المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA)

خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

IFRS EXPERT

تأليف: الدكتور جمعة فلاح حميدات
PhD, IFRS Expert Certificate, CertIFR, Cert IPSAS

طبعة عام ٢٠١٩

www.iascasociety.org

منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)

حقوق التأليف محفوظة © 2019 للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة.

ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين:-

ص.ب: 922104، عمان 11192

هاتف: 5100900-6-962+

فاكس: 5100901-6-962+

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: (2014/10/4805)

ISBN: 978-9957-8696-1-8

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين أو إعادة طبعها أو نسخها أو إستخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو بإستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

لا يتحمل المجمع والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواءً كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

إن النص المعتمد لمنهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، هو النص الذي نشره المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين باللغة العربية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من المجمع. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:-

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA)

بريد إلكتروني: info@iascasociety.org

موقع إلكتروني: www.iascasociety.org

إلى زملاء المهنة العرب

بكل فخر و إعتزاز أقدم لكم منهاج مؤهل "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)" والذي أعد وفقاً لأعلى المعايير الدولية وذلك هدية إلى زملاء المهنة العرب الممارسين وإلى أبنائي الطلاب على مقاعد الدراسة.

لقد بذلت جهود مضنية شارك فيها نخبة مختارة من الأساتذة المعروفين من عدد من الجامعات العربية والأجنبية، إلى أن تم إنجاز كتاب المؤهل وتقييمه علمياً ووضعه بتصرف طلبة المجمع والجامعات العربية بما يحتويه من معلومات متطورة مواكبة للمستجدات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك يكون المجمع هو الهيئة المهنية العربية الوحيدة التي تدرس وتؤهل وفق للمنهاج الدولي.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم وعمل بجد وإخلاص لإعداد مواد المنهاج، وكل أمنيات الخير والنجاح للدارسين ولكل زميل وطالب علم يعمل جاهداً على تطوير قدراته المهنية والعلمية.

عمّان في تموز 2019

طلال أبوغزاله

رئيس مجلس الإدارة

جدول المحتويات

المحور الأول: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها	
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية	1
مقدمة	2
مجلس معايير المحاسبة الدولية	2
الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي	3
الغرض من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية	5
مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية	6
أسئلة الفصل	31

الفصل الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 1): عرض القوائم المالية	37
مقدمة	38
الغرض من القوائم المالية	38
مكونات القوائم المالية	39
الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	40
هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام	44
شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها	44
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	60
قائمة التدفقات النقدية	61
الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية	62
أسئلة الفصل	64

الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 7): قائمة التدفقات النقدية	69
مقدمة	70
فوائد قائمة التدفقات النقدية	70
تصنيف التدفقات النقدية	71
مكونات النقدية وما يعادلها	73
طرق عرض قائمة التدفقات النقدية	74
العرض في قائمة التدفقات النقدية	75
معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة	84
التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي	85
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	85
العمليات غير النقدية	86
التغيرات في الإلتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية	86
إفصاحات أخرى	87
أسئلة الفصل	96

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 8): السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	**108**
مقدمة	109
هدف ونطاق المعيار	109
التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار	109
السياسات المحاسبية	110
التغيرات في التقديرات المحاسبية	121
تصحيح الأخطاء	123
أسئلة الفصل	127

الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 10): الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية	**136**
مقدمة	137
هدف ونطاق المعيار	137
تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد)	137
الإعتراف والقياس	139
الإفصاح	144
أسئلة الفصل	145

الفصل السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 34) :التقارير المالية المرحلية	**151**
مقدمة	152
هدف المعيار	152
نطاق المعيار	152
التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار	153
شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية	153
المعاملات والأحداث الهامة	154
الإفصاحات الأخرى	155
الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	157
الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية	157
الأهمية النسبية	159
الإفصاح في القوائم المالية السنوية	159
الإعتراف والقياس	159
إعادة عرض الفترات المرحلية المُعد عنها تقرير سابق	162
إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة وفق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (10)	162
أسئلة الفصل	164

الفصل السابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 37): المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة	169
مقدمة	170
هدف المعيار	170
نطاق المعيار	170
التعريفات الواردة في المعيار	172
المخصصات	173
الإلتزامات المحتملة (الطارئة)	181
الأصول المحتملة	182
الخسائر التشغيلية المستقبلية	183
متطلبات الإفصاح	183
أسئلة الفصل	185

المحور الثاني: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة	
الفصل الثامن: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 16): الممتلكات والآلات والمعدات	191
مقدمة	192
هدف ونطاق المعيار	192
التعريفات	193
الإعتراف بالأصل	194
القياس عند الإعتراف	196
القياس بعد الإعتراف	201
الإهتلاك	206
إلغاء الإعتراف بالأصل	216
إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة	217
الإفصاح	218
التفسيرات ذات العلاقة	219
أسئلة الفصل	222

الفصل التاسع: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 23): تكاليف الإقتراض	229
مقدمة	230
المبدأ الأساسي للمعيار	230
نطاق المعيار	230
التعريفات	230
مكونات تكاليف الإقتراض	231
الأصول المؤهلة	231
الإعتراف بتكاليف الإقتراض	232
تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة	232

بدء وتعليق وإيقاف عملية الرسملة	235
الإفصاح	236
أسئلة الفصل	237

الفصل العاشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 36): الإنخفاض في قيمة الأصول	**244**
مقدمة	245
هدف ونطاق المعيار	245
التعريفات	246
تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك	247
تحديد المبلغ القابل للإسترداد	248
تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	250
تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (لإحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال)	250
القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة	252
عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد	255
وحدات توليد النقد	257
الإنخفاض في قيمة الشهرة: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد	258
خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد	261
توقيت إختبار إنخفاض القيمة	262
عكس خسارة إنخفاض القيمة	262
الإفصاح	264
أسئلة الفصل	266

الفصل الحادي عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 38) :الأصول غير الملموسة	**273**
مقدمة	274
هدف المعيار	274
نطاق المعيار	274
التعريفات	276
الإعتراف والقياس	277
الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً	280
مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل)	284
برامج الحاسوب	285
العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس	285
القياس اللاحق بعد الإعتراف	287
تدني (انخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة	290
استبعاد الأصل غير ملموسة أو تخريده	293
تكاليف تطوير الأصل غير الملموس	294
الإفصاح	294

أسئلة الفصل	296

الفصل الثاني عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 40): الإستثمارات العقارية	**303**
مقدمة	304
هدف المعيار	304
نطاق المعيار	304
تصنيف العقار على أنه إستثمار عقاري أو عقار يشغله المالك	305
التعريفات	306
الإعتراف بالإستثمارات العقارية	306
القياس اللاحق بعد الإعتراف	307
نموذج التكلفة	308
نموذج القيمة العادلة	309
عمليات التحويل	311
الإستبعادات	313
الإفصاح	313
أسئلة الفصل	317

الفصل الثالث عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	**324**
مقدمة	325
هدف المعيار	325
نطاق المعيار	325
التعريفات	326
تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكين	327
الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)	329
الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات الإستبعاد) المصنفة كمحتفظ بها للبيع	329
توزيعات أصول غير نقدية على المالكين	331
تغييرات خطة البيع	334
العرض والإفصاح	337
أسئلة الفصل	339

المحور الثالث: دمج الأعمال	
الفصل الرابع عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 3): دمج الأعمال	**344**
مقدمة	345
هدف المعيار	345
نطاق المعيار	345

التعريفات	346
طريقة الإستملاك	347
المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال	349
دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي	356
الإفصاح	357
أسئلة الفصل	366

الفصل الخامس عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 10): القوائم المالية الموحدة	**372**
مقدمة	373
هدف المعيار	373
نطاق المعيار	373
التعريفات	374
السيطرة	376
المتطلبات المحاسبية	380
متطلبات الإفصاح	382
أسئلة الفصل	398

الفصل السادس عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 27): القوائم المالية المنفصلة	**404**
مقدمة	405
هدف المعيار	405
التعريفات	405
نطاق المعيار	406
إعداد القوائم المالية المنفصلة	406
متطلبات الإفصاح	408
أسئلة الفصل	410

الفصل السابع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 28): الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	**413**
مقدمة	414
هدف المعيار	415
نطاق المعيار	415
التعريفات	415
تحديد التأثير الهام	416
طريقة حقوق الملكية	417
تصنيف الإستثمار كأصول محتفظ بها للبيع	424
التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية	424
التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	427

المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وإجراءات طريقة حقوق الملكية ومعالجة خسائر الإنخفاض في القيمة	428
المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة	434
متطلبات الإفصاح	434
أسئلة الفصل	435

الفصل الثامن عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 21): آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	**440**
مقدمة	441
هدف ونطاق المعيار	441
التعريفات	442
البنود النقدية والبنود غير النقدية	442
التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية	443
ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة	446
التغيير في العملة الوظيفية	451
استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية	451
إستبعاد (التخلص) من المنشأة الأجنبية	451
متطلبات الإفصاح	451
أسئلة الفصل	456

المحور الرابع: الأدوات المالية	
الفصل التاسع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 32): الأدوات المالية: العرض	**463**
مقدمة	464
هدف المعيار	464
نطاق المعيار	464
التعريفات	465
التصنيف كإلتزام أو حق ملكية	469
الأدوات المالية المركبة	473
الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم	476
أسهم الخزينة	477
التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية	479
عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح	479
متطلبات الإفصاح	480
أسئلة الفصل	481

الفصل العشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 9): الأدوات المالية	486
مقدمة	487
هدف المعيار	487
نطاق المعيار	487
الإعتراف المبدئي	489
تصنيف الأصول المالية	490
القياس اللاحق للأصول المالية	491
معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية	495
إعادة التصنيف	500
القياس اللاحق للمطلوبات المالية	502
إلغاء إثبات الأصول المالية	504
منهجية التدني: نموذج خسائر التدني المتوقعة	506
المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية	513
محاسبة التحوط	517
أسئلة الفصل	521

الفصل الحادي والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 7): الأدوات المالية: الإفصاحات	527
هدف المعيار	528
نظاق المعيار	528
التعريفات	529
أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي	530
الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز الملي	530
الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	531
الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	532
إعادة التصنيف	533
المقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية	533
الضمانات	533
حساب مخصص الخسائر الإئتمانية	533
الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المدمجة المتعددة	534
التعثرات والتخلف عن السداد	534
قائمة الدخل الشامل: الإفصاح عن بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر	534
الإفصاحات الأخرى	535
طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية	536
الإفصاحات النوعية	536
الإفصاحات الكمية	537

مخاطر الإئتمان	537
مخاطر السيولة	538
مخاطر السوق	539
تحويلات الأصول المالية	539
أسئلة الفصل	540

المحور الخامس: القطاعات المتخصصة	
الفصل الثاني والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 41): الزراعة	**543**
مقدمة	544
هدف المعيار	544
نطاق المعيار	544
التعريفات	545
الإعتراف والقياس	547
فروقات تقييم الأصول والمحصول الزراعي (الأرباح والخسائر)	549
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الإعتماد عليها	549
المنح الحكومية	550
الإفصاح	551
أسئلة الفصل	553

الفصل الثالث والعشرون: أولاً – المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 4): عقود التأمين	**557**
مقدمة	558
هدف المعيار	558
نطاق المعيار	558
التعريفات	559
الإعتراف والقياس	560
الإفصاح	564
الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (9)	564
أسئلة الفصل	565
الفصل الثالث والعشرون: ثانياً – المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 17): عقود التأمين	**567**
مقدمة	568
الهدف	568
النطاق	568
تجميع عقود التأمين	569
فصل المكونات عن عقد التأمين	570
مستوى تجميع عقود التأمين	570
الاعتراف	570
القياس عن الإعتراف الأولي	571

تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية	571
معدلات الخصم	572
تعديل المخاطر للتعويض عن المحاطر غير المالية	572
القياس اللاحق	572
هامش الخدمة التعاقدي	573
العقود المثقلة بالأعباء (المتوقع خسارتها)	573
منهج تخصيص أقساط التأمين	574
عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها	574
عقود الإستثمار ذات ميزات المشاركة الإختيارية	574
إلغاء الإثبات	575
العرض في القوائم المالية	575
الإفصاح	575
أسئلة الفصل	577

الفصل الرابع والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	**579**
مقدمة	580
هدف المعيار	580
نطاق المعيار	581
التعريفات	581
الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية	581
القياس عند الإعتراف	582
القياس اللاحق بعد الإعتراف	583
التدني	583
الإفصاح	584
المعالجة المحاسبية للنفط والغاز	584
أسئلة الفصل	586

الفصل الخامس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 14): الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	**589**
مقدمة	590
هدف المعيار	590
نطاق المعيار	591
التعريفات الرئيسية	591
السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة	593
الإفصاحات	596
أسئلة الفصل	597

المحور السادس: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية	
الفصل السادس والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 2): المخزون	599
مقدمة	600
هدف المعيار	600
نطاق المعيار	600
التعريفات	601
مكونات تكلفة المخزون	602
التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون	603
تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	604
أساليب قياس تكلفة المخزون	606
طرق تحديد تكلفة المخزون	607
أنظمة جرد المخزون	608
تقييم المخزون	615
الإعتراف بالمخزون كمصروف	617
متطلبات الإفصاح	618
أسئلة الفصل	619

الفصل السابع والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 15): الإيراد من العقود مع العملاء	627
مقدمة	628
هدف المعيار	628
نطاق المعيار	629
التعريفات الرئيسية	630
المرحلة رقم (1): تحديد أو تعريف العقد مع العميل	631
المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد	635
المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية	637
المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود وكونات العقد	648
المرحلة رقم (5): الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد	651
حالات خاصة للإعتراف بالإيراد	653
العرض في القوائم المالية	664
الإفصاحات	665
ملحق: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15)	665
التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	675
أسئلة الفصل	677

الفصل الثامن والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 16): عقود الإيجار	686
مقدمة	687
هدف المعيار	687
نطاق المعيار	688
التعريفات	688
تحديد عقود الإيجار	690
فصل مكونات العقد	690
مدة عقد الإيجار	691
المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر	692
دفعات عقد الإيجار غير المسددة	693
القياس اللاحق لإلتزامات عقد الإيجار	694
الإعفاءات من الإعتراف والتطبيق	699
القياس اللاحق لحق إستخدام الأصل	700
العرض	706
الإفصاحات لدى المستأجر	707
عقود الإيجار بدفاتر المؤجر	709
عقود الإيجار التشغيلية لدى المؤجر	714
المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية في سجلات المؤجر	715
الإفصاحات لدى المؤجر	718
عمليات البيع وإعادة الإستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار	720
أسئلة الفصل	723

الفصل التاسع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 19): منافع الموظفين	734
مقدمة	735
هدف المعيار	735
نطاق المعيار	735
التعريفات	736
خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة	738
منافع الموظفين قصيرة الأجل	739
منافع ما بعد التوظيف / محاسبة برامج المساهمات المحددة	741
محاسبة خطط المنافع المحددة	742
منافع الموظف الأخرى طويلة الأجل	747
منافع إنهاء التوظيف	747
الإفصاح	748
أسئلة الفصل	749

الفصل الثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 26): المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	751
مقدمة	752
هدف المعيار	752
نطاق المعيار	752
التعريفات	753
خطط المساهمة المحددة	754
خطط المنافع المحددة	754
متطلبات الإفصاح	755
أسئلة الفصل	757

الفصل الحادي والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 20): محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	758
مقدمة	759
هدف المعيار	759
نطاق المعيار	759
التعريفات	759
الإعتراف بالمنح الحكومية	760
المنح المرتبطة بالدخل	761
المنح المرتبطة بالأصول	762
المنح الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمنشأة عن المصاريف أو الخسائر..	766
عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية	767
إعادة دفع المنح الحكومية	767
المساعدات الحكومية	769
متطلبات الإفصاح	770
متطلبات التحول أو الانتقال لتطبيق هذا المعيار	770
أسئلة الفصل	771

الفصل الثاني والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 29): التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	775
مقدمة	776
هدف المعيار	776
نطاق المعيار	776
الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع	776
إعادة عرض القوائم المالية	777
إعادة عرض بنود قائمة الدخل الشامل	780
الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي	780
التضخم المرتفع (المفرط) عند وجود شركات تابعة أو زميلة	781

إنتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع	781
الإفصاح	781
أسئلة الفصل	782

الفصل الثالث والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 12): ضرائب الدخل	**787**
مقدمة	788
هدف المعيار	788
نطاق المعيار	789
التعريفات	789
المعالجة المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل	793
قياس الأصول والإلتزامات الضريبية	798
الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة	798
القوائم المالية الموحدة	799
العرض	800
أسئلة الفصل	804

الفصل الرابع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 1): تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	**808**
مقدمة	809
هدف المعيار	809
نطاق المعيار	809
الإعتراف والقياس	810
المعلومات المقارنة	812
التقديرات	813
إستثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى	813
تفسير الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	814
أسئلة الفصل	815

الفصل الخامس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 2): المدفوعات على أساس الأسهم	**817**
مقدمة	818
هدف المعيار	818
نطاق المعيار	818
التعريفات	819
معالجة شروط الوفاء بالشروط (الإكتساب)	820
الإعتراف	820
الإفصاح	828

أسئلة الفصل	830

المحور السابع: الإفصاح في البيانات المالية	
الفصل السادس والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	835
مقدمة	836
هدف المعيار	836
الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة	836
نطاق المعيار	837
التعريفات	837
متطلبات الإفصاح	839
أسئلة الفصل	842

الفصل السابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 33): حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)	844
مقدمة	845
هدف المعيار	845
نطاق المعيار	845
التعريفات	846
ربحية السهم الأساسية	847
ربحية السهم المخفضة	850
وجود عنصر منحة في إصدار حقوق الإكتتاب بالأسهم	854
متطلبات العرض	856
الإفصاح	856
أسئلة الفصل	857

الفصل الثامن والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 8): القطاعات التشغيلية	862
مقدمة	863
هدف المعيار	863
نطاق المعيار	863
التعريفات	864
القطاعات المشمولة في التقارير المالية	864
الإفصاح	866
أسئلة الفصل	872

الفصل التاسع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 11): الترتيبات المشتركة	875
مقدمة	876

هدف المعيار	876
نطاق المعيار	876
التعريفات	876
خصائص الترتيبات المشتركة	877
السيطرة المشتركة	878
أنواع الترتيبات المشتركة	879
القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك	879
المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة	883
متطلبات الإفصاح	884
أسئلة الفصل	885

الفصل الأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	**887**
مقدمة	888
هدف المعيار	888
نطاق المعيار	889
التعريفات	889
الإفصاح عن الأحكام والإفتراضات الهامة	890
المصالح في الشركات التابعة	891
الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية	891
الحصص (المصالح) في الشركات التابعة غير المدرجة في القوائم الموحدة (المنشآت الإستثمارية)	892
الحصص (المصالح) في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة	892
المخاطر المرتبطة مع حصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة	892
المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة	893
أسئلة الفصل	894

الفصل الحادي والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 13): قياس القيمة العادلة	**895**
مقدمة	896
هدف المعيار	896
نطاق المعيار	896
القياس	897
القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي	902
أساليب التقييم	902
الإفصاح	907
أسئلة الفصل	908

المراجع العربية	910
المراجع الأجنبية	911

محور:إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

The Conceptual Framework for Financial Reporting

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. الجهات الواضعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.
2. عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:
   - هدف التقارير المالية.
   - الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
   - القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير.
   - عناصر القوائم المالية.
   - الإعتراف وإلغاء الإعتراف.
   - القياس.
   - العرض والإفصاح.
   - مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

1. مقدمة

تختلف أسس إعداد وعرض القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل منشآت الأعمال حول العالم بإختلاف المعايير والقواعد المستخدمة في إعدادها، ويعود ذلك لإختلاف القوانين والأنظمة والظروف الإقتصادية والإجتماعية من دولة لأخرى.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات مما يتطلب من إدارة المنشأة إستخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض المنسجمة مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ولمساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[1]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 وكذلك عام 2018 حيث صدر الإطار المفاهيمي المعدل ليتضمن **ثمانية** فصول أو محاور. ويبدأ سريان هذا المعيار إعتباراً من 2020/1/1 لمعدي البيانات المالية الذين يقومون بتطوير سياسات محاسبية إعتماداً على الإطار المفاهيمي[2].

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

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية

Board (IASB) International Accounting Standards

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

[2] علماً بأن المعيار ملزم التطبيق فور صدوره في آذار/2018 على مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسرات المعايير الدولية للتقارير المالية.

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي إنتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والذي كانت قد انشأت عام 1973.

والمجلس المذكور ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، وأعضاء المجلس الستة عشرمن تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم –من أجل المصلحة العامة– بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قد أصدرت خلال عملها من عام 1973 – 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار منها 17 معيار تم إستبدالها أو إلغائها.

وإبتداءاً من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRSs والبالغة حتى الآن 17 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IASs.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلي:

أ. لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواقرأسالمال العالمية في اتخاذ قرارات إقتصادية؛ و

ب. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛ و

ج. تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

3. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

1.3 مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

أ. هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC).

ب. معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA).

ج. مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB).

د. مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

2.3 الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني. ومقر الإتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حالياً في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة. ويهدف الإتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي.

3.3 منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي
(OECD)Organization for Economic Co-operation and Development

وتسمى نادي الأغنياء حيث تضم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما وتقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية.

4.3 المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)
International Organization of Securities Commissions

تضم هذه المنظمة الجهات المنظمة (Regulators) لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وأن الإختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات العاملة في تلك الدول. ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر الأخيرة،

وقد حصل إتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

5.3 المنظمة (اللجنة) الأوروبية European Commission (EC)

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الإتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانوناً في قوانين دول الإتحاد الأوروبي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000 ميلادي أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الإتحاد الأوروبي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005 ميلادي.

6.3 الأمم المتحدة United Nations (UN)

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعداً سياسياً ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والإقتصادي الدولي.

4. الغرض من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)[3]. كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق، وقد تم استكمال التعديلات على الإطار المفاهيمي بإصدار نسخة منقحة (معدلة) في شهر آذار/2018، حيث تتضمن النسخة المعدلة من الإطار المفاهيمي تغيرات شاملة للإطار المفاهيمي السابق الصادر عام 1989 والمعدل عام 2010.

وقد هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية من التعديلات على الإطار المفاهيمي إلى تعزيز وجود مفاهيم عالية المستوى وبتفاصيل كافية تساعد المجلس في تطوير المعايير المحاسبية، وتساعد الآخرين في فهم وتفسير المعايير بشكل أفضل.

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

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

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

أ. مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير ومراجعة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs اعتماداً على مفاهيم متسقة ومتناغمة.

ب. مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير السياسات المحاسبية عندما لا يحدد معيار محاسبي معين سياسات محاسبية محددة، أو عندما يكون هناك بدائل متعددة للسياسات المحاسبية يمكن الإختيار بينها.

ج. مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs.

ولا يعتبر الإطار المفاهيمي معياراً بذاته ولا يستخدم لتجاوز أو بديل لمتطلبات أي معيار محاسبي دولي.

5. مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2018 من فصول أو أجزاء ثمانية هي:

1- الفصل الأول: هدف التقارير المالية
2- الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
3- الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير
4- الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية
5- الفصل الخامس: الإعتراف والغاء الإعتراف
6- الفصل السادس: القياس
7- الفصل السابع: العرض والإفصاح
8- الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

1.5 الفصل الأول: هدف التقارير المالية The objective of Financial Reporting

- إن هدف التقارير المالية للأغراض العامة هو تزويد المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد المنشأة.
- إن المستخدمين الرئيسين (الأساسيين) Primary Users للتقارير المالية هم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين. وهم الذين تُوجّه لهم التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن قد نجد أطراف أخرى، مثل الجهات التنظيمية والمنافسين وغيرهم تستفيد من تلك التقارير، إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.
- **ويقوم مستخدمو المعلومات بالإستفادة من التقارير المالية لإتخاذ قرارات حول:**
  - شراء أو بيع أو الإحتفاظ بالأدوات المالية (سواء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين).
  - تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الإئتمان.
  - ممارسة حقوق التصويت أو التأثير على عمل الإدارة والمتعلقة باستخدام موارد المنشأة.
- **ولإتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم ما يلي:**
  - صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة.
  - تقييم وصاية الإدارة Management Stewardship أي تقييم كفاءة وفعاليّة إدارة المنشأة في القيام بمسؤولياتهم عند استخدام موارد المنشأة الحالية.

معلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة المعدة للتقارير ومطالباتها والتغيرات في الموارد والمطالبات.

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

- **ولتقييم صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة وتقييم وصاية الإدارة (تقييم كفاءة وفعاليّة إدارة المنشأة) فإن مستخدمي المعلومات المالية بحاجة إلى ما يلي:**
  - معلومات حول المواد الإقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة والتي توفرها **قائمة المركز المالي.**
  - معلومات حول التغيرات التي حدثت على تلك الموارد والمطالبات، وتمثل تلك التغيرات الأداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على معرفة وفهم العوائد التي حققتها المنشأة من مواردها الإقتصادية مما يمكن من الحكم على وصاية الإدارة أي كفاءتها وفعاليتها في إدارة موارد المنشأة والتي توفرها **قائمة الدخل الشامل.**
  - معلومات حول التغيرات الحاصلة على التدفقات النقدية، والتي توفرها **قائمة التدفقات النقدية.**

- معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الإقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها (باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي التي تعرضها قائمة الدخل الشامل)، مثل إصدار أسهم أو توزيعات أرباح نقدية أو عينية للملاك والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت على موارد المنشأة والمطالبات عليها خلال الفترة المالية. ويوفر ذلك **قائمة التغيرات في حقوق الملكية**.

- **الأداء المالي حسب محاسبة الإستحقاق:** يبين الإطار المفاهيمي إن اتباع أساس الإستحقاق المحاسبي يعكس آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها في الفترات التي حصلت فيها تلك المعاملات والأحداث، حتى وإن حصلت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة في فترة مختلفة. وهذا الأمر مهم لأن المعلومات حول الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها والتغيرات في مواردها الإقتصادية ومطالباتها خلال فترة معينة تقدم أساساً أفضل لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة مقارنة بالمعلومات الوحيدة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

- إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمنشأة. ويمكن أن تساعد المستخدمين على تقييم سيولة وملاءة المنشأة واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في إمكانية حصولها على ذلك التمويل، وهذه المعلومات تساعد مستخدمي المعلومات على تقييم وصاية الإدارة (كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة موارد المنشأة). وتساعد المعلومات حول الأولويات وترتيبات دفع المطالبات الحالية المستخدمين على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لديهم مطالبات على المنشأة.

- ويبين الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأن التقارير المالية للأغراض العامة لا يمكن أن تزود مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجوها لإتخاذ القرارات الإقتصادية، حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر أخرى تتعلق بقراراتهم الإقتصادية.

2.5 الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative characteristics of useful financial information

- يبين الإطار المفاهيمي خصائص المعلومات المالية الواجب توفرها حتى تكون تلك المعلومات أكثر فائدة لمستخدمي المعلومات لاتخاذ القرارات حول المنشأة. تُطبّق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية، بالإضافة إلى المعلومات المالية التي تُقدّم بطرق أخرى مثل وسائل إيضاحية حول توقعات واستراتيجيات الإدارة للمنشأة، وأنواع أخرى من المعلومات حول التوقعات المستقبلية.

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وأن تمثل بصدق ما تريد تمثيله، وتزيد وتتعزز الفائدة من المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتقدم بالوقت المناسب وقابلة للفهم.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة Relevance

- المعلومات المالية الملائمة هي المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين إذا كانت تتضمن قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.
- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.
- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة وقادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية Predictive Value** أو **القيمة التأكيدية Confirmatory Value أو كلاهما**. ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الإقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

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

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

ب- التمثيل الصادق Faithful Representation

- تعرض وتمثل التقارير المالية للأغراض العامة الظواهر الإقتصادية بالأرقام والكلمات (معلومات وصفية) ويجب أن تكون المعلومات المالية ليس فقط ملائمة وإنما تمثل وتعرض بصدق الظواهر والأحداث التي تريد التعبير عنها، والتمثيل الصادق يُقصد به أن المعلومات المالية تمثل وتعبر عن جوهر الظواهر والأحداث الإقتصادية بدلاً من الشكل القانوني لها فقط (خاصية الجوهر فوق الشكل Substance over form)[4].

فمثلاً إعداد القوائم الموحدة هو تعبير عن الأحداث الإقتصادية وفق **الجوهر الإقتصادي** باعتبار أن الشركة التابعة مسيطر عليها وتعامل باعتبارها جزء من الشركة الأم **وليس الشكل القانوني** باعتبار أن لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركة الأم.

- حتى تكون المعلومات المالية ذات تمثيل صادق يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تعظم وتعزز الصفات التالية:

أن تكون **كاملة Complete، ومحايدة Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error.**

[4] في الكثير من الحالات فإن الجوهر الإقتصادي للظواهر والأحداث والشكل القانوني لها يتوافقان.

ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- **وتعني خاصية كاملة** أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ممارسة الحيطة والحذر أو (حصيف) Prudence تدعم وتعزز صفة الحياد للمعلومات وبالتالي تدعم التمثيل الصادق للمعلومات، حيث أن الحيطة والحذر Prudence وفق مجلس المعايير IASB هي عملية الحذر عند اتخاذ الأحكام في ظروف **عدم التأكد Uncertainty**، وبخصوص **عدم التأكد في القياس Measurement Uncertainty** يرى مجلس المعايير: (أن عملية القياس في ظل ظروف عدم التأكد لا تمنع أن تكون المعلومات مفيدة، وعلى أي حال في بعض الحالات فإن المعلومات الأكثر ملائمة قد تكون ذات مستوى مرتفع من عدم التأكد في القياس، لكن معظم المعلومات المفيدة تخضع لمستوى منخفض من عدم التأكد في القياس).

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

- أما **خاصية الخلو من الأخطاء** يُقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.
- إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملاءمة. فمثلاً قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم. ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الإعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

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

ثانياً: الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات Enhancing Qualitative Characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يُقصد 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 إتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الإستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الإتساق في تطبيق تلك السياسات.
- رغم أنه من الممكن تمثيل ظاهرة إقتصادية مفردة بصدق بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبة بديلة لنفس الظاهرة الإقتصادية يقلص من قابلية المقارنة.

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الإقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضاً.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الإحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولاً صادر أولاً مثلاً.

ج- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لإتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تاثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي

تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لإتخاذ القرارات.

د-القابلية للفهم Understandability

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

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن, ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة أو التمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

قيود (محددات) التكلفة على التقارير المالية المفيدة The cost constraint on useful financial reporting

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

3.5 الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير Financial statements and the reporting entity

كما ذكرنا سابقاً فإن هدف القوائم المالية هو تزويد مستخدمي تلك القوائم بالمعلومات المالية حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف المنشأة حيث يتم تزويد تلك المعلومات من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي (قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر)، وأيضاً من خلال القوائم الأخرى والإيضاحات Notes من خلال عرض والإفصاح عما يلي:

- الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المُعترف بها، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عن الإعتراف بتلك الأصول والإلتزامات.

- الأصول والإلتزامات التي لم يتم الإعتراف بها مثل الأصول والإلتزامات المحتملة أو الطارئة (راجع معيار المحاسبة رقم 37)، أي تلك التي لا ينطبق عليها شروط الإعتراف الواردة في الجزء الخامس من الإطار المفاهيمي المبين لاحقاً، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عنها.
- التدفقات النقدية.
- المساهمات (الإستثمارات) المقدمة من المالكين والتوزيعات لهم.
- الطرق والإفتراضات والأحكام المستخدمة في تقدير المبالغ المعروضة أو المفصح عنها، والتغيرات فيها.

فترة التقرير Reporting Period

- يتم إعداد القوائم المالية لفترة مالية محددة من الزمن تسمى (فترة التقرير) حيث تقدم تلك القوائم معلومات حول الأصول والإلتزامات بما في ذلك الأصول والإلتزامات غير المُعترف بها، وكذلك معلومات حول الدخل والمصاريف لفترة التقرير.
- عند عرض القوائم المالية يتم عرض معلومات مقارنة لفترة مالية واحدة سابقة على الأقل، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات وسلوك (اتجاه Trend) بنود القوائم المالية.
- يتم إدراج المعلومات حول العمليات المستقبلية والأحداث المستقبلية الممكن حدوثها ضمن القوائم المالية إذا توفر **الشرطيين التاليين** معاً:

– إذا كانت متعلقة بأصول وإلتزامات (بما فيها الأصول والإلتزامات غير المُعترف بها مثل الأصول والإلتزامات المحتمله أو الطارئة (راجع معيار المحاسبة رقم 37)) أو حقوق الملكية والقائمة خلال أو عند نهاية فترة التقرير، أو متعلقة ببنود الدخل والمصاريف لفترة التقرير. و

– أن تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

فمثلاً إذا كان الأصل أو الإلتزام يتم قياسه من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، فإن المعلومات حول كيفية تقدير تلك التدفقات يمكن أن يساعد مستخدمي القوائم في فهم المبالغ التي تم قياسها وآليات تحديدها.

فرضية الاستمرارية Going Concern Assumption

يتم عادة إعداد القوائم المالية بافتراض بأن المنشأة معدة التقرير Reporting Entity مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور. ويتم عند إعداد وعرض القوائم المالية بأنه لا يوجد نية أو حاجة في الدخول في عملية تصفية أو وقف نشاط المنشأة.

وإذا كان هناك نية أو حاجة للتصفية أو وقف نشاط المنشأة، فإن القوائم المالية سيتم إعدادها على أساس مختلف مثل أساس التصفية مثلاً، وفي هذه الحالة يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأساس المستخدم لإعدادها. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم يتطلب الإفصاح عن الظروف المهددة لفرضية الإستمرارية والمتوقع حدوثها خلال 12 شهر من تاريخ القوائم المالية.

المنشأة معدة التقرير The Reporting Entity

- المنشأة معدة التقرير هي المنشأة التي يطلب منها أو تختار إعداد القوائم المالية. وقد تكون منشأة منفردة A Single Entity (ليس لها شركات تابعة أو زميلة أو مشاريع مشتركة) أو جزء من منشأة، أو قد تتضمن أكثر من منشأة، وليس بالضرورة أن تكون المنشأة معدة التقرير لها كيان قانوني Legal Entity.
- إذا كان للمنشأة الأم (س) سيطرة على منشأة تابعة أخرى (ص) فإن المنشأة معدة التقرير تشمل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، وبالتالي تسمى القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير **بالقوائم المالية الموحدة** Consolidated Financial Statements، أما إذا تم إعداد القوائم المالية للمنشأة الأم فقط فإن القوائم المالية تسمى قوائم مالية غير موحدة Unconsolidated Financial Statements.
- إذا كانت المنشأة معدة التقرير تتضمن منشآتان أو أكثر دون وجود علاقة (الأم والتابعة) بينهما، فإن القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير تسمى **القوائم المالية المجمعة** Combined Financial Statements فعلى سبيل المثال إذا كان المالك (المستثمر) فرد يملك الشركات (أ) و (ب) و (ج) ولا يوجد علاقة بين الشركات ولكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معاً ففي هذه الحالة فإن القوائم المالية للشركات معاً تسمى **القوائم المالية المجمعة.**
- إذا لم يكن هناك كيان قانوني قائم للمنشأة معدة التقرير ولا تشمل منشآت مرتبطة بعلاقة (الأم والتابعة) فإن هناك صعوبة في تحديد حدود المنشأة معدة التقرير Boundary of the Reporting Entity، في هذه الحالة فإن حدود المنشأة معدة التقرير يتم تحديده من خلال حاجة مستخدمي المعلومات الرئيسين Users of Financial Information من القوائم المالية بحصولهم على معلومات ملائمة

وتتصف بالتمثيل الصادق، والمنشأة معدة التقرير يجب أن لا تتضمن مجموعة عشوائية أو غير كاملة من الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل، والمصاريف. فمثلاً يمكن إعداد قوائم مالية لقطاع عمل تشغيلي أو فرع تم تخصيص موارد محددة له بحيث يكون مركز ربحية يولد إيرادات ومصاريف، ويتم تحديد أداءه ومركز المالي على حدة.

- القوائم المالية الموحدة تقدم معلومات حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف للمنشأة الأم والمنشآت التابعة لها باعتبارها جميعاً منشأة واحدة تطبيقاً لخاصية الجوهر فوق الشكل.
- لا تعرض القوائم المالية الموحدة معلومات منفصلة حول أصول وإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف لأي من المنشآت التابعة. حيث تبين القوائم المالية الخاصة بكل منشأة تابعة تلك المعومات.
- يمكن عرض معلومات عن بعض أو كل الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل، والمصاريف للمنشأة الأم في القوائم المالية الموحدة ضمن الإيضاحات Notes.
- لا تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية غير الموحدة (المنفصلة) كافية لتلبية حاجة المستخدمين الرئيسين من المعلومات حول الشركة الأم. ومع ذلك يمكن أن يطلب من المنشأة الأم بموجب تشريع مثلاً أو أن تختار طوعاً عرض قوائم غير موحدة (منفصلة) إلى جانب القوائم المالية الموحدة.

4.5 الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية Financial Statements Elements

تمثل عناصر القوائم المالية بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف.

الأصل Asset: هو **مورد اقتصادي** حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويتضمن هذا التعريف الأركان التالية؛

أ- أن الأصل هو مورد اقتصادي

ب- وجود السيطرة على المورد الإقتصادي

ويبين الإطار المفاهيمي ما يلي بخصوص ماهية المورد الإقتصادي وتعريف السيطرة:

أ- **المورد الإقتصادي** An Economic Resource: هو **حق** من الممكن Potential أو بمقدوره أن ينتج عنه منافع إقتصادية.

الحق Right: الحق الذي من الممكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية يأخذ أشكال عديدة، منها:

1- حقوق يقابلها إلتزامات على أطراف أخرى:

مثل حق المنشأة باستلام نقدية من منشأة أخرى كالذمم المدينة، **أو** حقوق باستلام سلع أو خدمات مثل مبالغ مدفوعة مقدماً للمورد، **أو** حقوق لتبادل أصول أو أدوات مالية مع طرف آخر وشروطها إيجابية للمنشأة بتاريخ إعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلاً اليورو/ الدولار بسعر محدد فإذا ارتفع سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد سترتفع أي تصبح لها قيمة موجبة ويحقق العقد أرباح تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة موجبة" ضمن الأصول[5]. **أو** حقوق الإنتفاع من مطالبات على أطراف أخرى سينتج عنها استلام مورد اقتصادي نقدية أو أي أصل آخر عند توفر أحداث مستقبلية غير مؤكدة مثل الأصول المحتملة[6].

2- حقوق لا تمثل إلتزامات على أطراف أخرى:

مثل حقوق استخدام ناتجة عن استئجار أصول من شركات أخرى (رسملة عقد الإيجار بموجب معيار 16 IFRS)، حيث يعتبر حساب "حقوق استخدام الأصول المستأجرة" ضمن أصول المستأجر، وكذلك حقوق استخدام الملكية الفكرية.

- ويشير الإطار المفاهيمي هنا بأن هناك سلع وخدمات يتم استلامها واستهلاكها فوراً حيث تتحول إلى مصروف عند استلامها، مثل خدمات العاملين لدى المنشأة حيث يتم استلام المنفعة منها واستهلاكها فوراً. لذلك فإن حق المنشأة في الحصول على المنافع الناتجة عن تلك الأصول أو الخدمات تكون موجوداً لحظياً فقط أي لحظة الحصول عليها.
- لا تعتبر كافة حقوق المنشأة أصولاً للمنشأة يتم الإعتراف بها. لذلك حتى تكون تلك الحقوق أصولاً يجب أن يكون من الممكن (القدرة) Potential الحصول عليها دون المنشآت الأخرى أي يمكنها منع المنشآت الأخرى من الحصول على منافعها. ومثال على ذلك حقوق المنشأة في الحصول على السلع والخدمات العامة مثل استخدام الطرقات والمرافق العامة، فلا تعتبر أصولاً للمنشأة.
- وهناك حالات لا تحصل المنشأة على منافع اقتصادية من ذات تلك الأصول، مثل أدوات الدين والملكية الصادرة عن المنشأة والمُعاد شرائها من قبل نفس المنشأة، مثل (أسهم الخزينة) والتي تصنف كتخفيض لحقوق الملكية. ومن الحالات الأخرى أيضاً عند إعداد القوائم المالية الموحدة لمجموعة

[5] يمكن مراجعة معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للإطلاع على تفاصيل أكثر حول المشتقات المالية.

[6] الأصول المحتملة يتم معالجتها ضمن معيار IAS 37.

شركات أي قوائم مالية موحدة للشركة الأم وشركاتها التابعة فإن أداة الدملكية أو أداة الدين التي تصدرها إحدى الشركات في المجموعة والمُحتفظ بها من قبل شركة أخرى في نفس المجموعة لا تعتبر موارد اقتصادية للمنشأة معدة التقرير حيث يتم استبعاد وحذف تلك العمليات عند إعداد القوائم الموحدة.

- في بعض الحالات قد يكون من غير المؤكد إمكانية تحديد وجود الحق مثل الأصول المحتملة كالقضايا المقامة على الغير ولم يتأكد بعد استلام أصول ناتجة عنها مثل نقدية أو أصول أخرى، فبالرغم من وجود الحق إلا أنه لا يتم الإعتراف بها ويتم الإفصاح عنها فقط[7].

إحتمالية الحصول على منافع إقتصادية من الأصل Potential to Produce Economic Benefits

☒ ويبين الإطار المفاهيمي بأنه ليس بالضرورة أن يكون من المؤكد Certain أو حتى من المرجح Likely بأن يولد **الحق Right** منافع اقتصادية، وإنما يكفي أن تكون تلك الحقوق موجودة ويوجد إمكانية للمنشأة للحصول على تلك الحقوق دون المنشآت الأخرى كما ذكرنا سابقاً.

☒ قد يكون **الحق Right** يستوفي تعريف المورد الإقتصادي ويعتبر أصلاً حتى لو كانت إحتمالية توليد منافع إقتصادية منخفضة. حيث تؤثر إحتمالية تحقيق منافع إقتصادية للمنشأة على كيفية معالجة الأصل سواء بالإعتراف به أو الإفصاح عنه فقط بإيضاحات البيانات المالية.

ب- وجود السيطرة على المورد الإقتصادي:

تسيطر المنشأة على المورد الإقتصادي إذا كان لديها إمكانية حالية مباشرة لاستخدام المورد الإقتصادي والحصول على المنافع الإقتصادية التي قد تنتج عنه. وتتضمن السيطرة قدرة المنشأة على منع الأطراف (المنشآت) الأخرى من توجيه استخدام المورد الإقتصادي والحصول على المنافع الإقتصادية التي قد تنتج عنه.

ويمكن النظر إلى الأصول وفقاً لطبيعة تلك الأصول وتقسم إلى:

- أصول ملموسة: وهي الممتلكات والمصانع والمعدات مثل أثاث، ومباني، ومعدات.... الخ.
- أصول غير ملموسة: وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل.مثل، الشهرة، وبراءة الإختراع، والعلامة التجارية.... الخ.
- أصول بيولوجية: وهي الأصول التي تتمتع بالنمو والحياة، وهي الثروة الحيوانية والنباتية، مثل الأبقار والمواشي والأشجار.....الخ.

[7] يمكن الرجوع لمعيار رقم 37 IAS للحصول على معالجة الأصول المحتملة.

- أصول مالية: وهي النقدية وأصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لإستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى.
- أصول ناتجة عن حقوق استخدام أصول مستأجرة.
- أصول إستخراجية: وهي أصول الموارد غير المتجددة، مثل النفط والغاز والمحاجر... الخ.

الإلتزام Liability: هو تعهد حالي على المنشأة لتحويل (نقل) مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة. ويبين الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بالإلتزامات ما يلي:

- الإلتزام هو واجب أو مسؤولية ليس للمنشأة القدرة العملية على تجنبها، والإلتزام يكون يكون دائماً مستحقاً لطرف آخر سواء كان شخص طبيعي أو منشأة أخرى أو مجموعة أشخاص أو مجموعة منشآت أو المجتمع ككل. وليس من الضرورة أن يكون ذلك الطرف معروفاً أو محدداً بعينه.
- قد ينشأ الإلتزام عن عقد أو قانون أو ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، أو قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياساتها المعلنة وتسمى عندها الإلتزامات الإستنتاجية[8] Constructive Liability.
- نقل أو تحويل المورد الاقتصادي Transfer of an Economic Resource:

يتضمن تعريف الإلتزام أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير، ولتحقيق ذلك فإن الإلتزام يجب أن يكون قادر أو يمكنه أن يتطلب تحويل مورد إقتصادي لطرف آخر. وليس بالضرورة أن تكون تلك الإمكانية مؤكدة أو حتى مرجحة الحدوث، لكن يكفي فقط ان يكون الإلتزام موجوداً وأن يتوفر على ما يشير إلى أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير. ويمكن أن يستوفي الإلتزام التعريف السابق حتى لو كانت إحتمالية تحويل أو نقل المورد الإقتصادي منخفضة، وعليه هناك إلتزامات يعترف بها بالقوائم المالية وأخرى يجب الإفصاح عنها فقط وبالتالي فهي موجودة.

ومن الأمثلة على الإلتزامات ما يلي:

- إلتزام بدفع نقدية، مثل ذمم دائنة أو مصاريف مستحقة الدفع وغيرها.
- إلتزامات لتسليم بضاعة أو تقديم خدمات، مثل إيرادات مقبوضة مقدماً.
- إلتزامات لتبادل موارد إقتصادية مع طرف آخر وكون شروطها غير ايجابية للمنشأة بتاريخ إعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة أجنبية مقابل عملة أخرى مثلاً اليورو/ الدولار بسعر محدد فإذا انخفض سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ إعداد القوائم فإن قيمة العقد

[8] يمكن الرجوع لمعيار رقم IAS 37 للحصول على معالجة الإلتزامات الإستنتاجية.

ستنخفض أي تصبح له قيمة سالبة ويحقق العقد خسارة تقييم عندها يظهر حساب يسمى "مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة" ضمن الإلتزامات[9].

- الإلتزام الحالي نتيجة حدث سابق Present Obligation as a Result of Past Events: ينشأ الإلتزام الحالي كنتيجة لأحداث سابقة إذا حصلت المنشأة على المنافع الإقتصادية، مثل شراء بضاعة أو الحصول على خدمات، مما ينج عنه اضطرار المنشأة إلى نقل مورد إقتصادي (دفع نقدية مثلاً) للغير، بحيث لم يكن على المنشأة نقله لولا ذلك (أي لولا حصول المنشأة على منافع أو اتخاذها إجراء نتج عنه نشوء إلتزام لنقل مورد إقتصادي للغير).

حقوق الملكية Equity

حقوق الملكية: هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح (تنزيل) كافة الإلتزامات. أي أن:

حقوق الملكية = الأصول – الإلتزامات

- إن حقوق الملكية هي المطالبات على المنشأة والتي لا تمثل إلتزامات. وتنشأ حقوق الملكية أما بموجب عقد أو تشريع أو أية وسيلة أخرى، ففي الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات، والإحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أوالأخرى على قدرة المشروع على توزيع أوإستعمال ملكيتها.
- ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءاً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

تعريف الدخل والمصروفات Definitions of Income and Expenses

الدخل Income: هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

[9] يمكن مراجعة معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للإطلاع على تفاصيل أكثر حول المشتقات المالية.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

المصروفات Expenses: هي النقص في الأصول أو الزيادة في الإلتزامات والتي تؤدي إلى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين (لا تعتبر توزيعات الأرباح ضمن مصروفات).

وتعتبر بنود الدخل والمصروفات من عناصر القوائم المالية التي تعبر عن وتقيس أداء المنشأة، ولا تقل أهمية المعلومات حول بنود الدخل والمصاريف عن أهمية المعلومات حول الأصول والإلتزامات.

4.6 الفصل الخامس: الإعتراف وإلغاء الإعتراف Recognition and De-recognition

الإعتراف Recognition: هو عملية تسجيل وإدراج بند ما من خلال مبلغ نقدي في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي (الدخل الشامل) للبنود التي تستوفي تعريف أحد عناصر البيانات المالية والتي تشمل الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات. وتسمى القيمة التي يعترف بها لاي أصل أو إلتزام أو حق ملكية بالقيمة المسجلة (المدرجة) Carrying Amount، ويتم عرض بنود القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة وقابلة للمقارنة.

ويعتبر الإعتراف مناسباً Appropriate إذا كان يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة Relevant حول بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، وأن يمثل الإعتراف بصدق Faithful Representation تلك البنود، لأن الهدف هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنيين الآخرين.

ويبين الشكل التالي كيف يربط الإعتراف بين عناصر البيانات المالية:

قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة المالية
الأصول – الإلتزامات = حقوق الملكية
+
قائمة الأداء المالي (الدخل الشامل)
الدخل – المصاريف

التغيرات في حقوق الملكية

+
مساهمات الملاك بحقوق الملكية – توزيعات للمالكين
=
قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة المالية
الأصول – الإلتزامات = حقوق الملكية

معايير الإعتراف Recognition Criteria:

تتضمن شروط الإعتراف في القوائم المالية ما يلي:

1. يتم الإعتراف بالبنود التي تستوفي (تحقق) تعريف الأصل، الإلتزام، وحق الملكية في قائمة المركز المالي. وأيضاً يتم الإعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الدخل والمصروف في قائمة الأداء المالي (قائمة الدخل الشامل). وعلى أي حال ليس كافة البنود التي تستوفي شروط الإعتراف يعترف بها.
2. أن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات تتصف بخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق.

ومن منظور الإطار المفاهيمي فإن عدم الإعتراف ببند من بنود القوائم المالية انطبقت عليه شروط الإعتراف يجعل قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي، أقل إكتمالاً Less Complete وقد يؤدي ذلك إلى استبعاد معلومات مالية مفيدة من القوائم المالية.

ومن جانب آخر قد يؤدي الإعتراف ببعض بنود القوائم المالية التي تستوفي شروط الإعتراف إلى عدم تقديم معلومات مفيدة أي تتصف بـ (الملائمة والتمثيل الصادق) لمستخدمي المعلومات. ومن الأمثلة على إن عملية الإعتراف قد لا تؤدي دائماً إلى تقديم معلومات **ملائمة** ما يلي:

أ- وجود حالة عدم التأكد من وجود الأصل أو الإلتزام. Existence Uncertainty

ب-إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر أو الوارد متدنية. Low probability of a flow of economic benefits.

وحتى إذا توفرت خاصية الملاءمة عند الإعتراف باحد بنود القوائم المالية، فإن الإعتراف بتلك البنود يجب أن يحقق خاصية التمثيل الصادق والتي قد تتأثر بما يلي:

أ- عدم التأكد في عملية القياس Measurement Uncertainty.

ب-عدم الإتساق في الإعتراف (عدم المطابقة) Recognition Inconsistency (Accounting Mismatch).

ج- متطلبات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

محدد التكلفة Cost Constraint

تتأثر عملية الإعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الإعتراف بالأصل والإلتزام إذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الإعتراف ستكون على الأرجح تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.

إلغاء الإعتراف (الإستبعاد) De-recognition

إلغاء الإعتراف: هي عملية استبعاد كل أو جزء من الأصل أو الإلتزام المُعترف به من قائمة المركز المالي. ويتم ذلك عادةً عندما لم يعد يستوفي البند المُعترف به تعريف الأصل أو الإلتزام وكما يلي:

أ- إلغاء الإعتراف بالأصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل أو جزء من الأصل المُعترف به.

ب- إلغاء الإعتراف بالإلتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة إلتزام حالي لكل أو جزء من الإلتزامات المُعترف بها.

4.7 الفصل السادس: القياس Measurement

أسس القياس Measurement Bases

1. التكلفة التاريخية Historical Cost : توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه.

التكلفة التاريخية للأصول تنخفض إذا حدث تدني في قيمتها، والتكلفة التاريخية للإلتزامات تزداد إذا أصبحت محملة بالأعباء (Onerous).

إحدى طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والإلتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المطفأة (راجع معيار IFRS 9).

2. أساس التكلفة الجارية Current Value:

القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس Measurement Date

يتضمن مقياس القيم الجارية ما يلي:

أ- **القيمة العادلة Fair Value:** هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو دفعه لنقل (تسديد) إلتزام في عملية إعتيادية بين المشاركين بالسوق بتاريخ القياس.

وتعكس القيمة العادلة التوقعات الحالية للمشاركين بالسوق حول مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية، ويمكن الحصول على القيمة العادلة مباشرة من سوق نشط Active Market وفي حالات أخرى يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب قياس أخرى، مثل الأساليب المعتمدة على التدفقات النقدية المتوقعة[10].

ب- القيمة من الاستعمال وقيمة الإستيفاء Value in use and Fulfilment Value:

القيمة من الاستعمال Value in use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو المنافع الإقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه.

وFulfillment والقيمة الإستيفائي هي القيمة الحالية للنقد والموارد الإقتصادية الأخرى والمتوقع أن تلتزم المنشأة بها للوفاء بالإلتزام.

ج- التكلفة الجارية Current Cost:

التكلفة الجارية للأصل هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملات الشراء) للحصول على أصل مكافئ بتاريخ القياس. والتكلفة الجارية للإلتزام هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على إلتزام مكافئ مطروحاً منها تكاليف العملية (مصاريف وعمولات الحصول على الإلتزام) بتاريخ القياس.

العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب

Factors to consider when selecting a measurement basis

أولاً: الملاءمة Relevance

تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بالعوامل التالية:

1. خصائص الأصل أو الإلتزام Characteristics of the Asset or Liability

- تذبذب التدفقات النقدية
- حساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.

على سبيل المثال لا تقدم التكلفة المطفأة Amortized Cost (السندات) معلومات ملائمة حول المشتقات المالية والتي يجب تقييمها بالتلكلفة المطفأة.

[10] راجع معيار التقرير المالي الدولي IFRS 13.

2. **المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية Contribution to Future Cash Flows**

حيث تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بما يلي:

- فيما إذا كانت التدفقات النقدية ناتجة بشكل مباشر أو غير مباشر مع موارد إقتصادية أخرى.
- طبيعة أنشطة أعمال المنشأة.

على سبيل المثال إذا تم استخدام مجموعة أصول معاً لإنتاج السلع أو الخدمات فإن التكلفة التاريخية يمكنها تقديم معلومات ملائمة حول هوامش الربح المتحققة خلال الفترة المالية .

ثانياً: التمثيل الصادق Faithful Represent

إن المدى الذي تقدم به أسس القياس معلومات تتصف بالتمثيل الصادق تتأثر بما يلي:

1. **عدم الاتساق بالقياس Measurement Inconsistency**

إذا كانت القوائم المالية تتضمن قياسات (أسس قياس) غير متسقة أو ما يسمى عدم الإتساق في القياس المحاسبي Accounting Mismatch، فإن تلك القوائم المالية قد لا تمثل بصدق بعض الجوانب المتعلقة بالمركز المالي والأداء المالي. إذا كانت أصول وإلتزامات معينة مرتبطة ببعضها البعض فإن استخدام أسس قياس مختلفة سيؤدي إلى عدم الإتساق في القياس المحاسبي فمثلاً إذا كان لدى شركة أصل مالي يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وتم تمويل شرائه بإصدار سندات تقاس بالكلفة المطفأة بموجب IFRS 9 فإن هناك عدم اتساق في معالجة أصل وإلتزام مترابطين.

2. **عدم التأكد عند القياس Measurement Uncertainty**

إن وجود حالات وظروف عدم التأكد لا تمنع بالضرورة من استخدام أسس قياس تقدم معلومات ملائمة. لكن إذا كانت حالة عدم التأكد مرتفعة للغاية قد يكون من الضروري اختيار أسس قياس مختلفة.

محدد التكلفة Cost Constraint

عند اختيار أسس القياس المناسب لبنود القوائم المالية فإن لعامل أو محدد التكلفة دور في اختيار الأساس الذي لا تزيد تكاليفه عن منافعه.

4.8 الفصل السابع: العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

أولاً: العرض والإفصاح كوسيلة لتوصيل المعلومات Presentation and disclosure as communication tools

- تقوم المنشأة معدة التقرير Reporting entity بتوصيل المعلومات حول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والإفصاح عنها قي القوائم المالية.
- يؤدي التوصيل الفعّال للمعلومات Effective communication of information من خلال القوائم المالية إلى جعل تلك المعلومات أكثر ملائمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف. كما يؤدي ذلك إلى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية. ويتطلب التوصيل الفعّال للمعلومات في القوائم المالية ما يلي:

أ- التركيز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد Rules.

ب-تصنيف المعلومات بطريقة تجمع العناصر المتشابهة وتفصل بين العناصر المختلفة؛

ج- تجميع المعلومات بطريقة لا يتم حجبها إما بالتفاصيل غير الضرورية أو بالتجميع المفرط.

ويتم الأخذ بالإعتبار محدد التكلفة عند اتخاذ قرار حول العرض والإفصاح للمعلومات، من المهم الأخذ بالإعتبار، فيما إذا كانت الفوائد المقدمة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تقديم معلومات معينة أو الكشف عنها من المحتمل أن تبرر تكاليف تقديم تلك المعلومات واستخدامها.

ثانياً: أهداف ومبادئ العرض والإفصاح Presentation and disclosure objectives and principles

لتسهيل التوصيل الفعّال للمعلومات في القوائم المالية، وعند تطوير متطلبات العرض والإفصاح في المعايير، يلزم وجود توازن بين:

أ- إعطاء المنشآت المرونة في تقديم المعلومات الملاءمة التي تمثل بشكل صادق Faithfully Represents أصول المنشأة وإلتزاماتها وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصروفات.

ب- الحاجة إلى المعلومات التي تتصف بقابلية المقارنة من فترة لفترة أخرى لنفس المنشأة، وبين المنشأة والمنشآت الأخرى.

التصنيف Classification

- التصنيف هو فرز الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والإفصاح. تتضمن هذه الخصائص – على سبيل المثال لا الحصر – طبيعة العنصر ودوره (أو وظيفته) في أنشطة الأعمال التي تقوم بها المنشأة، وكيفية قياسها.

- يمكن أن يؤدي تصنيف (الأصول أو الإلتزامات أوحقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات) غير المتشابهة أو المختلفة وتجميعها معاً إلى إخفاء المعلومات الملائمة والحد من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد لا يوفر تمثيلًا صادقاً لما يجب تمثيله.

التقاص Offsetting

يحدث التقاص عندما تعترف المنشأة وتقيس أصل وإلتزام بشكل منفصل كحسابات مستقلة ولكن يتم عرض صافي رصيد الحسابين من خلال طرح القيمة الأصغر من الأكبر في قائمة المركز المالي، ويؤدي التقاص إلى تصنيف البنود غير المتشابهة معاً لذلك فهو غير مناسب (علماً بأن معيار المحاسبة الدولي يمنع التقاص بين أصل وإلتزام أو إيراد ومصروف).

تصنيف حقوق الملكية Classification of Equity

لتوفير معلومات مفيدة، يكون من الضروري تصنيف بنود حقوق الملكية بشكل منفصل إذا كانت مكوناتها لها صفات مختلفة. أو كانت ناشئة عن متطلبات قانونية مثل الإحتياطي الإجباري للشركات.

تصنيف الدخل والمصروفات Classification of Income and Expenses

مكونات هذه الإيرادات والمصروفات تصنف بشكل منفصل إذا كانت لهذه المكونات خصائص مختلفة ويتم تحديدها بشكل منفصل. سيكون من المناسب تصنيف هذه المكونات بشكل منفصل إذا كان ذلك سيؤدي إلى تعزيز فائدة المعلومات المالية الناتجة عنها. ويتم عرض بنود الدخل والمصروفات في " قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" والتي تسمى "قائمة الدخل الشامل".

قائمة الدخل الشامل = الربح والخسارة للفترة + بنود الدخل الشامل الآخر

قائمة الربح أو الخسارة Statement of Profit or Loss

- تعتبر قائمة الربح أو الخسارة المصدر الأساسي للمعلومات حول أداء المنشأة المالي للفترة المالية أي فترة التقرير.
- يمكن عرض الربح والخسارة في قائمة مستقلة للربح والخسارة (قائمة الدخل).
- ومن حيث المبدأ تصنف بنود الدخل والمصروفات ويتم تضمينها ضمن قائمة الربح والخسارة. وتتضمن هذه القائمة مجاميع فرعية وإجمالية للربح والخسارة.

الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive Income

في بعض الحالات الإستثنائية يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إستثناء[11] بعض بنود الدخل والمصاريف الناتجة عن التغير في القيمة الجارية لأصل أو إلتزام أي ناتجة أرباح أو خسائر التقييم من قائمة الربح والخسارة والإعتراف بها كبنود دخل شامل آخر (وتظهر كبند ضمن حقوق الملكية). وذلك لتقديم معلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر More Faithful Representation. ومن الأمثلة على ذلك فائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) حيث يعترف بفروقات التقييم لتلك الأصول ضمن حقوق الملكية مباشرة وضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل.

إعادة تدوير Recycling أو تصنيف بنود الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة:

أ- يتم تحويل بنود "الدخل الشامل الآخر" من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في الفترات اللاحقة إذا أدى ذلك إلى تقديم قائمة الربح والخسارة لمعلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر. فمثلاً يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) IFRS عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي يمثل أداة دين (سندات مثلاً) مصنفة ضمن فئة "أصول مالية بالقمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" وإلغاء الإعتراف قد يكون بالبيع مثلاً فإن الرصيد المتراكم للتغير في القيمة العادلة المُعترف به ضمن حقوق الملكية يتم نقله إلى قائمة الربح والخسارة في الفترة المالية التي استبعاد (بيع) تلك السندات خلالها.

ب- إذا لم يؤدي تحويل بنود "الدخل الشامل الآخر" من حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في الفترات اللاحقة إلى تقديم قائمة الربح والخسارة لمعلومات أكثر ملائمة أو ذات تمثيل صادق أكثر. فإن المجلس IASB يقرر عدم تحويل بنود الدخل الشامل الآخر المُعترف به ضمن حقوق الملكية إلى قائمة الربح والخسارة في فترات لاحقة عند استبعاد الأصل أو الإلتزام الذي تمت إعادة تقييمه.

فمثلا عند بيع أصل غير متداول (معدات مثلاً) خلال الفترة الحالية وكان تم إعادة تقييمه في فترات سابقة بموجب المعالجة المسموح بها في معيار IAS 16، فإن ذلك المعيار يتطلب عدم تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى قائمة الربح والخسارة عند استبعاد ذلك الأصل، أي يبقى فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.

[11] تبين المعايير الدولية للتقارير المالية الحالات المحددة التي يعترف بأرباح أو خسائر التغير في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام الناتجة عن التقييم معين ضمن الدخل الشامل الآخر وليس ضمن الربح والخسارة، ولا يوجد قاعدة عامة للإعتراف بأرباح أو خسائر التقييم ضمن الربح والخسارة أو الدخل الشامل الآخر وإنما وفق متطلبات كل معيار يتطلب ذلك.

التجميع Aggregation

التجميع هي عمليه ضم أو دمج مكونات بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتي تتصف بخصائص متشابهة معاً وتصنيفها في ذات البند. مثل عرض الأصول غير المتداولة جميعها ببند واحد باسم "ممتلكات ومعدات وآلات". ومكونات بنود النقدية جميعها ببند واحد هو "نقد بالصندوق ولدى البنوك".

والتجميع يجعل المعلومات أكثر فائدة من خلال تلخيص كمية كبيرة من التفاصيل. ومع ذلك، فإن التجميع يخفي بعض تلك التفاصيل وبالتالي يجب إيجاد توازن حتى لا يتم حجب المعلومات الملائمة إما بكمية كبيرة من التفاصيل غير المهمة أو بالتجميع المفرط.

وقد تكون هناك حاجة إلى مستويات مختلفة من التجميع في أجزاء مختلفة من البيانات المالية. على سبيل المثال، عادةً ما توفر قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي (قائمة الدخل) معلومات ملخصة ويتم توفير معلومات أكثر تفصيلاً في الملاحظات.

4.9 الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

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

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

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

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

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

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **بموجب الإطار المفاهيمي للتقارير المالية فإن الأصل هو:**

أ- هو مورد إقتصادي حالي تملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

ب- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

ج- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث لاحقة

د- هو مورد إقتصادي حالي تسيطر عليه وتملكه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة

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

أ- أساس الإستحقاق

ب- مبدأ التحقق

ج- فرض الوحدة المحاسبية الإقتصادية

د- مفهوم الملائمة

3. **الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:**

أ- المقرضون

ب- الحكومة ودوائرها المختلفة

ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون

د- الموردون والدائنون التجاريون

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

أ- القابلية للتحقق

ب- الملاءمة

ج- قابلية المقارنة

د- القابلية للفهم

5. **حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فإن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تتسم بما يلي:**

أ- الإكتمال

ب- الحياد

ج- خالية من الأخطاء

د- جميع ماذكر صحيح

6. تتحقق خاصية الملائمة إذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي:

أ- القيمة التنبؤية والحياد
ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التوكيدية
ج- الحياد والإكتمال
د- الإكتمال والخلو من التحيز

7. وفق الإطار المفاهيمي إذا كان مستثمر فرد يملك الشركات (س) و(ص) و(ع) ولا يوجد علاقة بين الشركات ولكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معاً ففي هذه الحالة فإن القوائم المالية لتلك الشركات معاً تسمى:

أ- القوائم المالية المجمعة
ب- القوائم المالية الموحدة
ج- القوائم المالية المنفصلة
د- القوائم المالية المفردة

8. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية التي تجعل القوائم المالية مفيدة لمستخدمي المعلومات هي:

أ- الملاءمة والحياد
ب- الموثوقية والتمثيل الصادق
ج- القابلية للتحقق والتوقيت المناسب
د- الملاءمة والتمثيل الصادق

9. الفروض الأساسية لإعداد البيانات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية تتضمن:

أ- الإستمرارية
ب- أساس الإستحقاق
ج- الإعتراف بالإيراد
د- (أ + ب)

10. المفهوم الذي بموجبه يتم اكتساب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة:

أ- المفهوم المالي لرأس المال
ب- المفهوم الإقتصادي لرأس المال
ج- المفهوم المادي لرأس المال
د- (أ + ب)

11. بموجب الإطار المفاهيمي فإن تعريف "الدخل Income" هو:

أ- الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بإستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

ب- الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بما فيها مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

ج- الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية نتيجة الزيادة في الأصول والإلتزامات باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

د- النقص في الأصول أو الزيادة في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بإستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها

12. تتضمن شروط الإعتراف في القوائم المالية بموجب الإطار المفاهيمي ما يلي:

أ- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات مفيدة

ب- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات ملاءمة

ج- أن يستوفي البند تعريف (الأصل، الإلتزام، وحق الملكية الدخل والمصروف) وأن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات تتصف بالتمثيل الصادق للأحداث والعمليات

د- أن يؤدي الإعتراف إلى تقديم معلومات أحدث أثر على القرارات التي يتخذها مستخدمي المعلومات

التمرين الثاني:

عدّد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين الثالث:

اذكر الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق مع شرح موجز لكل منها.

التمرين الرابع:

قارن باختصار بين المفهوم المالي والمفهوم المادي لرأس المال.

التمرين الخامس:

اذكر باختصار العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب بموجب الإطار المفاهيمي للتقارير المالية.

التمرين السادس:

ما هي أسس القياس لبنود وعناصر القوائم المالية الواردة في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية. اذكرها باختصار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
الإجابة	ب	د	ج	ب	د	ب	أ	د	أ	ج	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة

ب- التمثيل الصادق

2- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة.

ب- القابلية للتحقق.

ج- التوقيت المناسب.

د- القابلية للفهم.

إجابة التمرين الثالث:

حتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق (خاصية التمثيل الصادق) يجب أن تكون:

أ. **كاملة:** أي أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

ب. **خاصية الحياد:** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة،بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

ج. **خاصية الخلو من الأخطاء:** يُقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إجابة التمرين الرابع:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات. كما أن قياس الربح وفق المفهوم المالي يتم من خلال التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية باستثناء العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم مالكين، أما قياس الربح في المفهوم المادي يتحقق إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

إجابة التمرين الخامس:

العوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس المناسب:

أولاً: الملاءمة

تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بالعوامل التالية:

1. خصائص الأصل أو الإلتزام
   - تذبذب التدفقات النقدية
   - حساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.

2. المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية

حيث تتأثر ملاءمة المعلومات المقدمة من خلال أسس القياس بما يلي:

- فيما إذا كانت التدفقات النقدية ناتجة بشكل مباشر أو غير مباشر مع موارد اقتصادية أخرى.
- طبيعة أنشطة أعمال المنشأة.

ثانياً: التمثيل الصادق

إن المدى الذي تقدم به أسس القياس معلومات تتصف بالتمثيل الصادق تتأثر بما يلي:

1. عدم الاتساق بالقياس
2. عدم التأكد عند القياس

إجابة التمرين السادس:

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

1. **التكلفة التاريخية Historical Cost:** توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه.
2. **أساس التكلفة الجارية Current Value:** القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس (Measurement Date)

يتضمن مقياس القيم الجارية ما يلي:

أ- القيمة العادلة Fair Value

ب-القيمة من الاستعمال وقيمة الإستيفاء Value in use and Fulfilment Value

ج- التكلفة الجارية Current Cost

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام.
2. التعرف على مكونات القوائم المالية.
3. معرفة الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.
4. التعرف على هيكل ومحتوى القوائم المالية.
5. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول أو غير متداول.
6. بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول.
7. عرض الحالات التي يتم فيها إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة.
8. تحديد البنود الواجب عرضها في صلب القوائم المالية.
9. بيان الأهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل والدخل الشامل.
10. توضيح العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
11. بيان الأهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.
12. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

1. مقدمة

تمثل القوائم المالية الأداة الأساسية للإبلاغ المالي عن أداء المنشأة خلال فترة معينة، وبيان المركز المالي لها وتدفقاتها النقدية وتقدم أيضاً معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية، وذلك لأطراف عديدة لها اهتمام بالمنشأة.

وتزداد أهمية القوائم المالية إذا ما عرفنا الدور الهام الذي تضطلع به في مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة، إضافة إلى أن القوائم المالية تمثل المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي والتي تمثل حلقة الوصل بين المنشأة والأطرف ذات المصالح في المنشأة Stakeholders. ومن الأطراف الرئيسية التي تعتمد على القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والموردين والجهات المنظمة والرقابية لعمل المنشأة كالبنك المركزي بالنسبة للبنوك وهيئة التأمين بالنسبة لشركات التأمين وغيرها من الجهات، كما تعتبر مصدر هام لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

2. الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

يمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية **مفيدة Useful** في إتخاذ **القرارات الإقتصادية Economic Decisions** لقاعدة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملاءمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

ولتحقيق هذه الأهداف، فإن القوائم المالية تقدم معلومات عن المنشأة تتعلق بما يلي:

- الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.
- الدخل والمصاريف بما فيها والمكاسب والخسائر.
- مساهمات المالكين وتوزيع الحصص عليهم بصفتهم مالكين.
- التدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات، مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديد توقيتها ومدى تأكيدها.

3. مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

تتكون المجموعة الكاملة من القوائم المالية مما يلي:

أ- **قائمة المركز المالي** بتاريخ كل فترة مالية (Statement of Financial Position as at the end of the Period) وتتضمن أصول المنشأة وإلتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

ب- قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المالية.

(Statement of profit or loss and other comprehensive income for the period)

ج- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** للفترة المالية (Statement of Changes in Equity for the Period).

د- **قائمة التدفقات النقدية** للفترة المالية (Statement of Cash Flows for the Period).

والتي يتم إعدادها وعرضها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (7).

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

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

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

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

(هـ/أ)- المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هو موضح في الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية لاحقاً.

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

يجب على المنشأة أن تعرض جميع القوائم المالية في المجموعة الكاملة من القوائم المالية بدرجة متساوية من الأهمية **ويشار هنا إلى أن المعيار سمح بإستخدام عناوين أو مسميات تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار.**

4. الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

يتضمن المعيار المحاسبي رقم (1) **ثمانية** إعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1.4 العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
Fair Presentation and Compliance with IFRSs

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى أنه وفي بعض الحالات النّادرة جداً، يمكن لإدارة المنشأة أن تقرر أن الإلتزام بمعيار من معايير التقارير المالية الدولية IFRSs أو بعض متطلباته قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية، **وكان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب أو لا يمنع ذلك الخروج.**
وفي هذه الحالة يجب على المنشأة عدم الإلتزام بتلك المتطلبات الواردة في المعيار، مع الإفصاح عما يلي:

- أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- أنها إلتزمت بالمعايير الدولية للتقارير المالية، باستثناء أنه تم الخروج عن متطلب معين وذلك لتحقيق العرض العادل.
- عنوان المعيار الذي تم الخروج عن متطلباته، وطبيعة ذلك الخروج، بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها ذلك المعيار، والسبب الذي يجعل الإلتزام بمتطلبات ذلك المعيار أو بعضها مضللة جداً.
- الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية كان سيتم التقرير عنه إلتزاماً بمتطلب المعيار الذي تم الخروج عنه (ولكل فترة مالية معروضة).

وفي بعض الحالات النّادرة جداً أيضاً، يمكن لإدارة المنشأة أن تقرر أن الإلتزام بمعيار من معايير التقارير المالية الدولية IFRSs أو بعض متطلباته قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية، **وكان الإطار التنظيمي الملائم الخروج عن ذلك المتطلب**. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تخفض الجوانب المضللة المتصورة للإلتزام (إلى أقصى حد ممكن)، وذلك بالإفصاح عما يلي:

- عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي الذي سيتم الخروج عن تطبيقه، وطبيعة المتطلب، وسبب أن الإدارة خلصت إلى أن الإلتزام بهذا المتطلب، فيهذه الظروف، سيكون مضللاً – بشكل كبير– إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في "الإطار المفاهيمي".
- التعديلات لكل بند في القوائم المالية توصلت الإدارة إلى أنها تعد ضرورية لتحقيق عرض عادل، وذلك لكل فترة معروضة.

2.4 فرضية إستمرارية المنشأة Going Concern

عند إعداد التقارير المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمؤسسة مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكاً كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمؤسسة مستمرة فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية من قبل المنشأة وسبب عدم إعتبار المنشأة مؤسسة مستمرة.

عند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل 12 شهراً من تاريخ إعداد التقارير المالية دون أن تكون مقتصرة على ذلك.

3.4 أساس الإستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الإستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الإستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض.

4.4 الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

- ويُقصد هنا بالأهمية النسبية والتجميع من حيث العرض حيث يتطلب المعيار رقم (1) عرض كل بند مادي (مهم نسبياً) بشكل منفصل في القوائم المالية، ويجب عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل، ويجب تجميع البنود غير المادية أو التي ليس لها أهمية نسبية ولا توجد حاجة لعرضها بشكل منفصل مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهم كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى.
- وإذا كان أحد البنود ليس مادياً على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في تلك البيانات أو في الإيضاحات.
- وعملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية (مادية) أو غير مادي هي عملية إجتهادية، ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية. وعند تقييم ماذا كان البند مهم نسبياً أو غير مهم لا تعتبر قيمة البند هي العامل الوحيد فأيضاً المحتوى لهذا البند مهم أيضاً ومثال على ذلك:

- إذا أظهرت قائمة المركز المالي أصول غير متداولة بمقدار 2 مليون دينار وقيمة المخزون 30,000 دينار فإن الخطأ في إحتساب الإهتلاك بمبلغ 20,000 دينار يمكن إعتباره غير مهم نسبياً لأن 20,000 دينار تمثل 1% من 2 مليون. بينما وجود خطأ في تقييم المخزون بمبلغ 20,000 دينار يعتبر مهم نسبياً لأنه يمثل 67% (20,000 ÷30,000) من قيمة المخزون المعلنة، بمعنى آخر يتم الأخذ بالإعتبار القيمة الإجمالية للبند الذي حدث فيه خطأ عند تحديد الأهمية النسبية للخطأ.
- إذا كان على المنشأة قرض بمبلغ 60,000 دينار وبلغ رصيد حساب المنشأة الجاري لدى البنك 65,000 دينار، فإن عرض صافي المبلغين أي 5000 دينار تحت عنوان نقدية لدى البنك يعتبر خطأ مهم نسبياً في العرض. بعبارة أخرى أن الخطأ في العرض يعتبر خطأ مهم نسبياً على الرغم من عدم وجود خطأ رقمي.

- والبند الذي لا يعتبر مادياً بشكل كاف ليستلزم عرضاً منفصلاً في تلك البيانات قد يضمن عرضاً منفصلاً في الإيضاحات.

4.5 التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 9000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 11,000 دينار برقم واحد بإسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار.

وقد **منع المعيار** رقم (1) إجراء تقاص بين أي من الأصول والإلتزامات والايرادات والمصاريف لأنه يؤدي في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، إلا إذا سمح أو تطلب أحد معايير التقارير المالية الدولية IFRSs إجراء التقاص في العرض.

ويشير المعيار إلى أن إظهار الأصول مخصوماً منها مخصصات التقييم مثل مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر تقاص.

ومن الأمثلة على التقاص المسموح به تقديم تقارير حول الأرباح والخسائر الناجمة عن مجموعة من العمليات المتشابهة على أساس صافي الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأدوات المالية المُحتفظ بها لأغراض المتاجرة.

4.6 تكرار إعداد التقارير Frequency of Reporting

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

ويمكن أن تعد المنشأة بيانات مالية بشكل متسق لفترة عام واحد. رغم ذلك، ولأسباب عملية، تفضل بعض المنشآت مثلاً إعداد التقارير لفترة 52 أسبوعاً. لا يمنع هذا المعيار ذلك.

4-7 المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكافة المبالغ الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية، ويجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

ويتطلب المعيار عرض قائمتين للمركز المالي واثنين من كل قائمة من البيانات المالية. وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة عرض بنود القوائم المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف بنود داخل قوائمها المالية، يجب على المنشأة بالحد الأدنى عرض **ثلاثة قوائم مالية** للمركز المالي واثنتين من كل قائمة من القوائم الأخرى والملاحظات المتعلقة بها، ويتم عرض ثلاثة قوائم مالية للمركز المالي كما هي بتاريخ:

1. نهاية الفترة المالية الحالية.
2. نهاية الفترة السابقة (وتعتبر نفس بداية الفترة الحالية).
3. بداية الفترة المقارنة الأولى.

ويتطلب المعيار أيضاً عند تعديل عرض أو تصنيف بنود في القوائم المالية إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعند إجراء إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة إعادة التصنيف ومبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه وسبب إعادة التصنيف.

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

8.4 الإتساق في العرض Consistency of Presentation

يتطلب الإتساق أو الثبات في العرض الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى الفترة التالية لها، إلا إذا تبين تغير مهم في طبيعة عمليات المنشاة أو أن تغيير العرض سيعطي عرضاً أو تصنيفاً أكثر ملاءمة أو إذا تطلب معيار تقرير مالي إجراء تغيير في ذلك العرض.

5. هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام
Structure and Content of Financial Statements in General

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاحات التالية عند عرض القوائم المالية ومحتوياتها:

يجب تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية بشكل واضح، كما يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرار إظهارها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

- إسم المنشأة التي تعود لها القوائم المالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية تغطي المنشأة منفردة أو مجموعة معينة من المنشأت.
- تاريخ التقارير المالية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أو الإيضاحات.
- عملة العرض، دينار أو دولار مثلاً. وعملة التقرير هي عملة القوائم الموحدة للشركة الأم.
- مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

6. شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها

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

أ. يجب على المنشأة **عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة** كتصنيفات منفصلة في قائمة المركز المالي، إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة. عندها تقوم المنشأة بعرض كافة الأصول والإلتزامات وفقاً لسيولتها. وتنطبق هذه الحالة على

المؤسسات المالية حيث يقدم عرض الأصول والإلتزامات بترتيب متزايد أو متناقص من السيولة معلومات موثوقة وأكثر ملائمة مما يقدمه العرض المتداول وغير المتداول وذلك لأن المنشأة لا تقوم بتزويد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فإن المنشأة ملزمة **بالإفصاح** عن المبالغ التي يتوقع إستعادتها (الأصول) أو التي يتوقع تسويتها (الإلتزامات) بعد أكثر من 12 شهر.

إن إجراء تصنيف منفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة.

1.6 قائمة المركز المالي (الميزانية) Statement of Financial Position

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولاً: الأصول المتداولة Current Assets

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

أ. إذا كان الأصل يمثل نقدية أو نقدية المكافئة غير المقيدة، باستثناء النقدية المقيدة لفترة تزيد عن 12 شهر بعد تاريخ البيانات المالية.

ب. عندما يتوقع أن يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الأستهلاك خلال الدورة التشغيلية الإعتيادية للمنشأة.

ج. عند الإحتفاظ به بشكل رئيسي بهدف المتاجرة.

د. يتوقع أن يتحقق الأصل خلال 12 شهراً بعد تاريخ التقارير المالية.

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

وعلى المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها **أصول غير متداولة**.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة: النقدية والنقدية المكافئة الإستثمارات المالية المُحتفظ بها للمتاجرة والمخزون والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

– النقدية والنقدية المعادلة Cash and Cash Equivalents

والنقدية المعادلة تمثل الإستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحول إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ إستحقاق لفترة 90 يوماً وأقل.

- **الإستثمارات المالية المُحتفظ بها للمتاجرة Trading Investments**

وهي إستثمارات في الأسهم والسندات والمشتقات المالية.

- **المخزون Inventory**
- **الذمم المدينة Receivables وأوراق القبض وذمم الموظفين والذمم الأخرى**
- **المصاريف المدفوعة مقدماً Prepaid Expenses**
- **الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع Assets Held For Sale Non – Current**

وهي الأصول غير المتداولة التي قررت الشركة عدم استخدامها وعرضها للبيع وينطبق عليها المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (5) IFRS 5.

ثانياً: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للإستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللإستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

- **الأصول الملموسة طويلة الأجل (الممتلكات والمصانع والمعدات Plant and Equipment (Property,**
- **الأصول غير الملموسة Intangible Assets**

وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس مثل الشهرة، وحقوق الإمتياز وغيرها.

- **الإستثمارات العقارية Investment Property** وهي أصول غير متداولة سواء أرض أو مبنى يتم إقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للإستفادة من إرتفاع سعرها في المستقبل وليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة وينطبق عليها IAS 40.

- **الإستثمارات المالية طويلة الأجل** مثل **الإستثمارات المالية في السندات المقاسة بالتكلفة المطفأة** والتي تستحق بعد فترة أكثر من 12 شهر من تاريخ قائمة المركز المالي. وينطبق عليها IFRS 9.

ولا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة طالما كان المعنى واضحاً.

الأصول الأخرى Other Assets

وتضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل (المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية، والضرائب المؤجلة).

وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة، وبالتالي يتم عرضها ضمن فئة غير المتداولة.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

أولاً: الإلتزامات المتداولة Current Liabilities

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

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- إذا تم الإحتفاظ به بشكل أساسي لغرض المتاجرة.
- عندما يستحق التسديد خلال 12 شهراً من تاريخ التقارير المالية.
- إذا لم يكن لدى المنشأة الحق في تأجيل تسوية الإلتزامات على الأقل 12 شهراً بعد تاريخ التقارير المالية.

ويتم تصنيف البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ التقارير المالية، وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها 12 شهراً. وتشكل بعض الإلتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى جزءاً من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

وتشمل الإلتزامات المتداولة أيضاً ما يلي:

- الإلتزامات الناشئة عند الحصول على البضائع والخدمات والداخلة في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل (الحسابات الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والأجور مستحقة الدفع، والضرائب المستحقة الدفع، والمصاريف الأخرى مستحقة الدفع).
- المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدماً، وإيرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
- الإلتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ قائمة المركز المالي).
- وهناك بعض الإلتزامات المتداولة لا يتم تسديدها ضمن الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال 12 شهراً من تاريخ قائمة المركز المالي العمومية أو كان مُحتفظ بها لأغراض المتاجرة تصنف متداولة، ومن الأمثلة عليها:
  - الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار التقرير المالي الدولي رقم (9).
  - الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts.

- الجزء المتداول من الإلتزامات المالية غير المتداولة.
- توزيعات الأرباح مستحقة الدفع.
- ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.

ويتطلب المعيار كذلك تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها **إلتزامات غير متداولة.**

ثانياً: الإلتزامات غير المتداولة Non-Current Liabilities

وهي الإلتزامات التي:

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

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

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

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

وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة، وبالتالي يتم عرضها ضمن فئة غير المتداولة.

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

ويتطلب المعيار رقم (1) في حالة موافقة المقرض بحلول تاريخ قائمة المركز المالي على منح المدين (المنشأة) مهلة تنتهي بعد 12 شهراً على الأقل من تاريخ قائمة المركز المالي العمومية، حيث تستطيع المنشأة خلالها تصويب الإخلال (أي عدم الإلتزام بشروط العقد) ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر فيتم الإستمرار بتصنيف الإلتزام على أنه **غير متداول.**

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

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

- عندما تخل المنشأة بشروط إتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ قائمة المركز المالي أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام بكامل قيمته واجب الدفع عند الطلب عند الإخلال بأية دفعة أو قسط من ذلك الإلتزام **يصنف الإلتزام على أنه متداول**، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.
- إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة وتم تحويل إتفاقية الإقتراض قصير الأجل إلى طويل الأجل في الفترة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام **كمتداول** ويتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية".

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) حقوق المساهمين في أصول المنشأة. وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. **رأس مال الأسهم**، أسهم عادية وأسهم ممتازة بأنواعها.
2. **الأرباح المحتجزة**
3. **الإحتياطي الإجباري**
4. **أسهم الخزينة Treasury Stock**

تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بمبلغ تكلفة الشراء ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

5. **بعض بنود الدخل الشامل تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income**، مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الإستثمارات المالية التي لا يحتفظ بها للمتاجرة (فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر)، وفائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة.
6. **الحقوق غير المسيطر عليها Non-controlling interests**

حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) وكحد أدنى عرض البنود التالية في صلب (متن) قائمة المركز المالي:

- الممتلكات، المصانع والمعدات.
- العقارات الإستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المالية: الإستثمارات في الأدوات المالية (أسهم وسندات ومشتقات مالية .....الخ).
- مجموعة العقود الواقعة ضمن نطاق معيار IFRS 17 "عقود التأمين" التي تمثل أصول، والتي يتم فصلها وعرضها بشكل مستقل بموجب متطلبات ذلك المعيار.
- الإستثمارات التي تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية (مثل الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة).
- الأصول البيولوجية الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41.
- المخزون.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول مُحتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة كمُحتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (5).
- الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى.
- المخصصات.
- الإلتزامات المالية (باستثناء الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى والمخصصات).
- مجموعة العقود الواقعة ضمن نطاق معيار IFRS 17 "عقود التأمين" التي تمثل إلتزامات، والتي يتم فصلها وعرضها بشكل مستقل بموجب متطلبات ذلك المعيار.
- الإلتزامات والأصول الضريبية **الحالية** المعرفة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- الإلتزامات والأصول الضريبية **المؤجلة** المعرفة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع وفقاً لـ IFRS 5.
- حقوق غير مسيطر عليها Non-Controlling Interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والإحتياطيات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.

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

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

1. **تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي الدولية. مثل:**
   - تصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئات كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
   - عرض الذمم المدينة إلى ذمم عملاء تجاريين وذمم مدينة شركات زميلة وذمم أطراف ذات العلاقة ودفعات مدفوعة مقدماً للموردين.
   - تصنيفات المخزون إلى أنواعه بضاعة جاهزة، إنتاج تحت التشغيل، مواد أولية، وتحليل مكونات رأس المال وعرض المخصصات بشكل منفصل وهكذا.
   - فصل المخصصات إلى مخصص منافع العاملين وبنود مخصصات أخرى.

2. **يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات:**

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

ب. وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق الملكية.

2.6 شكل ومحتوى قائمة الدخل وتصنيف مكوناتها Income Statement

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المالية (قائمة الدخل الشامل)
Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income for the Period

- يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث باستثناء التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشأة بصفتهم مالكين (مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح).
- **يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، إضافة إلى أقسام الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ما يلي:**
  أ. الربح أو الخسارة.
  ب. إجمالي الدخل الشامل الآخر.
  ج- الدخل الشامل للفترة = الربح أو الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الآخر.

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

أي أن <u>المعيار يسمح بعرض</u>:

- قائمة واحدة تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر أو (قائمة الدخل الشامل) .**<u>أو</u>**
- عرض قائمتين الأولى قائمة الربح أو الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة باسم قائمة الدخل الشامل (تشمل رقم ربح أو خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الآخر).

<u>بنود الدخل الشامل الآخر:</u>

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) وتم الإعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية كما هو مطلوب أو مسموح به وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs، وهي تشمل ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16 والأصول غير الملموسة IAS 38).
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب IAS 19 "منافع الموظفين".

- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب IAS 21.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الإستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر معيار IFSR 9.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الإستثمارات في أدوات الدين (السندات مثلاً) المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب معيار IFSR 9.
- ربح أو خسارة الجزء الفعّال من تحوط التدفقات النقدية، والأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات التحوط المتعلقة بالتحوط للإستثمارات في أدوات الملكية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب"IFRS 9 ".
- مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للتغير في مخاطر الإئتمان للإلتزامات المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب IFRS 9.
- التغيرات في قيمة القيمة الزمنية Time Value لعقود الخيار Option عندما يتم فصل القيمة الفعليّة (الذاتية) Intrinsic والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص التغيرات في القيمة الفعلية على أنها هي فقط أداة التحوط" (راجع الفصل الجزء السادس من معيار IFRS 9).
- التغيرات في قيمة العنصر الآجل للعقد الآجل Forward Contract عندما يتم فصل العنصر الآجل عن العنصر الآني Spot Element للعقد الآجل وتخصيص التغيرات في العنصر الآجل على أنه فقط أداة تحوط، والتغيرات في قيمة الأداة المالية الناتجة عن تذبذب أسعار الصرف الأجنبية عندما يتم إستبعاد تلك التغيرات في الأداة المالية كأداة تحوط (راجع الفصل الجزء السادس من معيار IFRS 9).
- مصروف ودخل فوائد التأمين Insurance Finance Income and Expenses من عقود التأمين الصادرة والتي يتم استبعادها من الأرباح والخسائر عندما يتم تجزئة مصروف أو دخل فائدة التأمين بحيث يتم إدراج جزء في الأرباح والخسائر وجزء آخر ضمن الدخل الشامل الآخر، وكذلك مصروف ودخل فوائد التأمين الذي يعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر لإزالة حالة عدم الاتساق الناتجة عن أدوات مالية مرتبطة بعقود التأمين بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) "عقود التأمين".
- مصاريف ودخل الفائدة الناتجة عن عقود إعادة التأمين والتي تم استبعادها من الربح والخسارة عندما يتم توزيع إجمالي مصاريف أو دخل الفائدة لعقود إعادة التأمين بحيث يعترف بجزء منها في الربح والخسارة (توزع على أساس منتظم) وجزء آخر يعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر بموجب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) "عقود التأمين".

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

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

أ. الإيراد: ويتم عرض بنود الإيراد التالية بشكل منفصل:
- إيراد الفائدة الذي يتم إحتسابه بموجب طريقة الفائدة الفعّالة.
- إيراد التأمين (انظر معيار IFRS 17).

ب. الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية (بالبيع مثلاً) المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ج. مصاريف خدمة التأمين من العقود الصادرة بموجب معيار عقود التأمين رقم IFRS 17.

د. الدخل أو المصروف من عقود إعادة التأمين بموجب معيار عقود التأمين رقم IFRS 17.

هـ. تكاليف التمويل.

و. خسائر التدني (بما في ذلك استعادة خسائر التدني أو أرباح التدني) بموجب معيار IFRS 9.

ز. مصروف (أو دخل) التمويل لعقود التأمين Insurance finance income or expenses الصادرة بموجب معيار عقود التأمين رقم IFRS 17.

ح. مصروف (أو دخل) التمويل لعقود إعادة التأمين الصادرة بموجب معيار عقود التأمين رقم IFRS 17.

ط. حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

ي. إذا تم إعادة تصنيف الأصل المالي خارج فئة أصول مالية بالكلفة المطفأة ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، **الربح والخسارة الناتج** عن الفرق بين الكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة بتاريخ إعادة التصنيف.

