الذي يؤدي الى التأثير على نتائج أعمال المنشأة عند ثقلب اداء منشأة أخرى يوجد للطرف المشارك حصص فيها ، منها على سبيل المثال لا الحصر، تملك منشأة حقوق ملكية (أسهم) أو أدوات دين (سندات) أو من خلال أدوات اخرى مثل ضمانات تمويل أو مساندات نقدية. في ضوء ما سبق فان المصالح في منشأة اخرى يتم من خلال عدة وسائل منها السيطرة او السيطرة المشتركة أو النفوذ والتأثير الهام على منشأة أخرى. وبالمقابل فانه من غير الضروري أن تكون المصالح المشتركة ناتجة عن علاقة عادية لعميل بمورد.

المنشأة المنظمة Structured entity : هي عبارة عن وحدة تم تنظيمها وتأسيسها بحيث ان حق التصويت أو الحقوق المماثلة لذلك ليست هي العامل الأساسي في تحديد من يسيطر على الوحدة، وكما هو الحال عندما يكون أي حق في التصويت يرتبط بمهام إدارية فقط وإن الأنشطة ذات العلاقة توجه من خلال ترتيبات تعاقدية.

5- متطلبات الإفصاح Disclosures Required

سيتم استعراض تلخيص لمتطلبات الإفصاح المهمة، حيث هناك الكثير من تفاصيل الإفصاح التي يمكن الرجوع لها من نفس المعيار.

5-1- الأحكام المهمة والافتراضات Significant judgments and assumptions

على المنشأة ان تفصح عن الأحكام الهامة والافتراضات التي اعتمدت عليها وأية تغييرات في هذه الأحكام والافتراضات وذلك فيما يتعلق بالأمور التالية:

- ✓ بأنها تسيطر على منشأة اخرى بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) القوائم الموحدة".
- ✓ أن لديها سيطرة مشتركة تتعلق بترتيبات معينة او تأثير مهم على منشأة اخرى (شركة زميلة).
- ✓ طبيعة نوع الترتيبات المشتركة هل هي على سبيل المثال أعمال تشغيلية مشتركة ام مشاريع

مشتركة).

5-2- المصالح في الشركات التابعة

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

- ✓ فهم تركيبة المجموعة الشركة القابضة و الشركات التابعة).
 - ✓ فهم المصالح التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها فيما يتعلق بالأنشطة والتدفقات النقدية.
 - ✓ تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشأة على الوصول أو استخدام الأصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة.
 - ✓ تقييم طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت التي تغطيها القوائم الموحدة.
 - ✓ تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة على التابعة.
 - ✓ 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 .
- 5-3- 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:
- ✓ اسم الشركة التابعة.
 - ✓ بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسها.
 - ✓ نسبة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من الشركة التابعة.
 - ✓ حصة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من حقوق التصويت في الشركة التابعة اذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة.
 - ✓ الربح والخسارة الذي يعزى لحصص غير المسيطرين (الأقلية) خلال الفترة المالية.
 - ✓ رصيد حقوق غير المسيطرين التراكمي لتاريخه في الشركة التابعة .
 - ✓ ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة مثل التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

5-4- المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

✓ طبيعة ومدى تأثير المنشأة المالي على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثير المنشأة على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الآخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة.

✓ طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

5-5- المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- ✓ الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الأخرى.
- ✓ الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك او الشركة الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

5-6- المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من :

- ✓ فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة للمنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

- ✓ 2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

قائمة المراجع

1- المرجع الأساسي الموصى به:

- المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020.
- جبار محفوظ، الاسواق المالية، دار هومه، ط2017، الجزائر، 2017.
- خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء، ج1، ج2، عمان، 2017.
- جمعة حميدات فلاح، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2022.

-Robert OBERT, *Pratiques des normes IFRS : références et guide d'application*, 6^{ème} édition, DUNOD, Paris, France, 2017.

- Mireille Dubé, *Normes comptables IFRS – Fiches techniques*, Editions JFD, CANADA, 2018.

2- مراجع الدعم الإضافية (إن وجدت):