ك. إذا تم إعادة تصنيف الأصل المالي خارج فئة (أصول مالية بالكلفة المطفأة) ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، **الربح والخسارة الناتج** عن الفرق بين الكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة بتاريخ إعادة التصنيف.

ل. إذا تم إعادة تصنيف الأصل المالي خارج فئة (أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر) ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، أي ربح **أو خسارة متراكم تم الإعتراف به سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر** وتم إعادة تصنيفه إلى الأرباح والخسائر.

م. مصروف ضريبة الدخل.

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

البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

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

أ. مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي لا يسمح لاحقاً بإعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة.

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

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

أ. الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب) إلى:

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

ب. إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى:

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

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر

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

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

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المُعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم إعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر

في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتاحة للبيع مشمولة ضمن الأرباح والخسائر للفترة الحالية، حيث أن هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية أو الفترة السابقة، وبالتالي يجب إقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (إعادة تصنيفها) وتحويلها إلى الأرباح والخسائر.

البنود غير العادية Extraordinary Items:

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

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

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

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

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

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

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

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

هـ. نتيجة بيع الإستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

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

1. **يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المبالغ المُعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:**
   - قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو الإيضاحات.

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

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

بموجب المعيار رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات الواردة ضمن قائمة الأرباح والخسائر بإستخدام تصنيف يعتمد على طبيعتها أو وظيفتها داخل المنشأة أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة وكما يلي:

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

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك. وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات في الأردن وفي معظم دول العالم.

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

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة **قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2020/12/31 (بآلاف الدنانير)**		
الإيرادات التشغيلية		214,000
مكاسب وإيرادات أخرى		16,000

المجموع		230,000
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(15,000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(50,000)	
تكاليف منافع الموظفين	(10,000)	
مصاريف الإهتلاك والإطفاء	(10,000)	
المصروفات الأخرى	(2000)	
مصاريف التمويل	(1000)	
إجمالي المصروفات		(88,000)
حصة المنشأة في ربح الشركات الحليفة		2000
ربح الفترة قبل الضريبة		144,000
مصروف ضريبة الدخل 20%		(28,800)
ربح الفترة يوزع بين:		**115,200**
– مالكي الشركة القابضة		103,680
– حصة الأقلية		11,520

وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام **أسلوب وظيفة المصروف:**

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة **قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2020/12/31 (بآلاف الدنانير)**	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	214,000
تكلفة المبيعات	(65,000)
إجمالي الربح	149,000
مكاسب وإيرادات أخرى	16,000
مصاريف التوزيع	(5000)
المصروفات الإدارية	(15,000)
المصروفات الأخرى	(2000)
مصاريف التمويل	(1000)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت الزميلة	2000
ربح الفترة قبل الضريبة	144,000
مصروف ضريبة الدخل	(28,800)
ربح الفترة	**115,200**

الدخل الشامل الآخر:	
• أرباح غير محققة لتقييم أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر	3000
• فائض إعادة التقييم	4000
حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة	2000
الدخل الشامل الآخر للسنة	**9000**
إجمالي الدخل الشامل للسنة	**124,200**
ربح الفترة (115,200 دينار) موزع إلى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	103,680
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	11,520
الدخل الشامل (124,200 دينار) موزع إلى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	111,780
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	12,420

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

مثال:

توفرت البيانات التالية لدى الشركة العربية لعام 2020:

البيان	تكلفة المبيعات	مصاريف إدارية	مصاريف توزيع	المجموع
مواد خام ومهمات	36	2	2	40
مصاريف منافع الموظفين	10	4	4	18
مصاريف الإهتلاك والإطفاء	6	2	2	10
مصاريف تشغيلية أخرى	4	2	12	18
المجموع	**56**	**10**	**20**	**86**

المطلوب: عرض قائمة الدخل (المنفصلة) وفق طريقة وظيفة المصروف وطريقة طبيعة المصروف، علماً بأن قيمة المبيعات 100 دينار.

حل المثال:

قائمة الدخل وفق طريقة وظيفة المصروف:

المبيعات	**100**
تكلفة المبيعات	(56)
مجمل الربح	**44**
مصاريف إدارية	(10)
مصاريف التوزيع	(20)
الربح من عمليات التشغيل	**14**

قائمة الدخل وفق طريقة طبيعة المصروف:

المبيعات	**100**
مواد خام ومهمات	(40)
مصاريف منافع الموظفين	(18)
مصاريف الإهتلاك والإطفاء	(10)
مصاريف تشغيلية أخرى	(18)
الربح من عمليات التشغيل	**14**

7. قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity

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

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

ب. لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المُعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

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

- الأرباح والخسائر.
- كل بند من مكونات الدخل الشامل.

- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

- لكل مكون لحقوق الملكية يجب أن تعرض المنشأة تحليلاً للدخل الشامل الآخر حسب بنود الدخل الشامل الآخر أما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات.
- المبالغ المُعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات.

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

قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2020/12/31 (بآلاف الدنانير)							
البيان	رأس مال الأسهم	علاوة إصدار	التغير في القيمة العادلة للأصول المالية	إحتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق غير المسيطر عليها	المجموع
أرصدة 1/1	200,000	30,000	30,000	38,000	60,000	20,000	378,000
التغير بالقيمة العادلة			5000				5000
ربح الفترة					120,000		120,000
توزيعات أرباح					(40,000)		(40,000)
إحتياطي قانوني				12,000	(12,000)		000
إصدار أسهم	100,000	15,000					115,000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						10,000	10,000
أرصدة 12/31	300,000	45,000	35,000	50,000	128,000	30,000	588,000

8. قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد فصل معيار المحاسبة الدولي رقم (7) هذه النشاطات إلى النشاطات التشغيلية، والنشاطات الإستثمارية، والنشاطات التمويلية.

9. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

بيّن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) محتويات إيضاحات القوائم المالية وتشمل:

1. معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.
2. الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والتي لا تكون معروضة في صلب القوائم المالية.
3. تقديم المعلومات الإضافية الموضحة والمعززة للمعلومات الوردة في القوائم المالية والتي تعتبر هامة لفهم أي من تلك القوائم.

كما يتطلب المعيار المذكور على أن إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم تقديمها بأسلوب منتظم طالما كان ذلك ممكناً أو عملياً، كما يجب الربط المرجعي Cross- Referenced بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

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

أ. عبارة تنص على الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

ب. عرض السياسات المحاسبية الهامة المطبقة بشكل موجز.

ج. معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية بذات الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي.

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

<u>مصادر عدم تأكد التقدير</u>

يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول الإفتراضات التي تضعها في المستقبل، وعن مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى في نهاية فترة التقارير المالية والتي لها مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل ذو أهمية نسبية في المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية التالية بحيث يتم الإفصاح عن طبيعة تلك الأصول والإلتزامات وقيمتها الدفترية في نهاية الفترة المالية.

الإفصاحات المطلوبة في إيضاحات التقارير المالية

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة.
- الإفصاح عن معلومات رأس المال: يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن من تقييم أهداف وسياسات المنشأة وأساليبها لإدارة رأس المال، وتشمل معلومات نوعية وكمية.
- مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية ومبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها.
- إفصاحات عن اسم المنشأة الأم والشركة الأم النهائية ومكان مقر الشركة وبلد تاسيسها وعمر المنشأة إذا كان محدوداً ووصف لطبيعة وعمليات المنشأة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية الإفصاح عما يلي بإستثناء:**

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

ب- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة

ج- الأرباح أو الخسائر غير العادية

د- السياسات المحاسبية

2. **أي من البيانات المالية التالية لا يعتبر أحد البيانات المالية الأساسية الواجب عرضها:**

أ- قائمة تكلفة الإنتاج

ب- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

ج- قائمة التدفقات النقدية

د- قائمة الدخل الشامل

3. **في حالة أن المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ إلتزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الإلتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:**

أ- إلتزام متداول

ب- إلتزام غير متداول

ج- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط

د- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدارها على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط

4. **تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:**

أ- الإستثمارات طويلة الأجل

ب- الأصول الأخرى

ج- مطروحة من حقوق المساهمين

د- مطلوبات طويلة الأجل

5. **إن نتائج العمليات الموقوفة المادية تظهر في البيانات المالية كما يلي:**

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل

ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل

ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية إذا كانت جوهرية

د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح

6. الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين يتم عرضها في التقارير المالية للمنشأة ضمن:

أ- ضمن المطلوبات
ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين
ج- يتم الإفصاح عنها في إيضاحات البيانات المالية
د- في قائمة التدفقات النقدية

7. أي مما يلي لا يطلب عرضها كحد أدنى من المعلومات بشكل منفصل في قائمة المركز المالي:

أ- الأصول البيولوجية
ب- الأصول الضريبية المؤجلة
ج- الإلتزامات الطارئة
د- الإستثمارات في الشركات الحليفة

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (1):

أ- الإتساق
ب- أساس الإستحقاق المحاسبي
ج- فرضية الإستمرارية
د- مبدأ المقابلة

9. واحدة مما يلي لا تعتبر من عناصر الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل:

أ- مكاسب بيع الأصول الثابتة
ب- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية
ج- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر
د- فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات

10. ترى إدارة الشركة العربية أن الإلتزام بمتطلبات أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية وكان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب أو لا يمنع ذلك الخروج. في هذه الحالة يتوجب على المنشأة ما يلي:

أ- عدم الإلتزام بمتطلبات ذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم
ب- يجب الإلتزام بمتطلبات المعيار ولا يسمح بالخروج عن ذلك المعيار

الإلتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد إسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه

ج- مخاطبة مجلس معايير المحاسبة الدولية لإتخاذ القرار المناسب

د- الإلتزام بذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن الآثار السلبية الناجمة عن الإلتزام بذلك المعيار

التمرين الثاني:

اذكر الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

التمرين الثالث:

اذكر خمسة بنود يجب عرضها بشكل منفصل كحد أدنى في صلب قائمة الدخل الشامل.

التمرين الرابع:

ما هي شروط تصنيف الأصل ضمن الأصول المتداولة؟

التمرين الخامس:

اذكر مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية".

التمرين السادس:

عدّد أهداف قائمة المركز المالي.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	أ	أ	ج	ب	ج	ج	د	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية تشمل ما يلي:

1. العرض العادل والإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
2. فرضية إستمرارية المنشأة.
3. أساسالإستحقاق المحاسبي.
4. الإتساق في العرض.
5. الأهمية النسبية والتجميع.
6. التقاص.
7. المعلومات المقارنة.
8. تكرار إعداد التقارير.

إجابة التمرين الثالث:

تشمل قائمة الدخل الشامل بشكل منفصل – كحد أدنى– بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

1. الإيراد.
2. تكاليف التمويل.
3. حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
4. مصروف ضريبة الدخل.
5. مبلغ برقم واحد يشمل ما يلي:
   - الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة Discontinued Operations.
   - الربح أو الخسارة بعد الضريبة المُعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع أو الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقوفة.

إجابة التمرين الرابع:

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

1. يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو

2. يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
3. يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
4. لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

إجابة التمرين الخامس:

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" ما يلي:

أ. قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية.
ب. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية.
ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية.
د. قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية.
هـ. الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.
و. قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة (المقارنة الأولى) عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

إجابة التمرين السادس:

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

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

1. السيولة.
2. القدرة على سداد الديون طويلة الأجل.
3. المرونة المالية.
4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الإلتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الإقتصادية.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الثالث: معيار المحاسبة الدولي رقم (7)

قائمة التدفقات النقدية

Statement of Cash Flows

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على فوائد قائمة التدفقات النقدية.
2. التعرف على الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".
3. بيان تصنيفات التدفقات النقدية: الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الإستثمارية، والأنشطة التمويلية.
4. بيان مكونات النقدية والنقدية المعادلة.
5. عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.
6. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
7. بيان كيفية عرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
8. توضيح كيفية التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
9. عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".

1. مقدمة

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) التدفقات النقدية، حيث يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)، وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)، وتدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities)، وقد عرّف ذلك المعيار تلك النشاطات كما يلي:

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

2. فوائد قائمة التدفقات النقدية[1] Usefulness of the Statement of Cash Flows

عندما تستخدم قائمة التدفقات النقدية بالإقتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المنشأة، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالديون) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة أي درجة المرونة المالية. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية.

وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة منشآت لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث، بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الإستحقاق.

كما تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي. وتبين أسباب الإختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

[1] فقرة رقم 4 من معيار المحاسبة الدولي رقم 7.

3. تصنيف التدفقات النقدية Classification of Cash Flows

تصنف قائمة التدفقات النقدية المقبوضة والنقدية المدفوعة خلال فترة مالية معينة إلى أنشطة تشغيلية وأنشطة إستثمارية وأنشطة تمويلية. ويوفر التصنيف وفق تلك الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة. وقد أدرج معيار المحاسبة الدولي مكونات التدفقات النقدية التالية:[2]

3-1 الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل، ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة.
- شراء الأوراق المالية والقروض لأغراض المتاجرة (التعامل) حيث تشبه هنا المخزون حيث يتم إعادة بيعها، حيث يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الشراء والبيع لأوراق مالية وقروض يحتفظ بها للمتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية.
- التدفقات النقدية الناتجة عن تقديم السلف والقروض النقدية وتحصيلها والتي تقديمها المؤسسات المالية (البنوك) على أنها أنشطة تشغيلية لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد لتلك المؤسسات.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

المدفوعات النقدية لتصنيع أو اقتناء أصول يُحتفظ بها للتأجير للغير ولاحقاً يُحتفظ بها للبيع

قد ينشأ عن بعض العمليات، مثل بيع إحدى الآلات، مكاسب أو خسارة يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر. حيث تصنف التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة

[2] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية.

الإستثمارية. وبالرغم من ذلك، تعتبر المدفوعات النقدية لتصنيع أو اقتناء أصول يُحتفظ بها للتأجير للغير ولاحقاً وبعد الانتهاء من تأجيرها يُحتفظ بها للبيع (الواردة ضمن معيار رقم 16) تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وتعتبر المقبوضات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لمثل هذه الأصول أيضاً تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، مثل شركات تأجير السيارات السياحية تقوم بتأجير السيارات ضمن نشاطها التشغيلي ومن ثم وبعد نهاية عمر السيارات تقوم بعرضها للبيع).

3-2 الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)

وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة والإستثمارات غير المتداولة، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (Self – Constructed Property).
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية (الأسهم) أو أدوات دين (سندات مثلاً) للمنشآت الأخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء المدفوعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة).
- المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية (الأسهم)، أو أدوات دين (سندات مثلاً) للمنشآت الأخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء المقبوضات من تلك الأدوات التي تعتبر معادلة للنقد، أو المُحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة).
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
- المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية Futures، والعقود الآجلة Forwards، وعقود الخيارات Options، وعقود المبادلة Swaps، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.

- المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية Futures، والعقود الآجلة Forwards، وعقود الخيارات Options، وعقود المبادلة Swaps، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

وعندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط لمركز قابل للتحديد Identifiable Position، فإن التدفقات النقدية للعقد تصنف بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للمركز المتحوط له.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

3-3 الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

وتتضمن التغيرات النقدية في بنود حقوق الملكية والإلتزامات، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال وإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع (Redeem) أسهم المنشأة المصدرة (أسهم الخزينة).
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر **لتخفيض الإلتزام** القائم والمتعلق بعقد الإيجار.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

4. مكونات النقدية وما يعادلها Cash and Cash Equivalents

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وآخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

ويعتبر الأصل المالي نقد مكافئ أو معادل إذا كان:

- قابل للتحول إلى مبلغ محدد من النقد.
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.

- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها وبالتالي لا يوجد مخاطر لتغير قيمة الأصل المالي نتيجة التغير في أسعار الفائدة.

ومن الأمثلة على النقد المعادل أذونات الخزينة، الأوراق التجارية، الودائع ذات الإستحقاق القصير الأجل لثلاثة شهور فأقل.

- أما الإستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ إستحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

وتعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية. وتعتبر حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف. وفي هذه الحالة يتم **تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل** لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد **معادل سالب**.

5. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية[3]

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

5-1 الطريقة المباشرة Direct Method: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.

5-2 الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة التشغيلية خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.

[3] [3] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية.

المعلومات اللازمة لإعداد عرض قائمة التدفقات النقدية:

لإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخدام المعلومات الواردة من المصادر التالية:

1. قائمة المركز المالي المقارنة: والتي تتضمن مبالغ التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية من بداية الفترة إلى نهايتها.
2. قائمة الدخل للفترة الحالية: والبيانات الواردة بهذه القائمة تستخدم لإحتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
3. بيانات مالية مختارة من دفاتر وسجلات الشركة مثل عمليات مبادلة الأصول وبعض المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

6. العرض في قائمة التدفقات النقدية

كما تم الإشارة سابقاً فإن قائمة التدفقات النقدية تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وقد تم استعراض مكونات هذه الأنشطة بشكل عام، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) سمح بوجود بدائل للإفصاح عن بعض البنود، ويتطلب ذلك المعيار الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية وكما يلي:

6-1 تصنيف الفوائد المدفوعة

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة وكمعالجة بديلة؛
- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء إعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة الواردة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23، تكاليف الإقتراض.

6-2 تصنيف الفوائد المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط إستثماري بإعتبارها عوائد إستثمارات.

6-3 توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends)

يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

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

6-4 الضرائب على الدخل

ضريبة الدخل المدفوعة: تصنف بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع المتعلق بنشاط تمويلي أو إستثماري فيعتبر حسب هذا النوع من النشاط. فمثلاً يتم عرض ضريبة الدخل المدفوعة على أرباح بيع الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك ضمن الأنشطة الإستثمارية.

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية Indirect Method

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

أولاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (7)، يتم الوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال استخدام صافي الربح قبل الفوائد والضرائب الظاهر في قائمة الدخل وتعديله بالبنود التالية لتحويله من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي:

- **زيادة قيمة مصروف اهتلاك الأصول غير المتداولة وقيمة إطفاء الأصول غير الملموسة وأية مبالغ لا تتطلب دفع نقدية:** لأنها عناصر تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي إلى انخفاض صافي الدخل رغم أنها لا تمثل أو تحتاج إلى تدفقات نقدية. ومن الأمثلة على هذه المجموعة اهتلاك المعدات والآلات والأثاث وإطفاء الأصول غير الملموسة وفروقات تقييم العملات الأجنبية والديون المشكوك في تحصيلها والمخصصات المختلفة.

- **طرح أرباح التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية و/ إضافة خسائر التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية:**

إذا باعت المنشأة أصول غير متداولة مثل المعدات والعقارات والأثاث أو الإستثمارات في الأصول المالية (الأسهم والسندات) فقد ينتج عن ذلك أرباح أو خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، إلا أن قيمة هذه المكاسب أو الخسائر لا تعتبر أنشطة تشغيلية وإنما إستثمارية لذلك يجب استبعاد تلك المكاسب أو الخسائر من الأنشطة التشغيلية.

- **التغير في الأصول المتداولة التشغيلية:** ترتبط التغيرات بالأصول المتداولة التشغيلية بعلاقة عكسية مع التدفق النقدي التشغيلي. **حيث يمثل النقص في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية واردة أي زيادة في النقدية يجب إضافتها.** ففي حالة نقص الذمم المدينة مثلاً في السنة الحالية عما كانت عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يدل على تحصيلات نقدية من العملاء أي زيادة في النقدية. **في حين تمثل الزيادة في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية صادرة أي نقص في النقدية يجب طرحها** فمثلاً عند زيادة رصيد المخزون من البضاعة خلال السنة الحالية فهذا يمثل استنزاف للنقد أي دفع مبالغ نقدية لشراء البضاعة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- **التغير في المطلوبات المتداولة التشغيلية:** ترتبط التغيرات بالأصول المتداولة التشغيلية بعلاقة طردية مع التدفق النقدي التشغيلي. **حيث تمثل الزيادة في المطلوبات المتداولة وفورات في التدفقات النقدية التشغيلية يجب إضافتها** في قائمة التدفق النقدي. ففي حالة زيادة رصيد أوراق الدفع والذمم الدائنة مثلاً في السنة الحالية عما كانت عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يدل على عدم تسديد للإلتزامات مما يؤدي لزيادة النقدية. **أما النقص في رصيد المطلوبات المتداولة خلال السنة الحالية فإنه** يدل على تسديد للموردين والدائنين أي نقص النقدية وبالتالي يجب طرحها في قائمة التدفق النقدي.
- توزيعات الأرباح المدفوع إذا اختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية.
- مدفوعات الفائدة إذا اختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

ويمكن عرض أثر البنود أعلاه على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على النحو التالي:

صافي الربح (الخسارة) قبل الضريبة	
يضاف	مصروف الإهتلاك للأصول غير المتداولة الملموسة
يضاف	مصروف الفوائد (الظاهرة في قائمة الدخل)
يضاف	مصروف الإطفاء للأصول غير الملموسة
يضاف	خسائر البيع وخسارة التدني في قيمة الأصول غير المتداولة
يطرح	أرباح بيع الأصول غير المتداولة (ملموسة + غير الملموسة)
يضاف	خسائر بيع الأصول غير المتداولة (ملموسة + غير الملموسة)
يضاف	النقص في الأصول المتداولة (البضاعة، والذمم المدينة، وأوراق القبض...)
يطرح	الزيادة في الأصول المتداولة (البضاعة، والذمم المدينة، وأوراق القبض....)
يطرح	النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، أ. دفع، والمصاريف مستحقة الدفع....)

يضاف	الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، أ. دفع والمصاريف مستحقة الدفع.....)
يطرح	توزيعات الأرباح المدفوع (إذا اختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية)
يطرح	مدفوعات الفائدة (إذا اختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية)
يطرح	النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل
×××	**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

ثانياً: التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية

تنتج التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية من خلال رصد التغيرات على رصيد الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وكذلك التغيرات في الإستثمارات المالية مثل شراء وبيع الأسهم الإستراتيجية والسندات (مع استثناء عمليات شراء وبيع الإستثمارات المالية لأغراض المتاجرة حيث تصنف تدفقاتها النقدية ضمن الأنشطة التشغيلية) ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7) يجب عدم إجراء تقاص بين المقبوضات وبين المدفوعات من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية، حيث يتوجب عرض المقبوضات والمدفوعات بشكل مستقل في قائمة التدفقات النقدية، باستثناء بعض الحالات الواردة لاحقاً.

ثالثاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

تمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية التغيرات على الحسابات التي تمثل مصادر تمويل للمنشأة، مثل القروض قصيرة وطويلة الأجل والتغيرات على رأس المال التي تتم نقداً بالزيادة أو النقص ومدفوعات عقود الإيجار التمويلي، كما قد تشمل توزيعات الأرباح للمساهمين ومدفوعات الفائدة.

ولبيان كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة ندرج المثال التوضيحي التالي:

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة السعادة التجارية لعام 2021 وقائمة المركز المالي المقارنة كما في 2021/12/31 و 2020/12/31 على التوالي:

شركة السعادة التجارية

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2021/12/31

البيان	بالدينار
صافي المبيعات	60,000
تكلفة البضاعة المباعة	(30,000)
مجمل الربح	30,000

المصاريف التشغيلية	(10,000)
صافي ربح التشغيل	20,000
مصروف الفوائد	(5000)
صافي ربح قبل الضريبة	**15,000**
ضريبة الدخل (20%)	(3000)
صافي الربح بعد الضريبة	**12,000**

قائمة المركز المالي المقارنة كما في 2021/12/31 و 2020/12/31:

البيان	2020/12/31	2021/12/31
الأصول		
النقدية	12,000	18,000
الذمم المدينة (بالصافي)	24,000	15,000
المخزون	13,000	15,000
أصول غير متداولة (ثابتة)	80,000	95,000
مجمع اهتلاك الأصول الثابتة	(20,000)	(30,000)
إستثمارات طويلة الأجل	51,000	43,000
إجمالي الأصول	**160,000**	**156,000**

الإلتزامات وحقوق الملكية:		
الذمم الدائنة	22,000	30,000
مصاريف مستحقة الدفع	33,000	20,000
فوائد مستحقة الدفع	11,000	6000
سندات طويلة الأجل	44,000	30,000
رأس مال الأسهم العادية	30,000	41,000
الأرباح المحتجزة	20,000	29,000
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	**160,000**	**156,000**

كما توفرت لديك المعلومات الإضافية لعام 2021:

- لم يتم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة وتم شراء معدات نقداً.
- تم بيع إستثمارات نقداً بتكلفتها خلال العام وتم دفع توزيعات أرباح نقدية.
- تم إصدار أسهم نقداً بالقيمة الإسمية وتم سداد سندات نقداً خلال العام.

حل مثال رقم (1)

شركة السعادة التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الضريبة (3000+12,000)	15,000	
يضاف: مصروف الفوائد	5000	
يضاف: مصروف الإهتلاك (الزيادة في مجمع الإهتلاك)	10,000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	9000	
يطرح: الزيادة في المخزون	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	8000	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(13,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		29,000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل	8000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة	(15,000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		(7000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين (29,000−12,000+20,000)	(3000)	
تسديد سندات	(14,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (5000+5000)	(10,000)	
زيادة رأس المال	11,000	

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(16,000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		6000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12,000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		18,000

ملاحظات على الحل:

1. مصروف الإهتلاك للفترة يمثل الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة لمجمع الإهتلاك، بافتراض عدم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة.
2. إن مبلغ كل نشاط من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية يمثل في هذا السؤال الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة.
3. إن التوزيعات النقدية والبالغة 3000 دينار تم احتسابها كما يلي: رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة + صافي ربح الفترة – الأرباح المحتجزة آخر المدة.
4. يلاحظ أن النقدية وما يعادلها نهاية السنة البالغة 18,000 دينار تساوي النقدية وما يعادلها في بداية السنة 12,000 دينار + صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال العام البالغة 6000 دينار.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية Direct Method

بموجب الطريقة المباشرة والتي يشجع المعيار على اتباعها يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بشكل مماثل للطريقة غير المباشرة باستثناء التدفقات الخاصة بالأنشطة التشغيلية، حيث تتطلب الطريقة المباشرة تحديد القيمة الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات التشغيلية وليس إحتساب التغير على الرصيد كما هو الحال بالطريقة غير المباشرة. وفيما يلي قواعد احتساب المتحصلات والمدفوعات التشغيلية بالطريقة المباشرة:

(أ) المتحصلات النقدية من بيع البضاعة =

صافي المبيعات + رصيد المدينون في بداية العام – رصيد المدينون في نهاية العام

أو المتحصلات النقدية من بيع البضاعة =

صافي المبيعات

+ النقص في الذمم المدينة خلال السنة أو

– الزيادة في الذمم المدينة خلال السنة

(ب) المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =

المشتريات + رصيد الدائنين أول المدة – رصيد الدائنين آخر المدة

أو عند عدم معرفة المشتريات فان المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =

تكلفة المبيعات + رصيد الدائنين أول المدة – رصيد الدائنين آخر المدة

+ رصيد المخزون من البضاعة آخر المدة – رصيد المخزون من البضاعة أول المدة

ويمكن وضع المعادلة كالتالي:

المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =

تكلفة المبيعات

+ النقص في الذمم الدائنة خلال السنة

– الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة

+ الزيادة في المخزون السلعي خلال السنة

– النقص في المخزون السلعي خلال السنة

(ج) المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =

المصروفات التشغيلية (من قائمة الدخل)

– مصروف إهتلاك الأصول غير المتداولة

– مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة

– رصيد مصاريف مدفوعة مقدماً في أول السنة + رصيد مصاريف مدفوعة مقدماً في آخر السنة

+ رصيد مصاريف مستحقة الدفع في أول السنة – رصيد مصاريف مستحقة الدفع في آخر السنة

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة التدفقات النقدية **بالطريقة المباشرة** للمثال السابق رقم (1) كما يلي:

شركة السعادة التجارية **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31 بالطريقة المباشرة**	
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>	
النقدية المقبوضة من العملاء	[1]69,000
النقدية المدفوعة للموردين	[2] (24,000)
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	[3] (13,000)
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3000)

29,000		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**
		التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
	8000	المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل
	(15,000)	يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة
(7000)		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	(3000)	توزيعات أرباح نقدية على المالكين (29,000−12,000+20,000)
	(14,000)	تسديد سندات
	(10,000)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (6000−11,000+5000)
	11,000	زيادة رأس المال
(16,000)		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
6000		صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة
12,000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
18,000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

ملاحظات على الحل:

1. قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + النقص في رصيد الذمم المدينة = 60,000 +(15,000 – 24,000) = 69,000 دينار.
2. النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة – الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة + الزيادة في المخزون السلعي خلال السنة 30,000 – 8000 + 2000 = 24,000 دينار.
3. النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية – النقص في رصيد المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة – مصروف الإهتلاك (وغيره من المصروفات التشغيلية غير النقدية). 10,000 + 13,000 – 10,000 = 13,000 دينار.

7. معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة[4]

7-1 الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

- عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو مشروع مشترك أو شركة تابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية مع الشركات المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الأرباح المقبوضة من تلك الشركات.
- المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، تدرج في قائمة تدفقاتها النقدية – التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ما يلي: التوزيعات، والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

7-2 شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصة الشركة في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة تصنف ضمن **الأنشطة التمويلية**. ما لم تكن المنشأة التابعة مُحتفظ بها من قبل منشأة إستثمارية، كما عرفها معيار التقرير المالي الدولي رقم (10) والتي يتطلب أن تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة والتي تؤدي إلى السيطرة أو فقدان السيطرة وبما يتعلق بالبنود التالية:

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

ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

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

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

[4] [4] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية.

8. التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي[5]

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

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء وليس نشاطات تتعلق بالمنشأة، مثل قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك، والإيجارات المحصلة نيابة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.
- يمكن عرض البنود التي لها معدل دوران مرتفع ومبالغها كبيرة وذات إستحقاق قصير الأجل على أساس الصافي. مثل شراء وبيع الإستثمارات وعمليات الإقتراض قصيرة الأجل ذات الإستحقاق الذي لا يتجاوز ثلاثة أشهر.

عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية

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

- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة باستلام الودائع وإعادة دفعها والتي لها تاريخ إستحقاق ثابت.
- إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى.
- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

9. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

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

أ. يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المنشأة الوظيفية (عملة المنشأة الرئيسية وهي عادة عملة التقارير المالية – راجع معيار 21 –). وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية باستخدام سعر الصرف بين العملة الأجنبية والعملة الوظيفية السائد في تاريخ التدفق النقدي.

ب. يجب ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية حسب سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

[5] [5] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية.

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

10. العمليات غير النقدية [6] Non- Cash Operations

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

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

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

11. التغيرات في الإلتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

Changes in Liabilities Arising from Financing Activities

على المنشأة تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تطرأ على إلتزاماتها من الأنشطة التمويلية، ويشمل ذلك كل من التغيرات الناشئة من التغيرات في التدفقات النقدية والتغيرات التي لا تمثل تدفقات نقدية. ولتحقيق هذا الهدف يتطلب المعيار الإفصاح عن التغيرات التي تتم على الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية الناتجة عما يلي:

- التغيرات الناتجة عن الإلتزامات الواردة في بنود "التدفقات النقدية التمويلية".

[6] [6] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية.

- التغيرات في الإلتزامات الناتجة عن الحصول على أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو الشركات الأخرى.
- التغيرات في الإلتزامات نتيجة تغيرات أسعار الصرف.
- التغيرات في الإلتزامات الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة.
- التغيرات الأخرى في الإلتزامات.

12. إفصاحات أخرى Other Disclosures

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

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

ب. قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة لمستخدمي المعلومات المالية لفهم المركز المالي وسيولة المنشأة. ويشجع المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات مع تعليق من قبل الإدارة وتشمل:

– قيمة التسهيلات الإئتمانية غير المستغلة والممنوحة من البنوك للمنشأة والتي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية.

– إجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي تمثل الزيادة في الطاقة التشغيلية –بشكل منفصل– عن تلك التدفقات المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. وهذا بدوره مفيداً في تمكين المستخدمين من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر على نحو كافٍ في المحافظة على طاقتها التشغيلية لأن المنشأة التي لا تستثمر بشكل كافٍ في المحافظة على طاقتها التشغيلية قد تضر بالربحية المستقبلية من أجل السيولة النقدية الحالية والتوزيعات على الملاك.

– مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل تم التقرير عنه بموجب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (8) IFRS (8).

مثال (2)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2021 لشركة الإتحاد:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31	
صافي المبيعات	150,000
تكلفة البضاعة المباعة	(60,000)
مجمل الربح	90,000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(30,000)
الدخل من العمليات التشغيلية	60,000
يضاف مكاسب بيع معدات	4000
يطرح مصروف فائدة	(10,000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	54,000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(16,200)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	37,800

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2021:

- هناك معدات تكلفتها التاريخية 10,000 دينار، وقيمتها الدفترية 4000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 8000 دينار.
- تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20,000 دينار.
- هناك معدات جديدة تم شرائها خلال العام نقداً (جد قيمتها).
- تم بيع جزء من الإستثمارات في الشركات الحليفة (س) بالقيمة الدفترية.
- تم تسديد (إطفاء) سندات نقداً بالقيمة الدفترية لها.
- تم توزيع أرباح نقدية (جد قيمتها).

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الإتحاد كما في 12/31 للعامين 2020 و 2021:

الموجودات	2021	2020
موجودات متداولة:		
النقدية	32,000	15,000
ذمم مدينة	10,000	14,000
بضاعة	28,000	20,000

فوائد مدفوعة مقدماً	1000	3000
مجموع الموجودات المتداولة	**71,000**	**52,000**
إستثمارات في الشركة الحليفة (س)	11,000	20,000
الأراضي	30,000	10,000
المعدات	45,000	30,000
يطرح مجمع اهتلاك المعدات	(15,000)	(7000)
مجموع الموجودات	**142,000**	**105,000**
المطلوبات وحقوق الملكية		
مطلوبات متداولة:		
ذمم دائنة	44,000	33,000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000
مجموع المطلوبات المتداولة	**49,000**	**41,000**
مطلوبات غير متداولة:		
سندات	7000	12,000
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم العادية	60,000	40,000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	26,000	12,000
مجموع حقوق الملكية	**86,000**	**52,000**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**142,000**	**105,000**

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (2)

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإتحاد	
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31- الطريقة غير المباشرة	
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (16,200 + 37,800)	54,000
يضاف: مصروف الفوائد	10,000

	14,000	يضاف: مصروف الإهتلاك (الزيادة في مجمع الإهتلاك 8000 + اهتلاك الآلات المباعة 6000)
	(4000)	يطرح: مكاسب بيع المعدات
	4000	يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة
	(8000)	يطرح: الزيادة في البضاعة
	11,000	يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة
	(19,200)	يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (16,200 + 3000)
61,800		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

		التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
	8000	المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)
	(25,000)	النقدية المدفوعة لشراء معدات (45,000 – 30,000 + 10,000)
	9000	بيع إستثمارات في الشركة الزميلة (س)
(8000)		**صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية**
	(23,800)	توزيعات أرباح نقدية على المساهمين (12,000 + 37,800 – 26,000)
	(8000)	يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (10,000 – 2000)
	(5000)	تسديد السندات
(36,800)		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**
17,000		صافي الزيادة قي النقدية وما يعادلها خلال السنة
15,000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
32,000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

عرض بالأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية:

تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20,000 دينار.

ملاحظات على الحل:

1. تم إضافة اهتلاك الموجودات الثابتة نظراً لأنها لا تتطلب نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع الموجودات الثابتة نظراً لأن كامل متحصلات عملية بيع هذه الموجودات تظهر ضمن الأنشطة الإستثمارية.
3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، أما المطلوبات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.

4. تم ضمن الأنشطة الإستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع الموجودات الثابتة.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد السندات، وتوزيعات الأرباح.
6. العمليات غير النقدية ظهرت في الإيضاحات لأنها لا تتطلب دفع أو قبض النقدية.

مثال (3)

المطلوب: حل مثال رقم (2) السابق بالطريقة المباشرة.

حل مثال (3)

شركة الإتحاد **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31** **الطريقة المباشرة**		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء	[1]154,000	
النقدية المدفوعة للموردين	[2] (57,000)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	[3] (16,000)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (16,200 + 3000)	(19,200)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		61,800

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)	8000	
النقدية المدفوعة لشراء معدات (45,000 – 30,000 + 10,000)	(25,000)	
بيع إستثمارات في الشركة الزميلة (س)	9000	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية		(8000)
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين (12,000 + 37,800 – 26,000)	(23,800)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع (10,000 – 2000)	(8000)	
تسديد السندات	(5000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(36,800)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		17,000

15,000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
32,000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة
عرض الأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية: تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20,000 دينار.		

ملاحظات على الحل:

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + النقص في الذمم المدينة = 150,000 + 4000 = 154,000 دينار

(2) النقدية المدفوعة للموردين= تكلفة البضاعة المباعة + الزيادة في البضاعة – الزيادة في الذمم الدائنة
60,000 + 8000 – 11,000 = 57,000 دينار.

(3) النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية = المصروفات الإدارية والتشغيلية – مصروف الإهتلاك 30,000 – 14,000 = 16,000 دينار.

مثال (4)

بلغت صافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التشغيلية لدى شركة الحرية 350,000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الصادرة (المستخدمة) من الأنشطة الإستثمارية بمبلغ 750,000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التمويلية 420,000 دينار. في 2021/1/1 كان رصيد النقدية 40,000 دينار.

المطلوب: احسب رصيد النقدية في 2021/12/31.

حل مثال (4)

رصيد النقدية في 2021/12/31 يبلغ:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	350,000 دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية	(750,000) دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	420,000 دينار
صافي الزيادة في النقدية	20,000 دينار
+ النقدية بداية السنة	40,000 دينار
رصيد النقدية نهاية السنة	60,000 دينار

مثال (5)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة التقوى لعام 2021 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		600,000 دينار
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة أول المدة	80,000	
+ المشتريات	460,000	
– بضاعة آخر المدة	(40,000)	
تكلفة البضاعة المباعة		(500,000)
مجمل الربح		100,000
مصاريف التشغيل		(40,000)
صافي الربح		60,000

وقد توفرت المعلومات التالية خلال عام 2021:

1. انخفضت الذمم المدينة خلال العام بمبلغ 50,000 دينار.
2. ازدادت المصاريف المدفوعة مقدماً خلال العام بمبلغ 42,000 دينار.
3. انخفضت الذمم الدائنة خلال العام بمبلغ 60,000 دينار.
4. انخفضت المصاريف المستحقة الدفع خلال العام بمبلغ 70,000 دينار.
5. تتضمن مصاريف التشغيل مصاريف الإهتلاك بمبلغ 35,000 دينار.

المطلوب:

إعداد الجزء التشغيلي من قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2021/12/31 لشركة التقوى بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (5)

شركة التقوى قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31 – الطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	60,000	
يضاف: مصروف الإهتلاك	35,000	
يضاف: النقص في الذمم المدينة	50,000	
يطرح: الزيادة في المصاريف المدفوعة مقدماً	(42,000)	
يطرح: النقص في الذمم الدائنة	(60,000)	
يطرح: النقص في المصاريف المستحقة الدفع	(70,000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		(27,000)

مثال (6)

فيما يلي قائمة الدخل المختصرة لشركة التميز لعام 2022 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
إيرادات (أتعاب الخدمات)		800,000 دينار
– مصاريف التشغيل عدا الإهتلاك	(550,000)	
– مصروف الإهتلاك	(50,000)	
– خسائر بيع معدات	(15,000)	
مجموع المصاريف والخسائر		(615,000)
– صافي الربح قبل الضريبة		185,000
– مصروف الضريبة 20%		(37,000)
صافي الربح بعد الضريبة		148,000

وقد تضمنت قائمة المركز المالي كما في 12/31 (المقارنة) لشركة التميز أرصدة الحسابات التالية:

	2021	2022	التغير
الذمم المدينة	65,000	48,000	(17,000)

مصاريف تشغيل مستحقة الدفع	42,000	52,000	+10,000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	9,000	4,000	(5,000)

المطلوب: إعداد الجزء المتعلق بالتدفقات النقدية التشغيلية بالطريقة المباشرة لعام 2022.

حل مثال (6)

شركة التميز **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2022/12/31** **الطريقة المباشرة**		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	[1] 817,000	
النقدية المدفوعة للموردين	[2] (540,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	[3] (42,000)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		235,000

توضيح الأرقام بالجدول:

[1] قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = الإيرادات + النقص في الذمم المدينة = 800,000 + 17,000 = 817,000 دينار.

[2] النقدية المدفوعة على المصاريف التشغيلية = المصروفات التشغيلية – الزيادة في مصاريف التشغيل المستحقة = 550,000 – 10,000 = 540,000 دينار.

[3] النقدية المدفوعة لضريبة الدخل = مصروف الضريبة + النقص في الضريبة المستحقة = 37,000 +5,000 = 42,000 دينار.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الاعتدال التجارية لسنة 2020 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1800 دينار	إصدار أسهم عادية نقداً
2100	متحصلات نقدية من إصدار سندات
500	تسديد قرض البنك العربي نقداً
400	تسديد قرض بنك الرافدين من خلال إصدار أسهم عادية
200	مدفوعات نقدية للذمم الدائنة
600	شراء أسهم خزينة نقداً
300	بيع آلات نقداً

إن صافي النقدية من العمليات التمويلية لسنة 2020 لشركة الإعتدال هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 2400 دينار ب- 3400 دينار

ج- 2800 دينار د- 4000 دينار

2. بلغ صافي الربح لشركة الوسام لسنة 2021 مبلغ 64,000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

8000 دينار	مصاريف إهتلاك الآلات
6000	النقص في الذمم المدينة
10,000	الحصول على قرض البنك نقداً
4000	الزيادة في الدائنون
30,000	الزيادة في الأصول طويلة الأجل
22,000	الزيادة في البضاعة
15,000	النقص في الإلتزامات طويلة الأجل
2000	متحصلات بيع أصول غير متداولة (معدات)

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

أ- 70,000 دينار ب- 52,000 دينار

ج- 104,000 دينار د- 60,000 دينار

3. فيما يلي المعلومات المتعلقة ببعض العمليات النقدية لسنة 2021 المتعلقة بشركة السلام لتجارة الملابس (المبالغ بآلاف الدنانير):

4000 دينار	بيع أراضي نقداً
1600	متحصلات نقدية من قرض قصير الأجل
800	شراء سيارة بكمبيالة تستحق عام 2023
1300	شراء أثاث نقداً
400	مدفوعات نقدية تسديدا لثمن أجهزة حاسوب تم شرائها عام 2020
1000	متحصلات نقدية من إصدار أسهم عادية

فإن صافي النقدية الواردة من العمليات الإستثمارية للسنة المنتهية في 2021/12/31، كنتيجة للمعلومات السابقة هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 2300 دينار ب- 1500 دينار

ج- 2700 دينار د- لا شيء مما ذكر

4. توفرت المعلومات التالية لدى شركة الوطن العربي كما في 2022/12/31:

نقد بالصندوق ولدى البنوك	**46,000 دينار مدين**
أذونات خزينة تستحق خلال 3 شهور	**22,000 دينار مدين**
قرض البنك قصير استحقاق 2023/5/1	**7000 دينار دائن**
حساب جاري مكشوف (سحب على المكشوف مؤقتاً)	**4000 دينار دائن**
إستثمارات مالية في الأسهم للمتاجرة	**5000 دينار مدين**

فإن رصيد النقدية وما يعادلها في 2022/12/31 الذي سيظهر في نهاية قائمة التدفقات النقدية يبلغ:

أ- 64,000 دينار ب- 68,000 دينار

ج- 73,000 دينار د- 69,000 دينار

5. شراء مباني مقابل إصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن:

أ- التدفق النقدي الإستثماري
ب- التدفق النقدي التمويلي
ج- التدفق النقدي التشغيلي
د- لا تظهر في القائمة

6. استلام توزيعات أرباح نقدية عن أسهم تعرض في قائمة التدفقات النقدية ضمن:

أ- التدفق النقدي التمويلي أو التشغيلي
ب- التدفق النقدي التشغيلي أو الإستثماري
ج- التدفق النقدي الإستثماري أو التمويلي
د- التدفق النقدي التمويلي

7. متحصلات ومدفوعات شراء وبيع الشركات التابعة تظهر في قائمة التدفقات النقدية المنفصلة للشركة الأم ضمن الأنشطة:

أ- التشغيلية
ب- التمويلية
ج- الإستثمارية
د- لا تظهر في قائمة التدفقات النقدية

8. ما يلي أرصدة في 2020/12/31: المخزون من البضاعة 30,000 دينار، والذمم الدائنة 40,000 دينار والأرصدة في 2021/12/31: المخزون من البضاعة 70,000 دينار، والذمم الدائنة 55,000 دينار، وتكلفة البضاعة المباعة 190,000 دينار، فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2021 تبلغ:

أ- 215,000 دينار
ب- 135,000 دينار
ج- 245,000 دينار
د- 165,000 دينار

9. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في 2021/12/31 لشركة الخليج العربي التجارية، تم جمع البيانات التالية لعام 2021:

- **تم بيع أصول غير متداولة (معدات) نقداً، حيث بلغت خسائر بيعها 6000 دينار وتبلغ قيمتها الدفترية 66,000 دينار.**
- **في 2021/1/1 تم شراء سندات طويلة الأجل نقداً صادرة عن شركة ارامكو ومحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق بمبلغ 40,000 دينار(قيمتها الإسمية 50,000 دينار).**
- **إيراد فوائد سندات شركة ارامكو 6000 دينار لعام 2021 ويبلغ إطفاء خصم السندات 1000 دينار.**
- **توزيعات الأرباح المدفوعة 8000 دينار.**

- **متحصلات بيع بضاعة 4000 دينار.**

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية لعام 2021، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية تبلغ (علماً بأن الشركة تقوم بعرض الفائدة المقبوضة ضمن التدفقات من الأنشطة الإستثمارية):

أ- 26,000 دينار ب- 25,000 دينار

ج- 29,000 دينار د- لا شيء مما ذكر

10. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في 2021/12/31 لشركة عمان التجارية، تم جمع البيانات التالية لعام 2021:

- **متحصلات نقدية من إصدار أسهم عادية 8000 دينار.**
- **تم شراء بضاعة نقداً بمبلغ 7000 دينار.**
- **تم بيع أصول غير متداولة (معدات) نقداً، حيث بلغت أرباح بيعها 6000 دينار وتبلغ قيمتها الدفترية 34,000 دينار.**
- **في 2021/12/31 تم إصدار سندات طويلة الأجل نقداً، (قيمتها الإسمية 50,000 دينار وبعلاوة إصدار 4000 دينار).**
- **مدفوعات نقدية لشراء أسهم خزينة 6000 دينار.**

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية لعام 2021، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

أ- 52,000 دينار ب- 62,000 دينار

ج- 56,000 دينار د- 74,000 دينار

التمرين الثاني:

فيما يلي معلومات مستخرجة من سجلات شركة الإشراق لعام 2021:

1. مدفوعات للذمم الدائنة 230,000 دينار.
2. إصدار أسهم عادية نقداً بمبلغ 200,000 دينار.
3. توزيعات أرباح نقدية للمساهمين 150,000 دينار. (لا تقوم المنشأة بإدراجها ضمن الأنشطة التشغيلية)
4. تحصيل أوراق قبض تجارية نقداً بمبلغ 80,000 دينار.
5. إصدار سندات بمبلغ 250,000 دينار.
6. شراء أسهم خزينة بمبلغ 40,000 دينار.
7. تسديد قرض البنك نقداً بمبلغ 60,000 دينار.

المطلوب: احسب مبلغ صافي التدفقات النقدية الواردة (أو الصادرة) من الأنشطة التمويلية لعام 2021.

التمرين الثالث:

تقوم شركة الوعد بإعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. فيما يلي قائمة من البنود التي قد تؤثر على القائمة، ضع الرمز المناسب من الرموز التالية إزاء كل منها لبيان تأثير كل منها على قائمة التدفقات النقدية:

الرمز	التصنيف
A	يضاف لصافي الربح من الأنشطة التشغيلية
B	يطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية
C	المقبوضات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
D	المدفوعات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
E	النقدية المدفوعة من الأنشطة التمويلية
F	النقدية المقبوضة من الأنشطة التمويلية
G	عمليات إستثمارية أو تمويلية غير نقدية

البنود:

1. شراء أراضي نقداً _____ .
2. النقص في الذمم الدائنة _____ .
3. مصروف اهتلاك الأصول الثابتة _____.
4. توزيعات أرباح نقدية _____.
5. شراء معدات بكمبيالة _____.
6. الزيادة في الذمم المدينة_____.
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً_____.
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً_____.
9. خسائر بيع الآلات _____.
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية _____.
11. النقص في المخزون السلعي _____.
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع _____.

التمرين الرابع:

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2022 لشركة الفرح التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2022/12/31	
صافي المبيعات	200,000
تكلفة البضاعة المباعة	(80,000)
مجمل الربح	120,000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(30,000)
الدخل من العمليات التشغيلية	90,000
يطرح خسائر بيع الآلات	(6000)
يطرح مصروف فائدة	(4000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	80,000
يطرح ضريبة الدخل (50%)	(40,000)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	40,000

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2022:

- هناك الآت تكلفتها التاريخية 18,000 دينار، ومجمع الإهتلاك لها 5000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 7000 دينار نقداً.
- تم شراء أرض نقداً.
- هناك آلات جديدة تم شرائها خلال العام نقداً.
- هناك إستثمارات في السندات تكلفتها 14,000 دينار تم بيعها بالتكلفة نقداً.
- تم إصدار سندات بالقيمة الإسمية نقداً.
- تم توزيع أرباح نقدية (لا تقوم الشركة بعرضها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية).
- تم إصدار 10,000 سهم مجاني للمساهمين من خلال رسملة 10,000 دينار من الأرباح المحتجزة.
- لا تقوم الشركة بعرض الفائدة المدفوعة ضمن التدفقات النقدية التمويلية.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الفرح للعامين 2022 و 2021:

قائمة المركز المالي كما في 12/31		
الموجودات	**2022**	**2021**
موجودات متداولة:		
النقدية	21,000	14,000
ذمم مدينة	35,000	25,000
المخزون	15,000	24,000
مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	5000	3000
مجموع الموجودات المتداولة	**76000**	**66,000**
إستثمارات في السندات طويلة الأجل	22,000	36,000
الأراضي	50,000	20,000
الآلات	40,000	30,000
يطرح مجمع اهتلاك الآلات	(17,000)	(14,000)
مجموع الموجودات	**171,000**	**138,000**
<u>المطلوبات وحقوق الملكية</u>		
مطلوبات متداولة:		
ذمم دائنة	44,000	33,000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000
مطلوبات غير متداولة:		
سندات	24,000	12,000
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم العادية	83,000	73,000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	15,000	12,000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**171,000**	**138,000**

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

التمرين الخامس:

فيما يلي بيانات مستخرجة من شركة الفلاح لعام 2023:

- صافي المبيعات 125,000 دينار. و المشتريات 60,000 دينار.
- الذمم المدينة أول السنة 5000 دينار، والذمم المدينة نهاية السنة 12,000 دينار.
- الذمم الدائنة أول السنة 15,000 دينار، والذمم الدائنة نهاية السنة 20,000 دينار.
- المخزون أول السنة 14,000 دينار، والمخزون نهاية السنة 17,000 دينار.
- المصاريف التشغيلية خلال العام 48,000 دينار، منها 5000 دينار مصروف الإهتلاك للأصول الثابتة.
- رصيد مصاريف مدفوعة مقدماً أول السنة 13,000 دينار ونهاية السنة ارتفع إلى 19,000 دينار.
- مصروف ضريبة الدخل لعام 2023 يبلغ 8500 دينار، علماً بأن رصيد ضريبة الدخل المستحقة الدفع أول السنة (صفر) ونهاية السنة 4000 دينار.

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية لشركة الفلاح لعام 2023 بالطريقة المباشرة.

التمرين السادس:

فيما يلي قائمة الدخل لعام 2022 لشركة الأقصى الشريف التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2022/12/31	
صافي المبيعات	170,000
تكلفة البضاعة المباعة	(90,000)
بضاعة أول المدة 50,000 دينار	
المشتريات 80,000 دينار	
بضاعة آخر المدة (40,000) دينار	
مجمل الربح	80,000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(40,000)
صافي الدخل قبل الضريبة	40,000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(12,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	28,000

وفيما يلي معلومات إضافية لعام 2022:

1. الذمم المدينة انخفضت خلال العام بمبلغ 25,000 دينار.
2. المصارف المدفوعة مقدماً زادت خلال العام بمبلغ 15,000 دينار.
3. الذمم الدائنة انخفضت خلال العام بمبلغ 14,000 دينار.
4. تتضمن المصاريف الإدارية والتشغيلية مصاريف اهتلاك بمبلغ 10,000 دينار.
5. المصاريف المستحقة الدفع انخفضت بمقدار 7000 دينار.

المطلوب: إعداد الجزء التشغيلي فقط من قائمة التدفقات النقدية لعام 2022 بالطريقة غير المباشرة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	د	أ	أ	د	ب	ج	أ	ب	ج

إجابة التمرين الثاني:

شركة الإشراق **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2021/12/31** **الطريقة المباشرة**		
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	200,000 دينار	إصدار أسهم عادية نقداً
	(150,000) دينار	توزيعات أرباح نقدية للمساهمين
	250,000 دينار	إصدار سندات
	(40,000) دينار	شراء أسهم خزينة
	(60,000) دينار	تسديد قرض البنك
200,000		**صافي التدفقات النقدية الصادرة من الأنشطة التمويلية**

إجابة التمرين الثالث:

1. شراء أراضي نقداً _____D_____ .
2. النقص في الذمم الدائنة _____B_____ .
3. مصروف اهتلاك الأصول الثابتة _____A_____.
4. توزيعات أرباح نقدية _____E__أو B_____.
5. شراء معدات بكمبيالة _____G_____.
6. الزيادة في الذمم المدينة_____B_____.
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً_____B_____.
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً_____E_____.
9. خسائر بيع الآلات _____A_____.
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية _____C_____.
11. النقص في المخزون السلعي _____A_____.
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع _____A_____.

إجابة التمرين الرابع:

شركة الفرح التجارية **قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2022/12/31 بالطريقة غير المباشرة**		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (4000 + 40,000 + 40,000)	84,000	
يضاف: مصروف الإهتلاك (3000 + 5000)	8000	
يضاف: خسائر بيع الآلات	6000	
يطرح: الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(10,000)	
يضاف: النقص في المخزون	9000	
يطرح: الزيادة في مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	11,000	
يطرح: النقدية المدفوعة كضريبة دخل (5000 – 8000 + 40,000)	(43,000)	
يطرح: النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة	(4000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		59,000
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية</u>		
المتحصلات النقدية من بيع آلات	7000	
يطرح: النقدية المدفوعة لشراء آلات (40,000-18,000-30,000)	(28,000)	
يطرح: النقدية المدفوعة لشراء الأرض (20,000-50,000)	(30,000)	
يضاف: متحصلات بيع الإستثمارات في السندات (22,000-36,000)	14,000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة الإستثمارية		(37,000)
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية</u>		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين (10,000- 15,000 – 40,000 + 12,000)	(27,000)	
إصدار سندات نقداً (12,000-24,000)	12,000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة التمويلية		(15,000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		7000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		14,000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		**21,000**

إجابة التمرين الخامس:

شركة الفلاح قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2023/12/31 الطريقة المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء (125,000 + 5000 – 12,000)	118,000	
النقدية المدفوعة للموردين (60,000 + 15,000- 20,000)	(55,000)	
النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل (48,000 – 5000 -13,000 + 19,000)	(49,000)	
يطرح النقدية المدفوعة كضريبة دخل (8500 – 4000)	(4,500)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		9500

إجابة التمرين السادس:

شركة الأقصى الشريف التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2022/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (28,000 + 12,000)	40,000	
يضاف: مصروف الإهتلاك	10,000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	25,000	
يطرح: الزيادة في مصاريف مدفوعة مقدماً	(15,000)	
يطرح: النقص في حسابات الذمم الدائنة	(14,000)	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(7000)	
يضاف: النقص في المخزون (50,000 – 40,000)	10,000	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(12,000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		37,000

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء

Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.
3. التعرف على كيفية اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيير في تلك السياسات.
4. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في السياسة المحاسبية.
5. معرفة المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
6. بيان أهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند إجراء تغيير في التقديرات المحاسبية.
7. شرح للمعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.
8. بيان الإفصاحات التي ينبغي القيام بها لمعالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة.

1. مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "**السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء**" وضع معايير لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة نشرت قوائمها المالية. كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، أما الإفصاح عن السياسات المحاسبية نفسها فقد تضمنها معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض القوائم المالية.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) إلى بيان المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية والأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة، والتغير في التقديرات المحاسبية، مع وضع معايير إختيار السياسات المحاسبية وتغييرها وذلك لتعزيز ملائمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة، وقابلية مقارنة تلك القوائم المالية من فترة لأخرى لنفس المنشأة ومقارنة القوائم المالية لمنشأة ما مع القوائم المالية لمنشآت أخرى. يغطي نطاق هذا المعيار إختيار وتطبيق والمحاسبة عن السياسات المحاسبية، وكذلك المحاسبة عن التغير في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترات سابقة.

3. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار[1]

السياسات المحاسبية Accounting Policies

هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي A Change in Accounting Estimate

هو تعديل المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) لأصل ما أو إلتزام ما، أو مقدار الإستهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر، والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول وإلتزامات مالية. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة لم تكن متوفرة ومعلومة سابقاً وعليه فهي ليست تصحيحاً لأخطاء.

[1] IAS (8) Definitions

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معايير الإبلاغ المالي الدولية
International Financial Reporting Standards (IFRSs)

هي معايير وتفسيرات أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Financial Reporting Standards) وتشتمل على:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
(ب) معايير المحاسبة الدولية؛
(ج) تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
(د) التفسيرات الدائمة السابقة.

أخطاء الفترات السابقة Prior Period Errors

هي حذوفات من، وبيانات خاطئة في البيانات المالية للشركة عن فترة أو فترات سابقة ناشئة عن الإخفاق في إستعمال، أو سوء إستعمال المعلومات الموثوقة التي:

(أ) كانت متوفرة عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترات مصرح لها بالصدور؛ و
(ب) كان يتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المالية.

تشمل تلك الأخطاء مؤثرات الأخطاء الرياضية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، أعمال الإشراف أو تفسير خاطئ للحقائق أو التزوير.

الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود معينة Material Omissions or Misstatements

تعتبر البيانات الخاطئة (Material Omissions) أو الحذوفات للبنود هامة إن كانت قادرة وحدها أو مع غيرها على التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. تعتمد الأهمية على حجم وطبيعة البيان الخاطئ أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقاً للظروف المحيطة. إن حجم وطبيعة البند أو كلاهما قد تكون عامل تحديد للخطأ أو الحذف.

4. السياسات المحاسبية Accounting Policies

1.4 خصائص السياسات المحاسبية Characteristics of Accounting Policies

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن إدارة المنشأة مسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي تتصف بما يلي:

- أن تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية للمنشأة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.
- تقديم معلومات تتصف بالملائمة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.

– تقديم إفصاحات إضافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقدير الأثر للأحداث والظروف المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة.

2.4 إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية Selection and Application of Accounting Policies

1. عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم اختيار السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.
2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:[2]

أ. **ملاءمة** لمستخدمي المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

ب. موثوقة، من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بصدق.
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس الشكل القانوني فقط.
- حيادية غير متحيزة.
- كاملة من كافة النواحي الهامة.
- متحفظة (حيطة وحذر) (حكيمة) Prudent.

3. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية وعليها مراعاة تطبيق المصادر التالية **بترتيب تنازلي** وتأخذها بعين الإعتبار:

أ. المتطلبات والإرشادات في التعامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مسائل مماثلة ذات صلة؛ و

ب. التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ج. يمكن للإدارة اللجوء أيضاً إلى الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى المعدة للمعايير التي تعتمد إطار مفاهيمي مشابه لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والإستعانة بالأعراف

[2] الفقرة رقم 10 من معيار المحاسبي الدولي رقم (8) IAS.

السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقاً في الفقرتين أ و ب.

3.4 الإتساق والتغيرات في السياسات المحاسبية Consistency and Changes in Accounting Policies

يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياستها المحاسبية بشكل ثابت على العمليات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بشكل محدد بتصنيف بنود من بنود القوائم المالية يكون تطبيق سياسات مختلفة مناسب لها، وإذا كان أحد المعايير الدولية للتقارير المالية يتطلب أو يسمح بهذا التصنيف فإنه **يجب اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة** بثبات لكل فئة.

على سبيل المثال هناك عدة طرق لإهتلاك الأصول غير المتداولة (الثابتة) وبما أن تلك الأصول قد تختلف في طبيعة الاستخدام فإنه يمكن تطبيق طريقة القسط الثابت على فئة المباني والعقارات وتطبيق طريقة وحدات النشاط على الآلات (إذا كانت تستخدم بشكل متفاوت من فترة لأخرى مثلاً) وإهتلاكها وفق ساعات استخدامها.

والتغيرات في السياسة المحاسبية تعني تحول المنشأة من طريقة محاسبية مقبول وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى طريقة آخرى مقبولة. وعلى سبيل المثال، فإن التحول من طريقة القسط الثابت المستخدمة في إهتلاك الأصول الثابتة إلى طريقة القسط المتناقص يعتبر تغير في سياسة محاسبية.

ويسمح هذا المعيار بالتغير في السياسة المحاسبية فقط إذا:

- تطلب معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو تطلب تشريع محلي ذلك.
- أدى هذا التغيير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وملائمة أكثر حول تأثير العمليات المالية والأحداث الأخرى على المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

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

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق أو أنها كانت غير مهمة نسبياً.

ويعتبر التطبيق الأولي لسياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" تغييراً في

السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين (16) ورقم (38) بدلاً من هذا المعيار.

4.4 تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية (المعالجة المحاسبية) Applying Changes in Accounting Policies

- يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار IFRS بموجب الأحكام الإنتقالية المحددة، إن وجدت في ذلك المعيار.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو **إذا قامت بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)**، يجب عليها تطبيق التغيير **بأثر رجعي Retrospectively**.

ويتم التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لأقدم فترة سابقة معروضة لكل بند متأثر من بنود حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة عموماً)، ويتم إعادة عرض المبالغ المقارنة المعروضة في البيانات المالية كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة على الدوام.

ويشير المعيار هنا إلى أن التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد لا يعتبر تغيراً إختيارياً في السياسة المحاسبية لغرض هذا المعيار.

5.4 القيود على التطبيق بأثر رجعي Limitations on Retrospective Application

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

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

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

ب. عدم قابلية التطبيق Impracticable Applying a Requirement

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

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق 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 الإعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.
  - كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

مثال (1)

قامت شركة بتغيير في السياسة المحاسبية عام 2022 بتغيير طريقة الإهتلاك، في هذه الحالة سيتم ما يلي:

- يتم تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة بمقدار الأثر على بيان الدخل بعد الضريبة للفترات السابقة من خلال قيود محاسبية.
- عرض البيانات المالية للفترة السابقة معدلة على أساس السياسة الجديدة. مع عرض قائمة المركز المالي المقارنة في بداية السنة السابقة، أي يتم عرض **ثلاث** قوائم للمركز المالي، قائمة المركز المالي كما في 2022/12/31 مع 2021/12/31 المعدلة وكما في 2021/1/1 المعدلة.

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

في 2019/1/1 اشترت شركة الإتحاد معدات بقيمة 36,000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للمعدات بخمس سنوات والخردة بقيمة 6000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك المعدات.

في 2021/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الإهتلاك واستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين (وليس بسبب التغير في المنافع الإقتصادية المقدر الحصول عليها من الأصل). تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، وتستهلك المعدات لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

20,000 دينار في 2019/1/1، و 28,000 دينار في 2020/1/1،

و 60,000 دينار في 2021/1/1، ويبلغ رأس المال الشركة 100,000 دينار.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2020 و 2021 على النحو التالي:

	2020	2021
إيرادات المبيعات	170,000	220,000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90,000)	(100,000)
مجمل الربح	80,000	120,000
يطرح: مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهتلاك المعدات)	(34,000)	(50,000)
ينزل مصروف إهتلاك المعدات	(6000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	40,000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(8000)	
الربح بعد ضريبة الدخل	32,000	

المطلوب:

بيان أثر التغير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية المعدة في 2021/12/31، مع إعداد القيد المحاسبي اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية وإعادة عرض القوائم للفترات السابقة.

حل مثال (2)

أثر التغير على الفترات السابقة للتغير (2019 و 2020):

البيان	2019	2020
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين (بعد إجراء التغيير) عام 2019 = 15/5 × (6000 – 36,000) = عام 2020 = 15/4 × (6000 – 36,000) =	10,000	8000
قسط الإهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون إجراء التغيير) = (6000 – 36,000) = 30,000 ÷ 5	(6000)	(6000)
فرق الإهتلاك	4000	2000
أثر الضريبة 20%	(800)	(400)
صافي أثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	3200	1600

وبناءً على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2019 و 2020:

2021/12/31	من حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية		4800
	حـ/ أصول ضريبية مؤجلة[3]		1200
	إلى حـ/ مجمع إهتلاك المعدات	6000	

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

2021/12/31	من حـ/ الأرباح المحتجزة		4800
	إلى حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	4800	

أما العام الحالي (2021) فيتم إحتساب إهتلاك المعدات بناءً على طريقة الإهتلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الإهتلاك للعام 2021 كما يلي:

عام 2021 = 15/3 × (6000 – 36,000) = 6000 دينار.

[3] يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

قائمة الدخل المقارنة للعامين 2020 2021 في ضوء التغيير بافتراض أن الشركة تنشر قوائم مقارنة لعامين كما يلي:

قائمة الدخل لعام		
	2020 معدّلة	**2021**
إيرادات المبيعات	170,000	220,000
يطرح: تكاليف المبيعات	(90,000)	(100,000)
مجمل الربح	80,000	120,000
يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهتلاك المعدات)	(34,000)	(50,000)
ينزل مصروف إهتلاك المعدات	**(8000)**	**(6000)**
الربح قبل ضريبة الدخل	38,000	64,000
ينزل ضريبة الدخل 20%	(7600)	(12,800)
الربح بعد ضريبة الدخل	30,400	51,200

قائمة المركز المالي المقارنة للعامين 2020 2021 في ضوء التغيير وبافتراض أن الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

	قائمة المركز المالي كما هي في		
البيان	**2020/1/1 معدّلة**	**2020/12/31 معدّلة**	**2021/12/31**
المعدات (بالتكلفة التاريخية)	36,000	36,000	36,000
يطرح مجمع إهتلاك	(10,000)	[4](18,000)	[5](24,000)
صافي القية الدفترية	26,000	18,000	12,000

[4] مجمع الإهتلاك يغطي إهتلاك الأثاث لعامي 2019 و 2020 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (10,000+8000).

[5] مجمع الإهتلاك يغطي إهتلاك الأثاث للأعوام 2019 و 2020 و2021 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (10,000+8000+6000).

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

قائمة التغيرات في حقوق الملكية			
	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة (المُعاد بيانها)	المجموع
الرصيد كما في 2020/1/1	100,000	28,000	128,000
أثر التغير في السياسة المحاسبية "إهتلاك المعدات للعام 2019" (ما قبل 2020/1/1)	___	(3200)	(3200)
الرصيد كما في2020/1/1 **(المعّدل)**	100,000	24,800	124,800
يضاف: صافي الربح لعام 2020 **(المعّدل)**	___	30,400	30,400
الرصيد كما في 2020/12/31 **المعدل**	100,000	55,200	155,200
صافي الربح لعام 2021	___	51,200	51,200
الرصيد كما في 2021/12/31	100,000	106,400	206,400

ملاحظة:

نلاحظ في المثال السابق أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في 2020/1/1 وقبل التغير في السياسة المحاسبية قد بلغ 28,000 دينار، وقد أصبح بعد التغير في السياسة المحاسبية 24,800 دينار وبإنخفاض مقداره 3200 دينار. ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وضمن الإيضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

الإيضاحات

خلال عام 2021 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة إهتلاك المعدات لديها من خلال استخدام طريقة مجموع أرقام السنين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فإن التحول إلى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملائمة لإهتلاك المعدات، كما أن السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2020.

مثال (3) (التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي)[6]

أ. خلال عام 2019 قامت شركة النور بتغيير سياستها المحاسبية لإهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، 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 الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وخلال عام 2019 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وإعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك، 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 الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في 12/31/ 2018 بالتكلفة	80,000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(35,000) دينار
القيمة الدفترية	45,000 دينار
مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	5000 دينار

المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	51,000 دينار
القيمة المتبقية المقدرة	3000 دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	6 سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2019 وهل سيتم تطبيق أثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2019؟

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2019 = (51,000 – 3000) ÷ 6 = 8000 دينار.	8000 دينار

[6] JCPA Review معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، جمعة حميات، صرح العالمية – 2013.

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.

6.4 متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية [7]

1. عندما يكون للتطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أثر على الفترة الحالية أو فترة سابقة، فإن للتطبيق أثره باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل، أو ربما كان له أثر ما على الفترات المستقبلية، على المنشأة أن تفصح عن:
   - إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛
   - إذا لزم، يتم عمل التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للأحكام الإنتقالية؛
   - طبيعة التغيير وفقاً للسياسة؛
   - إذا لزم، وصف الأحكام الإنتقالية؛
   - إذا لزم، الأحكام الإنتقالية التي ربما لها أثر على الفترات المستقبلية؛
   - للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة، وللحد العملي، مقدار التعديل:

     أ. لكل بند متأثر في البيان المالي؛ و

     ب. إذا كان معيار المحاسبة الدولي (33) "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة، لدخل السهم الأساسي والمخفف،
   - مقدار التعديل المتعلق بالفترات ما قبل تلك المقدمة، بحيث يكون قابلاً للتطبيق؛ و
   - إذا كان التطبيق بأثر رجعي المطلوب غير قابل للتطبيق لفترة أو فترات سابقة الإفصاح عن الظروف التي أدت لوجود تلك الحالة ووصف كيفية وتاريخ انطباق التغيير في السياسة المحاسبية.

2. عندما يكون للتغيير غير الإلزامي في السياسة المحاسبية أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، فإن له أثر على تلك الفترة باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل أو ربما كان له أثر على الفترات المستقبلية، فإن على المنشأة أن تفصح عن:

   (أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

   (ب) أسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة؛

   (ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة إلى الحد القابل للتطبيق، مقدار التعديل:

[7] كما وردت في الفقرات رقم 28 و29 و 30 من معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

- عن كل بند من البيان المالي المتضرر؛
- إذا كان معيار المحاسبة الدولي (33) ينطبق على المنشأة، لدخل السهم الأساسي والمخفف؛

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترة المعينة السابقة إلى الحد القابل للتطبيق؛ و

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة، الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

3. إذا لم تكن المنشأة قد طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديدة والتي صدرت ولكن لم تدخل حيز التنفيذ بعد، على المنشأة أن تفصح عن:

- تلك الحقيقة؛ و
- المعلومات المعروفة أو القابلة إلى التقييم إلى حد معقول المرتبطة بالأثر المحتمل في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد على المنشأة وبياناتها المالية في فترة التطبيق الأولي.

5. التغيرات في التقديرات المحاسبية Changes in Accounting Estimates

نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في انشطة الاعمال Uncertainties inherent in business activities، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة ولكن يمكن تقديرها. وتعتمد التقديرات على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متوفرة يمكن الاعتماد عليها، وتعتبر التقديرات المحاسبية جزء هام جداً من عملية إعداد التقارير المالية، ويتم الإستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

أ. الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهتلاك، أو نمط الإهتلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول والتغيرات التي تتم عليها.

ب. تقادم المخزون وتقدير هبوط أسعار المخزون.

ج. قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.

د. الديون المشكوك في تحصيلها.

هـ. إلتزامات الضمانات.

و. تكاليف التقاعد.

ز. القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب إستخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والإعتماد عليها.

ويمكن أن تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو تنامي الخبرات أو عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة.

1.5 المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الإعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي **بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة خلال فترة التغير بالتقديرات إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط** مثل التغير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها. **أو خلال فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كل منهما**، مثل التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى إنتهاء عمر الأصل.

ب. يعتبر التغير في اساس القياس المطبق على عناصر القوائم المالية تغيراً في سياسة محاسبية وليس تغيراً في التقدير.وعندما يكون من الصعب أحياناً التمييز بين التغيرات في أسس القياس (السياسات المحاسبية) والتغيرات في التقديرات المحاسبية، يتم معالجة التغير باعتباره **تغير في التقديرات المحاسبية.**

مثال (4)

في 2018/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 33,000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 5 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 3000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2021/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن عمر الآلة الكلي المعاد تقديره هو 8 سنوات بدلاً من 5 سنوات، كما أعيد تقدير الخردة (النفاية) لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية وإحتساب مصروف الإهتلاك الجديد لعام 2021 والسنوات اللاحقة لها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2021) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2021 حتى إنتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغير في التقديرات السابقة في عمر الأصل وقيمة الخردة.

وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم إحتسابه عن طريق تحديد القيمة الدفترية كما في بداية السنة (دائماً) التي حصل فيها التغير بالتقدير كما يلي:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل}^{8} - \text{قيم النفاية المُعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل من بداية عام التغير بالتقدير}}$$

بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير كل من عمر الأصل والقيمة المتبقية 15,000 دينار وتمثل (التكلفة – مجمع الإهتلاك) أي (33,000 – 18,000) دينار حيث كان مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغيير 6000 دينار (33,000 – 3000) ÷ 5. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهتلاك يبلغ للسنوات الثلاث الأولى 18,000 دينار.

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{4000 - 15,000}{5} = 2200 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهتلاك إنخفض من 6000 دينار سنوياً إلى 2200 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 3800 دينار (مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة) حتى إنتهاء عمر الأصل.

2.5 متطلبات الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر. وإذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

6. تصحيح الأخطاء Correction of Errors

1.6 يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم إستخدام أو الخطأ في إستخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، إغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والإحتيال.

[8] يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام أو نهايته. أي يتم احتساب القيمة الدفترية دائما في بداية العام الذي حدث في التغير بالتقدير.

2.6 الفرق بين الأخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج إلى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الإلتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الإلتزامات الطارئة قد تم إحتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فإن هناك خطأ إحتساب.

3.6 المعالجة المحاسبية للأخطاء (أخطاء سنوات سابقة)

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) IAS 8 تصحيح أخطاء فترات سابقة **بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة** وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي وكما يلي (إذا كان ذلك عملياً):

أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

ب. إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة (أي عرض قائمة المركز المالي المقارنة والمعدلة أيضاً في بداية العام السابق وبالتالي عرض ثلاث قوائم مركز مالي).

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإعادة العرض بأثر رجعي تمثل تصويب الإعتراف بمبالغ عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر **مستقبلي** من أول تاريخ عملي.

مثال (5)

في 2021/11/1، إكتشف محاسب شركة الهلال بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانة عادية) بقيمة 20,000 دينار تمت خلال عام 2020 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

	2020	2021
مجمل الربح	250,000	330,000
مصاريف التشغيل	(120,000)	(170,000)
صافي الربح قبل الضريبة	130,000	160,000
ضريبة الدخل 30%	(39,000)	(48,000)
صافي الربح بعد الضريبة	91,000	112,000
الأرباح المحتجزة أول المدة	**40,000**	**131,000**
الأرباح المحتجزة آخر المدة	**131,000**	**243,000**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ وإعداد القيد المحاسبي اللازم لتصحيح الخطأ.

حل مثال (5)

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ:

شركة الهلال – قائمة الدخل (جزئية)		
	2020 معدّلة	**2021**
مجمل الربح	250,000	330,000
مصاريف التشغيل (20,000+120,000)	(140,000)	(170,000)
صافي الربح قبل الضريبة	110,000	160,000
ضريبة الدخل 30%	(33,000)	(48,000)
صافي الربح بعد الضريبة	77,000	112,000

شركة الهلال– قائمة التغيرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2020 (معدّلة)	2021
الأرباح المحتجزة، أول المدة كما أعلنت سابقاً	40,000	131,000
تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل	-----	[9](14,000)
الأرباح المحتجزة أول المدة المعدّلة	40,000	**117,000**
صافي الربح المعدل	77,000	112,000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	**117,000**	229,000

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

2021/11/1	من حـ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة		14,000
	حـ/ أصول ضريبية مؤجلة		6000
	إلى حـ/ مصروف صيانة مستحق الدفع	20,000	

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

2021/12/31	من حـ/ الأرباح المحتجزة		14,000
	إلى حـ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	14,000	

4.6 متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

أ. ماهية الخطأ في الفترة السابقة.

ب. الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
- إذا إنطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

ج. مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د. بيان أسباب إن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

[9] يمثل الفرق صافي أثر الخطأ بعد الضريبة 20,000(1–30%) =14,000 دينار. ويمثل أيضاً الفرق بين صافي الربح بوجود الخطأ البالغ 91,000 دينار والربح بعد تصحيح الخطأ البالغ 77,000 دينار.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **في 2021/5/1 (بعد إصدار البيانات المالية لعام 2020) اكتشفت شركة فلسطين للخدمات الهندسية أنه لم يتم تسجيل أو استلام إيراد استشارات هندسية بمبلغ 60,000 دينار تم تقديمها لاحد العملاء خلال عام 2020. تخضع الشركة لضريبة الدخل بمعدل 25%. إذا علمت أن ذلك المبلغ يعتبر مهم نسبياً فإن القيد المحاسبي اللازم إعداده في 2021/5/1 سيتضمن في <u>الجانب الدائن</u> ما يلي:**

أ- 45,000 دينار حساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة، و15,000 دينار حساب أصول ضريبية مؤجلة

ب- 45,000 دينار حساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة، و15,000 دينار حساب إلتزامات ضريبية مؤجلة

ج- 60,000 دينار حساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة

د- 60,000 دينار ذمم مدينة

2. **عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير والتغير في السياسة المحاسبية، يجب على المنشأة:**

أ- معاملة التغير بشكل كامل كتغير في السياسة المحاسبية

ب- معاملة التغير بشكل كامل كتغير في التقديرات المحاسبية مع إفصاح مناسب

ج- تخصيص القيمة النسبية للتغير في التقدير والتغير في السياسة على أساس معقول والتعامل مع كل منهما على أساس ذلك

د- معالجة 50% من أثر التغير كتغير في سياسة و50% كتغير في التقدير المحاسبي

3. **في حالة تغيير شركة سياستها المحاسبية المتبعة بشكل إختياري لتقديم معلومات أكثر ملائمة فإنه يجب معالجة أثر هذا التغير كما يلي:**

أ- معالجته بأثر رجعي

ب- معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط

ج- معالجته بأثر مستقبلي وأخذ أثر التغيير في البيانات المالية للسنة الحالية والسنوات اللاحقة

د- لا شيء مما ذكر أعلاه

4. **في 2020/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 300,000 دينار حيث قدر عمرها الإنتاجي بمدة 4 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم استخدام طريقة القسط الثابت للإهتلاك. في 2022/1/1 غيرت الشركة طريقة الإهتلاك إلى طريقة مجموع أرقام السنين، معدل ضريبة الدخل 20%.**

إن الأثر المتراكم لتغير طريقة الإهتلاك هو:

أ- 48,000 دينار ب- 168,000 دينار

ج- 60,000 دينار د- 210,000 دينار

5. **بتاريخ 2020/7/1 اشترت شركة السلامة سيارة بقيمة 24,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي لها في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2022/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للسيارة ليصبح 7 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1400 دينار، باستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف إهتلاك السيارة لسنة 2022:**

أ- 2600 دينار ب- 3422.2 دينار

ج- 3054.5 دينار د- 2800 دينار

6. **يتم معالجة التغير في نسبة الاهتلاك لبند من بنود الممتلكات والمعدات كما يلي:**

أ- كتغير في سياسة محاسبية ب- تصحيح خطأ سنوات سابقة

ج- كتغير في تقديرات محاسبية د- لا شيء مما ذكر

7. **يجب معالجة أثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:**

أ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة ب- تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة

ج- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح

8. **واحدة مما يلي لا تعتبر تغيراً في السياسة المحاسبية:**

أ- تغيير طريقة تحديد تكلفة المخزون من الوارد أولاً صادر أولاً إلى المتوسط المرجح ب- تغيير طريقة الإهتلاك من القسط الثابت إلى مجموع أرقام السنين كمتطلب قانوني

ج- التغير في نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول غير المتداولة د- تغيير طريقة تحديد تكلفة المخزون من المتوسط المرجح إلى الوارد أولاً صادر أولاً

9. وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية إن التغيرات في السياسات المحاسبية:

أ- مطلوبة إذا تبين أن السياسة المحاسبية البديلة ستؤدي إلى تغيير جوهري في الأصول والإلتزامات أو صافي دخل السنة الحالية

ب- مسموح به إذا واجهت الشركة معاملات جديدة، وأحداث أو ظروف تختلف جوهرياً عن المعاملات القائمة أو السابقة

ج- مطلوب على المعاملات المالية إذا كانت المعالجة المحاسبية المتبعة سابقاً غير مقبولة نظراً لعدم ماديتها وقت المعالجة غير المقبولة

د- مسموح به إذا كان التغيير سوف يؤدي إلى عرض أكثر موثوقية وملائمة أكثر للبيانات المالية

10. خلال عام 2022 قامت شركة بتغيير الطريقة المتبعة في السنوات السابقة في تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة من (المتوسط المرجح) إلى (الوارد أولاً صادر أولاً) مما أدى إلى تضخيم قيمة مخزون أول المدة لعام 2022 بمبلغ 500,000 دينار. إذا كان معدل ضريبة الدخل 40%، فإن قيمة الأثر المتراكم لهذا التغير على أرباح عام 2022 يكون:

أ- 300,000 دينار

ب- 500,000 دينار

ج- 200,000 دينار

د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني:

في 2021/10/1 تبين أنه كان لدى شركة الزمالك بضاعة قيمتها 1000 دينار تم شرائها واستلامها في 2020/12/30 إلا أنه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة آخر المدة للعام 2020، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة للعام 2021 بعدم احتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة أول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2020 و 2021 قبل تصحيح الخطأ.

قائمة الدخل /شركة الزمالك		
	2020	2021
المبيعات	10,000	15,000
يطرح تكلفة المبيعات	(4000)	(7000)
مجمل الربح	6000	8000
مصاريف إدارية وعمومية	(2000)	(2000)
صافي الربح قبل الضريبة	4000	6000
ضريبة الدخل 40%	(1600)	(2400)
صافي الربح بعد الضريبة	2400	3600

بلغت الأرباح المحتجزة كما يلي:

2020/1/1 = 6000 دينار

2020/12/31 = 8400 دينار

2021/20/31 = 12,000 دينار

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ، وإعداد القيود اللازمة.

التمرين الثالث:

في 2019/1/1، تم شراء أجهزة بمبلغ 64,000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 6 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2021/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 6 سنوات أخرى إعتباراً من 2021/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 8000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية واحتساب مصروف الإهتلاك الجديد لعام 2021 والسنوات اللاحقة لها.

التمرين الرابع:

اشترت شركة مقاولات معدات في 2019/1/1 بمبلغ 40,000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10,000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، وتبلغ

ضريبة الدخل 25%. في 2021/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات.

المطلوب: إعداد القيد اللازم لإثبات أثر التغير بالسياسة المحاسبية.

التمرين الخامس:

تستخدم شركة التميز طريقة المتوسط المرجح كسياسة محاسبية لتكلفة المخزون، وفي 2020/12/31 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً باعتبار أنها تعكس بدقة أكثر استخدام وتدفق المخزون خلال الدورة الإقتصادية. وقد تم تحديد الأثر على قيمة مخزون آخر المدة عند استخدام السياسة الجديدة كما يلي:

في 2018/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 10,000 دينار

في 2019/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 15,000 دينار

في 2020/12/31 زيادة المخزون آخر المدة بقيمة 20,000 دينار

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل قبل التحول بالسياسة المحاسبية:

	2020	2019
المبيعات	250,000	200,000
تكلفة البضاعة المباعة	(100,000)	(80,000)
مجمل الربح	150,000	120,000
مصاريف إدارية وعمومية	(85,000)	(65,000)
صافي الربح قبل الضريبة	65,000	55,000
ضريبة الدخل 20%	(13,000)	(11,000)
صافي الربح بعد الضريبة	52,000	44,000
الأرباح المحتجزة أول المدة	344,000	300,000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	396,000	344,000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالسياسة المحاسبية مع عرض كافة القوائم المقارنة وإثبات القيود المحاسبية اللازمة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	أ	أ	د	ج	ج	ج	د	د

إجابة التمرين الثاني:

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ:

شركة الزمالك قائمة الدخل		
	2020 معدلة	2021
المبيعات	10,000	15,000
يطرح: تكلفة المبيعات	(3000)	(8000)
مجمل الربح	7000	7000
مصاريف إدارية وعمومية	(2000)	(2000)
صافي الربح قبل الضريبة	5000	5000
ضريبة الدخل 40%	(2000)	(2000)
صافي الربح بعد الضريبة	3000	3000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الزمالك قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2020 معدلة	2021
الأرباح المحتجزة، أول المدة	6000	9000
صافي الربح	3000	3000
الأرباح المحتجزة آخر المدة	9000	12,000

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

2021/12/31	من حـ/ بضاعة أول المدة		1000
	إلى / إلتزامات ضريبية مؤجلة	400	
	حـ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	600	

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

2021/12/31	من حـ/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة		600
	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	600	

إجابة التمرين الثالث:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل – قيم النفاية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{8000 - (20,000-64,000)}{6} = 6000 \text{ دينار}$$

إجابة التمرين الرابع:

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2019 و 2020:

2021/1/1	من حـ/الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية		4500
	حـ/ أصول ضريبية مؤجلة[10]		1500
	إلى حـ/ مجمع إهتلاك المعدات	6000	

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

2021/12/31	من حـ/ الأرباح المحتجزة		4500
	إلى حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	4500	

[10] يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

إجابة التمرين الخامس:

يتم عرض قائمة الدخل الشامل بعد التعديل كما يلي:

	2020	2019
المبيعات	250,000	200,000
تكلفة البضاعة المباعة	(95,000)[11]	(75,000)
مجمل الربح	155,000	125,000
مصاريف إدارية وعمومية	(85,000)	(65,000)
صافي الربح قبل الضريبة	70,000	60,000
ضريبة الدخل 20%	(14,000)	(12,000)
صافي الربح بعد الضريبة	56,000	48,000

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

	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)
الرصيد كما في 2019/1/1	300,000
اثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون	8000
بعد الضريبة للفترة ما قبل 2019/1/1	
الرصيد كما في2019/1/1 **(المعدل)**	308,000
يضاف: صافي الربح لعام 2019 **(المعدل)**	48,000
الرصيد كما في 2019/12/31	356,000
صافي الربح لعام 2020	56,000
الرصيد كما في 2020/12/31	412,000

[11] سيتم في كل سنة تخفيض تكلفة المبيعات بمبلغ 5000 دينار وهو الأثر الصافي لفرق مخزون أول وآخر المدة.

وبناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل أثر التغير بالسياسات المحاسبية:

2020/12/31	من حـ/ المخزون إلى حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	 16,000 4000	20,000

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقفل في حساب الأرباح المحتجزة:

2020/12/31	من حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	 16,000	16,000

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم (10)

الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".
3. بيان الفرق بين الأحداث المعّدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعّدلة.
4. توضيح كيفية معالجة المعيار لموضوع استمرارية المنشأة.
5. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".

1. مقدمة

إن عملية إعداد القوائم المالية تحتاج عادةً إلى عدة أسابيع أو عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية، وقد تحدث وقائع وأحداث خلال تلك الفترة تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم. وقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" لبيان المعالجة المحاسبية الملائمة، والإفصاح عن الأحداث اللاحقة.

وقد عرّف هذا المعيار الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ القطع) والتي تتعلق بالحسابات والأرصدة الواجب ظهورها في القوائم المالية. وهناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

1) تلك التي توفر دليلاً عن ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (**أحداث معدلة** أي تتطلب تعديل البيانات المالية) **(Adjusting Events after the Reporting Period)**.
2) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد فترة التقرير (**أحداث غير معدلة** بعد فترة التقرير أي لا تتطلب تعديل البيانات المالية **(Non-adjusting Events after the Reporting Period).**

2. هدف ونطاق المعيار Standard Objective & Scope

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

أ. متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ب.الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تشير إلى أن إفتراض إستمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

ونطاق المعيار يتضمن تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

3. تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (تاريخ الإعتماد) Authorization Date

تاريخ الإعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار القوائم المالية معتمدة قانوناً للإصدار، وتختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتماداً على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنتهاء من القوائم المالية.

1.3 يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الإعتماد) وفق ما يتطلبه المعيار رقم (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)

- في2021/2/27 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.
- في2021/3/27 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والآخرين.
- في 2021/4/14 صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على القوائم المالية.
- و تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 2021/4/19.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح (تاريخ الإعتماد) 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.

2.3 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 إقرارها 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 الإجتماع 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 بالحسبان من قبل شركة الولاء وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث سيتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

4. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية النوع الأول الأحداث المعّدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعّدلة بعد تاريخ انتهاء فترة التقارير المالية (تاريخ قائمة المركز المالي) وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

1.4 الأحداث المعّدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Adjusting Events after the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ قائمة المركز المالي، وإن لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعّدة بصورة أولية) لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعّدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعترف بها سابقاً:

أ. 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 المُعترف به حالياً بما

يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"، أو الإعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة لتلك القضية إلى الإعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل لقائمة المركز المالي.

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

- إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي في العادة يؤكد عادة أن الخسارة قد كانت موجودة بتاريخ قائمة المركز المالي في حساب الذمم المدينة التجارية (تدل أن العميل انخفض تصنيفه الإئتماني بتاريخ إعداد البيانات المالية) ويتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- بيع البضاعة بعد تاريخ قائمة المركز المالي من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق NRV بتاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي على المنشأة تعديل مخصص هبوط أسعار المخزون.

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

د. 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 (أنظر معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف").

هـ. 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 قضايا 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 بالقيد التالي:

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

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 الإعتراف 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 للارتفاع 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 فيمة 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.

2.4 الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Non-Adjusting Events after the Reporting Period

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدّلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية. ويتطلب المعيار رقم (10) أن لا يتم تعديل المبالغ المُعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

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

أ. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقة بتاريخ قائمة المركز المالي وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع. والإنخفاض لا يعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ التقارير المالية وإنما نشأت بعد ذلك.

ب. توزيعات الأرباح: إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحاملي أدوات حقوق كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32) "الأدوات المالية: العرض"، بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية فإنه يجب على المنشأة أن لا تعترف بتوزيعات الأرباح هذه كإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الحالي الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة"، حيث أن الهيئة العامة هي المخولة بإقرار التوزيعات

وليس مجلس الإدارة الذي يقترح توزيع نسبة محددة من الأرباح ويتم الإفصاح عن تلك التوزيعات ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ج. إندماج أعمال رئيسية تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو استبعاد شركة تابعة رئيسية (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات).

د. إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.

هـ. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

و. تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ز. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.

ح. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.

ط. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

ي. 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.

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعّدلة 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.

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.

5. الإفصاح Disclosure

1.5 تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتنبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

2.5 تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى إذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة تظهر في البيانات المالية:**

أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات

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

ج- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية

د- كل ما ورد أعلاه صحيح

2. **واحدة من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير مؤدية لتعديل القوائم المالية:**

أ- تعرض معدات لحريق أدى إلى تلفها

ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير لظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية.

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

د- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية لظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية .

3. **واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:**

أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية

ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من مجلس الإدارة

ج- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق المالية

د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية لمجلس الإدارة

4. **أي من الأحداث اللاحقة التالية والتي لها تأثير مادي تتطلب تعديل البيانات المالية:**

أ- إحتراق مباني الشركة غير المؤمن عليها

ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية

ج- إتلاف المخزون السلعي بسبب إنتهاء صلاحيته

د- إصدار سندات

5. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية

ب- تاريخ القوائم المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية من قبل الجمعية العمومية للشركة

ج- تاريخ التقرير وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

د- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إنتهاء العمل الميداني

6. قررت شركة النور بناء محطة طاقة كهربائية بتكلفة 2 مليون دينار خلال عام 2020، وتقدمت الشركة بطلب خطاب ضمان من أحد البنوك بمبلغ 1.5 مليون دينار. تم إصدار خطاب الضمان في 2021/3/9، وتم إعتماد البيانات المالية لإصدارها في 2021/4/12، علماً بأن السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام. يجب أن يكون التعديل المطلوب القيام به على البيانات المالية للسنة المنتهية في 2020/12/31 هو:

أ- الإفصاح عن مبلغ 1.5 مليون دينار كإلتزام طارئ في البيانات المالية لعام 2020

ب- قيد ذمم دائنة طويلة الأجل بقيمة 1.5 مليون دينار

ج- إثبات إحتياطي طوارئ بقيمة 1.5 مليون دينار

د- عدم القيام بأي إجراء

7. في 2019/12/31 قامت الشركة العربية بإثبات ذمم مدينة بمبلغ 2 مليون دينار على المؤسسة الأهلية وهي عميل رئيسي للشركة. وفي 2020/2/11 أعلن إفلاس المؤسسة الأهلية بسبب صعوبات مالية كبيرة كانت تعاني منها منذ شهور عديدة، وفي 2020/2/13 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة لإصدارها. ولم تكن الشركة بتكوين مخصص لهذا العميل. ستقوم الشركة العربية بمعالجة ذلك الحدث في القوائم المالية لعام 2019 كما يلي:

أ- الإفصاح عن إفلاس المؤسسة الأهلية في إيضاحات البيانات المالية

ب- إعداد مخصص ديون مشكوك فيها بقيمة 2 مليون دينار

ج- تجاهل الحدث وانتظار نتيجة الإفلاس لأن الحدث حصل بعد نهاية عام 2019

د- إلغاء مبيعات بقيمة 2 مليون دينار في البيانات المقارنة ومعاملة الحدث بموجب معيار المحاسبة رقم (8)

8. تم إصدار القوائم المالية لعام 2020 لشركة الشرق الأوسط وإقرارها من مجلس الإدارة في 2021/2/5، أي مما يلي يعتبر من الأحداث اللاحقة:

أ- إفلاس عميل في 2020/12/31
ب- حريق في قسم الإنتاج إلى خسائر جسيمة في 2021/2/6
ج- تغيرات كبيرة في معدلات أسعار الصرف خلال الربع الثاني من عام 2021
د- حدوث فيضان في 2021/1/1 أدى إلى تلف مخزون بضاعة بمبلغ مادي

9. إذا كانت الأحداث غير المعّدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية 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:

أ- طبيعة وماهية الحدث
ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث
ج- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة
د- جميع ما ذكر صحيح

10. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كما في 2020/12/31 المؤدية للتعديل لشركة الأمجاد والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 2021/3/20:

أ- إعدام دين لأحد العملاء في 2020/12/31
ب- في 2021/2/2 اكتشف المحاسب وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2020
ج- في 2021/2/5 تم بيع إستثمارات مالية بخسارة والتي تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2020
د- تلف معدات بسبب حريق في 2021/3/11

التمرين الثاني:

إذا كان تاريخ إنتهاء السنة المالية لشركة المجد هو 2019/12/31، وعلمت أيضاً أن:

- تاريخ إنتهاء إعداد القوائم المالية من قبل إدارة الشركة بشكلها النهائي 2020/2/28.
- تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية وإصدارها 2020/3/12.
- تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركة على القوائم المالية 2020/3/31.

وقد حصلت الأحداث التالية لدى شركة المجد التجارية وهي ذات مبالغ مادية:

1. بتاريخ 2020/1/1، حصل تدفق مياه على مستودعات الشركة أدى إلى تلف بعض محتويات مخزون البضاعة الموجودة، وقد قدرت الخسائر من جراء ذلك بـ 66,000 دينار.
2. بتاريخ 2020/2/2، تبين أن هناك مخزون يعود للشركة لم يدخل ضمن المخزون آخر المدة 2019 **(خطأ)** عند الجرد بقيمة 55,000 دينار.
3. خلال شهر كانون ثاني (شهر 1) /2020 انخفضت أسعار الإستثمارات المالية في الأسهم التي تملكها شركة المجد بمقدار 20,000 دينار عن قيمتها نهاية 2019.
4. خلال شهر شباط /2020 صدر قرار المحكمة العليا بتغريم شركة المجد بمبلغ 90,000 دينار علماً بأن الشركة كانت قد رصدت مخصص قضايا نهاية عام 2019 بمبلغ 50,000 دينار.
5. بتاريخ 2020/3/31، أقرت الهيئة العامة للمساهمين توزيع أرباح أسهم بقيمة 33,000 دينار.

المطلوب: بيان طبيعة الأحداث السابقة، وتصنيفها، والمعالجة المحاسبية اللازمة عند إعداد القوائم المالية لعام 2019، لكل حالة منفصلة عن الأخرى بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) حسب الجدول التالي:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدّل، غير معدّل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
.1			
.2			
.3			

.4			
.5			

التمرين الثالث:

عرّف الأحداث اللاحقة غير المعّدلة، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

التمرين الرابع:

عدد أربعة أمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعّدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الاجابة	ج	أ	ب	ج	أ	د	ب	د	د	ب

إجابة التمرين الثاني:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معّدل، غير معّدل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
.1	حدث لاحق	غير معّدل	يجب الإفصاح
.2	حدث لاحق	معّدل	لا يوجب الإفصاح
.3	حدث لاحق	غير معّدل	يوجب الإفصاح
.4	حدث لاحق	معّدل	لا يوجب الإفصاح
.5	حدث غير لاحق	---	----

إجابة التمرين الثالث:

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعّدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

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

1- إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها.
2- نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
3- تلف أصل (حريق أو حادث).

إجابة التمرين الرابع:

1. إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات.
2. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
3. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
4. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل السادس: معيار المحاسبة الدولي رقم (34)

التقارير المالية المرحلية

Interim Financial Reporting

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
3. التعرف على مكونات القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي سواء كانت قوائم مالية كاملة أو مختصرة.
4. بيان الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي المؤقت (المرحلي).
5. بيان الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية.
6. شرح النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية.
7. عرض الإفصاحات والأحداث الهامة والإفصاحات الأخرى التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".

1. مقدمة

تمثل القوائم المالية والإيضاحات والملاحظات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقي مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادىء الإعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إستخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

3. نطاق المعيار Scope

لا يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم (34) بإعداد ونشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار ما يلي:

أ. يشجع هذا المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:
- تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.
- أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية.

ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

4. التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار Definitions

الفترة المرحلية Interim Period: هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي Interim Financial Report: هو التقرير المالي الذي يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة كما هو مبين في هذا المعيار).

5. شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية Content of an Interim Financial Report

يتيح هذا المعيار للمنشأة الإختيار بين إعداد إما مجموعة كاملة أو مختصرة من التقارير المالية المرحلية ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

أ. إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية A Complete Set of Financial Statements في التقرير المرحلي (قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، عندها يجب أن تمتثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ب.إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

وإذا عرضت المنشأة قائمة الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل في القوائم المالية السنوية، يجب عليها عندها عرض الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل أيضاً في التقارير المالية المرحلية.

ج.إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية مختصرة، يجب أن تتضمن تلك التقارير كحد أدنى العناوين Headings والمجاميع الفرعية Subtotals الواردة في آخر قوائم مالية سنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

د. يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح Basic Earnings Per Share وحصة السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share للفترة المرحلية في القائمة التي تعرض مكونات الربح والخسارة. عندما تكون المنشأة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (33) "ربحية السهم".

هـ. إذا تم إعداد أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة على أساس قوائم موحدة، يجب عندها إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس أي موحد. ولا تُعد القوائم المالية المرحلية المنفصلة للمنشأة الأم متسقة أو قابلة للمقارنة مع القوائم الموحدة الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي. إذا تضمن التقرير المالي السنوي للمنشأة القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إضافة إلى القوائم المالية الموحدة، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدراج القوائم المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي المرحلي للمنشأة.

6. المعاملات والأحداث الهامة Significant Events and Transactions

يتطلب هذا المعيار الإفصاح ضمن التقارير المالية المرحلية الإفصاح عن العديد من الأحداث والمعاملات المهمة لمستخدمي البيانات المالية، وفيما يلي بيان لتلك المتطلبات:

أ. يجب أن تتضمن القوائم المالية المرحلية توضيح للمعاملات والأحداث المهمة لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة والأداء المالي لها منذ آخر قوائم مالية سنوية. والمعلومات المعروضة حول المعاملات والأحداث المهمة تعمل على تحديث المعلومات الملائمة في أحدث قوائم سنوية معلنة.

ب. لا يتطلب هذا المعيار عرض تحديثات عن المعلومات غير المهمة في إيضاحات التقارير المالية المرحلية والمتعلقة بمعلومات عرضت ضمن إيضاحات آخر تقرير مالي سنوي.

ج. فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات المطلوب الإفصاح عنها **إذا كانت مهمة**، وهي على سبيل المثال لا الحصر:

- تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض.
- الإعتراف بخسارة تدني الأصول المالية والأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وأرباح استعادة الخسارة في الإنخفاض والمُعترف بها كخسارة في فترات سابقة.
- عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- بيع وشراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التعهدات لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التسويات القضائية.
- تصحيح أخطاء فترات سابقة.

- التغيرات في الظروف الإقتصادية وظروف العمل والتي تؤثر على القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الأصول والإلتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.
- تعثر سداد الديون أو الإخلال في تنفيذ إتفاقية قرض لم تتم معالجته في نهاية فترة التقرير أو قبلها.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- التحول بين المستويات المختلفة المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية.
- التغير في تصنيف الأصول المالية الناتجة عن التغير في أغراض أو استخدامات تلك الأصول.
- التغيرات في الأصول والإلتزامات المحتملة (الطارئة).

وتوفر عدد من المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إرشادات تتعلق بمتطلبات الإفصاح عن كثير من البنود الواردة أعلاه وعندما يكون الحدث أو المعاملة مهم لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء المنشأة منذ آخر فترة تقرير سنوي، فيجب أن يقدم التقرير المالي المرحلي للمنشأة إيضاحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة المتضمنة في القوائم المالية لآخر فترة تقرير سنوية.

7. الإفصاحات الأخرى Other Disclosures

بالإضافة إلى الإفصاح عن الأحداث والمعاملات المهمة المذكورة سابقاً، **يجب الإفصاح** في إيضاحات (ملاحظات) Notes التقرير المالي المرحلي أو أي مكان آخر في التقرير المرحلي ويتم الإفصاح عنها على أساس تراكمي من بداية السنة حتى تاريخه وتشمل ما يلي:

- عبارة تفيد بإتباع نفس السياسات المحاسبية الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي سابق، وأي تغيرات في السياسة المحاسبية إن وجدت.
- تعليقات تفسيرية تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.
- البنود غير الإعتيادية Unusual (من حيث طبيعتها، حجمها، أو عدد مرات حدوثها).
- طبيعة ومبلغ البنود المؤثرة على الأصول، أو الإلتزامات، أو حقوق الملكية، أو صافي الدخل، أو التدفقات النقدية والتي تعد غير اعتيادية Unusual بسبب طبيعتها، أو حجمها، أو حدوثها.
- طبيعة وقيمة التغير في التقديرات في القوائم السابقة المنشورة (سواء سنوية أو مرحلية).
- إصدارات وإعادة شراء وتسديدات أدوات حقوق الملكية (الأسهم) أو أدوات الدين.
- توزيعات الأرباح المدفوعة للسهم الواحد أو الإجمالية، ولكل من الأسهم العادية والأسهم الأخرى.
- الأحداث الهامة للفترة اللاحقة للفترة المرحلية الحالية والتي لم تظهر ضمن بيانات الفترة المرحلية الحالية.

- **إفصاحات المعلومات القطاعية التالية (إذا كان معيار التقرير المالي الدولي رقم (8) "القطاعات التشغيلية" يتطلب مثل تلك الإفصاحات في التقارير السنوية):**
  - الإيرادات من العملاء الخارجيين إذا كانت تدخل في التقرير إذا كانت تدخل في تحديد الربح أو الخسارة التي يتم مراجعتها من قبل متخذ القرار التشغيلي للمنشأة ككل.
  - الإيرادات الداخلية من القطاعات الأخرى (البينية).
  - مبلغ ربح أو خسارة القطاع.
  - قيمة إجمالي الأصول والإلتزامات لقطاع معين يتم التقرير عنه إذا كانت مثل هذه المبالغ تُرفع بشكل منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيسي وإذا كان هناك تغير مهم في قيمتها عن المبلغ المفصح عنه في آخر تقرير مالي سنوي.
  - وصف عن أي تغيرات منذ آخر تقرير مالي سنوي في أسس تصنيف القطاعات أو في أسس قياس ربح أو خسارة القطاع.
  - مطابقة لإجمالي قيمة الربح والخسارة للقطاعات ككل مع ربح أو خسارة المنشأة قبل مصروف (دخل) الضريبة والعمليات غير المستمرة. على أي حال إذا كانت المنشأة تخصص الضريبة للقطاعات يمكن إجراء تلك المطابقة بعد الضريبة.
- التغيرات في هيكل المنشأة متضمنة عمليات إندماج الأعمال، السيطرة وفقدان السيطرة على المنشآت التابعة والإستثمارات طويلة الأجل، وإعادة الهيكلة، والعمليات غير المستمرة. وعند وجود إندماج أعمال على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب معيار اندماج الأعمال رقم IFRS 3.
- الإفصاحات عن القيمة العادلة للأدوات المالية بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 7 ومعيار IFRS 13.
- الإفصاحات المطلوبة بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" وذلك للمنشآت التي تصبح أو تتوقف كونها منشآت إستثمارية كما تم تعريفها في معيار التقرير المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة".
- تفصيل الإيرادات من العقود مع العملاء المطلوبة بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) "الإيرادات من العقود مع العملاء".

8. الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
Disclosure of Compliance with IFRSs

إذا إمتثل التقرير المالي المرحلي لهذا المعيار (معيار رقم 34)، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ويجب أن لا يعتبر التقرير المالي المرحلي أنه ممتثلاً لمعايير التقارير المالية الدولية ما لم يمتثل لكافة متطلبات هذه المعايير والتفسيرات المتعلقة بها.

9. الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية Periods for which Interim Financial Statements are Required to be Presented

أ. فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) سواء كانت مختصرة أم كاملة فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة المركز المالي المقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
2. قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" للفترة المالية المرحلية الحالية وتراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.

   وكما هو مسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يمكن عرض قائمة دخل شاملة مرحلية واحدة أو عرض قائمتين منفصلتين (راجع معيار رقم (1)).
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة.
4. قائمة التدفقات النقدية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة مباشرة.

ب. إذا كانت أعمال المنشأة موسمية بشكل كبير ولم يظهر أثرها في القوائم المرحلية، يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بتلك الأعمال لفترة 12 شهر سابقة وحتى نهاية الفترة المرحلية والبيانات المالية المقارنة لها عن 12 شهر السابقة أيضاً، بالإضافة إلى القوائم المالية للفترة المرحلية.

مثال (1) التقرير المرحلي نصف السنوي

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية نصف السنوية لعام 2022 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيّن ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (1)

إن القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي نصف السنوي لعام 2022 تتضمن ما يلي: (بإفتراض أن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2022/6/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2021/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن الفترة المنتهية في 2022/6/30 وقائمة دخل شامل مقارنة عن الفترة المنتهية في 2021/6/30، ولا حاجة لعرض البيانات التراكمية للسنة حتى تاريخه لأنها نفسها المعروضة لفترة نصف السنة.
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (6) شهور والمنتهية في 2022/6/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2021.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكمية) عن الفترة المنتهية في 2022/6/30 أي من 1/1 – 2022/6/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2021.

مثال (2) التقرير المرحلي ربع السنوي

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية ربع السنوية للربع الثالث لعام 2022 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيّن ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (2)

الربع الثالث يغطي الفترة من 7/1 – 2022/9/30 أما القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي ربع السنوي لعام 2022 تتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2022/9/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2021/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن:

أ. فترة ثلاثة شهور المنتهية في 2022/9/30 (7/1 – 2022/9/30) وقائمة دخل مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في 2021/9/30 (7/1 – 2021/9/30).

ب. تراكمياً من بداية السنة عن الفترة المنتهية في 2022/9/30 (1/1 – 2022/9/30) وقائمة دخل تراكمية مقارنة عن نفس الفترة والمنتهية في العام السابق 2021/9/30 (1/1 – 2021/9/30).

3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (9) شهور والمنتهية في 2022/9/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2021.

4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكمية) عن الفترة المنتهية في 2022/9/30 أي من 1/1 – 2022/9/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2021.

10. الأهمية النسبية Materiality

يجب تقييم أهمية البنود عند إتخاذ القرار المتعلق بكيفية الإعتراف أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية بحيث تتضمن التقارير المرحلية كافة المعلومات ذات الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة، مع العلم بأن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر بشكل كبير من التقديرات المستخدمة لإعداد القوائم المالية السنوية.

11. الإفصاح في القوائم المالية السنوية

Disclosure in Annual Financial Statements

إذا كان تقدير مبلغ لبند ما كان قد تم التقرير عنه في التقرير المالي المرحلي قد تغير بشكل جوهري خلال الفترة المرحلية الأخيرة للسنة المالية (قوائم الربع الرابع مثلاً) ولم تقم المنشأة بنشر تقرير مالي مرحلي منفصل للفترة المرحلية الأخيرة من السنة المالية، فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة ذلك التغير في التقدير في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

12. الإعتراف[1] والقياس Recognition and Measurement

1.12 السياسات المحاسبية

[1] بموجب "إطار لإعداد وعرض القوائم المالية"، الإعتراف أو الإثبات "هو إجراء لإدراج بند في الميزانية أو قائمة الدخل، ينطبق عليه تعريف عنصر، ويستوفي ضوابط الإعتراف". تعد تعريفات الأصول، والإلتزامات، والدخل، والمصروفات أساسية للإعتراف، في نهاية كل من فترات التقرير المالية السنوية والمرحلية.

عند إعداد القوائم المالية المرحلية يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة. باستثناء إذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة في فترة بعد تاريخ آخر قوائم مالية سنوية والتي ستنعكس في القوائم المالية السنوية التالية، فإنه يجب تطبيق السياسة الجديدة ويتم إعادة عرض القوائم المرحلية المقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

وبالرغم من ذلك يجب أن لا يؤثر تكرار تقرير المنشأة (سنوي، نصف سنوي، ربع سنوي) على قياس نتائجها السنوية، ولتحقيق هذا الهدف يجب إجراء عملية القياس لبنود القوائم المالية في التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه (تراكمي).

ومن الأمثلة على ذلك:

2.12 القياس

يجب أن تتم عمليات القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية على أساس (السنة حتى تاريخه)، ويجب أن لا تتأثر نتائج أعمال المنشأة بتكرار إعداد التقارير المالية المرحلية. كما يجب مراعاة النقاط التالية في عملية القياس، علماً بأن التقارير المالية المرحلية تتطلب استخدام أكبر للتقديرات:

- مبادئ إثبات وقياس خسائر تخفيض المخزون، أو إعادة الهيكلة، أو التدني في قيمة الأصول في فترة مرحلية هي نفسها التي كانت ستتبعها المنشأة إذا أعدت فقط قوائم مالية سنوية. بالرغم من ذلك، إذا أُثبتت وقيست تلك البنود في إحدى الفترات المرحلية وتغير التقدير في فترة مرحلية لاحقة من تلك السنة المالية، فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة، إما بإثبات مبلغ مستحق إضافي للخسارة، أو بعكس المبلغ المُثبت سابقاً.
- تستخدم المنشأة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي المعلومات المتاحة في منتصف السنة أو بعد ذلك بوقت قصير في إجراء القياسات في قوائمها المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتاحة في نهاية السنة أو بعد ذلك بوقت قصير لفترة الإثني عشر شهراً. ستعكس قياسات الإثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها لفترة الستة أشهر الأولى. لا تُعدل المبالغ التي تم التقرير عنها في التقرير المالي المرحلي لفترة الستة أشهر الأولي بأثر رجعي. إلى أنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.
- يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة. وقد يلزم تعديل مبالغ المصروف

المستحق لضريبة الدخل في إحدى الفترات المرحلية في فترة مرحلية لاحقة من السنة المالية، إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي.

- التكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف أصل في نهاية فترة مرحلية لا تُؤجل في قائمة المركز المالي، سواء لإنتظار معلومات مستقبلية تتعلق بما إذا انطبق عليها تعريف أصل، أو لإدارة وتوجيه الأرباح الخاصة بالفترات المرحلية خلال السنة المالية، فمثلاً يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة إذا تحققت شروط الإعتراف بها وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

فعلى سبيل المثال، إذا دفعت الشركة مبلغ 30,000 دينار حتى نهاية 2022/6/30 كمصاريف بحث، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن قائمة الدخل المرحلية للربع الثاني من السنة كمصاريف (لا ترسمل)، وإذا دفعت الشركة خلال الربع الثالث من السنة مبلغ 8000 دينار، ولبى هذا المبلغ شروط الإعتراف كأصل غير ملموس فإن قيمة الأصل غير الملموس سيظهر بمبلغ 8000 دينار في ميزانية الربع الثالث كما في 2022/9/30.

- يتم تبني معايير التقارير المالية الدولية الصادرة حديثاً والسارية المفعول خلال فترة القوائم المالية المرحلية ويتم تبنيها عند إعداد القوائم المرحلية، كما يجب تطبيق ذلك في التقارير المالية السنوية.

الإيرادات المستلمة بشكل موسمي ، أو دوري ، أو من حين لآخر

Revenues received seasonally, cyclically, or occasionally

يجب معاملة الإيرادات التي يتم إستلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لآخر بطريقة مماثلة عن تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، وبالتالي يجب الإعتراف بتلك الإيرادات أو تأجيلها في تاريخ إعداد القوائم المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند إعداد القوائم السنوية. ولا يجوز توقع الإيرادات التي تستلم موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر خلال السنة المالية، أو تأجيلها، في تاريخ مرحلي إذا كان التوقع أو التأجيل سيكون غير مناسب في نهاية السنة المالية للمنشأة.

ومن الأمثلة على ذلك إيراد توزيعات الأرباح، وإيراد الأتاوات (رسوم الإمتياز)، والمنح الحكومية. بالإضافة لذلك، تكتسب بعض المنشآت – بشكل ثابت إيرادات أكثر في فترات مرحلية معينة من السنة المالية بالمقارنة بفترات مرحلية أخرى، على سبيل المثال، الإيرادات الموسمية من تجارة التجزئة. تُثبت مثل تلك الإيرادات عند حدوثها.

التكاليف المُحملة بشكل غير منتظم خلل السنة المالية

Costs incurred unevenly during the financial year

يتم الإعتراف بالتكاليف في القوائم المالية المرحلية (خاصة التي يتم تكبدها بشكل غير متساوي على مدار السنة المالية) بنفس أسس الإعتراف المتبعة عند إعداد القوائم السنوية. وبالتالي يجب توقع التكاليف التي تُحمل بشكل غير منتظم خلل السنة المالية للمنشأة، أو تأجيلها، لأغراض التقرير المرحلي وذلك فقط إذا كان من المناسب أيضاً توقع أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

13. إعادة عرض الفترات المرحلية المُعد عنها تقرير سابق

Restatement of previously reported interim periods

يجب أن ينعكس التغير في السياسة المحاسبية، باستثناء التغير المحدد له فترة انتقالية بموجب معيار دولي جديد، من خلال ما يلي:

أ- إعادة عرض القوائم المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية وللفترات المرحلية المقارنة في أي من السنوات السابقة التي سيتم إعادة عرضها في القوائم المالية السنوية، وفق لمعيار المحاسبة الدولي 8 ؛ أو

ب- عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية السنة المالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كل الفترات السابقة، تعديل القوائم المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة الحالية، والفترات المرحلية المقارنة من السنوات المالية السابقة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

14. إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة وفق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (10) IFRIC Interpretation 10

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الأصول" يطلب من المنشأة في كل تاريخ إعداد تقارير مالية تقييم انخفاض قيمة الأصول والإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بذلك التاريخ إن وجد في الأرباح والخسائر، ويمنع ذلك المعيار عكس (إلغاء) الإنخفاض في القيمة في تاريخ لاحق لإعداد التقارير المالية.

ويوضح التفسير رقم (10) أن على المنشأة **عدم** عكس (استعادة) خسائر انخفاض القيمة المُعترف بها في **فترة مرحلية سابقة** والمتعلقة بالشهرة في تاريخ القوائم إعداد القوائم المالية حتى لو كانت الظروف من المحتمل أنها تغيرت في تاريخ لاحق لإعداد التقارير المالية.

مثال (3)

في 2021/1/1 قامت شركة مصانع الإسمنت وهي شركة مدرجة في البورصة بشراء الشركة العربية ونتجت عملية اندماج بين الشركتين وظهور شهرة في القوائم المالية لشركة مصانع الإسمنت بمبلغ 3 مليون دينار. وفي 2021/6/30 تم إعداد تقارير مالية مرحلية نصف سنوية وتبين وجود تدني في قيمة الشهرة بمقدار 1 مليون دينار وتم الإعتراف بها كخسارة بذلك التاريخ. وعند إعداد القوائم المالية السنوية في 2021/12/31 تبين أن هناك إستعادة لخسائر التدني بحيث تقدر قيمة الشهرة بمبلغ 4 مليون.

المطلوب: بيان كيفية معالجة ارتفاع قيمة الشهرة في نهاية 2021.

حل مثال (3)

بموجب التفسير رقم (10) لا يجوز الإعتراف بإستعادة خسائر التدني في قيمة الشهرة المُعترف بها في فترات مرحلية سابقة. لذلك يتم تجاهل الزيادة في قيمة الشهرة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إن نشر التقارير المالية المرحلية بموجب معايير التقارير المالية الدولية هو:**

أ- إلزامي
ب- ملزم للشركات الكبيرة
ج- ملزم للشركات ذات الفروع
د- غير إلزامي

2. **يجب أن تشمل التقارير المالية المرحلية كحد أدنى ما يلي:**

أ- مجموعة كاملة من القوائم المالية
ب- قائمة تدفق نقدي وقائمة دخل فقط
ج- مجموعة مختصرة من القوائم المالية وإيضاحات مختارة
د- ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر فقط

3. **في حالة عدم قيام المنشأة بإعداد تقارير مالية مرحلية، عندها:**

أ- تعتبر البيانات المالية السنوية غير ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ب- لا يتأثر إمتثال البيانات المالية في نهاية السنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ج- لا تقبل البيانات المالية بموجب التشريعات المحلية
د- يجب إرفاق التقارير المالية المرحلية مع التقارير السنوية

4. **تقوم الشركة (س) بإعداد قوائم مالية نصف سنوية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)، حيث تغطي القوائم المالية الشهور الستة الأولى من عام 2021، وقد صدر معيار تقرير مالي دولي جديد ساري المفعول للفترات التي تبدأ في 2021/1/1 وما بعد. يجب أن تتبنى المنشأة هذا المعيار في:**

أ- القوائم المالية حتى 2021/6/30 فقط
ب- القوائم المالية للسنة حتى 2021/12/31 فقط
ج- وفق لسياسة الشركة الداخلية
د- (أ) و (ب) معاً صحيح

5. بلغ رصيد الذمم المدينة في نهاية الربع الأول من عام 2019 مبلغ 70,000 دينار ونسبة الديون المشكوك فيها 10% من رصيد الذمم المدينة، وتبيع الشركة البضاعة بشروط دفع التسديد خلال 6 شهور من تاريخ الشراء. عند إعداد القوائم المالية المرحلية للربع الثاني للعام 2019 تبين للشركة أن نسبة مصروف الديون المشكوك فيها يجب أن تكون 15%. وقد بلغ رصيد الذمم المدينة حتى 2019/6/30 مبلغ 120,000 دينار (علماً بأنه لم يتم تحصيل أي مبالغ من الذمم المدينة حتى 2019/6/30).

فإن مقدار مصروف الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في القوائم المالية المرحلية (بيان الدخل) للربع الثاني لسنة 2019:

أ- 18,000 دينار ب- 7000 دينار

ج- 11,000 دينار د- 12,000 دينار

6. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الفئة التالية من الشركات لإعداد قوائم مالية مرحلية:

أ- شركات التضامن ب- المؤسسات ذات الفروع الأجنبية

ج- الشركات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي د- الشركات المساهمة الخصوصية

7. تقوم الشركة الأهلية لصناعة المكيفات بإعداد تقارير مالية مرحلية ربع سنوية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (34). تبيع الشركة إحدى أنواع المكيفات وتم إعداد مخصص كفالات (كفالة سنوية) للبضاعة المباعة نهاية الربع الاول لعام 2020 بنسبة 6% من المبيعات البالغة 400,000 دينار. إلا أنه وفي الربع الثاني 2020 وبسبب وجود مشكلة في التصنيع تتوقع الشركة أن تبلغ المطالبات بالكفالات ما نسبته 10% وبلغت المبيعات في الربع الثاني ما قيمته 500,000 دينار. فإن قيمة المخصص الواجب قيده في البيانات المالية المرحلية في نهاية الربع الثاني 2020:

أ- 24,000 دينار ب- 66,000 دينار

ج- 50,000 دينار د- 15,000 دينار

8. يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية (للربع الأول) كما يلي:

أ- على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة

ب- على أساس معدل ضريبة الدخل الفعلي للربع الأول

ج- أساس أفضل تقدير لأعلى معدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة

د- أساس أفضل تقدير لأدنى معدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة

9. إن التعليقات التفسيرية التي تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية يتم إدراجها عادةً:

أ- ضمن التقارير المالية المرحلية

ب- ضمن التقارير المالية السنوية

ج- لا يتم عرضها على الإطلاق

د- (أ) أو (ب)

10. واحدة مما يلي صحيحة فيما يتعلق بالقوائم المالية المرحلية:

أ- يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح وعرض حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل

ب- يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح في صلب (متن) قائمة الدخل ويطلب عرض حصة السهم المخفضة بالإيضاحات

ج- يتم الافصاح عن حصة السهم الأساسية من الأرباح بالايضاحات ويجب عرض حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل

د- لا يطلب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح أو حصة السهم المخفضة في صلب (متن) قائمة الدخل

التمرين الثاني:

ما هي الفترات المالية المقارنة الواجب عرضها مع القوائم المالية المرحلية؟

التمرين الثالث:

عدّد الحد الأدنى للقوائم المالية الواجب عرضها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

التمرين الرابع:

اذكر متى يعتبر عرض القوائم المالية المرحلية إلزامياً.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ج	ب	د	ج	ج	ب	أ	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
2. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة دخل شامل تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة دخل مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
4. قائمة التدفق النقدي تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

إجابة التمرين الثالث:

إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

إجابة التمرين الرابع:

تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار في الحالات التالية:

1. إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو
2. إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

محور: إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها

الفصل السابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (37)

المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".
3. بيان المتطلبات والشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصصات.
4. توضيح كيفية إحتساب وتحديد قيمة المخصص.
5. بيان متى يتم تصنيف المطلوبات كمطلوبات محتملة (طارئة).
6. تحديد ماهية العقود المثقلة بالأعباء والخسائر التشغيلية المستقبلية وكيفية معالجتها محاسبياً.
7. بيان متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص إعادة الهيكلة.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

1. مقدمة

إن العديد من الأحداث والعمليات قد تحدث خلال الفترة المالية الحالية ولكن لا قياس قيمتها أو التحقق من تكبد نفقات أو اكتساب إيراد إلا في فترات مالية لاحقة. ومن الأمثلة على ذلك القضايا المقامة على المنشأة أو تلك التي تقيمتها المنشأة على الغير. ويعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. وحتى لا يكون هناك تأثير سلبي على نتائج أعمال منشآت الأعمال ومركزها المالي عند معالجة الأصول والإلتزامات المحتملة والحد من إمكانية إدارة الأرباح فقد جاء هذا المعيار ليوضح متى يتم الإعتراف بالمخصصات وبالأصول والإلتزامات المحتملة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) إلى تحديد مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

3. نطاق المعيار Scope

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الإعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها **بإستثناء:**

أ- تلك الناجمة من العقود التنفيذية Executory Contracts أي ذات الشروط المحددة والواضحة، بإستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات Onerous (التي ينجم عنها تكاليف دون وجود منافع).

ب- لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 "الأدوات المالية" IFRS 9.

ج- تلك التي تغطيها معايير أخرى أي إذا تضمنت معايير أخرى المخصصات والأصول والإلتزامات المحددة، فإنها لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ومن المعايير التي تتناول بشكل محدد المخصصات **ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم (37) ما يلي:**

- "معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15) "الايراد من العقود مع العملاء".

- معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل (IAS 12)".
- معيار التقرير المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار (IFRS 16)". وعلى الرغم من ذلك، يتم تطبيق هذا المعيار على أي عقد إيجار يصبح عقداً متوقعاً خسارته قبل تاريخ بداية عقد الإيجار كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (16). ويتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على عقود الإيجار قصيرة الأجل (مدتها سنة فأقل) وعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة محاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 والتي أصبحت عقوداً متوقعاً خسارتها.
- معيار المحاسبة الدولي رقم (19): "منافع الموظفين (IAS 19)".
- عقود التأمين والعقود الأخرى التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين (IFRS 17)".
- العوض المحتمل لمنشأة مستحوذة Acquirer على شركة أخرى عند دمج الأعمال) انظر المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3) "تجميع الأعمال"IFRS 3.
- الإيرادات من العقود مع العملاء (انظر المعيار رقم 15 IFRS "الإيرادات من العقود مع العملاء". (لكن في الحالات التي لا يتضمن معيار رقم 15 متطلبات محدده لمعالجة العقود مع العملاء المتوقع خسارتها (مثقلة أو المتوقع أن تكون مثقلة بالأعباء Onerous)، عندها يتم تطبيق هذا المعيار (رقم 37) على مثل هذه الحالات.

د- يُعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات غير مؤكدة التوقيت أو المبلغ. وفي بعض الدول، يستخدم مصطلح "مخصص" - أيضاً في سياق بنود مثل الإهتلاك، والإنخفاض أو التدني في قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها. حيث تعتبر هذه الحسابات تعديلات للقيم الدفترية للأصول ولا يتم تناولها في هذ المعيار.

هـ- ينطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تستوفي إعادة هيكلة تعريف عملية غير مستمرة، قد تُتطلب إفصاحات إضافية بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (5) "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

4. التعريفات الواردة في المعيار Definitions

المخصص A Provision

هو إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

الإلتزام (المطلوب) A Liability

هو إلتزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع إقتصادية من المنشأة للغير.

الإلتزام القانوني A Legal Obligation

هو إلتزام مأخوذ من خلال عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية)، أو تشريع، أو تطبيق لأحكام قانون.

الإلتزام المحتمل A Contingent Liability

أ. إلتزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ب.إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولا يتم الإعتراف به بسبب ما يلي:

- من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد لتسديد الإلتزام.
- لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل A Contingent Asset

هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الإلتزام الإستنتاجي A Constructive Obligation

هو إلتزام ينتج لدى المنشأة في حالة توفر ما يلي:

أ. وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمنشأة أو السياسة المعلنة لأطراف أخرى، بإنه سيقبل مسؤوليات معينة، أي أن المنشأة تتعهد للعملاء أو للغير بأنها ستلتزم بتنفيذ إلتزامات معينة. مثل قيام إحدى الشركات النفط بالتعهد من خلال التصريحات عن نيتها تنظيف المنطقة المحيطة بالشركة خلال السنة اللاحقة، ودون وجود إلزام قانوني أو تشريعي يجبرها على ذلك.

ب.وجود توقعات من جانب الأطراف الأخرى (سكان المنطقة لمحيطة أو المتضررين من التلوث البيئي) بأن المنشأة ستنفذ هذه التعهدات.

العقد المثقل بالأعباء An Onerous Contract

هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة A Restructuring

هي برنامج تقوم الإدارة بتخطيطه وتسيطر عليه، ويؤدي إلى تغيرات جوهرية في نطاق عمل المنشأة أو طريقة تنفيذ العمل.

5. المخصصات Provisions

1.5 ماهية المخصص

- يمثل المخصص إلتزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، وبالتالي فإن الإلتزامات المحددة مثل الذمم الدائنة لا تعتبر مخصصات. وبالتالي فإن مجمع إهتلاك الأصول ومخصصات الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات (كما هو سائد في بعض الدول) وفق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة لأصول.
- يمكن تمييز المخصصات عن الإلتزامات الأخرى مثل المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين والمصروفات المستحقة نظراً لأنه هناك عدم تأكد بشأن توقيت أو مبلغ الإنفاق المستقبلي المطلوب عند التسوية. وبالمقابل المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين هي إلتزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها وقد تم فوترتها أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد المصروفات المستحقة هي إلتزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها ولكن لم يتم الدفع مقابلها، أو فوترتها أو الاتفاق عليها رسمياً مع المورد، وتشمل المبال المستحقة للموظفين) على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بأجر الإجازة المستحق (ورغم أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المصروفات المستحقة، إلا أن عدم التأكد يكون عادةً أقل بكثير منه للمخصصات).

لذلك يتم التقرير عادةً عن المصروفات المستحقة على أنها جزء من المبالغ المستحقة السداد للدائنين التجاريين وللآخرين، في حين يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

2.5 شروط الإعتراف بالمخصص

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ. عندما يكون لدى المنشأة إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب.من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدي.

ج. إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.

وينتج الإلتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن إلتزام قانوني أو إلتزام إستنتاجي وينتج الإلتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع، والإلتزام الإستنتاجي من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير إلى إلتزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد). وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، لا يجوز إثبات مخصص.

الإلتزام الحالي (القائم) Present Obligation

في حالات نادرة، قد لا يكون واضحاً ما إذا كان هناك إلتزام قائم. وفي هذه الحالات، يُعد حدث سابق أنه ينشئ التزاما قائما إذا كان (من المرجح أنه يوجد إلتزام قائم في نهاية فترة التقرير أكثر من أنه لا يوجد إلتزام قائم في نهاية فترة التقرير)، مع الأخذ في الحسبان جميع الأدلة المتاحة بما في ذلك رأي الخبراء مثلاً.

ويتضمن الدليل الذي يؤخذ في الحسبان أي دليل إضافي توفره الأحداث اللاحقة بعد فترة التقرير. وبناء على مثل هذا الدليل:

أ- عندما يكون من المرجح أنه يوجد إلتزام قائم في نهاية فترة التقرير أكثر من أنه لا يوجد إلتزام قائم في نهاية فترة التقرير، يتم الإعتراف بمخصص (وعند توفر معايير وشروط الإعتراف المذكورة سابقاً).

ب- عندما يكون من المرجح أنه لا يوجد إلتزام قائم في نهاية فترة التقرير، **تفصح** المنشأة عن إلتزام محتمل (طارئ)، ما لم تكن إمكانية حدوث التدفق الخارج للمنافع الإقتصادية أي إحتمالية التسديد أو الدفع بعيدة الإحتمال Remote عندها لا يتم الإفصاح.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) بخصوص إعداد المخصصات ما يلي:

1. للإعتراف بالمخصص يجب أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد الإقتصادية في المستقبل، ويشير مفهوم "محتمل" لأغراض هذا المعيار إلى أن إحتمالية حدوث التدفق الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل إحتمالية مرجحة، وتعني إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة بما يعني "أن إحتمالية حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" أي فرص حدوثه تتجاوز نسبة 50%.
2. يتم الإعتراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الإعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الإلتزام غير موثوقة، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بمخصص وإنما يتم الإفصاح عن مطلوبات محتملة (طارئة) ما لم يكن الإلتزام بعيد الحدوث.
3. يتم الأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة.

4. عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد إحتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال إحتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الإحتمالات الممكن حدوثها.
5. عندما يتم قياس إلتزام واحد، فإن المخرج الفردي الأكثر ترجيحاً the individual most likely outcome يمكن أن يكون هو أفضل تقدير للإلتزام ولكن حتى في هذه الحالة تأخذ المنشأة في الحسبان المخرجات الممكنة الأخرى. فعلى سبيل المثال، إذا كان على المنشأة معالجة خطأ خطير في مصنع رئيسي قامت بإنشائه لعميل ما، فإن المخرجة الفردية الأكثر ترجيح يمكن أن تكون نجاح إصلاح الخطأ من أول محاولة بتكلفة 20,000 دينار، ولكن يتم إنشاء مخصص بمبلغ أكبر إذا كان هناك فرصة كبيرة لأن يكون من الضروري إجراء المزيد من محاولات إصلاح ذلك الخطأ.
6. إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلاً بعد فترة طويلة و/أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم إحتساب المخصص بالقيمة الحالية للإلتزام المتوقع تكبده. ويزداد المبلغ الدفتري للمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.
7. يجب استخدام المخصص فقط لأجل النفقات التي تم أساساً إثبات المخصص لأجلها.

ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً على المخصصات ما يلي:

- مخصص ضمان (كفالة) المنتج أو الخدمة المقدمة.
- مخصص عروض وهدايا دعائية ومخصص كوبونات أكشط واربح.
- مخصص تعويضات قضايا مقامة على الشركة.
- وجود كوبونات جوائز نقدية أو عينية داخل السلعة، مثل الكوبونات الموجودة داخل أكياس السكر والأرز وغيرها مما يتطلب إعداد مخصصات.
- قيام بعض مراكز التسوق باجراء سحوبات على أرقام تذاكر الدخول للعملاء.
- نقاط المسافر الدائم التي تعرضها العديد من شركات الطيران حيث تقدم تذاكر مجانية أو خصومات عند تجميع عدد محدد من النقاط.

مثال (1)

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع،وخلال عام 2021 باعت الشركة 400 جهاز حاسوب بسعر 1000 دينار للجهاز، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 40% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
- 50% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.

– 10% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة المقدرة للجهاز 50 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 100 دينار.

المطلوب: إحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينه في 2021/12/31.

حل مثال (1)

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات

(100 × %10 × 400) + (50 × %50× 400)+ (0 × %40 × 400) =

= 14,000 دينار

14,000		من حـ/ مصروف الكفالات (ضمان السلعة) 2021/12/31
	14,000	إلى حـ/ مخصص كفالات المبيعات
(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)		

مثال (2)

– خلال عام 2020 باعت الشركة الدولية لتجارة السيارات 60 سيارة بسعر 12,000 دينار/سيارة. وتقدم الشركة ضمان صيانة السيارات مجاناً لمدة سنتين من تاريخ البيع.

– ووفقاً لتقديرات الشركة فإن تكلفة صيانة السيارة خلال فترة الضمان تبلغ بالمتوسط 300 دينار شاملة أجور التصليح وقطع الغيار.

– وقد بلغت تكاليف الصيانة الفعليّة التي تحملتها الشركة والمتعلقة بالسيارات المباعة 4000 دينار و5000 دينار و8300 دينار للأعوام 2020 و 2021 و 2022 على التوالي.

المطلوب: إثبات قيود اليومية المتعلقة بعملية البيع والضمان خلال الفترات من 2020 – 2022 بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

حل مثال (2)

– **إثبات عملية البيع عام 2020:**

720,000		من حـ/ الصندوق أو (البنك)
	720,000	إلى حـ/ المبيعات
بيع 60 سيارة بسعر 12,000 دينار للسيارة		

- **إثبات مصروف الصيانة الفعلي لعام 2020:**

4000		من حـ/ مصروف ضمان الصيانة
	4000	إلى حـ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
(إثبات مصروف الكفالة الفعليّة)		

- **إعداد المخصص نهاية عام 2020:**

إجمالي مصروف الضمان المقدر = 60 × 300 = 18,000 دينار

وقد تم دفع 4000 دينار منها خلال عام 2020 وبالتالي فإن قيمة المخصص الواجب إعداده لمبيعات السيارات خلال عام 2020 هو:

قيمة المخصص = التكاليف الكلية المقدرة – التكاليف الفعليّة المتكبدة

= 18,000 – 4000

= 14,000 دينار

ويتم إعداد القيد التالي لتكوين المخصص نهاية 2020:

14,000		من حـ/ مصروف ضمان الصيانة	2020/12/31
	14,000	إلى حـ/ مخصص ضمان الصيانة – كفالات	
(إثبات مصروف الصيانة المقدرة لمبيعات 2020)			

وتظهر مصاريف ضمان الصيانة في بيان الدخل ضمن المصاريف البيعية.

- **القيود المحاسبية لعام 2021:**

إثبات تكاليف الصيانة الفعليّة:

5000		من حـ/ مخصص ضمان الصيانة – كفالات
	5000	إلى حـ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
(إثبات مصروف الكفالة الفعليّة)		

- **القيود المحاسبية لعام 2022:**

إثبات تكاليف الصيانة الفعليّة:

8300		من حـ/ مخصص ضمان الصيانة – كفالات
	8300	إلى حـ/ الصندوق أو مخزون قطع غيار ....إلخ
(إثبات مصروف الكفالة الفعليّة)		

وعند إنتهاء فترة الضمان يتبقى رصيد بقيمة 700 دينار (14,000-5000-8300)، ويعتبر هذا الرصيد فرق ناتج عن استخدام التقديرات المحاسبية لمخصص الضمان ويتم معالجته كإيراد لعام 2022، بالقيد المحاسبي التالي:

700		2022/12/31 من حـ/ مخصص ضمان الصيانة- كفالات
	700	إلى حـ/ وفورات في مخصص ضمان الصيانة – ملخص الدخل
(إثبات الوفورات في مخصص الصيانة)		

أما إذا كانت مصاريف الصيانة الفعليّة لعام 2022 أكبر من المصاريف المتوقعة يعترف بالفرق كمصروف إضافي لعام 2022.

مثال (3)

في 2020/4/1 بدأت الشركة المركزية لتجارة الأجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 2000 وحدة من اجهزة التكييف ، وذلك من خلال وضع 2000 كوبون (أكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 200 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 250 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 90% من الجوائز فقط.

وبافتراض أن الشركة باعت كافة الأجهزة لتجار التجزئة خلال عام 2020 وصرفت 120 جائزة عام 2020، كما تم صرف 50 جائزة خلال عام 2021 وانتهى العرض.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بالجوائز النقدية وتكوين المخصص اللازم.

حل مثال (3)

- **قيمة الجوائز المصروفة خلال عام 2020 =120 × 250 = 30,000 دينار**

30,000		2020/12/31 من حـ/ مصروف الحملة الترويجية
	30,000	إلى حـ/ الصندوق
(إثبات مصروف الجوائز لعام 2020)		

- **إعداد قيد التسوية بتاريخ 2020/12/31:**

بموجب تقديرات الشركة، فإن 90% من الجوائز تصرف للمستهلكين أي 180 جائزة (200×90%)، أي يتوجب إعداد مخصص بالجوائز المتوقع صرفها في الفترة المالية التالية 60 جائزة (180-120).

وبما قيمته 60× 250 دينار = 15,000 دينار.

2020/12/31	من حـ/ مصروف الحملة الترويجية		15,000
	إلى حـ/ مخصص جوائز الحملة الترويجية	15,000	

- **قيد صرف الجوائز خلال عام 2021 وإقفال المخصص:**

تم صرف 50 جائزة خلال عام 2021 وبما قيمته 50×250=12,500 دينار.

من حـ/ مخصص الحملة الترويجية		15,000
إلى حـ/ الصندوق 250 × 50	12,500	
حـ/ وفورات مصروف الحملة الترويجية – جوائز نقدية	2500	

3.5 مخصص العقود المثقلة بالإعباء Onerous Contracts

يتطلب هذا المعيار الإعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالإلتزامات" والعقد المثقل بالإلتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية. ويتم مراعاة ما يلي:

- تعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد.
- قبل وضع مخصص منفصل لعقد (مثقل بالأعباء) أي متوقع خسارته، القيام إثبات أية خسائر تدني والتي قد تكون قد حدثت في قيمة الأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة الدولي 36).
- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر الشراء الروتينية) دون دفع تعويض إلى الطرف الآخر، ولذلك فإنه لا يكون هناك إلتزام. وتنشأ عن عقود أخرى حقوق وإلتزامات لكل من الطرفين المتعاقدين. وعندما تجعل الأحداث من مثل هذا العقد عقداً متوقع خسارته، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم إثباته. وتقع العقود قيد التنفيذ، غير المتوقع خسارتها، خارج نطاق هذا المعيار.

مثال (4)

في 2019/11/1 وقعت الشركة العالمية إتفاقية مع أحد الموردين لشراء كمية من منتج معين بقيمة 400,000 دينار يتم توريدها للشركة ابتداء من 2020/1/15 مع إمكانية إلغاء الشركة للعقد خلال شهرين من توقيعه ووجود غرامة إلغاء العقد بمبلغ يعادل 5% من قيمة العقد تدفع خلال شهر من إلغاء العقد.

وبسبب الإنخفاض الشديد في أسعار المنتج خلال شهر كانون أول (12) من عام 2019 وزيادة حالة الركود الإقتصادي قررت الشركة في 2019/12/25 إلغاء العقد.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية بموجب معيار (37).

حل مثال (4)

يتوجب على الشركة الإعتراف بمخصص بمبلغ 20,000 دينار (400,000 × 5%) دينار، نظراً لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد. ويتم إعداد القيد التالي:

2019/12/25	من حـ/ مصروف عقود مثقلة بالاعباء – غرامات إنهاء عقود	20,000
	إلى حـ/ مخصص عقود مثقلة بالأعباء	20,000

مثال (5)

في 2020/1/1 قامت شركة بتعيين خبير إستراتيجي في مجال التسويق بعقد لمدة 3 سنوات، بحيث يتم دفع 60,000 دينار سنوياً بداية كل سنة لذلك الخبير. خلال عام 2020 قررت الشركة بالإستغناء عن خدمات ذلك الخبير.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية المتعلقة بحقوق الخبير للعامين 2021 و 2022 عند إعداد القوائم المالية نهاية عام 2020.

حل مثال (5)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) فإن هذا العقد هو عقد مثقل بالأعباء، ويجب الإعتراف بمخصص عقود مثقل بالأعباء نهاية عام 2020 بمبلغ 120,000 دينار (60,000 × 2). ويتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31 من حـ/ مصروف عقود مثقلة بالأعباء – عقد خبير التسويق		120,000
إلى حـ/ مخصص عقود مثقلة بالأعباء	120,000	
(إثبات مخصص عقد الخبير)		

4.5 مخصص إعادة الهيكلة Restructuring

تُعرف عملية إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة وتؤدي إعادة الهيكلة إلى تغيير نطاق أعمال المنشأة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال. ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير. ويضمن هذا المعيار **المتطلبات التالية** بهذا الخصوص:

- **وبموجب معيار المحاسبة رقم (37) يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة بشروط إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين ما يلي:**
  - نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها.
  - المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة.
  - التعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم.
- **يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط النفقات التي تنشأ عن إعادة الهيكلة، والتي تستوفي كلا مما يلي:**
  - تستلزمها إعادة الهيكلة بالضرورة؛
  - غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.
- ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة و**لا يشمل المخصص تكاليف مثل:** إعادة تدريب أو نقل الموظفين المستمرين؛ أو مصاريف التسويق؛ أو الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.
- لا تؤخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الحسبان عند قياس مخص إعادة الهيكلة، حتى ولو كان بيع الأصول يُتصور على أنه جزء من إعادة الهيكلة.

6. الإلتزامات المحتملة (الطارئة) Contingent Liabilities

تمثل الإلتزامات المحتملة إلتزامات متوقع حدوثها في المستقبل، ويعتمد حدوثها على حدث مستقبلي ناتج عن عملية ماضية وتتصف بما يلي:

أ. درجة إحتمالية التدفق النقدي الصادر غير محتمل بشكل مرجح، أي أن إحتمالية حدوث المدفوعات نتيجة هذا الإلتزام ضئيلة أي أقل من 50%، أو

ب. لا يمكن تقدير مبلغها بموثوقية، أو

ج. مرتبطة بحدوث أحداث مستقبلية غير مؤكدة و/أو خارجة عن سيطرة الشركة.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) **عدم الإعتراف بالإلتزامات المحتملة (الطارئة)** وإنما يتم الإفصاح عنها فقط في ضمن الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالبيانات المالية ما لم تكن إمكانية حدوث التدفق الصادر للمنافع الإقتصادية بعيد الحدوث عندها لا يتم الإفصاح.

ومن الأمثلة على الإلتزامات المحتملة (الطارئة) ما يلي:

- الدعاوي المقامة ضد الشركة والتي ينطبق عليها أحد الصفات أعلاه (أ، أو ب أو، ج).

- كفالات قروض مصرفية.
- الكفالات المصرفية الصادرة لأطراف أخرى والمكفول بها المنشأة، مثل كفالة حسن التنفيذ وكفالة الصيانة وغيرها.

مثال (6)

كانت هناك قضية مقامة على الشركة الدولية خلال عام 2020 من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ 80,000 دينار عن أضرار وقعت على ذلك المنافس. وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الدولية لا يوجد مسؤولية على الشركة الدولية وإن وجدت فإن احتماليتها ضعيفة (أي أن إحتمالية دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة).

المطلوب: كيف سيتم معالجة القضية المقامة على المنشأة في 2020/12/31.

حل مثال (6)

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي مخصص لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن إلتزامات طارئة في إيضاحات القوائم المالية لعام 2020.

7. الأصول المحتملة Contingent Assets

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل. وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب معيار رقم (37) **عدم الإعتراف بالأصل المحتمل** ويتم **الإفصاح** عن الأصول المحتملة عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق داخل للمنافع الإقتصادية.

ولا يتم إثبات الأصول المحتملة في القوائم المالية حيث قد ينتج عن هذا إثبات دخل قد لا يتحقق أبداً، ولكن عندما يكون تحقق الدخل في حكم المؤكد عندئذ لا يُعد الأصل المتعلق به أصلاً محتملاً ويتم إثباته.

على **سبيل المثال**، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 75,000 دينار، ويفيد الرأي القانوني بأن هناك إحتمالية مرتفعة للحصول على تعويضات نقدية (أصول محتملة) نتيجة هذه القضية. في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي موجودات محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الموجودات في القوائم المالية.

8. الخسائر التشغيلية المستقبلية Future Operating Losses

يمنع معيار المحاسبة رقم (37) الإعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، أي الخسائر المتوقع حدوثها في الفترات القادمة لأنها لا تستوفي معايير الإعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست إلتزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمنشأة (مثلاً عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الإعتراف بالمخصصات، ويمكن أن ينطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36)، تدني قيمة الموجودات.

9. متطلبات الإفصاح Disclosure

أ. يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

ملاحظة: المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

ب.يجب أن تفصح المنشأة أيضاً ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- وصف مختصر عن طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الإفتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية).
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

ج.ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر **بعيد الحدوث**، يجب الإفصاح في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الإلتزام المحتمل. وحيثما كان عملياً يجب الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

د. حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملاً، يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عملياً، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

هـ. عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضرراً كبيراً بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل يجب الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يوجد دعوى قضائية مقامة على شركة الإتحاد بمبلغ مليون دينار خلال عام 2020 ولا زالت منظورة أمام المحكمة حتى نهاية العام المذكور ولكن إحتمالية حدوث التدفق الصادر غير محتملة وفق لرأي المستشار القانوني (ضعيفة). فإن الإجراء المتخذ محاسبياً عند إعداد القوائم المالية نهاية 2020 هو:**

أ- يتم الإعتراف بمخصص دعاوي قضائية بمليون دينار تطبيقاً للحيطة والحذر

ب- يتم الإفصاح فقط عن الدعوى القضائية والرأي القانوني بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

ج- يتم الإعتراف بإلتزامات تعويضات مستحقة القبض

د- يتم الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة

2. **واحدة مما يلي يتم الإعتراف بها في القوائم المالية:**

أ- الموجودات المحتملة

ب- المخصصات

ج- المطلوبات المحتملة

د- (أ) و (ج) صحيحتان

3. **يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:**

أ- إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة

ب- خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها

ج- المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة

د- جميع ما ذكر

4. **العقد المثقل بالأعباء هو:**

أ- العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

ب- العقد التنفيذي الذي تساوي فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

ج- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

د- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة وتستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية

5. واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (37):

أ- مخصص الديون المشكوك فيها

ب- مجمع إهتلاك المباني

ج- متراكم تدني قيمة الأصول

د- مخصص ضمانات كفالة المنتج

6. تقوم شركة ببيع غسالات ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2019 باعت الشركة 100 غسالة، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- **60% من الوحدات المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.**
- **35% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.**
- **5% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.**

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة المقدرة للغسالة الواحدة 80 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 150 دينار.

فإن مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينة في 2019/12/31 هو:

أ- 3550 دينار

ب- 5550 دينار

ج- 5650 دينار

د- لا شيء مما ذكر

7. أي مما يلي لا يتم الإعتراف بمخصص لها عند إعداد القوائم المالية نهاية 2020:

أ- إلغاء شركة لعقد مستشار خلال عام 2020 علماً بأن العقد يتضمن حق المستشار بالحصول على راتب يدفع له كل 3 شهور حتى نهاية 2022

ب- قضية مقامة على الشركة خلال عام 2020 ووجود إحتمالية مرجحة لدفع مبلغ قابل للتحديد بموثوقية وبقيمة 50,000 دينار

ج- الخسائر التشغيلية المتوقع حدوثها خلال عام 2021

د- (أ) و (ج)

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤاليين التاليين (8-9)

في 2020/3/1 بدأت الشركة العربية لتجارة الأجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 1000 وحدة من المكانس الكهربائية الحديثة، وذلك من خلال وضع 1000 كوبون (أكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 100 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 300 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 95% من الجوائز فقط. وبافتراض أن الشركة باعت كافة الكمية لتجار التجزئة خلال عام 2020 وصرفت 50 جائزة عام 2020، كما تم صرف 48 جائزة خلال عام 2021 وانتهى العرض.

8. بعد إعداد قيد التسوية وإعداد القوائم المالية نهاية 2020، فإن حساب مخصص جوائز الحملة الترويجية سيظهر بمبلغ :

أ- 13,500 دينار ضمن الأصول المتداولة
ب- 13,500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة
ج- 28,500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة
د- 15,000 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة

9. مجموع مصاريف الحملة الترويجية التي ستظهر في بيان الدخل لعام 2020 ستبلغ :

أ- 15,000 دينار
ب- 13,500 دينار
ج- 28,500 دينار
د- 29,400 دينار

10. بدأت شركة الإتفاق في سنة 2020 بيع منتج جديد بكفالة لمدة سنتين وطبقاً لخبرات الشركة السابقة فإن تكاليف الكفالة المقدرة والمتعلقة بالمبيعات هي كما يلي:

السنة الأولى من الكفالة (2%) من المبيعات

السنة الثانية من الكفالة (4%) من المبيعات

فإذا علمت أن المبيعات ومصاريف الكفالة للسنتين 2020 و 2021 كانت كما يلي:

	2021	2020
المبيعات	500,000 دينار	400,000 دينار
مصاريف الكفالة الفعليّة	25000 دينار	7000

فإن رصيد مخصص ضمان السلع المباعة نهاية 2021 سيظهر بالميزانية بمبلغ:

أ- 32,000 دينار
ب- 27,000 دينار
ج- 22,000 دينار
د- 19,000 دينار

التمرين الثاني:

تبيع شركة الشرق أجهزة كهربائية وتمنح لعملائها ضمان (كفالة) بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام 2020 ما قيمته 50,000 دينار، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها 5% من قيم المبيعات. وخلال عامي 2020 و 2021 تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة بمبلغ 800 دينار و 1800 دينار على التوالي.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالكفالة (ضمان) الأجهزة المباعة لعامي 2020 و 2021 .

التمرين الثالث:

تمنح شركة سي بي سي عقد ضمان للأجهزة التي تبيعها للعملاء لمدة 3 سنوات ضد عيوب التصنيع، وتقدر الشركة تكاليف الصيانة خلال فترة الضمان بنسبة 2% من المبيعات في سنة البيع، و4% و 6% من المبيعات في السنوات اللاحقة. وبلغت مبيعات الشركة وتكاليف الصيانة خلال فترة الضمان للسنوات 2019، 2020، 2021 كما يلي:

السنة	المبيعات	تكاليف الصيانة (الضمان) الفعليّة
2019	250,000 دينار	10,000 دينار
2020	500,000 دينار	20,000 دينار
2021	750,000 دينار	30,000 دينار
المجموع	**1,500,000 دينار**	**60,000 دينار**

المطلوب: احسب رصيد حساب مخصص الضمان (الصيانة) الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي في 2021/12/31.

التمرين الرابع:

عدّد شروط الإعتراف بالمخصص وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

التمرين الخامس:

عرّف المطلوبات المحتملة وبيّن خصائصها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	د	أ	د	أ	ج	ب	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم إعداد قيد بمصاريف الصيانه الفعلية خلال عام 2020 كما يلي:

800		من حـ/ مصروف الصيانة – الكفالات (ضمان السلعة)
	800	إلى حـ/ مخصص الصيانة كفالات
(إثبات مصروف الصيانة الفعليّة)		

2. بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في 2020/12/31 يتم إحتساب مصاريف الكفالة (الضمان) المقدر حدوثها وإعداد مخصص لها وكما يلي:

مصروف الكفالة (الضمان) = إجمالي المبيعات × نسبة المصاريف المقدر تكبدها – مصاريف الصيانه الفعليّة

= 800 – (%5 × 50,000)

= 1700 دينار

1700		من حـ/ مصروف الصيانة – الكفالات (ضمان السلعة) 2020/12/31
	1700	إلى حـ/ مخصص الصيانة – كفالات
(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)		

3. إثبات المصاريف المتكبدة فعلياً للوفاء بالكفالة (ضمان السلعة) خلال عام 2021:

1700		من حـ/ مخصص كفالات المبيعات
100		من حـ/ مصروف صيانة – كفالات (تحمل على أرباح وخسائر عام 2021)
	1800	إلى حـ/ الصندوق
(إثبات دفع المصاريف المتكبدة فعلياً)		

إجابة التمرين الثالث:

= المبيعات × مصاريف الصيانة الإجمالية المقدرة

= 1,500,000 × 12% (2% + 4% +6%)

= 180,000 دينار

رصيد مخصص ضمان السلع المباعة والذي يعرض كإلتزام في قائمة المركز المالي =

180,000 دينار – 60,000 دينار = 120,000 دينار

إجابة التمرين الرابع:

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ. عندما يكون لدى المنشأة إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب.من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدي.

ج.إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.

إجابة التمرين الخامس:

تمثل الإلتزامات المحتملة إلتزامات متوقع حدوثها في المستقبل، ويعتمد حدوثها على حدث مستقبلي ناتج عن عملية ماضية وتتصف بما يلي:

أ. درجة إحتمالية التدفق النقدي الصادر غير محتمل بشكل مرجح، أي أن إحتمالية حدوث المدفوعات نتيجة هذا الإلتزام ضئيلة أي أُقل من 50%، أو

ب.لا يمكن تقدير مبلغها بموثوقية، أو

ج.مرتبطة بحدوث أحداث مستقبلية غير مؤكدة و/أو خارجة عن سيطرة الشركة.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الثامن: معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والآلات والمعدات

Property, Plant and Equipment

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والآلات والمعدات".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والآلات والمعدات".
3. توضيح الشروط الواجب توفرها للإعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والآلات والمعدات.
4. بيان التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والآلات والمعدات عند تملكها.
5. بيان التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والآلات والمعدات عند تملكها.
6. بيان المعالجة المحاسبية لنفقات الصيانة الإيرادية والرأسمالية.
7. شرح للنماذج المستخدمة للقياس اللاحق للممتلكات والآلات والمعدات.
8. عرض للأسس الواجب مراعاتها لإهتلاك الممتلكات والآلات والمعدات.
9. توضح كيفية معالجة الإنخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الإنخفاض.
10. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

1. مقدمة

تعمل الأصول الملموسة طويلة الأجل على مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كان طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والآلات والمعدات. والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة وبما أن هذه الأصول تقدم منافع إقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة إستخدام هذه الأصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهتلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق.

ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الإقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الإستغناء عنها بالمبادلة أو البيع وكيفية إهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

1.2 هدف المعيار

يهدف هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات ويشمل ذلك توقيت الإعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة (الدفترية) وتحديد أعباء الإهتلاك وخسائر الإنخفاض في القيمة الواجب الإعتراف بها وكذلك بيان متطلبات الإفصاح.

2.2 نطاق المعيار

يجب أن يُطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات، باستثناء عندما يتطلب معيار آخر أو يسمح بمعالجة محاسبية مختلفة **بإستثناء ما يلي:**

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS 5).
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ما عدا النباتات (الأشجار) المثمرة Bearer plants بموجب (IAS 41). حيث يطبق هذا المعيار على النباتات (الأشجار) المثمرة والتي يتم تصنيفها ومعالجتها كأصول غير متداولة ملموسة اعتباراً من 2016/1/1 ولكن لا يتم تطبيقه على المنتج الزراعي الذي ينمو على النباتات المثمرة.
- الإعتراف والقياس المتعلقة بموجودات الإستكشاف والتقييم بموجب (IFRS 6).
- حقوق التعدين والإحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات التعدينية أو الأصول البيولوجية.

3. التعريفات [1] Definitions

العمر الإنتاجي Useful Life هو:

- الفترة الزمنية المتوقع إستخدام الأصل خلالها من قبل المنشأة. أو
- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

القيمة المتبقية أو الخردة للأصل The Residual Value

هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل، بعد إقتطاع التكاليف المقدرة للإستبعاد، في الحالة المتوقع أن يكون عليها الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم في تاريخ القياس (انظر معيار (IFRS13)).

الإهتلاك Depreciation

هو التوزيع المنظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل (التكلفة – القيمة المتبقية) على مدار عمره الإنتاجي المتوقع.

التكلفة Cost

هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لإقتناء أصل في تاريخ إقتنائه أو إنشائه، أو عندما ينطبق ذلك، المبلغ الذي يُنسب لذلك الأصل عند إثباته – بشكل أولي – وفقاً للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 2 "الدفع على السهم".

القيمة المرحلة (المسجلة) Carrying Amount

هي عبارة عن المبلغ الذي يُثبت به الأصل مطروحاً منه مجمع الإهتلاك ومتراكم خسائر انخفاض (تدني) قيمة الأصل (إن وجدت).

[1] الفقرة رقم (6) من معيار IAS 16.

4. الإعتراف بالأصل Recognition

1.4 معايير الإعتراف بالأصل Recognition Criteria

- يجب الإعتراف ببند الممتلكات والآلات والمعدات كأصل عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل المنشأة ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.
- يعترف ببنود قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة، وفقاً لهذا المعيار، عندما تستوفي تعريف الممتلكات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، تصنف مثل هذه البنود على أنها مخزون. أي أنه يتم الإعتراف بقطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات والآلات والمعدات.
- لا يحدد هذا المعيار الوحدة المقاسة للإعتراف، أي ما الذي يشكل بنداً من بنود الممتلكات والآلات والمعدات. وبالتالي، يتطلب الحكم الشخصي عند تطبيق ضوابط الإثبات على حالات خاصة بالمنشأة ويجب رسملة أي تكاليف تتوافق مع شروط الإعتراف المذكورة. ومن الملائم تجميع البنود غير الهامة كقيمة فردية (مثل القوالب والأدوات). وفي الواقع العملي تتبنى كثيراً من المنشآت سياسة محاسبية معينة يتم بموجبها إثبات البنود التي تقل عن قيمة معينة كمصروف تطبيقاً لمفهوم الأهمية النسبية لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول وإحتساب إهتلاكه السنوي وغيرها من التكاليف.
- تقوم المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف هذا، بتقييم (تسجيل) جميع تكاليف ممتلكاتها، وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها. وتشمل هذه التكاليف التي يتم تحملها – بشكل أولي – لإقتناء أو تشييد بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تحملها – لاحقاً – للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته. قد تشمل تكلفة بنود الأصول الثابتة تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال الأصول الثابتة مثل "استهلاك حق الاستخدام"[2] المعدات المستخدمة في إنشاء المباني.
- قد يتم إقتناء بنود الممتلكات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة. ورغم أن إقتناء مثل هذه الأصول لا يزيد – بشكل مباشر – المنافع الإقتصادية المستقبلية لأي بند موجود للمباني والآلات والمعدات، إلا أنه قد يكون ضروري للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. تمكن هذه الأصول المنشأة من الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم يتم إقتناء تلك البنود. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات لمناولة المواد الكيميائية للإلتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه يتم إثبات تحسينات المصنع المتعلقة بها على

[2] يتضمن معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) IFRS عقود الإيجار المعالجة المحاسبية لحقوق استخدام الأصول وإستهلاكاتها.

أنها أصل نظراً لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية. وبالرغم من ذلك، يتم مراجعة القيمة الدفترية الناتج عن مثل هذا الأصل والأصول المتعلقة به لإختبار تدني القيمة وفق لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 "الإنخفاض في قيمة الأصول".

2.4 التكاليف اللاحقة Subsequent Costs

- يتم إعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة اليومية The day-to-day Servicing لبند الممتلكات والآلات والمعدات، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي زيادة العمر الإنتاجي أو كفاءة عمل الأصل مثل: أجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصل وتكلفة قطع الغيار الصغيرة كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.
- عند تكبد نفقات صيانة تؤدي لزيادة العمر الإنتاجي أو تحسين كفاءة عمل الأصل أو تحسين جودة مخرجات الأصل كأن يتم تخفيض نسبة التالف يتم رسملتها كجزء من القيمة المرحلة (الدفترية للأصل) حيث ينطبق تعريف الأصل على تلك النفقات.
- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث سنوات أو أربع سنوات فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة، دون تعديل تقديرات عمر الأصل.

مثال (1)

تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 3 سنوات، وقد قامت في 2020/01/01 بدفع مبلغ 270,000 دينار مصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة خلال عام 2020.

حل مثال (1)

- إثبات تكاليف الصيانة كأصل:

270,000		من حـ/ تكاليف صيانة شاملة – الطائرة	2020/01/01
	270,000	حـ/ النقدية	
		(تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	

- في نهاية كل عام من الأعوام الثلاثة يتم إطفاء تكاليف الصيانة الشاملة بمبلغ 90,000 دينار (3/270,000 سنوات).

90,000		من حـ/ مصروف صيانة	2020/12/31
	90,000	حـ/ تكاليف صيانة شاملة– الطائرة	
		(تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	

يطبق هذا المعيار شروط الإعتراف الرئيسيين المشار إليهما سابقاً على جميع النفقات، ويجب الإعتراف بالتكلفة كأصل إذا إستوفت التكلفة شروط الإعتراف المذكورة. وإذا لم تكن تكلفة الأصل المستبدل قابلة للتحديد بشكل منفصل، فإنه يمكن إستخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على تكلفة البند المستبدل، والذي يجب إستبعاده من تكلفة الأصل.

مثال (2)

قامت شركة النقل السريع بشراء محطة نقل كهربائية من ضمنها قطار كهربائي بمبلغ 200,000 دينار والعمر الإنتاجي المقدر لها 10 سنوات. في نهاية السنة السادسة، يتطلب القطار الكهربائي الإستبدال، كون عملية الصيانة الإضافية له غير مجدية كونها تتسبب في توقف العمل في محطة النقل. أما بقية المحطة فهي صالحة للطريق ويتوقع أن تستمر للسنوات الأربعة المقبلة. تبلغ تكلفة القطار الكهربائي الجديد 90,000 دينار.

المطلوب: هل يمكن الإعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل، وما هي المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها؟

حل مثال (2)

سيحقق القطار الكهربائي الجديد منافع إقتصادية للشركة وتكون التكلفة قابلة للقياس. لذلك يجب الإعتراف بالبند كأصل. هذا ولم تحدد الفاتورة الأصلية للناقلة تكلفة القطار الكهربائي، إلا أنه يمكن استخدام تكلفة الإستبدال 90,000 دينار كمؤشر (عادةً من خلال الخصم) على التكلفة المحتملة قبل 6 سنوات. فإذا كان معدل الخصم المناسب 5% سنوياً، فإن مبلغ 90,000 دينار المخصوم بشكل رجعي لمدة 6 سنوات يساوي 56,700 دينار [90,000/ $(1,08)^6$]، والذي يتم قيده على حساب الأصل بحيث يتم إضافة تكلفة القطار الكهربائي الجديد بقيمة 90,000 دينار مما ينجم عنه تكلفة جديدة للأصل بقيمة 233,330 دينار (200,000+90,000 – 56,700).

5. القياس عند الإعتراف Measurement at Recognition

1.5 مكونات تكلفة الأصل

يجب قياس بند الممتلكات والآلات والمعدات الذي يستوفي شروط الإعتراف بشكل أولي بسعر تكلفته.

وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء، إضافة الرسوم الجمركية ورسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للإسترداد، يطرح منها الخصم والحسومات التجارية.

- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لإستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة.
- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل وإستعادة الموقع إذا كان على المنشأة إلتزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل.

ومن أمثلة التكاليف المباشرة المنسوبة للأصل ما يلي:

- تكلفة منافع الموظفين المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل أو شرائه.
- تكلفة إعداد وتهيئة موقع تركيب الأصل.
- تكاليف الإستلام والمناولة الأولية.
- تكاليف تركيب وتجميع الأصل.
- تكاليف إختبار أداء الأصل، ويطرح منها العوائد من بيع أي منتج (عينات من الإنتاج) نتيجة الإنتاج التجريبي.
- تكاليف الإقتراض الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض" المتعلقة برسملة تكاليف الإقتراض للأصل المؤهل للرسملة والذي تشيده المنشأة ويتطلب فترة طويلة لإتمامه.
- الرسوم أو الأتعاب المهنية.
- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل وإستعادة الموقع إذا كان على المنشأة إلتزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل. حيث يتم اعداد مخصص لإزالة الأصل بموجب معيار (37).

وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي رقم 2 "المخزون" على **تكاليف** الإلتزامات المقدرة لتفكيك ونقل وإعادة الموقع الذي يوجد به الأصل الثابت ما كان عليه والتي يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام الأصل الثابت لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. تسجل وتقاس الإلتزامات مقابل تكاليف تمت المحاسبة عنها وفق لمعيار المحاسبة الدولي (2) أو معيار المحاسبة الدولي (16)، وذلك بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

فعلى سبيل المثال إذا تم شراء معدات تستخدم في إنتاج السلعة (س) فإن تكلفة اهتلاك المعدات تعتبر تكلفة صناعية غير مباشرة (أعباء إضافية) تدخل كجزء من تكلفة الوحدات المنتجة من السلعة (س). وإذا كانت هناك تكاليف مقدرة لإزالة وتفكيك المعدات أو تكاليف لإعادة الموقع الذي توجد به المعدات على حالته الأصلية فإن الشركة تنشئ مخصص تكاليف إزالة أو تمهيد موقع المعدات كجزء من تكلفة المخزون. أما إذا كان الأصل لأغراض إدارية مثلاً فإن تكاليف الإزالة تدخل ضمن تكلفة الأصل وتستهلك خلال عمر الأصل.

وتشمل التكاليف المتعلقة بالأصول والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة، ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل ما يلي:

- تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف تأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
- تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
- تكاليف الدعاية والترويج والإعلان.
- تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
- التكاليف الإدارية والعمومية غير المباشرة (الأعباء الإدارية الثابتة).
- التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة أو لا يتم إستغلاله، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
- الخسائر التشغيلية الأولية (مثل الخسائر التي يتم تكبدها حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
- تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.
- تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتشييد أو تطوير بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لإحضار الأصل الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. **قد تحدث هذه العمليات العرضية** قبل أو أثناء أنشطة التشييد أو التطوير. فعلى سبيل المثال، قد يكتسب دخل من خلال استخدام موقع المبنى على أنه موقف للسيارات أن يبدأ التشييد. ونظراً لأن العمليات **العرضية** لا تعد ضرورية لإحضار الأصل الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة به، يعترف بها ضمن **الربح أو الخسارة** وتدرج في تصنيفات الدخل والمصروف المتعلقة بهما.
- تحدد تكلفة الأصل المشيد داخلياً باستخدام المبادئ نفسها كما هي لأصل تم شرائه. فعندما تصنع المنشأة أصولاً مشابهة للبيع في السياق العادي للأعمال، فإن تكلفة الأصل تكون – عادة – هي نفسها تكلفة تشييد أصل للبيع (راجع معيار المحاسبة الدولي 2). وبناء عليه، تستبعد أي أرباح داخلية عند الوصول مثل هذه التكاليف. كما لا يدخل ضمن تكلفة الأصل تكلفة المبالغ غير العادية للفاقد من المواد الخام، أو العمل، أو الموارد الأخرى التي تم تحملها عند التشييد الداخلي للأصل.
- تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة Bearer plants بنفس طريقة البنود المشيدة داخلياً للمتلكات والآلات والمعدات قبل وجودها في الموقع وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

ونتيجة لذلك، فإن الإشارة "التشييد" في هذا المعيار يجب أن تقرأ على أنها تشمل الأنشطة الضرورية.

لزراعة النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

مثال (3)

قامت شركة التلال الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج. وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة:

- تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية) 100,000 دينار
- مصاريف التسليم والمناولة 30,000 دينار
- تكلفة إعداد الموقع 10,000 دينار
- مصاريف إستشارات لشراء الآلة 5000 دينار
- تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع 10,000 دينار
- تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات 20,000 دينار
- الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري 15,000 دينار

المطلوب: ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات؟

حل مثال (3)

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب رسملة التكاليف التالية كجزء من تكلفة الآلات:

– تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)	100,000 دينار
– مصاريف التسليم والمناولة	30,000 دينار
– تكلفة إعداد الموقع	10,000 دينار
– مصاريف إستشارات لشراء الآلة	5000 دينار
– تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات	20,000 دينار
تكلفة الآلات	165,000 دينار

أما تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع البالغة 10,000 دينار لا تعتبر جزء من تكلفة الآلات التي لا تعتبر مؤهلة للرسملة (حيث أن الآلات لا يتم تشييدها من قبل المنشأة ولا تتطلب وقت طويل لتشييدها – كما ذكر سابقاً) كما أن الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري البالغة 15,000 دينار

لا تعتبر تكاليف منسوبة مباشرة لإقتناء الأصل ولا يمكن رسملتها ويتم تحميلها على بيان الدخل للفترة التي حدثت فيها.

2.5 قياس تكلفة الأصل

- تقاس تكلفة الأصل بالسعر النقدي المكافئ بتاريخ الإعتراف بالأصل (تاريخ الشراء). وفي حالة تأجيل الدفع فترات تتجاوز شروط الإئتمان أو التسديد العادية، يتم عندها الإعتراف بالفرق بين السعر النقدي المعادل والسعر الإجمالي كتكلفة تمويلية (مصاريف فوائد) خلال فترة الإئتمان أو تأجيل الدفع مالم يتم رسملة تكاليف الفائدة إذا انطبقت متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23) المتعلق بتكاليف الإقتراض ورسملتها للأصول المؤهلة للرسملة.
- يمكن أن يخفض المبلغ الدفتري لبند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات بالمنح الحكومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

المحاسبة عن مبادلة الأصول غير المتداولة بعضها ببعض

- عند مبادلة غير متداولة بعضها ببعض، فإنه يتم قياس الأصل الذي تم إستلامه **بالقيمة العادلة.** وبالتالي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، **بإستثناء الحالتين التاليتين:**

1. إذا كانت عملية التبادل تفتقر للجوهر التجاري.
2. إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها (بموثوقية).

وإذا لم يقاس الأصل الذي تم إقتناؤه بالقيمة العادلة في هذه الحالة يجب قياس الأصل بالقيمة الدفترية المسجلة للأصل الذي تم الإستغناء عنه (مبادلته) وعندها لا وجود لأي أرباح أو خسائر من المبادلة.

وتحدد المنشأة ما إذا كان لعملية المبادلة جوهر تجاري بالأخذ في الحسبان المدى الذي إليه يتوقع أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للعملية. ويكون لعملية المبادلة **جوهر تجاري** عندما:

أ. يختلف تكوين (مخاطر، وتوقيت، ومبلغ) التدفقات النقدية من الأصل المستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل المتنازل عنه (فعلى سبيل المثال إذا تم مبادلة قطعة تمتلكها المنشأة بمعدات صناعية فإن حجم وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية والتي يتوقع الحصول عليها من المعدات الصناعية ستختلف عن تلك الخاصة بالأرض مما يعني أن هناك تجاري للعملية وبالتالي يعترف بمكاسب أو خسائر عملية المبادلة)؛ أو

ب. تتغير نتيجة للمبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة؛ والذي يجب يعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب، وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة لإجراء حسابات مفصلة.

ج. يكون الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

- تكون القيمة العادلة للأصل قابلة للقياس بطريقة يمكن الإعتماد عليها عندما لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيراً **أو** يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المتنوعة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها عند قياس القيمة العادلة. فإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، **فإن القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه تستخدم لقياس تكلفة الأصل المستلم** ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم بَيّنه أكثر (أكثر وضوحاً) more clearly evident.

مثال (4)

في 2022/1/1 قامت شركة الصناعات الحديثة بمبادلة معدات تكلفتها 84,000 دينار ومجمع إهتلاكها 34,000 دينار، بسيارة قيمتها العادلة 60,000 دينار.

المطلوب: ما هو ربح أو خسارة عملية المبادلة؟

حل مثال (4)

سيتم مقارنة القيمة العادلة للأصل الوارد (المشتري) أي السيارة مع القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه أي المعدات.

ربح المبادلة = القيمة العادلة للسيارة – القيمة الدفترية للمعدات

= 60,000 – (84,000 – 34,000)

= 10,000 دينار

6. القياس بعد الإعتراف Measurement after Recognition

بعد الإعتراف الأولي ببند الممتلكات والآلات والمعدات، يجب قياس الأصل بإستخدام **نموذج التكلفة أو نموذج التقييم**. وعند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة[3] الممتلكات والآلات والمعدات، فمثلاً إذا تم تطبيق نموذج التقييم على فئة السيارات فيجب تطبيق نفس السياسة على كافة بنود المركبات والسيارات. أي لا تستطيع المنشأة إختيار بعض السيارات لقياسها بالتكلفة وسيارات أخرى حسب التقييم الأمر حيث سيؤدي ذلك لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.

[3] فئة الممتلكات والآلات والمعدات هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. ومن الأمثلة على الفئات المنفصلة: الأراضي، الأراضي والمباني، الآلات، السيارات، الأثاث والتجهيزات، المعدات المكتبية، النباتات المثمرة.

أ. يتطلب **نموذج التكلفة Cost Model** وبعد الإعتراف الأولي، أن يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم وخسائر تدني (إنخفاض) القيمة.

ب. يتطلب **نموذج التقييم Revaluation Model**، وبعد الإعتراف الأولي، أن يتم قياس بنود الممتلكات والآلات والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية بمبلغ التقييم أي بالقيمة العادلة بتاريخ التقييم مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.

ويجب أن تتم التقييم على منتظم بشكل كافٍ لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) Carrying Amount بصورة مادية عن القيمة العادلة.

- وتمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والآلات والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول، أو بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهتلاك.
- تتم التقييم لبنود الممتلكات والآلات والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما إذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً. فيتم التقييم **كل ثلاث أو خمس سنوات** ويعتبر ذلك كافياً، وذلك نظراً لإستقرار أسعار ذلك الأصل.
- إذا أعيد تقييم الأصل فإنه يجب تقييم كامل الصنف الذي ينتمي له الأصل المُعاد تقييمه، وذلك لتفادي إختيار المنشأة الأفضل أي لعدم تمكين المنشأة من الإنتقائية في إختيار البنود التي إرتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل قائمة المركز المالي، وكذلك لعدم إختلاط أسس التقييم.
- وعند تبني المنشأة لنموذج التقييم لقياس أحد بنود الأصول الثابتة يتم معالجة حساب مجمع الإهتلاك كما يلي:
  - ❖ تعديل مجمع الإهتلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة (الدفترية) الإجمالية للأصل، بحيث تصبح القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل مساوية لمبلغ التقييم.
  - ❖ أو يتم إلغاء مجمع الإهتلاك أو تخفيض قيمته بهدف تخفيض القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل لتتساوى مع مبلغ التقييم (يستخدم عادةً هذا الأسلوب عند تقييم المباني).
- ويتم إثبات آثار الضرائب على الدخل الناشئة عن تقييم الممتلكات والآلات والمعدات، ويفصح عنها إن وجدت وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل".

مثال (5)

بلغت تكلفة الآلة في 2021/12/31 قبل التقييم 120,000 دينار ومجمع استهلاكها 20,000 دينار بقيمة دفترية 100,000 دينار، وبلغت قيمتها العادلة بذلك التاريخ 150,000 دينار (التقييم للمرة الأولى). علماً بأن العمر المتبقي للآلة في 2021/12/31 هو 10 سنوات. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 30%.

المطلوب: إعداد قيود التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

حل مثال (5)

نلاحظ أن معدل الزيادة في القيمة العادلة 50% (150,000 – 100,000) / 100,000

وبموجب الطريقة الأولى لإعادة التقييم يتم زيادة كل من التكلفة ومجمع الإهتلاك بنسبة 50%. أما بالطريقة الثانية فيتم إلغاء مجمع الإهتلاك وزيادة تكلفة الأصل للوصول للقيمة بعد التقييم. وفيما يلي بيان لذلك:

الطريقة الأولى	الطريقة الثانية
قيمة الآلة (بعد التقييم) 180,000[4]	150,000
مجمع الإستهلاك (30,000)[5]	(0)
صافي القيمة المرحلة 150,000	150,000
قيود الطريقة الأولى:	**قيود الطريقة الثانية:**
60,000 من حـ/ الآلة (120,000-180,000)	من مذكورين
مذكورين	20,000 حـ/ مجمع الإستهلاك
10,000 حـ/ مجمع الإستهلاك (20,000-30,000)	30,000 حـ/ الآلة
50,000 حـ/ فائض التقييم	50,000 حـ/ فائض
من 15,000 حـ/ فائض التقييم	من 15,000 حـ/ فائض التقييم
15,000 حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة[6]	000,15 حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة
(50,000×30%)	(000,50×30%)

- عند تقييم أصل معين يجب إثبات أي زيادة في القيمة الدفترية المسجلة للأصل لفترة مالية ما في حساب "فائض التقييم" Revaluation Surplus والذي يعرض ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر (ضمن قائمة الدخل الشامل) ويضاف التغير الرصيد المتراكم لحساب فائض التقييم والذي

[4] التكلفة المعدلة 120,000 × 150% = 180,000 دينار.

[5] مجمع الإهتلاك المعدل 20,000 × 150% = 30,000 دينار.

[6] بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

يظهر ضمن **مكونات حقوق الملكية**. وعند إنخفاض قيمة الأصل المُعاد تقييمه في فترة لاحقة وكان هناك إنخفاض في قيمته العادلة يجب عندها تحميل أي إنخفاض في قيمة الأصل بالمدين على حساب فائض التقييم المتعلق بنفس الأصل. وعندما يتجاوز مبلغ الإنخفاض في القيمة رصيد فائض التقييم (عندما يصبح رصيد الفائض صفراً) يتم الإعتراف بأية خسائر إضافية في بيان الدخل كخسارة تدني.

- عندما تزداد القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن يعترف بالزيادة في بيان الدخل الشامل وحقوق الملكية (متراكم) بإسم فائض التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة التقييم كدخل في حدود ما تم الإعتراف به سابقاً كمصروف نتيجة لإنخفاض في التقييم لنفس الأصل.
- يتم تحويل فائض التقييم **لحساب المحتجزة** بإحدى الطريقتين التاليتين:
  - يمكن تحويل الفائض المحتجزة، عندما يتم التصرف بالأصل من خلال بيعه أو إلغاء الإعتراف به.
  - كما يمكن تحويل الفرق بين (قيمة مصروف الإهتلاك المحتسب على قيمة التقييم للأصل وقيمة مصروف الإهتلاك المحتسب على التكلفة) من حساب فائض التقييم المحتجزة على مدار الفترة التي يتم إهتلاك بها الأصل.

ولا يجوز تحويل رصيد فائض التقييم بيان الدخل.

في المثال رقم (5) السابق إذا اختارت الشركة تحويل فائض التقييم حساب المحتجزة سنوياً فإن المبلغ المتحقق من الفائض وهو الفرق بين الإستهلاك على مبلغ التقييم والإستهلاك بناءً على تكلفة الأصل الأساسية هو (الزيادة في قيمة الأصل × نسبة الإستهلاك السنوي أي: 50,000 × 10% = 5000 دينار).

ويتم إعداد القيد التالي بتاريخ 2021/12/31 بعملية التحويل المدورة:

5000		من حـ/ فائض التقييم
	5000	حـ/ المدورة

ويتم تكرار هذا القيد لمدة 10 سنوات حتى إنتهاء عمر الآلة.

مثال (6)

في 2022/12/31 أظهرت سجلات شركة الشرق معدات صافي قيمتها الدفترية 125,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات. في هذا التاريخ تم تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 90,000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود التقييم.

حل مثال (6)

35,000		حـ/ خسائر تدني المعدات	2022/12/31
	35,000	حـ/ مجمع خسائر تدني المعدات	

وسيبلغ مصروف الإهتلاك بطريقة القسط الثابت 15,000 دينار (6/90,000) لعام 2023 فما فوق.

مثال (7)

اشترت شركة الأردن آلات في 2021/1/1 تكلفتها 10,000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات والخردة 1000 دينار ويتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت في 2021/12/31 تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 9700 دينار. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود الإهتلاك وإعادة التقييم.

حل مثال (7)

- قيد الإهتلاك (10,000-1000) ÷5 = 1800 دينار

1800		من حـ/ مصروف إهتلاك الآلات	2021/12/31
	1800	حـ/ مجمع إهتلاك الآلات	

- قيد التقييم (10,000- 1800) – 9700 = 1500 دينار

1500		من حـ/ مجمع الإهتلاك	2021/12/31
	1200	حـ/ فائض التقييم	
	300	حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	

أما مصروف الإهتلاك الجديد فيتم إحتسابه على القيمة المُعاد تقييمها للآلات البالغة 9700 دينار على مدار العمر المتبقي للآلات البالغ 4 سنوات ليصبح الإهتلاك السنوي الجديد 2425 دينار (9700÷4).

حالة خاصة[7]

القياس اللاحق للأصول غير المتداولة (العقارات) المملوكة من قبل مالكي الصناديق الاستثمارية

تقوم بعض المنشآت بإدارة وتشغيل صندوقاً استثمارياً سواء داخلياً أو خارجياً يقدم للمستثمرين منافع تقسم وحدات أو أجزاء في الصندوق الإستثماري. كذلك تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود ذات ميزات المشاركة المباشرة Direct Participation Features وتحتفظ بالبنود الأساسية Underlying Items وهي تملكها موجودات صناديق استثمار حيث تتحدد حقوق حامل البوليصة وتتغير بناء على العوائد على الأصل الضمني المستثمر به. وتشتمل بعض هذه الصناديق أو البنود الأساسية (المتضمنة) على عقارات يشغلها أو يستخدمها الملاك في الصندوق. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي 16 على العقارات التي يشغلها الملاك والتي تكون مضمَّنة في مثل ذلك الصندوق أو

[7] يتم تطبيق هذه الحالة الخاصة عندما تقوم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود".

التي تعتبر بنوداً أساساً. حيث **يجوز** للمنشأة أن **تختار** قياس تلك العقارات باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (40) مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن بيان الدخل.

ولأغراض هذا الاختيار، تشمل عقود عقود الاستثمار ذات ميزة المشاركة الاختيارية[8] Participation Discretionary Features.

ويجب على المنشأة معالجة تلك العقارات التي يشغلها ملاكها والمقاسة باستخدام نموذج القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية على أنها فئة منفصلة من فئات العقارات والآلات والمعدات.

7. الإهتلاك Depreciation

1.7 متطلبات معالجة إهتلاك الممتلكات والآلات والمعدات

- يتم إهتلاك بنود الممتلكات والآلات والمعدات بشكل إفرادي ولكل بند يكون له تكلفة هامة مقارنة بإجمالي البند الذي ينتمي له ذلك الأصل بشكل منفصل، ويتم إثبات مصروف هذا الإهتلاك في بيان الدخل ما لم يتم إستخدام الأصل في إنتاج أصل آخر. على سبيل المثال يتم تحميل مصروف إهتلاك المعدات التي تستخدم في عقد الإنشاءات على حساب عقود تحت التنفيذ وليس على بيان الدخل.
- يتم إحتساب إهتلاك الأصل على المبلغ القابل للإهتلاك (التكلفة – قيمة الخردة المقدرة) على منظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر الإنتاجي للأصل يتحدد في ضوء المنفعة المتوقعة من الأصل للمنشأة. فقد تنطوي سياسة المنشأة لإدارة الأصل على استبعاد الأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل. وبناءً عليه، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الإقتصادي. يعد تقدير العمر الإنتاجي للأصل مسألة اجتهاد A matter of judgement تستند خبرة المنشأة مع مشابهة.
- يتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) للأصل سنوياً، ويتم تعديل التقديرات من خلال معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تعتبر تغير في التقديرات المحاسبية وبأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي على القوائم المالية.
- يتم مراجعة طريقة الإهتلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإهتلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس التغير في ذلك النمط. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

[8] راجع المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار.

- يتم إحتساب مصروف الإهتلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن القيمة الدفترية له، وطالما أن القيمة الدفترية أكبر من القيمة المتبقية المقدرة للأصل. ولا ينفي إصلاح وصيانة الأصل الحاجة استهلاكه.
- ويعود ذلك لتعريف القيمة المتبقية (الخردة) الوارد أعلاه والذي ينص على أن القيمة المتبقية (الخردة) هي المبلغ المقدر للأصل مطروحاً منها تكاليف التخلص من الأصل المقدرة، والذي يمكن الحصول عليه **حالياً** من التصرف بالأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. أي أن قيمة الخردة المقدرة للأصل هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة بيع الأصل بإفتراض أن الأصل اليوم خردة وعلى وضعه عند إنتهاء عمره الإنتاجي.
- يمثل المبلغ القابل للإهتلاك للأصل التكلفة بعد طرح قيمته المتبقية. وفي الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل – غالباً – غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للإهتلاك.
- يبدأ إحتساب الإهتلاك عندما يكون الأصل **جاهز للإستخدام بالطريقة** التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. ويتم إيقاف إحتساب الإهتلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو تصنيفه على أنه "محتفظ به برسم البيع" أيهما أسبق وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (5).
- كما يتم إحتساب الإهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو إنخفاض أو تراجع في إستخدام الأصل حيث أن المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الإستخدام ولكن أيضاً من خلال التقادم (بإستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الإهتلاك (صفر)) عندما لا يكون هناك إنتاج. وبناءً عليه، لا يتوقف الإستهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يعزل من الاستخدام النشط ما لم يكن الأصل مستهلكاً بالكامل. وبالرغم من ذلك، بموجب طرق الاستخدام للاستهلاك يمكن أن يكون عبء الإستهلاك صفراً عندما لا يوجد إنتاج.

  وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على الإستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والإكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية.
- عند زيادة القيمة المتبقية (الخردة) المتوقعة للأصل عن المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) في وقت من الأوقات، يتوقف إحتساب الإهتلاك (يتم إحتساب الإهتلاك بمبلغ (صفر)) حتى تقل قيمة الخردة المقدرة عن القيمة الدفترية للأصل عندها يتم استئناف اهتلاك الأصل.
- تعد الأراضي والمباني أصلين منفصلين وتتم المحاسبة عنهما – بشكل منفصل، حتى عندما يتم إقتناؤهما معاً. ومع بعض الإستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لطمر النفايات. للأراضي – عادةً – عمر إنتاجي غير محدد وبناءً عليه لا تستهلك. أما المباني فلها عمر إنتاجي

محدد وبناءً عليه تعد أصولاً قابلة للإستهلاك. ولا تؤثر الزيادة في قيمة الأراضي المشيد عليها مبنى على تحديد المبلغ القابل للإستهلاك للمبنى.

- عندما تتضمن تكلفة الأراضي تكاليف التفكيك والإزالة وإعادة الموقع ما كان عليه، فإن ذلك الجزء من أصل الأراضي يسجل بشكل مستقل ويستهلك على مدى فترة المنافع المتوقع الحصول عليها. في بعض الحالات، قد يكون للأراضي ذاتها عمر إنتاجي محدد، وفي تلك الحالة تستهلك بطريقة تعكس المنافع التي ستستمد منها.

2.7 طرق الإهتلاك Depreciation Methods

- يجب أن تعكس طريقة الإهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك – وفقاً له – المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة، أي يجب اختيار الطريقة الملائمة لنمط المنافع المتوقع الحصول عليها من الأصل. فمثلاً إذا كان هناك معدات تستخدم بشكل غير ثابت من فترة لأخرى فإن طريقة النشاط (على ساعات تشغيل الآلات) قد تكون ملائمة للإهتلاك أكثر من غيرها من الطرق.
- يوجد عدة طرق مستخدمة لإحتساب مصروف إهتلاك الأصول الثابتة، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية إختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقاً والثبات في استخدامها. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

أ. طريقة القسط الثابت (Straight-line Method).

ب. طرق الإهتلاك المعجل أو المتسارع (Accelerated Depreciation Method) وتشمل:

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف (Double Declining Balance Method)

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين (Sum of Years' Digits)

ج. طريقة النشاط (Activity Method).

وفيما يلي تفصيل لتلك الطرق:

أ. طريقة القسط الثابت Straight-line Method

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر طرق الإهتلاك استخداماً في الحياة العملية نظراً لسهولتها وبساطتها. وبموجب هذه الطريقة يتم إحتساب القيمة القابلة للإهتلاك (التكلفة – الخردة) ثم تقسم على سنوات العمر الإنتاجي ليخصص لكل سنة من سنوات هذا العمر نفس المبلغ كمصروف إهتلاك.

قسط الإهتلاك السنوي فيحتسب على النحو التالي:

قسط الإهتلاك السنوي = القيمة القابلة للإهتلاك ÷ عدد سنوات العمر الإنتاجي

كما يمكن استخدام المعادلة التالية لإحتساب قسط الإهتلاك السنوي:

مصروف الإهتلاك السنوي = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية
العمر الإنتاجي

أو

مصروف الإهتلاك السنوي = (تكلفة الأصل – القيمة المتبقية) × نسبة إهتلاك الأصل السنوي

مثال (8)

في 2020/1/1 اشترت شركة الأرض الخضراء آلة طباعة بمبلغ 22,000 دينار. ويتوقع استخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد القيمة القابلة للإهتلاك.
2. تحديد مصروف الإهتلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.
3. إجراء قيود اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك لعام 2020.

حل مثال (8)

1. القيمة القابلة للإهتلاك = 22,000 – 2000 = 20,000 دينار.

2. مصروف الإهتلاك السنوي = تكلفة الآلة – القيمة المتبقية
عدد سنوات العمر الإنتاجي

مصروف الإهتلاك السنوي = $\frac{22,000 - 2000}{4}$ = 5000 دينار.

ويمكن إعداد كشف الإهتلاك على النحو التالي:

السنة	التكلفة أ	الإهتلاك السنوي ب	مجمع الإهتلاك ج	القيمة الدفترية (أ–ج)
2020	22,000	5000	5000	17,000
2021	22,000	5000	10,000	12,000
2022	22,000	5000	15,000	7000
2023	22,000	5000	20,000	**2000**

ونلاحظ هنا أن القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي تساوي دائماً قيمة النفاية.

3. قيود الإهتلاك لعامي 2020:

5000	من حـ/ مصروف إهتلاك الآلة	2020/12/31
	5000 حـ/ مجمع إهتلاك الآلة	
(إثبات إهتلاك الآلة)		

ويتكرر هذا القيد نهاية كل سنة من سنوات عمر الآلة.

ب. طرق الإهتلاك المعجل أو المتسارع Accelerated Depreciation Method

بسبب وجود عيوب لطريقة القسط الثابت للإهتلاك والناجمة عن ارتفاع تكاليف الصيانة والتحديث للأصول خاصة المتطورة تكنولوجيا في السنوات الأخيرة من عمرها، فإن هناك طرقاً تؤدي تحميل السنوات الأولى من استخدام الأصل بأقساط إهتلاك أكبر من السنوات اللاحقة. بمعنى أن الأقساط في السنوات الأخيرة من استخدام الأصل تبدأ بالتناقص تدريجياً مما يؤدي عدالة أكبر في توزيع تكلفة الأصل وبالتالي تكون القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه الطرق أكثر عدالة وأكثر تعبيراً عن نمط المنافع المجسدة في الأصل الثابت من الطرق الأخرى. وعليه فإن طرق الإهتلاك المعجل أكثر إتساقاً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وفيما يلي بيان بأهم طرق الإهتلاك المعجل.

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف Double Declining Balance Method

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل تحمل بالقسط الأكبر من الإهتلاك ذلك لأن هذه الفترة هي المستفيد الأكبر من خدمات الأصل. ثم يتناقص مصروف الإهتلاك في الفترات التالية بشكل متوالي.

وللتوصل قسط الإهتلاك السنوي فلا بد من اتباع الخطوات التالية:

- تحديد القيمة الدفترية للأصل في بداية كل سنة من سنوات عمر الأصل (القيمة الدفترية = التكلفة – مجمع الإهتلاك).
- إحتساب نسبة الإهتلاك السنوي = 2/ن حيث ن: العمر الإنتاجي للأصل.
- إحتساب مصروف الإهتلاك = نسبة الإهتلاك × القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة.

ومن الجدير ذكره أن قسط إهتلاك السنة الأخيرة تبعاً لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة (السنة الأخيرة) مطروحاً منها قيمة النفاية.

مثال (9)

في 2020/1/1 اشترت شركة الجود آلة طباعة بمبلغ 22,000 دينار. ويتوقع استخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك لكل سنة من سنوات عمر الأصل باستخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف.

حل مثال (9)

بموجب طريقة القسط المتناقص المضاعف يتم تحديد نسبة الإهتلاك السنوية = 2/ن = 4/2 = 50% من القيمة الدفترية للأصل بداية كل سنة. ويكون جدول الإهتلاك كالتالي:

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	مجمع الإهتلاك في نهاية الفترة	القيمة الدفترية نهاية السنة = التكلفة – مجمع الإهتلاك
2020	22,000*	%50	11,000	11,000	11,000
2021	11,000	%50	5500	16,500	5500
2022	5500	%50	2750	19,250	2750
2023	2750	%50	750**	20,000	2000

ملاحظات على الجدول:

* القيمة الدفترية في بداية الفترة = تكلفة الأصل – مجمع الإهتلاك

= 22,000 – صفر = 22,000 دينار

** أما مصروف الإهتلاك في السنة الأخيرة = القيمة الدفترية بداية السنة الأخيرة – قيمة النفاية المقدرة

= 2750 – 2000

= 750 دينار

مثال (10) إحتساب الإهتلاك عند تملك أصل خلال السنة المالية

استخدم البيانات الواردة في المثال رقم (9) السابق مع افتراض أن الآلة قد تم شرائها في 2020/10/01 وأن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام.

المطلوب: باستخدام طريقة مجموع القسط المتناقص المضاعف، احسب مصروف الإهتلاك للأعوام 2020، 2021، 2022، 2023، 2024.

حل مثال (10)

من الجدول الوارد في حل المثال رقم (9) نجد أن مصروف الإهتلاك السنوي بطريقة القسط المتناقص المضاعف بلغ للسنوات الأربع من عمر الأصل كما يلي:

السنة	1	2	3	4
الإهتلاك السنوي	11,000	5500	2750	750

- مصروف إهتلاك عام 2020 عن 3 شهور (12/31–10/1) = 11,000 × 12/3

= 2750 دينار

- أما إهتلاك عام 2021 فيمكن تقسيمه قسمين، القسم الأول هو إهتلاك عن 9 شهور الأخيرة من السنة الأولى لعمر الأصل والقسم الثاني هو الإهتلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل ويحدد كالتالي:

إهتلاك 9 شهور من العام الأول للأصل: 11,000 × (9 ÷12)	8250 دينار
يضاف: إهتلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل 5500 × (3÷12)	1375 دينار
الإهتلاك الذي يخص عام 2021	9625 دينار

ويمكن تلخيص إحتساب مصروف الإهتلاك للسنوات المالية كما يلي:

السنة المالية	مصروف الإهتلاك	
إهتلاك عام 2020	12/3 × 11,000	= 2750 دينار
إهتلاك عام 2021	12/9 × 11,000 12/3 × 5500	= 9625 دينار
إهتلاك عام 2022	12/9 × 5500 12/3 × 2750	= 4812.5 دينار
إهتلاك عام 2023	12/9 × 2750 12/3 × 750	= 2250 دينار
إهتلاك عام 2024	12/9 × 750	= 562.5 دينار
	رصيد مجمع الإهتلاك	**20,000 دينار**

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين Sum of Years' Digits

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الإهتلاك يكون بموجب طريقة مجموع أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن بحدة أقل من طريقة القسط المتناقص المضاعف.

ويتم إحتساب مصروف الإهتلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي:

- إحتساب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل: يتم جمع أرقام السنوات (1+2+3 ..... إلخ)

يحسب مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{مجموع أرقام السنين} = \frac{\text{ن (ن + 1)}}{2}$$

حيث (ن) تمثل عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب معدل أو نسبة الإهتلاك السنوي، وتكون هذه النسبة **متغيرة** على مدى سنوات العمر الإنتاجي

معدل الإهتلاك السنوي = عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة / مجموع أرقام السنين

- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك: تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الإعتبار عند تحديد قسط الإهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهتلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – قيمة النفاية

وتكون هذه القيمة **ثابتة** على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم إحتساب مصروف الإهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

مصروف الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك × نسبة الإهتلاك

مثال (11)

في2019/1/1 اشترت شركة الوفاق جهاز فحص الجودة تكلفته 64,000 دينار، يتوقع أن يستخدم لمدة 5 سنوات يباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين.

المطلوب: إحتساب معدلات الإهتلاك السنوية وكذلك أقساط الإهتلاك على مدار عمر الجهاز وإعداد جدول يوضح ذلك.

حل مثال (11)

1. مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل = 1+2+3+4+5 = 15 أو

مجموع أرقام السنين = $\frac{5\ (5 + 1)}{2}$

= 15

2. معدلات الإهتلاك خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل:

معدل الإهتلاك السنوي = عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة / مجموع أرقام السنين

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
$\frac{5}{15}$	$\frac{4}{15}$	$\frac{3}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$

3. القيمة القابلة للإهتلاك = 64,000 – 4000 = 60,000 دينار.

4. قسط الإهتلاك السنوي = 60,000 × معدل الإهتلاك السنوي

ويكون جدول الإهتلاك كما يلي:

السنة	القيمة القابلة للإهتلاك أ	معدل الإهتلاك السنوي ب	مصروف الإهتلاك السنوي = أ × ب	مجمع الإهتلاك ج	القيمة الدفترية نهاية كل سنة (ج – 64,000)
2019	60,000	15/5	20,000	20,000	44,000
2020	60,000	15/4	16,000	36,000	28,000
2021	60,000	15/3	12,000	48,000	16,000
2022	60,000	15/2	8000	56,000	8000
2023	60,000	15/1	4000	**60,000**	**4000**

مثال (12)

بالرجوع بيانات المثال السابق رقم (11) افرض شركة الوفاق اشترت جهاز فحص الجودة في 2019/10/1.

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك للسنوات المالية 2019، 2020، 2021، 2022، 2023، 2024.

حل مثال (12)

هنا تتبع نفس الإجراءات التي في الحالة العملية السابقة ولكن مع الأخذ بعين الإعتبار تداخل السنوات.

وعليه يكون مصروف الإهتلاك كما يلي:

السنة المالية	مصروف الإهتلاك	
إهتلاك عام 2019 3 شهور (12/31–10/1)	12/3 × 20,000	= 5000 دينار
إهتلاك عام 2020	12/9 × 20,000 12/3 × 16,000	= 19,000 دينار
إهتلاك عام 2021	12/9 × 16,000 12/3 × 12,000	= 15,000 دينار
إهتلاك عام 2022	12/9 × 12,000 12/3 × 8000	= 11,000 دينار
إهتلاك عام 2023	12/9 × 8000 12/3 × 4000	= 7000 دينار
إهتلاك عام 2024 9 شهور (10/1–1/1)	12/9 × 4000	= 3000 دينار
	رصيد مجمع الإهتلاك	**60,000 دينار**

ج. طريقة النشاط Activity Method

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند إحتساب الإهتلاك للأصول الملموسة طويلة الأجل، حيث يتم إحتساب الإهتلاك على الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على عدد ساعات التي يعملها الأصل أو على أي آخر من أسس مقاييس المدخلات. وتعتبر طريقة النشاط أكثر عدالة من الزمن (التي تقوم عليها الطرق الأخرى) لتوزيع التكلفة على الفترات المالية المختلفة التي يستخدم فيها الأصل ذلك لأن الإهتلاك يحسب على الاستخدام الفعلي أي حسب عدد الوحدات المنتجة فعلاً. وتعتبر طريقة النشاط أكثر ملائمة لإهتلاك الأصول التي يتوقف مقدار الإستفادة منها على عامل الاستخدام مثل السيارات والطائرات وبعض أنواع الآلات، كما تتميز هذه الطريقة بسهولة الإحتساب.

وللتوصل مصروف قسط الإهتلاك السنوي تبعاً لطريقة النشاط فلا بد من اتباع الخطوات التالية:

- تقدير وحدات النشاط للأصل خلال سنوات العمر الإنتاجي.
- تحديد القيمة القابلة للإهتلاك.
- تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الإعتبار عند تحديد قسط الإهتلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهتلاك تساوي:

القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – قيمة النفاية

- إحتساب معدل أو نسبة الإهتلاك لكل وحدة (وحدة نشاط) كما يلي:

$$\text{معدل الإهتلاك لكل وحدة} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهتلاك}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

ويكون هذا المعدل ثابت على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب قسط الإهتلاك السنوي (مصروف الإهتلاك)

يمكن إحتساب مصروف الإهتلاك باستخدام المعادلة التالية:

مصروف الإهتلاك = عدد الوحدات المنتجة الفعليّة × معدل الإهتلاك

مثال (13)

في 2019/4/1 اشترت شركة فلسطين شاحنة بقيمة 54,000 دينار يتوقع أن تقطع مسافة 200,000 كم خلال عمرها الإنتاجي المقدر ب 4 سنوات، تباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار. فإذا علمت أن المسافة المقطوعة خلال عمرها الإنتاجي كما يلي:

الفترة الزمنية	المسافة المقطوعة

2019/12/31- 4/1	40,000 كم
2020	60,000 كم
2021	30,000 كم
2022	50,000 كم
2023/4/1- 1/1	20,000 كم
المجموع	**200,000 كم**

المطلوب: إحتساب مصروف الإهتلاك خلال عمر الآلة حسب طريقة النشاط.

حل مثال (13)

1. القيمة القابلة للإهتلاك = 54,000 – 4000 = 50,000 دينار.
2. معدل الإهتلاك للوحدة = 50,000 ÷ 200,000 = 0.25 دينار / كم.
3. مصروف الإهتلاك = معدل الإهتلاك للوحدة × المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهتلاك
2019/12/31- 4/1	40,000 كم × 0.25 = 10,000 دينار
2020	60,000 كم × 0.25 = 15,000 دينار
2021	30,000 كم × 0.25 = 7500 دينار
2022	50,000 كم × 0.25 = 12,500 دينار
2023/4/1- 1/1	20,000 كم × 0.25 = 5000 دينار
المجموع	**200,000 كم = 50,000 دينار**

8. إلغاء الإعتراف بالأصل Derecognition

يتطلب المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من بنود الممتلكات والآلات والمعدات عند التخلص منها (إتلافها أو شطبها) أو بيعها أو التبرع بها أو إبرام المؤجر عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.

ويكون تاريخ الإستبعاد هو التاريخ الذي يحصل فيه المستلم للأصل على السيطرة عليه وفقاً لمتطلبات تحديد توقيت الوفاء بإلتزام الأداء الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15) "الإيراد من العقود مع العملاء". وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار على الإستبعاد بالبيع وإعادة الإستئجار.

- عندما يتم إلغاء إثبات بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات، يجب أن يعترف بالمكاسب أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإثبات ضمن **الربح أو الخسارة للفترة المالية** ما لم يتطلب المعيار

الدولي للتقرير المالي رقم IFRS 16 "عقود الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الإستئجار. ولا يجوز أن تُصنف المكاسب على أنها إيراد. ويتم إحتساب المكاسب أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الإثبات بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد، إن وجد، والقيمة الدفترية (المسجلة) للأصل.

- يتم تحديد مبلغ العوض الناتج من استبعاد بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات والتغيرات عليه إن وجدت وفقاً لمتطلبات تحديد سعر العملية الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) IFRS "الإيراد من العقود مع العملاء". ويتم الإعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المستلم عند التخلص من أي بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات مبدئياً بقيمته العادلة مثل إستلام كمبيالة، بضاعة. وإذا تم تأجيل الدفع يتم الإعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المُعادل، ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل المستلم (ورقة القبض) والسعر النقدي المُعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (15) IFRS، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض.
- عندما تقوم المنشأة التي تقوم ببيع بنود الممتلكات والآلات والمعدات المُحتفظ بها لتأجيرها للغير بشكل روتيني في سياق الأنشطة العادية الخاصة بها، تحويل مثل هذه الأصول مخزون بالقيمة الدفترية (المسجلة) لها عندما تتوقف عن كونها مؤجرة وتصبح جاهزة للبيع ويجب الإعتراف بمتحصلات البيع كإيراد (مبيعات) بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) IFRS. مثل عند قيام شركة تأجير سيارات سياحية بعرض السيارات التي كانت تؤجرها للغير للبيع فإنها تحول من أصل ثابت مخزون بقيمتها الدفترية عند التحويل وعند بيعها تعتبر إيراد مبيعات سيارات.

9. إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة

Impairment and Compensation for Impairment

- يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة أي بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الأصول، والذي يبين كيفية إحتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل.
- يجب الإعتراف بالتعويض من طرف ثالث (شركات) لبنود الممتلكات والآلات والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما **يصبح التعويض مستحق القبض**.

10. الإفصاح Disclosure

أ. يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في إحتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم أكثر من فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المُرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.
- طرق الإهتلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ المُرحل والإهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية المدة.
- التسوية ما بين المبلغ المُرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبيناً:
  - الإضافات.
  - الإستبعادات.
  - عمليات تملك شركات أخرى من خلال إندماج الأعمال.
  - الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات، (إن وجدت) وكما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر إنخفاض القيمة (التدني) المُعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إن وجدت. ويُقصد بها انخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية كما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، والتي تمثل أرباح إستعادة خسائر التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (إن وجدت).
  - مصروف الإهتلاك للفترة الحالية.
  - صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.
  - التغيرات الأخرى.

ب. كما يجب أن تفصح البيانات المالية أيضاً عما يلي:

- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الإلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.
- قيمة التعويض عن الأصول التي إنخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي لم يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل.

ج. عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- تاريخ إجراء عملية التقييم.
- بيان فيما إذا تم إجراء عملية التقييم عن طريق مقيم مستقل.
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم تقييمها.
- فائض التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

11. التفسيرات ذات العلاقة

1.11 التفسير رقم (1) للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة IFRIC Interpretation NO. 1

ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أية **إلتزامات حالية لإزالة الأصول أو الإعادة الحالة الأصلية والتي تم إثباتها كجزء من تكلفة** (الممتلكات والآلات والمعدات) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) IAS أو كجزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) "عقود الإيجار".

مثل وجود إلتزام لإزالة مصنع أو إصلاح التلف البيئي في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات أو تفكيك الآلات. ويتطلب هذا التفسير ما يلي:

أ. إذا تم قياس الأصل ذي العلاقة باستخدام **نموذج التكلفة** يتم إضافة الزيادة المقدرة في الإلتزام تكلفة الأصل ويتم طرح النقص المقدر في تكاليف الإزالة من تكلفة الأصل في الفترة الحالية. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم طرحه من تكلفة الأصل القيمة المسجلة (الدفترية) له، وإذا تجاوز الإنخفاض في الإلتزام القيمة الدفترية للأصل فإن الزيادة يجب إثباتها مباشرة ضمن الخسائر. وإذا نتج عن التعديل بتكاليف الإزالة إضافة أو زيادة لتكلفة الأصل يتم التحقق من وجود التدني بموجب معيار رقم (36).

ب. إذا تم قياس الأصل باستخدام **نموذج القيمة العادلة** عندها تؤثر التغيرات في الإلتزام على فائض التقييم أو خسارة التدني المُعترف بها سابقاً على ذلك الأصل. بحيث يتم تحميل الإنخفاض في الإلتزام مباشرة لحساب **فائض التقييم** (يجعل دائناً)، إلا أنه يجب الإعتراف بالإنخفاض في الإلتزام في **الربح والخسارة** إذا كانت نتيجة التقييم للفترات السابقة تعكس وجود خسائر تدني. ويجب إثبات الزيادة في الإلتزام ضمن الربح أو الخسارة باستثناء أنه يجب إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر وتخفيض فائض التقييم ضمن حقوق الملكية بقدر أي رصيد دائن متوفر في حساب فائض التقييم يتعلق بذلك الأصل.

2.11 التفسير رقم (17) للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: توزيع الأصول غير النقدية على المالكين IFRIC Interpretation 17

ينطبق هذا التفسير على التوزيعات غير التبادلية للأصول من قبل المنشأة على مالكها بصفتهم مالكين أي توزيعات أرباح للمالكين على شكل توزيعات الأصول غير النقدية مثل بنود الممتلكات والآلات والمعدات، أو توزيع حصص ملكية (أسهم) تملكها الشركة في منشأة أخرى أو توزيع غير متداولة مُحتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي (5). أو توزيع حصص في منشآت الأعمال كما عرفها معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) " اندماج الأعمال".

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لهذه التوزيعات:

- يجب أن يتم إثبات الإلتزام بتوزيع عند إعتماد توزيعات بالشكل المناسب ويتمثل بثبوت الحق القانوني للمساهم بالتوزيعات ويصبح الأمر بعدها خارج تصرف المنشأة. وهو عادة تاريخ مصادقة الهيئة العامة (الجمعية العمومية) للشركة على اقتراح توزيع من الإدارة أو مجلس الإدارة وفي بعض الدول لا يلزم تصديق الهيئة العامة على قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بتوزيع عنها يصبح تاريخ قرار الإدارة أو مجلس الإدارة هو التاريخ الذي يتم عنده إثبات الإلتزام بتوزيعات.
- يجب على المنشأة قياس إلتزام توزيع الأصول غير النقدية كأرباح أسهم على مالكيها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.
- يجب على المنشأة مراجعة وتعديل القيمة العادلة لأرباح الأسهم المستحقة الدفع (وفق تغيرات القيمة العادلة للأصول المراد توزيعها للمساهمين) مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة لأرباح الأسهم في حقوق الملكية (المحتجزة) كالتعديل على قيمة التوزيعات وذلك عند إعداد القوائم المالية أو عند التوزيع.
- إذا كانت المنشأة تمنح مالكها خيار استلام إما أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع مستحقة السداد مع الأخذ بالإعتبار كل من القيمة العادلة لكل بديل والإحتمال المرتبط باختيار المالك لكل بديل.
- وعندما تقوم المنشأة بتسوية أرباح الأسهم المستحقة فيجب عليها الإعتراف بالفرق إن وجد بين القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الموزعة والقيمة المسجلة لأرباح الأسهم مستحقة الدفع في الربح أو الخسارة.

مثال (14)

في 2020/5/1 قررت الهيئة العامة لشركة الصناعات الحديثة توزيع ثابتة (أجهزة) على مساهميها وبلغت القيمة الدفترية لها 20,000 دينار، وبلغت القيمة العادلة للأجهزة 32,000 دينار بذلك التاريخ. وبتاريخ التوزيع في 2020/8/1 بلغت القيمة العادلة للأجهزة 40,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتوزيعات.

حل مثال (14)

- **إثبات التوزيعات المستحقة الدفع عند إقرارها في 5/1:**

2020/5/1	من حـ/ المحتجرة حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة	32,000	32,000

- **إثبات تسوية (تسديد) التوزيعات:**

يتم تقييم التوزيعات بالقيمة العادلة للأجهزة لتصبح 40,000 دينار

2020/8/1	من حـ/ المحتجرة حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة	8000	8000

- **إثبات تسديد التوزيعات وتحويل الأجهزة للمساهمين:**

2020/8/1	من حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة حـ/ الأجهزة حـ/ أرباح التخلص من الأجهزة (تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)	20,000 20,000	40,000

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءاً من تكلفة الآلة:**

أ- تكاليف شحن الآلة
ب- تكاليف تركيب الآلة في موقعها
ج- تكاليف إزالة الآلة
د- ثمن القطع المحترقة أثناء تركيب الآلة

2. **في حالة استلام تعويضات مالية عن موجودات ثابتة يتم معالجتها كما يلي:**

أ- يتم تنزيلها من الموجودات المتعلقة بها في الميزانية العامة
ب- ضمن الإيرادات في بيان الدخل
ج- تسجل كمطلوبات لحين الإنتهاء من إقتناء الموجودات الثابتة
د- ما ورد في (أ) أو (ب) صحيح

3. **اشترت شركة مكة المكرمة في 2018/1/1 معدات بتكلفة 72,000 دينار أردني. قدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات، ونفايتها 12,000 دينار. تستهلك الشركة معداتها حسب طريقة القسط الثابت. أعادت الشركة تقدير العمر الإنتاجي للمعدات بنهاية 2021 وقبل إحتساب الإهتلاك لينتهي في 2025/12/31، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 6000 دينار. إن قيمة مصروف الإهتلاك بنهاية 2021 يساوي:**

أ- 6000 دينار
ب- 6600 دينار
ج- 9600 دينار
د- 13,200 دينار

4. **في 2017/1/1 اشترت شركة الاردن معدات تكلفتها التاريخية 42,000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـ 4 سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية بمبلغ 2000 دينار. في 2019/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات أدت إلى زيادة العمر الإنتاجي ودفعت مبلغ 11,000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 7 سنوات بدلاً من 4 سنوات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) لتصبح 4000 دينار. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت في الإهتلاك. فإن مصروف الإهتلاك لعام 2019 سيبلغ:**

أ- 5800 دينار
ب- 3600 دينار
ج- 5400 دينار
د- 6600 دينار

5. عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر فإنه يتم:

أ- الإعتراف بأرباح وخسائر المبادلة إذا كانت العملية تفتقر الجوهر التجاري والقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه قابلة للتحديد

ب- الإعتراف بأرباح وخسائر المبادلة إذا كانت العملية تفتقر الجوهر التجاري والقيمة العادلة للأصل المستلم أو المتنازل عنه قابلة للتحديد

ج- الإعتراف بأرباح وخسائر المبادلة إذا كان لعملية المبادلة جوهر تجاري والقيمة العادلة للأصل المستلم أو المتنازل عنه قابلة للتحديد

د- لا شي مما ذكر

6. يتم إستهلاك الموجودات الثابتة المعرضة للإستهلاك في الحالات التالية:

أ- عند إستعمالها

ب- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها وبالرغم من أنها غير عاملة

ج- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها شريطة أن تكون عاملة

د- إذ تدنت قيمتها في الميزانية العامة

7. بتاريخ 2018/7/1 اشترت شركة آلة للاستخدام بقيمة 144,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـ 6 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بـ 24,000 دينار، تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت (Straight Line Method) لتحديد الإهتلاك، فعلى افتراض أصاب تلك الآلة حريق بتاريخ 2021/12/31 وتحطمت نتيجة لذلك الحريق، فإذا كانت الشركة غير مؤمنة على تلك الآلة ضد الحريق فما هي نتيجة ذلك الحريق:

أ- خسارة 50,000 دينار

ب- خسارة 74,000 دينار

ج- خسارة 24,000 دينار

د- خسارة 61,400 دينار

8. تملك شركة الإتحاد أسطولاً يتألف مما يزيد عن 50 سيارة و20 شاحنة، ولديها ممتلكات ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها، قررت الشركة تقييم ممتلكاتها ومصنعها ومعداتها. أي من هذه البدائل يجب أن تختارها الشركة بموجب معيار المحاسبة رقم (16):

أ- تقييم صنف كامل من الممتلكات والآلات والمعدات

ب- تقييم 50% فقط من كل صنف من الممتلكات والآلات والمعدات، حيث أن تلك الطريقة أقل جهداً وأسهل بالمقارنة مع

تقييم جميع الأصول مع بعضها

ج- تقييم شاحنة واحدة في كل مرة، حيث أنه أسهل من تقييم جميع الشاحنات معا

د- يتم تقييم السيارات دون الشاحنات

9. الخسائر التشغيلية الأولية الناجمة عن تركيب خط إنتاجي جديد يجب معالجتها كما يلي:

أ- تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن

ب- نقلها المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية

ج- رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة

د- قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل

10. في 2020/1/1 اشترت الشركة الوطنية قطعة بمبلغ 300,000 دينار لبناء مكاتب إدارية للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2020:

60,000 دينار تكلفة هدم بناية قديمة موجودة على قطعة الأرض.

12,000 دينار تكلفة رسوم قطعة الأرض والمحاميين.

10,000 دينار متحصلاً من بيع مخلفات هدم البناء.

فإن رصيد حـ/الأراضي في 2020/12/31 للشركة الوطنية هو:

أ- 372,000 دينار

ب- 360,000 دينار

ج- 362,000 دينار

د- 300,000 دينار

11. يجب على المنشأة قياس إلتزام توزيع الأصول غير النقدية كأرباح أسهم على مالكيها عند مصادقة الجهة المخولة قانوناً بذلك كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها

ب- بالقيمة الدفترية للأصول التي سيتم توزيعها

ج- بالقيمة الحالية للأصول التي سيتم توزيعها

د- بتكلفة الأصول التي سيتم توزيعها

التمرين الثاني:

في 2020/1/1 كان لدى الشركة الاسلامية سيارات تكلفتها التاريخية 50,000 دينار ومجمع إهتلاكها 10,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. تم تقييم السيارات بقيمة عادلة تبلغ 60,000 دينار. تخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإحتساب الإهتلاك.

المطلوب:

1. إثبات قيود تقييم السيارات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

2. إثبات قيد اليومية الخاص بإهتلاك السيارات أعلاه في 2020/12/31.
3. إثبات قيد اليومية في 2020/12/31 والخاص بإطفاء فائض التقييم.

التمرين الثالث:

في 2017/1/1 اشترت شركة الربوع الخضراء معدات تكلفتها التاريخية 75,000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـ 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 5000 دينار. في 2020/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات أدت زيادة العمر الإنتاجي ودفعت مبلغ 25,000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي 8 سنوات بدلاً من 5 سنوات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) لتصبح 8000 دينار. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل القيمة المتبقية؟

التمرين الرابع:

في 2019/1/1 اشترت محلات الأمل بالله آلة بلغت كلفتها 16,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي بأربع سنوات وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 1000 دينار. وتستخدم محلات الأمل طريقة النشاط للإهتلاك، علماً أنه قدر أن الآلة ستنتج 60,000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي، وقد كان الإنتاج الفعلي خلال عمرها الإنتاجي كما يلي:

- 20,000 وحدة خلال السنة الأولى
- 10,000 وحدة خلال السنة الثانية
- 25,000 وحدة خلال السنة الثالثة
- 5000 وحدة خلال السنة الرابعة

المطلوب: احسب مصروف الإهتلاك السنوي بطريقة النشاط للسنوات الأربعة.

التمرين الخامس:

في 2019/1/1 اشترت شركة الخليل آلة بمبلغ 62,000 دينار ودفعت مبلغ 8000 دينار كمصروفات نقل وتركيب. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 4 سنوات تباع في نهايتها الآلة بمبلغ 10,000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت للإهتلاك. وفي 2020/7/1 تم استبدال الآلة بآلة أخرى جديدة، وقد قدرت القيمة العادلة للآلة الجديدة 58,000 دينار وقد استلمت شركة الخليل من الطرف الآخر 2500 دينار نقداً خلال المبادلة.

المطلوب: احسب ربح أو خسارة المبادلة وإعداد قيد مبادلة الآلة.

التمرين السادس:

في 2018/1/1 اشترت شركة السلام سيارة بمبلغ 67,000 دينار لنقل الموظفين لديها. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 6 سنوات تباع في نهايتها السيارة بمبلغ 7000 دينار. وفي 2020/7/1 قامت الشركة بالتبرع بالسيارة لإحدى الجمعيات الخيرية. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للإهتلاك.

المطلوب: إعداد قيد التبرع بالسيارة في 2020/7/1.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
الإجابة	د	ب	ج	أ	ج	ب	ب	أ	د	ج	أ

إجابة التمرين الثاني:

1.

فائض التقييم = القيمة العادلة – القيمة الدفترية

= 60,000 – (50,000 –10,000)

= 20,000 دينار

صافي فائض التقييم بعد اثر الضريبة = فائض التقييم – الإلتزامات الضريبية المؤجلة

= 20,000 – (20,000×20%)

= 16,000 دينار

ويتم إعداد قيد التقييم على النحو التالي:

2020/12/31	من حـ/ مجمع إهتلاك السيارات		10,000
	حـ/ السيارات		10,000
	حـ/ فائض التقييم	16,000	
	حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	4000	

2. إثبات الإهتلاك السنوي لعام 2020:

15,000		من حـ/ مصروف إهتلاك الآلات (60,000) ÷4	2020/12/31
	15,000	حـ/ مجمع إهتلاك الآلات	

3. قيد اليومية في 2020/12/31 والخاص بإطفاء فائض التقييم:

4000		من حـ/ فائض التقييم	(16,000 ÷ 4)
	4000	حـ/ أرباح مدورة	

<u>إجابة التمرين الثالث:</u>

مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغير بالتقديرات = (75,000−5000)/5 = 14,000 دينار

القيمة الدفترية في 2020/1/1 = التكلفة – مجمع الإهتلاك

= 75,000 – (14,000 ×3)

= 75,000 – 42,000

= 33,000 دينار

القيمة الدفترية بعد دفع الصيانة = 33,000 + 25,000

= 58,000 دينار

مصروف الإهتلاك السنوي بعد التقدير = (القيمة الدفترية – الخردة) / العمر الإنتاجي

=(58,000 −8000) /5

= 10,000 دينار

<u>إجابة التمرين الرابع:</u>

معدل الإهتلاك للوحدة = (16,000−1000) ÷ 60,000 = 0.25 دينار / وحدة.

مصروف الإهتلاك = معدل الإهتلاك للوحدة × المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهتلاك
السنة الأولى	20,000 وحدة × 0.25 = 5000 دينار
السنة الثانية	10,000 وحدة × 0.25 = 2500 دينار
السنة الثالثة	25,000 وحدة × 0.25 = 6250 دينار
السنة الرابعة	5000 وحدة × 0.25 = 1250 دينار
المجموع	**60,000 وحدة = 15,000 دينار**

إجابة التمرين الخامس:

القيمة الدفترية للآلة الصادرة في 2020/7/1 = التكلفة – مجمع الإهتلاك

= 70,000 – {1.5 * (4/(10,000 – 70,000)}

= 70,000 – 22,500

= 47,500 دينار

أرباح مبادلة الآلة = (القيمة العادلة للآلة المستلمة + النقدية المقبوضة) – القيمة الدفترية للآلة الصادرة

= (58,000 + 2500) – (47,500)

= 13,000 دينار

وسيتم إعداد القيد التالي:

من مذكورين		2020/7/1
58,000	حـ/الآلات	
22,500	حـ/ مجمع إهتلاك الآلات – الواردة	
2500	حـ / النقدية	
	مذكورين	
70,000	حـ / الآلات – الصادرة	
13,000	حـ / مكاسب مبادلة الآلة – بيان الدخل	

إجابة التمرين السادس:

مجمع الإهتلاك في 2020/7/1 ={(67,000 – (7000 /6} × 2.5 سنة

= 25,000 دينار

مصروف التبرع بالسيارة = القيمة الدفترية للسيارة = 67,000 – 25,000 = 42,000 دينار

من مذكورين		2020/7/1
25,000	حـ/ مجمع الإهتلاك	
42,000	حـ/ مصروف التبرع بالسيارة	
67,000	حـ/ السيارة	
	(إثبات التبرع بالسيارة)	

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل التاسع: معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

تكاليف الإقتراض

Borrowing Costs

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".
3. بيان الشروط الواجب توافرها لرسملة فوائد الإقتراض ولإعتبار الأصل مؤهل.
4. عرض لمكونات تكاليف الإقتراض.
5. شرح الأسس التي تحدد البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليقها، ومتى يتم إيقافها.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الإقتراض".

1. مقدمة

تعتبر عمليات التمويل من خلال الإقتراض من الأساليب الشائعة التي تلجأ إليها الكثير من الشركات لشراء أصول جاهزة أو تصنيع (تشييد) تلك الأصول. وقد تباينت المعالجات المحاسبية في الممارسة العملية لمعالجة تكاليف الإقتراض، حتى جاء هذا المعيار والذي يضع الأسس المتعلقة بكيفية المعالجة المحاسبية والإفصاحات الخاصة بتكاليف الإقتراض. حيث يعالج هذا المعيار تكاليف الإقتراض للأصول المؤهلة للرسملة وهي التي تحتاج إلى فترة زمنية طويلة حتى تصبح جاهزة للاستخدام أو البيع.

2. المبدأ الأساسي للمعيار Core Principle

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض. حيث تعتبر تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل (يتم رسملتها). ويتم الإعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروف فترة.

3. نطاق المعيار Scope

يتضمن نطاق المعيار ما يلي:

أ. يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.

ب. لا يتناول المعيار التكلفة الفعليّة أو المفترضة (الضمنية) لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في الأسهم الممتازة غير المصنفة كإلتزام. حيث يتناول هذا المعيار فقط تكاليف الإقتراض المتعلق بالإلتزامات التي ينشأ عنها أعباء الإقتراض بما فيها الأسهم الممتازة المصنفة كإلتزامات[1].

ج. لا يتم تطبيق هذا المعيار على تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى إستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، مثل الأصل البيولوجي (الثروة الحيوانية والزراعية). كما لا يطبق المعيار على تكاليف الإقتراض المتعلقة بتصنيع أو إنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة.

4. التعريفات Definitions

تكاليف الإقتراض Borrowing Costs:

هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.

الأصل المؤهل A Qualifying Asset:

هو الأصل الذي يتطلب بالضرورة مدة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.

[1] راجع معيار المحاسبة الدولي رقم (32) "عرض الأدوات المالية".

5. مكونات تكاليف الإقتراض Borrowing Costs Components

يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتراض ما يلي:

- مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعّالة Effective Interest Method كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي (9).
- الفائدة المتعلقة بإلتزامات عقود الإيجار المُعترف بها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي (16) "عقود الإيجار".
- فروقات الصرف الناتجة عن إقتراضات العملات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.

6. الأصول المؤهلة Qualifying Assets

لا تعتبر الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ضمن الأصول المؤهلة كما يحددها المعيار. بل أن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ. المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.

ب. بناء المنشآت الصناعية.

ج. مرافق توليد الطاقة الكهربائية.

د. الممتلكات الإستثمارية مثل العقارات.

هـ. الأصول غير الملموسة التي يحتاج تطويرها فترة طويلة.

و. النباتات المثمرة Bearer Plants.

ولا تعتبر البنود التالية أصولاً مؤهلة لرسملة تكاليف الإقتراض:

- الأصول المالية.
- المخزون الذي يتم تصنيعه بشكل روتيني أو يتم إنتاجه بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة.
- الأصول الجاهزة للإستخدام المستهدف (أو المستخدمة) أو الجاهزة للبيع.
- الأصول التي لا تستخدمها المنشأة في توليد الأرباح ولا يوجد أية أنشطة لجعلها جاهزة لذلك، الأراضي غير المطورة والأصول غير المستخدمة بسبب التقادم أو حاجتها للصيانة أو لوجود طاقة إنتاجية زائدة Excess Capacity.

7. الإعتراف بتكاليف الإقتراض Recognition

يتطلب هذا المعيار رسملة[2] **تكاليف الإقتراض** المتعلقة بإستملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وتعترف المنشأة بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تتكبدها بها. ويكون من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع إقتصادية مستقبلية على المنشأة.
- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" فإنها تعترف بجزء من تكاليف الإقتراض التي تعوض التضخم خلال نفس الفترة كمصروفات خلال الفترة نفسها.

8. تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة Borrowing Costs Eligible for Capitalization

أ. تكاليف الإقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الإقتراض التي كان سيتم تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقترض المنشأة أموالا خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، بعينه، فإنه يمكن – بسهولة – تحديد تكاليف الإقتراض التي تتعلق بشكل مباشر بذلك الأصل المؤهل.

ب. عند الإقتراض خصيصاً لبناء أصل معين يتم رسملة تكاليف الإقتراض عن طريق استخدام عملية الحذف أي رسملة تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تجنبها لو لم يتم تكبد نفقات على الأصل المؤهل.

ج. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الإقتراض التي تُرسملها المنشأة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الإقتراض التي تحملتها خلال تلك الفترة. انظر مثال رقم (1) تالياً.

د. أي دخل إستثماري ناتج عن إستثمار الأموال الفائضة (غير المستعملة) مؤقتاً من المبلغ المقترض، يتم **معالجته كتخفيض لتكاليف الإقتراض** التي يتم رسملتها على الأصل المؤهل، انظر مثال رقم (1) تالياً.

هـ. في حالة الإقتراض بشكل غير محدد لأصل معين (اقتراض أموال على وجه العموم)، يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل (متوسط) رسملة على النفقات المتكبدة على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض للقروض القائمة خلال الفترة المالية، وعلى المنشأة أن تستثني من ذلك

[2] الرسملة تعني اعتبار تكاليف الإقتراض جزء من تكلفة الأصل.

الإحتساب تكاليف الإقتراض المتعلقة بالقروض التي تتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل إلى أن تكتمل تقريباً جميع الأنشطة اللازمة لإعداد ذلك الأصل للاستخدام المقصود أو لبيعه.

ويتم تخصيص تكاليف الإقتراض للقروض التي تم الحصول عليها خصيصا للإنفاق على الأصل المؤهل أولاً ثم يتم رسملة تكاليف الإقتراض للقروض العامة، انظر مثال رقم (2) تالياً.

و. في بعض الظروف، يكون من المناسب أن تُدرج جميع قروض الشركة الأم وشركاتها التابعة عند حساب المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض؛ وفي ظروف أخرى، يكون من المناسب لكل شركة تابعة أن تستخدم متوسطاً مرجحاً لتكاليف الإقتراض ينطبق على القروض الخاصة بها.

مثال (1)

قررت الشركة الأوروبية للصناعات بناء مساكن للعاملين لديها في أحد المناطق النائية والتي تستغرق **عامين** وتبلغ تكاليف البناء 700,000 دينار. وحتى تتيح الشركة لنفسها حد أمان معين فقد حصلت الشركة على ثلاثة قروض مجموع قيمتها 800,000 دينار واستخدمت مبلغ ال 100,000 دينار الإضافي لأغراض تمويل رأس المال العامل لديها. وفيما يلي تفاصيل عمليات الإقتراض:

- قرض بقيمة 150,000 دينار بفائدة 6% سنوياً.
- قرض بقيمة 400,000 دينار بفائدة 7% سنوياً.
- سندات الشركة 250,000 دينار بفائدة 8% سنوياً.

المجموع 800,000 دينار

وفي المرحلة الأولى للمشروع كان هناك 300,000 دينار من الأموال المقترضة غير مستعملة والتي إستثمرتها الشركة لمدة 6 أشهر وبلغ دخل الفائدة المتعلق بها 7,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

حل مثال (1)

1. عند وجود عدة أدوات دين متعددة للإقتراض يتم تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل، ويتم إحتساب المتوسط المرجح لتكلفة الأموال المقترضة كما يلي:

= (150,000 × 6%) + (400,000 × 7%) + (250,000 × 8%) / 800,000

= 57,000 / 800,000

= 7.125% سنوياً

2. إجمالي تكاليف الإقتراض = تكاليف البناء × المتوسط المرجح للفائدة × المدة

= 700,000 × 7.125% × 2

= 99,750 دينار

3. تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها = مصروف الفائدة – دخل الإستثمار للأموال الفائضة مؤقتاً

= 99,750 – 7,000

= 92,750 دينار

مثال (2)

في 2020/1/1 حصلت الشركة العالمية على القروض التالية لمواجهة إحتياجاتها التمويلية:

مبلغ القرض	تاريخ إستحقاق سداد القرض	معدل الفائدة السنوي
500,000	2023/7/1	%13
1,000,000	2022/12/31	%9

وفي 2021/1/1 حصلت الشركة على قرض لمدة 4 سنوات خصيصاً لتمويل بناء مستودعات للشركة مقداره 600,000 دينار بفائدة 12% سنوياً، وقد انتهت عملية البناء في 2021/12/31 (عام واحد).

وخلال العام 2021 تم دفع المبالغ التالية كدفعات لتشييد المستودعات:

400,000 دينار في 2021/1/1

400,000 دينار في 2021/4/1

700,000 دينار في 2021/7/1

100,000 دينار في 2021/12/31

1,600,000 دينار المجموع

المطلوب: بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2021 على مباني المستودعات.

حل مثال (2)

1. يتم إحتساب المتوسط المرجح للدفعات على بناء المستودعات خلال عام 2021:

لتاريخ	المبالغ المدفوعة	المدة الزمنية للرسملة	المتوسط المرجح للمدفوعات
2021/1/1	400,000	12/12	400,000
2021/4/1	400,000	12/9	300,000
2021/7/1	700,000	12/6	350,000
2021/12/31	100,000	12/0	0
	1,600,000 دينار		**1,050,000 دينار**

2. يتم إحتساب المُعدل المرجح لتكلفة الإقتراض للقروض العامة (غير المحددة لإنشاء مباني المستودعات) كما يلي:

= [(500,000 × 13%) + (1,000,000 × 9%)] ÷ (500,000 + 1,000,000)

= 155,000 ÷ 1,500,000

= **10.333%**

3. تكاليف الإقتراض الفعليّة لعام 2021 = (500,000 ×13%) + (1,000,000 × 9%) + (600,000 × 12%) = **227,000** دينار

4. مصاريف الفائدة (الإقتراض) الواجب رسملتها كما يلي:

600,000 × 12% = 72,000 دينار (ترسمل بكامل قيمتها)

450,000 × 10.333% = 46,500 دينار

1,050,000 دينار **118,500 دينار**

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23) فإن تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها هي القيمة الأُقل ما بين **118,500 دينار** (التكاليف الممكن تجنبها) وتكاليف الإقتراض الفعليّة البالغة (227,000) دينار، وعليه يتم الإعتراف بباقي تكاليف الإقتراض البالغة 108,500 دينار (227,000-118,500) كمصروف في الأرباح والخسائر.

زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد:

Excess of the carrying amount of the qualifying asset over recoverable amount

عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للإسترداد (للأصول غير المتداولة) أو صافي قيمته القابلة للتحقق (للمخزون)، يجب في هذه الحالة تخفيض أو إلغاء المبلغ المسجل –الدفتري– وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. مثل معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني قيمة الموجودات".

9. بدء وتعليق وإيقاف عملية الرسملة

1.9 بدء رسملة تكاليف الإقتراض Commencement of Capitalization

تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

أ. يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل. و

ب. يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل. و

ج. أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ.(وتشمل العمل الفني والإداري الذي يسبق بداية التشييد المادي مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على التصاريح والتراخيص المتعلقة بالأصل المؤهل).

2.9 تعليق الرسملة Suspension of Capitalization

يجب تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطور الفعلي، باستثناء:

- إذا كان ذلك التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل. فمثلاً تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية التي يؤدي إرتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في تلك المنطقة الجغرافية.
- لا يتم تعليق رسملة تكاليف الإقتراض خلال فترة عندما تنفذ المنشأة عملاً فنياً وإدارياً كبيراً.

3.9 إيقاف الرسملة Cessation of Capitalization

يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للإستخدام المقصود أو البيع، فمثلاً يكون الأصل جاهز للاستخدام المقصود أو البيع عند إكتمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني سيستمر. وإذا كانت التعديلات البسيطة مثل ديكور العقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كلفة النشاطات قد تمت فعلياً.

10. الإفصاح Disclosure

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ الفوائد المرسملة خلال الفترة.
- معدل فائدة تكاليف الإقتراض المستخدم لحساب الفائدة المرسملة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إن مصاريف الإقتراض التي ترتبط بموجودات تحتاج إلى مدة طويلة لإنجازها تعالج محاسبياً كما يلي:**

أ- يجب رسملتها على الموجودات المرتبطة بها
ب- يجوز رسملتها على الموجودات المرتبطة بها أو قيدها على بيان الدخل
ج- يجب تحميلها على بيان الدخل
د- يتم الإعتراف بها ضمن الأرباح المحتجزة

2. **يتم معالجة الدخل المتأتي من إستثمار المبالغ الفائضة مؤقتاً من المبلغ المقترض خصيصاً لتشييد أصل مؤهل كما يلي:**

أ- إيرادات ضمن بيان الدخل
ب- تخفيض لتكاليف الإقتراض
ج- ضمن حقوق الملكية
د- إيرادات مؤجلة

3. **أي مما يلي قد لا يعتبر "أصلاً مؤهلاً" بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23):**

أ- بناء مباني لإستخدام الشركة يستغرق بنائها 3 سنوات
ب- معدات جاهزة ثمنها كبير سيتم شرائها لأجل
ج- محطة توليد طاقة كهربائية يستغرق بنائها سنتين
د- آلة تقوم المنشأة بتصنيعها بغرض إعادة بيعها وتستغرق عملية التصنيع سنتين

4. **أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23):**

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في تكاليف الإقتراض
ب- معدل الرسملة المستخدم في تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة
ج- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة
د- فصل الأصول التي ينطبق عليها تعريف الأصول المؤهلة عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي أو كإفصاح في الإيضاحات

5. في حالة تعدد معدلات الإقتراض لوجود أدوات دين مختلفة للإقتراض، يتم إحتساب تكلفة الإقتراض المرسملة كما يلي:

أ- أعلى معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام

ب- المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض للقروض القائمة خلال الفترة

ج- أقل معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام

د- (أ) أو (ب) صحيح

6. يتم إيقاف عملية رسملة تكاليف الإقتراض عندما:

أ- إذا توقفت أعمال التطور الفعلي لتشييد الأصل المؤهل

ب- إذا تم إستكمال كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل بشكل جوهري

ج- إنتهاء تكبد تكاليف الإقتراض

د- جميع ما ذكر صحيح

7. من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض فقط في حال تحقق ما يلي:

أ- من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة

ب- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق

ج- (أ) + (ب) صحيحتان

د- أن تكون قيمتها ضخمة

8. أن رسملة تكاليف الإقتراض:

أ- يجب تعليقها خلال أية فترات مؤقتة من التوقف

ب- يجوز تعليقها فقط خلال الفترات الطويلة من التأخير حيث يتأخر فيها التطور الفعلي

ج- يجب عدم تعليقها على الإطلاق في حال بدأت الرسملة

د- يجب تعليقها فقط خلال الفترات الطويلة من التأخير للتطور الفعلي في عمليات الإنشاء

9. تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى ما يلي:

أ- يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل

ب- يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل

ج- أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ

د- جميع ما ذكر صحيح

10.يتم تطبيق المعيار رقم (23) "تكاليف الإقتراض" على ما يلي:

أ- الأصل البيولوجي (الثروة الحيوانية والزراعية)

ب- تكاليف الإقتراض المتعلقة بتصنيع أو إنتاج المخزون بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر وخلال فترة قصيرة

ج- التكلفة الفعليّة لحقوق المالكين (أسهم ممتازة) المصنفة كإلتزام

د- التكلفة الفعليّة أو المفترضة لحقوق المالكين (أسهم ممتازة) غير المصنفة كإلتزام

التمرين الثاني:

في 2020/1/1 اتفقت شركة نفط الشمال مع شركة الخليج العربي للمقاولات على تشييد جسر بحري يربط بين اليابسة وأحد آبار النفط بتكلفة 500,000 دينار، وتم استكمال البناء في 2020/12/31. وقد قامت شركة نفط الشمال بدفع المبالغ التالية لقاء تشييد الجسر:

50,000 دينار في 2020/1/1

300,000 دينار في 2020/5/1

150,000 دينار في 2020/10/1

وفي 2020/12/31 كانت الديون القائمة على شركة نفط الشمال كما يلي:

- قرض بمبلغ 200,000 دينار بفائدة (مركبة ربع سنوية) بمعدل 12% سنوياً تم الحصول عليه في 2018/1/1 **خصيصاً لإنشاء الجسر** ويستحق القرض مع الفوائد في 2021/12/31.
- ورقة دفع طويلة الأجل تستحق بعد 8 سنوات ناتجة عن إقتراض 250,000 دينار تم في 2020/1/1 بفائدة بسيطة 10% سنوياً.
- قرض تم الحصول علية في 2018/1/1 بمبلغ 150,000 دينار بفائدة بسيطة 13% سنوياً يستحق بعد 4 سنوات.

وقد قامت الشركة بتمويل إنشاء الجسر من القروض السابقة واستخدمت الفائض من القروض لتمويل عملياتها التشغيلية الأخرى.

المطلوب: احسب تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها على حساب الجسر وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23).

التمرين الثالث:

في 2023/1/1 إقترضت شركة البلاد مبلغ 800,000 مليون دينار لمدة 3 سنوات لتمويل تشييد عقار لاستعماله من قبل الشركة. إستغرق تشييد العقار سنة حيث تم الإنتهاء من تشييد العقار في 2023/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء للعام 2023:

التاريخ	المبلغ
2023/1/1	300,000
2023/7/1	200,000
2023/10/1	300,000

تبلغ معدل فائدة القرض 12% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2023 بمعل فائدة 10% سنوياً.

المطلوب:

1. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل خلال العام 2023 على حساب العقار.
2. مقدار القيمة التي ستحمل للعقار في سجلات الشركة حتى 2023/12/31.

التمرين الرابع:

اذكر الشروط الواجب توفرها حتى تبدأ عملية رسملة تكاليف الإقتراض.

التمرين الخامس:

ما المقصود بالأصول المؤهلة الواردة في المعيار المحاسبي رقم (23)، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ب	ب	د	ب	د	ج	د	د	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم إحتساب المتوسط المرجح للدفعات على بناء الجسر خلال عام 2020:

التاريخ	المبالغ المدفوعة	المدة الزمنية للرسملة	المتوسط المرجح للمدفوعات
2020/1/1	50,000	12/12	50,000
2020/5/1	300,000	12/8	200,000
2020/10/1	150,000	12/3	37,500
	500,000 دينار		**287,500 دينار**

2. **يتم إحتساب المُعدل المرجح لتكلفة الإقتراض للقروض العامة (غير المحددة لإنشاء الجسر) كما يلي:**

= [(250,000 × 10%) + (150,000 × 13%)] ÷ (250,000 + 150,000)

= 44,500 ÷ 400,000

= 11.125%

3. **مصاريف الفائدة (الإقتراض) الواجب رسملتها كما يلي:**

(200,000 × 1.12551*) – 200,000 = 25,102 دينار (ترسمل بكامل قيمتها)

87,500 × 11.125% = 9734.375 دينار

287,500 دينار 34,836.375 دينار

4. **تكاليف الإقتراض الفعليّة لعام 2020:**

= (250,000 ×10%) + (150,000 × 13%) + 25,102 = 69,602 دينار

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23) فإن تكاليف الإقتراض الواجب رسملتها هي القيمة الأُقل ما بين **34,836.375 دينار** (التكاليف الممكن تجنبها) وتكاليف الإقتراض الفعليّة البالغة (69,602)

*معامل القيمة المستقبلية لأربع فترات بمعدل 3% (12% ÷4) لتحديد مبلغ أصل القرض مع الفوائد لعام 2020. أو (1.03 ×1.03×1.03×1.03= 1.12551)

دينار، وعليه يتم الإعتراف بباقي تكاليف الإقتراض البالغة 34,765.625 (34,836.375−69,602) كمصروف في الأرباح والخسائر.

إجابة التمرين الثالث:

1. فائدة الإقتراض للعام 2023 = 800,000 × 12% = **96,000** دينار.

إيراد فوائد الجزء غير المستغل من القرض		
الفترة	**المبلغ المستثمر (غير المستغل من القرض)**	**إيراد الفائدة**
2023/7/1−1/1	500,000 دينار	500,000 × (12 ÷ 6) × 12% = 30,000 دينار
2023/10/1 −7/1	300,000 دينار	300,000 × (12 ÷ 3) × 12% = 9000 دينار
2023/12/1 −10/1	0	0 × (12 ÷ 3) × 12% = 0 دينار
المجموع		**39,000 دينار**

وبالتالي تكون تكاليف الإقتراض الصافية والتي يتوجب رسملتها وإضافة قيمتها لحساب البناء = 96,000 − 39,000 = 57,000 دينار.

2. القيمة التي سيظهر بها البناء في سجلات الشركة = 800,000 + 57,000 = 857,000 دينار.
مع ملاحظة أن عملية رسملة الفوائد على حساب البناء تتوقف بعد العام 2023 نظراً لإنتهاء تشييد البناء رغم أن مدة القرض هي 3 سنوات، وعليه ففي العام 2024 وما يليه تعتبر فوائد القرض مصروف إيرادي ولا يرسمل على حساب البناء.

إجابة التمرين الرابع:

تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل بتاريخ البدء، ويكون تاريخ البدء بالرسملة هو التاريخ الذي تحقق فيه المنشأة للمرة الأولى كافة الشروط التالية:

أ. يبدأ تكبد النفقات على الأصل المؤهل. و

ب. يبدأ تكبد تكاليف الإقتراض المحددة للأصل المؤهل. و

ج. أن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لإستخدامه المنشود أو البيع قيد التنفيذ.

إجابة التمرين الخامس:

أن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ. المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع.

ب. بناء المنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الكهربائية.

ج. الممتلكات الإستثمارية مثل العقارات.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل العاشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (36)

الإنخفاض في قيمة الأصول

Impairment of Assets

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الإنخفاض في قيمة الأصول".
2. بيان نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).
3. عرض للمؤشرات الخارجية والداخلية الرئيسية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول.
4. بيان الخطوات الواجب القيام بها لإحتساب خسارة تدني الأصول.
5. بيان كيفية الإعتراف بخسارة تدني الأصل وفق نطاق معايير رقم (36).
6. توضيح لكيفية تقدير القيمة قيد الإستعمال للأصل.
7. توضيح المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات.
8. بيان المعالجة المحاسبية لتحديد خسارة تدني الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة.
9. عرض لتوقيت اختبار انخفاض القيمة.
10. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الإنخفاض في قيمة الأصول".

1. مقدمة

نظراً للإنتقادات الكثيرة التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية، وزيادة الإتجاه لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية فقد إزداد الإتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول والمطلوبات بتاريخ معين، مما يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

وحتى تظهر الأصول الواردة في قائمة المركز المالي على حقيقتها وبالقيم القابلة للإسترداد لها يجب التحقق من عدم إنخفاض قيمة هذه الأصول عن قيمتها الدفترية، وبالتالي يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض (التدني) في بيان الدخل، مع عكس أي إسترداد لهذه الخسارة لبيان الدخل كأرباح استعادة خسارة التدني.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

1.2 هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) إلى التاكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد Recoverable Amount، فإذا كانت القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل تزيد عن القيمة القابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة إنخفاض القيمة ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها.

2.2 نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على الأصول التالية:

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، المباني، الآلات، المعدات).
- العقارات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

إلا أن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

- المخزون بموجب معيار (IAS 2).
- أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15) رقم "الإيراد من العقود مع العملاء".
- الأصول الضريبية المؤجلة (IAS 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (IAS 19).

- الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 9).
- الإستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة بموجب (IAS 40).
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي تقع ضمن نطاق معيار "الزراعة" (IAS 41) والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع.
- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي17 "عقود التأمين" التي تعتبر أصولاً.
- الأصول المُحتفظ بها برسم البيع ومجموعات التصرف بموجب (IFRS 5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

3. التعريفات Definitions

القيمة المسجلة (المرحلة) (الظاهرة بالدفاتر) Carrying Amount:
هو المبلغ الذي يظهر به الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح أي إهتلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمة الأصل.

وحدة توليد نقد A Cash-generating Unit: هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أو مجموعة أصول أخرى.

المبلغ القابل للإسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset:
هو **القيمة الأكبر** من بين القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد النقد) مطروحاً منها **تكاليف الإستبعاد (البيع)** أو القيمة قيد الإستعمال. **وتكاليف الإستبعاد (البيع) Costs of disposal** هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر لإستبعاد أصل أو وحدة توليد نقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية لتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell:
المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل.

خسارة إنخفاض القيمة Impairment Loss: هي القيمة الناتجة عن إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصل أو وحدة توليد النقد عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

4. تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك

Identifying an Asset that may be Impaired

أ. يجب على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

ب. يجب على المنشأة إختبار إنخفاض القيمة **سنوياً** على الأقل للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات إنخفاض القيمة (التدني):[1]

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد (رخصة تشغيل خطوط التكسي غير المحددة الأجل).
- الأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام (مثل تقنية الإستنساخ على البشر).
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية إندماج الأعمال.

ج. حدّد المعيار المؤشرات التي تشير إلى وجود تدني في قيمة الأصول– وبالحد الأدنى– كما يلي:

ج/1: المصادر الخارجية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الإهتلاك أو التقادم.
- التغيرات السلبية الجوهرية في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة والتي حدثت خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب. أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها.
- إرتفاع أسعار الفائدة في السوق أو ارتفاع معدلات السوق الأخرى للعائد على الإستثمارات، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل– وبالتالي تخفيض القيمة القابلة للاسترداد.
- المبلغ المسجل (الدفتري) لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية.

ج/2: المصادر الداخلية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- توفر دليل على تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للإستخدام.
- تغيرات كبيرة لها أثر عكسي على المنشأة قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، في المدى Extent أو الطريقة Manner الذي يستخدم فيه أو يتوقع أن يستخدم فيه الأصل . وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وخطط عدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.

[1] يتم إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصل غير الملموس والأصل الذي ليس له عمر إنتاجي محدد والأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام، خلال أي وقت خلال السنة شريطة أن يتم إجراؤه في الوقت نفسه من كل سنة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل قد تم إثباته لأول مرة خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار ذلك الأصل لتحديد الهبوط قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.[2]
- الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو ستكون أسوء من مما هو متوقع، وبالتالي إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

وعند وجود مؤشرات على التدني فإن هناك حاجة لتعديل العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية المقدرة.

ج/3: توزيعات أرباح من منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة

لاستثمار في منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، يُثبت المستثمر توزيع الأرباح من الاستثمار ويتوفر دليل على أن:

- القيمة الدفترية للإستثمار في القوائم المالية المنفصلة يزيد عن القيمة الدفترية في القوائم المالية الموحدة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما في ذلك الشهرة ذات الصلة؛ **أو**
- توزيع الأرباح يزيد عن مجموع الدخل الشامل للمنشأة التابعة، أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة في الفترة التي يتم فيها الإعلان عن توزيع الأرباح.

5. تحديد المبلغ القابل للإسترداد Measuring Recoverable Amount

إذا لم توجد مؤشرات على تدني قيمة الأصل أو وحدة توليد النقد، لا يوجد ما يبرر إجراء إختبار التدني. أما إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر لتدني في قيمة أصل معين أو وحدة توليد النقد، فعلى المنشأة القيام بتحديد المبلغ القابل للإسترداد وفق الإرشادات التالية:

أ. **تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل** ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفترياً لتحديد قيمة التدني إن وجدت. والقيمة القابلة للإسترداد هي "القيمة العادلة للأصل[3] مطروحاً منها تكاليف الإستبعاد"[4] أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى.**

- **القيمة العادلة للأصل**= سعر بيع الأصل في سوق نشط – النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية الإستبعاد (البيع) مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

---

2 بمجرد أن يستوفي الأصل الضوابط ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع (أو يكون مضمناً في مجموعة مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع)، فإنه يستثنى من نطاق هذا المعيار وتتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي" 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة."

3 أينما ترد كلمة أصل عند إحتساب القيمة القابلة للإسترداد فإنها تشمل أيضاً "وحدة توليد النقد".

4 تكاليف الإستبعاد (البيع) هي التكاليف الإضافية التي تُعزى بشكل مباشر لإستبعاد أصل أو وحدة توليد نقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

- **القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)** = القيمة الحالية لتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها القيمة الحالية للخردة المتوقعة للأصل عند انتهاء العمر الإنتاجي.

ب. إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لعدم وجود سوق نشط للأصل أي عدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة يمكن إعتبار القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستخدام للأصل) على أنها القيمة القابلة للإسترداد.

ج. إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للإسترداد.

د. ليس من الضروري دائماً تحديد كلٍ من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة قيد الإستعمال. إذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فالأصل لم تنخفض قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

هـ. بالنسبة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد، يجب إجراء **إختبار التدني سنوياً** من خلال إحتساب القيمة القابلة للإسترداد. إلا أنه من الممكن إستخدام القيمة القابلة للإسترداد والتي تم إحتسابها في نهاية الفترة السابقة عند إختبار إنخفاض قيمة الأصول في الفترة الحالية إذا كانت هذه القيمة – تزيد بشكل كبير عن القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل شريطة ما يلي:

- لا يوجد إحتمالية لإنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة منذ آخر تقييم لتلك القيمة في نهاية الفترة المالية السابقة.
- أن يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية من خلال مجموعة أصول، ولم تتغير مجموعة الأصول والإلتزامات التي تتكون منها وحدة توليد النقد بشكل ملموس منذ آخر إحتساب للمبلغ القابل للإسترداد.

مثال (1)

توفرت المعلومات التالية من سجلات مصانع الشروق حول آلة نسيج في 2020/12/31:

- تبلغ تكلفة الآلة 75,000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك 25,000 دينار.
- القيمة العادلة للأصل 33,000 دينار، وتكاليف البيع المقدرة للآلة تساوي 4000 دينار.
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل تبلغ 32,000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة خسارة التدني في قيمة الآلة.

حل مثال (1)

بداية يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للآلة وهي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها "تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

- القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تساوي 29,000 دينار (33,000−4000).
- القيمة قيد الإستعمال والتي تمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل تبلغ 32,000 دينار.

وبالتالي فإن القيمة القابلة للإسترداد للآلة 32,000 دينار (القيمة الأعلى من بين 32,000 دينار و 29,000 دينار). وهي أقل من القيمة الدفترية للآلة البالغة 50,000 (75,000 – 25,000) دينار.

لذلك فإن خسارة التدني = القيمة القابلة للإسترداد– القيمة المسجلة (الدفترية)

= 32,000 – 50,000

= **(18,000) دينار**.

6. تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell

تشمل تكاليف البيع التي يتم طرحها من القيمة العادلة ما يلي وعلى سبيل المثال:

- المصاريف القانونية
- الطوابع القانونية
- الضرائب الحكومية
- تكاليف إزالة الأصل
- التكاليف المباشرة التي تجعل الأصل في حالة البيع

7. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (لإحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال) Basis for Estimates of Future Cash Flows

1.7 يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب القيمة قيد الإستعمال للأصل:

أ. تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

ب. التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

ج. القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر Risk Free Rate الحالي في السوق.

د. ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل Inherent (المتأصلة فيه).

هـ. العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

ويبين المعيار بخصوص العناصر السابقة ما يلي:

- **مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية**، وتشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية **ما يلي:**
  - توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛ و
  - توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم بالضرورة إنفاقها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى، أو تُخصص على أساس معقول وثابت، بشكل مباشر إلى الأصل؛ و
  - صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم الحصول عليها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.
- تكون تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة إستخدام الأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، على أن تعطى المؤيدات الناتجة عن معلومات خارجية أوزان أكبر في إحتساب التقديرات. يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أطول من خمس سنوات يتم من خلال إستخدام الإستدلال الإحصائي بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي خمس سنوات. أما إذا كان هناك تأكيد معقول بمبالغ التدفقات النقدية الواردة نتيجة إستخدام الأصل لفترة تزيد عن خمس سنوات، فلا حاجة لإستخدام أسلوب الإستدلال الإحصائي.
- يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستتم في المستقبل أو الناتجة عن تحسن أداء الأصل.
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.
- تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من إستبعاد الأصل في معاملة تبادلية حقيقة بين طرفين مطلعين knowledgeable، ولديهما رغبة willing، بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد.

2.7 معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية

يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة **للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة** بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

3.7 التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة الأجنبية

يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها ثم خصمها باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة الأجنبية للوصول إلى قيمتها الحالية. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة قيد الإستعمال.

8. القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

Recognizing and Measuring an Impairment Loss

أ. عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل، ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل وإعداد القيد المحاسبي التالي:

من حـ/ خسارة تدني الأصول		××
إلى حـ/ مجمع تدني الأصول	××	

مثال (2)

بالعودة للمثال رقم (1) السابق المطلوب إعداد قيد إثبات خسارة التدني:

حل مثال (2)

القيمة الدفترية = 75,000 – 25,000 = 50,000 دينار

1. خسارة تدني المعدات = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة المسجلة (الدفترية)

= 50,000 – 32,000

= (18,000) دينار خسارة.

2. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

2020/12/31	من حـ/ خسارة تدني الأصول		18,000
	إلى حـ/ مجمع تدني الأصول	18,000	

3. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للإسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31 على النحو التالي:

.4

قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31	
الأصول غير المتداولة	
معدات	75,000
يطرح مجمع اهتلاك	(25,000)
يطرح مجمع تدني الأصول	(18,000)
صافي القيمة الدفترية (المسجلة)	32,000 دينار

ب. إذا تعرض أصل مُعاد تقييمه بموجب المعالجة البديلة في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى الإنخفاض، يتم معالجة خسارة التدني في قيمة الأصل من خلال تخفيض حساب فائض إعادة التقييم. وإذا زادت قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

ج. إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام إذا تطلب معيار محاسبة دولي آخر ذلك. وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف بيع أو التخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل.

د. بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل، يجب تعديل مصروف الإهتلاك للأصل في الفترات المستقبلية بحيث يتم إحتساب مصروف الإهتلاك للفترات اللاحقة بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

هـ. إذا تم إثبات خسارة تدني، فإن أي أصول أو إلتزامات ضريبة مؤجلة ذات علاقة يتم تحديدها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" عن طريق مقارنة المبلغ الدفتري المعدل للأصل بأساسه الضريبي.

مثال (3)

في 2020/12/31 كان لدى شركة المطابع المركزية آلات تكلفتها 130,000 ومجمع الإهتلاك لها 10,000 دينار، ورصيد فائض إعادة تقييم للآلات بمبلغ 25,000 دينار.

وفي هذا التاريخ (2020/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 80,000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار خسارة التدني للآلات وإعداد القيد المحاسبي للتدني.

حل مثال (3)

1. خسارة تدني الآلات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للإسترداد

= 120,000 – 80,000

= 40,000 دينار.

2. القيد المحاسبي اللازم للإعتراف بخسارة التدني:

من حـ/ فائض إعادة التقييم		25,000
حـ/ خسارة تدني الأصول		15,000
إلى حـ/ مجمع تدني الأصول	15,000	
حـ/ مجمع إهتلاك آلات	25,000	

3. عرض الآلات في قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31:

الميزانية العمومية في 2020/12/31	
الأصول غير المتداولة	
آلات	130,000
يطرح مجمع إهتلاك	(35,000)
يطرح مجمع تدني الأصول	(15,000)
صافي القيمة الدفترية	80,000

مثال (4)

في 2021/12/31 كان لدى شركة الإتصالات الدولية المعلومات التالية حول المعدات التي تملكها:

– صافي قيمتها الدفترية 600,000 دينار، تكلفتها التاريخية 750,000 دينار ومجمع إهتلاكها 150,000 دينار.

– عمرها المتبقي في هذا التاريخ 6 سنوات.

– وفي هذا التاريخ بلغت القيمة العادلة للمعدات 450,000 دينار، والقيمة قيد الإستعمال 410,000 دينار.

المطلوب: حدّد خسائر التدني للعام 2021 ومصروف الإهتلاك الجديد للفترات اللاحقة.

حل مثال (4)

- تبلغ القيمة القابلة للإسترداد 450,000 دينار، وتبلغ خسائر التدني 150,000 دينار (450,000 – 600,000).

مصروف الإهتلاك السنوي = القيمة المسجلة (الدفترية) ÷ العمر المتبقي

(التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع التدني) ÷ العمر المتبقي

= (750,000 – 150,000 – 150,000) ÷ 6 = 75,000 دينار

9. عكس خسارة انخفاض القيمة لأصل مفرد

Reversing an Impairment Loss for an Individual Asset

أ. يجب على المنشأة أن تقوم في نهاية كل فترة تقرير تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة انخفاض مُعترف بها في فترات سابقة لأصل – بإستثناء الشهرة – ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على المنشأة أن تقدر المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

ب. وعند ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

- **يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق. و**
- **يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يحصل انخفاض القيمة.**

ج. يجب إثبات عكس خسارة الهبوط لأصل باستثناء – الشهرة – فوراً ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة التقييم وفقاً لمعيار دولي آخر للتقرير المالي (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ويتم إثبات عكس خسارة انخفاض لأصل تمت إعادة تقييمه ضمن الدخل الشامل الآخر، وهي تزيد فائض إعادة التقييم لذلك الأصل. وبالرغم من ذلك، يتم الإعتراف بمكاسب عكس خسارة الإنخفاض ضمن الربح والخسارة لأصل يخضع لنموذج إعادة التقييم بمقدار خسائر الإنخفاض التي تم إستردادها والمعترف بها ضمن الربح أو الخسارة لنفس الأصل الذي تمت إعادة تقييمه.

د. بعد إثبات عكس خسارة الإنخفاض، يجب تعديل قسط الإهتلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

مثال (5)

في 2020/1/1 اشترت الشركة العالمية حفارة كاتربلر بمبلغ 280,000 دينار، ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2020 و 2021 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 180,000 دينار و230,000 دينار على التوالي. والعمر الإنتاجي المقدر 7 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2020 و 2021.

حل مثال (5)

- **نهاية عام 2020:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإهتلاك)

= 180,000 – (280,000 – 40,000[5])

= 60,000– دينار (خسارة تدني)

ويتم إثبات القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ خسائر تدني الحفارات		60,000
	إلى حـ/ مجمع تدني الحفارات	60,000	

- **نهاية عام 2021:**

القيمة الدفترية للحفارة

= التكلفة 280,000

- مجمع الإهتلاك (40,000 + 6/180,000) (70,000)
- مجمع التدني (60,000)

القيمة الدفترية 2021/12/31 150,000 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 230,000 – 150,000

= 80,000 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (60,000).
- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الإهتلاك

= 280,000 – (2× 40,000)

= 200,000 دينار

وعليه، فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 50,000 دينار (150,000 – 200,000). ويتم إعداد القيد التالي:

2021/12/31	من حـ/ مجمع تدني الحفارات		60,000
	حـ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	50,000	
	حـ/ مجمع الإهتلاك للحفارة	10,000	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

[5] مجمع الإهتلاك = (7/280,000) × 1 سنة = 40,000 دينار

كما ذكرنا في الفقرة (أ) السابقة يستثنى من المعالجة الواردة في تلك الفقرة فيما يتعلق باستعادة التدني بند **الشهرة**، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرة نتيجة التدني في قيمتها، فلا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة توقع الزيادة في قيمتها، لعدم القدرة على تحديد كون الارتفاع في قيمة الشهرة هي إستعادة للتخفيض السابق أو شهرة تولدت داخلياً نتيجة ممارسات إدارية أو تنظيمة جديدة والتي لا يتم الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة رقم (38).

10. وحدات توليد النقد A Cash-generating Units

هي أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما **إذا لم يكن من الممكن** تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل المفرد يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل بمفرده إذا:

- لم يمكن تقدير قيمة الاستخدام للأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف الإستبعاد) على سبيل المثال عندما يكون من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل بأنها غير ذات أهمية).
- لم يولد الأصل تدفقات نقدية مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى.

وعلى **سبيل المثال** إذا كانت شركة تعدين تملك سكة حديد خاصة بها، ومن الممكن بيع سكة الحديد فقط كخردة ولا تولد سكة الحديد تدفقات خاصة بها أي لا يمكن تحديد القيمة قيد الإستعمال لها، ولذلك تقدر الشركة القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد، أي المنجم ككل.

مثال (6)

تمتلك شركة BP قاعدة نفط في بحر الشمال، ويتوجب على الشركة إزالة القاعدة في نهاية عمرها الإنتاجي، وتم تقدير مخصص الإزالة بمبلغ 16 مليون. حصلت الشركة على عرض بقيمة 40 مليون (تكاليف البيع 2 مليون) مقابل الحقوق في قاعدة النفط. تبلغ القيمة من الاستخدام لقاعدة النفط (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة) 52 مليون بدون تكاليف الإزالة. تبلغ القيمة المسجلة (الدفترية) لقاعدة النفط 56 مليون.

المطلوب: احسب خسارة تدني قاعدة النفط (وحدة توليد النقد) إن وجدت.

حل مثال (6)

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي (40 – 2) = 38 مليون

القيمة من الإستعمال (52–16) = 36 مليون

القيمة المسجلة هي (56 –16) = 40 مليون

وعلية فإن القيمة القابلة للإسترداد هي 38 مليون، وهي الأكبر ما بين القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الإستعمال. وهناك خسارة تدني بمقدار 2 مليون (38–40) مليون.

11. الإنخفاض في قيمة الشهرة: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

تنتج الشهرة في إندماجات الأعمال عن زيادة تكلفة الشراء المتكبدة للحصول على الإستثمار عن القيمة العادلة لصافي الأصول. وتعتبر الإستثمارات في المنشأة المشتراة وحدة توليد نقد يتم إختبارها عادة كوحدة وبهذا الخصوص يبين المعيار ما يلي:

أ. يجب إختبار إنخفاض قيمة وحدة النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً.

ب. كما هو معروف ووفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" تختار المنشأة قياس الحصة غير المسيطر عليها (الأقلية) أما بالقيمة العادلة أو بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

- إذا تم استخدام طريقة الحصة التناسبية فإنه يتم جمع شهرة حقوق الأقلية إلى قيمة الشهرة المُعترف بها من قبل الشركة المشترية أو القابضة عند إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد كما هو موضح في المثال رقم (7) لاحقاً.
- إذا تم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها (الأقلية) على أساس القيمة العادلة للحصص (الأسهم) الخاصة بهم فلا يتم جمع شهرة حقوق الأقلية إلى قيمة الشهرة المُعترف بها من قبل الشركة المشترية أو القابضة عند إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد كما هو موضح في المثال رقم (8) لاحقاً.
- وعند إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمنشأة المشتراة بإعتبارها وحدة توليد نقد فإن هناك جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ينسب إلى حصة حقوق الأقلية في الشهرة، وبالتالي يجب أن تأخذ شهرة حقوق الأقلية بعين الإعتبار عند تحديد خسارة التدني لوحدة توليد النقد والمتعلقة بالإستثمار في الشركات التابعة.

ج. وتحسب خسارة إنخفاض القيمة (التدني) لقيمة الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال من خلال إضافة حصة الأقلية غير الظاهرة في الشهرة إلى المبلغ المسجل للشهرة (لأغراض إحتساب التدني فقط ولا يظهر ذلك بالدفاتر)، ومقارنة إجمالي قيمة الشهرة المُعدلة مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة المشتراة (وحدة النقد) لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض في وحدة توليد النقد.

مثال (7)

في 2021/1/1 إشترت الشركة الدولية 80% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة الأردنية بمبلغ 420,000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 400,000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – الأردنية) في 2021/12/31 مبلغ 410,000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

المطلوب:

1. احسب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احسب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية) إن وجدت.
3. وضح كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

حل مثال (7)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة الام = 420,000 – 80% × 400,000 = 100,000 دينار. أو
الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة

= 400,000 – (400,000 × 20% + 420,000)

= 100,000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (الأردنية) في دفاتر الشركة (الدولية) عدا الشهرة (420,000–100,000) =	320,000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر الشركة الدولية (القابضة)	100,000 دينار
المجموع	**420,000 دينار**
يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير مُعترف بها) (100,000÷ 80%) = 125,000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 25,000 (125,000–100,000).	25,000 دينار
القيمة المسجلة (الدفترية) المُعدلة – إفتراضاً –	**445,000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	(410,000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**35,000 دينار**

3. يتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 28,000 دينار (35,000 × 80%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 72,000 دينار (100,000 – 28,000).

مثال (8)

في 2023/1/1 إشترت الشركة الدولية 80% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة الأردنية بمبلغ 420,000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 400,000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – الأردنية) في 2023/12/31 مبلغ 410,000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة لأسهم الأقلية في تاريخ الإستملاك والبالغة 102,000 دينار.

المطلوب:

1. احسب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احسب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

حل مثال (8)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك:

الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة

= 400,000 – (102,000 + 420,000)

= 122,000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة الأردنية):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (الأردنية) في دفاتر الشركة (الدولية) عدا الشهرة =	320,000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر الشركة الدولية (القابضة)	122,000 دينار
المجموع	**442,000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	(410,000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**32,000 دينار**

ويتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 25,600 دينار (32,000 × 80%). وعليه

يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 96,400 دينار (122,000 – 25,600).

12. خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

Impairment Loss for a Cash-generating Unit

أ. يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.
- ومن ثم يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب. عند تخصيص خسارة تدني القيمة على الأصول الأخرى، يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل إلى أقل من القيمة الأكبر مما يلي [6]:

- القيمه العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال).
- صفر.

مثال (9)

لدى الشركة الشمالية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة 15 مليون، المباني 20 مليون، الآلات والمعدات 30 مليون

وفي 2021/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 30 مليون دينار.

المطلوب: احسب خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد وبيّن كيفية تخصيصها.

حل مثال (9)

البيان	الشهرة	المباني	الآلات والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	15	20	30	65
خسارة انخفاض القيمة	(15)	(8)	(12)	(35)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	12	18	30

يلاحظ أنه تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة. ثم بعد ذلك توزيع باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من

[6] الفقرة 105 من معيار المحاسبة الدولي رقم (36)

الأصول وبنسبة 20 : 30 بين المباني والآلات والمعدات ذات القيمة الدفترية (40% : 60%) على التوالي وكما يلي:

المباني = (35-15) × 40% = 8 مليون

الآلات والمعدات = (35-15) × 60% = 12 مليون

13. توقيت إختبار إنخفاض القيمة Timing of Impairment Tests

أ. يمكن تنفيذ إختبار إنخفاض أو تدني قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال السنة، شريطة تنفيذ الإختبار في نفس الوقت من كل عام. إذا كان هناك أكثر من وحدة نقد يمكن إجراء إختبار التدني في أوقات مختلفة لكل وحدة.

ب. يستثنى من ذلك، عند شراء وحدة توليد النقد في عملية إندماج الأعمال خلال الفترة المالية الحالية، في الحالة يجب إجراء إختبار تدني قيمة وحدة توليد النقد (الشركة المشتراة) قبل إنتهاء السنة المالية الحالية.

ج. يمكن الإعتماد على القيمة القابلة للإسترداد المحتسبة في فترة سابقة لوحدة توليد النقد إذا لم تتغير مكونات الأصول والإلتزامات لوحدة توليد النقد وكانت القيمة القابلة للإسترداد أكبر بشكل كثير من القيمة الدفترية المسجلة لوحدة توليد النقد، ولا يوجد إحتمالية لوجود خسارة تدني.

14. عكس خسارة إنخفاض القيمة Reversing an Impairment Loss

عند إرتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة، يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:

أ. يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم مإذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المُعترف بها سابقاً **(بإستثناء الشهرة والتي لا ينطبق عليها ذلك)**[7] لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت، وعند وجود مثل هذه الأدلة، يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

ب. عند إستعادة خسارة التدني نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية) يتم عكس خسارة الإنخفاض المُعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهتلاك للفترات المستقبلية.

[7] بموجب التفسير رقم 10 "إعداد التقارير المرحلية وانخفاض القيمة" الصادر عن لجنة التفسيرات فإن على المنشأة أن لا تعكس خسارة انخفاض القيمة المُعترف بها في فترة مرحلية سابقة فيما يتعلق بالشهرة.

ج. يجب أن يتم الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل بمقدار يصل فقط إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل.

د. يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد – ماعدا الشهرة – على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل إفرادي.

مثال (10)

في 2022/12/31 بلغ إجمالي الإستثمار المسجل في الشركة التابعة (ص) (وحدة توليد النقد) بمبلغ 600,000 دينار، منها شهرة 120,000 دينار وصافي الأصول الأخرى 480,000 دينار، وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد في 2022/12/31 مبلغ 360,000 دينار.

المطلوب: إحسب خسارة الإنخفاض وبيّن كيفية تخصيصها.

حل مثال (10)

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية	120,000 دينار	480,000 دينار	600,000 دينار
– **خسارة التدني**	(120,000)	(120,000)	(240,000)
القيمة القابلة للإسترداد	0	360,000 دينار	360,000 دينار

مثال (11)

في المثال رقم (10) السابق إفرض أن القيمة القابلة للإسترداد لصافي أصول الشركة التابعة (ص) قد بلغت في 2023/12/31 ما قيمته 450,000 دينار. يتم إهتلاك الأصول بمعدل 15% من القيمة المسجلة للأصل (قسط متناقص).

حل مثال (11)

بالنسبة للشهرة لا يتم عكس خسارة الإنخفاض للشهرة بعد الإعتراف بخسارة التدني لها في تاريخ سابق أي لا يتم إستعادتها. ويتم زيادة القيمة المسجلة لصافي الأصول كما لو أن الإنخفاض في القيمة لم يحدث، وكما يلي:

- قيمة صافي الأصول المسجل بالدفاتر قبل إستعادة التدني:

  = 360,000 – 360,000 × 15% = 306,000 دينار.

- قيمة صافي الأصول لو لم يحدث تدني في الفترة السابقة:

  = 480,000 – 480,000 × 15% = 408,000 دينار

وبالتالي يتم إستعادة (عكس) خسارة التدني = 408,000 – 306,000

= 102,000 دينار

الجدول التالي يوضح الأرصدة في 2023/12/31 ومبلغ إستعادة خسارة التدني:

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية – (360,000 – 360,000 ×15%)	-	306,000 دينار	306,000 دينار
عكس خسارة التدني (أرباح)	-	102,000	102,000
القيمة القابلة للإسترداد	0	**408,000 دينار**	**408,000 دينار**

15. الإفصاح Disclosure

أ. يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

- مبلغ خسائر الإنخفاض المُعترف بها في بيان الدخل الشامل خلال الفترة وبنود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.
- مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المُعترف بها في الربح والخسارة خلال الفترة وبنود بيان الدخل الشامل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.
- مبلغ خسائر الإنخفاض المُعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.
- المبالغ المعكوسة لخسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل الشامل الآخر خلال الفترة.

ب. عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لخسارة التدني، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسارة التدني في قيمة الأصول.
- مبلغ خسارة الإنخفاض وإستعادة خسارة الإنخفاض.
- إذا كان التدني في قيمة أصل مفرد، الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتمي له الأصل.
- أما إذا كان التدني في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض وإستعادة خسائر الإنخفاض.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.

- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستخدام، يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

ج. يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم إستخدامها لتحديد القيمة القابلة للإسترداد

د. يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر إنخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي إستعادة خسائر التدني المُعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بتلك الخسائر.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) على ما يلي:

أ- الأصول المالية
ب- المخزون
ج- الممتلكات والمباني والمعدات
د- الأصول المُحتفظ بها برسم البيع

2. إن القيمة قيد الإستعمال للأصل هي:

أ- القيمة السوقية
ب- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن استخدام الأصل أو بيعه
ج- القيمة العادلة للأصل بعد تنزيل مصاريف البيع أو القيمة السوقية أيهما أعلى
د- قيمة الأصل الظاهرة في الميزانية

3. القيمة القابلة للإسترداد هي:

أ- القيمة قيد الإستعمال للأصل
ب- صافي القيمة العادلة للأصل
ج- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
د- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أكبر

4. تغطي عادة تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مدة أقصاها:

أ- 10 سنوات
ب- 5 سنوات
ج- 20 سنة
د- فترة تحددها المنشأة

5. عند إحتساب تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عند إحتساب التدني، فإن واحدة من التدفقات النقدية التالية يجب عدم أخذها بالإعتبار:

أ- دفعات ضريبة الدخل
ب- التدفقات النقدية الناجمة عن التصرف بالأصل
ج- التدفقات النقدية من بيع الأصول المنتجة من خلال ذلك الأصل
د- مدفوعات صيانة الأصل

6. يجب إجراء إختبار التدني للشهرة:

أ- كل 5 سنوات
ب- عند وجود مؤشرات على التدني
ج- سنوياً
د- عند شراء شركة تابعة

7. عند وجود إرتفاع في قيمة وحدة توليد النقد والتي سبق وأن تعرضت للتدني في قيمتها، يتم الإعتراف بإستعادة (عكس) خسارة التدني للشهرة ضمن:

أ- كدخل ضمن قائمة الدخل
ب- كفروقات تقييم ضمن حقوق الملكية
ج- زيادة قيمة الأصول غير الملموسة الأخرى
د- لا يتم الإعتراف بها على الإطلاق

8. يجب تحميل خسارة تدني المعدات المُعاد تقييمها في فترة سابقة على:

أ- قائمة الدخل
ب- فائض إعادة التقييم المتعلق بالمعدات
ج- الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة
د- الإحتياطي الإختياري

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين التاليين (9-10)</u>

في 2020/12/31 أظهرت سجلات الشركة الذهبية تكلفة لمعدات موجودة لديها تبلغ 200,000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 60,000 دينار. ولدى إجراء إختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود إنخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 110,000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 10,000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 95,000 دينار. العمر المتبقي للمعدات بذلك التاريخ 4 سنوات والإهتلاك بالقسط الثابت.