- www.focusifrs.com
- www.iasplus.com
- www.ifrs.org

الملاحققائمة إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
(آخر تحديث سنة 2024)قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS¹)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ التطبيق أو التعديل	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975	2007	ساري المفعول
2	المخزون	1975	2005	ساري المفعول
3	القوائم المالية الموحدة	1977	تم الغاءه	حل محله المعياران IAS 27 و IAS 1 منذ سنة 1989
4	محاسبة الاهتلاك	1977	تم الغاءه	حل محله المعايير IAS 16 و IAS 38 منذ سنة 1998
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1976	تم الغاءه	حل محله المعيار IAS 01 منذ سنة 1997
6	آثار التغيرات في أسعار الصرف		تم الغاءه	حل محله المعيار IAS 15
7	قائمة التدفقات النقدية	1978	1992	ساري المفعول، كانت تسمى بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992
8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	2003		ساري المفعول
9	محاسبة تكاليف البحث والتطوير		تم الغاءه	حل محله المعيار IAS 38 منذ سنة 1999
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية	1980	2003	ساري المفعول، كان يسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية لغية 2005
11	عقود الانشاءات	1993	تم الغاءه	حل محله المعيار IFRS 15 منذ سنة 2017
12	ضرائب الدخل	1996		ساري المفعول
13	عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة		تم الغاءه	حل محله المعيار IAS 01 منذ سنة 1998
14	التقارير القطاعية	1997	تم الغاءه	حل محله المعيار IFRS 8 منذ سنة 2009
15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات أسعار الصرف	1978	تم الغاءه	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 بداية من سنة 2005
16	الممتلكات والمباني والمعدات	1983	2003	ساري المفعول
17	عقود الايجار	1984	تم الغاءه	حل محله المعيار IFRS 16 بداية من سنة 2019
18	الإيراد	1993	تم الغاءه	حل محله المعيار IFRS 15 بداية من سنة 2017
19	منافع الموظفين	1998	2011	ساري المفعول
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984		ساري المفعول
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985	2003	ساري المفعول

22	اندماج الأعمال	1985	تم الغاءه	حل محله المعيار 03 IFRS بداية منذ سنة 2003
23	تكاليف الاقتراض	1986	2003	ساري المفعول
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986		ساري المفعول
25	محاسبة الاستثمارات		تم الغاءه	حل محله المعياران 39 IAS و IAS 40 اعتبارا من 2001
26	المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	1987		
27	القوائم المالية المنفصلة	1990	2011	خلال المراجعة سنة 2003 تم تخصيص المعيار فقط للقوائم المالية المنفصلة، واستحداث المعايير 10 IFRS، IFRS 12 سنة 2011
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	1990	2011	حل محله المعيار 28 IAS بعد التعديل سنة 2011 والمعيار 12 IFRS منذ سنة 2013
29	التقرير المالي في الاقتصادية ذات التضخم المرتفع	1990		
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1991	تم الغاءه	حل محله المعيار 07 IFRS منذ سنة 2005
31	الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	1992	تم الغاءه	حل محله المعيار 28 IAS بعد التعديل والمعايير 11 IFRS و 12 IFRS منذ سنة 2013
32	الأدوات المالية: العرض	1996	2003	
33	حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)	1999	2003	
34	التقارير المالية المرحلية	1999		
35	العمليات غير المستمرة	1999	تم الغاءه	حل محله المعيار 05 IFRS منذ سنة 2005
36	الانخفاض في قيمة الأصول	1999		
37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة	1999		
38	الأصول غير الملموسة	1980	2004	
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	1980	تم الغاءه	حل محله المعيار 09 IFRS بداية من تاريخ تطبيقه سنة 2018
40	الاستثمارات العقارية	1980	2003	
41	الزراعة	2003	2001	

ملاحظة: المعايير التي باللون البرتقالي تعتبر سارية المفعول حتى آخر تحديث لسنة 2024.

قائمة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS¹)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	بداية التطبيق	الملاحظات
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2008/11/24	2009/07/01	
2	المدفوعات على أساس الأسهم	2004/02/19	2005/01/01	
3	دمج الأعمال	2008/01/10	2005/07/01	حل محل المعيار IAS 22
4	عقود التأمين	2004/03/31	2005/01/01	تم استبداله في عام 2023 بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17
5	الأصول المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقعة	2004/03/31	2005/01/01	حل محل المعيار IAS 35
6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2004/12/09	2006/01/01	
7	الأدوات المالية: افصاحات	2005/08/18	2007/01/01	حل محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالافصاحات
8	القطاعات التشغيلية	2006/11/30	2009/01/01	حل محل المعيار IAS 14
9	الأدوات المالية	2014/07/24	2018/01/01	حل محل المعيار IAS 39
10	القوائم المالية الموحدة	2011/05/12	2013/01/01	حل محل المعيار IAS 28 فيما يتعلق فقط بالقوائم المالية الموحدة فقط
11	الترتيبات المشتركة	2011/05/12	2013/01/01	حل محل المعيار IAS 31
12	الافصاحات عن الحقوق في المنشآت الأخرى	2011/05/12	2013/01/01	
13	قياس القيمة العادلة	2011/05/12	2013/01/01	
14	الحسابات التنظيمية	2014/01/30	2016/01/01	
15	الإيرادات من العقود مع الزبائن	2014/05/28	2018/01/01	حل محل المعيارين IAS 11 و IAS 18
16	عقود الأيجار	2016/01/13	2019/01/01	حل محل المعيار IAS 17
17	عقود التأمين	2017/05/18	2023/01/01	
18	العرض والافصاح في البيانات المالية	09/04/2024	01/01/2027	يحل محل المعيار IAS 1 بداية من 2027/01/01
19	الشركات العامة دون مساءلة عامة - الإفصاح	09/05/2024	01/01/2027	