9. إن خسارة التدني المُعترف بها في 2020/12/31 تبلغ:

أ- 45,000 دينار
ب- 40,000 دينار
ج- 30,000 دينار
د- صفر

10. بافتراض أن القيمة القابلة للإسترداد للمعدات بلغت في 2021/12/31 ما قيمته 120,000 دينار. فإن أرباح إستعادة التدني المُعترف بها تبلغ:

أ- 30,000 دينار
ب- 40,000 دينار
ج- 45,000 دينار
د- 33,750 دينار

التمرين الثاني:

لدى شركة المجد وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	6 مليون
الحفارات	10 مليون
المباني	30 مليون
المجموع	**46 مليون**

وفي 2021/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 28 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

التمرين الثالث:

في 2021/1/1 إشترت الشركة العلالي 70% من أسهم وحصص حقوق الملكية للشركة المستقلة للنقل بمبلغ 140,000 دينار، وقد بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الأردنية 150,000 دينار.

وقد بلغت القيمة القابلة للإسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة – المستقلة للنقل) في 2021/12/31 مبلغ 113,000 دينار. وتم إحتساب الحصة غير المسيطر عليها على أساس بحصتها التناسبية من القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة في تاريخ الإستملاك.

المطلوب:

1. إحتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة الأم عند التملك.
2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة المستقلة) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني إن وجدت.

التمرين الرابع:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالآلات لدى الشركة الوطنية:

- التكلفة التاريخية للآلات 280,000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك في 2021/12/31 بقيمة 50,000 دينار.
- في هذا التاريخ (2021/12/31) تلقت الشركة الوطنية عرض من إحدى الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة لشراء الآلات بمبلغ 180,000 دينار، وتقدر مصاريف تفكيك الآلات بمبلغ 5000 دينار تتحملها الشركة الراغبة بالشراء.

- تم تقدير القيمة قيد الإستعمال والناتجة من خصم التدفقات النقدية المتوقعة من استعمال الآلات خلال العمر الإنتاجي المتبقي لها والبالغ 5 سنوات (بما في ذلك القيمة المتبقية المقدرة) بمبلغ إجمالي 190,000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة خسارة التدني في قيمة المعدات.

التمرين الخامس:

في 2020/1/1 اشترت الشركة العربية للنفط معدات بمبلغ 900,000 دينار، ولدى إجراء اختبار التدني نهاية عامي 2020 و 2021 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 650,000 دينار 830,000 دينار على التوالي. والعمر الإنتاجي المقدر 9 سنوات وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2020 و2021.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ب	د	ب	أ	ج	د	ب	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

البيان	الشهرة	الحفارات	المباني	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	6	10	30	46
خسارة انخفاض القيمة	(6)	(3)	(9)	(18)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	7	21	28

إجابة التمرين الثالث:

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = 140,000 – 70% × 150,000 = 35,000 دينار. أو

الشهرة = تكلفة الشراء + حصة غير المسيطر عليها – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة
= (140,000 + 30% × 150,000) – 150,000
= 35,000 دينار

2. إحتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة المستقلة):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (المستقلة) في دفاتر شركة (العلالي) عدا الشهرة (140,000–35,000) =	105,000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر شركة العلالي (القابضة)	35,000 دينار
المجموع	**140,000 دينار**
يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير مُعترف بها) (35,000÷ 70%) = 50,000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 15,000 (50,000–35,000)	15,000 دينار
القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة – إفتراضاً –	**155,000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للإسترداد	(113,000) دينار
خسارة إنخفاض القيمة	**42,000 دينار**

3. يتم تنزيل خسارة التدني من الشهرة، وبما أن خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم إحتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 29,400 دينار (42,000 × 70%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 5600 دينار (35,000 – 29,400).

إجابة التمرين الرابع:

بداية يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمعدات وهي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى**.

- القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع تساوي 180,000 دينار، لم يتم طرح مصاريف الشراء لأن المشتري هو من يتحملها.

- القيمة قيد الإستعمال والتي تمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل تبلغ 190,000 دينار.
- القيمة القابلة للإسترداد للمعدات 190,000 دينار (القيمة الأعلى من بين 180,000 دينار و 190,000 دينار).
- القيمة الدفترية للمعدات = 280,000 – 50,000 = 230,000 دينار.

خسارة التدني = 230,000 – 190,000 = 40,000 دينار.

إجابة التمرين الخامس:

- **نهاية عام 2020:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإهتلاك)

= 650,000 – (900,000 – 100,000)

= – 150,000 دينار (خسارة تدني)

ويتم إثبات القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ خسائر تدني المعدات		150,000
	إلى حـ/ مجمع تدني المعدات	150,000	

- **نهاية عام 2021:**

القيمة الدفترية للمعدات

= التكلفة	900,000
مجمع الإهتلاك (100,000 + 8/650,000)	(181,250)
مجمع التدني	(150,000)
القيمة الدفترية 2021/12/31	568,750 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 830,000 – 568,750

= 261,250 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (150,000).
- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بإفتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الإطفاء

(2× 100,000) – 900,000 =

= 700,000 دينار

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 131,250 دينار (700,000 – 568,750).

ويتم إعداد القيد التالي:

2021/12/31	من حـ/ مجمع تدني المعدات		150,000
	حـ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	131,250	
	حـ/ مجمع الإهتلاك للمعدات	18,750	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الحادي عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (38)

الأصول غير الملموسة

Intangible Assets

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة" ونطاق تطبيقه.
2. تعريف الأصل غير الملموس وخصائصه.
3. شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس وكيفية قياسه.
4. الشراء المنفصل للأصل غير الملموس.
5. المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير R&D Costs.
6. بيان المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول غير الملموسة بعضها ببعض.
7. معالجة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والشهرة المولدة داخلياً.
8. بيان القياس اللاحق للأصول غير الملموسة: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
9. التعرف على معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
10. بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء الأصول غير الملموسة.
11. بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

1. مقدمة

تمتلك منشآت الأعمال الكثير من أصناف الأصول الملموسة المتداولة وغير المتداولة، إضافة إلى الأصول المالية ولكن لا يقتصر الأمر على ذلك فهناك الأصول غير الملموسة والتي أصبحت تشكل للعديد من الشركات جزء كبير من إجمالي الأصول، وعلى سبيل المثال تعتبر العلامة التجارية من عوامل نجاح الكثير من الشركات الكبرى كشركات الإتصالات مثلاً. وتنبع الصعوبة في التعامل مع موضوع الأصول غير الملموسة من أن هذه الأصول ليس لها وجود مادي وهناك الكثير منها مستخدم لدى المنشأة وغير ظاهر في القوائم المالية نظراً لصعوبة قياس قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً وقوائم العملاء المولدة داخلياً وغيرها من الأصول.

ومن الشائعة على الأصول غير الملموسة ما يلي:

- الشهرة Goodwill
- براءة Patents
- العلامة التجارية Trademark
- الإسم التجاري Tradename
- حقوق التأليف Copyrights
- حقوق الإمتياز Franchise
- قوائم العملاء Custmer List
- برامج الحاسوب Computer Software

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إلى وصف معايير الإعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، ويمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم إستثمارات المنشأة في الأصول غير الملموسة. كما يبين المعيار كيفية قياس القيمة الدفترية المسجلة للأصل غير الملموس وتوضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني إن وجدت، ويحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول.

3. نطاق المعيار Scope

أ- تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بإستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي آخر.
- الأصول المالية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، الأدوات المالية: العرض.

- الإعتراف والقياس لأصول الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار التقرير المالي الدولي رقم (6) " إستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها".
- الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

ب- عندما يحدد معيار آخر المحاسبة عن نوع محدد لأصل غير ملموس، فيجب على المنشأة أن تطبق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، **لا ينطبق هذا المعيار** على:

- الأصول غير الملموسة المُحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي وتعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".
- الأصول الضريبية المؤجلة والتي يعالجها معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- عقود الإيجار للأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار".
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)" منافع الموظفين".
- الأصول المالية كما تعريفها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (32). وقد تم تناول الإعتراف والقياس لبعض الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (27) "القوائم المالية المنفصلة" وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والمعيار الدولي التقارير المالية رقم (10) "القوائم المالية الموحدة".
- الشهرة الناجمة من إندماج الأعمال بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (3).
- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (17) "عقود التأمين".
- الأصول غير المتداولة وغير الملموسة المصنفة كمُحتفظ بها للبيع (أو الداخلة ضمن مجموعة التصرف Disposal Group المصنفة كمُحتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي التقارير المالية رقم (5).
- الأصول الناتجة من العقود مع العملاء التي تم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15) "الإيرادات من العقود مع العملاء".

ج- قد تشتمل بعض الأصول غير الملموسة في، أو على كيان مادي مثل قرص مدمج (في حالة برنامج الحاسب الآلي)، أو وثيقة نظامية (في حالة ترخيص أو براءة اختراع) أو فيلم. وعند تحديد ما إذا كان يجب معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وملموسة – معاً – بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "المباني والآلات والمعدات"، أو على أنه غير ملموس بموجب هذا المعيار، تستخدم المنشأة الإجتهاد الشخصي لتقدير أي عنصر يُعد أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال، يعتبر برنامج الحاسب الآلي، الذي يعتبر جزءً لا يتجزأ من جهاز الحاسوب ولا يعمل بدونها

تعتبر جزء من تكلفة جهاز الحاسوب أي يعتبر ملموس (ثابت) بموجب معيار IAS 16، أما برامج الحاسوب التي لا تعتبر جزء لا يتجزأ من جهاز الحاسوب فإنه يُعالج على أنه غير ملموس.

د- ينطبق هذا المعيار على تكاليف الإعلانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وتُوجه أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة. بناءً عليه، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الأنشطة له كيان مادي (مثل نموذج أولي مثل الروبوت)، فإن العنصر المادي للأصل يُعد ثانوياً لمكونه غير الملموس، أي المعرفة الكامنة فيه.

هـ- الحقوق المُحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصورة المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات، وبراءات، وحقوق التأليف والنشر تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتستثنى من نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (16) IFRS.

4. التعريفات Definitions

الأصل غير الملموس An Intangible Asset

غير نقدي[1] قابل للتحديد وليس له جوهر مادي وتسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الذاتي. ومن التعريف السابق فإن البند غير الملموس يستوفي تعريف الأصل غير الملموس فقط إذا توفرت الشروط الثلاثة التالية:

أ- المنافع الإقتصادية المستقبلية:

يتوقع الحصول على منافع إقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية واردة نتيجة إقتناء أو إستخدام تلك الأصول في بيع البضاعة أو تقديم الخدمات أو منافع أخرى مثل تخفيض التكاليف فعلى سبيل المثال، قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

ب- السيطرة:

تتم سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية من ذلك الأصل. وتستطيع منع الغير من الحصول على هذه المنافع وذلك من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات، في حين لا يمكن الإعتراف بمهارات العمال أو بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لأن المنشأة لا تملك السيطرة على منع العمال أو الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المنشأة.

[1] الأصل النقدي: تمثل النقود المُحتفظ بها وأصول سيتم استلامها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

ج- قابلية التحديد:

يجب أن تكون النفقات على بند ما **قابلة للتحديد** بشكل منفصل لتمييزها عن الشهرة. ويلبي الأصل قابلية التحديد عندما:

- يكون من الممكن فصله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره إما بشكل فردي أو بالاشتراك مع عقد أو أو إلتزام ذو علاقة. أو
- ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن الحقوق أو الإلتزامات الأخرى.

البحث Research: هو إستقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.

التطوير Development: تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

الإطفاء Amortization: هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية arm's length transaction وفي سوق نشط.

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس الوارد سابقاً ويلبي معايير الإعتراف التالية:

أ- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.

ب- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

يجب أن يُقاس الأصل غير الملموس -بشكل أولي- بالتكلفة. وأي غير ملموس لا يستوفي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

1.5 الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض.

2.5 القياس Measurement

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" كما يلي:

أ- تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم تم إقتناؤه بشكل منفصل (من خلال الشراء) مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية.
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل.

ب- وهناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، ويسجل الفرق بين السعر النقدي المعادل وإجمالي المدفوعات على أنه مصاريف فائدة على مدى فترة الإئتمان ضمن بيان الدخل. ما لم تُرسمل مثل هذه الفائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض."
- تكاليف تقديم (طرح) منتج جديد أو خدمة جديدة: مثل مصاريف الدعاية والترويج والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء، بما في ذلك تكاليف تدريب العاملين.
- التكاليف الإدارية.
- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام.
- الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل أي (تلك التي يتم تحملها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات الأصل).

ج- تملك غير ملموس من خلال إندماج الأعمال:

عند حدوث اندماج والذي يمثل قيام شركة بشراء صافي أصول شركة أخرى، حيث تنتقل أصول وإلتزامات الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية وينتهي وجود الشركة المشتراة، ففي مثل هذه الحالة فإن قيد عملية الشراء في دفاتر الشركة المشترية، قد يتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

1- أصول غير ملموسة معرفة ومحددة، كوجود براءة اختراع أو حقوق تأليف أو علامة تجارية لدى الشركة المشتراة، وانتقال السيطرة عليها إلى الشركة المشترية. ويتم الإعتراف بها بالقيمة العادلة لها في تاريخ الشراء وفقاً لما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال".

2- الشهرة: والتي تمثل زيادة تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، **وصافي الأصول = القيمة العادلة للأصول – القيمة العادلة للإلتزامات).**

مثال (1)

في 2020/4/4 أشترت شركة أدوية الرازي براءة إختراع بمبلغ 85,000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 6000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية لإثبات شراء براءة.

حل مثال (1)

2020/4/4	من حـ/ حقوق اختراع		91,000
	إلى حـ/ النقدية	91,000	

د- مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر:

عند إمتلاك غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشتري (المستلم) بالقيمة العادلة {فإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة – بطريقة يمكن الإعتماد عليها – لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، فإن القيمة العادلة **للأصل المُتنازل** عنه تُستخدم لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم بَيّنه بشكل أكثر وضوحاً}. أي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل سواء كانت متشابهة أم غير المتشابهة، ما لم يكن التبادل يفتقر إلى الجوهر التجاري[2] أو أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية، (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة أو علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً) وفي هذه الحالة يجب قياس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

[2] **ويكون لمعاملة مُبادلة جوهر تجاري عندما:**

(أ) يختلف تكوين (أي مخاطر، وتوقيت، ومبلغ) التدفقات النقدية من الأصل المُستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل الصادر؛ أو

(ب) تتغير، نتيجة للمُبادلة، القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المُتأثر بالمعاملة؛

(ج) يكون الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

مثال (2)

قامت شركة العروبة بمبادلة علامة تجارية قيمتها الدفترية بسجلات الشركة 75,000 دينار وقيمتها العادلة 80,000 دينار، مقابل استلام براءة اختراع من شركة المجد قيمتها العادلة 85,000 دينار .

المطلوب: إثبات قيد المبادلة بسجلات شركة العروبة.

حل مثال (2)

80,000		من حـ/ براءة اختراع
	75,000	إلى حـ/ العلامة التجارية
	5000	حـ/ مكاسب مبادلة أصول غير ملموسة

هـ- الامتلاك من خلال منحة حكومية Acquisition by way of a Government Grant

عند إمتلاك غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل قيمة رمزية من خلال منحة حكومية، مثل حقوق الهبوط بالمطار أو حصول المنشأة على حقوق ترخيص مجاني لمحطة راديو أو تلفزيون، أو حصص استيراد فإنه وبموجب **معيار المحاسبة الدولي رقم (20) "المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"** فإن المنشأة يمكنها الإختيار بين واحدة من المعالجات التالية عند الإعتراف الأولي:

- الإعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة للأصل غير الملموس. أو
- الإعتراف بالأصل غير الملموس بمبلغ رمزي A Nominal Amount (دينار واحد) مضافاً إليها أي نفقات تعود – بشكل مباشر – إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

6. الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Intangibles

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي **يمنع** المعيار الإعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية.

وكقاعدة عامة **يمنع** معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً نظراً لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للإنفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مُسيطر عليه من قبل المنشأة والذي يمكن قياسه بالتكلفة – بطريقة يمكن الإعتماد عليها.

ويمكن بيان متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بهذا الخصوص كما يلي:

1. يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس لأن الشهرة هنا غير قابلة للتحديد أو الفصل بمبلغ معين ولا تنشأ عن حقوق قانونية أو تعاقدية.
2. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

1.6 تكاليف البحث والتطوير Research & Developments

1.1.6 التكاليف خلال مرحلة البحث

تعتبر التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، نظراً لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود الأصل غير الملموس ولم يتم تطوير غير ملموس. ومن على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، عملية تطبيق لنتائج البحث، البحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2.1.6 التكاليف خلال مرحلة التطوير

يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الإعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة، وبشكل عام يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات ما يلي:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

ومن على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير الملموس، تصميم وتشييد وإختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الإستعمال، تصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة، وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي إستوفى تعريف الأصل غير الملموس كافة النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة قادر على العمل وفق رغبة الإدارة ما يلي:

- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
- الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.

- رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة.
- مصاريف إطفاء براءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

أما المصاريف المتعلقة بمصاريف تدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة والمصاريف الثابتة العامة لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

ويتم رسملة التكاليف المنفقة كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس عند تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس المذكورة سابقاً. **ولا يجوز** الإعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس، والمُعترف به سابقاً كمصروف، على أنه جزء من تكلفة غير ملموس في تاريخ لاحق (أي أن المصاريف المُعترف بها سابقاً في القوائم المالية كمصروف لا يتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس خلال مرحلة التطوير).

مثال (3)

تقوم شركة تطوير المنتجات الجديدة بالعديد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال، وخلال أحد الأبحاث التي قامت بها الشركة تم اكتشاف منتج جديد، وقد بدأت الشركة في 2020/1/1 مرحلة تطوير المنتج لتصنيعه وبيعه، وفي 2020/7/1 تأكدت الشركة من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس. بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير المنتج 500,000 دينار خلال العام 2020، منها 150,000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2020/1/1 ولغاية 2020/6/30. علماً بأن الشركة تعد قوائم نصف سنوية.

المطلوب: بيّن كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية تطوير المنتج خلال العام 2020 وإثبات القيد اللازم.

حل مثال (3)

تعتبر المبالغ المنفقة اعتباراً من 2020/7/1 والبالغة 350,000 دينار (150,000-500,000) أصلاً غير ملموس نظراً لأن الشركة تأكدت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار رقم (38)، للإعتراف بعملية تطوير المنتج الجديد كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. أما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 150,000 دينار فتعتبر مصاريف فترة.

ويتم إعداد القيد التالي:

من حـ/ براءة		350,000
إلى حـ/ النقدية	350,000	

مثال (4)

بتاريخ 2020/1/1 بدأت شركة المخترعون لتطوير اللقاحات بمحاولة بحثية للوصول إلى لقاح مضاد لإنفلونزا الخنازير. وبتاريخ 2021/7/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة لتصبح جاهزة للبيع أو التصنيع. وقد تحققت بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2021.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2020/1/1 وحتى 2021/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد أولية كيماوية مستخدمة	60,000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	80,000 دينار	تصرف شهرياً وبانتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها خصيصاً للمشروع	20,000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك.
رسوم تسجيل براءة	10,000 دينار	

المطلوب: إحتساب واثبات قيمة (براءة) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة رقم (38).

حل مثال (4)

إن شروط الرسملة لبراءة قد تحققت بتاريخ 2021/7/1 وبالتالي يتم رسملة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2021 وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 15,000 دينار (24/6 × 60,000)
- أجور ورواتب الباحثين 20,000 دينار (24/6 × 80,000)
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار (24/6 × 20,000)
- رسوم تسجيل براءة 10,000 دينار

المجموع 50,000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسمل فتعتبر لمرحلة البحث ويعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعتراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

50,000		من حـ/ براءة اختراع
	30,000	إلى حـ/ النقدية (10,000+20,000)
	15,000	حـ/ مخزون مواد أولية كيماوية
	5000	حـ/ أجهزة ومعدات

7. مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

Establishment Costs and Pre-operating Costs

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:

- **مصاريف التأسيس:** وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.
- **مصاريف ما قبل التشغيل:** وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

مثال (5)

في الفترة من 2020/1/1 – 2020/3/31 دفع الشركاء في شركة البروج "قيد التأسيس" المبالغ التالية كمصاريف تأسيس وما قبل التشغيل وتشمل:

- 8000 دينار مصاريف دراسة جدوى إقتصادية.
- 6000 دينار رواتب وأجور.
- 1000 دينار رسوم انتساب لغرفة التجارة.

المطلوب: بيّن كيفية معالجة هذه المصاريف في قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة كما في 2020/3/31، وعند إعداد القوائم المالية في 2020/12/31.

حل مثال (5)

ستظهر قائمة المركز المالي الإفتتاحية وضمن الأصول رصيد 9000 دينار كمصاريف تأسيس، ومبلغ 6000 دينار مصاريف ما قبل التشغيل. وعند إعداد القوائم المالية في 2020/12/31 سيتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ ملخص الدخل		15,000
	إلى حـ/ مصاريف التأسيس	9000	
	حـ/ مصاريف ما قبل التشغيل	6000	

8. برامج الحاسوب Computer Softwares

يتم معالجة برامج الحاسوب المولدة داخلياً وفقاً لما تم توضيحة سابقاً بالنسبة للأصول غير الملموسة في مرحلة التطوير، بحيث إذا ثبتت الجدوى الفنية لبرامج الحاسوب وكان بالإمكان قياس تكلفتها بموثوقية، فيتم هنا رسملة هذه البرامج كأصل غير ملموس.

وقد تلجأ المنشأة لشراء برامج حاسوب من طرف آخر لإستخدامها داخلياً، ويمكن تقسيمها إلى:

1.8 برامج التشغيل Operating Software

ويُقصد بها البرامج التي لا يعمل جهاز الحاسوب بدونها، مثل أنظمة تشغيل Windows وغيرها، فيتم معالجتها كجزء من تكلفة الحاسوب نفسه أي من تكلفة Hardware لأن الحاسوب بدونها لا يعمل وهي تربط أجزاء الحاسوب بعضها ببعض. وتعامل أجهزة الحاسوب كممتلكات والمباني والمعدات بموجب معيار رقم (16).

2.8 البرامج الخاصة Softwares

وتتضمن البرامج المستخدمة من قبل المنشأة لأغراض إدارية أو مالية أو رقابية أو للإنتاج مثل برامج الموارد البشرية وبرامج المحاسبة والمستودعات وغيرها. ويتم الإعتراف بهذه البرامج كأصل غير ملموس بتكلفة الشراء شاملة كافة التكاليف المتكبدة حتى يصبح جاهز للاستخدام.

9. العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس
Amortization Period and Useful Life

يتم تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين هما:

- أصول غير ملموسة لها عمر محدد سواء بعقد قانوني أو بمنافع زمنية محددة مثل رخصة صيد اسماك لفترة محددة، ويجب إطفائها على العمر الإنتاجي لها.
- أصول غير ملموسة ليس لها عمر إنتاجي محدد أو فترة محددة للإستفادة منها، مثل شراء المنشأة لبراءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة أو عمر إنتاجي محدد للإستفادة منها، أو الشهرة، والتي يجب عدم إحتساب إطفاء لها.

1.9 الأصول غير الملموسة التي يجب إطفائها

أ- يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب إطفائه حسب طبيعته، ويمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، واستقرار الصناعة، والإستخدام المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية. وفي حالة اختلاف العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الأقل لغايات إحتساب قسط الإطفاء السنوي.

ب- يجب توزيع المبلغ القابل للإهتلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر غير التكلفة، مثلاً في نموذج إعادة التقييم)

مطروحاً منه قيمته المتبقية. **ويبدأ الإطفاء** عندما يكون الأصل جاهزاً للإستخدام ولا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس عندما يتوقف استخدامه، ويتوقف الإطفاء عندما يتم إلغاء الإعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (5).

ج- يتم إعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة إلى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.

د- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً، ويتم معاملة هذه التغيرات محاسبياً كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) كما هو موضح في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

مثال (6)

في 2020/1/1 حصلت شركة صيد أسماك على حقوق صيد أسماك من السلطات الحكومية في إحدى الدول ولمدة 8 سنوات بتكلفة بلغت 80,000 دينار، تم تقدير العمر الإنتاجي لمنافع رخصة الصيد لمدة 5 سنوات حيث يتوقع استنزاف الثروة السمكية في تلك المنطقة خلال 5 سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء حق رخصة الصيد.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2020.

حل مثال (6)

قيد شراء حقوق رخصة الصيد:

2020/1/1	من حـ/ حقوق رخصة الصيد إلى حـ/ النقدية	80,000	80,000

قيد إطفاء حقوق رخصة الصيد في نهاية العام 2020:

2020/12/31	من حـ/ مصروف إطفاء حقوق رخصة الصيد إلى حـ/ حقوق إختراع/ أو مجمع إطفاء حقوق إختراع	16,000	16,000

الإطفاء السنوي 16,000 = (80,000 ÷ 5)، وقد حسب على أساس العمر الإنتاجي نظراً لأنه أقل من العمر القانوني للأصل.

2.9 الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها

وهي الأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر محدد، حيث لا تخضع إلى الإطفاء وإنما تخضع لاختبار التدني وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (36) "تدني الموجودات". مثل الشهرة، ورخص التشغيل لشبكات الهاتف المحمول التي ليس لها تاريخ محدد، ورخص صيد الأسماك وغيرها.

وبموجب معيار المحاسبة رقم (36)، فإن المنشأة ملزمة بأن تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدود للتدني، وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد منه مع قيمته الدفترية وذلك:

أ- سنوياً، و

ب- حينما يكون هناك مؤشراً على أن قيمة الأصل غير الملموس ربما تكون قد تدنت Impaired (انخفاض غير مؤقت).

10. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

بعد الإعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1.10 نموذج التكلفة Cost Model

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة إن وجد.

2.10 نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة إن وجدت. ويجب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة القابلة للتداول أو رخص صيد الأسماك) وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي (38) المعنون "الأصول غير الملموسة":

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات والعلامات التجارية أو حقوق الإمتياز أو الأسماء التجارية ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة.

- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة إن وجدت.
- عند إعادة تقييم غير ملموس يتم الإعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "**فائض إعادة التقييم**" ويتم عرض فائض إعادة التقييم للفترة المالية الحالية ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل. وإذا حدث إنخفاض لاحق في قيمة الأصل المُعاد تقييمه يتم قيد الإنخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مديناً حتى يصبح رصيد الفائض صفراً وأي هبوط بعد ذلك يعتبر تدني يظهر كمصروف في بيان الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات".
- إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد إستنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند إرتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة –عند إعداد القوائم المالية– يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والإعتراف بأرباح إستعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبياً كما يلي:
  - إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس. أو
  - إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

مثال (7)

- لدى إحدى شركات الإتصالات رخصة تشغيل هاتف محمول في إحدى الدول تكلفتها 40 مليون دينار وقد تم شرائها في 2020/1/1، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 20 سنة، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2021/12/31 وكنتيجة لزيادة الطلب على خدمات الهاتف المحمول وعدم منح رخص جديدة لشركات أخرى إرتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 54 مليون دينار.

المطلوب: وضح المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الهاتف المحمول في 2021/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (7)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 2 مليون دينار سنوياً (40 ÷ 20) ورصيد مجمع الإطفاء نهاية عام 2021 (عامين) مبلغ 4 مليون دينار.
- تبلغ القيمة المسجلة للرخصة في 2021/12/31 = (التكلفة– مجمع الإطفاء) = 40 – 4 = 36 مليون دينار.
- يتم الإعتراف بزيادة القيمة العادلة للأصل غير الملموس المُعاد تقييمه في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية وضمن الدخل الشامل الآخر ويمكن إجراء المعالجة المحاسبية بالبديلين التاليين:

الطريقة الأولى: إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس:

القيمة العادلة =	54 مليون دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية)	(36) مليون دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**18 مليون دينار**

ويتم إثبات القيود التالية:

4		من حـ/ مجمع إطفاء رخصة الميناء	2021/12/31
14		حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	
	18	إلى حـ/ فائض إعادة التقييم	

الطريقة الثانية: إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة. وهنا نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة (50%)[3] من 36,000 دينار إلى 54,000 دينار.

الأرصدة قبل إعادة التقييم	بالمليون	الأرصدة قبل إعادة التقييم	بالمليون
التكلفة	40 دينار	التكلفة (40 + 40 × 50%)	60 دينار
– مجمع الإطفاء	(4) دينار	– مجمع الإطفاء (4 + 4 × 50%)	(6) دينار
القيمة المسجلة (الدفترية)	36 دينار	القيمة المسجلة (الدفترية)	54 دينار

[3] (36,000–54,000) ÷ 36,000 = 50%

20 مليون	2 مليون 18 مليون	من حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) إلى حـ/ مجمع الإطفاء حـ/ فائض إعادة التقييم	2004/12/31

نلاحظ مما سبق أن الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة من حيث ظهور فائض إعادة التقييم بمبلغ 18 مليون دينار.

11. تدني (انخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة Impairment of Intangibles

تخضع الأصول غير الملموسة لإختبار تدني القيمة (الإنخفاض) بشكل يشابه بشكل كبير تدني الأصول الملموسة (الممتلكات والمباني والمعدات). حيث يحدث التدني في قيمة الأصول غير الملموسة عندما تنخفض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة المسجلة (الدفترية) له، والقيمة القابلة للإسترداد هي القيمة من الإستعمال Value in use أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – مصاريف بيع الأصل المقدرة) أيهما أكبر.

وعند إجراء إختبار التدني للأصول غير الملموسة يتم التفريق **بين تدني الشهرة وتدني الأصول غير الملموسة الأخرى وكما يلي:**

1.11 إختبار تدني الشهرة

تظهر الشهرة محاسبياً عند شراء منشأة ما لصافي أصول منشأة أخرى أي حدوث اندماج، وكذلك قد تظهر الشهرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة سيطرة منشأة (الشركة الأم) على شركة أخرى (شركة تابعة) عند سيطرة الأم على أكثر من 50% من حقوق التصويت.

لذلك فإن الشهرة لا يتم شرائها بشكل مستقل عن الأصول الأخرى للمنشأة المشتراة، وعليه فإن إختبار التدني للشهرة لا يتم إلا من خلال إختبار التدني لصافي أصول الشركة المشتراة سواء في الإندماج أو السيطرة.

ويجب إجراء إختبار التدني سنوياً للشهرة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات على حدوث التدني. ويتم إجراء إختبار التدني للشهرة من خلال إجراء إختبار تدني للشركة المشتراة وهي ما تسمى وحدة توليد النقد حيث يتم إحتساب **خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد Impairment Loss for a Cash-generating Unit** كما يلي:

أ- يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.
- بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل إلى إجمالي الأصول.

ب- عند توزيع خسارة تدني القيمة على الأصول الأخرى، يجب أن لا تقل قيمة أي بعد التخفيض عن أي من القيم التالية أيهما أعلى:

- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال.
- صفر.

مثال (8)

لدى الشركة الإسلامية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	4 مليون
براءة	5 مليون
الآلات والمعدات	10 مليون
المجموع	**19 مليون**

وفي 2020/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 9 مليون دينار.

المطلوب: تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

حل مثال (8)

البيان	الشهرة	براءة	الآلات والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	4	5	10	19
خسارة انخفاض القيمة	(4)	(2)	(4)	(10)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	3	6	9

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة بالكامل.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول وبنسبة 1 : 2 بين براءة والآلات والمعدات ذات القيمة الدفترية (5 : 10 مليون) على التوالي. **ويتم إثبات القيد التالي:**

10		من حـ/ خسائر التدني	2020/12/31
	4	إلى حـ/ الشهرة	
	4	حـ/ مجمع تدني الآلات والمعدات	
	2	حـ/ براءة	

وفي الفترات اللاحقة وعند حدوث ارتفاع في القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه لا يجوز عكس خسارة التدني المستردة المتعلقة بالشهرة على الإطلاق وذلك لصعوبة التمييز كون الزيادة في قيمة الشهرة هي إستعادة للتدني السابق أو ظهور شهرة جديدة بعد حدوث التدني.

2.11 إختبار التدني للأصول غير الملموسة الأخرى عدا الشهرة

يتم الإعتراف بخسارة تدني الأصول غير الملموسة الأخرى عند وجود مؤشرات تدني إذا كان لها عمر محدد وتخضع للإطفاء، أما إذا كان الأصل غير الملموس ليس له عمر محدد وبالتالي لا يخضع للإطفاء كما ذكر سابقاً مثل (رخصة صيد الأسماك الدائمة) فإن إختبار التدني يجب أن يتم سنوياً وذلك بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات". ويتم إحتساب التدني وفق المعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة القابلة للإسترداد للأصل غير الملموس – القيمة المسجلة للأصل

وعند ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني مع مراعاة ما يلي:

أ- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق.

ب- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق.

مثال (9)

في 2019/1/1 اشترت الشركة العالمية رخصة تشغيل خطوط نقل الركاب من وإلى المطار لمدة 7 سنوات بمبلغ 140,000 دينار، ولدى إجراء إختبار التدني نهاية عامي 2019 و 2020 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 90,000 دينار و 115,000 دينار على التوالي. وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في إطفاء الأصول غير الملموسة.

المطلوب: إثبات قيود إختبار التدني نهاية عامي 2019 و 2020.

حل مثال (9)

- **نهاية عام 2019:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للاسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإطفاء)

= 90,000 – (140,000 – 20,000*)

= 30,000– دينار (خسارة تدني)

*مجمع الإطفاء نهاية 2019 = 140,000 ÷ 7 = 20,000 دينار

ويتم إثبات القيد التالي:

2019/12/31	من حـ/ خسائر تدني رخصة التشغيل		30,000
	إلى حـ/ مجمع تدني رخصة التشغيل	30,000	

- **نهاية عام 2020:**

القيمة الدفترية لرخصة التشغيل

= التكلفة 140,000

- مجمع الإطفاء (6/90,000 + 20,000) (35,000)
- مجمع التدني (30,000)

القيمة الدفترية 2020/12/31 75,000 دينار

الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني) = 115,000 – 75,000

= 40,000 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

أ- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (30,000).

ب-يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بافتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة – مجمع الإطفاء

= 140,000 – (2 × 20,000)

= 100,000 دينار

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 25,000 دينار (75,000 – 100,000).

ويتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ مجمع تدني رخصة التشغيل		30,000
	حـ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	25,000	
	حـ/ مجمع الإطفاء	5000	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

12. استبعاد الأصل غير ملموسة أو تخريده

Retirements and Disposals of Intangible Asset

يجب أن يُلغى إثبات الأصل غير الملموس من سجلات المنشأة في الحالات التالية:

أ- عند الإستبعاد (بالبيع أو المبادلة أو التبرع مثلاً)؛ أو

ب- عندما لا يُتوقع تدفق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو إستبعاده.

يتم إحتساب المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الإستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للأصل. ويجب أن يُثبت ضمن الربح أو الخسارة عندما يُلغى إثبات الأصل (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي (16) "الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الإستئجار). **ولا يجوز** أن تُصنف تلك المكاسب على أنها **إيراد**.

13. تكاليف تطوير الأصل غير الملموس

SIC Interpretation 32: Intangible Assets—Website Costs

يعتبر الموقع الإلكتروني Website للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحة الوصول إليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات هذا المعيار.

وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الإلكتروني لغايات الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها لا يتم رسملة هذه النفقات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، لذلك يجب إعتبار التكاليف المتكبدة في تطوير مثل هذا الموقع على أنها مصاريف ضمن بيان الدخل. أما إذا كان الموقع الإلكتروني لأغراض ممارسة النشاط كبيع السلعة أو تقديم الخدمة، فيتم الإعتراف بتكاليفه كأصل غير ملموس[4] وذلك **بموجب التفسير رقم (32)** الصادر عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية.

14. الإفصاح Disclosure

يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

- بيان إذا كان العمر الإنتاجي محدداً أو غير محدداً، وإذا كان محدداً يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة.
- إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.
- بند (بنود) بيان الدخل الشامل الآخر الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس.
- مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:
  - الإضافات، مبينة بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال إندماج الأعمال؛

[4] إذا كان مولد داخلياً يجب أن يستوفي شروط الإعتراف به كأصل والمذكورة سابقاً.

- الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي التقارير المالية (5) والإستبعادات الأخرى.
- الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر إنخفاض القيمة المُعترف بها أو المعكوسة في بيان الدخل الشامل الآخر بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) (إن وجدت).
- خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) (إن وجدت).
- خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) (إن وجدت).
- أية خسائر تم الإعتراف بها خلال الفترة؛ الإطفاء المُعترف به خلال الفترة.
- صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة.
- التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

– بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
– وصف أي فردي غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الإطفاء المتبقية لها.
– الأصول غير الملموسة التي يتم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمُعترف بها بموجب القيمة العادلة.
– مبلغ الإلتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.

إذا سجلت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:

– تاريخ إعادة التقييم.
– المبلغ المسجل للأصل المُعاد تقييمه.
– المبلغ المسجل الذي سيتم الإعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
– مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
– الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الإستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير مُعترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الإعتراف.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **واحدة مما يلي لا تعتبر ضمن الأصول غير الملموسة:**

أ- براءات
ب- تكاليف برامج التدريب الكبيرة
ج- حقوق النشر
د- قوائم العملاء

2. **أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس:**

أ- برامج الحاسوب الخاصة
ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول
ج- براءة
د- برامج تشغيل أجهزة الحاسوب

3. **في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):**

أ- القسط المتناقص
ب- القسط الثابت
ج- طريقة وحدات النشاط
د- لا يتم إطفائها

4. **يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:**

أ- كمصاريف فترة
ب- تعتبر غير ملموس
ج- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم
د- كمصاريف مدفوعة مقدماً

5. **واحدة مما يلي تعتبر مؤهلة كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38):**

أ- حملة دعاية واعلام لمنتج جديد
ب- خسارة عمليات من التجارب من التصنيع
ج- تكاليف البحث
د- تكلفة الموقع الإلكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها

6. **في 2021/1/1 أشترت شركة الإنتاج الصناعية علامة تجارية لأحد المنتجات بمبلغ 30,000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً، و1000 دينار عمولة للوسيط الذي أتم الصفقة. فإن تكلفة العلامة التجارية هي:**

أ- 35,000 دينار
ب- 34,000 دينار
ج- 31,000 دينار
د- 30,000 دينار

7. تم شراء علامة تجارية بمبلغ 60,000 دينار بكمبيالة مؤجلة الدفع لمدة عام وقد دفعت الشركة 2000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية، علماً بأن سعر شراء العلامة التجارية النقدي يبلغ 52,000 دينار. فإن قيمة العلامة التجارية ستظهر بدفاتر الشركة عند الإعتراف الأولي:

أ- 60,000 دينار ب- 62,000 دينار

ج- 54,000 دينار د- 52,000 دينار

8. يتم معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل كما يلي:

أ- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 5 سنوات ب- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 20 سنة

ج- يتم إطفائها بكامل قيمتها في بيان الدخل عند إعداد القوائم المالية السنوية د- يتم رسملتها ولا يتم إطفائها

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9- 10) التاليين:</u>

لدى الشركة الجنوبية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	**2 مليون**
العقارات	**6 مليون**
الآلات والمعدات	**4 مليون**
المجموع	**12 مليون**

وفي 2021/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 8 مليون دينار.

9. بعد تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد، فإن رصيد حساب الشهرة سيكون:

أ- 1 مليون دينار ب- 2 مليون دينار

ج- 1.33 مليون دينار د- صفر

10. رصيد حساب الآلات والمعدات بعد تخصيص خسارة التدني للأصول سيبلغ:

أ- 3 مليون دينار ب- 2.8 مليون دينار

ج- 3.2 مليون دينار د- 2.66 مليون دينار

التمرين الثاني:

في 2021/1/1 إشترت شركة حنين للأدوية حقوق اختراع أحد الأدوية لإستغلاله في تصنيع دواء لمرض الربو ولمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 120,000 دينار، ونظراً لإحتمالية ظهور اكتشافات جديدة في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الإنتاجي لحقوق بأربع سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء تكاليف حقوق.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2021.

التمرين الثالث:

- في 2020/1/1 إشترت شركة السعادة رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم الموجودة في جامعة القدس لمدة 5 سنوات وبتكلفة تبلغ 50,000 دينار، علماً بأن شروط العقد يسمح للشركة ببيع الرخصة للغير خلال فترة العقد. وقد استعملت الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2021/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة 65,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2021/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

التمرين الرابع:

بتاريخ 2021/1/1 بدأت شركة الرواد لتطوير العقاقير الطبية بمحاولة بحثية للوصول إلى علاج لمرض انخفاض ضغط الدم. وبتاريخ 2022/9/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة الطبية لتصبح جاهزة للبيع أو التصنيع. وقد تحققت بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2022.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2021/1/1 وحتى 2022/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد أولية كيماوية مستخدمة	48,000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	60,000 دينار	تصرف شهرياً وبانتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها خصيصاً للمشروع	30,000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك.
رسوم تسجيل براءة	12,000 دينار	

المطلوب: إحتساب وإثبات قيمة الأصل غير الملموس (براءة) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التمرين الخامس:

عدد الشروط الواجب توفرها في الأصل غير الملموس لكي يتم رسملة التكاليف المتكبدة عليه خلال مرحلة التطوير بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التمرين السادس:

لدى شركة البلاد وحدة توليد نقد (شركة مندمجة) والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية بتاريخ 2021/12/31:

الشهرة	2 مليون
علامات تجارية	8 مليون
الآلات والمعدات	4 مليون
العقارات	8 مليون
المجموع	**22 مليون**

وفي 2021/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد 15 مليون دينار.

المطلوب:

1. تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.
2. إعداد القيود اليومية لإثبات قيد خسارة التدني.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الاجابة	ب	د	ب	أ	د	أ	ج	ج	د	ج

إجابة التمرين الثاني:

- قيد شراء حقوق:

120,000		من حـ/ حقوق اختراع	2021/1/1
	120,000	إلى حـ/ النقدية	

- قيد إطفاء حقوق في نهاية العام 2021:

30,000		من حـ/ مصروف إطفاء حقوق اختراع	2021/12/31
	30,000	إلى حـ/ حقوق إختراع/ أو مجمع إطفاء حقوق إختراع	

إجابة التمرين الثالث:

القيمة العادلة =	65,000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية) 20,000-50,000	(30,000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**35,000 دينار**

ويتم إثبات القيود التالية:

20,000		من حـ/ مجمع إطفاء رخصة المقاصف والمطاعم	2021/12/31
15,000		حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	
	35,000	إلى حـ/ فائض إعادة التقييم	

إجابة التمرين الرابع:

إن شروط الرسملة لبراءة قد تحققت بتاريخ 2022/9/1 وبالتالي يتم رسملة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2022 (4 شهور) وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 8000 دينار (24/4 × 48,000)
- أجور ورواتب الباحثين 10,000 دينار (24/4 × 60,000)
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار (24/4 × 30,000)

- رسوم تسجيل براءة 12,000 دينار

المجموع 35,000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسمل فتعتبر لمرحلة البحث ويُعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعتراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

35,000		من حـ/ براءة إختراع
	22,000	إلى حـ/ النقدية
	8000	حـ/ مخزون مواد أولية كيماوية
	5000	حـ/ أجهزة ومعدات

إجابة التمرين الخامس:

يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

إجابة التمرين السادس:

البيان	الشهرة	علامات تجارية	الآلات والمعدات	العقارات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	2	8	4	8	22
خسارة انخفاض القيمة	(2)	(2)	(1)	(2)	(7)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	---	6	3	6	15

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة.

2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول التي تشمل العلامات التجارية و(الآلات والمعدات) والعقارات ذات القيمة الدفترية (8 : 4 : 8 مليون) على التوالي. **ويتم إثبات القيد التالي:**

7		من حـ/ خسائر التدني	2021/12/31
		إلى مذكورين	
	2	حـ/ الشهرة	
	1	حـ/ مجمع تدني الآلات والمعدات	
	2	حـ/ علامات تجارية	
	2	حـ/ مجمع تدني العقارات	

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الثاني عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (40)

الإستثمارات العقارية

Investment Property

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (40) :"الإستثمارات العقارية".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية".
3. استعراض الشروط اللازم توفرها للإعتراف بالإستثمارات العقارية من قبل المنشأة كأصول غير متداولة.
4. بيان وشرح المعالجة المحاسبية للقياس اللاحق بعد الإعتراف للإستثمارات العقارية.
5. عرض للمعايير والأسس الواجب مراعاتها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة إختيار المنشأة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية.
6. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لعمليات التحويل من وإلى الإستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفروقات في قيمة العقارات المحولة.
7. استعراض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية".

1. مقدمة

تقوم العديد من الشركات بإستثمار جزء من أموالها في الأراضي والمباني (العقارات) وذلك بهدف تأجير هذه العقارات للغير والحصول منها على إيرادات دورية محددة. كما تقوم بعض الشركات باستثمار أموالها في العقارات بهدف بيعها في الأجل المتوسط والطويل، ومن الشائع لدى البنوك الإسلامية مثلاً تخصيص محفظة إستثمارية في العقارات لأغراض البيع أو التأجير.

وقد تضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية" لمعالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه الإستثمارات من حيث الإعتراف والقياس والإفصاح.

ونشير هنا إلى أن إمتلاك العقارات والأراضي يعالج محاسبياً حسب هدف وصفة الاستخدام، فإذا تم تملكها لاستخدامها لمساعدة المنشأة في ممارسة نشاطها تعالج ضمن معيار المحاسبة رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات"، أما إذا تم إمتلاكها لأغراض المتاجرة بها فيتم تصنيفها ضمن المخزون وفق معيار رقم (2) "المخزون"، أما إذا كانت بغرض الإستثمار فيتم تطبيق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الإستثمارات العقارية".

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (40) إلى وصف المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في الإعتراف والقياس والإفصاح للإستثمارات العقارية.

ولا يشمل نطاق هذا المعيار ما يلي:

أ- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي. (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات").

ب- حقوق التعدين والإحتياطيات المعدنية مثل النفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة، حيث تعالج بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (6).

ومن الأمثلة على الممتلكات الإستثمارية التي يشملها هذا المعيار ما يلي:

أ. أرض مُحتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي للعمل.

ب. أرض مُحتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً.

ج. مبنى تمتلكه المنشأة أو (أصل حق استخدام يتعلق بمبنى محتفظ به بواسطة المنشأة) وتم تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

د. مبنى شاغر ولكن مُحتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

هـ. الممتلكات التي تم إنشاؤها أو تطويرها لتستخدم في المستقبل كإستثمارات عقارية.

فيما يلي أمثلة على البنود التي **لا تعتبر** إستثمارات عقارية، وبناءً عليه، تقع خارج نطاق هذا المعيار:

أ- عقار بقصد البيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة التشييد أو التطوير لمثل هذا البيع (أنظر معيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون").

ب- عقار يشغله[1] المالك (انظر IAS 16 و IFRS 16) بما في ذلك من بين أمور أخرى (عقار مُحتفظ به لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار مُحتفظ به للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار يشغله الموظفون (سواء يدفع الموظفون إيجاراً بأسعار السوق أم لا)، وعقار يشغله المالك بانتظار الإستبعاد.

ج- عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

4. تصنيف العقار على أنه إستثمار عقاري أو عقار يشغله المالك

Classification of property as investment property or owner-occupied property

فيما يلي بعض الإرشادات التي تحدد تصنيف العقار باعتباره إستثمار عقاري أو عقار مستخدم من قبل المنشأة للممارسة النشاط (أصل ثابت):

أ- أحياناً تستخدم المنشأة جزء من عقار ما وتؤجر الجزء الآخر. فإذا كان من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل) أو إيجارها بشكل منفصل بموجب عقد إيجار تمويلي عندها يتم محاسبة كل منهما بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن بيع الجزأين بشكل منفصل، عندها يتم التعامل مع العقار بأكمله على أنه ممتلكات إستثمارية إذا كان جزء بسيط من العقار مستخدم من قبل المالك.

ب- في بعض الحالات، تقدم المنشأة خدمات مساعدة لشاغلي العقار الذي تحتفظ به. تقوم المنشأة بمعالجة مثل هذا العقار على أنه **إستثمار عقاري** إذا كانت الخدمات غير مهمة بالنسبة للترتيب ككل، مثال ذالك عندما يقدم مالك مبنى مكتبي خدمات الأمن والصيانة إلى المستأجرين الذين يشغلون المبنى.

في حالات اخرى، تكون الخدمات المقدمة مهمة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تملك فندقاً وتديره ، فإن الخدمات المقدمة للنزلاء تكون مهمة بالنسبة للترتيب ككل. وبناءً عليه فإن فندقاً يديره المالك يعتبر عقاراً يشغله المالك (أصل ثابت) وليس استثماراً عقاراً.

ج- في بعض الحالات، تمتلك منشأة عقاراً يكون مؤجراً لشركتها الام أو لشركة تابعة اخرى في هذه الحالة يعتبر هذا العقار إستثمار عقاري في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة . في حين لا يعتبر هذا

[1] يُقصد هنا بعبارة **يشغله:** أي يستخدمة مالك العقار، بمعنى أن المنشأة تستخدم المبنى أو الأرض لممارسة نشاطها وأعمالها.

العقار كاستثمارات عقارية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة نظراً لأن العقار يعتبر عقاراً يشغله المالك من منظور المجموعة.

5. التعريفات Definitions

الإستثمارات العقارية Investment Property

هي أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما مُحتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام لإكتساب الإيجار أو من إرتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس لإستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية أو للبيع في سياق الأعمال العادية.

عقار يشغله المالك Owner-Occupied Property

هو العقار الذي يحتفظ به المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو تقديم خدمات أو للأغراض الإدارية.

القيمة العادلة للأصل Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

التكلفة Cost

هي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

6. الإعتراف بالإستثمارات العقارية Investments Property Recognition

أ- يتم الإعتراف بالممتلكات الإستثمارية كأصول عند توفر الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالممتلكات الإستثمارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الممتلكات الإستثمارية بموثوقية.

وتشمل تكلفة الممتلكات الإستثمارية كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء تلك الإستثمارات والتي تتكون من سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية المتعلقة بالخدمات القانونية والرسوم القانونية على شراء الممتلكات الإستثمارية.

ب- اقتناء استثمارات عقارية من خلال مبادلتها بأصول غير نقدية

- عند اقتناء إستثمارات عقارية من خلال عملية مبادلة مقابل أصول غير نقدية أخرى، يتم قياس تكلفة الإستثمارات العقارية **بالقيمة العادلة**. وإذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المستلم والأصل المتنازل عنه في عملية المبادلة فإن **القيمة العادلة للأصل المتنازل**

عنه تستخدم لقياس تكلفة الأصل الإستثماري المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً More Clearly Evident.

– واستثناءً للقاعدة السابقة إذا كانت عملية المبادلة تفتقد الجوهر[2] أو المضمون التجاري أو أنه لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو للأصل المتنازل عنه بموثوقية عندها يتم قياس الأصل المستلم **بالقيمة الدفترية** للأصل المتنازل عنه.

– يجب قياس الإستثمارات العقارية المُحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام A Right-of-Use Asset عند الإعتراف الأولي بها بالتكلفة وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (16) IFRS.[3]

ج- لا تعتبر التكاليف التالية ضمن تكلفة الإستثمارات العقارية:

– تكاليف بدء التشغيل Start-up costs، إلا إذا كانت ضرورية لتهيئة العقار ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من الإدارة.

– الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل أن يحقق العقار الإستثماري مستوى الإشغال المخطط له.

– إذا تم تأجيل الدفع مقابل عقار إستثماري، فإن تكلفته تكون هي السعر النقدي المعادل. ويتم إثبات الفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الإئتمان.

7. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ. عند إعداد القوائم المالية على المنشأة إختيار أياً مما يلي كسياسة محاسبية للمحاسبة عن الممتلكات الإستثمارية في الفترات اللاحقة للتملك:

- نموذج التكلفة، أو
- نموذج القيمة العادلة مع إظهار فروقات القيمة العادلة للممتلكات الإستثمارية ضمن بيان الدخل.

ب. يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، أما لغرض القياس (إذا استخدمت المنشأة نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا استخدمت نموذج التكلفة). ويشجع هذا المعيار المنشأة –ولكنها غير ملزمة بذلك– على قياس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية على أساس تقويم من قبل خبير تثمين مستقل لديه مؤهل مهني معرف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الإستثماري الذي يتم تقويمه.

---

[2] لتحديد مفهوم الجوهر التجاري يمكن الرجوع للفصل الثامن من هذا الكتاب– الفقرة 2.5 "المحاسبة عن مبادلة الأصول غير المتداولة بعضها ببعض".

[3] يتطلب معيار التقرير المالي رقم IFRS 16 قياس تكلفة حقوق الاستخدام بالقيمة الحالية لإلتزامات عقد الإيجار المستقبلية مضافاً إليها أية نقدية مدفوعة. (راجع فصل عقود الإيجار).

ج. يجوز للمنشأة أن:

1. تختار تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية التي تكون كضمان للإلتزامات (الممولة بإلتزامات) التي تدفع عائداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة للأصول أو مرتبطاً بالعوائد من تلك الأصول.
2. تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع العقارات الإستثمارية الأخرى، بغض النظر عما تم اختياره في البند (1).

د. وإذا تم إتباع نموذج التكلفة تظهر الممتلكات الإستثمارية بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك، أما إذا تم إتباع نموذج القيمة العادلة فإن القيمة العادلة يجب أن تمثل القيمة العادلة لتلك الإستثمارات وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة كما في تاريخ قائمة المركز المالي.

هـ. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل إلى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة[4] بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التخلص من الأصل، ويتم إفتراض أن القيمة المتبقية (صفر). لذلك من الممكن أن تحتفظ المنشأة بإستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة. وفي حالة إختيار المنشأة لنموذج التكلفة عليها الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بتاريخ إعداد القوائم المالية.

8. نموذج التكلفة Cost model

بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس إستثماراتها العقارية كما يلي:

أ- وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (5) IFRS "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، **إذا استوفت الشروط** لتصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع (أو المدرجة ضمن مجموعة التخلص التي تم تصنيفها على أنها مُحتفظ بها للبيع).

ب-وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (16) IFRS إذا كان مُحتفظ بها بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام وليس مُحتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (5) IFRS.

ج- وفقاً للمتطلبات الورادة في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) IAS لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى.

[4] يكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بطريقة يمكن الإعتماد عليها وعلى أساس مستمر فقط عندما يكون سوق العقارات المماثلة غير نشط (مثل وجود معاملات حديثة قليلة، أو أنه لا يوجد عروض أسعار حالياً أو أن أسعار المعاملات المرصودة تشير إلى أن البائع قد اضطر للبيع).

9. نموذج القيمة العادلة Fair Value Model

في حالة إختيار المنشأة نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية:

1. عند قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) على المنشأة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الإيجارية السوقية لعقود إيجار حالية، والإفتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الإستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية.
2. عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الإستثماري المُحتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.
3. عند تحديد القيمة المسجلة (الظاهرة بالميزانية) للإستثمارات العقارية بموجب نموذج القيمة العادلة، فإن المنشأة لا تحتسب بشكل مزدوج الأصول أو الإلتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول أو إلتزامات منفصلة. فعلى سبيل المثال:

- لا تقيم المصاعد الموجودة في العقار وأجهزة التكييف بشكل مستقل حيث يتم إدراجها ضمن القيمة العادلة للإستثمار العقاري، بدل من إثباتها كأصول ثابتة، حيث يقيم العقار كوحدة واحدة.
- إذا تم إيجار مكتب على أساس أنه مؤثث، فإن القيمة العادلة للمكتب تشمل بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، نظراً لأن دخل الإيجار يتعلق بمكتب مؤثث. وعندما يتم إدراج الأثاث ضمن القيمة العادلة للعقار الإستثماري، فإن المنشأة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.

4. أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ القوائم المالية.
5. إذا قاست المنشأة العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة، عليها أن تستمر في ذلك إلى أن يتم التصرف، حتى ولو أصبحت بيانات السوق المتوفرة بسهولة أقل تكراراً أو أقل سهولة في توفرها.

وفي حالة استخدام المنشأة لنموذج القيمة العادلة وتبين لها خلال الفترات التالية عدم قدرتها على تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، فيتم في هذه الحالة استخدام نموذج التكلفة.

مثال (1)

في 2020/1/1 اشترت شركة البلاد مبنى لتأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كإستثمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 500,000 دينار ثمن للعقار شاملة رسوم تسجيل العقار. وقد قدر أن قيمة الأرض تشكل ما قيمته 130,000 دينار من قيمة العقار الكلية، والباقي للمبنى. وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2.5% سنوياً. تم تأجير العقار في 2020/7/1 بأجرة سنوية تبلغ 30,000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجاره سنة كاملة مقدماً عند التأجير.

في 2020/12/31 تم إعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 210,000 دينار للأراضي و430,000 دينار للمباني.

المطلوب:

1. بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج التكلفة وضح المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية.
2. بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج القيمة العادلة وضّح المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية.

حل مثال (1)

1. نموذج التكلفة

أ. قيد الشراء:

150,000		من حـ/ أراضي إستثمارية	2020/1/1
350,000		حـ/ مباني إستثمارية	
	500,000	إلى حـ/ النقدية	

ب. قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

30,000		من حـ/ النقدية	2020/7/1
	30,000	إلى حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج. قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (30,000×12/6):

15,000		من حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2020/12/31
	15,000	إلى حـ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات إهتلاك المبنى:

8750		من حـ/ مصروف إهتلاك مباني	2020/12/31
	8750	إلى حـ/ مجمع إهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 8750 دينار (350,000 × 2.5%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ. قيد الشراء:

150,000		من حـ/ أراضي إستثمارية	2020/1/1
350,000		حـ/ مباني إستثمارية	
	500,000	إلى حـ/ النقدية	

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

30,000		من حـ/ النقدية	2020/7/1
	30,000	إلى حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (30,000×12/6):

15,000		من حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2020/12/31
	15,000	إلى حـ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات إهتلاك البناية:

8750		من حـ/ مصروف إهتلاك مباني	2020/12/31
	8750	إلى حـ/ مجمع إهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 8750 دينار (350,000 × 2.5%).

هـ.إعادة تقييم المباني والأراضي بالقيمة العادلة:

60,000		من حـ/ أراضي إستثمارية	2020/12/31
88,750		حـ/ أراضي إستثمارية	
	148,750	إلى حـ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية	

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للأراضي = 210,000 – 150,000 = 60,000 دينار.

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للمباني = 430,000 – 341,250 = 88,750 دينار.

القيمة الدفترية للمباني = 350,000 (تكلفة المباني) – 8750 (مجمع إهتلاك) = 341,250 دينار.

10. عمليات التحويل Transfers

تتم عمليات التحويل من وإلى فئة الإستثمارات العقارية عندما وفقط يكون هناك تغير في الاستخدام ويحدث التغير في الاستخدام عندما يفي العقار بتعريف الإستثمار العقاري أو يتوقف عن الوفاء به، ويكون هناك دليل على تغير الاستخدام. ولا تعد نية الإدارة على تغيير استخدام العقار بمفردها دليلاً على تغير الاستخدام. ومن الأمثلة التي تدل على حدوث تغير في الاستخدام ما يلي:

- بدء شغل المالك للعقار، أو البدء في تطوير العقار حتى يشغله المالك، عندها يتم تحويل العقار من إستثمار عقاري إلى عقار يشغله المالك أي (ممتلكات ومباني ومعدات)؛ أو
- بدء التطوير بقصد البيع وذلك من خلال التحويل من الإستثمارات العقارية إلى المخزون.

- انتهاء شغل المالك للعقار، أي تحويل مباني أو أراضي من الممتلكات والمصانع والمعدات إلى الإستثمارات العقارية.[5]
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك من خلال تحويل الأصل بإعتباره مخزون إلى الممتلكات والمصانع والمعدات.

ويتم قياس الأصول المحولة من وإلى ممتلكات إستثمارية يتم تنفيذها وفق ما يلي:

التحويل		كيفية المعالجة
من	إلى	
عقار يشغله المالك (أصل ضمن فئة ممتلكات ومباني ومعدات) بموجب معيار IAS 16. أو عقار مُحتفظ به من قبل مستأجر "كأصل حق استخدام" بموجب IFRS 16	ممتلكات إستثمارية سيتم محاسبتها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	يجب إعادة تقييمها بالقيمة العادلة ومعالجة أية فروقات إعادة تقييم (الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) باعتبارها إعادة تقييم حيث تظهر فروقات إعادة التقييم في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.
الممتلكات الإستثمارية بالقيمة العادلة	ممتلكات ومصانع ومعدات أو مخزون (عقارات جاهزة للبيع)	تصبح القيمة العادلة بتاريخ التغيير هي التكلفة المفترضة للأصل عند تحويله والمحاسبة عليه بموجب معيار IAS16 و IAS 2.
الأصول المصنفة كمخزون	الممتلكات الإستثمارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر الممتلكات الإستثمارية بالقيمة العادلة وفروقات التقييم تظهر في بيان الدخل عند التحويل.

وفي الحالات التي لا يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة، تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول، أي لا يظهر فروقات في قيمة الأصل الذي تم تحويله من صنف لآخر. أي عندما تستخدم المنشأة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين إستثمار عقاري، وعقار يشغله المالك

[5] عندما تقرر المنشأة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة العقار على أنه عقار استثماري إلى حين إلغاء إثباته (حذفه من قائمة المركز المالي) ولا تعيد تصنيفه على أنه مخزون. وبالمثل، إذا قامت المنشأة بالبدء في إعادة تطوير عقار استثماري حالي لغرض استخدام مستقبلي مستمر على أنه إستثمار عقاري، فإن العقار يظل إستثمار عقاري ولا يتم إعادة تصنيفه على أنه عقار يشغله المالك خلال إعادة التطوير.

والمخزون لا تغير المبلغ الدفتري للعقار المحول ولا تغير تكلفة ذلك العقار لأغراض القياس أو الإفصاح.

مثال (2)

في 2021/12/31 كان لدى شركة البيرق لبيع الشقق السكنية تكلفتها 160,000 دينار. وقد قررت الشركة بذلك التاريخ تأجير الشقق بعقود إيجار تشغيلية حيث بلغت القيمة العادلة لها 230,000 دينار. وقد قررت الشركة اتباع نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن الإستثمارات العقارية.

المطلوب: إثبات قيود تحويل الشقق إلى مباني إستثمارية.

- إثبات قيد إعادة التقييم:

2021/12/31	من حـ/ مباني إستثمارية		230,000
	حـ/ فروقات تقييم إعادة التصنيف (بيان الدخل)	70,000	
	إلى حـ/ مخزون – الشقق السكنية	160,000	

11. الإستبعادات Disposals

1. يتم إلغاء الإعتراف بالإستثمارات العقارية عند إستبعاده أي التصرف به مثلاً بالبيع أو تأجيره بعقد تمويلي للغير أو سحبها بشكل دائم من الاستخدام أو في الوقت الذي لا يتوقع فيه الحصول على أية منفعة من الاستخدام المستقبلي أو التصرف.
2. يتم الإعتراف بالفرق بين صافي عائدات التصرف بالإستثمارات العقارية والمبلغ المسجل بالدفاتر في بيان الدخل.
3. يتم الإعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الأرباح والخسائر كإيراد عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

12. الإفصاح[6] Disclosure

أ- يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

- ما إذا كانت تطبق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة.
- متى يكون التصنيف صعباً، والمعايير المستخدمة لتمييز العقارات الإستثمارية والعقار المشغول من مالكه والممتلكات المُحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية.

[6] المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2019، IASB، الفقرات (74-79) من معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

- مدى استناد القيم العادلة على تقييمات من قبل مُقيّم مستقل ومؤهل. وإذا لم يكن هناك مثل هذه التقييمات، يجب الإعلان عن تلك الحقيقة.
- المبالغ التي يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة لما يلي:

أ- دخل الإيجار من العقارات الإستثمارية.

ب- المصاريف التشغيلية المباشرة التي أدت إلى توليد دخل إيجار.

ج- المصاريف التشغيلية المباشرة التي لم تؤدي إلى توليد دخل إيجار.

د- التغير التراكمي في القيمة العادلة المُعترف به في الربح أو الخسارة عند بيع العقارات الإستثمارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة.

- وجود ومبالغ القيود على قابلية تحقيق العقارات الإستثمارية، أو لتحويل الدخل والعوائد من التصرف.
- الإلتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير العقارات الإستثمارية أو لعمليات الإصلاح أو الصيانة أو التحسينات.

ب- نموذج القيمة العادلة

إذا طبقت منشأة ما نموذج القيمة العادلة، فإنها يجب أن تفصح بالإضافة للإفصاحات الواردة في الفقرة (أ) السابقة عن مطابقة القيم المسجلة في بداية ونهاية الفترة للعقارات الإستثمارية، وتبين ما يلي:

- الإضافات، التي تُظهر بصورة منفصلة عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 5.
- صافي الأرباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة.
- صافي فروق أسعار الصرف الناشة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير.
- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.
- تغييرات أخرى.
- عند تعديل تقييم العقارات الإستثمارية لتفادي الحساب المزدوج للأصول كالمعدات التي يمكن الإعتراف بها بشكل منفصل، يجب الإفصاح عن مطابقة التعديلات.

عندما يتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق ويُذكر الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 16 أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم IFRS 16، يجب الإفصاح عن هذه الأصول بشكل منفصل عن تلك التي بالقيمة العادلة. وبالإضافة إلى إفصاحات الحركة الموضحة سابقاً، يجب الإفصاح عما يلي:

- وصف للإستثمارات العقارية.
- توضيح السبب وراء تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- نطاق التقديرات، إذا أمكن، الذي من المرجح جداً أن تندرج ضمنه القيمة العادلة.
- عند استبعاد عقارات إستثمارية غير مسجلة بالقيمة العادلة يتم الإفصاح عن: حقيقة أن المنشأة قد استبعدت عقاراً إستثمارياً غير مسجل بالقيمة العادلة، القيمة الدفترية له عند البيع، ومبلغ الربح أو الخسارة الذي تم إثباته.

ج- نموذج التكلفة

بالإضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرة (أ) السابقة، فإنه بالنسبة للعقارات الإستثمارية التي يتم قياسها بموجب نموذج التكلفة، تفصح المنشأة أيضاً عما يلي:

- طرق الاهتلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الإستهلاك (مُضافاً إليه مجمع خسائر الهبوط) في بداية ونهاية الفترة.
- مطابقة المبالغ المسجلة الإجمالية في بداية ونهاية الفترة والإستهلاك التراكمي وخسائر إنخفاض القيمة، تبين:

  - الإضافات، التي تُظهر بصورة منفصلة عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال.
  - الأصول المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 5.
  - الإهتلاك.
  - خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها وخسائر الهبوط المعكوسة (المستردة) المسجلة بموجب معيار IAS 36.
  - صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة معدة التقرير.
  - عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.
  - التغييرات الأخرى.

- القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، وإذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق:
  - توضيح السبب وراء تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
  - نطاق التقديرات، إذا أمكن، الذي من المرجح جداً أن تندرج ضمنه القيمة العادلة.
  - عمليات التصرف بالعقارات الإستثمارية غير المسجلة بالقيمة العادلة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً:**

أ- يجب تقييم الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة
ب- يجب تقييم الإستثمارات العقارية بالكلفة الفعليّة
ج- لا تعتبر العقارات المعدة للإيجار إستثمارات عقارية
د- يتم معالجة التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية ضمن بيان الدخل

2. **قامت شركة القدس بمبادلة معدات تملكها تكلفتها 650,000 دينار ورصيد مجمع اهتلاكها 250,000 دينار مقابل الحصول على عقار سيتم تأجيره للغير (عقارات إستثمارية). علماً بأن القيمة العادلة للمعدات بذلك التاريخ 500,000 دينار والقيمة العادلة للعقار 550,000 دينار. فإن العقارات الإستثمارية سيتم إثباتها في قيد المبادلة بمبلغ:**

أ- 400,000 دينار
ب- 550,000 دينار
ج- 500,000 دينار
د- 650,000 دينار

3. **تعتبر العقارات التالية إستثمارات عقارية بإستثناء ما يلي:**

أ- أرض مُحتفظ بها لغرض غير محدد
ب- عقارات تستخدم في الإنتاج أو في تقديم سلع وخدمات للشركة لأغراض إعمالها
ج- عقارات تحتفظ بها الشركة بموجب عقود تأجير تمويلية ولكنها مؤجرة للغير بعقود تأجير تشغيلية
د- عقارات إستثمارية تحت الإنشاء سيتم تأجيرها عند إنجازها

4. **عند تحويل الأصول المصنفة كمخزون إلى بند الممتلكات الإستثمارية التي سيتم تقييمها بالقيمة العادلة، يتم معالجتها كما يلي:**

أ- تبقى بقيمتها المسجلة بها قبل التحويل
ب- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في بيان الدخل
ج- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في حقوق الملكية
د- تسجل بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

5. أي من العبارات التالية صحيحة:

أ- يتطلب معيار رقم (40) من جميع المنشآت قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، إما لغرض القياس (إذا استخدمت المنشأة نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا استخدمت نموذج التكلفة)

ب- يتطلب معيار رقم (40) من جميع المنشآت قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، إما لغرض الإفصاح (إذا استخدمت المنشأة نموذج القيمة العادلة) أو القياس (إذا استخدمت نموذج التكلفة)

ج- يتطلب معيار رقم (40) من جميع المنشآت قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، لغرض القياس (إذا استخدمت المنشأة نموذج القيمة العادلة) ولا حاجة لقياس القيمة العادلة عند اتباع نموذج التكلفة

د- يتطلب معيار رقم (40) من جميع المنشآت قياس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، الإفصاح إذا استخدمت نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة

6. إن عمليات التحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات والمباني والمعدات تكون مناسبة عندما:

أ- بناء على نية و رغبة المنشأة

ب- فقط إذا تم استخدام نموذج القيمة العادلة

ج- عندما يكون هناك تغير في الاستخدام ووجود دليل على تغير الاستخدام

د- يمنع التحويل على الإطلاق

7. يتم الإعتراف بالتعويضات من أي طرف آخر (شركة التأمين مثلاً) للإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها كما يلي:

أ- في حساب الأرباح والخسائر كإيراد

ب- ضمن حقوق الملكية كدخل شامل آخر

ج- كتخفيض لخسائر الإستبعاد

د- لا يتم الإعتراف بها

8. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل إلى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل باستخدام:

أ- نموذج القيمة العادلة

ب- نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

ج- التكلفة أو السوق أيهما أقل

د- القيمة الإستبدالية

9. ينطبق معيار رقم (40) "الإستثمارات العقارية" على ما يلي:

أ- أرض مُحتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً

ب- مبنى تمتلكه المنشأة أو (أصل حق استخدام يتعلق بمبنى محتفظ به بواسطة المنشأة) وتم تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية

ج- الممتلكات التي تم إنشاؤها أو تطويرها لتستخدم في المستقبل كإستثمارات عقارية

د- جميع ما ذكر

10. عند تحديد القيمة المسجلة للإستثمارات العقارية بموجب نموذج القيمة العادلة:

أ- يتم تقييم المصاعد الموجودة في العقار وأجهزة التكييف بشكل مستقل حيث يتم إدراجها ضمن الأصول الثابتة

ب- إذا تم تأجير عقار على أساس أنه مؤثث، يتم إثبات الأثاث بشكل مستقل وتقيمه كأصول ثابتة بشكل مستقل عن العقار نفسه

ج- يتم تقييم المصاعد الموجودة في العقار وأجهزة التكييف بشكل مستقل حيث يتم إدراجها ضمن المخزون

د- لا يتم تقييم المصاعد الموجودة في العقار وأجهزة التكييف بشكل مستقل حيث يتم إدراجها ضمن القيمة العادلة للإستثمار العقاري، بدل من إثباتها كأصول ثابتة، حيث يقيم العقار كوحدة واحدة

التمرين الثاني:

اذكر شروط الإعتراف بالإستثمارات العقارية بموجب معيار (40).

التمرين الثالث:

في 2020/12/31 كان لدى شركة إعمار عقار كان يستخدم من قبل الشركة كمقر رئيسي لها، وبسبب الشركة إلى مبنى جديد تم شرائه مؤخراً، قررت الشركة تأجير المبني القديم وبالتالي إعادة تصنيفه كإستثمارات عقارية. وقد ظهرت البيانات المالية الخاصة بالمبنى المحول في 2020/12/31 على النحو التالي:

50,000	أراضي
80,000	مباني
(10,000)	يطرح مجمع إهتلاك مباني

في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأراضي بقيمة عادلة تبلغ 75,000 دينار، والمباني بقيمة عادلة تبلغ 100000 دينار وقررت الشركة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الإستثمارات العقارية خلال الفترات التالية بعد التحويل.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم وتحويل العقار إلى إستثمارات عقارية.

التمرين الرابع:

في 2020/1/1 اشترت شركة العروة مبنى لأغراض تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كإستثمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 180,000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 20,000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر أن قيمة الأرض تشكل 40% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 60%، وتقرر إستهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2020/4/1 بأجرة سنوية تبلغ 12,000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجارة سنة كاملة مقدماً عند التأجير.

في 2020/12/31 تم إعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 95,000 دينار للأراضي و150,000 دينار للمباني.

المطلوب:

أ- بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج التكلفة.

ب- بيان المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية بإفتراض استخدمت شركة البلاد نموذج القيمة العادلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ج	ب	ب	أ	ج	أ	ب	د	د

إجابة التمرين الثاني:

يتم الإعتراف بالإستثمارات العقارية كأصول عند توفر الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالممتلكات الإستثمارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الممتلكات الإستثمارية بموثوقية.

إجابة التمرين الثالث:

- إثبات قيد إعادة التقييم:

10,000		من حـ/ مجمع إهتلاك مباني	2020/12/31
20,000		حـ/ مباني	
25,000		حـ/ أراضي	
	55,000	إلى حـ/ فائض إعادة التقييم	

- إثبات قيد تحويل العقار إلى إستثمارات عقارية:

100,000		من حـ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2020/12/31
120,000		حـ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	100,000	إلى حـ/ أراضي	
	120,000	حـ/ مباني	

إجابة التمرين الرابع:

1. نموذج التكلفة

أ. قيد الشراء:

80,000		من حـ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2020/1/1
120,000		حـ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	200,000	إلى حـ/ النقدية	

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار 200,000 دينار (180,000 + 20,000).
- تم تقسيم التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 40% : 60% على التوالي.

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

12,000		من حـ/ النقدية	2020/4/1
	12,000	إلى حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (12,000×12/9):

9000		من حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2020/12/31
	9000	إلى حـ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات إهتلاك البناية:

2400		من حـ/ مصروف إهتلاك مباني	2020/12/31
	2400	إلى حـ/ مجمع إهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 2400 دينار (120,000 × 2%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ. قيد الشراء:

80,000		من حـ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2020/1/1
120,000		حـ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	200,000	إلى حـ/ النقدية	

– تبلغ التكلفة الكلية للعقار 200,000 دينار (180,000 + 20,000).

– تم تقسيم التكلفة الكلية للعقار على الأراضي والمباني بنسبة 40% : 60% على التوالي.

ب.قيد التأجير واستلام الدفعة الأولى من الإيجار:

12,000		من حـ/ النقدية	2020/4/1
	12,000	إلى حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	

ج.قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدماً (12000×12/9):

9000		من حـ/ إيراد إيجار عقار مقبوض مقدماً	2020/12/31
	9000	إلى حـ/ إيراد عقار	

د. قيد إثبات إهتلاك البناية

2400		من حـ/ مصروف إهتلاك مباني	2020/12/31
	2400	إلى حـ/ مجمع إهتلاك مباني	

الإهتلاك السنوي للبناء = 2400 دينار (120,000 × 2%).

هـ.إعادة تقييم المباني والأراضي بالقيمة العادلة:

15,000		من حـ/ إستثمارات عقارية – أراضي	2020/12/31
32,400		حـ/ إستثمارات عقارية – مباني	
	47,400	إلى حـ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية	

محور: الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة

الفصل الثالث عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5)

الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5): "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".
2. بيان نطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).
3. استعراض الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل كأصل مُحتفظ به للبيع.
4. توضيح كيفية المعالجة المحاسبية من حيث الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمُحتفظ بها للبيع.
5. بيان كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول مُحتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع.
6. عرض أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

1. مقدمة

يبين هذا المعيار الأحكام المتعلقة بمعالجة الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها والعمليات غير المستمرة. ولا يتطرق المعيار للأصول غير المتداولة التي تباع مباشرة خلال السنة المالية والتي تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) وإنما الأصول غير المتداولة التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها وما تزال قائمة بتاريخ نهاية الفترة المالية، ويتطلب المعيار ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع في قائمة المركز المالي بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة.

كما يتطرق المعيار إلى معالجة نتائج العمليات غير المستمرة Discontinued Operations والتي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من قطاع عمل أو خط إنتاجي أو ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

وكون الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة تتميز بكونها غير متكررة الحدوث ومختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشأة، فإن عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل سيمكن مستخدمي القوائم من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج أعمال المنشأة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل.

وقد صدر هذا المعيار في آذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 2005/1/1، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) والذي كان يحمل العنوان "العمليات غير المستمرة"، الذي تم إلغاءه عند صدور هذا المعيار.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

3. نطاق المعيار Scope

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات الإستبعاد Disposal Groups ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظراً لأنها معالجة بمعايير أخرى:

1. الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12).
2. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19).
3. الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

4. الأصول الإستثمارية التي يتم المحاسبة عليها وفقاً لنموذج القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40).
5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).
6. مجموعات العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (17) "عقود التأمين"

4. التعريفات Definitions

القيمة الدفترية (المرحلة) Carrying Amount

هي التكلفة التاريخية للأصل بعد تنزيل مجمع إهتلاك، وخسائر التدني (انخفاض) المتراكم في قيمة الأصل.

تكاليف البيع Cost to Sell

هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتخلص من أصل أو (مجموعة التصرف)، ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة.

حدث محتمل Probable

حدث وقوعه أكثر ترجيحاً من عدم وقوعه.

حدث مرجح جداً Highly Probably

يعتبر وبشكل جوهري أكثر ترجيحاً من كونه محتملاً.

المبلغ القابل للإسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset

هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **أيهما أعلى.**

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use

هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافاً إليها القيمة المتبقية للأصل والمتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value

هي المبلغ الذي سيتم إستلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية إعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS 13).

مجموعة استبعاد (مجموعة التصرف) Disposal Group

مجموعة من الأصول التي سيتم التصرف بها معاً بالبيع أو غير ذلك في مع عملية واحدة، وتتضمن مجموعة التصرف أيضاً الإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول والتي سيتم نقلها في تلك العملية. وتتضمن أيضاً المجموعة الشهرة التي تم الحصول عليها في إندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة توليد نقد خصصت لها الشهرة.

5. تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول مُحتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكين

Classification of Non-current Assets (or Disposal Groups) as Held for Sale or as Held for Distribution to Owners

1.5 الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول مُحتفظ بها لغرض البيع

يتم تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول مُحتفظ بها للبيع في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم إستردادها بشكل أساسي من خلال عملية بيع هذه الأصل، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصل مُحتفظ به للبيع، **وهذان الشرطان هما:**

أ. أن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع.

ب. أن يكون بيعها أمر **محتمل بدرجة عالية Highly Probable** ، وتعني الإحتمالية بدرجة عالية أي أن عملية البيع مرجحة إلى حد كبير (بشكل جوهري) أكثر من كونها محتملة. وحتى تكون إحتمالية بيع الأصل عالية يجب أن توفر ما يلي:

- أن يكون هناك إلتزام وخطة معدة من قبل إدارة الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع.
- أن تضع المنشأة برنامج أو خطة فاعلة لإيجاد مشتري للأصل.
- أن يكون للأصل سوق نشطة يمكن من خلالها تسويق وبيع الأصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة للأصل.
- من المتوقع بيع الأصل المُحتفظ به للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف.
- من غير المحتمل حدوث تغيرات جوهرية على خطط بيع الأصل، أو التراجع عن عملية بيعه.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الأصل مصنف كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشأة.

- توفر دلائل كافية بأن المنشأة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول مُحتفظ بها للبيع.

حالات خاصة عند التصنيف

- يجب على المنشأة التي تكون ملتزمة بخطة بيع تنطوي على فقد السيطرة على منشأة تابعة أن تقوم بتصنيف جميع أصول وإلتزامات تلك المنشأة التابعة على أنها مُحتفظ بها للبيع عندما يتم استيفاء الضوابط المحددة في الفقرات (أ) و (ب) السابقتين، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد عملية البيع.
- عندما تقتني المنشأة أصلاً غير متداولاً أو (مجموعة استبعاد– مثل عرض شركة تابعة للبيع) حصرياً بغرض استبعاده لاحقاً، فيجب عليها في تاريخ الإقتناء تصنيف الأصل غير المتداول أو (مجموعة الإستبعاد) على أنه مُحتفظ به للبيع فقط إذا كان من المتوقع بيع الأصل المُحتفظ به للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف. ويكون من المحتمل بدرجة عالية أن الشروط الأخرى **التي تجعل من عملية البيع محتمله جداً** والواردة في الفقر (ب) السابقة ولم يتم إستيفاؤها في ذلك التاريخ سوف يتم إستيفاؤها خلال فترة قصيرة تلي الإقتناء (عادةً خلال ثلاثة أشهر).
- إذا تم استيفاء شروط التصنيف الواردة في الفقرة (1.5) المذكورة سابقاً **بعد فترة التقرير**، فلا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلاً غير متداول (أو مجموعة استبعاد) على أنه مُحتفظ به للبيع في تلك القوائم المالية عند إصدارها. بالرغم من ذلك، عندما يتم استيفاء شروط التصنيف بعد فترة التقرير ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، يجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك في الإيضاحات.

2.5 تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول مُحتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين

ويتم تصنيف الأصل غير المتداول أو (مجموعة التصرف) على أنه مُحتفظ به للتوزيع على المالكين عند إلتزام المنشأة بتوزيع الأصل على المالكين، ويجب أن تكون الأصول متوفرة للتوزيع الفوري بحالتها الراهنة أو يجب أن يكون التوزيع محتملاً إلى حد كبير بحيث يتم إتمام التوزيع خلال **عام** من تاريخ التصنيف. ويجب الأخذ بالإعتبار إحتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملاً إلى حد كبير.

مثال (1)

قررت الشركة المثالية الإلتزام بخطة لبيع أحد المباني المستخدمة كأحد فروع للشركة وقد بدأت الشركة في البحث عن مشتري له، وتقوم المنشأة باستخدام ذلك المبنى حتى يتم إستكمال إنشاء مبنى آخر، ولا توجد نية لتغيير مكان موظفي الشركة حتى إستكمال المبنى الجديد.

المطلوب: هل يتوجب تصنيف المبنى لدى الشركة على أنه مُحتفظ به برسم البيع؟

حل مثال (1)

لن يتم تصنيف المبنى برسم البيع نظراً لعدم توفره للبيع الفوري.

مثال (2)

لدى إحدى الشركات أصل تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع في 2020/12/31، وخلال السنة المالية التالية وحتى 2021/12/31 ما زال الأصل غير مباع بسبب تدهور ظروف السوق بالنسبة لذلك الأصل حيث تعرض الشركة الأصل بسعر 3 مليون دينار كحد أدنى في حين أن القيمة العادلة له في 2021/12/31 تبلغ 2 مليون فقط.

المطلوب: هل يجب على الشركة تصنيف الأصل على أنه مُحتفظ به للبيع في البيانات المالية بتاريخ 2021/12/31؟

حل مثال (2)

بما ان السعر المطلوب من قبل الشركة لبيع الأصل يفوق القيمة العادلة له، فمن غير المحتمل بيع الأصل أي أنه غير متوافر للبيع الفوري، ولذلك يجب عدم تصنيفه على أنه مُحتفظ به للبيع.

6. الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)

Non – Current Assets that are to be abandoned

أ. لا يجوز للمنشأة أن تصنف أصلا غير متداول (أو مجموعة استبعاد) **سيتم** التخلي عنه على أنه مُحتفظ به للبيع، وذلك نظراً لأن القيمة الدفترية للأصل (القيمة المرحلة) سوف تسترد أساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف) Disposal Group المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات غير المستمرة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة الإستبعاد على أنها عمليات غير مستمرة إعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة أو (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الإقتصادي، ثم الإستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.

ب.لا تعامل المنشأة الأصل غير المتداول الذي تم إيقاف استخدامه مؤقتاً كما لو كانت قد تركته (تخلت عنه).

7. الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات الإستبعاد) المصنفة كمُحتفظ بها للبيع

Measurement of Non-current assets (or Disposal Groups) Classified as Held for Sale

أ- يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الإستبعاد في الأصول) والمصنفة كمُحتفظ بها للبيع **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة العادلة – تكاليف البيع أيهما أقل.**

ب- يجب قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الإستبعاد في الأصول) والمصنفة كمُحتفظ بها للتوزيع على المساهمين **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة العادلة – تكاليف التوزيع**[1] **أيهما أقل.**

ج- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمُحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

د- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة، فإن المنشأة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.

هـ- يتم الإعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة (أو مجموعة الإستبعاد في الأصول معاً) عند انخفاض **صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة).**

و- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة- تكاليف البيع) لأصل سبق أن إعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الإعتراف بالزيادة كمكاسب (أرباح إستعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الأصول أو مجموعة الإستبعاد المُعدة للبيع) والتي تم الإعتراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار أو تم الإعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني الأصول رقم (36)، قبل تصنيف الأصل كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع.

ز- لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المُحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهتلاك أو الإطفاء. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بإلتزامات مجموعة الإستبعاد والمصنفة على أنها "مُحتفظ بها البيع" فيستمر الإعتراف بها كما هي.

مثال (3)

في 2020/7/1 كان لدى الشركة العالمية معدات قيمتها الدفترية 40,000 دينار والعمر المتبقي لها 5 سنوات وقد تم تصنيفها كمعدات مُحتفظ بها للبيع. وفي 2021/6/30 تم بيع المعدات بقيمتها العادلة. علماً بأن القيمة العادلة لها من 2020/7/1 وحتى 2021/6/30 بقيمة 32,000 دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام عملية البيع 2000 دينار. وتنتهي الفترة المالية في 12/31 من كل عام.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة العالمية للفترة من 2020/7/1 إلى 2021/6/30.

حل مثال (3)

- تحويل المعدات إلى معدات مُحتفظ بها للبيع:

[1] تكاليف التوزيع: تمثل التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بالتوزيع بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

2020/7/1	من حـ/ المعدات المُحتفظ بها للبيع إلى حـ/ المعدات	40,000	40,000

- تخفيض المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 10,000 دينار (40,000-30,000):

2020/7/1	من حـ/ خسائر تدني إلى حـ/ مجمع تدني المعدات المُحتفظ بها للبيع	10,000	10,000

- قيد بيع المعدات بمبلغ 30,000 دينار (32,000-2000):

2021/6/30	من حـ/ النقدية حـ/ مجمع تدني المعدات المُحتفظ بها للبيع إلى حـ/ المعدات المُحتفظ بها للبيع	40,000	30,000 10,000

مثال (4)

في 2021/12/31 كان لدى شركة الورود أجهزة تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصول غير متداول مُحتفظ به للبيع. وتكلفة الأجهزة 110,000 دينار ورصيد مجمع الإهتلاك لها 30,000 دينار، وتم تقدير القيمة العادلة للأجهزة بـ 70,000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 5000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: ما مقدار الربح أو الخسارة الواجب الإعتراف به عند تصنيف المعدات في 2021/12/31؟

حل مثال (4)

خسائر قياس قيمة الأجهزة المُحتفظ بها للبيع بموجب هذا المعيار تمثل الفرق بين القيمة الدفترية البالغة 80,000 دينار (110,000 – 30,000) وبين القيمة العادلة مطروحاً منها القيمة الحالية لتكاليف البيع 66,000 دينار (70,000 – 4000) وذلك كون عملية البيع ستكون بعد أكثر من سنة.

أي أن الخسارة المُعترف بها في 2021/12/31 = 80,000 – 66,000 = 14,000 دينار.

8. توزيعات أصول غير نقدية على المالكين

Distributions of Non-cash Assets to Owners

توزع المنشأة أحياناً أصولاً غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على مالكيها بصفتهم مالكين. في تلك الحالة، يمكن للمنشأة – أيضاً – أن تمنح مالكيها خيار استلام إما أصول غير نقدية أو بديل نقدي.

ويبين **التفسير رقم (17) للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي IFRIC 17** المعالجة المحاسبية لتوزيعات الأصول غير النقدية، مثل بنود العقارات والآلات والمعدات، أو منشآت الأعمال كما عرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3)، أو حصص ملكية في منشأة أخرى أو مجموعات الإستبعاد كما

عرفت في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (5). وينطبق هذا التفسير أيضاً على التوزيعات التي تمنح المالك خيار استلام إما أصول غير نقدية أو بديل نقدي.

ويبين **التفسير رقم (17) للجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي IFRIC 17** المعالجة المحاسبية لتلك التوزيعات وكما يلي:

أ- يجب أن تعترف المنشأة إلتزام بدفع توزيع أرباح عندما يتم اعتماد توزيع أرباح - بالشكل المناسب - ويصبح خارج تصرف المنشأة، وهو التاريخ الذي يتم فيه التصديق من قبل السلطة المعنية، مثل حملة الأسهم (الهيئة أو الجمعية العمومية للمساهمين)، على الإعلان بتوزيع أرباح، من قبل إدارة أو مجلس الإدارة، إذا كانت السلطة القانونية تتطلب هذا التصديق. **أو** يتم فيه الإعلان عن توزيع أرباح، من قبل إدارة أو مجلس إدارة المنشأة، إذا كانت السلطة القانونية لا تتطلب تصديقاً إضافياً.

ب- قياس توزيعات الأرباح مستحقة الدفع

1. يجب على المنشأة أن تقيس الإلتزام بتوزيع أصول غير نقدية على أنها توزيعات أرباح على مالكها بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.
2. إذا كانت المنشأة تمنح مالكيها خيار استلام إما أصل غير نقدي أو بديل نقدي، فيجب على المنشأة أن تقدر توزيع الأرباح مستحقة الدفع بالأخذ بالإعتبار كل من القيمة العادلة لكل بديل والإحتمال المرتبط باختيار المالكين لكل بديل.
3. في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد النظر وأن تعدل القيمة الدفترية لحساب "توزيع الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع "الأرباح مستحقة الدفع".
4. عند تسوية المنشأة لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع، يجب عليها أن تعترف بالفرق إن وجد، بين القيمة الدفترية للأصول الموزعة والقيمة الدفترية لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع **ضمن "الربح أو الخسارة"**. على أن يتم عرض ذلك الفرق كبند مستقل ضمن **"الربح أو الخسارة"**.

مثال (5)

في2022/5/5 تمت مصادقة الهيئة العامة لشركة الصمود على توزيع أرباح للمساهمين على شكل توزيع إستثمارات في الأسهم (وهي إستثمارات في الأسهم للمتاجرة)، تملكها شركة الصمود في شركة الإتصالات الدولية. وكانت القيمة الدفترية لتلك الأسهم بذلك التاريخ 440,000 دينار، وقيمتها العادلة 500,000 دينار.

وفي 2022/6/30 (تاريخ إعداد القوائم المالية نصف السنوية) بلغت القيمة العادلة للأسهم 524,000 وقد تم توزيع تلك الأسهم للمساهمين في 2022/7/7 حيث كانت القيمة العادلة للأسهم تبلغ 520,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة للحالة السابقة وإعداد قيود اليومية اللازمة.