¹ International Financial Reporting Standards

قائمة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC¹)

ملاحظات	المعايير ذات العلاقة	موضوع التفسير	رقم التفسير
	IAS 37	التغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم، والالتزامات المماثلة.	IFRIC 1
	IAS 32	الأسهم الفردية في المنشآت التعاونية والأدوات المالية المماثلة.	IFRIC 2
تم سحب هذا التفسير اعتباراً من 2005/01/01		حقوق النشر	IFRIC 3
	IAS 17	تحديد فيما إذا تضمن ترتيب معين إيجار	IFRIC 4
	IAS 27 IAS 8 IAS 31 IAS 28 IAS 39 IAS 37	الحقوق التي تنشأ عن مخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والالتزامات المماثلة.	IFRIC 5
	IAS 37	الالتزامات التي تظهر بسبب المشاركة في التلف السوقي في الأجهزة الإلكترونية والكهربائية.	IFRIC 6
	IAS 29	تطبيق مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب IAS 29 المتعلق بالإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم.	IFRIC 7
تم سحب هذا التفسير اعتباراً من 2010/01/01	IFRS 02	نطاق المعيار IFRS 02.	IFRIC 8
	IAS 39	إعادة تقييم المشتقات الضمنية.	IFRIC 9
	IAS 34	الإبلاغ المالي المرحلي والانخفاض	IFRIC 10
تم سحب هذا التفسير اعتباراً من 2010/01/01	IAS 08 IAS 32 IFRS 02	المعيار IFRS 02: العمليات المتعلقة بالمجموعة أو بأسهم الخزينة.	IFRIC 11
	IFRS 02 IFRS 07 IAS 08 IFRS 04 IAS 16 IAS 11 IAS 18 IAS 17 IAS 26 IAS 20 IAS 32 IAS 36 IAS 37 IAS 38 IAS 39	ترتيبات امتياز الخدمة	IFRIC 12
سيحل محله المعيار IFRS اعتباراً من 2017/01/01	IAS 18	برامج ولاء العملاء	IFRIC 13
	IAS 19	المعيار IAS 19 حد أصل المنافع المحددة، الحد الأدنى من متطلبات التمويل وتفاعلاتها	IFRIC 14
سيحل محله المعيار IFRS اعتباراً من 2017/01/01	IAS 18	اتفاقيات بناء العقارات	IFRIC 15
	IAS 39	التحوط لصادفي الاستثمارات في العملية الأجنبية	IFRIC 16
	IAS 27 IAS 37	توزيعات الأصول غير النقدية	IFRIC 17
سيحل محله المعيار IFRS اعتباراً من 2017/01/01	IAS 18	تحويلات الأصول إلى العملاء	IFRIC 18
		إطفاء الالتزامات المالية بأدوات الملكية	IFRIC 19
	IAS 16 IAS 38	تكاليف النقل في مرحلة الإنتاج للتقريب السطحي	IFRIC 20
	IAS 37	الرسوم	IFRIC 21
	IAS 8 IAS 21	المعاملات بالعملة الأجنبية والمقابل المسبق	IFRIC 22
	IAS 12	عدم اليقين بشأن معالجات ضريبة الدخل	IFRIC 23

¹ IFRIC Interpretations

قائمة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC¹)

ملاحظات	المعايير ذات العلاقة	موضوع التفسير	رقم التفسير
	IAS 21	المدخل إلى اليورو	SIC 7
	IAS 20	المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة للنشاطات التشغيلية	SIC 10
	IAS 12	ضرائب الدخل – التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو مالكيها	SIC 25
	IAS 1	الإفصاح – إجراءات خدمة الامتياز	SIC 29
	IAS 38	الأصول غير الملموسة – تكاليف المواقع الإلكترونية	SIC 32

قائمة معايير التقارير المالية لإفصاحات الاستدامة (IFRS S²)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	بداية التطبيق
IFRS S1	المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات العامة المتعلقة بالاستدامة	جوان 2023	1 يناير 2024
IFRS S2	الإفصاحات المتعلقة بالمناخ	جوان 2023	1 يناير 2024

قائمة الإصدارات الأخرى

موضوع الإصدار	تاريخ الصدور	آخر تعديل
الإطار التصوري للتقارير المالية لسنة 2018	أفريل 1989	مارس 2018
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	جويلية 2009	سبتمبر 2023
بيان الممارسة رقم 01: تعليق الإدارة	ديسمبر 2010	
بيان الممارسة رقم 02: إصدار الأحكام المادية	سبتمبر 2017	

¹ SIC Interpretations² IFRS Sustainability

(ضرورة ملئ هذه الخانة)

AUTHOR' SHORT BIOGRAPHY



Dr.

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

E-mail:.....

ORCID iD: <https://orcid>.....

Google Scholar ; <https://>.....

ResearchGate; <https://>.....