حل مثال (5)

– يتم في البداية إعادة تقييم الإستثمارات في أسهم المتاجرة بالقيمة العادلة عند المصادقة على توزيعات الأرباح من قبل المالكين (الهيئة العامة لشركة الصمود) والإعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية والعادلة في "الأرباح والخسائر"، 500,000–440,000 = 60,000 دينار:

60,000		من حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (أسهم للمتاجرة)	2022/5/5
	60,000	إلى حـ/ أرباح أو خسائر تقييم غير متحققة – بيان الدخل	

– كما يتم إثبات "توزيعات الأرباح العينية مستحقة الدفع" بالقيد التالي:

500,000		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2022/5/5
	500,000	إلى حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع	

– بتاريخ 2022/6/30 عن إعداد القوائم المالية نصف السنوية:

يتم تعديل القيمة الدفترية لحساب "توزيع الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع "الأرباح مستحقة الدفع بمبلغ 24,000 دينار (500,000 – 524,000):

24,000		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2022/6/30
	24,000	إلى حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع	

– بتاريخ 2022/7/7 عن توزيع الإستثمارات في الأسهم للمساهمين:

يتم تعديل القيمة الدفترية لحساب "توزيع الأرباح مستحقة الدفع"، مع إثبات أي تغيرات ضمن حقوق الملكية على أنها تعديلات لمبلغ التوزيع مقابل للتغير في القيمة الدفترية لتوزيع "الأرباح مستحقة الدفع بمبلغ 4000 دينار (520,000 – 524,000):

4,000		من حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع	2022/7/7
	4,000	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	

– في 20122/7/7 وعند تحويل الإستثمارات في الأسهم للمساهمين أي تسديد التوزيعات، يتم إعداد القيد التالي:

520,000		من حـ/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع	2022/7/7
	500,000	إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (أسهم للمتاجرة)	

	20,000	حـ/ أرباح أو خسائر تقييم غير متحققة– بيان الدخل	

وبموجب التفسير رقم (17) المبين سابقاً فإنه يجب أن تعترف بالمنشأة بالفرق بين القيمة الدفترية للأصول الموزعة (الأسهم) 500,000 دينار والقيمة الدفترية لتوزيع الأرباح مستحقة الدفع 520,000 دينار **ضمن "الربح أو الخسارة"**. على أن يتم عرض ذلك الفرق كبند مستقل ضمن **"الربح أو الخسارة"**.

9. تغييرات خطة البيع Changes to a Plan of Sale

(1) إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الإستبعاد) كأصول مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع على الملاك موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة الإستبعاد) على أنها "مُحتفظ بها لغرض البيع".

فإذا قررت المنشأة عدم بيع الأصل لأن السعر المعروض أقل بكثير مما هو مقدر له، فيتم في هذه الحالة التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع.

(2) يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمُحتفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف مُحتفظ بها لغرض البيع، **بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:**

أ. القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل أو مجموعة الإستبعاد قبل تصنيفه على أنه مُحتفظ به لغرض البيع، وعلى أن يتم تعديله بأي إهتلاكات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل – أو مجموعة الإستبعاد – على إنه "مُحتفظ به للبيع" أو للتوزيع على الملاك، أو

ب. المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (36)) كما في تاريخ إتخاذ قرار عدم البيع أو التوزيع.

(3) يتم تضمين أي تعديل متعلق بالقيمة الدفترية (المرحلة) "بند (أ) في النقطة السابقة" للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "مُحتفظ به للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمُحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

مثال (6)

تخطط إحدى المنشآت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمُعدة للبيع، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفها كمُحتفظ بها للبيع	القيمة المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمُحتفظ بها للبيع
الشهرة	2000	2000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	5000	4500
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	6000	6000
المخزون	3000	2600
أصول مالية معدة للبيع	2400	2000
المجموع	**18,400**	**17,100**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الأصول المعدة للتخلص منها بمبلغ 12,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

حل مثال (6)

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة بمبلغ 1300 دينار مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع. وتبلغ خسارة التدني 5100 دينار (17,100- 12,000) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولة الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع أرصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمُعدة للبيع	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
الشهرة	2000	2000	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	4500	(1329)	3171
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة	6000	(1771)	4229
المخزون	2600	0	2600
أصول مالية معدة للبيع	2000	0	2000
المجموع	**17,100**	**5100**	**12,000**

مثال (7)

توفرت المعلومات التالية لدى شركة النديم التجارية:

- في 2020/7/1 تم تصنيف أجهزة كأصول مُحتفظ بها للبيع حيث بلغت تكلفتها 10,000 دينار ومجمع إهتلاكها بذلك التاريخ 3000 دينار والعمر المتبقي لها 7 سنوات، كما بلغت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بذلك التاريخ 5000 دينار.
- في 2020/12/31 بلغت قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ما قيمته 4200 دينار.
- وفي2021/12/31 توقفت المنشأة عن تصنيف الأجهزة كمُحتفظ بها للبيع بسبب تغير خطة البيع، حيث بلغت القيمة القابلة للإسترداد للأجهزة بذلك التاريخ 6200 دينار. علماً بأن مصروف الإهتلاك السنوي للأجهزة بطريقة القسط الثابت يبلغ 1000 دينار.

المطلوب: بيّن كيفية المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

حل مثال (7)

يوم التصنيف 2020/7/1	
أجهزة مُحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية	7000 دينار
يطرح: مجمع التدني خسارة التدني 2000 (7000-5000)	(2000)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة- تكاليف البيع)	5000 دينار

في 2020/12/31	
أجهزة مُحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية	7000 دينار
يطرح: مجمع التدني خسارة التدني الإضافية 800 (5000-4200)	(2800)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة- تكاليف البيع)	4200 دينار

وبما أن المنشأة توقفت في 2021/12/31 عن تصنيف الأجهزة كمُحتفظ بها للبيع فإنها تعيد إثبات الأجهزة بسجلاتها بالقيمة الأقل بين القيمتين التاليتين:

- القيمة القابلة للاسترداد للأصل بذلك التاريخ 6200 دينار، أو
- القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل قبل تصنيفه على أنه مُحتفظ به لغرض البيع، وعلى أن يتم تعديلها بأي إهتلاكات كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل كمُحتفظ به للبيع:

= 7000 – (1000× 1.5 سنة)

= 5500 دينار

أرباح إستعادة التدني = القيمة الدفترية للأجهزة المُحتفظ بها للبيع – القيمة الدفترية المُعاد تسجيلها

= 4200 – 5500

= 1300 دينار

وعليه فإن الأصل سيُعاد إثباته كأصل غير متداول بالقيمة الأقل وهي 5500 دينار. وسيتم إعداد القيد التالي:

2021/12/31	من حـ/ مجمع خسارة التدني		2800
	إلى حـ/ مجمع الإهتلاك	1500	
	حـ/ أرباح استعادة التدني	1300	

وستظهر معلومات الأجهزة بعد إعادة تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة وخروجها من نطاق IFRS 5 كما يلي:

في 2021/12/31	
الأجهزة	7000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(1500)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة– تكاليف البيع)	5500 دينار

هذا ويمكن إعادة تكلفة الأصل إلى 10,000 دينار وإعادة إثبات مجمع الإهتلاك السابق قبل 2020/7/1 البالغ 3000 دينار بالقيد التالي (3000 من حـ/ الأجهزة 3000 إلى حـ/ مجمع الإهتلاك)

عندها ستظهر الأجهزة كما يلي:

في 2021/12/31		
الأجهزة	3000+ 7000	10,000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	3000 +1500	(4500)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة– تكاليف البيع)		5500 دينار

10. العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

1. تعرض المنشأة وتفصح عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة وعمليات التصرف بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات الإستبعاد).
2. تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) مبلغ مفرد في بيان الدخل الشامل يتألف من مجموع ما يلي:

– الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة؛ و

– الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المُعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) الإستبعاد التي تشكل العملية غير المستمرة.

(ب) تحليل المبلغ المفرد في البند (أ) إلى:

– الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة؛

– مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة.
– الخسائر أو الأرباح المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) الإستبعاد التي تشكل العملية غير المستمرة؛

(ج) صافي التدفقات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للعمليات غير المستمرة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في البيانات المالية، ولا تطلب هذه الإفصاحات لمجموعات الإستبعاد التي هي عبارة عن شركات تابعة مشتراة حديثاً تلبي معايير تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع عند الإندماج بالشراء.

(د) مبلغ الدخل من العمليات المستمرة والعمليات غير المستمرة المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في بيان الدخل الشامل.

3. تعرض المنشأة الأصل غير المتداول المصنف على أنه مُحتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة الإستبعاد المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع **بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في قائمة المركز المالي**. ويتم عرض إلتزامات مجموعة الإستبعاد المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع **بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي**. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظات.

4. تفصح المنشأة عن المعلومات التالية في الملاحظات في الفترة التي تم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه مُحتفظ به برسم البيع أو تم بيعه:

(أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة الإستبعاد)؛

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو المؤدية إلى عملية الإستبعاد المتوقعة، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك التصرف؛

(ج) الربح أو الخسارة المُعترف بها وإذا لم تكن معروضة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل، العنوان في بيان الدخل الشامل الذي يتضمن تلك الأرباح أو الخسائر؛

(د) حيثما كان قابلاً للتطبيق، القطاع التقريري الذي يتم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (8) "القطاعات التشغيلية".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **تظهر الموجودات غير المتداولة المُحتفظ بها لأغراض البيع وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (5) (IFRS) كما هو وارد أدناه:**

أ- بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل
ب- بالكلفة أو بالقيمة العادلة أيهما أقل
ج- بالقيمة الدفترية أو (بالقيمة العادلة- مصاريف البيع) أيهما أقل
د- بالقيمة العادلة لها

2. **إن نتائج العمليات غير المستمرة المادية تظهر في البيانات المالية كما يلي:**

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل
ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل
ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية إذا كانت جوهرية
د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح

3. **واحدة مما يلي لا تعتبر من معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول مُحتفظ بها لغرض البيع:**

أ- الأصول الجاهزة للبيع الفوري
ب- أن تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية أو إلغائها
ج- من المحتمل بيع الأصول المُحتفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف
د- من المحتمل بيع الأصول المُحتفظ بها للبيع خلال فترة (18) شهراً من تاريخ التصنيف

4. **بالنسبة للأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) المُحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" فإنه يتم إحتساب مصروف الإهتلاك لها كما يلي:**

أ- بطريقة القسط الثابت
ب- بنفس طريقة إهتلاك الأصول المشابهة
ج- لا تخضع للإهتلاك
د- على مدار 3 سنوات كحد أقصى

5. يجب معالجة أي ربح من الزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل غير متداول مصنف على أنه مُحتفظ به برسم البيع كما يلي:

أ- يجب الإعتراف بالربح بالكامل
ب- يجب عدم الإعتراف بأية أرباح
ج- يجب الإعتراف بالربح لكن بما لا يزيد عن خسارة انخفاض القيمة التراكمية
د- يتم الإعتراف بالربح في الأرباح المحتجزة

6. في 2022/7/1 اشترت الشركة الدولية شركة تابعة حصرياً بغرض البيع. وتلبي الشركة التابعة معايير تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع. وفي تاريخ إعداد القوائم المالية في 2022/12/31 لا زالت الشركة التابعة معروضة للبيع. إن الشركة التابعة سيتم تقييمها في الميزانية في 2022/12/31 كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة
ب- بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
ج- بالقيمة الدفترية لها
د- بالقيمة الإستبدالية

7. من أجل تصنيف أصل غير متداول على أنه مُحتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون محتملاً جداً بيعه، وتعني عبارة محتملاً جداً:

أ- من المرجح حدوث البيع المستقبلي
ب- يكون البيع المستقبلي وقوعه أكثر ترجيحا من عدم وقوعه
ج- البيع مؤكد
د- إحتمالية البيع تعتبر وبشكل جوهري أكثر ترجيحاً من كونها محتملة

8. في 2022/12/31 كان لدى شركة الوحدة معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 40,000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 34,000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 2000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 1500 دينار. فإن مقدار الربح أو الخسارة الواجب الإعتراف به عند تصنيف المعدات في 2022/12/31 هو:

أ- 7500 دينار خسارة
ب- 8000 دينار خسارة
ج- 8000 دينار ربح
د- 6000 دينار خسارة

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9 – 10) التاليين:

أصل تم تصنيفه كأصل مُحتفظ به للبيع في 2021/10/1 وكانت قيمته الدفترية 12,000 دينار والقيمة العادلة بذلك التاريخ 9000 دينار، كما بلغت قيمته العادلة في 2021/12/31 مبلغ 8000 دينار، وفي 2022/12/31 بلغت القيمة العادلة 13,000 دينار. واستمرت المنشأة بتصنيفه كمُحتفظ به للبيع لأن تأخر البيع خارج عن إرادتها، ولا يوجد مصاريف بيع.

9. تبلغ خسارة التدني المُعترف بها خلال عام 2021:

أ- 3000 دينار ب- 5000 دينار

ج- 4000 دينار د- 1000 دينار

10. إن القيمة الدفترية للأصل في 2022/12/31 تبلغ:

أ- 9000 دينار ب- 12,000 دينار

ج- 13,000 دينار د- 10,500 دينار

التمرين الثاني:

في 2021/8/1 كان لدى شركة آسيا معدات تكلفتها 30,000 دينار ومجمع الإهتلاك لها 10,000 دينار والعمر المتبقي لها 4 سنوات. وقد تم تصنيفها كمعدات مُحتفظ بها للبيع علماً بأن القيمة العادلة المقدرة لها بذلك التاريخ تبلغ 16,000 دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام عملية البيع 1000 دينار. وفي 2021/12/31 (نهاية الفترة المالية) بلغت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة 14,000 دينار.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة للفترة في 2021/8/1 و 2021/12/31.

التمرين الثالث:

في 2021/12/31 كان لدى شركة المعرفة حفارة تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت التكلفة التاريخية لها 240,000 دينار ومجمع الإهتلاك 180,000 دينار، وتم الإعتراف بخسارة تدني عند التصنيف تبلغ 15,000 دينار وذلك بمقدار انخفاض القيمة العادلة عن الدفترية المسجلة لها. في 2022/12/31 كانت الحفارة ما تزال لدى الشركة وتم الاستمرار في تصنيفها كأصل غير متداول مُحتفظ به للبيع، وتم في هذا التاريخ تقدير صافي القيمة العادلة لها بمبلغ 39,000 دينار.

المطلوب: إعداد قيود إعادة التقييم في 2022/12/31.

التمرين الرابع:

تخطط إحدى المنشأت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمُعدة للبيع، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفها كمُحتفظ بها للبيع	القيمة المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمُحتفظ بها للبيع
الشهرة	1000	1000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	2000	1500
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	3000	3000
المخزون	2000	1600
أصول مالية معدة للبيع	500	400
المجموع	**8500**	**7500**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الأصول المُعدة للتخلص منها بمبلغ 5500 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ب	د	ج	ج	ب	د	أ	ج	ب

إجابة التمرين الثاني:

- تحويل المعدات إلى معدات مُحتفظ بها للبيع:

20,000	من حـ/ المعدات المُحتفظ بها للبيع		2021/8/1
10,000	حـ/ مجمع الإهتلاك		
	إلى حـ/ المعدات	30,000	

- تخفيض المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 5000 دينار (15,000-20,000):

5000	من حـ/ خسائر تدني		2021/8/1
	إلى حـ/ مجمع تدني المعدات المُحتفظ بها للبيع	5000	

- إثبات التدني في 2021/12/31:

1000		من حـ/ خسائر تدني	2021/12/31
	1000	إلى حـ/ مجمع تدني المعدات المُحتفظ بها للبيع	

إجابة التمرين الثالث:

6000		من حـ/ خسائر تدني	2022/12/31
	6000	إلى حـ/ مجمع تدني الحفارة المُحتفظ بها للبيع	

إجابة التمرين الرابع:

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة بمبلغ 1000 دينار مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع. وتبلغ خسارة التدني 2000 دينار (7500- 5500) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولة الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع أرصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المُعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمعدة للبيع	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
الشهرة	1000	(1000)	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	1500	(333)	1167
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة	3000	(667)	2333
المخزون	1600	0	1600
أصول مالية معدة للبيع	400	0	400
المجموع	**7500**	**2000**	**5500**

محور: دمج الأعمال

الفصل الرابع عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)

دمج الأعمال

Business Combinations

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): "إندماج الأعمال".
2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار "إندماج الأعمال".
3. عرض وتوضيح المتطلبات الرئيسة لمعيار "إندماج الأعمال".
4. توضيح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال.
5. توضيح المقصود بالشهرة الموجبة والسالبة وبيان كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الإندماج.
6. بيان المعالجة المحاسبية للإندماج التدريجي.
7. بيان كيفية إحتساب وعرض حقوق غير المسيطرين.
8. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار "إندماج الأعمال".

1. مقدمة

صدر هذا المعيار المعدل في يناير 2008 وأصبح ساري المفعول إعتباراً من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الإتجاه العام لواضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الإستملاك (الحيازة) Acquisition Method عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال. **ودمج الأعمال** هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد ويمكن أن يكون دمج الأعمال على أحد الأشكال التالية:

- **الإندماج Merger:** ينتج الإندماج عند قيام منشأة ما بتملك منشأة أخرى مع زوال الشخصية الإعتبارية والقانونية (تصفية) للمنشأة التي تم تملكها وانتقال أصولها وإلتزاماتها وأنشطتها للمنشأة المشترية.
- **الإتحاد Consolidation:** ينتج الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول وإلتزامات ونشاطات منشأتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الإعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الإتحاد.
- **السيطرة Acquisitions (Control):** تمثل السيطرة قيام منشأة ما بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى (عادةً من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) 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.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة الدامجة **Acquirer** حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضاً إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية إحتساب الشهرة الموجبة والشهرة المشتراه بسعر تفضيلي (الشهرة السالبة)، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلبي تعريف دمج الأعمال. ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

أ- المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.

ب- إستملاك اقتناء أصل أو مجموعة أصول التي لا تشكل عملاً. في مثل هذه الحالات يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد وتثبت الأصول الفردية المستحوذه (المستملكة) القابلة للتحديد بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة" والإلتزامات التي تم تحملها. ويجب أن تُخصص تكلفة المجموعة للأصول الفردية القابلة للتحديد وللإلتزامات على **أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء. ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث شهرة.**

ج- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

د- لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على قيام **المنشأة الإستثمارية**[1] بالإستحواذ على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

4. التعريفات Definitions

دمج الأعمال Business Combination

معاملة أو حدث آخر تمتلك المنشأة المشترية فيها السيطرة على عمل أو أكثر. وهو جمع منشآت منفصلة في وحدة إقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى. والعمليات التي يشار لها أحياناً على أنها "اندماجات حقيقية" أو "اندماجات بين طرفين متكافئين" هي أيضاً عمليات تجميع أعمال كما يُستخدم ذلك المصطلح في هذا المعيار.

الأعمال المستحوذ عليها (المندمجة) Acquiree

العمل أو الأعمال (المنشآت) التي تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة عليها ضمن عملية تجميع أعمال.

المنشأة المستحوذة (الدامج) Acquirer

المنشأة التي تكتسب السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

الحقوق غير المسيطرة Non –controlling Interest

هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة الدامجة من الإستحواذ على 85% من أسهم الشركة (س) المندمجة، في هذه الحالة فإن حقوق الأقلية تبلغ 15%.

[1] المنشأة الإستثمارية تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي 10" القوائم المالية الموحدة".

الشهرة Goodwill

أصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مقتناة ضمن عملية تجميع أعمال، ولا يعترف بالشهرة بشكل منفرد بمعزل عن الأصول الأخرى للمنشأة.

طريقة الإستملاك (الإستحواذ) [2] Acquisition Method (كان يطلق عليها طريقة الشراء The Purchase Method)

هي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، 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.

السيطرة Control

هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها.

القيمة العادلة Fair Value

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 (انظر معيار IFRS 13).

5. طريقة الإستملاك (الإستحواذ) The Acquisition Method

يتطلب هذا المعيار أن يتم محاسبة كافة إندماجات الأعمال بطريقة الإستملاك (الإستحواذ). وهي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، 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.

يتطلب تطبيق طريقة الإستملاك(الإستحواذ) ما يلي:

أ. **تحديد المنشأة المشترية (المستحوذة):** هي المنشأة التي تملك السيطرة على منشأة أخرى أي على المنشأة المشتراة.

ويتم الحصول على السيطرة عندما تمتلك المنشأة أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى ما لم يظهر خلاف ذلك. قد يكون من الصعب أحياناً تحديد منشأة مشترية، لكن عادةً ما يكون هناك مؤشرات على وجود منشأة مشترية واحدة. على سبيل المثال، عندما تندمج المنشآت، من

[2] تسمى أيضاً طريقة الحيازة.

المحتمل أن تكون القيمة العادلة لإحدى المنشآت أعلى بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى، أو قد تقدم منشأة واحدة معظم الخبرة الإدارية. في هذه الحالة، من المحتمل أن تكون المنشأة التي لها قيمة عادلة كبيرة والتي تقدم الخبرات الإدارية هي عبارة عن المنشأة المشترية. وعلى نحو مشابه، إذا أدى الإندماج إلى أن تسيطر إدارة إحدى المنشآت على تشكيلة فريق الإدارة للمنشأة مندمجة، فإن المنشأة التي تسيطر إدارتها على تشكيلة فريق الإدارة من المحتمل أن تكون هي المنشأة المشترية.

ب. **تحديد تاريخ الإستملاك:** وهو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة. وعادة هو التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمان إلتزامات المنشأة المشتراة بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال. وأحياناً قد يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الإتفاقية الخطية أن تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشتراة قبل تاريخ الإقفال. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستملاك (الإستحواذ).

ج. الإعتراف والقياس بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطرة في المنشأة المشتراة:

- واعتباراً من تاريخ الإستملاك (الإستحواذ)، يجب على المنشأة المستحوذة أن تُثبت – بشكل منفصل عن الشهرة – الأصول المقتناة القابلة للتحديد والإلتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها.
- 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 الإقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الإستحواذ[3]. مثل تصنيف أصول وإلتزامات مالية معينة على أنها مُقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو بالتكلفة المطفأة، أو كأصل مالي تم قياسه بالقيمة العادلة من خالل الدخل الشامل الآخر بموجب معيار IFRS 9.

د. القياس والإعتراف بالشهرة أو بالربح من الشراء بأسعار تفضيلية A Bargain Purchase أو مخفضة (الشهرة السالبة).

[3] **ويستثني** هذا المعيار IFRS 3 من ذلك تصنيف عقد الإيجار الذي تكون فيه الأعمال المستحوذ عليها (المنشأة) هي المؤجر على أنه إما إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفقاً للمعيار الدولي رقم 16 IFRS "الإيجار".

6. المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال Accounting for a Business Combination

1.6 تكلفة الإستملاك Acquisition Costs

يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة **بتاريخ التبادل** للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والإلتزامات التي تم تحملها. وتاريخ التبادل هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعّالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر إلتزامات تتكبدها المنشأة المشترية وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الإستملاك.

2.6 التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related Costs

تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتفعيل عملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية بما في ذلك تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الإستحواذ، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها[4]. بإستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعياري IAS 32 و IFRS 9. فمثلاً مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي Additional Paid-in Capital[5].

3.6 يجب على المنشأة المشترية (الدامج) الإعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والإلتزامات المحددة والشهرة وكذلك الإعتراف بالإلتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) **وبغض النظر عما إذا كان قد إعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) أم لا.**

أي أنه يتم الإعتراف **بالإلتزامات المحتملة** (والتي لا يتم الإعتراف بها بموجب IAS 37) التي تم نقلها من الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الإلتزامات عبارة عن إلتزام حالي ناشئ من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، تعترف المنشأة الدامجة بالإلتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة. وفي الفترات اللاحقة وبعد الإعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية تلك الإلتزامات أو إلغائها تقيس الشركة المشترية الإلتزام المحتمل بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين[6]:

- القيمة التي يتم الإعتراف بها بموجب (37) IAS "المخصصات والأصول والمطلوبات المحتملة".

---

[4] هذه المعالجة للمصاريف تم اعتمادها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك إعتباراً من 2009/7/1.

[5] يطلق على الفرق بين القيمة الإسمية للسهم وسعر بيعه برأس المال الإضافي، وهو مسمى بديل لعلاوة إصدار الأسهم.

[6] لا تنطبق هذه المتطلبات على العقود التي تم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم "9" IFRS.

- القيمة التي تم الإعتراف بها مبدئياً مطروحاً منها –عندما يكون مناسباً– الرصيد المتراكم للدخل المُعترف به بموجب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 IFRS " الإيراد من العقود مع العملاء".

إن تطبيق الشركة المشترية لشروط الإعتراف يؤدي إلى إعترافها بأصول وإلتزامات لم تعترف بها الشركة المشتراة سابقاً في بياناتها المالية. لذلك يجب الإعتراف **بالأصول غير الملموسة** القابلة للتحديد والتي تم إستملاكها في عملية الدمج في القوائم المالية للشركة المشترية بعد الدمج مثل الإسم التجاري أو براءات الإختراع أو علاقات العملاء والتي لم تعترف بها الشركة المشتراة كأصول في بياناتها المالية لأنها مولدة داخلياً. ويتم إطفاء الأصول غير الملموسة التي تمثل الحقوق التي تم إعادة استملاكها عند الإستملاك خلال الفترة التعاقدية المتبقية للعقد. انظر مثال رقم (5) لاحقاً.

4.6 يتم الإعتراف بالأصول والإلتزامات المحددة (المعرفة) والإلتزامات المحتملة المتملكة من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الإقتناء وبنسبة تملك 100%، وتشارك الحصة غير المسيطرة (الأقلية) في التغير بالقيمة العادلة.

5.6 يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والإلتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والإلتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة مُحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).

6.6 يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الإستملاك 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 الإقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها. وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.

7.6 دمج الأعمال المتحقق على مراحل A Business Combination Achieved in Stages

عندما يكون للمنشأة المشترية ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشتراة قبل السيطرة وقامت المنشأة المشترية بزيادة حصتها في الشركة المشتراة وصولاً للسيطرة. مثل إذا كانت الشركة (س) تحتفظ في 2013/12/31 بنسبة 35% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في الشركة (ص). وفي ذلك التاريخ اشترت الشركة (س) حصة إضافية بنسبة 40% في الشركة (ص) مما يخولها السيطرة على الشركة (ص) لتصبح ملكية (س) في (ص) 75%. يجب على الشركة المشترية إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها سابقاً في المنشأة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك مع الإعتراف بالربح والخسارة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم وكما يلي:

أ. إذا كانت أداة حقوق الملكية (الأسهم) المملوكة في الشركة المشترية قبل السيطرة مصنفة كإستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلاً) أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب معيار IFRS (9)، فإنه يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) **بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة.**

ب. أما إذا كانت أداة حق الملكية (الأسهم) تلك مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بموجب معيار IFRS (9)، فإنه يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) **بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).** ولا يتم الإعتراف بالمبالغ المُعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر ضمن الربح والخسارة بموجب IFRS (9) وذلك خلافاً لما كان معمول به في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) حيث كان يتطلب تحويل رصيد التغير المتراكم بالقيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة عند إلغاء الإعتراف بالأصول المالية المصنفة كمتوفرة للبيع.

8.6 الإعتراف بالشهرة وقياسها

أ. قياس الشهرة

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

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة[7])
– القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

وفي حالة دمج الأعمال المتحقق على مراحل (التدريجي) يتم إحتساب الشهرة كما يلي: (انظر مثال رقم (2) تالياً)

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الإندماج
+ قيمة الحصص غير المسيطرة
+ القيمة العادلة في تاريخ الإستملاك لحصة حقوق الملكية (الأسهم) الشركة المشترية المُحتفظ بها في الشركة المشتراة سابقاً).
– القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والإلتزامات المتكبدة.

[77] يتم قياس الحقوق غير المسيطر عليها كما هو مبين في الفقرة 11.6 من هذه الفصل.

ب. يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للإقتناء) 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 إحتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول.

ج. الشهرة المُعترف بها نتيجة عملية دمج سابقة يتم التوقف عن إطفائها إعتباراً من 2004/3/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقاً.

9.6 الشراء بأسعار منخفضة (الشهرة السالبة) Bargain Purchases

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 والإلتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة. وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعاً إضطرارياً حيث يكون البائع فيه مكرهاً على القيام بالبيع، أو قد تتسبب إستثناءات الإعتراف والقياس لبنود محددة يمكن أن يؤدي أيضاً إلى الإعتراف بربح من الشراء بأسعار مخفضة.

وقد تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 3) التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة) وكما يلي:

1. على المنشأة المشترية قبل الإعتراف بالربح من الشهرة السالبة تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الإلتزامات المتكبدة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو إلتزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة.
2. بعد ذلك على المنشأة مراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقضي هذا المعيار (IFRS 3) الإعتراف بها في تاريخ الإستملاك لكل من الأصول المستملكة والإلتزامات المتكبدة، والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشتراة إن وجدت، وحصة حقوق ملكية المنشأة المشترية المُحتفظ بها سابقاً في المنشأة المشتراة، والمقابل المالي المنقول.
3. استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الدمج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلاً من استخدام القيمة العادلة. مثال ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة وجود خسائر مرحلة (مدورة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقيمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة.[8]

[8] في حالة وجود خسائر مدورة لدى الشركة المشتراة، فإن الشركة المشترية تستطيع الاستفادة منها في الفترات المالية القادمة لتنزيلها من أرباح تلك الفترات، مما يعني وجود قيمة لهذه الخسائر المرحلة يجب أخذها بعين الاعتبار.

10.6 فترة القياس Measurement Period

أ. إذا انتهت الفترة المالية ولم تكتمل المحاسبة المبدئية لعملية الدمج، تقوم الشركة المشترية بالإبلاغ والإعتراف بشكل مؤقت (المبالغ الإنتقالية) للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية. وخلال فترة القياس تقوم الشركة المشترية بتعديل المبالغ المُعترف بها في تاريخ الإستملاك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الظروف والحقائق بتاريخ الإستملاك. أي تقوم المنشأة المشترية أثناء فترة القياس بالإعتراف بالأصول والإلتزامات الإضافية إذا توفرت معلومات تتعلق بالحقائق والظروف بتاريخ الإستملاك، ويجب أن لا تتجاوز فترة القياس **سنة واحدة من تاريخ الإستملاك.**

ب. تعترف المنشأة المشترية بالتغير في المبلغ الإنتقالي المُعترف به لأصل أو إلتزام من خلال زيادة أو تخفيض قيمة الشهرة. ويتم تعديل البيانات المالية المقارنة المعروضة للفترة السابقة بأثر رجعي. فعلى سبيل المثال إذا كانت الشركة المشترية قد تحملت إلتزاماً (عند الإستحواذ على المنشأة المشتراة) بدفع تعويض عن الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المشتراة لأحد المتضررين ووجود بوليصة تأمين تغطي بعض أو كل هذه التعويضات المتكبدة، فعند حصول المنشأة المشترية على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الإلتزام بتاريخ الإستملاك فإن التعديل على الشهرة الناتج عن تغيير المبلغ الإنتقالي المُعترف به للإلتزام يكون متعادلاً كلياً أو جزئياً مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغير المبلغ الإنتقالي المُعترف به للمطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين.

فإذا تم زيادة قيمة الإلتزام بقيمة 10,000 دينار فإن الشهرة المُعترف بها عن الإستملاك سيتم زيادتها بمبلغ 10,000 دينار، وفي نفس الوقت إذا ارتفعت قيمة المطالبة بالذمم المدينة من شركة التأمين بقيمة 7000 دينار، فإن الشهرة سيتم زيادتها بمبلغ 7000 دينار مما يعني تعديل قيمة الشهرة بمبلغ 3000 دينار بأثر رجعي.

ج. بعد إنتهاء فترة القياس تقوم المنشأة المشترية بمراجعة محاسبة دمج الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وبأثر رجعي بموجب (IAS 8).

11.6 الحقوق غير المسيطرة Non–controlling Interest

يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة Full Goodwill Method[9]، 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 المشترية قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى **أو**

ب. أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة Proportionate Share of Net Assets. (انظر مثال رقم (1) تالياً).

ورغم أن قياس الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة قد يكون صعباً، إلا أن إختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون أسهل بموجب الطريقة الثانية حيث لا يوجد حاجة لجمع الشهرة للشركات التابعة المملوكة بشكل جزئي.

ويمكن أن تستخدم المنشأة القيمة العادلة لعملية دمج أعمال معينة الخيار (أ) وتستخدم الحصة النسبية لصافي القيمة العادلة الأصول المحددة للمنشأة المشتراة الخيار (ب).

12.6 الأصول التعويضية Indemnification Assets

في بعض الحالات يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو إلتزام أو جزء منهما. ومن الأمثلة على ذلك تعهد البائع للشركة المشترية بتعويض الشركة المشترية عن خسائر تفوق مبلغ إلتزام محدد بقيمة معينة، وبذلك تحصل الشركة المشترية على أصل تعويضي (على سبيل المثال نقدية) وتعترف الشركة المشترية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه. مع مراعاة الحاجة لمخصص تقييم للمبالغ غير القابلة للتحصيل.

على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة (ص) بقيمة 100,000 دينار وقامت الشركة (س) بشراء الشركة (ص) وتظهر دفاتر (ص) الإعتراف بالإلتزامات (مخصص قضايا) بمبلغ 80,000 دينار فقط وفق تقديراتها لذلك الإلتزام. وعند الدمج فإن مالكي الشركة المندمجة (ص) يتعهدوا بدفع تعويض عن أي مبلغ تدفعه الشركة (س) وبما يزيد عن 80,000 دينار، إن المبالغ التي سيتم قبضها كتعويض عن ارتفاع قيمة الإلتزام مستقبلاً (صدور الحكم القضائي) يعتبر أصل تعويضي يعترف به عند ثبوت الإلتزام بما يزيد عن 80,000 دينار.

في نهاية كل فترة تقرير لاحقة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أصل التعويض الذي أثبت في تاريخ الإستحواذ على الأساس نفسه كما الإلتزام أو الأصل المعوض، مع مراعاة أي قيود تعاقدية على مبلغه. والأصل التعويضي الذي لا يتم قياسه – لاحقاً– بقيمته العادلة، فإن القياس يتم أيضاً على

[9] Dieter Christian &Norbert Ludenbach , IFRS Essentials , WILEY,2013

أساس تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل أصل التعويض. ويجب على المنشأة المستحوذة أن تلغي إثبات أصل التعويض – فقط – عندما تُحصل الأصل، أو تبيعه أو بخالف ذلك تفقد الحق فيه.

13.6 المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراة، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، أي القياس على أساس السوق.

14.6 الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية دمج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كمُحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) أي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

15.6 ضرائب الدخل

يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس أصول أو إلتزامات ضريبية مؤجلة تنشأ عن الأصول المقتناة والإلتزامات التي تم تحملها ضمن عملية دمج الأعمال بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم "12" "ضرائب الدخل". كما يجب على المنشأة المستحوذة أن تحاسب عن آثار الضريبية الممكنة للفروق الزمنية المؤقتة للأعمال المستحوذ عليها والتي توجد في تاريخ الإستحواذ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "12" أيضاً.

16.6 منافع الموظفين

يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت وتقيس إلتزاماً أو أصلاً إن وجد يتعلق بترتيبات منافع الموظفين للأعمال (المنشآت) المستحوذ عليها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "19" "منافع الموظفين".

17.6 عقود الإيجار التي تكون فيها الأعمال (المنشأة) المستحوذ عليها هي المستأجر Leases in which the acquiree is the lessee

إذا كانت الأعمال أو المنشأة المستحوذ عليها في عملية اندماج أعمال لديها أصول مستأجرة، فعند انتقال عقود الإيجار للمنشأة المستحوذة (الدامج) يتم معالجتها لدى المنشأة المستحوذة كما يلي:

- يجب على المنشأة المستحوذة إثبات أصول حق الاستخدام وإلتزامات عقود الإيجار وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 16 والتي تكون فيها الأعمال (المنشأة) المستحوذ عليها هي المستأجر.
- لا يطلب من المنشأة المستحوذة إثبات "أصل حق الاستخدام" و"إلتزامات عقود الإيجار" لعقود الإيجار التي تنتهي خلال مدة 12 شهر من تاريخ الإستحواذ أو عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل المستأجَر ذو قيمة منخفضة (5000 دولار فأقل) كما هو محدد في معيار IFRS 16.

- يجب على المنشأة المستحوذة قياس **إلتزامات** عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية (كما هي معرفة في المعيار الدولي للتقرير 16) كما لو كان عقد الإيجار المقتنى جديداً في تاريخ الإستحواذ. كما يجب على المنشأة المستحوذة قياس "أصل حق الاستخدام" بنفس مبلغ "إلتزام عقد الإيجار" وتعديله ليعكس الشروط المواتية وغير المواتية لعقد الإيجار مقارنة بشروط السوق.

18.6 عقود التأمين Insurance contracts

يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أية مجموعة من مجموعات عقود التأمين التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17" عقود التأمين" والمستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال على أنها إلتزام أو أصل في تاريخ الإستحواذ **بموجب متطلبات معيار IFRS 17**.

7. دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي
A Business Combination Achieved without the Transfer of Consideration

من الممكن سيطرة شركة ما على الشركة المشتراة في ظروف معينة دون نقل المقابل المالي، حيث تنطبق طريقة الإستملاك في محاسبة دمج الأعمال على عملية دمج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشتراة تابعة، وتتضمن هذه الظروف:

- أن تقوم الشركة المشتراة بشراء عدد كافٍ من أسهمها من السوق (مساهمين) مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة.
- انتهاء حقوق نقض الأقلية Minority Veto Rights Lapse التي حالت سابقاً دون إمتلاك الشركة المشترية السيطرة على الشركة المشتراة والتي احتفظت الشركة المشترية فيها بحقوق تصويت الأغلبية.
- اتفاق الشركة المشترية والمشتراة على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل. ولا تنقل الشركة المشترية مقابلاً مالياً للسيطرة على الشركة المشتراة ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية (أسهم) في الشركة المشتراة سواء في تاريخ الإستملاك أو قبله.

ويشير المعيار (IFRS 3) أنه في الإندماج المتحقق بعقد منفصل تقوم المنشأة المشترية في القوائم الموحدة بعرض أي حصص حقوق ملكية في الشركة المشتراة التي تحتفظ بها جهات غير الشركة المشترية (بعد الدمج) حتى لو نتج عن ذلك نسبة كافة حقوق الملكية في الشركة المشتراة كحصص غير مسيطرة.

8. الإفصاح Disclosures

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

أ. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

ب.إندماجات منشآت الأعمال التي تحدث خلال فترة الأحداث اللاحقة أي بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.

ج.بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

مثال (1) إحتساب الشهرة والحصة غير المسيطر عليها

دفعت الشركة الدولية 20,000 دينار لشراء 80% من أسهم الشركة العربية. وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة العربية بتاريخ الشراء 16,000 دينار علماً بأن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 3600 دينار.

المطلوب:

1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها وفق أساس القيمة العادلة لحقوق الملكية، واحسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة الدولية بعد الإندماج.

2- 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 الإندماج.

حل مثال (1)

1- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أسلوب القيمة العادلة = 3600 دينار

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي:

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

= 20,000 + 3600 – 16,000 = 7600 دينار

2- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة = 16,000 × 20% = 3200 دينار.

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي:

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

= 20,000 + 3200 – 16,000

= 7200 دينار أو (20,000 – 16,000 × 80%)

مثال (2) الإستملاك التدريجي

في 2021/1/1 إشترت الشركة الذهبية 60% من حصص حقوق الملكية (الأسهم) في الشركة الفضية مقابل 40 مليون دينار، علماً بأن الشركة الذهبية تملك سابقاً 15% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 8 مليون دينار والمصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب (IFRS 9) (أسهم للمتاجرة) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 2021/1/1 بمبلغ 10 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 2021/1/1 (في السوق المالي) ما قيمته 42 مليون في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعة 70 مليون.

المطلوب: احسب الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق الملكية للحصة غير المسيطر عليها.

حل مثال (2)

المبلغ الدفوع في 2021/1/1	40 مليون
+ القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقاً	10 مليون
+ الحصة غير المسيطرة (بالقيمة العادلة)	42 مليون
المجموع	92 مليون
– القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة	(70) مليون
الشهرة	22 مليون

وستقوم الشركة الذهبية بتاريخ الإستملاك بالإعتراف بمبلغ 2 مليون (10–8) في الربح والخسارة عند إعادة تقييم الحصة السابقة لها في الشركة الفضية.

مثال (3)

في 2020/1/1 إشترت الشركة الدولية 90% من أسهم الشركة العربية بمبلغ 80,000 دينار نقداً، ونتج عن عملية الشراء إندماج الشركة العربية في الشركة الدولية، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة العربية	
البيان	الشركة الدولية	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	100,000	30,000	30,000
أوراق قبض	80,000	10,000	5000
بضاعة	70,000	20,000	30,000
مباني	100,000	40,000	45,000
أثاث	20,000	10,000	15,000

مجموع الأصول	**370,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	200,000	60,000	60,000
رأس المال	100,000	30,000	
رأس المال الإضافي	40,000	10,000	
أرباح محتجزة	30,000	10,000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370,000**	**110,000**	

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية الإستحواذ على الشركة العربية وإعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الإندماج مباشرة. علماً بأنه يتم اتباع طريقة الحيازة.

حل مثال (3)

1- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:

80,000	من حـ/ الإستثمار في الشركة العربية – المندمجة	2020/1/1
80,000	إلى حـ/ النقدية	

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة × نسبة التملك

= 80,000 – (60,000 – 125,000) × 90%

= 21,500 دينار

أما حقوق غير المسيطرين (الأقلية)= 10% × (60,000–125,000) = 6500 دينار

2- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية:

		من مذكورين	
30,000	حـ/ النقدية		2020/1/1
5000	حـ/ ذمم مدينة		
30,000	حـ/ بضاعة		
45,000	حـ/ مباني		
15,000	حـ/ أثاث		
21,500	حـ/ الشهرة		
		إلى مذكورين	
80,000	حـ/ الإستثمار في الشركة العربية – المندمجة		
60,000	حـ/ ذمم دائنة		
6500	حـ/ حقوق غير المسيطرين (الأقلية)		

قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة الدولية كما في 2020/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية بالصندوق ولدى البنوك (100,000 – 30,000 + 80,000)	50,000
أ. قبض (5000 + 80,000)	85,000
بضاعة (30,000 + 70,000)	100,000
مباني (45,000 + 100,000)	145,000
أثاث (15,000 + 20,000)	35,000
الشهرة	21,500
مجموع الأصول	**436,500**
ذمم دائنة (60,000 + 200,000)	260,000
رأس المال	100,000
رأس المال الإضافي	40,000
أرباح محتجزة	30,000
حقوق غير المسيطرين	6500
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**436,500**

مثال (4)

في 2020/1/1 إشترت الشركة الدولية كامل أسهم الشركة العربية وقد قامت الشركة الدولية بإصدار 30,000 سهم من أسهمها قيمتها الإسمية 1 دينار للسهم والقيمة السوقية 3 دنانير للسهم مقابل شراء قسم من أسهم الشركة العربية، كما تم شراء القسم الآخر من الأسهم نقداً بمبلغ 25,000 دينار، مبلغ 3000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية الشراء إندماج الشركة العربية في الشركة الدولية وتصفية الشركة العربية. علماً بأن الشركة الدولية تقوم بإتباع طريقة الإستحواذ (الحيازة) لإثبات عملية الإندماج.

وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة العربية	
البيان	الشركة الدولية	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	100,000	30,000	30,000
أ. قبض	80,000	10,000	5000
بضاعة	70,000	20,000	30,000

مباني	100,000	40,000	45,000
أثاث	20,000	10,000	15,000
مجموع الأصول	**370,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	200,000	60,000	60,000
رأس المال	100,000	30,000	
رأس المال الإضافي	40,000	10,000	
أرباح محتجزة	30,000	10,000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370,000**	**110,000**	

المطلوب:

إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة العربية وإثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة الدولية والخاصة بعملية إندماج الشركة العربية وإعداد قائمة المركز المالي للشركة الدولية بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (4)

1- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة العربية =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة + النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الأسهم

3 × 30,000 + 25,000 دينار

= 115,000 دينار

نلاحظ أن مصاريف الإندماج البالغة 8000 دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف فترة وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة × نسبة التملك

= 115,000 – (60,000 – 125,000) × 100%

= 65,000 – 115,000

= 50,000 دينار

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة الدولية:

2020/1/1	من حـ/ الإستثمار في الشركة العربية – المندمجة	115,000
	إلى مذكورين	
	25,000 حـ/ النقدية	
	30,000 حـ/ رأس المال 1× 30,000	
	60,000 حـ/ رأس المال الإضافي 2× 30,000	

- إثبات مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء:

2020/1/1			
	من حـ/ رأس المال الإضافي	3000	
	إلى حـ/ النقدية		3000

- ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة الدولية وإقفال حساب الإستثمار:

2020/1/1			
	من حـ/ النقدية	30,000	
	حـ/ أ. قبض	5000	
	حـ/ بضاعة	30,000	
	حـ/ مباني	45,000	
	حـ/ أثاث	15,000	
	حـ/ الشهرة	50,000	
	إلى حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة		115,000
	حـ/ ذمم دائنة		60,000

3- قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة الدولية كما في 2020/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية بالصندوق ولدى البنوك (100,000 – 30,000 + 28,000)	102,000
أ. قبض (5000 + 80,000)	85,000
بضاعة (30,000 + 70,000)	100,000
مباني (45,000 + 100,000)	145,000
أثاث (15,000 + 20,000)	35,000
الشهرة	50,000
مجموع الأصول	**517,000**
ذمم دائنة (60,000 + 200,000)	260,000
رأس المال (30,000 +100,000)	130,000
رأس المال الإضافي (3000 – 60,000 + 40,000)	97,000
أرباح محتجزة	30,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**517,000**

مثال (5)

في 2020/1/1 إشترت الشركة (س) 60% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 110,000 دينار نقداً، وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)
النقدية	40,000	10,000
بضاعة	90,000	30,000
مباني	250,000	60,000
إستثمارات في الشركة (ص)	110,000	
مجموع الأصول	**490,000**	**100,000**
ذمم دائنة	190,000	30,000
رأس المال	250,000	60,000
أرباح محتجزة	50,000	10,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**490,000**	**100,000**

وقد توفرت المعلومات التالية:

- القيمة العادلة للمباني للشركة (ص) تبلغ 80,000 دينار.
- تظهر الإفصاحات لدى الشركة (ص) وجود إلتزامات محتملة قيمتها 4000 دينار لم يتم الإعتراف لعدم إنطباق شروط الإعتراف كون إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر غير مرجحة.
- إعترفت الشركة (س) بعلامة تجارية وهي مولدة داخلياً من قبل الشركة (ص) وغير مُعترف بها في سجلات الشركة (ص) ولكنها مؤهلة للإعتراف بها في القوائم المالية للشركة المشترية (س) والقيمة العادلة لها بتاريخ الإستملاك 34,000 دينار.
- يتم قياس الحصة غير المسيطر عليها بالقيمة النسبية لها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ص).

المطلوب:

1- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).
2- إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإندماج مباشرة.

حل مثال (5)

1- القيمة العادلة لصافي أصول (ص):

النقدية	10,000 دينار
البضاعة	30,000
المباني	80,000
علامة تجارية	34,000
الأصول بالقيمة العادلة	154,000 دينار
- الإلتزامات	
ذمم دائنة	(30,000)
إلتزامات محتملة	(4000)
صافي القيمة العادلة	120,000 دينار

حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) = 40% × 120,000 = 48,000 دينار

الشهرة = [تكلفة الإستثمار المدفوعة + الحصة غير المسيطرة (بالحصة النسبية لصافي الأصول)] - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة (ص)

الشهرة = [48,000 + 110,000] -120,000 = 38,000 دينار

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

10,000	من حـ/ النقدية	2020/1/1
30,000	حـ/ بضاعة	
80,000	حـ/ مباني	
34,000	حـ/ علامة تجارية	
38,000	حـ/ الشهرة	
	إلى مذكورين	
110,000	حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة	
30,000	حـ/ ذمم دائنة	
4000	حـ/ إلتزامات محتملة	
48,000	حـ/ حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	

2- قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2020/1/1 بعد الإندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية (10,000 + 40,000)	50,000
بضاعة (30,000 + 90,000)	120,000
مباني (80,000 + 250,000)	330,000
علامة تجارية	34,000
الشهرة	38,000
مجموع الأصول	**572,000**
ذمم دائنة (30,000 + 190,000)	220,000
إلتزامات محتملة	4000
رأس المال	250,000
أرباح محتجزة	50,000
حقوق غير المسيطرين	48,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**572,000**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من الطرق التالية يجب تطبيقها في جميع عمليات إندماج الأعمال:

أ- طريقة تجميع المصالح
ب- طريقة التوحيد النسبي
ج- طريقة الإستحواذ (الحيازة)
د- طريقة حقوق الملكية

2. تظهر الشهرة السالبة (الشهرة بأسعار تفضيلية) في البيانات المالية كما يلي:

أ- يتم الإعتراف بها كإيراد في بيان الدخل
ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها
ج- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات جميع الموجودات
د- لا شيء مما ذكر

3. في 2019/3/21 إشترت شركة النديم كامل أسهم الشركة (ص) وذلك مقابل إصدار 60,000 سهم من أسهمها وبقيمة إسمية 3 دنانير علماً بأن القيمة السوقية لها بلغت 5 دنانير ولقد دفعت شركة النديم 10,000 دينار نقداً نفقات مباشرة و 2000 دينار نفقات إصدار وتسجيل الأسهم. فإن تكلفة الإستثمار ستثبت في دفاتر شركة النديم ستظهر بمقدار:

أ- 180,000 دينار
ب- 190,000 دينار
ج- 300,000 دينار
د- 192,000 دينار

4. في 2021/1/1 اشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بتكلفة تبلغ 500,000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة (ص) مبلغ 400,000 دينار، وكانت القيمة العادلة والدفترية لأصول (ص) متساوية باستثناء أرض قيمتها الدفترية 30,000 دينار والعادلة 70,000 دينار، نتج عن الشراء إندماج (ص) في (س). فإن مقدار الشهرة التي ستظهر بعد الإندماج مباشرة بدفاتر (س) تبلغ:

أ- 60,000 دينار
ب- 100,000 دينار
ج- 30,000 دينار
د- صفر

5. في 2020/1/1 إستحوذت شركة الاتحاد على 60% من أسهم الشركة الوطنية مقابل 11 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الوطنية 16 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة 8 مليون دينار. تبلغ الشهرة بموجب طريقة الشهرة الجزئية بموجب (IFRS 3):

أ- 3 مليون
ب- 1.4 مليون
ج- 5 مليون
د- 8 مليون

6. محاسبة الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر محدد والناشئ عند إندماجات منشآت الأعمال تتم كما يلي:

أ- إحتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
ب- عدم إحتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
ج- إحتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة
د- عدم إحتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

7. سيظهر عند زيادة القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة عن تكلفة الشراء:

أ- شهرة موجبة
ب- حقوق ملكية فكرية
ج- لا يوجد شهرة
د- شهرة سالبة

8. كيف تقاس الشهرة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)؟

أ- شهرة جزئية
ب- شهرة كاملة
ج- طريقة الشركة الأم
د- خيار الشهرة الجزئية أو الكاملة على أساس المعاملة الفردية

9. في 2019/1/1 استحوذت شركة الخطوط الجوية الأردنية على الشركة الأردنية للطيران والتي تم تصفيتها نتيجة الإندماج وقد انتقلت طائرة مستأجرة كانت الشركة الأردنية قد إستأجرتها في 2017/1/1 لمدة 8 سنوات إلى شركة الخطوط الجوية الأردنية، فإن المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق ما يتطلبه معيار الإندماج رقم "3" بدفاتر الخطوط الجوية الأردنية هي:

أ- يتم الاعتراف بحقوق استخدام وإلتزامات عقود إيجار، وتقاس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية كما
ب- يتم الإعتراف بحقوق استخدام وإلتزامات عقود إيجار، وتقاس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الإجمالية لدفعات الإيجار المتبقية

لو كان عقد الإيجار المقتنى جديداً في تاريخ 2019/1/1

كما لو كان عقد الإيجار المقتنى جديداً في تاريخ 2019/1/1

ج- يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد تشغيلي والاعتراف بدفعة الإيجار السنوية كمصروف إيجار

د- يتم الاعتراف بحقوق استخدام وإلتزامات عقود إيجار، وتقاس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مقاسة من تاريخ 2017/1/1

10.في 2022/1/1، إمتلكت (س) حصة 60% في (ص) مقابل 80 مليون دينار. وإمتلكت (س) مسبقاً حصة 10% تم شرائها مقابل 12 مليون دينار لكن بلغت قيمتها العادلة 15 مليون دينار في 2022/1/1. وبلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في 2022/1/1 ما مجموعه 47 مليون دينار في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة (ص) 130 مليون دينار. يُسجل ربح مرتبط بإعادة تقييم حصص حقوق الملكية الأصلية على النحو التالي:

أ- 3 مليون دينار

ب- 12 مليون دينار

ج- 35 مليون دينار

د- 38 مليون دينار

التمرين الثاني:

في 2022/1/1 إشترت الشركة الماسية 70% من حصص حقوق الملكية (الأسهم) في الشركة الفضية مقابل 50 مليون دينار، علماً بأن الشركة الماسية تملك سابقاً 12% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 7 مليون دينار والمصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب (IFRS 9) (أسهم استراتيجية) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 2022/1/1 بمبلغ 11 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 2022/1/1 (في البورصة) ما قيمته 42 مليون في حين وبلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعه 70 مليون.

المطلوب: احسب الشهرة باستخدام وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة.

التمرين الثالث:

وضّح الطرق المسموح بها قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بموجب (IFRS 3).

التمرين الرابع:

في 2022/1/1 إشترت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بمبلغ 70,000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 1000 دينار نقداً عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كما يلي:

		الشركة (ص)	
البيان	**الشركة (س)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية	80,000	30,000	30,000
ذمم مدينة	10,000	10,000	8000
بضاعة	10,000	20,000	32,000
مباني	40,000	40,000	50,000
مجموع الأصول	**140,000**	**100,000**	**120,000**
ذمم دائنة	50,000	40,000	40,000
رأس المال	50,000	30,000	
أرباح محتجزة	40,000	30,000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**140,000**	**100,000**	

المطلوب:

1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	أ	ج	أ	ب	ب	د	د	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

المبلغ الدفوع في 2014/1/1	50 مليون
+القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقاً	11 مليون
+ الحصة غير المسيطرة (18%×70)	12.6 مليون
المجموع	73.6 مليون
– القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة	(70) مليون
الشهرة	**3.6 مليون**

أو الشهرة = (50 +11) – (70 × 82%) = 61 – 57.4 = **3.6 مليون**

وستقوم الشركة الماسية بتاريخ الإستملاك بالإعتراف بمبلغ 4 مليون (11–7) في الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) عند إعادة تقييم الحصة السابقة لها في الشركة الفضية.

إجابة التمرين الثالث:

يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراة. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على 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 المشترية قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى. **أو**

ب.أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة.

إجابة التمرين الرابع:

1- تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) = 70,000 دينار أما مصاريف الشراء فلا تعتبر من تكلفة الشراء.

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

70,000	من حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة	2022/1/1
70,000	إلى حـ/ النقدية	

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المتملكة × نسبة التملك

= 70,000 – (40,000 – 120,000) × 80%

= 6000 دينار

وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

2022/1/1		
30,000	من حـ/ النقدية	
8000	حـ/ ذمم مدينة	
32,000	حـ/ بضاعة	
50,000	حـ/ مباني	
6000	حـ/ الشهرة	
	70,000	إلى حـ/ الإستثمار في الشركة (ص) – المندمجة
	40,000	حـ/ ذمم دائنة
	16,000	حـ/ حقوق غير المسيطرين(الأقلية) (40,000 – 120,000) × 20%

محور: دمج الأعمال

الفصل الخامس عشر: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10)

القوائم المالية الموحدة

Consolidated Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10): "القوائم المالية الموحدة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه (IFRS 10).
3. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لتوحيد الأعمال.
4. بيان الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
5. توضيح متطلبات المعالجة المحاسبية للحصة غير المسيطرة.
6. بيان كيفية معالجة التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة.
7. بيان المعالجة المحاسبية لفقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة.
8. توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك.

1. مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 ويبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عندما تسيطر شركة ما على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، 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. 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:

1. الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.
2. وضع الأساس لتحدد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.
3. يوضّح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه بالتالي توحيد الجهة المستثمر بها.
4. يحدد المتطلبات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.
5. يُعرف المنشأة الإستثمارية ويحدد استثناءً من توحيد منشآت تابعة معينة للمنشأة الإستثمارية.

ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لإندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من إندماج الأعمال (ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) "إندماج الأعمال").

3. نطاق المعيار Scope

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم A parent عرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت بإستثناء ما يلي:

أ. لا يُشترط (غير ملزمة) ان تقوم الشركة الأم عرض بيانات مالية موحدة في حال إستوفت **جميع الشروط التالية:**

1. 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، على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم إعتراضهم على ذلك.
2. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.
3. 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.
4. إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

ب. خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".

ج. **لا يجوز** للمنشأة الأم التي هي **منشأة استثمارية** أن تعرض قوائم مالية موحدة، أو أن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 عندما تكتسب السيطرة على منشأة أخرى. ويجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب (IFRS 9). ولكن إذا كانت المنشأة الإستثمارية تمتلك شركة تابعة وتقدم هذه الشركة خدمات ذات صلة بالأنشطة الإستثمارية (إستثمار الأموال لتحقيق دخل إستثماري أو أرباح رأسمالية أو كلاهما) للمنشأة الإستثمارية فيجب عليها توحيد تلك الشركة التابعة وفقاً لهذا المعيار وتطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) على عملية إستملاك أي من هذه الشركات التابعة.

4. التعريفات Definitions

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

هي القوائم المالية ل **مجموعة**[1] تُعرض فيها الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية ل **المنشأة الأم** و**المنشآت التابعة** لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة.

[1] المجموعة Group هي منشأة أم والمنشآت التابعة لها.

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.

الشركة الأم 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. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة (س) من السيطرة على 90% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة (ص)) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

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 عائدها، 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:

(أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الإستثمار؛

(ب) تلتزم تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو **فقط** لأجل إستثمار الأموال لتحقيق عوائد من المكاسب الرأسمالية أو الدخل الإستثماري أو كلاهما؛ و

(ج) تقيس وتقيّم أداء جميع إستثماراتها تقريباً على أساس القيمة العادلة.

5. السيطرة Control

يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع المنشأة (الجهة المستثمر بها)، تحديد ما إذا كانت المنشأة هي شركة أم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

وفيما يلي بعض الإرشادات المساعدة في تقييم وجود السيطرة:

أ. 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 وعوائد الشركة التابعة.

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

1. 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. وتقييم وجود السلطة قد يكون بشكل مباشر عن طريق حقوق التصويت الممنوحة بواسطة أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقدي واحد أو أكثر. وإذا امتلك مستثمران إثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطات مختلفة ذات صلة، فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيراً في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.
2. 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.
3. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة المستثمر بها.

ج. تستمد السيطرة إما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، أو من خلال عمليات معقدة مثل وجود إتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين آخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الإتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. إن حصول منشأة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشأة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للمنشأة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير إلى تغيير على إنجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون إيجابي أو سلبي أو كلاهما.

كما أن سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما أيضاً من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة الأخرى. وعند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشأة المستثمرة على منشأة مستثمر بها، فإن متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود أو عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث أن هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

د. حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر بها Rights that give an investor power over an investee

تُستمد السلطة من الحقوق. ومن أجل إمتلاك سلطة على الجهة المستثمر بها، يجب على المستثمر إمتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة. قد تختلف الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر بها.

تتضمن الأمثلة على الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة، إما بشكل منفصل أو مجتمعة، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر الفقرة ب15 من معيار (IFRS 10):

- حقوق تصويت الجهة المستثمر بها (أو حقوق تصويت محتملة) (أنظر الفقرات ب34 – ب50) من المعيار.
- حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من موظفي الإدارة الرئيسيين للجهة المستثمر بها ممن يمتلكون القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق لتعيين أو إقصاء منشأة أخرى تقوم بتوجيه النشاطات ذات الصلة.
- حقوق توجيه الجهة المستثمر بها لإبرام، أو رفض أي من التغييرات على المعاملات التي تصبّ في مصلحة المستثمر.

- حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة) التي تمنح المالك القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.

هـ. أكثرية حقوق التصويت دون إمتلاك السلطة Majority of the voting rights but no power

يجب أن تكون حقوق المستثمر الذي يملك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، جوهرية حتى يمتلك السلطة عليها، ويجب منح المستثمر القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة والتي تكون عادةً عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية. وإذا إمتلكت منشأة أخرى حقوق قائمة تمنحها الحق في توجيه النشاطات ذات الصلة ولم تكن هذه المنشأة وكيلة للمستثمر، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

و. إمتلاك السلطة دون أكثرية حقوق التصويت Power without a majority of the voting rights

يحق للمستثمر إمتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلاً على أقل من أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. أي أنه يحق له إمتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأكثرية في الجهة المستثمر بها، على سبيل المثال من خلال:

1. ترتيب تعاقدي بين المستثمر ومالكي أصوات آخرين.
2. حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى.
3. حقوق تصويت المستثمر (يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أكثرية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند إمتلاكه القدرة الفعليّة لتوجيه النشاطات ذات الصلة بشكل منفرد).
4. حقوق تصويت محتملة.
5. (أ) و (د) معاً.

مثال (1)[2]

يحصل المستثمر (س) على نسبة 48% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملي الأسهم حيث لا يملك أي مستثمر منهم نسبة ما تزيد عن 1% من حقوق التصويت. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة أي طرف آخر أو إتخاذ قرارات جماعية. وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التي سيتم إمتلاكها بناءً على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة، قرر المستثمر أن نسبة 48% من الحصص هي نسبة كافية لمنحه السلطة. وفي هذه الحالة إستنتج المستثمر(س)، بناءً على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى، **أنه يمتلك حصص تصويت مسيطرة وكافية** لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة.

[2] IFRSs :IFRS 10 .Example no.4 ,p395.

مثال (2)[3]

يمتلك المستثمر (أ) نسبة 40% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها ويمتلك 12 مستثمر آخر نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم. وتمنح إتفاقية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسؤولة عن توجيه النشاطات ذات الصلة. ومن أجل تعديل الإتفاقية، يُطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين. وفي هذه الحالة يستنتج المستثمر (أ) أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. غير أن المستثمر (أ) قرر أن حقوقه التعاقدية في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لإستنتاج أنه يمتلك **السلطة على الجهة المستثمر بها**. ويجب أن لا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر (أ) قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة.

مثال (3)[4]

يمتلك المستثمر (أ) ما نسبته 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك مستثمران آخران 26% من حقوق التصويت لكل واحد منهما في الجهة المستثمر بها. أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها 3 من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة 1%. وليس هنالك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار. في هذه الحالة، يكون حجم حصص تصويت المستثمر (أ) ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لإستنتاج أن المستثمر (أ) **لا يمتلك السلطة**. يُطلب إشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر (أ) من توجيه النشاطات ذات الصلة للجهة المستثمر بها.

مثال (4)[5]

يمتلك المستثمر 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك 11 من حاملي الأسهم نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لإستشارة الأطراف الأخرى أو إتخاذ قرارات جماعية. في هذه الحالة، **لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى عاملاً حاسماً في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر بها**. وكذلك يجب النظر في الحقائق والحالات الإضافية التي قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة.

[3] IFRSs :IFRS 10 .Example no.5 ,p396.
[4] IFRSs :IFRS 10 .Example no.6 ,p396
[5] IFRSs :IFRS 10 .Example no.7 ,p397

مثال (5)[6]

يمتلك المستثمر (أ) نسبة 70% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك المستثمر (ب) نسبة 30% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى خيار إمتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر (أ). هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر ثابت أقل بكثير من سعر السوق (ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين). يقوم المستثمر (أ) بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه نشاطاته ذات الصلة في الجهة المستثمر بها بشكل فعّال. وفي مثل هذه الحالة، **من المرجح أن يحقق المستثمر (أ) شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة.** وعلى الرغم من أن المستثمر (ب) يمتلك حالياً خيارات قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها)، إلا أن البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تعني أن تلك الخيارات لا تعتبر جوهرية.

6. المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

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

ب. إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة وإحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال".
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.
4. 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.
5. عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول وإلتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

[6] IFRSs :IFRS 10 .Example no.9 ,p398

6. يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الإختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.
7. وبموجب (IFRS 10) يتم استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية في دفاترها للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة لتعكس نتائج القوائم المالية الموحدة المعلنة.

وفقاً لطريقة حقوق الملكية فإن حساب الإستثمار 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 إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
- يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ج. الحصة غير المسيطر عليها Non-Controlling Interest

- هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بيّن معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) آلية إحتساب الحقوق غير المسيطر عليها.
- يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل **منفصل عن حقوق الملكية** لمالكي الشركة الأم.
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. يجب أن تحمل المنشأة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل المنشأة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى **حصول رصيد عجز فيها** (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه).

د. التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الإعتراف بمكاسب أو خسائر

في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.

هـ. فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة Loss of Control

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو إتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

1. إلغاء الإعتراف بأصول وإلتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المُعدة بعد فقدان السيطرة.
2. الإعتراف بأي إستثمار مُحتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقاً محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)، يُنظر إلى تلك القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة للأصل المالي عند الإعتراف المبدئي، أو حيث يكون مناسباً، يُنظر إليها على أنها تكلفة الإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الإعتراف المبدئي.
3. الإعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

7. متطلبات الإفصاح Disclosures

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والساري المفعول من 2013/1/1.

مثال (6)

تسيطر الشركة (س) على الشركتين التابعتين (ص) و (ع). في 2020/1/1 قامت الشركة (ص) بتأجير معدات للشركة (ع) بعقد إيجار تشغيلي مقابل 2000 دينار سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار بدفاتر الشركات (ص) و (ع) المنفصلة وعند إعداد القوائم الموحدة للشركة (س) لعام 2020.

حل مثال (6)

- ستقوم الشركة ص بإثبات إيراد إيجار بمبلغ 2000 دينار في قوائمها المنفصلة، كما ستقوم (س) بإثبات مصروف إيجار بنفس القيمة في قوائمها المنفصلة.
- أما عند إعداد القوائم الموحدة من قبل الشركة (س) فإنها تقوم بإعداد القيد التالي لإستبعاد إيراد الإيجار ومصروف الإيجار:

2000 من حـ/ إيراد الإيجار

2000 إلى حـ/ مصروف الإيجار

إعداد القوائم المالية الموحدة عند التملك:

مثال (7)

في 2021/1/1 إشترت الشركة (أ) كامل أسهم الشركة (ب) بسعر 62,000 دينار، ودفعت الشركة (أ) أيضاً مبلغ 5000 دينار عمولات وأتعاب لإتمام الصفقة. ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. علماً بأن الشركة (أ) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب).

وقد ظهرت الميزانيتين قبل الشراء كما يلي:

		الشركة (ب)	
البيان	**الشركة (أ)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	100,000	30,000	30,000
ذمم مدينة	80,000	10,000	5000
بضاعة	70,000	20,000	30,000
مباني	100,000	40,000	45,000
أثاث	20,000	10,000	15,000
مجموع الأصول	**370,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	200,000	60,000	60,000
رأس المال	100,000	30,000	
رأس المال الإضافي	40,000	10,000	
أرباح محتجزة	30,000	10,000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370,000**	**110,000**	

المطلوب: إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة التابعة (ب). وإثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (أ) والخاصة بشراء أسهم الشركة (ب). وإعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة (أ) بعد شراء أسهم الشركة (ب) مباشرة.

حل مثال (7)

1- تكلفة الإستثمار في (ب) = 62,000 دينار. أما مصاريف التملك فتعتبر مصاريف فترة يُعترف بها في بيان الدخل وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

2- وفي هذه الحالة يتم شراء (ب) مع بقاء الشركة (ب) قائمة ويتم إعداد القيد التالي:

2014/1/1	من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ب)	62,000
	إلى حـ/ النقدية	62,000

3- قائمة المركز المالي الإفتتاحية المنفصلة للشركة (أ) كما في 2021/1/1 بعد شراء أسهم الشركة (ب) مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية بالصندوق ولدى البنوك (100,000 – 62,000)	38,000
ذمم مدينة	80,000
بضاعة	700,000
مباني	100,000
أثاث	20,000
إستثمارات في شركة تابعة (ب)	62,000
مجموع الأصول	**370,000**
ذمم دائنة	200,000
رأس المال	100,000
رأس المال الإضافي	40,000
أرباح محتجزة	30,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370,000**

مثال (8) إعداد القوائم المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في 2021/1/1 إشترت الشركة (أ) 100% من أسهم الشركة (ب) بسعر 120,000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 5000 دينار نقداً عمولات لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (أ) لأسهم الشركة (ب) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب).

وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

		الشركة (ب)	
البيان	الشركة (أ)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	25,000	30,000	30,000

ذمم مدينة	150,000	55,000	40,000
بضاعة	140,000	40,000	45,000
معدات وأجهزة	80,000	30,000	35,000
أثاث	40,000	20,000	20,000
الإستثمار في الشركة التابعة (ب)	120,000		
مجموع الأصول	**555,000**	**175,000**	**170,000**
ذمم دائنة	155,000	65,000	60,000
رأس المال	300,000	80,000	
رأس المال الإضافي	60,000	20,000	
أرباح محتجزة	40,000	10,000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**555,000**	**175,000**	

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (أ) في 2021/1/1.

حل مثال (8)

يتم إحتساب قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة التابعة × نسبة التملك

= (120,000) – (60,000 – 170,000) × 100%

= 120,000 – 110,000 دينار = 10,000 دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2021/1/1:

البيان	القابضة (الأم)	التابعة	التسويات		قائمة المركز المالي الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	25,000	30,000			55,000
ذمم مدينة	150,000	55,000		15,000	190,000
بضاعة	140,000	40,000	5000		185,000
معدات وأجهزة	80,000	30,000	5000		115,000
أثاث	40,000	20,000			60,000
الشهرة			**10,000**		10,000
الإستثمار في الشركة التابعة (ب)	120,000			120,000	---
مجموع الأصول	**555,000**	**175,000**			**615,000**

ذمم دائنة	155,000	65,000	5000		215,000
رأس المال	300,000	80,000	80,000		300,000
رأس المال الإضافي	60,000	20,000	20,000		60,000
أرباح محتجزة	40,000	10,000	10,000		40,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**555,000**	**175,000**	**135,000**	**135,000**	**615,000**

مثال (9) التملك بنسبة تقل عن 100%

في 2021/1/1 إشترت الشركة (أ) 80% أسهم الشركة (ب) بسعر 90,000 دينار نقداً. وقد نتج عن شراء الشركة (أ) لأسهم الشركة (ب) علاقة أم وتابعة بين الشركتين. وإتبعت الشركة طريقة (الإستملاك) الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ب). وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة كما يلي:

		الشركة (ب)	
البيان	**الشركة (أ)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	20,000	30,000	30,000
ذمم مدينة	100,000	15,000	10,000
بضاعة	120,000	30,000	40,000
معدات وأجهزة	70,000	25,000	30,000
أثاث	40,000	10,000	15,000
الإستثمار في الشركة التابعة (ب)	90,000		
مجموع الأصول	**440,000**	**110,000**	**125,000**
ذمم دائنة	90,000	50,000	45,000
رأس المال	260,000	40,000	
رأس المال الإضافي	50,000	15,000	
أرباح محتجزة	40,000	5000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440,000**	**110,000**	

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأم (أ) في 2021/1/1.

حل مثال (9)

يتم إحتساب الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ب).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة × 80%

= 90,000 – (125,000 – 45,000) × 80%

= 90,000 – 80,000 × 80% = 26,000 دينار

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب) كما في 2021/1/1.

البيان	القابضة (الأم) (أ)	التابعة (ب)	التسويات		الميزانية الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20,000	30,000			50,000
ذمم مدينة	100,000	15,000		5000	110,000
بضاعة	120,000	30,000	10,000		160,000
معدات وأجهزة	70,000	25,000	5000		100,000
أثاث	40,000	10,000	5000		55,000
الشهرة			26,000		26,000
الإستثمار في الشركة التابعة (ب)	90,000			90,000	-
مجموع الأصول	**440,000**	**110,000**			**501,000**
ذمم دائنة	90,000	50,000	5000		135,000
رأس المال	260,000	40,000	40,000		260,000
رأس المال الإضافي	50,000	15,000	15,000		50,000
أرباح محتجزة	40,000	5000	5000		40,000
حقوق الأقلية [7]				16,000	16,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440,000**	**110,000**	**111,000**	**111,000**	**501,000**

القوائم المالية خلال الفترات التالية للتملك:

مثال (10)

في 2021/4/1 اشترت الشركة الدولية 60% من أسهم الشركة العربية (التابعة). وقد ظهرت قائمة الدخل للشركتين في 2021/12/31 كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2021/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
إيرادات المبيعات	100,000	40,000
يطرح تكلفة المبيعات	(40,000)	(20,000)

[7] حقوق الأقلية (غير المسيطرين) = (125,000 –45,00) × 20% = 16,000 دينار

مجمل الربح	60,000	20,000
يطرح مصاريف إدارية وعمومية	(10,000)	(5000)
صافي الربح	50,000	15,000

	الشركة القابضة (الدولية)	**الشركة التابعة (العربية)**
توزيعات أرباح مدفوعة	8000 دينار	4000 دينار
أرباح محتجزة 2021/1/1	40,000 دينار	16,000 دينار
أرباح محتجزة 2021/12/31	82,000 دينار	27,000 دينار

المطلوب: إعداد قائمة الدخل الموحدة في 2021/12/31 وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (جزئية).

حل مثال (10)

بما أن الشركة القابضة تملكت الشركة التابعة (العربية) خلال السنة المالية في 2021/4/1 فيتم عند إعداد قائمة الدخل تجميع بنود قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات للفترة بعد التملك أي بعد 2021/4/1 وعلى أساس تناسبي بحيث يتم إحتساب 12/9 (أي تسعة شهور من 4/1 –12/31) من إيرادات ومصروفات التابعة لتضاف إلى إيرادات ومصروفات القابضة عند إعداد قائمة الدخل الموحدة.

قائمة الدخل الموحدة كما في 2021/12/31 للشركة الدولية:

	بالدينار
إيرادات المبيعات (100,000 + 00004×12/9)	130,000
تكلفة المبيعات (40,000 + 20,000×12/9)	55,000
مجمل الربح	75,000
مصاريف إدارية وعمومية (10,000+ 5000×12/9)	(13,750)
صافي الربح	61,250 دينار

ولإحتساب حصة غير المسيطرين (الأقلية) وبنسبة حصتهم البالغة 40% من صافي ربح التابعة:

= ربح التابعة × 12/9 × 40%

= 15,000 × 12/9 × 40%

= 4500 دينار

وعليه فإن حصة مالكي الشركة الأم من صافي الربح الموحد يبلغ 56,750 دينار (61,250 – 4500)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة للشركة القابضةعن الفترة المنتهية في 2021/12/31 (جزئية)

	الأرباح المحتجزة
رصيد 2021/1/1	40,000 دينار
توزيعات أرباح مدفوعة	(8000)
صافي الدخل لعام 2021 لماكي الشركة الأم[8]	56,750
رصيد 2021/12/31	88,750 دينار

مثال (11)

في 2021/1/1 تملكت الشركة الدولية 60% من أسهم الشركة العربية بمبلغ 100,000 دينار، وأصبحت الشركة العربية تابعة للشركة الدولية.

كما كانت القيم العادلة لأصول ومطلوبات الشركة العربية (التابعة) مساوية لقيمتها الدفترية باستثناء ما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات
المخزون	40,000	70,000	30,000+
المعدات بالصافي	40,000	30,000	10,000 –
الأراضي	42,000	52,000	10,000+
المجموع			**+ 30,000 دينار**

وكانت القيمة الدفترية لصافي الأصول للشركة العربية عند التملك 80,000 دينار.

وتوفرت البيانات التالية لعام 2021:

1. العمر المتبقي للمعدات لدى الشركة التابعة (الشركة العربية) بتاريخ التملك 5 سنوات.
2. تم خلال العام 2021 بيع 70% من المخزون التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك.
3. بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة حتى نهاية العام.
4. لدى مراجعة الشهرة الناتجة عند التملك تبين أنها تدنت (خسارة تدني) بمبلغ 6600 دينار.

في 2021/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (الدولية) والشركة التابعة (العربية) على النحو التالي:

[8] يلاحظ أنه تم إستبعاد حصة الأقلية من صافي الدخل عند عرض عمود الأرباح المحتجزة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2021/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
إيرادات المبيعات	500,000	300,000
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	(300,000)	(150,000)
مجمل الربح	200,000	150,000
يطرح مصاريف إدارية وبيعية	(60,000)	(50,000)
صافي الربح التشغيلي	140,000	100,000
أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	42,000	
صافي الربح العام	182,000	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2021/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
أرباح محتجزة 1/1	50,000	20,000
أرباح العام	182,000	100,000
– أرباح موزعة	(120,000)	(40,000)
أرباح محتجزة 12/31	112,000	80,000

قائمة المركز المالي كما في 2021/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
النقدية بالصندوق ولدى البنوك	60,000	37,000
ذمم مدينة	38,000	45,000
المخزون	149,000	55,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	24,000	
الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	118,000	
المعدات بالصافي	58,000	60,000
الأراضي	60,000	65,000
مجموع الأصول	**507,000**	**262,000**
المطلوبات		
أ. دفع	135,000	82,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120,000	40,000
حقوق الملكية		
رأس المال	120,000	50,000
رأس المال الإضافي	20,000	10,000
أرباح محتجزة	112,000	80,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**507,000**	**262,000**

المطلوب: وفقاً لطريقة الحيازة (الشراء) واتباع طريقة الملكية إعداد ما يلي:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة عند شراء أسهم الشركة التابعة.
2. إحتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد جدول استنفاد (إطفاء) الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول الشركة التابعة لعام 2021.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2021 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة.
5. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2021.

حل مثال (11)

1. القيود اليومية بدفاتر القابضة:

إثبات الإستثمار في الشركة التابعة في 2021:/1/1

من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)		100,000
إلى حـ/ النقدية	100,000	

2. إحتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك× 80%

= تكلفة الإستثمار – (القيمة الدفترية لصافي الأصول + الزيادة بالقيمة العادلة عن الدفترية × 80%)

الشهرة = 100,000 – (30,000+ 80,000) × 60%

الشهرة = 100,000 – 66,000

= 34,000 دينار

الحقوق غير المسيطر عليها في 2021/1/1 = 40% × القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك

الحقوق غير المسيطر عليها = 40% × (30,000 + 80,000)

= 44,000 دينار

3. إعداد جدول استنفاد (إطفاء) الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة لعام 2021.

يتم استنفاد (إطفاء) نصيب الشركة القابضة والتابعة من الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية للأصول عند التملك:

جدول (أ)

البيان	الفرق	مدة أو نسبة الإطفاء	مبلغ الإطفاء	حصة القابضة (%60)	حصة الأقلية (%40)
المعدات	10,000 –	5 سنوات	2000+ (10000÷5)	1200 +	800 +
المخزون	30,000+	%70	21,000– (10000×%70)	12,600 –	8400 –
الشهرة	34,000	%19.4	6600 –	6600 –	00
صافي مبلغ الإطفاءات			**25,600 –**	**18,000–**	**7600–**

يلاحظ من الجدول (أ) ما يلي:

أ- تم بيع 70% من البضاعة أما الباقي فلم تباع حتى نهاية عام 2021 وعليه فإن الجزء المستنفد من الزيادة في المخزون لعام 2021 يعادل 70% فقط.

ب-كامل الشهرة تعود للشركة القابضة ولا علاقة للأقلية بها.

ج- لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لأن الأراضي لا تستهلك وبالتالي فإن الفرق الخاص بالأراضي يتم تسويته حتى بيع الأراضي لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي سيحدث فيها البيع.

4. القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2021/12/31 حسب طريقة الملكية:

أ- نصيب القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2021:

تبلغ حصة الشركة القابضة من ربح التابعة 60,000 دينار (100,000 × 60%)، حيث يتم إثبات ذلك بالقيد التالي:

من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)		60,000
إلى حـ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	60,000	

ب- قيد استنفاد (إطفاء) الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة لعام 2021:

إن مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2021 يبلغ 18,000 دينار وكما هو موضح في الجدول (أ) سابقاً. ويتم إثبات قيد الإطفاء بالقيد التالي:

من حـ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)		18,000
إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة	18,000	

ج- حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2021:

تبلغ توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 40,000 دينار كما هو مدرج في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أي أن حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 24,000 دينار (40,000 × 60%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض		24,000
إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	24,000	

وقد تم استخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

= رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2021/1/1	100,000 دينار
+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	60,000
– إطفاء فروقات القيمة العادلة للأصول	(18,000)
– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة	(24,000)
= رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2021/12/31	**118,000 دينار**

5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك

يتم إحتساب صافي حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول (ب) التالي:

جدول (ب)

إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (100,000 × 40%)	40,000 دينار
يطرح صافي حصة الأقلية من إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول الشركة التابعة (جدول (أ))	(7600)
صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة =	32,400 دينار

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2021/12/31					
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
المبيعات	500,000	300,000			800,000
يطرح تكلفة المبيعات	(300,000)	(150,000)	21,000		(471,000)
مجمل الربح	200,000	150,000			329,000

يطرح مصاريف إدارية وبيعية	(60,000)	(50,000)	6600	2000	(114,600)
صافي ربح العمليات	140,000	100,000			214,400
أرباح الإستثمار في التابعة	42,000		42,000		000
صافي الربح العام	182,000				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			[9]32,400		(32,400)
صافي الربح	182,000	100,000	102,000	2000	182,000

ملاحظات:

أ- تم في عمود التسويات إثبات الإطفاء المتعلق بالبضاعة (21,000)، حيث أثبت بالجانب المدين لزيادة تكلفة المبيعات. أما الإنخفاض في الشهرة (6600 دينار) سيؤدي إلى زيادة قيمة المصاريف. وكذلك إثبات فرق إهتلاك الآلات (2000 دينار) بالتخفيض من المصاريف.

ب-تم استبعاد حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة ويطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة حيث أن صافي الربح المعروض بقائمة الدخل الموحدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّد

تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2021 على النحو التالي:

البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
أرباح محتجزة 1/1	50,000	20,000	20,000		50,000
أرباح العام	182,000	100,000	102,000	2000	182,000
- توزيعات أرباح	(120,000)	(40,000)		+24,000	(120,000)
				[10]16,000	
أرباح محتجزة 12/31	112,000	80,000	122,000	42,000	112,000

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة أعلاه ما يلي:

أ- تم إلغاء الأرباح المحتجزة في 1/1 الخاصة بالشركة التابعة.

ب- نقل صف صافي الربح بعد حقوق الأقلية من قائمة الدخل إلى قائمة الأرباح المحتجزة.

ج- إلغاء كامل التوزيعات التي قامت بها الشركة التابعة سواء كانت تخص القابضة أو التابعة.

د- إن استخدام طريقة الملكية للمحاسبة عن الإستثمارات في التابعة يؤدي دائماً إلى أن الأرباح المحتجزة الموحدة = الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة.

[9] من جدول رقم (ب)

[10] حصة الحقوق غير المسيطر عليها بتوزيعات أرباح التابعة = 40% × 40,000 =16,000 دينار

هـ- يتم نقل أرصدة الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة والشركة التابعة مع ما يقابلهما من مجموع التسويات المدينة والدائنة إلى قائمة المركز المالي الموحدة.

إعداد قائمة المركز المالي الموحّدة

لإعداد قائمة المركز المالي الموحّدة للفترات التالية للتملك يتم ما يلي:

أ- إدراج قائمة المركز المالي لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة المالية. وكذلك إظهار مبالغ استنفاد (إطفاء) فروقات الأصول والإلتزامات المتعلقة بالفترة الحالية في عمود التسويات وبالجانب المقابل أو المعاكس لظهور مبالغ الفروقات في بداية الفترة وذلك التخلص من رصيد تلك الفروقات. ففي حالة المعدات والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب الدائن من عمود التسويات (10,000 دينار) نظراً لأن القيمة العادلة لها تقل عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق الإهتلاك الخاص بالسنة الحالية والبالغ 2000 دينار في الجانب المدين من عمود التسويات، وبالتالي فإن ما ينقل إلى عمود الموحّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (8000 دينار).

ب-يجب إلغاء حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.

ج- يجب إلغاء حساب الإستثمار في الشركة التابعة بجعله دائناً بعمود التسويات.

د- يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات.

= الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة + التغير الذي حصل على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة**

= 16,400 + 44,000

= 60,400 دينار

** حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة – مبلغ الإطفاء الذي يخص الأقلية – حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة

= 40,000 – 7600 (جدول أ) – 40,000 × 40%

= 16,400 دينار

وبناء على ما سبق تظهر قائمة المركز المالي الموحّدة في 2021/12/31 على النحو التالي:

قائمة المركز المالي الموحّدة كما في 2021/12/31					
البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
النقدية النقدية بالصندوق ولدى البنوك	60,000	37,000			97,000
ذمم مدينة	38,000	45,000			83,000
بضاعة	149,000	55,000	30,000	21,000	213,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	24,000			24,000	00
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	118,000			100,000 18,000	00
المعدات بالصافي	58,000	60,000	2000	10,000	110,000
أراضي	60,000	65,000	10,000		135,000
الشهرة			34,000	6600	27,400
مجموع الأصول	**507,000**	**262,000**			**665,400**
المطلوبات					
أ. دفع	135,000	82,000			217,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120,000	40,000	24,000		136,000
حقوق الملكية					
رأس المال	120,000	50,000	50,000		120,000
رأس المال الإضافي	20,000	10,000	10,000		20,000
أرباح محتجزة	112,000	80,000	[11]80,000		112,000
الحقوق غير المسيطر عليها				[12] 44,000 [13]16,400	60,400
مجموع حقوق الملكية	252,000	140,000			
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**507,000**	**262,000**	240,000	240,000	**665,400**

[11] يمثل الفرق بين مجموع عامود التسويات المدين والدائن في قائمة الأرباح المحتجزة (42,000-122,000).

[12] رصيد أول المدة.

[13] التغير على رصيد حقوق الملكية.

ملاحظات على قائمة المركز المالي:

- أظهر عمود التسويات زيادة البضاعة بمقدار 30,000 دينار الناتجة عند التملك، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 21,000 دينار والمتعلقة بالبضاعة المباعة خلال العام. تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة لأنها مديونية متبادلة بين القابضة والتابعة.
- رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة تم إلغاءه بالكامل، تم إثبات زيادة رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 10,000 دينار.
- فرق المعدات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 10,000 دينار تم تخفيضه، وإطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 2000 دينار.
- ظهرت الشهرة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 34,000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الإنخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي 6600 دينار.
- ألغيت بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل بجعلها مدينة في عمود التسويات.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم عرض الحقوق غير المسيطرة (الأقلية) في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن:

أ- المطلوبات غير المتداولة
ب- بند منفصل في حقوق الملكية
ج- بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية
د- المطلوبات المتداولة

2. أي من البنود التالية ليس ضمن الشروط الواجب توفرها لإعفاء المنشأة من إعداد القوائم المالية الموحدة:

أ- المنشأة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى
ب- أن أدوات الدين الصادرة للمنشأة الأم أو حقوق الملكية لها غير متداولة في سوق الأوراق المالية
ج- أن تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد قوائم مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
د- أن المنشأة قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية لإصدار سندات

3. لا يجوز إعداد قوائم مالية موحدة إذا كان الإستثمار في الشركة مؤقتاً وسيتم التخلص منه خلال:

أ- 18 شهر
ب- 6 شهور
ج- 12 شهر
د- المدة التي تحددها إدارة الشركة القابضة

4. إذا ما تم استخدام طريقة التملك (الحيازة) في حالة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب أن تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الأم (القابضة) بإعتبارها:

أ- إيرادات
ب- إيرادات مؤجلة توزع على مدة التملك
ج- تخفيض لقيمة الإستثمار في الشركة التابعة
د- ضمن حقوق الملكية كدخل شامل آخر

5. في 2020/1/1 تملكت الشركة (س) 70% من صافي أصول الشركة (ص) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ص) عددها 200,000 سهم، القيمة الإسمية للسهم 1 دينار، والقيمة العادلة بتاريخ التملك 3 دنانير للسهم. حققت الشركة (ص) خلال عام 2020 أرباح قدرها 230,000

دينار وزعت منها نقداً 120,000 دينار. فإن رصيد استثمار الشركة (س) في الشركة التابعة (ص) نهاية عام 2020 يصبح بطريقة حقوق الملكية:

أ- 677,000 دينار
ب- 761,000 دينار
ج- 277,000 دينار
د- 710,000 دينار

6. **قامت الشركة الماسية بتملك 80% من أسهم الشركة الشرقية مقابل 80,000 دينار، علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة الشرقية 120,000 دينار وإلتزاماتها 50,000 دينار. كما كانت القيمة الدفترية لأصول الشركة الشرقية 100,000 دينار. بموجب طريقة التملك (الحيازة) فإن الشهرة ستظهر في القوائم المالية الموحدة للشركة الماسية عند التملك بمبلغ:**

أ- 10,000 دينار
ب- 24,000 دينار
ج- 40,000 دينار
د- لا شيء مما ذكر

7. **عندما تزيد الخسارة عن قيمة الحقوق غير المسيطرة في حقوق الشركة التابعة فإن الزيادة في الخسارة يتم أخذها على النحو التالي:**

أ- ضمن حقوق الأكثرية
ب- ضمن حقوق الأكثرية إلى الحد الذي يكون للحقوق غير المسيطر عليها إلتزامات ملزمة ولها القدرة على زيادة الإستثمار لتغطية الخسارة
ج- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم
د- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها

8. **تملك الشركة الأم (س) 60% من أسهم الشركة التابعة (ص)، وفي 2021/12/31 قامت (س) ببيع الحصة الأكبر من ذلك الإستثمار، حيث بلغت نسبة التملك بعد عملية البيع 15% من أسهم (ص)، وقررت (س) المتاجرة بتلك الأسهم من ذلك التاريخ. يتم معالجة أثر فقدان السيطرة كما يلي:**

أ- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة الدفترية لها وتطبيق (IFRS 9) في الفترات التالية، مع إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة
ب- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة العادلة لها وتطبيق المعيار (IFRS 9) في الفترات التالية مع إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة

ج- إثبات الحصة الباقية في الشركة (ص) بالقيمة الدفترية لها وتطبيق (IFRS 9) في الفترات التالية، مع عدم إستبعاد حساب الإستثمارات في الشركة التابعة من الميزانية الموحدة

د- (أ) و (ب) صحيحتان

9. تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% من أسهم حقوق التصويت للمنشأة (ص). ويتألف مجلس الإدارة من ستة أعضاء؛ تعين المنشأة (س) ثلاثة منهم وتقوم الشركة (ص) بتعيين الأعضاء الثلاثة الآخرين. وينحصر دوماً الصوت المرجِّح بالمدراء الذين يتم تعيينهم من قبل المنشأة (س). فهل تسيطر المنشأة (س) على المنشأة (ص):

أ- لا، حيث يتم تجزئة السيطرة بالتساوي بين المنشأتين (س) و (ع)

ب- نعم، حيث تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% ويكون لديها الصوت المرجِّح في إجتماعات مجلس الإدارة في حال لم يكن هناك قرار إجماع بالأغلبية

ج- لا، حيث تمتلك المنشأة (س) ما نسبته 50% فقط من أسهم المنشأة وليس لديها بالتالي أية سيطرة

د- لا، إذ يمكن ممارسة السيطرة فقط من خلال سلطة التصويت، وليس من خلال الصوت المرجِّح

10. يتطلب المعيار الدولي رقم (10) من جميع المنشآت عرض قوائم مالية موحدة بإستثناء:

أ- المنشأة الإستثمارية التي تمتلك شركة تابعة وتقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الإستثمارية للمنشأة الإستثمارية

ب- خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين"

ج- المنشأة الإستثمارية

د- (ب) و (ج) صحيحتان

التمرين الثاني:

في 2021/1/1 تملكت الشركة (س) 60% من صافي أصول الشركة (ص) وفقاً لطريقة الحيازة (الشراء) بكلفة قدرها 400,000 دينار وأصبحت الشركة (ص) شركة تابعة، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ 500,000 دينار وبالقيمة الدفترية 150,000 دينار، فإذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2021 أرباحاً صافية قدرها 100,000 دينار ووزعت منها على المساهمين (40) ألف

دينار وبلغ قسط إطفاء فروقات إعادة التقييم للأصول المشتراة المخصصة لعام 2021، 15,000 دينار. ويتم استخدام طريقة حقوق الملكية.

المطلوب:

1. احسب الشهرة التي ستظهر في الميزانية كما في 2021/1/1.
2. احسب رصيد حساب الإستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2021/12/31.

التمرين الثالث:

في 2023/1/1 إشترت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بسعر 20,000 دينار نقداً. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. واتبعت الشركة طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص). علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بذلك التاريخ كانت كما يلي:

الذمم المدينة 4000 دينار، البضاعة 6000 دينار، المعدات والأجهزة 9000 دينار، ذمم دائنة 5000 دينار.

المطلوب: إستكمل ورقة العمل التالية لإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2023/1/1.

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	2000	1000			
ذمم مدينة	8000	5000			
بضاعة	6000	4000			
معدات وأجهزة	14,000	5000			
الشهرة					
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	20,000				
مجموع الأصول	**50,000**	**15,000**			
ذمم دائنة	8000	6000			
رأس المال	30,000	7000			
أرباح محتجزة	12,000	2000			
حقوق الأقلية					
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**50,000**	**15,000**			

التمرين الرابع:

عدّد الشروط الواجب توفرها حتى تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة مع شركاتها التابعة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	د	ج	ج	أ	ب	د	ب	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

1. الشهرة = 400,000 – 60% × 500,000

= 100,000 دينار

2. وقد تم إستخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

400,000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2021/1/1
60,000	+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة 100,000×60%
(15,000)	– إطفاء فروقات الأصول
(24,000)	– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 40,000×60%
421,000	رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2021/12/31

إجابة التمرين الثالث:

الشهرة = 20,000 –(1000+4000+6000–9000–5000)×80%

= 20,000 – 12,000 = 8000 دينار

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	2000	1000			3000
ذمم مدينة	8000	5000		1000	12,000

بضاعة	6000	4000	2000		12,000
معدات وأجهزة	14,000	5000	4000		23,000
الشهرة			8000		8000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	20,000			20,000	0
مجموع الأصول	**50,000**	**15,000**			**58,000**
ذمم دائنة	8000	6000	1000		13,000
رأس المال	30,000	7000	7000		30,000
أرباح محتجزة	12,000	2000	2000		12,000
حقوق الأقلية				3000	3000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**50,000**	**15,000**	24,000	24,000	**58,000**

إجابة التمرين الرابع:

تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

1) إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو مملوكة جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة (الأقلية) على عدم إعداد قوائم المالية موحدة.
2) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.
3) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.
4) إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

محور: دمج الأعمال

الفصل السادس عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (27)

القوائم المالية المنفصلة

Separate Financial Statements

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27).
3. التعرف على وتوضيح المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة.
4. بيان المعالجة المحاسبية للعوائد المتحققة من الإستثمارات في الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة.
5. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".

1. مقدمة

يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (27) متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر مايو 2011 المعيار رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة" المعدل عن النسخة السابقة، حيث كان مسمى هذا المعيار "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، وتم نقل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم (10) المعنون بإسم "القوائم المالية الموحدة" ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول إعتباراً من 2013/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة.

3. التعريفات Definitions

القوائم المالية الموحّدة Consolidated Financial Statements

القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة.

المجموعة A Group

هي الشركة الام وكافة المشاريع التابعة لها.

المنشأة التابعة A Subsidiary

عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

- القوائم المالية المنفصلة هي القوائم المعروضة بواسطة المنشأة، والتي يمكن للمنشأة أن تختار فيها، وفقاً للمتطلبات في هذا المعيار، أن تحاسب عن إستثماراتها في المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة إما (بالتكلفة، أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 "الأدوات المالية"، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية) كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم 28 "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

- القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي تُعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تملك إستثمارات في منشآت تابعة ولكن لها إستثمارات في منشآت زميلة أو مشروعات مشتركة، تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28) باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- القوائم المالية للمنشأة التي ليس لها ملكية في منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع مشترك ليست قوائم مالية منفصلة وإنما تسمى قوائم مالية فردية Individual Financial Statements.
- إن المنشأة الإستثمارية، التي يتوجب عليها طوال الفترة الحالية وخلال جميع الفترات المقارنة المعروضة تطبيق الإستثناء من توحيد جميع شركاتها التابعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، تعرض بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.
- إن الشركة الأم المعفاة بموجب (IFRS 10) من التوحيد أو المعفاة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (28) من تطبيق طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض القوائم المالية المنفصلة كبياناتها المالية الوحيدة.

4. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية منفصلة.
2. لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت الواجب عليها إعداد قوائم منفصلة، وإنما يطبق على المنشآت التي تعد قوائم منفصلة تتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs).

5. إعداد القوائم المالية المنفصلة Preparation of Separate Financial Statements

أ. يجب أن تُعد القوائم المالية المنفصلة وفقاً لجميع المعايير الدولية للتقارير المالية التي تنطبق عليها.

ب. **عندما تعد المنشأة قوائم مالية منفصلة**، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة إما:

1) بالتكلفة. أو
2) بموجب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) IFRS .
3) باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي مبينة في معيار المحاسبة الدولي رقم (28)[1].

ويجب على المنشأة أن تطبق المحاسبة نفسها عن كل صنف إستثمارات لديها.

[1] تم السماح باستخدام هذه الطريقة اعتباراً من تاريخ 2016/1/1.

ج. وبالنسبة للإستثمارات التي تتم المحاسبة عنها **بالتكلفة** أو **طريقة حقوق الملكية** فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة" عندما تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع (أو عندما تُدرج ضمن مجموعة تصرف أو إستبعاد Disposal Group مُصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع).

د. أما بالنسبة للإستثمارات التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي **رقم IFRS 9** فإنه عندما تُصنف على أنها مُحتفظ بها للبيع أو للتوزيع فإن المنشأة تستمر بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم IFRS 9 عليها لحين التخلص منها (إستبعادها).

هـ. إذا إختارت المنشأة قياس إستثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) وذلك وفق متطلبات الفقرة (18) من معيار المحاسبة الدولي رقم (28) المعدل عام 2011 (فإنه يجب عليها محاسبة تلك الإستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة أيضاً.

و. في حال توجب على الشركة الأم وفقاً للفقرة (31) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) (المنشآت الإستثمارية) قياس إستثمارها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)، فإنه يتعين عليها أيضاً محاسبة إستثماراتها في الشركة التابعة بنفس الطريقة المتبعة في بياناتها المالية المنفصلة.

ز. عندما تتوقف الشركة الأم عن كونها منشأة إستثمارية أو عندما تصبح منشأة إستثمارية، فإنه يتعين عليها محاسبة التغيير من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع على النحو التالي:

1. **عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، فإنه يتعين عليها:** عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة إستثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الإستثمارات في المنشأة التابعة بإحدى الطرق التالية (بالتكلفة أو بموجب معيار (IFRS 9) أو بطريقة حقوق الملكية) .ويجب أن يكون تاريخ التغير في الوضعية هو التاريخ المفترض للإستحواذ. ويجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للإستحواذ العوض المفترض المحول عند المحاسبة عن الإستثمارات وفقاً للطرق الثلاث المذكورة.

2. **عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية**، يتعين عليها محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار (IFRS 9). ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ التغيير في وضع المستثمر على أنه ربح أو خسارة في حساب الأرباح أو الخسائر. ويُعامل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة

العادلة مُعترف به سابقاً في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الشركات التابعة كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بهذه الشركات التابعة في تاريخ التغيير في الوضع.

3. **توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة:** يجب على المنشأة إثبات توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات، وهو في الأردن مثلاً تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركات المستثمر بها على تلك التوزيعات. ويتم إثبات توزيعات الأرباح في الربح أو الخسارة إلا إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية التي يتم فيها إثبات توزيعات الأرباح كتخفيض من المبلغ الدفتري للإستثمار.

6. متطلبات الإفصاح Discloures

أ. يجب على المنشأة الإلتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير التقارير المالية الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة.

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

1. أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد. كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للمنشأة (الأم أو أية منشأة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير التقرير المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.
2. قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك إختلاف في نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها.
3. وصف الأسلوب المستخدم لحساب الإستثمارات في الفقرة (2).

ج. الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم (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 بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وحقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الإستثمارات.

د- عندما تُعِد المنشأة استثمارية التي هي منشأة أُم بخلاف المنشأة الأم قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الإستثمارية المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة يتم معالجة حساب الاستثمار في شركة تابعة كما يلي:**

أ- بطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل
ب- بالقيمة العادلة فقط
ج- بطريقة التكلفة أو المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) أو بطريقة حقوق الملكية
د- بطريقة التكلفة أو المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) فقط

2. **يجب إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة الحالات التالية:**

أ- عندما تختار المنشأة عرض قوائم منفصلة
ب- إذا تطلبت الأنظمة والتشريعات المحلية عرض قوائم منفصلة
ج- يجب عرض القوائم المالية المنفصلة كلما تم عرض قوائم موحدة
د- (أ) و (ب) صحيحتان

3. **يجب على الشركة الأم الإعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة:**

أ- عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات
ب- عند إقرار مجلس الإدارة لهذه التوزيعات
ج- عند الإستلام النقدي لتلك التوزيعات
د- عند إعداد القوائم المالية الموحدة

4. **تتبع شركة طريقة المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة (ص) بموجب (IFRS 9) في القوائم المالية المنفصلة. إذا توقفت الشركة عن تصنيف الإستثمار عن كونه شركة تابعة وأصبح محتفظ به للبيع فإنها تعالج الإستثمار في (ص):**

أ- تطبيق محاسبة هذه الإستثمارات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5)
ب- تستمر بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)
ج- بالتكلفة
د- (أ) أو (ج)

5. القوائم المالية للمنشأة التي لا يكون لها شركة تابعة أو منشأة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك تسمى:

أ- قوائم مالية منفصلة
ب- قوائم مالية مفردة (ليست منفصلة)
ج- قوائم مالية موحدة
د- قوائم مالية مجمعة

6. عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة إستثمارية، فإنه يجب عليها:

أ- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بسعر التكلفة أو بموجب معيار IFRS 9
ب- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالتكلفة
ج- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بسعر التكلفة أو بموجب معيار IFRS 9 أو بطريقة حقوق الملكية
د- محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالتكلفة

7. عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، يجب عليها محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار (IFRS 9)
ب- بالتكلفة
ج- بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر وفقاً للمعيار (IFRS 9)
د- بطريقة حقوق الملكية

التمرين الثاني:

إذا تحولت الشركة (س) وهي شركة أم تجارية إلى شركة إستثمارية. وضّح كيفية محاسبة الشركة (س) للإستثمارات في الشركات التابعة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7
الإجابة	ج	د	أ	ب	ب	ج	أ

إجابة التمرين الثاني:

عندما تصبح المنشأة هي منشأة إستثمارية، يتعين عليها محاسبة الإستثمار في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار (IFRS 9). ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ التغيير في وضع المستثمر على أنه ربح أو خسارة في حساب الأرباح أو الخسائر. ويُعامل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة مُعترف به سابقاً في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الشركات التابعة كما لو أن المنشأة الإستثمارية قد تصرفت بهذه الشركات التابعة في تاريخ التغيير في الوضع.

محور: دمج الأعمال

الفصل السابع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (28)
الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
Investments in Associates and Joint Ventures

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي رقم (28).
3. بيان الحالات الواجب فيها استخدام طريقة حقوق الملكية، وتوضيح التطبيقات المتعلقة بالإعتراف بالتغيرات في حساب الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
4. تحديد الحالات التي لا يتم استخدام المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
5. توضيح لكيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
6. توضيح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الإستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة.
7. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (28).

1. مقدمة

تختلف المعالجة المحاسبية للإستثمارات المالية في الأسهم بإختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في أسهم الشركة المستثمر بها، حيث تقسم هذه الإستثمارات إلى ثلاث فئات رئيسة هي:

- تملك أقل من 20%، ويصنف هذا الإستثمار إلى إستثمارات للمتاجرة أو إستثمارات إستراتيجية. وفي هذا النوع من الإستثمار يكون **تأثير المستثمر محدود** على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
- تملك بين 20% – 50%، ويتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة ، ويكون هناك **تأثير قوي** من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (28).
- تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر **سيطرة**[1] على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وبالتالي تنشأ علاقة قابضة وتابعة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها، مما يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذه الأنواع من الإستثمارات ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
- وهناك إستثمارات في شركات مع مستثمرين آخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

يتناول المعيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والإستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% – 50%، يطلق عليها في هذه الحالة بالشركة الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

ويشار هنا إلى أن متطلبات المحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة قد إنتقلت إلى هذا المعيار والذي يبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1، حيث تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم (31) المتعلق بالمحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع المشتركة.

2. هدف المعيار Objective

[1] علماً بأن السيطرة قد تتحقق في حالات أخرى عديدة قد تقل فيها نسبة التملك عن 50% فأقل، وهذه الحالات مذكورة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 10).

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 معيار التقرير المالي الدولي رقم (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. التعريفات Definitions

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.

طريقة حقوق الملكية The Equity Method

طريقة محاسبية تسجل بموجبها الإستثمارات بالتكلفة عند الشراء، ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي أرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الأرباح المستلمة. كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (أرباح أو خسائر) المنشأة المستثمر بها. ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، حيث يتم فيها المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة بطريقة بالتكلفة أو بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية" أو بطريقة حقوق الملكية [2].

السيطرة المشتركة Joint Control

عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على ترتيب Arrangement (نشاط إقتصادي)، وتوجد فقط عندما يتطلب إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

مشارك في مشروع مشترك A Joint Venturer

هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك. أي إذا كانت الشركتان (س) و (ص) تسيطران بشكل مشترك على الشركة (ع)، فإن الشركة (س) و (ص) تسمى كل واحدة مشارك في مشروع مشترك، (ع) تسمى الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة.

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.[3]

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر (المنشأة المستثمرة) بواحدة 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.

[2] راجع معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية المنفصلة".

[3] وليس بالضرورة أن تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأة من أن يكون لها تأثير مهم.

– 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 تأثيراً هاماً. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً فإنها لا تؤخذ في الإعتبار.
- وعند تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت الممكنة تساهم في التأثير المهم، تفحص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت الممكنة وأي ترتيبات تعاقدية أخرى سواء أُخذت في الحسبان بشكل منفرد أو مجتمعة) التي تؤثر على الحقوق الممكنة، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية لممارسة أو لتحويل تلك الحقوق الممكنة.
- 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[4].

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 اعضاء بما نسبته 25%.

6. طريقة حقوق الملكية Equity Method

[4] ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية.

1.6 تطبيق طريقة حقوق الملكية

أ. يجب على المنشأة تطبيق طريقة حقوق الملكية على إستثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ب. 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.
- يتم زيادة أو تخفيض الرصيد الدفتري لحساب الإستثمار لإثبات نصيب المستثمر من ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الإستحواذ، حيث:
  - ❖ يُجعل حساب الإستثمار مديناً في حالة تحقيق الشركة المستثمر بها أرباح.
  - ❖ يُجعل حساب الإستثمار دائناً في حالة تحقيق الشركة المستثمر بها خسائر.

ويقوم المستثمر بالإعتراف بحصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر[5].

- 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[6] في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

سؤال: علّل لماذا يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقريراً إعْلامِياً أكثر عن صافي أصول المنشأة المستثمرة (المستثمر) وربحها أو خسارتها؟

الإجابة:

قد لا يكون إثبات الدخل على أساس توزيعات الأرباح المُستلمة قياساً كافياً للدخل المكتسب من قبل منشأة مستثمرة على إستثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك نظراً لأن توزيعات الأرباح المُستلمة قد تنطوي على علاقة ضعيفة بأداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ونظراً لأن للمنشأة المستثمرة سيطرة مشتركة، أو تأثيراً مهماً، على المنشأة المستثمر فيها، فإن للمنشأة المستثمرة حصة في أداء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وكذلك في العائد على إستثمارها تحاسب المنشأة المستثمرة عن هذه الحصة من خلال توسيع نطاق قوائمها المالية لتشمل نصيبها من ربح أو خسارة تلك المنشأة المستثمر فيها.

[5] يتم عرض حصة المستثمر من أرباح أو خسائر المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة بسطر مستقل في قائمة الدخل بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم " عرض القوائم المالية".

[6] انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية".

ج. يُعترف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات "التصاعدية" و"التنازلية" بين الشركة الأم (بما في ذلك شركاتها التابعة الموحدة) والمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في البيانات المالية للمنشأة فقط بمقدار حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

د. إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي مشابهة لإجراءات التوحيد المبينة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10). وعلاوةً على ذلك، يتم أيضاً تبني المفاهيم المشمولة في الإجراءات المستخدمة في محاسبة إستملاك الشركة التابعة في محاسبة إستملاك الإستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

هـ. يتم تصنيف الإستثمار في المنشأة الزميلة والمشروع المشترك في القوائم المالية للمستثمر (المنشأة المستثمرة) ضمن الأصول غير المتداولة، إلا إذا كان الإستثمار أو جزء من الإستثمار مُصنفاً على أنه مُحتفظ به للبيع بموجب IFRS 5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة".

و. تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 9 على الأدوات المالية الأخرى التي تكون في منشأة زميلة أو مشروع مشترك غير مطبق عليهما طريقة حقوق الملكية. ويشمل هذا الحصص طويلة الأجل[7] التي تشكل –في جوهرها – جزءاً من صافي استثمار المنشأة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك .

مثال (2)

- في 2021/1/1 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 2022/5/1 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).

[7] وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والمبالغ تحت التحصيل أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين، أو المبالغ واجبة السداد للدائنين التجاريين أو أي مبالغ تحت التحصيل طويلة الأجل يوجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة.

حل مثال (2)

1. عند شراء أسهم الشركة (ص):

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

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

(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) 30% × 40,000)

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

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 أي 3000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

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

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

مثال (3) [8]

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 (20,000×25%)).

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

عام 2021: 40,000 دينار أرباح

[8] Dieter Christian , Norbert Ludenbach. IFRS Essentials ; Wiley, 2013 .pp 242-244.

عام 2022: (72,000) دينار خسائر

عام 2023: 76,000 دينار أرباح

علماً بأن الشركة (س) تقوم بمحاسبة 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. **الشهرة** = 100,000 – (40,000 + 280,000) × 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	70,000 دينار
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 إهتلاك التغير في القيمة العادلة للمباني وكما يلي:

القيمة المسجلة في 2021/1/1	100,000 دينار
+ حصة الشركة (س) في أرباح (ص) (40,000 × 25%)	10,000 دينار
– إطفاء فرق الإهتلاك (40,000 ÷10) ×25%	(1000) دينار
القيمة المسجلة للإستثمار في الزميلة (ص) في 2021/12/31	**109,000 دينار**

ويتم إعداد القيد التالي:

9000		من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2021/12/31
	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 × 25%)	(18,000) دينار
– إطفاء فرق الإهتلاك (40,000 ÷ 10) ×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 × 25%)	19,000
– توزيعات الأرباح المقبوضة من (ص)	(5000)
– إطفاء فرق الإهتلاك (40,000 ÷ 10) ×25%	(1000)
القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الزميلة (ص) في 2023/12/31	**103,000 دينار**

ويتم إعداد القيد التالي:

2023/12/3	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	

2.6 الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية
Exemptions from Applying the Equity Method

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

أ- عندما تُعفى الشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة من اعداد القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).

ب- في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة:**

1. يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، وأن ملكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، تم ابلاغهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.
2. لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).
3. لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.
4. ان تقوم الشركة الأم النهائية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير التقارير المالية الدولية التي يتم فيها توحيد المنشآت التابعة أو قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب معيار IFRS 10 .

يمكن لمؤسسات رأس المال المشترك Venture Capital Organisation والصناديق المشتركة Mutual Fund وصناديق التأمين الإستثماري المشترك Investment-linked Insurance funds ووحدات الإئتمان أن تختار المحاسبة عن إستثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وقياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية". ومن أمثلة صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار صندوق تحتفظ به منشأة ما بوصفه البنود الأساسية أو (الممثلة) Underlying Items لمجموعة من مجموعات عقود التأمين ذات ميزات المشاركة المباشرة[9].

[9] انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين" لمعرفة معاني المصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والوارد تعريفها في ذلك المعيار.

7. تصنيف الإستثمار كأصول مُحتفظ بها للبيع Classification as Held for Sale

أ. يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة" على الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول مُحتفظ بها للبيع. وأي جزء متبقي من الإستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمُحتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة عليه **بطريقة حقوق الملكية**، حتى يتم إستبعاد الجزء الذي صُنف على أنه مُحتفظ به للبيع.

وفي حال بيع الجزء المصنف كمُحتفظ به للبيع فإن الشركة تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "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.

ب. 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 Retrospectively من تاريخ تصنيفها السابق كأصول مُحتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقاً والتي ظهر فيها الإستثمار كمُحتفظ 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 انه 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 معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) "الإندماج" ومعيار التقرير المالي الدولي رقم (10) "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 الدولي للتقارير المالية رقم (9) إبتداءً من تاريخ فقدان التأثير الهام.

ويقوم المستثمر بقياس أي إستثمار تم إستبقائه في الشركة الزميلة (أي ملكية بأقل من 20% من تلك الشركة عموماً) السابقة أو المشروع المشترك السابق **بالقيمة العادلة**، ويعترف المستثمر ضمن الأرباح والخسائر، 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.

أي أن أرباح أو خسائر بيع الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك – بشكل كلي أو جزئي – يعبر عنها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة أو مشروع مشترك يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك	×× ××
الإجمالي	××
يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.	(××)
الربح (الخسارة)	××

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 إحتسابها كما يلي:

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

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 الإعتراف 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 المُعترف 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 المُعترف بها سابقاً في دخل شامل آخر فيما يتعلق بالعملية الأجنبية إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

د. عندما يصبح إستثمار في منشأة زميلة إستثماراً في مشروع مشترك، أو يصبح إستثمار في مشروع مشترك إستثماراً 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 تمتلكه 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 تمتلكها في الشركة (ص).
2. تحديد مقدار رصيد الإستثمار في الشركة (ص) بعد عملية البيع.

حل مثال (5)

1. يتوجب على الشركة (س) التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن إستثماراتها في الشركة (ص) نظراً لعدم وجود تأثير هام لها على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص). كما

يتوجب تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) على الإستثمار في الشركة (ص) بدلاً من تصنيفه إلى إستثمار في الشركة الزميلة.

2. رصيد الإستثمار في الشركة (ص) بعد عملية البيع =

125,000 دينار	رصيد 2020/1/1
5000 دينار	مقدار التغير على حساب الإستثمار (60,000 – 40,000) × 25%
130,000 دينار	الرصيد في 2022/1/1 قبل عملية البيع
65,000 دينار	الرصيد بعد عملية البيع 130,000 × 50%

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 والإلتزامات 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 الإستثمار في السندات المصنفه 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 × 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 باسم 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 وإلتزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) 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 بدفاترها تبلغ 20,000 دينار.

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

حل مثال (7)

الشهرة = 135,000 – 30% (420,000 – 20,000)

= 135,000 – 120,000 = 15,000 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.

ب. بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الإستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الإعتراف بها كإيراد في دفاتر الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الإستثمار وذلك ضمن حساب إيرادات الإستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر 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).

حل مثال (8)

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

= 108,000 – 120,000 = 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) (50,000 × 30%)
12,000	إطفاء شهرة سالبة
27,000	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:

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

ج. خلال الفترات التالية للتملك، تقوم الشركة المستثمرة بمعالجة أي خسائر تدني (خسائر إنخفاض القيمة) لدى الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق تعديل حصة الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

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

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

و. يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حال إستخدام الشركة المستثمر بها سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

ز. عندما يكون لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة قائمة مجمعة للأرباح والتي يُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى بخلاف المنشأة والتي تُصنف على أنها حقوق ملكية، فإن المنشأة (المستثمر) تحسب نصيبها من الربح أو الخسارة بعد التعديل بتوزيعات الأرباح على مثل تلك الأسهم، سواء أُعلن عن توزيعات الأرباح، أو لم يُعلن عنها.

ح. 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 أو المشروع المشترك بحيث يصبح (1 دينار)، ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية إلا إذا كان عليها إلتزام قانوني أو إستدلالية أو تسدد دفعات بالنيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك يتم وضع مخصص

للخسائر الإضافية ويُعترف بإلتزام معين، فقط إلى الحد الذي تتكبد فيه المنشأة إلتزامات قانونية أو إستدلالية أو تسدد دفعات بالنيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وفي حالة وجود قرض أو إلتزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الأولية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

فمثلاً إذا بلغ رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) 60,000 دينار في دفاتر الشركة المستثمرة (س)، وبلغت حصة الشركة (س) من الخسائر التي تكبدتها الشركة الزميلة (ص) خلال فترة معينة 70,000 دينار، عندها لا تعترف الشركة (س) من تلك الخسارة إلا بمقدار رصيد الإستثمار الظاهر في دفاتر الشركة (س) البالغ 60,000 دينار. وبافتراض وجود قرض للشركة (س) على الشركة (ص) يبلغ 40,000 دينار، وتقدر الشركة (س) أن مقدار ما ستستلمه من القرض يبلغ 25,000 دينار في حالة تصفية الشركة (ص) والتي يتوقع تصفيتها نتيجة الخسائر الكبيرة التي تكبدتها.

في هذه الحالة يتوجب على الشركة المستثمرة (س) الإعتراف بالخسائر المتوقعة عن القرض والبالغة 15,000 دينار (40,000 – 25,000).

ط. خسائر الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة، بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك إثبات خسائر المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً لما ذكر سابقاً ، فان المنشأة المستثمرة تحدد ما إذا كان هناك أي دليل موضوعي على أن صافي الإستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع قد هبطت قيمته .

تنخفض قيمة صافي الإستثمار في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك ويتم تكبد خسائر انخفاض (تدني) إذا، وفقط إذا كان هناك دليلاً موضوعياً على الانخفاض نتيجة لحدث أو أكثر بعد الإثبات الأولي لصافي الإستثمار ("حدث خسارة" Loss Event')) وأن حدث الخسارة (أو أحداثها) لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من صافي الإستثمار يمكن تقديرها بشكل يمكن الاعتماد عليه. قد لا يكون من الممكن التعرف على حدث واحد منفصل تسبب في التدني.

وبدلاً من ذلك فإن الأثر المجمع لعدة أحداث قد يكون هو الذي تسبب في التدني بقيمة الإستثمار. ولا يتم إثبات الخسائر المتوقعة للأحداث المستقبلية، بغض النظر عن مدى احتماليتها. الدليل الموضوعي على أن صافي الإستثمار قد تدنت قيمته **يتضمن بيانات قابلة للملاحظة تلفت انتباه المنشأة عن أحداث الخسائر Loss Events التالية:**

أ. الصعوبات المالية الكبيرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

ب. مخالفة العقد مثل التعثر أو العجز في السداد بواسطة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛ أو

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. أنه من المحتمل أن تدخل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في حالة إفلاس أو إعادة هيكلة مالية؛ أو

هـ. غياب سوق نشط لصافي الإستثمار بسبب الصعوبات المالية[10] للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

و. يتضمن الدليل الموضوعي على التدني في قيمة صافي الإستثمار في أدوات الملكية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أيضاً المعلومات عن التغيرات الهامة ذات الآثار السلبية التي حدثت في البيئة التقنية والسوقية والإقتصادية والقانونية التي تعمل فيها المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، وتشير إلى أن تكلفة الإستثمار في أدوات الملكية قد لا يمكن استردادها. التدني الهام أو الطويل للقيمة العادلة للإستثمار في أدوات الملكية إلى أقل من تكلفتها يعد دليلاً موضوعياً على التدني في القيمة.

ونظراً لأن الشهرة تشكل جزءاً من المبلغ المسجل في حساب الإستثمار 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 إجراء إختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الموجودات وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد للإستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب، ويتم الإعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة قي بيان الدخل إذا إنخفضت القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية. وفي حالة وجود إستثمار 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 مستثمر أخرى بها.

مثال (9)

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 ينار وترغب الشركة (س) الإحتفاظ 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

[10] ولا يعد تخفيض التصنيف الإئتماني للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك أو انخفاض القيمة العادلة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك دليلاً، في حد ذاته، على الهبوط في القيمة، على الرغم من أنه قد يكون دليلاً على الهبوط في القيمة عند أخذه في الاعتبار مع المعلومات الأخرى المتاحة.

إجمالي المطلوبات (1) مليون دينار

صافي الأصول 7 مليون دينار

حقوق الملكية:

رأس مال الأسهم 1 مليون دينار

رأس مال إضافي 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.

حل مثال (9)

القيمة الدفترية (المسجلة) الإستثمار في الشركة الزميلة في 2023/12/31

= نسبة التملك × القيم الدفترية لصافي أصول الشرك الزميلة

= 40% × 7 مليون

= 2.8 مليون دينار

أو يمكن إحتسابها بطريقة أخرى:

التكلفة	1 مليون
حصة الشركة (س) في أرباح ما بعد الشراء = 40% × (الزيادة في رصيد الأرباح المحتجزة) = 40% (4 −2) = 0.8 مليون	0.8 مليون
الشهرة السالبة = = (40% × القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الشراء) – التكلفة = (40% × 5) – 1 = 1 مليون	1 مليون
القيمة المسجلة (الدفترية) لرصيد الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في 2023/12/31	2.8 مليون

ويتم إظهار الشهرة السالبة كأرباح في بيان الدخل في الفترة التي تم فيها شراء الإستثمار في الشركة الزميلة.

ولتحديد خسارة الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) وبموجب معيار المحاسب الدولي رقم (36) يتم مقارنة القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار بدفاتر المستثمر (الشركة (س)) مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة الزميلة وكما يلي:

القيمة القابلة للإسترداد للإستثمار في الشركة الزميلة 40% × 4.5 = 1.8 مليون

القيمة الدفترية للإستثمار في الشركة الزميلة = (2.8) مليون

خسارة انخفاض القيمة 1 مليون

بما أن القيمة القابلة للإسترداد أقل من القيمة الدفترية (المسجلة) للإستثمار، فإن هناك خسارة انخفاض في القيمة تبلغ 1 مليون دينار.

ويتم إعداد القيد التالي بدفاتر الشركة المستثمرة (س):

1,000,000		من حـ/ خسارة انخفاض الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2023/12/31
	1,000,000	إلى حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

ويتم إقفال حساب خسارة الإنخفاض في بيان الدخل.

11. 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 وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (27) باستخدام واحدة من الطرق التالية :

- بطريقة التكلفة. أو
- وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9). أو
- بطريقة حقوق الملكية

12. متطلبات الإفصاح Disclosures

انتقلت متطلبات الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يظهر الإستثمار في الشركات الحليفة (التي تمارس الشركة الأم فيها تأثيراً ملموساً) في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تعد بيانات مالية موحدة على النحو التالي:**

أ- بطريقة الكلفة
ب- بطريقة حقوق الملكية
ج- وفقاً للمعيار الدولي رقم (9)
د- (أ) أو(ب) أو (ج)

2. **واحدة مما يلي صحيحة عند التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في القوائم المالية:**

أ- يتم إطفاؤها على 20 سنة
ب- يتم اختبار انخفاض قيمتها بشكل منفرد
ج- يتم إلغاؤها من خلال بيان الدخل
د- لا يتم الإعتراف بالشهرة بشكل منفصل

3. **تمتلك الشركة (س) 30% من الشركة (ص)، وقد باعت خلال عام 2021 بضاعة نقداً إلى الشركة الزميلة (ص) بمبلغ 500,000 دينار وبلغت تكلفتها في سجلات الشركة (س) 400,000 دينار، ولم يتم بيع أي من البضاعة حتى نهاية عام 2021.**
ما هو مقدار الأرباح من المعاملة التي سيتم الإبلاغ عنها في حسابات المجموعة؟

أ- 100,000 دينار
ب- 70,000 دينار
ج- 300,000 دينار
د- صفر

4. **إذا لم يعد للمستثمر تأثير هام على الشركة الزميلة، فكيف يجب المحاسبة عن الإستثمار؟**

أ- الاستمرار بمعاملته باستخدام طريقة حقوق الملكية
ب- يجب معالجته وفقاً معيار IFRS 9
ج- تتم المحاسبة عن الإستثمار بالتكلفة المطفأة
د- يجب المحاسبة عن الإستثمار بالتكلفة

5. يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (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 مُحتفظ بها للبيع. وأي جزء متبقي من الإستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمُحتفظ به للبيع يتم معالجته كما يلي (قبل بيع الجزء المصنف كمُحتفظ به للبيع):

أ- بالتكلفة
ب- كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل
ج- الاستمرار بالمحاسبة علية بطريقة حقوق الملكية
د- (أ) أو (ج)

6. كيف يتم التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في البيانات المالية؟

أ- يتم إطفاؤها
ب- يتم إختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد
ج- يتم شطبها مقابل الربح أو الخسارة
د- لا يتم الإعتراف بالشهرة بشكل منفصل ضمن المبلغ المسجل للإستثمار

7. واحدة مما يلي لا تعتبر من الأدلة الموضوعية التي تشير إلى أن صافي الإستثمار في شركة زميلة قد تدنت قيمته:

أ- الصعوبات المالية الكبيرة للمنشأة الزميلة
ب- مخالفة العقد مثل التعثر أو العجز في السداد بواسطة المنشأة الزميلة
ج- انخفاض التصنيف الإئتماني للمنشأة الزميلة
د- أنه من المحتمل أن تدخل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك في حالة إفلاس أو إعادة هيكلة مالية

8. إشترت منشأة ما حصة نسبتها 25% في منشأة أخرى بهدف بيع ذلك الإستثمار خلال 6 أشهر. وتم تصنيف الإستثمار على أنه مُحتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5). فكيف يتم معاملة الإستثمار في نهاية السنة المالية؟

أ- يجب محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية
ب- يجب عرض الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في بيان المركز المالي بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5)
ج- يجب التعامل مع الإستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي (29)
د- يجب إستخدام المحاسبة بطريقة الشراء لهذا الإستثمار

9. يتم إجراء إختبار إنخفاض القيمة للإستثمار في الشركة الزميلة كما يلي:

أ- يتم إختبار كامل المبلغ المسجل للإستثمار فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد مع مبلغه المسجل

ب- تُفصل الشهرة عن باقي الإستثمار ويتم إختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد

ج- يجب مقارنة القيمة المسجلة للإستثمار مع قيمته في السوق

د- يجب تقييم المبالغ القابلة للإسترداد لجميع الإستثمارات في الشركات الزميلة معاً لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة على كافة الإستثمارات

10.تملك الشركة (س) 90% من الشركة (ص) وتعتبر شركة تابعة لها. كما تملك الشركة (س) 15% من الشركة (ع)، كما تملك (ص) 10% من الشركة (ع). إن الشركة (ع) تعتبر بالنسبة للشركة (س):

أ- شركة زميلة

ب- إستثمارات مالية بموجب معيار (IFRS 9)

ج- شركة تابعة

د- مشروع مشترك

التمرين الثاني:

- في 2021/1/1 إشترت الشركة (س) 40% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) بمبلغ 60,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة (س) تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة (ص).
- أظهرت قائمة الدخل للشركة (ص) للعام 2021 أرباح مقدارها 25,000 دينار.
- في 2022/3/1 قامت الشركة (ص) بتوزيع أرباح مقدارها 15,000 دينار.

المطلوب: إثبات العمليات التي تمت على حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

التمرين الثالث:

تملك الشركة الدولية 40% من أسهم الشركة الأهلية، ويبلغ رصيد الإستثمار في الشركة الزميلة بدفاتر الشركة الدولية 40,000 دينار، وفي 2020/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع 30% من أسهم الشركة الأهلية بمبلغ 45,000 دينار. علماً بأن القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 7/1 تبلغ 12,000 دينار.

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

التمرين الرابع:

ما هي الحالات التي يعفى فيها المستثمر من تطبيق طريقة حقوق الملكية على الإستثمار في الشركة الزميلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ب	ب	ج	د	ج	ب	أ	أ

إجابة التمرين الثاني:

- بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص):

60,000		من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2021/1/1
	60,000	إلى حـ/ النقدية	

- في2012/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):

(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) 40% × 25,000)

10,000		من حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2021/12/31
	10,000	إلى حـ/ إيراد الإستثمارات في شركات زميلة	

- في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 15,000 دينار:

يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 40%×15,000 أي 6000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

6000		من حـ/ النقدية	2022/3/1
	6000	إلى حـ/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

إجابة التمرين الثالث:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة	12,000
يضاف: متحصلات بيع جزء من الإستثمار في الشركة الزميلة	45,000
الإجمالي	**57,000**
يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للإستثمار في الشركة الزميلة في تاريخ فقدان التأثير الهام.	(40,000)
الربح	**17,000**

إجابة التمرين الرابع:

الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية:

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

1. عندما لا يتوجب على الشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
2. في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة**:

أ- يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، وأن ملكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، تم إبلاغهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.

ب- لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).

ج- 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.

د- أن تقوم الشركة الأم النهائية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير التقارير المالية الدولية التي يتم فيها توحيد المنشآت التابعة أو قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب معيار IFRS 10.

محور: دمج الأعمال

الفصل الثامن عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (21).
3. توضيح المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بعملية ترجمة العمليات المالية والمعاملات المالية بالعملات الأجنبية.
4. تحديد العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار لتحديد العملة الوظيفية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث المالية التي تتم بعملات أجنبية ومعالجة أثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية.
6. بيان كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد أسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة.
7. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

1. مقدمة

أدت زيادة عمليات التبادل التجاري بين الدول، وسهولة حركة الأموال والسلع بين مختلف مناطق العالم، إلى زيادة حجم العمليات المتبادلة التي تتم بين الشركات في دول مختلفة من خلال عمليات الإستيراد والتصدير، كما إزداد حجم الإستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، مما أدى إلى زيادة أهمية التعامل مع موضوع ترجمة العملات الأجنبية إلى العملة المحلية للشركة معدة التقارير المالية.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

أ. يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

ب. النطاق، يجب أن يطبق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، ولا يطبق المعيار على المعاملات والأرصدة المشتقة (المشتقات) التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9). لكن ينطبق هذا المعيار عندما تكون عقود المشتقات المالية مدمجة مع عقود أخرى أو عندما تترجم المنشأة مبالغ عقود مشتقات مالية من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض.
2. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية.
3. في ترجمة نتائج أعمال المنشأة وميزانيتها إلى العملة التي تعرض بها المنشأة قوائمها المالية اي الترجمة إلى "عملة العرض" Presentation Currency.
4. لا ينطبق هذا المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملات أجنبية أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية[1].
5. لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن بنود التحوط بالعملة الأجنبية، بما في ذلك صافي التحوط في إستثمار بعملية أجنبية (شركة تابعة أو زميلة مثلاً)، حيث ينطبق معيار IFRS 9 على المحاسبة عن التحوط.

[1] انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية".

3. التعريفات Definitions

سعر الصرف Exchange Rate

هو المعدل الذي يتم بموجبة تبادل عملتين، أي سعر عملة مقابل عملة أخرى.

العمليات الأجنبية Foreign Operations

هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة معدة التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد آخر أو بعملة أخرى غير (خلاف) بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشآت.

العملة الوظيفية Functional Currency

هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

سعر الأقفال Closing Rate

هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.

البنود النقدية Monetary Items

هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بعدد ثابت أو قابلة للتحديد بوحدات عملة معينة، مثل الذمم المدينة والدائنة، أذونات الخزينة، القروض وغيرها.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية Net Investment in A foreign Operation

هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة. قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها. إن البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور هو، في جوهره، جزء من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين.

4. البنود النقدية والبنود غير النقدية Monetary vs. Non Monetary Items

البنود النقدية هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أذونات الخزينة، القروض والمخصصات التي سيتم تسويتها نقداً وغيرها من البنود.

أما البنود غير النقدية فإن السمة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق في استلا (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة، مثل بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، والإستثمارات في الأسهم، و"أصول حق الاستخدام"، المبالغ المدفوعة مقدماً مقابل سلع وخدمات، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية مثل مخصص الضمان (الصيانة) للسلع المباعة، والمخزون لأن هذه البنود لا تمثل حقوق لاستلام نقدية من الغير.

مثال (1)

فيما يلي بعض البنود التي ظهرت في قائمة المركز المالي لشركة الوفاق كما في 2020/12/31:

- الذمم المدينة التجارية
- المخزون
- مصروف إيجار مدفوع مقدماً
- إلتزامات ضريبية مؤجلة
- الإستثمارات في الأسهم

المطلوب: حدّد أي من البنود السابقة يعتبر بنداً نقدياً وأياً منها يعتبر بنداً غير نقدياً.

حل مثال (1)

- الذمم المدينة التجارية: تعتبر بند نقدي لأن للمنشأة الحق باستلام نقد محدد من الغير.
- المخزون: يعتبر بند غير نقدي حيث لا يوجد حق تعاقدي للمنشأة باستلام نقد من الغير.
- مصروف إيجار مدفوع مقدماً: يعتبر بند غير نقدي ويمثل حقوق للمنشأة بالحصول على خدمات في المستقبل (الإستئجار) ولا يوجد حق باستلام نقدية في المستقبل من طرف آخر.
- إلتزامات ضريبية مؤجلة: تعتبر بند نقدي لأنه سينتج عنها تسديد نقدية للغير.
- الإستثمارات في الأسهم: تعتبر بند غير نقدي لأنه لا يوجد حق للشركة المستثمرة بالحصول على مبلغ محدد من النقدية.

5. التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

Reporting Foreign Currency Transactions in the Functional Currency

1.5 الإعتراف الأولي Initial Recognition

المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مقيمة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة. شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مقيم بعملة أجنبية؛ أو اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مقيمة بعملة أجنبية؛ أو بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مقيمة بعملة أجنبية.

عند الإعتراف الأولي يتم إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية بدفاتر المنشأة بالعملة الوظيفية باستخدام **سعر الصرف الفوري** بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة. ويمكن إستخدام سعر تقريبي على سبيل المثال، من خلال إستخدام متوسط السعر الأسبوعي أو الشهري، وفي حالة تذبذب أسعار الصرف بشكل كبير فلا يمكن إستخدام متوسط السعر.

2.5 التقرير في نهايات فترات التقرير اللاحقة
Reporting at the Ends of Subsequent Reporting Periods

في نهاية كل فترة تقرير:

أ- يجب ترجمة البنود النقدية **Monetary Items** التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال (الجاري) مع الإعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر.

ب- البنود غير النقدية **Non Monetary Items** التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة.

ج- البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية تترجم باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.

عندما يتم تطبيق التدني على بعض البنود مثل الممتلكات والمباني والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2). وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

- التكلفة أو القيمة المسجلة (الدفترية) يتم تحويلها بسعر الصرف التاريخي بتاريخ المعاملة.
- صافي القيمة القابلة للتحقق (IAS 2) أو المبلغ القابل للإسترداد (IAS 36)، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (سعر الإقفال في نهاية فترة إعداد التقارير).

3.5 الاعتراف بفروقات الصرف Recognition of Exchange Differences

يتم معالجة فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية كما يلي:

أ- يجب إثبات فروق الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.

يجب إثبات فروق الصرف التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءً[2] من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة

[2] مثل مبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة الام طويلة الأجل على شركة تابعة أو قروض طويلة الأجل حصلت عليها المنشأة معدة التقرير من شركتها التابعة.

معدة التقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير) على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة (يجب إثبات مثل فروق الصرف هذه – بشكل أولي – ضمن الدخل الشامل الآخر وإعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الإستثمار.

ب- عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب إثبات أي فروقات صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) مثل فائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بالعملة الأجنبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.

مثال (2)

في 2020/11/5 قامت شركة الوحدة وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة أمريكية بسعر 50,000 دولار وتم الإتفاق على تسديد القيمة بالدولار في 2021/3/6. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

2020/11/5، 1$ = 0.700 دينار

2020/12/31، 1$ = 0.750 دينار

2021/3/6، 1$ = 0.720 دينار

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الأمريكية الدولار.

حل مثال (2)

1. **شراء البضاعة في 2020/11/5**

35,000 من حـ/ المخزون

35,000 إلى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $ (0.700 × $ 50,000)

2. **تعديل أثر التغير في سعر الصرف في 2020/12/31**

2500 من حـ/ خسائر عملات أجنبية

2500 إلى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $ (0.700 – 0.750) × $ 50,000

وبناءً على القيد أعلاه، يتم تحميل قائمة الدخل للعام 2020 بخسائر عملات أجنبية تبلغ 2500 دينار، كما يظهر حساب ذمم دائنة عملات أجنبية يورو في قائمة المركز المالي 2020/12/31 بقيمة 37,500 دينار ليظهر مقدار إلتزامات الشركة بالدينار في هذا التاريخ.

3. **تعديل أثر التغير في سعر الصرف في 2021/3/6**

1500 من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $

1500 إلى حـ/ أرباح عملات أجنبية ((0.750 − 0.720) × $ 50,000)

تم تعديل قيمة الذمم الدائنة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بين 2020/12/31 و2021/3/6 وقد نتج عن العملية أرباح عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف الدولار مقابل الدينار مما أدى إلى انخفاض إلتزامات الشركة بذلك التاريخ، وعليه ينخفض رصيد الذمم الدائنة عملات أجنبية ليصبح ما يعادل 36,000 دينار.

4. تسديد الذمم الدائنة **في 2021/3/6**

36,000 من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $

36,000 إلى حـ/ البنك – عملات أجنبية/ $

6. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

Translation of Financial Statements of Foreign Operations when Preparing the Consolidation Financial Statements

1.6 تحديد العملة الوظيفية

- يتم تحديد العملة الوظيفية Functional Currency من خلال الأخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة تولد بها المنشأة عادةً النقد وتدفع من خلالها، والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وتعتبر العمليات التي تتم بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ. أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

ج. هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د. هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

هـ. العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

وتعتبر البنود الثلاثة الأولى (أ، ب، ج) عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

العوامل التي تساعد في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (أي للشركات التابعة والزميلة والفروع وغيرها):

يجب على المنشأة معدة التقارير المالية (الأم) تحديد العملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية (أي المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة أو الفروع)، ويتم الأخذ بعين الإعتبار العوامل التالية في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بتلك المنشآت والعمليات هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير المالية (المنشأة الأم):

- ما إذا كانت أنشطة المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إمتداد للمنشأة الأم (ومثال على ذلك عندما تبيع العملية الأجنبية فقط السلع المستوردة من المنشأة معدة التقارير وتسدد العوائد لها) أو أنها مستقلة عنها.
- ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من الأنشطة التشغيلية الأجنبية.
- وجود تأثير مباشر للتدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة) على التدفقات النقدية للمنشأة الأم معدة التقارير. ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

ويتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي أي بإعتباره تغير في التقديرات المحاسبية. ويجب تطبيق التغيير في العملة الوظيفية إعتباراً من التاريخ الذي حدث به.

2.6 طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

يتم تحديد **طريقة ترجمة القوائم المالية** للعمليات الأجنبية (شركة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة) إعتماداً على العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وكما يلي:

أ. إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم أو المستثمر (عملة دينار مثلاً) تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (الشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع أو المشروع المشترك) اليورو مثلاً. في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم أو المستثمر باستخدام **طريقة الترجمة الجارية Current Rate Method** ويطلق عليها أيضاً طريقة سعر الإقفال **Closing Rate Method**.

ب. إذا كانت العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والفروع) تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة (الدولار مثلاً) تختلف عن عملتها الوظيفية (اليورو مثلاً). في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية (من الدولار إلى اليورو) **باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية Monetary/ Non-monetary Method** وتسمى عادة هذه الطريقة بطريقة إعادة القياس.

وفيما يلي مثال لطرق الترجمة لشركة قابضة (أم) في الأردن ولديها شركة تابعة في دولة الإمارات العربية:

العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدرهم الإماراتي.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة **الترجمة الجارية**.	فروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدينار الأردني.	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدينار الأردني بطريقة **إعادة القياس**.	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر.
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدولار الأمريكي (عملة بخلاف الدينار والدرهم).	1. يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدرهم إلى الدولار بطريقة **إعادة القياس**. 2. ومن ثم يتم ترجمة القوائم المالية من الدولار إلى الدينار بطريقة **الترجمة الجارية**.	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر. وفروقات الترجمة في ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).

3.6 طريقة الترجمة الجارية Current Rate Method

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداماً في الواقع العملي[3] وعند تستخدم التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية، ويُقصد بالترجمة لعملة العرض قيام المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض العملة المحلية للمنشأة أو أي عملة أخرى. ويمكن بيان ذلك كما يلي:

أ. إذا لم تكن القوائم المالية للمنشأة بالعملة الوظيفية لإقتصاد مفرط التضخم يتم تحويل القوائم المالية للمنشأة للسنة الحالية والفترات المقارنة بعملة العرض (والتي قد تكون العملة المحلية أو أي عملة أخرى) كما يلي:

[3] Dieter Christian , Norbert Ludenbach. IFRS Essentials ; Wiley, 2013 .pp 186

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول والإلتزامات (بما في ذلك أي شهرة تنشأ من الشراء وأية تعديلات للقيمة العادلة)	سعر الإقفال بتاريخ الميزانية العمومية
بنود الدخل والمصاريف وبنود الدخل الشامل الآخر	أسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملة ويجوز إستخدام متوسط الأسعار إذا لم يكن هناك تقلب كبير في أسعار الصرف
حقوق الملكية (رأس المال)	سعر الصرف التاريخي
توزيعات الأرباح	سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات (ثبوت الحق القانوني بمصادقة الهيئة العامة)
أرباح محتجزة	لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة

ويتم الإعتراف بمفروقات الترجمة ضمن **بنود الدخل الشامل الآخر** (وفي بند منفصل ضمن حقوق الملكية) ويتم الإعتراف بأية فروقات أسعار صرف متراكمة والمنسوبة إلى حصص الأقلية ضمن بند حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

ب. التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض لمنشأة عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم:

في هذه الحالة يتم تحويل جميع المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف) بسعر صرف الإقفال الفوري بتاريخ الميزانية، بإستثناء عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة اقتصاد ليست ذات تضخم عالي التضخم، حيث تعرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة كما عرضت في السنة السابقة دون تعديلها بالتغيرات اللاحقة في مستويات الأسعار أو في تغيرات معدلات أسعار الصرف.

وعندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب على المنشأة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 29 قبل تطبيق طريقة الترجمة.

ويجب معالجة أي شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ الدفترية للأصول والإلتزامات التي تنشأ عن الإستحواذ على تلك العملية الأجنبية على أنها أصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال.

4.6 طريقة البنود النقدية وغير النقدية Monetary/Non-monetary Method

عند ترجمة قائمة المركز المالي لعمليات أجنبية (شركات تابعة أو زميلة أو فروع) بطريقة البنود النقدية/ وغير النقدية، فإن هناك افتراض بأن معاملات الشركات التابعة والزميلة والفروع تمثل معاملات للمجموعة (الشركة الأم أو المستثمر) وتطبق هذه الطريقة عادةً عندما تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع الأجنبي مشابه لعملة التقرير، أي عملة القوائم الموحدة للشركة الأم. ويتم الإعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر أي في بيان الدخل بعد الترجمة.

وفيما يلي ملخص الترجمة بطريقة **البنود النقدية وغير النقدية:**

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول النقدية وبضاعة آخر المدة المقيمة بصافي القيمة القابلة للتحقق. وكذلك الإلتزامات النقدية	سعر الصرف الجاري (الإقفال)
الإستثمارات المالية الظاهرة بالتكلفة وبضاعة آخر المدة الظاهرة بالتكلفة	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل)
الأصول الثابتة (ملموسة وغير ملموسة)	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل)
مجمع إهتلاك الأصول الثابتة + مصروف إهتلاك الأصول الثابتة	سعر الصرف التاريخي (بتاريخ شراء الأصل- يتبع الأصل)
الإيرادات والمصاريف	متوسط سعر الصرف السائد خلال الفترة
رأس المال ورأس المال الإضافي	سعر الصرف التاريخي
توزيعات الأرباح	سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات (ثبوت الحق القانوني بمصادقة الهيئة العامة)
أرباح محتجزة	لا تترجم بل تؤخذ قيمتها من قائمة الأرباح المحتجزة المترجمة

وعند وجود فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم ناتجة عن الأرباح المدفوعة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يتم الإعتراف بها أيضاً في الأرباح أو الخسائر الموحدة عند إعداد القوائم الموحدة.

7. التغيير في العملة الوظيفية Change in functional currency

عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

8. استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

Use of a Presentation Currency other than the Functional Currency

الترجمة إلى عملة العرض Translation to the Presentation Currency

يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن نتائج كل منشأة ومركزها المالي بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة.

9. إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية Disposal of a Foreign Operation

عند التخلص من منشأة أجنبية، يتم الإعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك المنشأة.

10. متطلبات الإفصاح Disclosures

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

أ- فروقات أسعار الصرف المُعترف بها في بيان الدخل، بإستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (9).

ب- فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

ج- عند عرض المنشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

د- الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.

هـ- عند إختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لإستعمال عملة عرض مختلفة.

و- إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومات مالية أخرى إضافية بعمله تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالمنشأة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقاً، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ

المالي الدولية، وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية ونوع العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

مثال (3)

في 2021/1/1 اشترت الشركة العقبة وهي شركة أردنية 90% من أسهم شركة مدريد وهي شركة أوروبية بسعر 140,000 دينار، وأصبحت شركة مدريد تابعة، تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير لشركة مدريد.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة (مدريد) عند التملك على النحو التالي:

قائمة المركز المالي الشركة (ص) كما هي في 2021/1/1 (معدة باليورو)

البند		القيمة باليورو
الأصول		
النقدية		1000
المخزون		2000
معدات	7000	
يطرح مجمع إهتلاك آلات	(2000)	5000
مجموع الأصول		8000
الإلتزامات للغير		
مصاريف مستحقة الدفع		3000
حقوق الملكية		
رأس المال		2000
رأس المال الإضافي		500
أرباح محتجزة		2500
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية		**8000**

في 2021/12/31 ظهر ميزان المراجعة لشركة (مدريد) والمعد باليورو على النحو التالي:

ميزان المراجعة لشركة (مدريد) كما في 2021/12/31 (المبالغ باليورو)

البيان	أرصدة مدينة يورو	أرصدة دائنة يورو
النقدية	3000	
ذمم مدينة	5000	
المخزون	4000	
معدات	7000	

مجمع إهتلاك المعدات		3000
مصاريف مستحقة الدفع		1000
رأس المال		2000
رأس المال الإضافي		500
أرباح محتجزة 1/1		7500
المبيعات		20,000
تكلفة المبيعات	10,000	
مصروف إهتلاك المعدات	1000	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	4000	
المجموع	**34,000**	**34,000**

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار في بداية عام 2021 = 800. دينار /يورو وفي نهاية عام 2021 = 900. دينار/ يورو، متوسط سعر الصرف خلال العام 2021 = 850. دينار /يورو.

المطلوب:

1. ترجمة ميزان المراجعة لشركة (مدريد) في 2021/12/31 من اليورو إلى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
2. إعداد القوائم المالية للشركة للعام 2021 وذلك بالإعتماد على ميزان المراجعة بعد الترجمة.

حل مثال (3)

ميزان المراجعة لشركة (مدريد) كما في 2021/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البيان	مدين يورو	دائن يورو	سعر الصرف	مدين دينار	دائن دينار
النقدية	3000		0.900	2700	
ذمم مدينة	5000		0.900	4500	
المخزون	4000		0.900	3600	
المعدات	7000		0.900	6300	
مجمع إهتلاك المعدات		3000	0.900		2700
مصاريف مستحقة الدفع		1000	0.900		900
رأس المال		2000	0.800		1600
رأس المال الإضافي		500	0.800		400
أرباح محتجزة 1/1		7500	0.800		6000

المبيعات		0.850	20,000		17,000
تكلفة المبيعات	10,000		0.850	8500	
مصروف إهتلاك المعدات	1000		0.850	850	
مصاريف إدارية وعمومية	4000		0.850	3400	
تسويات الترجمة المتراكم					1250
المجموع	**34,000**	**34,000**		**29,850**	**29,850**

قائمة دخل لشركة (مدريد) عن الفترة المنتهية في 2021/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البند	يورو	سعر الصرف	دينار
المبيعات	20,000	0.850	17,000
يطرح تكلفة المبيعات	(10,000)	0.850	(8500)
مجمل الربح	**10,000**		**8500**
يطرح: مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف إهتلاك المعدات	(1000)	0.850	(850)
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	(4000)	0.850	(3400)
صافي الربح التشغيلي	**5000**		**4250 دينار**

قائمة الأرباح المحتجزة لشركة (مدريد) في2021/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)

البند	يورو	سعر الصرف	دينار
أرباح محتجزة 1/1	7500	0.800	6000
أرباح العام	5000		4250
أرباح محتجزة 12/31	12,500		10,250

قائمة المركز المالي لشركة (مدريد) كما هي في 2021/12/31 باليورو ومترجمة إلى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	**يورو**	**سعر الصرف**	**دينار**
النقدية	3000	0.900	2700
ذمم مدينة	5000	0.900	4500
المخزون	4000	0.900	3600
المعدات	7000	0.900	6300
يطرح مجمع إهتلاك المعدات	(3000)	0.900	(2700)
صافي القيمة الدفترية للمعدات	4000	0.900	3600
مجموع الأصول	**16,000**		**14,400**
<u>الإلتزامات للغير</u>			
مصاريف مستحقة الدفع	1000	0.900	900
<u>حقوق الملكية</u>			
رأس المال	2000	0.800	1600
رأس المال الإضافي	500	0.800	400
أرباح محتجزة	12,500		10,250
تسويات الترجمة المتراكم			1250
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**16,000**		**14,400**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إذا تطابقت العملة الوظيفية Functional Currency للشركة التابعة العاملة في العراق مع عملة إعداد التقرير Reporting Currency للشركة القابضة الأردنية فعند إعداد القوائم المالية الموحدة، على الشركة القابضة أن تستخدم طريقة الترجمة التالية لترجمة البيانات المالية للشركة التابعة:**

أ- طريقة الترجمة الجارية
ب- طريقة البنود النقدية وغير النقدية (إعادة القياس)
ج- طريقة إعادة القياس ثم طريقة الترجمة
د- لا تتم أية عملية ترجمة للقوائم المالية

2. **إذا تم ترجمة القوائم المالية لشركة تابعة بإستخدام طريقة إعادة القياس (طريقة البنود النقدية وغير النقدية) فإن بضاعة آخر المدة الظاهرة في ميزانية الشركة التابعة بسعر التكلفة سوف تترجم:**

أ- حسب أسعار الصرف الجارية
ب- حسب أسعار الصرف عند الشراء
ج- حسب متوسط أسعار الصرف خلال السنة
د- حسب أسعار الصرف أول السنة

3. **أي من الإعتبارات التالية غير مهمة في تحديد العملة الوظيفية للمنشأة:**

أ- العملة التي تؤثر تكاليف المواد والأجور
ب- العملة المستخدمة في تمويل نشاطات الشركة
ج- العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية
د- العملات الدولية الرئيسية القابلة للتحويل

4. **العملة الأجنبية الرئيسية Functional Currency هي:**

أ- العملة التي يتم عرض المبالغ في البيانات المالية بموجبها
ب- النقد بالعملة الأجنبية الذي تتعامل معه الشركة
ج- العملة التي يتم التعامل فيها بشكل رئيسي في البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها الشركة
د- عملة الإعتراف والقياس للعملات الأجنبية

5. بدأت منشأة ما التجارة في البلد (أ) وعملته بالدولار. وبعد عدة سنوات توسعت المنشأة وقامت بتصدير منتجاتها إلى البلد (ب) حيث كانت عملته اليورو. وكان يتم تنفيذ الأعمال من خلال شركة تابعة في البلد (ب). وتعتبر الشركة التابعة بشكل أساسي إمتداد لأعمال المنشأة، ويكون لكلا المنشأتين نفس أعضاء مجلس الإدارة. لذا تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة هي:

أ- الدولار
ب- اليورو
ج- الدولار أو اليورو
د- من الصعب تحديد ذلك

6. تمتلك منشأة ما شركة تابعة تعمل في بلد تتقلب فيه أسعار الصرف بشكل كبير ويوجد تغيرات موسمية في أنماط الدخل والنفقات. أي من أسعار الصرف التالية يمكن إستخدامه لتحويل بيان الدخل الشامل للشركة التابعة الأجنبية:

أ- السعر الفوري في نهاية السنة
ب- متوسط سعر السنة
ج- متوسط أسعار نهاية الفصل
د- متوسط أسعار كل شهر من السنة

7. وفق طريقة الترجمة الجارية يتم ترجمة الأصول الواردة في ميزانية الشركة التابعة الأجنبية إلى عملة الشركة الأم كما يلي:

أ- الأصول النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال) والأصول غير النقدية بسعر الصرف التاريخي
ب- الأصول النقدية بسعر الصرف التاريخي والأصول غير النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال)
ج- الأصول النقدية وغير النقدية بسعر الصرف الجاري (الإقفال)
د- الأصول النقدية وغير النقدية بسعر الصرف التاريخي

8. يتم الإعتراف بفروقات الترجمة بطريقة (البنود النقدية وغير النقدية) ضمن:

أ- الأرباح والخسائر
ب- الدخل الشامل الآخر
ج- حقوق الملكية
د- (ب + ج)

9. واحدة مما يلي تعتبر بند نقدي:

أ- المخزون
ب- إلتزامات ضريبية مؤجلة
ج- المباني
د- الشهرة

10.يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية كما يلي:

أ- بأثر مستقبلي كتغير في التقدير المحاسبي ب- بأثر رجعي

ج- بأثر مستقبلي بإعتباره من أخطاء سنوات سابقة د- بتعديل الأرباح المحتجزة

التمرين الثاني:

في 2020/1/1 بدأت شركة الفرح أعمالها التجارية، وكانت عملتها الوظيفية دولار أمريكي.

وقد كانت أسعار صرف الدولار خلال عام 2020 مقابل الدينار كما يلي:

في 2020/1/1	$1 = 0.700 دينار
متوسط سعر الصرف خلال العام	$1 = 0.750 دينار
في 2020/12/31	$1 = 0.800 دينار

وقد ظهرت قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 2020/12/31 (بالألف)	
البيان	**المبلغ بالدولار**
المبيعات	600
- تكلفة المبيعات	(400)
مجمل الربح	200
- تكاليف البيع والوزيع	(20)
- المصاريف الإدارية والعمومية	(40)
الربح قبل الضريبة	140
- مصروف الضريبة	(40)
صافي الربح	100

قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31	
البيان	**المبلغ بالدولار**
الأصول	
النقدية	200
المدينون	100
المخزون	450
مجموع الأصول	**750**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنين	200
رأس المال	450
أرباح محتجزة	100
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**750**

المطلوب: ترجمة القوائم المالية السابقة من العملة الوظيفية إلى عملة العرض بالدينار.

التمرين الثالث:

اذكر خمسة عوامل تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية.

التمرين الرابع:

في 2021/9/1 قامت شركة الشرق وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة أمريكية بسعر 20,000 دولار، وتم الإتفاق على تسديد قيمة الصفقة بالدولار في2022/2/1. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2021/9/1	0.700
2021/12/31	0.750
2022/2/1	0.770

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر الشركة الأردنية بافتراض أن عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الأمريكية هي الدولار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	د	ج	أ	د	ج	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

يتم ترجمة بنود قائمة الدخل بمتوسط سعر الصرف خلال العام وكما يلي :

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 31 /2020/12 (بالألف) بمتوسط السعر (0.75)

البيان	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
المبيعات	0.75	450
– تكلفة المبيعات	0.75	(300)
مجمل الربح		150
– تكاليف البيع والوزيع	0.75	(15)
– المصاريف الإدارية والعمومية	0.75	(30)
الربح قبل الضريبة		105
– مصروف الضريبة	0.75	(30)
صافي الربح		75

ويتم ترجمة بنود قائمة المركز المالي من خلال تحويل كافة الأصول والإلتزامات بسعر الإقفال الجاري في 2020/12/31 (800)، أما رأس المال فتقوم المنشأة بتحويله بسعر الصرف التاريخي في 2020/1/1 (700) والأرباح المدورة تأخذ قيمتها المحولة للدينار من قائمة الدخل. وستظهر فروقات الصرف كمتمم حسابي ضمن حقوق الملكية.

قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31

البيان	المبلغ بالدينار
الأصول	
النقدية	160
المدينون	80
المخزون	360
مجموع الأصول	**600**

المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنين	160
رأس المال	315
أرباح محتجزة	75
فروقات أسعار الصرف	؟؟؟ 50
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**600**

إجابة التمرين الثالث:

العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ. أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.

ج. هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د. هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

هـ. العملة التي يتم بها الإحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

إجابة التمرين الرابع:

دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشترية)

1. **شراء البضاعة في 2021/9/1**

14,000 من حـ/ المخزون

14,000 إلى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $ (0.70 × $ 20,000)

2. **تعديل أثر التغير في سعر الصرف في 2021/12/31**

1000 من حـ/ خسائر عملات أجنبية

1000 إلى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $ (0.700 – 0.750) × $ 20,000

3. **تعديل أثر التغير في سعر الصرف في 2022/2/1**

400 من حـ/ خسائر عملات أجنبية

400 إلى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $ ((0.750 – 0.770) × $ 20,000)

4. تسديد الذمم الدائنة في 2022/2/1

من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ $	15,400	
إلى حـ/ البنك – عملات أجنبية/ $		15,400

محور: الأدوات المالية

الفصل التاسع عشر: معيار المحاسبة الدولي رقم (32)

الأدوات المالية: العرض

Financial Instruments: Presentation

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. استعراض الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض".
2. بيان نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (32).
3. تحديد خصائص الأصول والإلتزامات المالية.
4. عرض المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية.
5. تحديد المقصود بالأدوات المالية المركبة.
6. بيان كيفية تصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير).
7. بيان مفهوم أسهم الخزينة، وكيفية معالجتها محاسبياً.
9. عرض الشروط الواجب توافرها لإجراء تقاص بين الأصول والإلتزامات المالية.

1. مقدمة

أدى تطور أنظمة الإتصالات وانفتاح الأسواق وشيوع التحرر الإقتصادي إلى ظهور أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للإستثمار، أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة.

يبين هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية في القوائم المالية. تتناول معايير العرض تصنيف الأدوات المالية إلى إلتزامات وحقوق مالكين، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية.

وقد كان هذا المعيار يتضمن متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية، إلى أن تم إستبعادها من هذا المعيار ونقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الأدوات المالية: الإفصاحات.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (32) إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، إلى أصول مالية، مطلوبات مالية، وأدوات حقوق الملكية. وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وتوزيعات أرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها. كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.

وتكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات بشأنها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات".

3. نطاق المعيار Scope

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

أ- الحصص في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة. والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار IFRS 10 " القوائم المالية الموحدة" ومعيار IAS 27 "القوائم المالية المنفصلة" ومعيار IAS 28 "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

ب- حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي (19) المتعلق بمنافع الموظفين.

ج- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين". وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- المشتقات التي تكون مدمجة في العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 يتطلب من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل؛
- مكونات الإستثمار التي تكون مفصولة عن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17، إذا كان المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 يتطلب هذا الفصل.

د- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار التقرير المالي الدولي رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". بإستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

ويجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الإحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تصنفها المنشأة على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية". وهناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته بأدوات مالية. وتشمل:

أ- عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلته أدوات مالية؛

ب- عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو من خلال المبادلة بأدوات مالية، غير منصوص عليها صراحه في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو من خلال مبادلتها بأدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛

ج- عندما، لعقود مشابهة، يكون لدى المنشأة ممارسة باستلام البند الأساس وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الاستلام لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛

د- عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد.

4. التعريفات Definitions

الأداة المالية A Financial Instrument

أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

أداة حق الملكية An Equity Instrument

هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة معينة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها. أي أن حقوق الملكية = إجمالي الأصول – إجمالي المطلوبات.

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية (التي لا يمكن ردها إلى 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 بالإكتتاب أو – شراء– عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر).

القيمة العادلة Fair Value

القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد إلتزام بها بين أطراف ذوي معرفة وراغبة في إتمام الصفقة وعلى أساس تجاري.

الأصل المالي A Financial Asset

هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشأة أخرى.

ج- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، أو حق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية (مواتية).

د- عقد سوف أو قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وتشمل هذه العقود:

- عقود غير مشتقة A Non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد أو أي أصل مالي آخر.

من الأمثلة على الأصول التي تعتبر أصول مالية:

- النقد.
- الإستثمارات المالية في أسهم الشركات الأخرى.
- الذمم المدينة.

- القروض والسلف الممنوحة للغير.
- الإستثمارات المالية في السندات.
- الأصول المالية المشتقة.
- الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي.

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

1. **الأصول غير المتداولة الملموسة:** (مثل المباني والعقارات والمعدات... إلخ) ، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
2. **الأصول غير الملموسة:** (مثل براءة الإختراع وحقوق الملكية الفكرية وغيرها) حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
3. **المصاريف المدفوعة مقدماً:** ترتبط هذه الأصول بالحصول على البضائع أو الخدمات في المستقبل لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability

أ. إلتزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية. أو

ب. عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وتشمل هذه العقود:

- عقود غير مشتقة A Non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

ومن أمثلة على الإلتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية:

- الذمم الدائنة.
- القروض التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى.
- السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشأة.
- الذمم الدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإلتزامات المالية المشتقة.
- الإلتزامات التعاقدية لتسليم الأسهم المتعلقة بالمنشأة نفسها التي تساوي مبلغ محدد من النقد.

- بعض المشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أسهم المنشأة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

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

1. **الإيرادات المؤجلة:** ترتبط هذه الإلتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
2. **مخصص ضمانات البضاعة المباعة:** ترتبط هذه المخصصات بإلتزام بتقديم خدمات مستقبلية، لكن لا تؤدي إلى وجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية أو أصل مال آخر.
3. **إلتزامات (أو أصول) ضريبة الدخل:** لا تعتبر هذه الإلتزامات (أو الأصول) تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.
4. **الإلتزامات الإستنتاجية:** لا تعتبر إلتزامات مالية لأنها لا تنتج عن عقود مع الغير وتعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).

مثال (1)

حدّد أي من البنود المذكورة تالياً يستوفي تعريف الأداة المالية وأي منها يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (1)

البند	ينطبق عليه تعريف الأداة المالية	يعتبر ضمن نطاق الأدوات المالية بموجب المعيار "32"
النقد في الصندوق	نعم	نعم: بنص المعيار المباشر وكذلك النقد لدى البنوك من الأصول المالية
السبائك الذهبية	لا: يعتبر سلعة	لا
أوراق القبض التجارية	نعم: لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم
الإستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك	نعم: لأن 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 معيار المحاسبة الدولي (27): الإستثمارات في الشركات التابعة
المصاريف المدفوعة مقدماً	لا: لأنه لا ينتج عنها تسليم أو تبادل للنقد 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: تلبي المخصصات تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ نتيجة حقوق أو إلتزامات تعاقدية. وعليه، لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (32)
إلتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة	لا: تستوفي الضرائب المؤجلة تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ من حقوق أو إلتزامات تعاقدية بل من متطلبات قانونية	لا: تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (32)

5. التصنيف كإلتزام أو حق ملكية Presentation :Liabilities and Equity

أ. يجب على المصدر لأداة مالية تصنيف الأداة أو مكوناتها، عند الإعتراف الأولي، على أنها إلتزام مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية. ويتم التصنيف وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس إعتماداً على الشكل القانوني.

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي آخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على أنها أداة حق ملكية. بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الآخر حقه في طلب التسديد له.

إن الأداة المالية تكون أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، كانت مستوفية لكلا الشرطين التاليين:

أ- الأداة لا تتضمن أي إلتزام تعاقدي:

1. بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو
2. بمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ايجابية للمصدر.

ب- إذا كانت الأداة سوف أو قد تتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المصدر، فإنها تكون:

1. أداة غير مشتقة لا تتضمن إلتزاماً تعاقدياً على المصدر بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق ملكيته؛ أو
2. أداة مشتقة سوف تتم تسويتها فقط بمبادلة المصدر مبلغاً ثابتاً من النقد أو أصلاً مالياً آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا الغرض، فإن الحقوق أو الخيارات أو الأذونات بإقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقابل مبلغ ثابت بأي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت المنشأة تعرض الحقوق أو الخيارات أو الأذونات تناسبياً على جميع مالكيها الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بها.

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 تشترط الإسترداد الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد بتاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.
- الأسهم الممتازة التي تعطي حاملها الحق في أن يطلب من الجهة المصدرة إسترداد الأداة بتاريخ محدد أو بعد ذلك التاريخ مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.
- الأداة المالية التي تعطي حاملها الحق في إرجاعها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.

مثال (2)

أصدرت الشركة (س) عدد من الأدوات المالية خلال عام 2014. وتعمل على تقييم كيفية عرض هذه الأدوات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (32):

1. السندات الثابتة أو المستمرة (أي السندات التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة 8% في كل عام.
2. الأسهم القابلة للإسترداد 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 (س) مقابل مبلغ نقدي محدد.

المطلوب: لكل من الأدوات المذكورة أعلاه، بين ما إذا كان يجب تصنيفها كإلتزام مالي وإذا كان الأمر كذلك، ولماذا؟

حل مثال (2)

1. يجب تصنيف السندات الثابتة الصادرة (أي السندات التي لا يوجد لها تواريخ إستحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة 8% في كل سنة على أنها إلتزامات مالية. ولأن هذه الأداة تحتوي على إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة، فإنها تستوفي تعريف الإلتزام المالي.
2. الأسهم الصادرة القابلة للإسترداد إلزامياً (أي الأسهم التي ستقوم الشركة بإستردادها في تاريخ مستقبلي) بمبلغ إسترداد ثابت يجب تصنيفها على أنها إلتزامات مالية، ونظراً لأن الإدارة لديها إلتزام بدفع مالي، ونظراً لأن الأداة تحتوي على إلتزام بدفع مبلغ ثابت من النقد أو أصول مالية أخرى عند إسترداد الأسهم فإنها تلبي تعريف الإلتزام المالي.
3. الأسهم الصادرة القابلة للإسترداد مقابل مبلغ ثابت من النقد حسب إختيار حاملها يجب تصنيفها على أنها إلتزامات مالية، ونظراً لأن المنشأة تقوم بتسويتها من خلال تسليم النقد إذا طلب حامل الأسهم الإسترداد فإن الأسهم تلبي تعريف الإلتزام المالي.
4. يجب تصنيف خيار الشراء المباع (المكتوب) الذي يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من الشركة (س) مقابل مبلغ نقدي محدد على أنه حق ملكية.

ب- ويبين التفسير رقم (2) الصادر عن لجنة التفسيرات لمعايير التقرير المالي الدولي "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي (32) على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة (أسهم العضوية) حيث تسمح تلك الأسهم أحياناً حق المطالبة بالإسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر وفي مثل هذه الحالات يوضح التفسير رقم (2) بأن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

- كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض إسترداد أسهم الأعضاء. أو

- إذا كان الإسترداد ممنوع بشكل مطلق بواسطة قانون محلي أو لائحة أو النظام الأساسي للمنشأة.

ج- الأدوات القابلة للإعادة Puttable Instruments

تتضمن الأداة المالية القابلة للإعادة إلتزاماً تعاقدياً على المصدر بإعادة شراء أو استرداد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة الإعادة. **وكإستثناء** من تعريف الإلتزام المالي فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الإلتزام يتم تصنيفها على أنها أداة **حقوق ملكية** إذا كانت لها جميع الصفات التالية:

(أ) تمنح حاملها الحق في نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. ويتم تحديد النصيب التناسبي عن طريق:
- تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات متساوية المبلغ؛
- ضرب ذلك المبلغ في عدد الوحدات المُحتفظ بها من قبل حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الإستحقاق. ولتكون ضمن مثل فئة الإدوات هذه فإن الأداة:
- ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية؛
- لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تكون ضمن فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الإستحقاق.

(ج) أن يكون لجميع الأدوات المالية من فئة الأدوات التي تلي جميع الفئات الأخرى للأدوات من حيث الإستحقاق سمات مماثلة. على سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للإعادة، وأن تكون الصيغة أو الطريقة الأخرى المستخدمة في حساب سعر إعادة الشراء أو سعر الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات ضمن تلك الفئة.

(د) باستثناء الإلتزام التعاقدي على المصدر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي إلتزام تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير إيجابية للمنشأة، ولا تكون عقداً سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كما هو مبين في تعريف الإلتزام المالي آنفاً.

(هـ) أن يكون إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة التي تعزى للأداة على مدى عمر الأداة مستنداً بشكل كبير إلى الربح أو – الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المُعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المُعترف وغير المُعترف بها لدى المنشأة على مدى عمر الأداة.

6. الأدوات المالية المركبة Compound Financial Instruments

أ. تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة. في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية.

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى **السندات القابلة للتحويل** لعدد محدد من الأسهم العادية Convertible Bonds والتي تتكون من جزئين **الجزء الأول:** يمثل إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الإسمية عند الإستحقاق إذا إحتفظ حامل السندات بها حتى الإستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام المالي لوجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية.

أما **الجزء الثاني:** يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

ويتم الإبلاغ عن الفائدة والتوزيعات والأرباح والخسائر المتعلقة بالأداة المالية المصنفة كإلتزام من خلال قائمة الدخل، وبالتالي فإن توزيعات الأرباح المدفوعة للأسهم الممتازة المصنفة كإلتزامات تعالج كمصروفات. أما توزيعات الأرباح لحملة الأسهم العادية يتم تحميلها مباشرة على حقوق الملكية.

ب. يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة إلى إلتزام وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حق الملكية ولا يجوز أن يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً:

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

مثال (3)

في 2020/1/1 أصدرت الشركة العربية إسناد قرض (سندات) قابلة للتحويل لأسهم عادية قيمتها 50,000 دينار نقداً بفائدة 12% سنوياً 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 دينار وتمثل القيمة العادلة للسندات بدون حق التحويل.

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

حل مثال (3)

إن القيمة الأولية لجزء حقوق الملكية هو:

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

= 50,000 – 41,000

= 9000 دينار

وستقوم الشركة العربية إثبات القيد التالي:

2020/1/1	من حـ/ النقدية		50,000
	إلى حـ/ إسناد القرض (إلتزامات مالية)	41,000	
	حـ/ علاوة – خيارات تحويل لحقوق الملكية	9000	

يحكم معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) المحاسبة اللاحقة لعنصر الإلتزام. على سبيل المثال، إذا تم قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة، يتم إطفاء الفرق بين المبلغ المسجل الأولي لعنصر الإلتزام (41,000 دينار كما هو في المثال) والمبلغ الأصلي في تاريخ الإستحقاق (50,000 دينار) إلى الأرباح أو الخسائر كتعديل لمصروف الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعّالة. ويؤدي هذا إلى زيادة مصروف الفائدة مقارنة مع سعر الفائدة المعلن على السندات.

ج. لا يتطلب المعيار إعادة تصنيف مكونات الأداة المالية المركبة في أداة الدين القابلة للتحويل لأسهم عادية نتيجة التغير في إحتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية (الأسهم).

مثال (4)

في 2020/1/1 أصدرت الشركة العالمية سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 5 أسهم للسند تستحق في 2020/12/31، تم إصدار السندات بالقيمة الإسمية البالغة 100,000 دينار. وتحمل فائدة 6% سنوياً تسدد في 2020/12/31. وعند إصدار السندات بلغ معدل الفائدة السوقي السائد للسندات المشابهة بدون حق خيار التحويل لأسهم 9%.

المطلوب:

1. إعداد القيد اللازم عند الإعتراف الأولي بالسندات المصدرة.
2. إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2020/12/31 بافتراض أن قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة واستخدام طريقة الفائدة الفعّالة ودون ممارسة حقوق خيار التحويل.
3. إعداد القيود اللازمة بدفاتر الشركة العالمية في 2020/12/31 بافتراض ممارسة حملة السندات حقوق خيار التحويل. علماً بأن عدد السندات 12,000 سند والقيمة الإسمية للسهم دينار واحد.

حل مثال (4)

1. القيود عند إصدار السندات:

البيان	2020/1/1	2020/12/31
– التدفقات النقدية (تسديد السندات وفوائدها)		106,000 – دينار
– معدل الفائدة	%9	
– الجزء الذي يصنف كإلتزام (القيمة الحالية)		
(106,000 ÷ 1.09) ⟵	97,248 دينار	
– الجزء الذي يصنف كحق ملكية		
(97,248 – 100,000) ⟵	2752 دينار	

ويتم إعداد القيد التالي:

100,000		من حـ/ النقدية	2020/1/1
	97,248	إلى حـ/ إسناد القرض – إلتزامات مالية	
	2752	حـ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم – حقوق ملكية	

2. باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة يتم إحتساب مصروف الفائدة وإعداد قيد دفع الفائدة كما يلي:

القيمة المسجلة للإلتزام (الدفترية) 97,248 دينار

الفائدة الفعّالة (97248 × 9%) 8752 دينار

ويتم إعداد قيد تسديد الفائدة كما يلي:

8752		من حـ/ مصروف الفائدة	2020/12/31
	2752	إلى حـ/ إسناد القرض	
	6000	حـ/ النقدية (100,000 × 6%)	

وبعد إعداد هذا القيد فإن القيمة المسجلة (الدفترية) للسندات لدى الشركة العالمية = 97,248 + 2752 = 100,000 دينار.

وعند تسديد السندات يتم إعداد القيد التالي:

100,000		من حـ/ إسناد القرض	2020/12/31
	100,000	إلى حـ/ النقدية	

ويبقى الرصيد الخاص بالعلاوة (علاوة – خيارات تحويل لأسهم) البالغة 2752 دينار ضمن حقوق المساهمين ويمكن تحويله للأرباح المحتجزة:

2752		من حـ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم	2020/12/31
	2752	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	

3. بافتراض ممارسة حملة السندات حقوق خيار التحويل نهاية العام. علماً بأن عدد السندات 12,000 سند والقيمة الإسمية للسهم دينار واحد.

100,000		من حـ/ إسناد القرض	2020/12/31
	60,000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (12,000×5×1)	
	40,000	حـ/ رأس مال اضافي	

ويبقى الرصيد الخاص بالعلاوة (علاوة – خيارات تحويل لأسهم) البالغة 2752 دينار ضمن حقوق المساهمين ويمكن تحويلة للأرباح المحتجزة:

2752		من حـ/ علاوة – خيارات تحويل لأسهم	2020/12/31
	2752	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	

7. الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم Settlement Options

عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير)، فإنه يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات وفق القاعدة التالية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي (32):

أ- يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إذا كانت عقود مشتقة سيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (أسهم) ومبلغ نقدي محدد أو إذا كانت عقود غير مشتقة سيتم تسويتها من خلال إصدار عدد محدد من أدوات حقوق الملكية للمنشأة (أسهم).

على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة خيار شراء أو حقوق يمنح حامله الحق في الحصول على 5000 سهم مقابل 4 دنانير للسهم، وتم بيع حق الخيار بمبلغ 1500 دينار نقداً، سيتم في هذه الحالة جعل حساب النقدية مديناً وحساب خيارات الأسهم – حقوق الملكية دائناً بمبلغ 1500 دينار بتاريخ منح حق الخيار للغير.

ب- إما إذا كان مبلغ النقدية أو عدد أدوات حقوق الملكية (الأسهم) التي سيتم إصدارها للغير أو الحصول عليها من الغير قابل للتغير في المستقبل أي بعد إبرام العقد، يتم تصنيف العقد كأصل مالي أو إلتزام مالي.

على سبيل المثال، في 2020/1/1 إذا أبرمت الشركة العربية عقد مع إحدى الجهات تلتزم بموجبه بإصدار أسهم (أدوات حقوق الملكية) بمبلغ 60,000 دينار ويمارس العقد بتاريخ 2021/7/1.

في هذه الحالة سيتم تصنيف هذا العقد (الأداة المالية) كإلتزامات مالية كون عدد الأسهم المصدرة سيختلف بناءً على التغير في القيمة العادلة للسهم عند التنفيذ، فإذا إرتفع سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيتم إصدار عدد أقل من أسهم الشركة، أما إذا إنخفض سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيزيد عدد الأسهم الواجب إصدارها لحامل العقد. وبالتالي فإن العقد (الأداة المالية) سيتم **تصنيفها كإلتزام مالي**.

ج- إذا إلتزمت المنشأة بإعادة شراء أسهمها المصدرة (أدوات حقوق الملكية) في المستقبل مقابل دفع نقدية أو تسليم أصول مالية أخرى، فإن ذلك يمثل إلتزام مالي يقاس مبدئياً بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء، حيث سيتم إعادة تصنيف أدوات حقوق الملكية المصدرة كأسهم لتظهر ضمن الإلتزامات.

د- يتطلب هذا المعيار أيضاً تصنيف الأداة المالية المشتقة A Derivative Financial Instrument التي تعطي أحد أطراف العقد سواء المنشأة مصدرة العقد أو حامل الخيار الحق في تحديد كيفية تسويتها وتنفيذ العقد مثل التسوية مقابل النقد أو مبادلة أسهم بنقد، يتم تصنيفها في هذه الحالة كأصل مالي أو إلتزام مالي، إلا إذا كانت جميع البدائل المتاحة لتنفيذ العقد (الخيار) تؤدي إلى نشوء أداة حق ملكية.

8. أسهم الخزينة Treasury Shares (Stocks)

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

أ. يتم إثباتها عند الإقتناء بالتكلفة.

ب. عند بيع تلك الأسهم لا يعترف بأرباح البيع ضمن قائمة الدخل أو الدخل الشامل الآخر وإنما ضمن مكونات حقوق الملكية بإسم "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة".

ج. عند بيع أسهم الخزينة بخسارة يتم تحميل الخسارة على حساب "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة". وإذا كانت خسارة البيع أكبر من رصيد هذا الحساب يحمل الباقي على الأرباح المحتجزة.

مثال (5)

أ- في2021/3/1 قامت الشركة العربية بشراء 50,000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 3 دنانير للسهم.

ب- في 2021/5/4 قامت الشركة ببيع 20,000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 4 دنانير للسهم الواحد.

ج- في 2021/6/5 قامت الشركة ببيع 20,000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 1.5 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق.

حل مثال (5)

أ- إثبات قيود اليومية اللازمة لشراء الشركة لأسهمها.

2021/3/1	من حـ/ أسهم الخزينة (3×50,000) إلى حـ/ النقدية	150,000	150,000

ب-إثبات عملية بيع 20,000 سهم بسعر 4 دنانير على النحو التالي:

2021/5/4	من حـ/ النقدية (4×20,000) إلى حـ/ أسهم الخزينة (3×20,000) حـ/ رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة	60,000 20,000	80,000

ج-إثبات عملية بيع 20,000 سهم بسعر بيع 1.5 دينار للسهم وبخسارة إجمالية 30,000 دينار {20,000 (1.5-3)}:

2021/6/5	من حـ/ النقدية (1.5× 20,000) حـ/ رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة حـ/ أرباح مدورة إلى حـ/ أسهم الخزينة (3×20,000)	60,000	30,000 20,000 10,000

9. التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية

Offsetting a Financial Asset and a Financial Liability

يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والإلتزامات المالية بصورة منفصلة حيث يعكس العرض المنفصل وضع أفضل للتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها. إلا أن المعيار قد تطلب إجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي، بحيث يتم عرض المبلغ الصافي بينهما إما كأصل أو إلتزام في قائمة المركز المالي حسب مقتضى الحال عند توفر الشرطين التاليين معاً:

- للمنشأة حق قانوني للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المُعترف بها (وجود عقد أو إتفاق مع الأطراف الأخرى).
- وجود نية للتسديد (أو تسوية العقد) على أساس الصافي Settle on a Net Basis أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام في آن واحد.

10. عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح

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

أ- إن توزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية يتم تحميلها بالمدين من قبل المنشأة مباشرة على حساب حقوق الملكية.

ب- يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كإلتزامات مالية بنفس الطريقة التي يتم بها الإعتراف بمصروف الفائدة على السندات.

ج- يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بإسترداد الإلتزامات المالية في حسابات الأرباح أو الخسائر.

د- يتم الإعتراف بعمليات إسترداد وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كتغيرات في حقوق الملكية.

هـ- لا يتم الإعتراف بالتغيرات الحاصلة في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في البيانات المالية.

و- لا يتم عموماً قيد التكاليف المتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم محاسبتها كتخفيض لحقوق الملكية (تخفيض لرأس المال الإضافي أي ما تسمى علاوة إصدار الأسهم). وتتضمن هذه التكاليف الرسوم التنظيمية والقانونية والإستشارية وتكاليف المعاملات الأخرى التي يمكن نسبها مباشرة إلى معاملات حقوق الملكية والتكاليف التي كان من الممكن تجنبها بطريقة أخرى.

مثال (6)

أصدرت الشركة الأهلية المساهمة العامة أسهم قيمتها الإسمية 50,000 دينار بمبلغ 80,000 دينار نقداً. وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستشارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ للإصدار) بما قيمته 4000 دينار. وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 35% علماً بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي (مقبولة ضريبياً).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لاصدار الأسهم ومصاريف الإصدار .

حل مثال (6)

- إعداد قيد دفع مصاريف إصدار الأسهم:

من حـ/ مصاريف إصدار الأسهم		4000
إلى حـ/ النقدية	4000	

- إعداد قيد إصدار الأسهم:

من حـ/ النقدية		80,000
إلى حـ/ رأس مال الأسهم	50,000	
إلى حـ/ رأس مال إضافي	30,000	

- إعداد قيد تحميل مصاريف الأسهم لرأس المال الإضافي:

من حـ/ رأس مال إضافي		2600
حـ/ أصول ضريبية مؤجلة (4000×35%)		1400
إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم	4000	

11. متطلبات الإفصاح

إنتقلت متطلبات الإفصاح إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم (7).

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

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. **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. **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 ب- الأرباح المدورة

ج- حساب رأس المال الإضافي- أسهم خزينة ضمن حقوق الملكية 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 االفضة 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. في 2020/2/1 قامت الشركة الماسية بشراء 1000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 5 دنانير للسهم وأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في 2020/1/1 هو 8500 دينار. وفي 2020/3/1 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 6 دنانير للسهم الواحد. وفي 2013/5/5 قامت الشركة ببيع 500 سهم من أسهم الخزينة بسعر 2 دينار للسهم الواحد.
إن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في 2020/5/5 وبعد بيع أسهم الخزينة يبلغ:

أ- 7500 دينار
ب- 9500 دينار
ج- 1000 دينار
د- 8500 دينار

9. القيمة الاجمالية 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

10. شراء أسهم خزينة نقداً يؤدي إلى:

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

التمرين الثاني:

في 2021/1/1 ظهرت حقوق المساهمين في ميزانية شركة الحديد والصلب على النحو التالي:

شركة الحديد والصلب المساهمة العامة **الميزانية في 2021/1/1**			
		بالدينار	**حقوق المساهمين**
		1,000,000	رأس مال الأسهم (مليون سهم)

		200,000	إحتياطي إجباري
		300,000	إحتياطي اختياري
		100,000	أرباح مدورة
		1,600,000	**مجموع حقوق المساهمين**

وقد توفرت لك المعلومات التالية:

3. في 2021/1/10 قامت الشركة بشراء 20,000 سهم من أسهمها من السوق المالي بسعر 4 دنانير للسهم الواحد نقداً.
4. في 2021/2/5 قامت ببيع 8000 سهم من تلك الأسهم بسعر 5 دنانير للسهم الواحد نقداً.
5. في 2021/2/9 قامت ببيع 1000 سهم من تلك الأسهم بسعر 6 دنانير للسهم الواحد نقداً.
6. قامت الشركة بتاريخ 2021/2/27 ببيع 7000 سهم أخرى بسعر 2 دينار للسهم الواحد نقداً.

المطلوب:

1- إعداد قيد شراء الأسهم في 2021/1/10.
2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2021/2/5.
3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2021/2/9.
4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2021/2/27.
5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2021/2/28 .....
6- مجموع حقوق المساهمين في 2021/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ .....

التمرين الثالث:

أصدرت الشركة الأهلية المساهمة العامة أسهم قيمتها الاسمية 30,000 دينار بمبلغ 45,000 دينار نقداً. وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم (أتعاب إستشارات لإصدار الأسهم وأتعاب البنك المنفذ للإصدار) بما قيمته 3000 دينار. وتخضع الشركة للضريبة بمعدل 20% علماً بأن مصاريف إصدار الأسهم قابلة للإقتطاع الضريبي (مقبولة ضريبياً).

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم ومصاريف الإصدار.

التمرين الرابع:

في 2022/1/1 أصدرت الشركة العالمية سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 5 أسهم للسند تستحق في 2022/12/31، تم إصدار السندات بالقيمة الإسمية البالغة 60,000 دينار. وتحمل فائدة

10% سنوياً تسدد في 2022/12/31. وعند إصدار السندات بلغ معدل الفائدة السوقي السائد للسندات المشابهة بدون حق خيار التحويل لأسهم 14%.

المطلوب: حدّد الجزء الواجب تصنيفة كإلتزام والجزء الآخر الواجب تصنيفه ضمن حقوق الملكية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ج	ب	ج	ج	د	ب	أ	ب	ب

إجابة التمرين الثاني:

1- إعداد قيد شراء الأسهم في 2021/1/10:

80,000 من حـ/ أسهم خزينة

80,000 إلى حـ/ النقدية

2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2021/2/5:

40,000 من حـ/ النقدية

إلى مذكورين

32,000 حـ/ أسهم خزينة

8000 حـ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2021/2/9:

6000 من حـ/ النقدية

إلى مذكورين

4000 حـ/ أسهم خزينة

2000 حـ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2021/2/27:

من مذكورين

14,000 حـ/ النقدية

10,000 حـ/ رأس المال الاضافي- أسهم خزينة

4000 حـ/ ارباح مدورة

28,000 إلى حـ/ أسهم خزينة

5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2021/2/28 يبلغ 96,000 دينار.

6- مجموع حقوق المساهمين في 2021/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ 1,580,000 دينار.

إجابة التمرين الثالث:

- إعداد قيد دفع مصاريف إصدار الأسهم:

من حـ/ مصاريف إصدار الأسهم		3000
إلى حـ/ النقدية	3000	

- إعداد قيد إصدار الأسهم:

من حـ/ النقدية		45,000
إلى حـ/ رأس مال الأسهم	30,000	
إلى حـ/ رأس مال إضافي	15,000	

- إعداد قيد تحميل مصاريف الأسهم لرأس المال الإضافي:

من حـ/ رأس مال اضافي		2400
حـ/ اصول ضريبية مؤجلة 3000×20%		600
إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم	3000	

إجابة التمرين الرابع:

البيان	**2022/1/1**	**2022/12/31**
- التدفقات النقدية (تسديد السندات وفوائدها)		- 66,000 دينار
- معدل الفائدة	%14	
- الجزء الذي يصنف كإلتزام (القيمة الحالية)		
66,000 ÷ 1.14 ←	57,895 دينار	
- الجزء الذي يصنف كحق ملكية		
(60,000 - 57,895) ←	2105 دينار	

محور: الأدوات المالية

الفصل العشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)

الأدوات المالية

Financial Instruments

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): "الأدوات المالية".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
3. عرض المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).
4. بيان المعالجة المحاسبية للأصول والإلتزامات المالية من حيث التصنيف عند الإعتراف الأولي.
5. بيان المعالجة المحاسبية لمصاريف إقتناء الأصول والإلتزامات المالية.
6. بيان المعالجة المحاسبية للقياس اللاحق للأصول والإلتزامات المالية.
7. استعراض المعالجة المحاسبية للخسائر الإئتمانية المتوقعة.
8. عرض وتوضيح مفهوم المشتقات المالية ومعالجتها المحاسبية كأداة متاجرة وأداة تحوط.
9. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): "الأدوات المالية".

1. مقدمة

تعتبر الأدوات المالية من البنود الرئيسية في قائمة المركز المالي للعديد من المنشآت، حيث تمثل الأدوات المالية كل من الأصول المالية والإلتزامات وأدوات حقوق الملكية. حيث أصبح هناك إقبال متزايد من منشآت الأعمال المختلفة على الإستثمار في الأسهم والسندات والمشتقات المالية، وبالتالي أصبح هناك تأثير متزايد لتلك الإستثمارات على نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المنشآت.

وبدأت عملية إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) IFRS 9 "الأدوات المالية" في عام 2009 حيث صدر المعيار على ثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى: الإعتراف والقياس للأصول والإلتزامات المالية Recogntion and Measurement.
- المرحلة الثانية: منهجية التدني Impairment Methodology
- المرحلة الثالثة: محاسبة التحوط Hedging

وهناك توافق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وهما المجلسان المعنيان بتطوير المعايير المحاسبية بوضع أهداف طويلة الأمد لتحسين وتسهيل التقرير عن الأدوات المالية وتسهيل المحاسبة عليها في وضع إطار موحد لمحاسبة الأدوات المالية.

وقد جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول إعتباراً من 2018/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

2. هدف المعيار Objective

إن الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والإلتزامات المالية الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقويمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

3. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية **باستثناء**:

أ- الحصص في المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة" أو معيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي 28 "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة." أي يطبق المعيار على الإستثمارات في أسهم منشآت أخرى تكون نسبة

التملك في أسهمها تقل عن 20% حيث لا يوجد تأثير هام على الشركة المستثمر فيها ولا تعتبر إستثمار في مشروع مشترك.

وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 10 أو معيار المحاسبة الدولي 27 أو معيار المحاسبة الدولي 28 من المنشأة أو يسمح لها بأن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقاً لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت– أيضاً– أن تطبق هذا المعيار على **المشتقات** على حصة في منشأة تابعة، أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك ما لم تستوفِ المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية المنشأة الوارد في معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية :العرض."

ب– الحقوق والإلتزامات بموجب عقود التأجير التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار". وبالرغم من ذلك:

1. تخضع المبالغ المستحقة عن عقود الإيجار التمويلي (صافي الإستثمار في عقود الإيجار التمويلي) ومبالغ الإيجار المستحقة عن عقود الإيجار التشغيلي المُثبتة من قبل **المؤجر** لمتطلبات هذا المعيار **لإلغاء الإعتراف والتدني**.
2. تخضع إلتزامات الإيجار واجبة السداد المُثبتة من قبل المستأجر لإلغاء الإعتراف الواردة في هذا المعيار.
3. تخضع المشتقات المُدْمَجَّة في عقود الإيجار لمتطلبات هذا المعيار للمشتقات المُدْمَجَّة.

ج– حقوق وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظف."

د– الأدوات المالية المُصدرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 32 (بما في ذلك الخيارات والأذونات) أو التي يُتطلب أن يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية بموجب معيار IAS 32.

هـ– الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب عقد يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 "عقود التأمين"، باستثناء حقوق وإلتزامات المُصدر الناشئة بموجب عقد تأمين يستوفي تعريف عقد الضمان المالي Financial Guarantee Contract. وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقة التي تكون مُدْمَجَّة في عقد يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 إذا لم تكن المشتقة نفسها عقداً يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 وينطبق هذا المعيار أيضاً على مكون الإستثمار الذي يكون مفصولاً عن عقد يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17، إذا تطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 17 مثل هذا الفصل. وعلاوة على ذلك، إذا كان مُصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة –في السابق– أنه يعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فيجوز للمُصدر أن يختار إما أن يطبق هذا

المعيار أو المعيار الدولي للتقرير المالي 17 على مثل عقود الضمان المالي تلك ويجوز للمُصدر أن يجري ذلك الإختيار على كل عقد على حدة، ولكن يكون الإختيار لكل عقد لا رجعه فيه.

و- أي عقد آجل بين منشأة مشترية (مستحوذة) وحامل أسهم يرغب ببيع أسهمه Selling Shareholder، لشراء أو بيع أعمال مُستحوذ عليها، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال". ولا يجوز أن يتجاوز أجل العقد الأجل الفترة المعقولة التي تُعد ضرورية عادة للحصول على أي اجراءات وموافقات مطلوبة لاستكمال عملية الإندماج.

ز- تعهدات الإقراض Loan Commitments لا ينطبق عليها هذا المعيار. ولكن **ينطبق هذا المعيار على تعهدات القروض** التالية: تعهدات القروض التي تصنفها المنشأة على أنها إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وتعهدات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى حيث تعتبر تلك التعهدات مشتقات مالية وتعهدات الإقراض بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق.

وبالرغم من ذلك، يجب على مُصدر تعهدات القروض التي تخضع لهذا المعيار أن يطبق متطلبات التدني الواردة في هذا المعيار وتخضع جميع ارتباطات القروض لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإعتراف.

ح- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات المتعلقة بالمدفوعات على أساس السهم والخاضعة لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (2).

ط- الحقوق في دفعات لتعويض المنشأة مقابل نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الإلتزام الذي تم الإعتراف به على أنه مخصص وفقاً لمعيار المحاسبة رقم 37 "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو ما تم الإعتراف له بمخصص في فترة سابقة، وفقاً لمعيار المحاسبة رقم 37.

ي- الحقوق والإلتزامات التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي تعتبر أدوات مالية، باستثناء تلك التي يحدد المعيار IFRS 15 أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار رقم (9).

ونشير هنا إلى أنه **يجب أن يتم تطبيق متطلبات** هذا المعيار للتدني على تلك الحقوق التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي 15 أن تتم المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار لأغراض إثبات أرباح أو خسائر التدني.

4. الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم الإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء

وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ المتاجرة (التعامل) Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويُقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلتزاماً في الميزانية العمومية. ويجب على الشركة اختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية.

تاريخ التعامل (المتاجرة): هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

فمثلا إذا باعت شركة سندات في 2020/12/31 بربح مقداره 30,000 دينار، فإن تاريخ المتاجرة أو التعامل هو 2020/12/31 إلا أن تاريخ التسوية وهو تاريخ التنازل عن السندات وقبض القيمة يكون عادةً بعد يومي عمل في 2021/1/2 (تاريخ الحق Value Date). لذلك إذا إتبعت الشركة أسلوب تاريخ المتاجرة فإن العملية تسجل في 2020/12/31 ويعترف بربح بيع السندات في عام 2020، أما إذا إتبعت الشركة أسلوب تاريخ التسوية فإن العملية تسجل في 2021/1/2.

5. تصنيف الأصول المالية Classification of Financial Assets

يقسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقاً عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة Financial Assets Measured at a Mortised Cost.

ب-الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة Financial Assets Measured at Fair Value.

ويمكن تصنيف الأصول المالية ضمن هذه الفئة إلى:

ب/1: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب/2: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ أو ب) عند الإقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب إرتباط تعاقدي مع الغير **بناءً على كل مما يلي:**

أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

The Entity's Business Model for Managing the Financial Assets

ويُقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتعلق بالعمليات الفعليّة التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسيين في المنشأة وليس إعتماداً على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة، وبالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي على مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة إستثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة إستثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي

The Contractual Cash Flow Characteristics of the Financial Asset

ويُقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات المصدرة وأوراق الدفع التمويلية طويلة الأجل.

6. القياس اللاحق للأصول المالية Subseqent Measurements

بعد الإعتراف الأولي وعند إعداد القوائم المالية، يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، وفقاً لتصنيف الأصل المبدئي.

1.6 الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية

بموجب هذا المعيار يتم تصنيف الأصول المالية والقياس اللاحق لها **ضمن 3 فئات** هي:

1- الأصول المالية بالكلفة المطفأة Financial Assets Measured at Amortized Cost:

وهي تشمل الإستثمارات المالية في أدوات الدين (السندات) والقروض والذمم والتي سيحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق ولجمع التدفقات النقدية من فوائد أو تحصيل دفعات من القروض أو السندات.

وبشكل عام يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

- اختبار نموذج الأعمال Business Model Test: عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً الحصول على قيمتها الإسمية بتاريخ الإستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الإستحقاق بغرض الإستفادة من التغير في قيمتها العادلة.
- اختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

ويبين معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) أنه بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الإحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الإستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال

المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية.

على سبيل المثال قد تبيع المنشأة أصل مالي إذا:

1. لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الإستثمارية للمنشأة (مثلاً انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي إنخفاض التصنيف الإئتماني).
2. قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الإستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.
3. حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها عادية) من المحفظة الإستثمارية، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية إتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

وعند إعداد البيانات المالية يتم قياس الأصول المالية بالتكلفة المطفأة أي تبقى بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم **بطريقة الفائدة الفعّالة** ويتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بالبيع مثلاً أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه. **انظر مثال رقم (5).**

2- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (بيان الدخل)

Financial Assets at Fair Value through Profit or Loss (FVTPL)

حيث يتم تقييمها عند إعداد البيانات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر. **وهي تشمل ما يلي:**

أ- الإستثمارات المالية في أدوات الدين لأغراض المتاجرة مثل الإستثمارات في سندات المتاجرة.

ب- الإستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) لأغراض المتاجرة.

ويتم تصنيف أي أصل مالي للمتاجرة ضمن هذه الفئة (أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر).

انظر مثال رقم (3) ومثال رقم (6) تالياً.

ج- الإستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) لأغراض ليست للمتاجرة:

حيث **يسمح** هذا المعيار بتصنيف الإستثمارات في الأسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة مثل (الأسهم الإستراتيجية طويلة الأجل) ضمن فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

3- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

Financial Assets at Fair Value through other Comprehensive Income

وهي تشمل:

أ- الإستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والإعتراف بفروقات التقييم:

يسمح هذا المعيار تصنيف الإستثمارات المالية في أدوات الملكية أي الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى والتي لا يتم الإحتفاظ بها للمتاجرة أي (الأسهم الإستراتيجية طويلة الأجل) ضمن هذه الفئة (أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر) بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل. ويطلق عادةً على فروقات التقييم مسمى "إحتياطي تقييم الأصول المالية".

ويتطلب المعيار بخصوص هذه الفئة ما يلي:

- إذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، أي لا يسمح بإعادة تصنيف الإستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) من فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
- ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة (إحتياطي تقييم الأصول المالية) المعروض ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف بتلك الأصول بالبيع أو غيره.
- لا تخضع الأصول المالية (الإستثمارات في الأسهم) ضمن هذه الفئة لاختبار التدني.
- لا يعترف بأرباح بيع الأصول المالية المتحققة (الإستثمارات في الأسهم) ضمن هذه الفئة في الأرباح والخسائر وإنما ضمن الدخل الشامل الآخر وضمن حساب إحتياطي تقييم الأصول المالية.
- يتم فقط الإعتراف بإيراد توزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الإستثمارات في الأرباح والخسائر.

أي أن كافة التغيرات على قيمة الإستثمارات في أدوات الملكية (الأسهم) المصنفة ضمن فئة "أصول مالية بالقيم العادلة من خلال دخل شامل آخر" يعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر وضمن حقوق الملكية باستثناء إيراد توزيعات الأرباح الناتجة عنها فيعترف بها ضمن الأرباح والخسائر.

انظر مثال رقم (4).

ب- الإستثمارات في أدوات الدين التي يُحتفظ بها من أجل جمع التدفقات النقدية (تحصيل الفوائد وقيمة السندات) وبيع الأصل المالي.

وبالتالي إذا كان الهدف من نموذج الأعمال وواقع تصرف المنشأة بأداة الدين (السندات مثلاً) إما الإحتفاظ للإستحقاق أو البيع يتم تصنيفها ضمن أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر.

وبخصوص هذه الفئة يتطلب المعيار ما يلي:

- يتم معالجة إيراد الفائدة، وأية فروقات أرباح أو خسائر ترجمة إذا كانت بعملات أجنبية، وأية خسائر تدني وأرباح إستعادة تدني لتلك الأصول في بيان الدخل.

- تستمر المنشأة بالإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن دخل شامل آخر (حقوق الملكية) حتى يتم التخلص من الأصل بالبيع أو التنازل عنه حيث تم التغير المتراكم بالقيمة العادلة إلى بيان الدخل تحت مسمى تعديلات إعادة التصنيف Reclassification Adjustment.

2.6 خيار تصنيف أو تحديد أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
Option to designate a financial asset at fair value through profit or loss

يحافظ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) على خيار القيمة العادلة ويمكن للمنشآت عند الإعتراف المبدئي أن تختار قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تكون مؤهلة للقياس بالتكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ولكن على شرط أن يلغي استخدام القيمة العادلة أو يقلل بشكل كبير من عدم إتساق القياس أو الإعتراف، أي سوء المطابقة المحاسبية.

أي أنه يمكن للمنشأة، عند الإعتراف الأولي، أن تصنف بشكل لا رجعة فيه أصلاً مالياً على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم اتساق القياس أو الإعتراف (يشار إليه أحياناً على أنه "عدم تماثل محاسبي" Accounting Mismatch) والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الإلتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة، والمثالين رقم (1) و (2) يوضحان ذلك.

مثال (1)

فعلى سبيل المثال إذا قامت شركة بإصدار سندات طويلة الأجل وتم تصنيفها كأصول مالية بالكلفة المطفأة وذلك بغرض تمويل محفظة إستثمارية في الأسهم والسندات لأغراض المتاجرة، فإن الأصول المالية ممثلة بالأسهم والسندات للمتاجرة سيتم تصنيفها ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" لكن مصدر التمويل (السندات) بالكلفة المطفأة، فإن المنشأة قد تخلص إلى أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والإلتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

مثال (2)

ومن الأمثلة على ذلك أيضاً هو عندما تمتلك المنشأة قرض بسعر ثابت ومستحق القبض وتقوم بتحويطه بمبادلة سعر الفائدة الذي يستبدل الأسعار الثابتة بالأسعار العائمة. سيؤدي قياس أصل القرض بالتكلفة المطفأة إلى إحداث عدم توافق في القياس، حيث سيتم الحفاظ على مبادلة سعر الفائدة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وفي هذه الحالة يمكن تعيين القرض مستحق القبض بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفقاً لخيار القيمة العادلة للحد من عدم التوافق المحاسبي الذي ينتج عن قياس القرض بالتكلفة المطفأة.

7. معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية

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.

مثال (3) (الأصول المالية من خلال الربح والخسارة (بيان الدخل))

1. في 2020/12/1 إشترت شركة الشرق 10,000 سهم من أسهم البنك الإسلامي للمتاجرة بسعر 6 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 1000 دينار.
2. في 2020/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الإسلامي تبلغ 7 دنانير للسهم.
3. في 2021/1/8 قامت الشركة ببيع 3000 سهم بسعر 8 دنانير للسهم.
4. في 2021/1/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 9 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)، ويتم إعداد قوائم مالية شهرياً.

حل مثال (3)

1. إثبات قيد الشراء:

2020/12/1	من مذكورين		
6×10,000	حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	60,000	
	حـ/مصاريف عمولات الشراء	1000	
	إلى حـ/ النقدية		61,000

2. تقييم الأسهم في 2020/12/31:

2020/12/31	من حـ/ تعديلات القيمة العادلة[1]	10,000	
(10,000×7-60,000) بيان الدخل – متحققة	إلى حـ/أرباح أو خسائر حيازة غير		10,000

[1] يعتبر حساب تعديلات القيمة العادلة حساب وسيط يتم استخدامه لسهولة تحديد الأرباح والخسائر المحققة عن أرباح أو خسائر التقييم في فترات لاحقة.

3. إثبات بيع الأسهم في 2021/1/8:

2021/1/8	من حـ/ النقدية (8×3000)		24,000
	إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (6×3000)	18,000	
	حـ/أرباح بيع متحققة 3000(8-6) – في الأرباح والخسائر	6000	

4. تقييم الأسهم في 2021/1/31:

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" يبلغ 42,000 دينار (60,000-18,000)، في حين أن القيمة العادلة للأسهم في 2021/1/31 بلغت 63,000 دينار (7000 سهم × 9) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة مديناً برصيد 21,000 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 10,000 دينار فيتم جعله مديناً بمبلغ 11,000 دينار (21,000 – 10,000) بالقيد التالي:

2021/1/31	من حـ/ تعديلات القيمة العادلة		11,000
	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة	11,000	

وعليه فإن **قائمة المركز المالي** كما في 2021/1/31 ستظهر كما يلي:

الأصول

42,000 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

21,000 تعديلات القيمة العادلة (مدين) {11,000 مدين + 10,000 مدين}

63,000 دينار القيمة العادلة {7000 سهم × 9}

مثال (4)

1. في 2020/9/9 إشترت المؤسسة العربية 1000 سهم من أسهم البنك الاسلامي بغرض الإستثمار الإستراتيجي طويل الأجل (ليس للمتاجرة) بسعر 8 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار وقررت المؤسسة العربية الإعتراف بفروقات التقييم لتلك الأسهم ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. في 2020/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الاسلامي تبلغ 12 دينار للسهم.
3. في 2021/5/5 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم.
4. في 2021/12/31 إفرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 7 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب معيار التقرير المالي رقم (9) علماً بأن الشركة إختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

حل مثال (4)

1. إثبات قيد الشراء:

2020/9/9 من حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر		8500
إلى حـ/ النقدية (8×1000) +500	8500	

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31:

2020/12/31 من حـ/ تعديلات القيمة العادلة		3500
إلى حـ/ التغير في القيمة العادلة (أرباح تقييم) – ضمن دخل شامل آخر (8500-12×1000)	3500	

3. إثبات بيع الأسهم في 2021/5/5:

2021/5/5 من حـ/ النقدية (10×400)		4000
إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر (8.5×400)	3400	
حـ/ التغير في القيمة العادلة 400(10-8.5) – ضمن دخل شامل آخر	600	

4. تقييم الأسهم في 2021/12/31:

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" يبلغ 5100 دينار (8500-3400)، ويجب تخفيضه إلى 4200 دينار في 2013/12/31 (600 سهم × 7 دنانير القيمة العادلة للسهم) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً برصيد 900 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 3500 دينار فيتم جعلة دائناً بمبلغ 4400 دينار بالقيد التالي:

2021/12/31 من حـ/ التغير في القيمة العادلة – خسائر حيازة غير متحققة		4400
إلى حـ/ تعديلات القيمة العادلة	4400	

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

الأصول

5100 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

(900) تعديلات القيمة العادلة (دائن) {3500 مدين – 4400 دائن}

4200 دينار القيمة العادلة {600 سهم × 7}

مثال (5) (الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة)

بتاريخ 2020/1/1 إشترت شركة الساحل أداة دين – سندات– تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 92,791 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 100,000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً 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.

حل مثال (5)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات 10% أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 12% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 7209 دينار (92,791–100,000) 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:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعّالة (3) =(2) ×12%	الفائدة المقبوضة *(4)	إطفاء الخصم (5) =(3)–(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					92,791
2020	92,791	11,135 =%12× 92,791	10,000	1135	93,926
2021	93,926	11,271 =%12× 93,926	10,000	1271	95,197
2022	95,197	11,424 =%12× 95,197	10,000	1424	96,621
2023	96,621	11,594 =%12× 96,621	10,000	1594	98,215
2024	98,215	11,785 =%12× 98,215	10,000	1785	100,000
المجموع				**7209**	

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 10,000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10% × 100,000 دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- بتاريخ شراء السندات في 2020/1/1 يثبت القيد التالي:

92,791		من حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة
	92,791	إلى حـ/ النقدية

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2020/12/31:

2020/12/31	من مذكورين		
	حـ/ النقدية		10,000
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1135
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	11,135	

- في نهاية السنة الثانية وبتاريخ 2021/12/31:

2021/12/31	من مذكورين		
	حـ/ النقدية		10,000
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1271
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	11,271	

- في نهاية السنة الثالثة وبتاريخ 2022/12/31:

2022/12/31	من مذكورين		
	حـ/ النقدية		10,000
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1424
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	11,424	

- في نهاية السنة الرابعة وبتاريخ 2023/12/31:

2023/12/31	من مذكورين		
	حـ/ النقدية		10,000
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1594
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	11,594	

- في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2024/12/31:

2024/12/31	من مذكورين		
	حـ/ النقدية		10,000
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)		1785
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	11,785	

- عند تحصيل قيمة السندات في 2025/1/1:

100,000		من حـ/ النقدية
	100,000	إلى حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة

مثال (6) (الأصول المالية بالقيمة العادلة (السندات))

إفرض في المثال السابق رقم (5) أن السندات المشتراة غير مُحتفظ بها لجمع التدفقات النقدية لحين الإستحقاق وإنما للمتاجرة، عندها سيتم تسجيلها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وبإفتراض أن القيمة العادلة للسندات في 2020/12/31 بلغت 96,000 دينار.

المطلوب: إعداد قيد تقييم السندات في 2020/12/31.

حل مثال (6)

القيمة العادلة في 2020/12/31 — 96,000 دينار

التكلفة المطفأة في 2020/12/31 (1135+92,791) — 93,926 دينار

أرباح تقييم غير محققة — 2074 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

2074		من حـ/ تعديلات القيمة العادلة	2020/12/31
	2074	إلى حـ/ أرباح وخسائر حيازة غير متحققة	

ويتم الإعتراف بأرباح أو خسائر حيازة غير محققة في بيان الدخل.

وعليه فإن **قائمة المركز المالي** كما في 2020/12/31 ستظهر كما يلي:

الأصول

93,926 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

2074 تعديلات القيمة العادلة (مدين)

96,000 دينار القيمة العادلة

8. إعادة التصنيف Reclassification

إعادة تصنيف الأصول المالية Reclassification of Financial Assets:

تتم إعادة تصنيف الأصول المالية من فئة إلى أخرى في كما يلي:

- عندما تغير المنشأة نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، يجب عليها إعادة تصنيف أصولها المالية المتأثرة بذلك. وتطبق إعادة التصنيف على الأصول التي تمثل أدوات دين (مثل السندات)، حيث أن أدوات الملكية تصنف دائماً بالقيمة العادلة.

- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصول المالية يجب أن تطبق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف.

يتطلب هذا المعيار بخصوص الإستثمارات في أدوات الدين، فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (FVTPL) إلى الأصول المالية بالتكلفة المطفأة والعكس، إذا تغيرت أهداف حيازة المنشأة لتلك الأصول أي عندما تغير المنشاة نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية.

ويشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع أن تكون نادرة جدا، يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية، ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشأة وواضحة للأطراف الخارجية.

ومن الأمثلة على تغير نموذج الأعمال قيام شركة خدمات مالية بإغلاق أعمال خدمات الرهن للأفراد Retail Mortgage Business، وقررت الشركة القيام بتسويق محفظة قروض الرهن الخاصة بها بشكل نشط لغرض بيعها.

ولا يعتبر أي مما يلي تغيرات في نموذج الأعمال:

- تغير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغيرات هام في أوضاع وظروف السوق).
- إختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية.
- نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشأة التي يكون لها نماذج أعمال مختلفة.

معالجة إعادة التصنيف كما يلي:

إذا قامت المنشاة بإعادة تصنيف الأصول المالية من فئة لأخرى، يجب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقاً. **والمعالجة تتم على النحو التالي:**

1- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة قياس التكلفة المطفأة إلى فئة قياس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تُحدد قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويُعترف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة في حساب الأرباح أو الخسائر.

2- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من فئة قياس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى فئة قياس التكلفة المطفأة، تصبح قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف هو مبلغه المسجل الإجمالي الجديد.

3- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصل المالي من فئة قياس التكلفة المطفأة إلى فئة قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، تُقاس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ويُعترف بأي أرباح

أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر. ولا يتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة التصنيف.

4- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصل المالي من فئة قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة قياس التكلفة المطفأة، يعاد تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. لكن يتم استبعاد الربح أو الخسارة المتراكمة المعترف بها سابقا في الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف. ونتيجة لذلك، يُقاس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كان يُقاس دوماً بالتكلفة المطفأة. يؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر لكنه لا يؤثر على الربح أو الخسارة ولذلك فإنه لا يعتبر تعديل خاص بإعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي 1 *"عرض البيانات المالية"*). ولا يتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة تصنيف.

5- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصل المالي من فئة قياس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى فئة قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، يستمر قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة.

6- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصل المالي من فئة قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة قياس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يستمر قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. ويُعاد تصنيف الأرباح أو الخسائر المتراكمة المعترف بها سابقاً في الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر كتعديل خاص بإعادة التصنيف (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1)) في تاريخ إعادة التصنيف.

9. القياس اللاحق للمطلوبات المالية

Subsequent Measurement of Financial Liabilities

تصنَّف المطلوبات المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الإعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي:

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة إقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الأرباح والخسائر.

2. مطلوبات مُحتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن أمثلتها الإلتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردها في المستقبل. ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة (For Trading) إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

ويجب أن تعرض المنشأة الربح أو الخسارة من الإلتزام المالي المحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على النحو التالي:

- يجب عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في مخاطر إئتمان[2] ذلك الإلتزام ضمن دخل شامل آخر. و
- يجب عرض المبلغ المتبقي للتغير في القيمة العادلة ضمن حساب الأرباح أو الخسائر.

ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة

Effective Interest Method

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

مثال (7)

في 2021/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد آجل لشراء 2000 يورو بسعر أجل 0.950 دينار/ يورو لأغراض المتاجرة، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2022/5/1.

بتاريخ 2021/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 0.850 دينار/ يورو.

المطلوب: تحديد أثر العقد أعلاه في 2021/12/31 وإعداد القيد اللازم .

حل مثال (7)

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير إيجابية، لأن سعر اليورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الأجل بمقدار 0.100 دينار لكل يورو (0.85 –0.95) وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2021/12/31 بإسم إلتزامات عقود آجلة يورو بقيمة 200 دينار (2000 × 0.100). ويتم إعداد القيد التالي:

200 من حـ/ خسائر تقييم مشتقات مالية –عقود آجلة– 20121/12/31

200 إلى حـ/ إلتزامات عقود آجلة (مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة)

[2] مخاطر الإئتمان: المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

إعادة تصنيف المطلوبات المالية Reclassification of Financial Assets

يمنع هذا المعيار إعادة تصنيف أية فئة من المطلوبات المالية إلى أية فئة أخرى.

10. إلغاء إثبات الأصول المالية Derecognition of Financial Assets

1.10 يجب على المنشأة أن تلغي الإعتراف بأصل مالي ما فقط في الحالات التالية:

أ- تنتهي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي، أو

ب-تحول (تنقل) المنشأة الأصل المالي ويكون التحويل مؤهلاً لإلغاء الإعتراف وفق للفقرة (ج) المدرجة تالياً كما يلي:

- تحول الحقوق التعاقدية في إستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، أو
- تبقي على الحقوق التعاقدية في إستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل إلتزاماً تعاقدياً بأن تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب يستوفي الشروط التالية:

– لا يكون على المنشأة إلتزام بأن تدفع مبالغ إلى مستلمين تاليين ما لم تحصِّل مبالغ مُعادلة من الأصل الأصلي. ولا يخرق هذا الشرط السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة مع الحق في الإسترداد الكامل للمبلغ المُقرَض زائداً الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

– يحظر على المنشأة بموجب شروط عقد التحويل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يُعد ضماناً للمستلمين التاليين مقابل الإلتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

– يكون على المنشأة إلتزام بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين التاليين دون تأخير ذي أهمية نسبية. وبالإضافة إلى ذلك، لا يكون للمنشأة حق في إستثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الإستثمارات في النقد ومُعادلات النقد) كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة الدولي 7 "قائمة التدفقات النقدية" (خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ الإرسال المطلوب إلى المستلمين التاليين، وأن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الإستثمارات إلى المستلمين التاليين).

ج- عندما تحول المنشأة أصلاً مالياً (انظر الفقرة (ب) السابقة)، فإنه يجب عليها تقويم إلى أي مدى تبقي على مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

1. إذا نقلت المنشأة ما يقارب جميع مخاطر Risks ومكافآت Rewards ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تلغي الإعتراف بالأصل المالي وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق وإلتزامات نشأت أو أبقي عليها في التحويل على أنها أصول أو إلتزامات.
2. إذا احتفظت المنشأة على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في الإعتراف بالأصل المالي.

3. إذا لم تقم المنشأة بتحويل، ولا بإبقاء ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت قد أبقت على **السيطرة** على الأصل المالي. وفي هذه الحالة إذا **لم تكن المنشأة قد احتفظت بالسيطرة**، فإنه يجب عليها أن تلغي الإعتراف بالأصل المالي وأن تعترف بشكل – منفصل أي حقوق وإلتزامات أُنشئت أو أُبقي عليها في التحويل، إذا **كانت المنشأة قد احتفظت بالسيطرة**، فإنه يجب عليها أن تستمر في إثبات الأصل المالي بمقدار ارتباطها المستمر بالأصل المالي.

2.10 أرباح أو خسائر إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

أ- عند إلغاء الإعتراف بأصل مالي **بالكامل**، فإن الفرق بين القيمة الدفترية (مُقاساً في تاريخ إلغاء الإعتراف) وبين العوض المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي إلتزام جديد تم تحمله) يجب أن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

أي أن أرباح أو خسائر إلغاء الإعتراف = القيمة الدفترية للأصل المالي – العوض المُستلم

ب- إذا كان الأصل المُحول يعتبر جزء من أصل مالي أكبر، على سبيل المثال، عندما تحول المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزء من أداة دين، وكان الجزء المُحول مؤهلاً لإلغاء الإعتراف في مجمله، فإنه يجب أن يتم تخصيص المبلغ الدفتري السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، على أساس القيم **العادلة النسبية** لهذين الجزأين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، فإنه يجب أن يتم معالجة الجزء الذي تم الإبقاء عليه من الأصل على أنه جزء سيتم الاستمرار في إثباته. **أما الفرق بين:**

المبلغ الدفتري بتاريخ إلغاء الإعتراف الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به، **وبين** العوض المُستلم مقابل الجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحا منه أي إلتزام جديد تم تحمله) فإنه يجب أن يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

ج- التحويلات غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف Transfers that do not qualify for derecognition

إذا لم ينتج عن التحويل إلغاء الإعتراف نظراً لأن المنشأة قد أبقت على ما يقارب جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول للغير، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في الإعتراف بالأصل المُحول بكامل قيمته ويجب أن تثبت إلتزاماً مالياً مقابل العوض المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المنقول (المحول) وأي مصروف تم تكبده على الإلتزام المالي.

3.10 إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية Derecognition of Financial Liabilities

أ- يجب على المنشأة أن تستبعد أي تلغي الإلتزام المالي أو الجزء من إلتزام مالي (من قائمة مركزها المالي عندما يتم إطفاؤه — أي عندما يتم سداد الإلتزام المحدد في العقد أو يتم إلغاؤه أو ينقضي (انتهاء مدته مثل مخصصات إلتزامات عقود التأمين المنتهية مدتها).

ب-يجب أن تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها إلى حد كبير على -أنها إلغاء للإلتزام المالي الأصلي وإثبات لإلتزام مالي جديد. وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط إلتزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان يعود إلى صعوبات مالية للمدين أم لا) على أنه إلغاء أو إطفاء للإلتزام المالي الأصلي وإثبات لإلتزام مالي جديد.

ج- يجب أن يتم إثبات الفرق بين المبلغ الدفتري للإلتزام المالي (أو الجزء من إلتزام مالي) يتم إطفاؤه أو تحويله إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو إلتزامات يتم تحملها، ضمن الربح أو الخسارة.

11. منهجية التدني: نموذج خسائر التدني المتوقعة

Recognition of Expected Credit Losses

تقوم منهجية التدني الجديدة وفق هذا المعيار على الإعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة منذ الإعتراف (الإثبات) 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 الإئتماني أو حدوث التعثر ليتم الإعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة.

1.11 المنهج العام General Approach

أ- يجب على المنشأة الإعتراف بخسارة تدني والإعتراف بمخصص للتدني لخسائر الإئتمان المتوقعة للأصول التالية:

- الأصول المالية المقاسة بالكلفة المطفأة.
- الأصول المالية المقاسة بشكل الزامي بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر (أدوات الدين المُحتفظ بها للاستحقاق أو للبيع) المبينة آنفاً.
- تعهدات الإقراض الممنوحة من المؤسسات المالية والبنوك للعملاء (التسهيلات غير المستغلة من قبل العملاء Undrawn Facilities).
- ذمم مدينة لعقود الإيجار التمويلية بموجب معيار رقم (17).
- الأصول الناتجة عن العقود مع العملاء بموجب معيار رقم (15) IFRS.

ب- إذا لم تكن المخاطر الإئتمانية في تاريخ التقرير لأداة مالية قد زادت بشكل – جوهري منذ الإعتراف الأولي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12 شهر قادمة 12-month expected credit losses.

ج- يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقيس مخصص الخسارة للأداة المالية بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى عمر الأداة المالية full lifetime expected credit losses إذا كانت المخاطر الإئتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي.

إن الهدف من متطلبات الهبوط هو إثبات الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي سواء تم تقويمها على أساس فردي أو جماعي مع الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك الإستشرافية التي تتعلق بالمستقبل.

د- يجب على المنشأة أن تعترف بخسارة التدني بمبلغاً مساوياً للخسائر الإئتمانية ضمن الربح أو الخسارة، أو مكاسب إستعادة (عكس) الخسائر الذي يَتطلب لتعديل مخصص الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يتطلب أن يتم إثباته وفقاً لهذا المعيار.

تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية

Determining significant increases in credit risk

أ- في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية على أداة مالية قد زادت بشكل – جوهري منذ الإعتراف الأولي. وعند القيام بالتقييم، يجب على المنشأة أن تستخدم التغير في مخاطر التعثر في السداد الواقعة – على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من التغير في مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة. ولإجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة أن تقارن مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ التقرير مع مخاطر التعثر في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ الإعتراف الأولي وأن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، التي تعد مؤشراً على زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي.

ب- إذا توفرت معلومات مستقبلية معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه لا يمكن للمنشأة أن تعتمد – فقط على معلومات عن تجاوز موعد الإستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، عندما لا تتوفر معلومات تتصف بأنها إستشرافية للمستقبل أكثر من عنصر تجاوز موعد الإستحقاق (سواء على أساس منفرد أو جماعي) بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم معلومات عن **تجاوز موعد الإستحقاق** لتحديد ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر

الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي. وبغض النظر عن الطريقة التي تقيم بها المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الإئتمانية، فهناك افتراض يمكن دحضه Rebuttable Presumption بأن المخاطر الإئتمانية على الأصل المالي قد زادت بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي عندما تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً. وتستطيع المنشأة دحض هذا الافتراض إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة وتكون متاحة ببدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، تدل على أن المخاطر الإئتمانية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي حتى ولو كانت الدفعات التعاقدية تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً. وعندما تحدد المنشأة أنه كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية قبل أن تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن 30 يوماً، فإن الافتراض الممكن دحضه لا ينطبق.

ج- يمكن للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الإئتمانية على أداة مالية لم تزداد بشكل جوهري منذ الإعتراف الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر إئتمانية منخفضة في تاريخ التقرير، مثل الإستثمارات في السندات الحكومية يكون لها مخاطر متدنية.

مثال (8)[3]

أصدر البنك العربي قرض إطفاء واحد مدته 10 سنوات بقيمة 1,000,000 دينار. ومع الأخذ بعين الإعتبار توقعات الأدوات ذات المخاطر الإئتمانية المماثلة (باستخدام المعلومات المعقولة والمدعومة التي تتاح دون تكاليف أو جهود زائدة)، والمخاطر الإئتمانية للمقترض، والتوقعات الإقتصادية خلال الأشهر الإثني عشر المقبلة، يقدر البنك العربي بأن القرض عند الإعتراف المبدئي ينطوي على احتمالية تعثر بنسبة 0.5 بالمائة خلال الأشهر الإثني عشر المقبلة. ويحدد البنك أيضاً بأن التغيرات في إحتمالية التعثر في السداد خلال 12 شهراً هي تقريب معقول للتغيرات في إحتمالية التعثر في السداد خلال عمر الأداة المالية لتحديد ما إذا كان هناك إرتفاع كبير في مخاطر الإئتمان منذ الإعتراف المبدئي.

وفي تاريخ إعداد التقارير (والذي يصادف قبل إستحقاق سداد أي دفعة في القرض)، لم يكن هناك أي تغير في إحتمالية التعثر خلال 12 شهراً ويحدد البنك العربي بأنه لم يحدث أي إرتفاع كبير في مخاطر الإئتمان منذ الإعتراف المبدئي. كما تم تقدير خسارة ما نسبته 25 بالمائة من إجمالي المبلغ المسجل في حال التعثر في سداد القرض (مع الأخذ بالإعتبار الضمانات المتوفرة). ومن خبرة البنك التاريخية إحتمالية التعثر خلال 12 شهراً تبلغ 0.5 بالمائة.

المطلوب: احسب مخصص الخسائر الإئتمانية في تاريخ إعداد البيانات المالية 12/31 وإعداد القيد اللازم.

[3] أمثلة واردة ضمن معيار التقرير المالي رقم (9) وبتصرف.

حل مثال (8)

مخصص الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال 12 شهراً =

= 1,000,000 x %25 x %0.5

= 1250 دينار

ويتم إعداد القيد التالي:

1250 من حـ/ مصروف خسائر ائتمانية متوقعة

1250 إلى حـ/ مخصص خسائر ائتمانية متوقعه

مثال (9)

في 2020/12/31 كان لدى بنك المشرق محفظة قروض ممنوحة للعملاء (مثل محفظة قروض السيارات أو محفظة القروض الشخصية وغيرها) عددها 2000 قرض قبل بقيمة إجمالية مقداره 500,000 دينار. ويقسم البنك محفظته إلى مجموعات من المقترضين (المجموعتان س و ص) بناء على خصائص المخاطر الإئتمانية المشتركة عند الإعتراف المبدئي.

- تتضمن المجموعة (س) 1000 قرض بمتوسط رصيد 200 دينار لكل عميل، حيث يبلغ مجموع المبلغ المسجل الإجمالي ما قيمته 200,000 دينار.
- وتتضمن المجموعة (ص) 1000 قرض بمتوسط رصيد 300 دينار لكل عميل، حيث يبلغ مجموع المبلغ المسجل الإجمالي ما قيمته 300,000 دينار.

يقيس البنك الخسائر الإئتمانية المتوقعة بناءً على منهج معدل الخسارة للمجموعتين (س) و (ص). وبهدف تطوير معدلات خسارته، يأخذ البنك بعين الإعتبار عينات من حالات التعثر التاريخية الخاصة به وتجربة الخسارة لتلك الأنواع من القروض حيث وجد للمحفظة (س) كان هناك 4 حالات تعثر وللمحفظة (ص) هناك 2 حالة تعثر. بالإضافة إلى ذلك، يأخذ البنك بعين الإعتبار المعلومات المستقبلية، ويقوم بتحديث معلوماته التاريخية عن الظروف الإقتصادية الحالية فضلاً عن التقديرات المعقولة والمدعومة للظروف الإقتصادية في المستقبل. معدل الفائدة 10%، متوسط فترة التحصيل 3 سنوات.

المطلوب: احسب معدلات الخسارة التاريخية (معدل التعثر) لكل محفظة قروض.

حل مثال (9)

	عدد العملاء في العينة	إجمالي المبلغ المسجل المقدر لكل عميل عند التعثر في السداد	إجمالي المبلغ المسجل المقدر عند التعثر في السداد	متوسط التعثر التاريخي السنوي	إجمالي المبلغ المسجل المقدر عند التعثر في السداد	القيمة الحالية للخسارة الملحوظة(أ)	معدل الخسارة
المجموعة	أ	ب	ب × أ = ج	د	د × ب = هـ	و	و ÷ ج = ز
(س)	1000	200 دينار	200,000 دينار	4	800 دينار	[4] 600 دينار	%0.3 (200,000÷600)
(ص)	1000	300 دينار	300,000 دينار	2	600 دينار	[5]450 دينار	%0.15 (300,000÷450)

(أ) يجب خصم الخسائر الإئتمانية المتوقعة باستخدام سعر الفائدة الفعلي. لكن لأغراض هذا المثال، تُفترض القيمة الحالية للخسارة الملحوظة القيمة الحالية.

من الجدول السابق تبلغ معدلات الخسارة التاريخية للمجموعة س ما نسبته 0.3 بالمائة لمجموعة مكونة من ألف قرض في كل مجموعة، بناءً على أربعة حالات من التعثر في السداد، في حين تبلغ معدلات الخسارة التاريخية للمجموعة ص ما نسبته 0.15 بالمائة، بناءً على حالتين من التعثر في السداد.

وتستخدم هذه المعدلات لإحتساب الخسائر الإئتمانية المتوقعة في الفترة القادمة.

2.11 مدخل مبسط للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقد ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل Simplified approach for trade receivables,contract assets and lease receivables

يجب على المنشأة أن تقيس دائماً مخصص الخسارة بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

- المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين (الذمم المدينة) أو أصول العقد[6] التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15) والتي لا تتضمن عنصر

[4] 600 = 800 × 0.750 معامل القيمة الحالية ل 3 سنوات و 10%.

[5] 450 = 600 × 0.750 معامل القيمة الحالية ل 3 سنوات و 10%.

[6] راجع معيار IFRS 15 لفهم "أصول العقد".

تمويل مهم مثل (بيع البضاعة مع تأجيل السداد لفترة تزيد عن سنة) أو تتضمن مكون تمويل مهم وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 15، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى العمر.

- مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل (ذمم مدينة عقود الإيجار) لدى المؤجر التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 16، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها بشكل منفصل على مبالغ الإيجار التمويلي والتشغيلي المستحق التحصيل.

ويمكن للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمبالغ المستحقة التحصيل على المدينين التجاريين، ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل وأصول العقد بشكل مستقل بعضها عن بعض.

مثال (10) مصفوفة المخصصات[7]

- تمتلك شركة مصانع الاتحاد محفظة من الذمم التجارية المدينة بقيمة 10 مليون دينار في عام 2020 وتعمل فقط في منطقة جغرافية واحدة. تتكون قاعدة العملاء من عدد كبير من صغار العملاء وتُصنف الذمم التجارية المدينة حسب خصائص المخاطر المشتركة التي تمثل قدرات العملاء على دفع كافة المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية. لا تشتمل الذمم المدينة التجارية على عنصر تمويل هام وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 "الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء".
- وبهدف تحديد الخسائر الإئتمانية المتوقعة للمحفظة، تستخدم الشركة مصفوفة مخصصات. وتقوم مصفوفة المخصصات على أساس معدلات تعثر السداد الملحوظة التاريخية على مدى العمر المتوقع للذمم التجارية المدينة ويتم تعديلها فيما يخص التقديرات المستقبلية. وفي كل تاريخ لإعداد التقارير، يتم تحديث معدلات تعثر السداد الملحوظة التاريخية كما يتم تحليل التغيرات في التقديرات المستقبلية. في هذه الحالة، يُتوقع بأن تتدهور الظروف الإقتصادية خلال السنة المقبلة.

بناءً على هذا الأساس، تقدر الشركة مصفوفة المخصصات التالية:

	حالي	متأخر السداد لمدة 1-30 يوماً	متأخر السداد لمدة 31-60 يوماً	متأخر السداد لمدة 61-90 يوماً	متأخر السداد لمدة تزيد عن 90 يوماً
الرصيد المسجل	500,000	250,000	120,000	90,000	40,000
معدل التعثر في السداد	%0.3	%1.6	%3.6	%6.6	%10.6

[7] مثال وارد ضمن معيار IFRS 9 وبتصرف من المؤلف.

المطلوب: احسب مخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة للذمم المدينة.

حل مثال (10)

يقاس مخصص الخسارة لهذه الذمم التجارية المدينة دائماً بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال عمر الأداة المالية وكما يلي:

	حالي غير مستحق	متأخر السداد لمدة 1-30 يوماً	متأخر السداد لمدة 31-60 يوماً	متأخر السداد لمدة 61-90 يوماً	متأخر السداد لمدة تزيد عن 90 يوماً	المجموع
الرصيد المسجل	500,000	250,000	120,000	90,000	40,000	
معدل التعثر في السداد	%0.3	%1.6	%3.6	%6.6	%11	
مخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال عمر الأداة المالية = (المبلغ المسجل الإجمالي × معدل الخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال عمر الأداة المالية)	1500 دينار	4000 دينار	4320 دينار	5940 دينار	4400 دينار	= **20,160 دينار**

ويتم إعداد قيد مخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة للذمم المدينة كما يلي:

20,160 من حـ/ مصروف خسائر إئتمانية متوقعة

20,160 إلى حـ/ مخصص خسائر إئتمانية متوقعة

3.11 قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة Measurement of Expected Credit Losses

يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الإئتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تظهر:

أ- مبلغ غير متحيز واحتماله مرجح يتم تحديده عن طريق تقييم نطاق من النتائج الممكنة؛

ب- القيمة الزمنية للنقود؛

ج- المعلومات المعقولة والداعمة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الإقتصادية المستقبلية.

وتعتبر المؤشرات والمشاهدات التالية أدلة على وجود أصول متدنية إئتمانياً (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 بخصم كبير بسبب صعوبات لدى المدين أو مصدر الأداة المالية.

12. المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية Derivatives

أ- **المشتقات المالية:** هي أدوات مالية تنتج عن عقود تقوم المنشأة بعقدها مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، وأسعار صرف العملة، وسعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
- لا تحتاج صافي إستثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

ب- يجب على المنشأة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب الميزانية العمومية، ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أو ضمن حقوق الملكية إعتماداً على الغرض منها كما يلي:

- إذا كانت بغرض المتاجرة (المضاربة) يتم الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
- إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة الآثار السلبية لتغييرات قيمة الأصلأو المطلوب المالي).
- الإعتراف بفروقات تقييم القيمة العادلة حسب نوع التحوط وفيما إذا كان تحوط قيمة عادلة، أو تحوط تدفق نقدي كما سيأتي لاحقاً.

العقود الآجلة Forward Contracts

هي عقود تتم بين طرفين لشراء أو بيع مقدار محدد من الأدوات المالية، أو السلع، أو العملات الأجنبية أو أي أصل آخر بسعر مستقبلي معين وهو ما يسمى بالسعر الأجل أو سعر الممارسة. ويعتبر هذا النوع من العقود ملزمة لطرفي العقد ولا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد، ويتم الإتفاق على شروط العقد بين الطرفين من حيث تاريخ الممارسة والسعر وكمية الأصل موضوع العقد. ويجب ملاحظة أنه عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل فإن القيمة العادلة للحق والقيمة العادلة للإلتزام

عادةً تكون متساوية، وبالتالي فإن صافي القيمة العادلة للعقد الأجل تساوي صفراً، وبالتالي لا يتم الإعتراف بأي مبلغ في الدفاتر.

العقود المستقبلية Futures

هي شبيهة بالعقود الآجلة إلا إن هذه العقود تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

عقود المبادلة (المقايضة) SWAPS

هي عقود لمبادلة أدوات مالية بين طرفين بأسعار وشروط محددة، بحيث يتم تنفيذها في المستقبل مثل عقود مبادلة العملات الأجنبية وعقود مبادلة أسعار الفائدة.

وبالنسبة لعقود مبادلة العملات الأجنبية على سبيل المثال، فإن عقود التبادل هي عقود آجلة لبيع العملات الأجنبية مقابل بيع العملات الأجنبية في السوق الفورية مقرونة مع عقد شراء عكسي بتاريخ إستحقاق مختلف، أي أن هذه الآلية تتطلب ما يلي:

1. بيع آجل لعملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
2. وفي نفس الوقت شراء عملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
3. يكون حجم البيع والشراء متساوي.
4. تحدث العمليات (عملية بيع العملات الأجنبية وشراءها) مع نفس الطرف (البنك) الذي يتعامل معه العميل وفقط تختلف تواريخ الإستحقاق Value Date.

عقود الخيار Options

هناك نوعان من أنواع الخيارات:

أ- حق شراء (Call Option): ويشمل شراء حق خيار الشراء، وشراء حق خيار البيع.

ب- حق بيع (Put Option): ويشمل بيع حق خيار الشراء، وبيع حق خيار البيع.

وهناك نمطين لعقود الخيار، النمط الأوروبي والذي تتم ممارسته فقط عند الإستحقاق أو بتاريخ الممارسة. والنمط الآخر هو النمط الأمريكي والذي يتيح لحامل عقد الخيار ممارسة العقد في أي يوم ضمن فترة العقد دون الإنتظار لحين الإستحقاق والذي تبلغ قيمته عند إبرام العقد أي العلاوة أعلى من العقود الأوروبية.

مفهوم خيار الشراء (Call Option)

خيار الشراء عبارة عن اتفاقية بين طرفين تتضمن أن يكون لطرف (المشتري) الحق وليس الإلزام بشراء موجود معين بسعر محدد خلال فترة محددة، ويدفع هذا الطرف (المشتري) للطرف الآخر (البائع) ثمناً مناسباً لهذا الحق يسمى علاوة (Premium) مع ملاحظة أن الطرف الآخر (البائع) يكون ملتزماً بتنفيذ

الإتفاقية بإعتباره قد قبض ثمناً له وبإعتباره مقتنعاً بأن السعر المحدد في الصفقة يعتبر ثمناً مناسباً للتخلي عن الموجود.

مفهوم خيار البيع (Put Option)

خيار البيع (Put Option) عبارة عن إتفاقية (عقد) بين طرفين، تعطي الحق وليس الإلزام بموجبها للمشتري (حامل الحق) بأن يبيع موجود معين بسعر معين خلال فترة زمنية معينة، ويدفع المشتري مقابل هذا الحق ثمن (علاوة) (Premium) للطرف الآخر (البائع) والذي يكون متلزماً بالتنفيذ في حال رغبة المشتري بذلك.

مثال (11): العقود الآجلة

أ- بتاريخ 2020/10/1 أبرمت شركة عمان التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100,000 جنيه إسترليني يستحق في 2021/2/1 بسعر آجل 0.920 دينار لكل جنيه وذلك لأغراض المتاجرة.

ب-في 2020/12/31 بلغ سعر صرف الجنيه مقابل الدينار 0.970 دينار لكل جنيه، وقد بلغت قيمة العقد العادلة في سوق المشتقات المالية 5000 دينار.

ج- في 2021/2/1 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد للجنيه في ذلك اليوم 0.950 دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالعقد الأجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

حل مثال (11)

أ- عند إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود.

ب- في 2020/12/31 وهو تاريخ الميزانية العمومية، يتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ عقود آجلة – شراء جنيه إسترليني	5000
	إلى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة	5000

ويقفل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة في بيان الدخل بالقيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة	5000
	إلى حـ/ ملخص الدخل	5000

ج- في 2021/2/1 يتم تنفيذ العقد وفي الغالب يتم ممارسة العقد على أساس الصافي:

2021/2/1	من حـ/ الصندوق (0.920-0.950)100,000	3000
	حـ/ خسائر متحققة لتنفيذ العقد (0.950-0.970)100,000	2000
	إلى حـ/ عقود آجلة – شراء جنيه	5000

مثال (12): العقود المستقبلية

في المثال السابق إفرض أن العقد هو عقد مستقبلي وبنفس الشروط.

حل مثال (12)

سيتم في هذه الحالة إثبات نفس القيود السابقة بإستثناء تعديل مسمى عقود آجلة – شراء يورو إلى عقود مستقبلية– شراء يورو مع ملاحظة الإختلاف 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.

مثال (13): عقود الخيار

- في 2021/12/1 أبرمت شركة البرق عقد خيار مع إحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 5000 سهم من أسهم شركة الإسمنت في 2022/3/5 لأغراض المتاجرة بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 6 دنانير للسهم، ودفعت شركة البرق تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 1000 دينار نقداً.
- وبتاريخ 2021/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 15,000 دينار، نظراً لإرتفاع سعر سهم شركة الإسمنت في السوق المالي ليصل إلى 9 دنانير للسهم.
- وفي 2022/2/25 تم تنفيذ العقد وقد بلغ سعر السهم العادل 10 دنانير 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 2022/2/25.

حل مثال (13)

1. يتم إثبات شراء عقد الخيار، بإثبات عقد الخيار كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكما يلي:

1000	من حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة الإسمنت	2021/12/1
1000	إلى حـ/ النقدية	

2. بتاريخ قائمة المركز المالي في2021/12/31 يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة وبما أن هناك قيمة للعقد بمبلغ 1000 دينار مثبتة سابقاً وبالتالي سيتم زيادته بمبلغ 14,000 دينار (15,000-1000) وكما يلي:

14,000	من حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة الفوسفات	2021/12/31
14,000	إلى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار	
	(يقفل في بيان الدخل)	

3. في2022/2/25 سيتم تنفيذ عقد الخيار حيث يحقق سيتم إستلام 20,000 دينار {5000(10-6)}، وسيتم إلغاء حساب عقود الخيار.ويتم إعداد القيد التالي:

2022/2/25	من حـ/ الصندوق	20,000
	إلى مذكورين	
	حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة الفوسفات	15,000
	حـ/ أرباح متحققة لحيازة عقد الخيار (بيان الدخل)	5000

13. محاسبة التحوط Accounting For Hedging

التحوط هو وسيلة لإدارة المخاطر يتم من خلال إستخدام مشتقة مالية واحدة أو أكثر من ذلك أو أدوات تحوط أخرى لمواجهة (مقابلة) التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو إلتزام مالي أو لأي عملية مستقبلية.

عند الحديث عن موضوع التحوط لا بد من التمييز بين أداة التحوط والبند المتحوط له.

أداة التحوط: تتمثل في المشتقات المالية أو تعتبر في حالة التحوط لمخاطر أسعار الصرف أصل مالي أو إلتزام مالي غير مشتق، ويطلق على الأداة المالية أداة تحوط إذا كانت القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تكافىء أو تقابل التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له. كما يجب أن تكون المشتقة المالية التي تعتبر أداة التحوط قد تمت مع طرف خارجي وليس أحد دوائر أو أقسام المنشأة.

أمّا البند **المتحوط له:** هو أصل أو إلتزام أو تعاقد مؤكد أو صافي إستثمار في عملية أجنبية يعرض المنشأة إلى مخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها.

وعند المحاسبة عن التحوط يتم الربط بين أداة التحوط بالمحاسبة عن البند المتحوط له، بحيث يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية في أداة التحوط بنفس الفترة التي يتم الإعتراف بها في التغيرات في البند المتحوط له تحقيقاً لمبدأ المقابلة (Matching).

أنواع التحوط

يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط هي:

أ – تحوط القيمة العادلة Fair Value Hedge:

هو التحوط ضد التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام مالي معترف به، أو إلتزامات غير معترف بها بعد مثل الإلتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة لها بحيث تؤثر على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- قياس أداة التحوط **بالقيمة العادلة** مع الإعتراف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الأرباح والخسائر **(بيان الدخل)**.
- وعند إجراء التحوط لأصل أو مطلوب مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة (مثل القروض)، يتم إعادة قياس الأصل أو المطلوب المالي بمقدار التغيرات في القيمة العادلة لها والتي تم التحوط لها مع الإعتراف بفروقات إعادة القياس ضمن بيان الدخل.
- يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة من أداة التحوط ضمن الدخل الشامل الآخر، إذا كانت أداة التحوط تتحوط **لأداة حقوق ملكية** اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل.
- إذا كانت عملية التحوط فعّالة تماماً فإنه لا يوجد أي تأثير على قائمة الدخل، حيث أن التغيرات في قيمة الأصل المالي مثلاً بوجود خسارة يعادلها تماماً أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط وهي المشتقة المالية. وفي حالة وجود فروقات بين التغيرات في قيمة البند المتحوط له وبين التغيرات في قيمة أداة التحوط فإن عملية التحوط لا تكون فعّالة بنسبة 100% وستظهر آثار ذلك في بيان الدخل. ومن الأمثلة على تحوّط القيمة العادلة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع، أو التحوط للتغيّر في أسعار المواد الخام أو البضاعة بالمخازن، أو التحوّط للتغير في قيمة إلتزام مالي يستحق في المستقبل بالعملة الأجنبية.

مثال (14): تحوّط القيمة العادلة

في 2020/9/1 اشترت شركة النديم بضاعة بقيمة 60,000 يورو على الحساب تسدد قيمتها باليورو في 20121/4/1. سعر صرف اليورو كما يلي:

اليورو في 2020/9/1 = 0.800 دينار

اليورو في 2020/12/31 = 0.870 دينار

وللتحوط ضد مخاطر ارتفاع سعر الصرف لليورو دخلت شركة النديم مع إحدى المؤسسات المالية.

المطلوب: بعقد آجل لشراء 60,000 يورو تسليم 2021/4/1 مقابل 0.805 دينار لكل يورو.

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.

حل مثال (14)

1- قيد شراء البضاعة:

2020/9/1	من حـ/ المخزون (60,000 × 0.800)	48,000
	إلى حـ / ذمم دائنة – يورو	48,000

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

2020/12/31	من حـ/ خسائر تقييم عملات أجنبية (تقفل في بيان الدخل)	4200
	إلى حـ / ذمم دائنة – يورو 60,000 (0.870 – 0.800)	4200

3- قيد تقييم عقد التحوط في 2020/12/31:

2020/12/31	من حـ/ عقود آجلة – تحوط قيمة عادلة 60,000 (0.870 – 0.805)	3900
	إلى حـ/ أرباح تقييم عقود تحوط قيمة عادلة – (تقفل في بيان الدخل)	3900

نلاحظ أن أرباح تقييم عقد التحوط بلغت 3900 دينار وتغطي ما نسبته 93% من خسائر تقييم العملات الأجنبية للذمم الدائنة البالغة 4200 دينار (3900 ÷ 4200 = 93%).

ب- تحوّط التدفقات النقدية Cash Flows Hedge:

وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو إلتزام تم الإعتراف به أو عملية مرجحة الحدوث، ومن المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي **يعتبر تحوط فعّال** مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيّرات في حقوق الملكية. والتحوّط الفعّال هو الذي يغطي مانسبته من 100% من التغيرات في قيمة البند المتحوط له.
- فمثلاً إذا كان الربح من أداة التحوّط تبلغ 1200 دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ 1000 دينار فإن التحوط الفعّال يبلغ 1000 دينار وهناك أرباح تحوط غير فعّال 200 دينار.
- أما الجزء **غير الفعّال** فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الإهتلاك أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المعترف به سابقاً لتغيّر القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر.

ومن الأمثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر إسناد قرض بسعر فائدة عائم (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل

في حالة إرتفاع سعر الفائدة العائم بتاريخ إستحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوّط له هي عقد مبادلة (مقايضة) سعر فائدة عائم مقابل دفع سعر فائدة ثابت خلال مدة السندات.

ج- تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية

يجب أن تتم المحاسبة عن تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الإستثمار (انظر معيار المحاسبة الدولي 21) بشكل مشابه لتحوطات التدفقات النقدية:

1. يجب أن يتم إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط الذي يتم تحديده على أنه تحوط فعّال ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. يجب أن يتم إثبات الجزء غير الفعّال ضمن الربح أو الخسارة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم تصنيف الأصول المالية بموجب (IFRS 9) كما يلي بإستثناء واحدة هي:**

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة
ب- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
ج- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر
د- أصول مالية بالتكلفة من خلال الربح والخسارة

2. **تم شراء أسهم للمتاجرة وتم تصنيفها ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" بمبلغ 12,000 دينار وبلغت عمولة الشراء 700 دينار. فإن تكلفة شراء الأسهم ستظهر بمبلغ:**

أ- 12,000 دينار
ب- 12,700 دينار
ج- 11,300 دينار
د- لا شيء مما ذكر

3. **يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشروط التالية:**

أ- إختبار نموذج الأعمال
ب- إختبار خصائص التدفق النقدي
ج- نية الإدارة
د- (أ + ب)

4. **يستخدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) منهج ذي نموذج مختلط في القياس. أي من نماذج القياس الآتية يعتبر مقبولاً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9):**

أ- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفة الإستبدال
ب- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وصافي القيمة القابلة للتحقيق
ج- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة
د- التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفة الإستبدال المستهلكة

5. ما هي الظروف التي يمكن فيها معالجة الربح أو الخسارة من أداة حق الملكية المسجلة بالقيمة العادلة في دخل شامل آخر:

أ- عندما لا يتم الإحتفاظ بإستثمار حقوق الملكية للمتاجرة
ب- عند شراء أسهم الخزينة
ج- عندما يكون إستثمار حقوق الملكية متوفر برسم البيع
د- عندما يتم الإحتفاظ بإستثمار حقوق الملكية للمتاجرة

6. فيما يتعلق بالإستثمارات الإستراتيجية في الأسهم المصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر يتم الإعتراف بأرباح البيع لتلك الأسهم وتوزيعات الأرباح المقبوضة كما يلي:

	أرباح البيع	**توزيعات الأرباح المقبوضة**
أ-	ضمن الأرباح والخسائر	ضمن الدخل الشامل الآخر
ب-	ضمن الأرباح والخسائر	ضمن الأرباح والخسائر
ج-	ضمن الدخل الشامل الآخر	ضمن الأرباح والخسائر
د-	ضمن الدخل الشامل الآخر	ضمن الدخل الشامل الآخر

7. يتم تقييم الإستثمارات المالية في السندات التي يكون الهدف منها جمع التدفقات النقدية ولا يحتفظ بها للمتاجرة:

أ- بالتكلفة المطفأة شريطة عدم بيع أي جزء منها خلال فترة الإقتناء
ب- بالتكلفة المطفأة حتى عند بيع جزء منها خلال فترة الإقتناء لأغراض تمويل نفقات رأسمالية
ج- بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
د- بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

8. باعت شركة سندات في 2021/12/31 بربح مقداره 20,000 دينار علماً بأن تاريخ التسوية في 2022/1/2. إذا إعترفت الشركة بالربح في عام 2013 تكون الشركة قد إتبعت أسلوب ..... كسياسة محاسبية لها:

أ- تاريخ المتاجرة
ب- تاريخ التسوية
ج- تاريخ التسديد
د- الأساس النقدي

9. يجب أن تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها إلى حد كبير على أنها:

أ- الاستمرار بالإعتراف بالإلتزام المالي القائم وتعديل قيمته إن لزم

ب- إلغاء للإلتزام المالي الأصلي ووعدم إثبات إلتزام مالي جديد

ج- الإفصاح عن عملية المبادلة فقط

د- إلغاء للإلتزام المالي الأصلي وإثبات لإلتزام مالي جديد

10. يتم تصنيف الإستثمارات المالية في السندات ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" إذا كانت:

أ- عندما يتم الإحتفاظ بالسندات لتاريخ الإستحقاق بهدف جمع التدفقات النقدية فقط

ب- عندما يتم الإحتفاظ بالسندات لتاريخ الإستحقاق وللبيع

ج- عندما يتم الإحتفاظ بالسندات لتاريخ الإستحقاق وللمتاجرة

د- عندما يتم الإحتفاظ بالسندات للمتاجرة

11. أي من العبارات التالية صحيحة فيما يتعلق بادوات الملكية (الأسهم) المصنفة ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" بموجب معيار رقم 9:

أ- لا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة المعروض ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف بتلك الأصول بالبيع أو غيره

ب- تخضع الأصول المالية (الإستثمارات في الأسهم) ضمن هذه الفئة لاختبار التدني

ج- لا تخضع الأصول المالية (الإستثمارات في الأسهم) ضمن هذه الفئة لاختبار التدني

د- (أ + ج)

12. أي من العبارات التالية صحيحة فيما يتعلق بإعادة التصنيف (إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصل المالي من فئة قياس التكلفة المطفأة إلى فئة قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، تُقاس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف وتتم المعالجة كما يلي):

أ- الإعتراف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل

ب- الإعتراف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن بيان الدخل.

الآخر. ولا يتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة التصنيف	ولا يتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة التصنيف
ج- الإعتراف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر. ويتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة التصنيف	د- الإعتراف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين التكلفة المطفأة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن بيان الدخل. ويتم تعديل سعر الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة نتيجة إعادة التصنيف

التمرين الثاني:

يسمح المعيار رقم (9) في بعض الحالات ببيع الأصول المالية التي يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية. عدد ثلاث من هذه الحالات.

التمرين الثالث:

أ- في 2021/11/30 اشترت شركة الإتحاد 4000 سهم من أسهم شركة البترول الوطنية المساهمة العامة لأغراض المتاجرة بسعر 12 دينار للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار نقداً.

ب-في 2021/12/31 إفرض أن القيمة العادلة لسهم شركة البترول الوطنية تبلغ 9 دنانير للسهم.

ج- في 2022/2/2 تم بيع 1000 سهم بسعر 13 دنانير نقداً.

المطلوب: إعداد قيد شراء الأسهم وقيد تقييم الأسهم لدى شركة الإتحاد.

التمرين الرابع:

بتاريخ 2020/1/1 إشترت شركة الهلال أداة دين –سندات– تستحق بعد 3 سنوات بقيمة 52,575 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 50,000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 8%. وسيتم الإحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الإستحقاق.

المطلوب:

1- إثبات قيد شراء السندات.

2- إعداد جدول إطفاء خصم أو علاوة السندات.

3- إعداد قيد استلام الفائدة نهاية السنة الأولى في 2020/12/31.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
الإجابة	د	أ	د	ج	أ	ج	ب	أ	د	ب	د	أ

إجابة التمرين الثاني:

يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية. على سبيل المثال قد تبيع المنشأة أصل مالي إذا:

أ- لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الإستثمارية للمنشأة (مثلاً إنخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي إنخفاض التصنيف الإئتماني).

ب- قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الإستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.

ج- حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

إجابة التمرين الثالث:

1. إثبات قيد الشراء:

2021/11/30	من مذكورين		
	حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (12×4000)		48,000
	حـ/ مصاريف عمولات الشراء		500
	إلى حـ/ النقدية	48,500	

2. تقييم الأسهم في 2021/12/31:

2021/12/31	من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير متحققة- بيان الدخل		12,000
(48,000-9×4000)	إلى حـ/ تعديلات القيمة العادلة	12,000	

3. إثبات بيع الأسهم في 2022/2/2:

2022/2/2	من حـ/ النقدية (13×1000)		13,000
	إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (12× 1000)	12,000	
	حـ/ أرباح بيع متحققة 1000(13-12)	1000	

إجابة التمرين الرابع:

1- بتاريخ شراء السندات في 2020/1/1 يثبت القيد التالي:

من حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة		52,575
إلى حـ/ النقدية	52,575	

2- بما أن سعر فائدة السندات 10% وهي أكبر من سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات فهناك علاوة للسندات. وفيما يلي جدول إطفاء العلاوة بطريقة الفائدة الفعّالة (الحقيقة).

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) =(2) ×8%	الفائدة المقبوضة *(4)	إطفاء العلاوة (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					52,575
1	52,575	4207= %8× 52,575	5000	793	51,782
2	51,782	4143 = %8× 51,782	5000	857	50,925
3	50,925	4075 = %8× 50,925	5000	925	50,000
المجموع				**2575**	

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 5000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10% × 50,000 دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2020/12/31:

2020/12/31	حـ/ النقدية		5000
	إلى مذكورين		
	إلى حـ/ إيراد فائدة السندات	4207	
	حـ/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة	793	

محور: الأدوات المالية

الفصل الحادي والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7)
الأدوات المالية: الإفصاحات
Financial Instruments: Disclosures

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
3. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار التقرير المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: حول تصنيف الأصول والمطلوبات المالية.
4. الإفصاح عن معلومات حول التحوط للقيمة العادلة والتدفق النقدي والإستثمار في العمليات الأجنبية.
5. الإفصاح حول الخسائر الإئتمانية المتوقعة لمدة 12 شهر وعلى مدار عمر الأداة المالية.
6. التعرف على الإفصاحات المتعلقة بالتحوط وبمخاطر السيولة والسوق ومخاطر الإئتمان وغيرها من أنواع المخاطر.
7. بيان الإفصاحات النوعية والكمية.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار التقرير المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني.

1. هدف المعيار Objective

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

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

ب- تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالإعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (32) ومعيار التقرير المالي رقم (9).

2. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء:

أ. تلك الحصص في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة بموجب معيار التقرير والتي تعالج بموجب المعايير IFSR 10 و IAS27 وIAS 28. ولكن في بعض الحالات يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 10 أو معيار المحاسبة الدولي 27 أو معيار المحاسبة الدولي 28 من المنشأة، أو يسمح لها، بالمحاسبة عن الحصة في المنشأة التابعة أو المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (9)؛ وفي تلك الحالات، يجب على تلك المنشآت تطبيق متطلبات هذا المعيار، وتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة" لتلك التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. ويجب على المنشآت أيضاً تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المتصلة بالحصص في المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة إلا إذا كانت المشتقة تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة الدولي 32.

ب. حقوق وإلتزامات الموظفين الناشئة عن خطط منفعة الموظف، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف".

ج. العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين". ولكن هذا المعيار **ينطبق** على المشتقات التي تكون مُدمجة في العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17، إذا تطلب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل؛ **وينطبق أيضاً على** مكونات الإستثمار التي تكون مفصولة عن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17، إذا تطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 17 فصلها.

د. الأدوات المالية والعقود والإلتزامات التي بموجب معاملات دفع على أساس السهم ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس السهم".

وينطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع في نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (9).

3. التعريفات Definitions

مخاطرة الإئتمان Credit Risk

المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ إلتزام.

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 التغييرات في سعر الفائدة في السوق.

مخاطرة السيولة Liquidity Risk

مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالإلتزامات 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 الإئتمان العادية.

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.**

مخاطرة الأسعار الأخرى Other Price Risk

المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء 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.

إنقضاء الإستحقاق Past Due

تكون الأداة المالية قد انقضى إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدياً.

4. أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي

Significance of Financial Instruments for Financial Position and Performance

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية (وجوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

5. الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (9)، أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية (Notes):

أ- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بحيث تظهر بشكل منفصل ما يلي:

- الأصول المالية المصنفة ضمن هذه الفئة منذ الإعتراف الأولي.
- الأصول المالية بشكل اختياري ضمن هذه الفئة (الإستثمارات في أدوات الملكية المُحتفظ بها لغير المتاجرة أي الإستراتيجة وفق الخيار المسموح به في معيار IFRS 9).
- تلك المصنف بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي (9) مثل الإستثمارات في الأسهم والسندات للمتاجرة.

ب- الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بحيث تظهر بشكل منفصل ما يلي:

- الإلتزامات المالية المصنفة ضمن هذه الفئة منذ الإعتراف الأولي.
- تلك التي تستوفي تعريف الإلتزامات المُحتفظ بها للمتاجرة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي (9).

ج- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د- الإلتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

هـ- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، بحيث تظهر بشكل منفصل الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر من فئة أدوات الدين

(المُحتفظ بها للإستحقاق وللبيع) والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تختار تصنيفها ضمن هذه الفئة منذ الإعتراف الأولي بموجب الخيار المتاح بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (9).

6. الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر
Financial Assets or Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

1.6 إذا قامت المنشأة بتصنيف أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية) على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، والذي بخلاف ذلك كان سيتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المطفأة، فيجب عليها الإفصاح عن:

أ. الحد الأقصى لتعرض الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية) لمخاطر ائتمانية في نهاية فترة التقرير.

ب. المبلغ الذي تقلص (تخفض) به أي مشتقات إئتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة ذلك الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الإئتمانية.

ج. التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية للأصل المالي.

د. التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة لأي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة ذات صلة، منذ تصنيف الأصل المالي.

2.6 إذا تم تصنيف إلتزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 IFRS وكان مطلوباً من المنشأة عرض آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن الدخل الشامل الآخر فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

أ. التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام.

ب. الفرق بين القيمة الدفترية للإلتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الإلتزام.

ج. أي تحويلات للربح أو الخسارة المتراكمة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

د. في حالة إلغاء الإعتراف بإلتزام خلال الفترة، الإفصاح عن المبلغ المعروض ضمن الدخل الشامل الآخر والذي تحقق عند إلغاء الإعتراف بالإلتزام Realised at Derecognition .

3.6 إذا تم تصنيف إلتزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 IFRS وكان مطلوباً من المنشأة عرض التغيرات في القيمة العادلة لذلك الإلتزام بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام ضمن الربح أو الخسارة فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

أ. التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الإئتمانية لذلك الإلتزام.

ب. الفرق بين القيمة الدفترية للإلتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الإلتزام.

7. الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

Investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income

1.7 إذا قامت المنشأة الاختيار بتصنيف الإستثمارات في أدوات حقوق ملكية (الأسهم) ضمن فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كما هو مسموح به في المعيار الدولي للتقرير المالي 9 فإنه يجب عليها الإفصاح عن:

أ. ما هي الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد تم تصنيفها على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ب. أسباب استخدام هذا البديل للعرض.

ج. القيمة العادلة لهذا الإستثمار في نهاية فترة التقرير.

د. توزيعات الأرباح المعترف بها خلال الفترة، مع إظهار بشكل منفصل تلك المتعلقة بالإستثمارات التي تم إلغاء إثباتها خلال الفترة المالية وتلك المتعلقة بالإستثمارات المُحتفظ بها في نهاية فترة التقرير.

هـ. أي تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

2.7 إذا قامت المنشأة بإلغاء الإعتراف Derecognised إستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير، فيجب عليها الإفصاح عن:

أ. أسباب استبعاد الإستثمارات.

ب. القيمة العادلة للإستثمارات في تاريخ إلغاء الإعتراف.

ج. الربح أو الخسارة المتراكمة من الاستبعاد.

8. إعادة التصنيف Reclassification

يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كانت، في فترات 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:

أ- تاريخ إعادة التصنيف.

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

ج- المبلغ الذي أعيد تصنيفه من والى كل فئة.

9. المقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقويم 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".

10. الضمانات Collateral

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للإلتزامات المالية وللإلتزامات (المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

11. حساب مخصص الخسائر الإئتمانية Allowance Account for Credit Losses

لا يتم تخفيض القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصول المالية من فئة أدوات الدين مثل السندات والتي يُحتفظ بها للاستحقاق وللبيع وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9، **التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر**، بمقدار مخصص الخسارة ولا يجوز للمنشأة أن تعرض مخصص الخسارة -بشكل منفصل في قائمة المركز المالي على أنه تخفيض للمبلغ الدفتري للأصل المالي. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة- أن تفصح عن مخصص الخسارة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

12. الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المُدمجة المتعددة
Compound financial instruments with multiple embedded derivatives

إذا أصدرت المنشأة أداة تتضمن إلتزاماً ومكون حقوق ملكية معاً بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 32 (وكان للأداة مشتقات مُدمجة متعددة تعتمد قيمها على بعضها البعض) كأن تكون أداة دين مثل سندات قابلة للتحويل وللاستدعاء، a callable convertible debt instrument فيجب عليها الإفصاح عن وجود تلك الصفات.

13. التعثرات والتخلف عن السداد Defaults and Breaches

للقروض مستحقة الدفع Loans Payable المُعترف بها – المثبتة– في نهاية فترة التقرير؛ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

أ. تفاصيل أي تعثرات خلال الفترة للمبلغ الأصلي، أو الفائدة أو صندوق سداد القروض Sinking Fund، أو شروط الاسترداد لتلك القروض مستحقة السداد.

ب. القيمة الدفترية للقروض مستحقة السداد المتعثرة في نهاية فترة التقرير؛

ج. إذا كان التعثر قد تمت معالجته أو تمت إعادة التفاوض بشأن شروط القروض مستحقة السداد، قبل الصريح بإصدار القوائم المالية.

14. قائمة الدخل الشامل: الإفصاح عن بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر
Items of income, expense, gains or losses :Statement of comprehensive income

على المنشأة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة إما في صلب قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات وكما يلي:

1- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

أ- الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار بشكل– منفصل تلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المصنفة على أنها كذلك عند الإعتراف الأولي أو بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 9 ، وتلك المكاسب أو الخسائر من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفق معيار (9) أيضاً (مثل الإلتزامات المالية التي تستوفي تعريف أنها مُحتفظ بها للمتاجرة) وللإلتزامات المالية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيجب على المنشأة إظهار بشكل منفصل مبلغ الربح أو الخسارة الذي تم الإعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمبلغ الذي تم الإعتراف به ضمن الربح أو الخسارة.

ب- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ج- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د- الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

هـ- الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بشكل إلزامي (أدوات الدين المُحتفظ بها للإستحقاق وللبيع) وفق المعيار رقم (9) بحيث تظهر بشكل منفصل مبلغ المكاسب أو الخسائر المُعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر خلال الفترة والمبلغ المُعاد تصنيفه عند إلغاء الإعتراف من حقوق الملكية (الرقم المتراكم للدخل الشامل الآخر) إلى الربح أو الخسارة للفترة.

2- **إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة** (يتم إحتسابه باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة) للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة أو التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفق معيا رقم (9) (بحيث تظهر تلك المبالغ بشكل منفصل) ، أو الإلتزامات المالية غير المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

3- **إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة Fee Income and Expense** (عدا المبالغ الداخلة في إحتساب معدل الفائدة الفعّال) والناشئة عن:

– الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

– الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الإستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

4- **يجب الإفصاح عن تحليل للمكاسب أو الخسائر** التي تم الإعتراف بها في قائمة الدخل الشامل الناتجة عن إلغاء الإعتراف بأصول مالية يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، مع إظهار بشكل منفصل المكاسب والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية، ويجب أن يتضمن هذا الإفصاح أسباب إلغاء الإعتراف بتلك الأصول المالية.

15. الإفصاحات الأخرى Other Disclosures

1.15 السياسات المحاسبية Accounting Policies

على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

2.15 محاسبة التحوط Hedge Accounting

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات وافيه حول تحوط القيمة العادلة وتحوط التدفق النقدي وتحوط صافي الإستثمار في عمليات أجنبية ولتلك التعرضات للمخاطر التي تتحوط منها المنشأة والتي تختار لها المنشأة تطبيق المحاسبة عن التحوط. يجب أن تقدم إفصاحات المحاسبة عن التحوط معلومات عن:

أ- استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وكيف تطبق إدارة المخاطر؛

ب- أثر أنشطة التحوط للمنشأة على مبلغ تدفقاتها النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها؛

ج- الأثر الذي كان للمحاسبة عن التحوط على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

3.15 القيمة العادلة Fair Value

تطلب المعيار الإفصاحات التالية عن القيمة العادلة:

أ- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.

ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشأة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.

الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة، **أو** لإلتزامات عقود الإيجار.

16. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

17. الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

18. الإفصاحات الكمية Quantitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة أو رئيسها التنفيذي.

ب- تركزات المخاطر.

19. مخاطر الإئتمان Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

1.19 النطاق والأهداف

يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الإئتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها، ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن توفر الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية:

- معلومات بشأن ممارسات المنشأة لإدارة المخاطر الإئتمانية وكيفية ارتباطها بالإعتراف والقياس للخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك الطرق، والإفتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة.
- معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم المبالغ الواردة في القوائم المالية والناشئة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغييرات.
- معلومات بخصوص تعرض المنشأة لمخاطر إئتمانية (أي المخاطر الإئتمانية المتأصلة Inherent Risks في الأصول المالية للمنشأة والتعهدات بتقديم إئتمان) بما في ذلك التركزات الكبيرة للمخاطر الإئتمانية.

2.19 ممارسات إدارة المخاطر الإئتمانية

يجب على المنشأة أن توضح ممارستها لإدارة المخاطر الإئتمانية وكيفية ارتباطها بإثبات وقياس المخاطر الإئتمانية المتوقعة. ولتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم وتقويم:

أ- كيف حددت المنشأة ما إذا كانت المخاطر الإئتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الإعتراف الأولي بما في ذلك كيفية:

- إعتبار الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة بموجب متطلبات معيار (9).

- دحض الافتراض الوارد في معيار (9) بأنه قد حدثت زيادات كبيرة في المخاطر الإئتمانية منذ الإعتراف الأولي عندما تتجاوز الأصول المالية موعد استحقاقها بما يزيد عن **30 يوم**.

ب- تعريفات المنشأة للتعثر في السداد، بما في ذلك أسباب أختيار تلك التعريفات.

ج- كيف تم تجميع الأدوات في مجموعات إذا تم قياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على أساس جماعي (مثل قياس مخاطر محفظة قروض السيارات أو محفظة القروض الشخصية).

د- الأساس الذي حددت المنشأة أن أصولاً مالية تعتبر أصولاً مالية ذات مستوى إئتماني متدني.

هـ- سياسة المنشأة في شطب أو إعدام الأصل المالي بما في ذلك مؤشرات على عدم وجود توقع معقول للاسترداد.

3.19 المعلومات الكمية والنوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة

أ. لتوضيح التغيرات في مخصص الخسارة وأسباب تلك التغييرات، يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الإفتتاحي إلى الرصيد الختامي، بحسب فئة الأداة المالية، وفي جدول، بحيث تظهر بشكل منفصل التغيرات خلال الفترة في مخصص الخسارة مقاساً بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12 شهراً، ومخصص الخسارة مقاساً بمبلغ مساوي للخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى العمر للأداة المالية.

ب. يجب على المنشأة أن توضح المدخلات، والإفتراضات وطرق التقدير المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة على مدى 12 شهراً وعلى مدى العمر الكلي للأداة المالية.

ج. يجب على المنشأة أن تفصح بحسب فئة الأصل المالي عن المبلغ الذي يعبر بشكل أفضل عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الإئتمانية في نهاية فترة التقرير ووصف سردي للضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمان والتعزيزات الإئتمانية الأخرى.

4.19 التعرض للمخاطر الإئتمانية Credit Risk Exposure

أ. لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم تعرض المنشأة للمخاطر الإئتمانية وفهم التركزات الكبيرة لمخاطرها الإئتمانية، يجب على المنشاة أن تفصح، بحسب درجات تصنيف المخاطر الإئتمانية، عن إجمالي القيمة الدفترية للأصول المالية والتعرض للمخاطر الإئتمانية على الإرتباطات بقروض وعقود الضمان المالي.

ب. للذمم المدينة التجارية، وأصول العقد ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفق معيار (9) ، يمكن أن تكون المعلومات المقدمة معتمدة على مصفوفة المخصص (نسب إحتمالية التعثر).

20. مخاطر السيولة Liquidity Risk

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

أ. تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية غير المشتقة بما في ذلك عقود الضمان المالي Financial Guarantee Contracts.

ب. تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية المشتقة.

ج. وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة الملازمة Liquidity Risk Inherent لتلك المطلوبات (المشتقة وغير المشتقة).

21. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يجب الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر Value –at– (Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

22. تحويلات الأصول المالية Transfers of Financial Assets

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم العلاقة بين الأصول المالية المحولة التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها والإلتزامات المرتبطة بها وكذلك تقييم طبيعة ارتباط المنشأة المستمر بالأصول المالية التي تم إلغاء إثباتها، والمخاطر المرتبطة بها.

ب.يجب الإفصاح عن طبيعة الأصول المالية المحولة والمخاطر والمنافع المرتبطة بها و التي لم يتم إلغاء إثباتها في مجملها.

ج. الأصول المالية المحولة التي يتم إلغاء الإعتراف بها بكامل قيمتها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية:**

أ- المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية
ب- القيم العادلة للأدوات المالية
ج- معلومات حول إستخدام محاسبة التحوط
د- معلومات حول الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم

2. **أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية:**

أ- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق
ب- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر الإئتمان
ج- معلومات نوعية وكمية حول المخاطر التشغيلية
د- معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السيولة

3. **كيف يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) "مخاطرة السيولة"؟**

أ- مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالإلتزامات 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 بـ:**

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 معيار (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

التمرين الثاني:

ما هي الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة للأدوات المالية؟

التمرين الثالث:

يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الإئتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها.

المطلوب: ماهي الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية الواجب عرضها لتحقيق ذلك الهدف.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6
الإجابة	د	ج	أ	ب	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة للأدوات المالية وذلك عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة، أو لإلتزامات عقود الإيجار.

إجابة التمرين الثالث:

يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الإئتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها، ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن توفر الإفصاحات عن المخاطر الإئتمانية:

- معلومات بشأن ممارسات المنشأة لإدارة المخاطر الإئتمانية وكيفية ارتباطها بالإعتراف والقياس للخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك الطرق، والافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الإئتمانية المتوقعة.
- معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم المبالغ الواردة في القوائم المالية والناشئة عن الخسائر الإئتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ الخسائر الإئتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغييرات.
- معلومات بخصوص تعرض المنشأة لمخاطر إئتمانية (أي المخاطر الإئتمانية المتأصلة Inherent Risks في الأصول المالية للمنشأة والتعهدات بتقديم إئتمان) بما في ذلك التركزات الكبيرة للمخاطر الإئتمانية.

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الثاني والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (41)

الزراعة

Agriculture

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (41).
3. التعرف على الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41).
4. توضيح الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للأصول والمنتوجات البيولوجية عند الإعتراف الأولي وعند القياس اللاحق.
6. توضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط.
7. بيان كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي رقم (41).

1. مقدمة

في سياق توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعزيز تبني مفهوم القيمة العادلة لتحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية ولتوحيد الممارسات المحاسبية للأصول والأنشطة الزراعية. ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً أو كمياً.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.

3. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:

- الأصول البيولوجية باستثناء النباتات المثمرة Bearer plants.
- المحصول (المنتج) الزراعي عند نقطة الحصاد.
- المنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة.

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان حيث ينطبق حينها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".
- الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو بموجب معيار رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية".
- النباتات المثمرة Bearer plants المتعلقة بالنشاط الزراعي حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16، وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.
- المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة[1].

[1] (انظر، معيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").

- الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة.
- أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار").

4. التعريفات Definitions

القيمة العادلة للأصل Fair Value

هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية Arm's Length Transaction.

النشاط الزراعي Agricultural Activity

إدارة المنشأة للتحول البيولوجي وحصاد الأصول البيولوجية بغرض بيعها أو بغرض تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية، وذلك من خلال النمو أو التسمين أو غيرها. ويشمل النشاط الزراعي نطاق واسع من الأنشطة؛ مثل، تربية الماشية، وزراعة الغابات، والمحاصيل السنوية أو المعمرة، وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الأحياء المائية(بما في ذلك تربية الأسماك.

المنتجات الزراعية Agricultural Products

هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل، الحليب ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام، وثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي A Biological Asset

هو حيوان حي أو نبات.

النبات المثمر A bearer plant هو نبات حي:

أ. يستخدم في انتاج أو توريد منتج زراعي، مثل أشجار الزيتون وأشجار الحمضيات وغيرها؛

ب. يُتوقع أن ينتج ثمار (منتج بيولوجي) لأكثر من فترة واحدة؛

ج. من المستبعد (غير محتمل بدرجة كبيرة) بيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.

ويعتبر المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة يعتبر أصلا بيولوجياً.

لا يعتبر ما يلي نباتات مثمرة A Bearer Plant:

أ. النباتات المزروعة إلى أن تحصد على أنها منتج زراعي (مثل، أشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب).

ب. النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي عندما يكون هناك احتمالات تستبعد أن المنشأة سوف أيضاً تحصد وتبيع النبات على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية (مثل، الأشجار التي يتم زراعتها لأجل ثمارها وخشبها).

ج. المحاصيل السنوية (مثل، الذرة والقمح).

التحول البيولوجي Biological Transformation

هي عمليات النمو، والتكاثر، وتقليص التكاثر، والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي. وينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

- تغيرات في الأصل من خلال:
  1. النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو
  2. إنحلال (إنخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو
  3. تكاثر حيوانات أو نباتات حية.
- إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

مجموعة الأصول البيولوجية A group of Biological Assets

هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد Harvest

هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات البيولوجية لأصل بيولوجي.

مثال (1)

فيما يلي حسابات تتعلق بالنشاط الزراعي لدى إحدى الشركات الزراعية:

الأغنام، صوف، قطن، سكر، قصب سكر محصود، أجبان، ألواح خشبية، أشجار في غابة مستغلة كمزرعة، نباتات مزروعة، أقمشة، حليب.

المطلوب: صنف العناصر السابقة إلى الفئات التالية: الأصول البيولوجية، المنتوجات الزراعية، منتجات بعد الحصاد (المخزون).

حل مثال (1)

الأصول البيولوجية	المنتوجات الزراعية	منتجات بعد الحصاد (المخزون)
الأغنام	صوف	أجبان
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	قطن	سكر
نباتات مزروعة	قصب سكر محصود	ألواح خشبية
	حليب	أقمشة

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

1.5 يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة (في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية أو وسم ووضع علامة على الماشية عند إمتلاكها أو ولادتها أو فطامها).
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وتقيم المنافع المستقبلية عادةً بقياس الصفات الجسمية الهامة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

مثال (2)

لدى شركة الأراضي المقدسة غابة زراعية، (تحتوي أشجار غير مولدة للثمار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب) قيمتها الإجمالية 100 مليون دينار وتشمل ما يلي:

قيمة الأشجار 55 مليون، الأرض المزروعة بالأشجار 30 مليون، ومباني 15 مليون.

المطلوب: بيان كيفية تصنيف مكونات المزارع في البيانات المالية واي معيار ينطبق على كل منها.

حل مثال (2)

يتم تصنيف القيمة الإجمالية للغابة كما يلي:

الأصول البيولوجية (الأشجار غير مولدة للثمار) ينطبق معيار IAS 41	55 مليون
الأصول غير المتداولة (أراضي) معيار IAS 16	30 مليون
الأصول غير المتداولة – مباني معيار IAS 16	15 مليون
المجموع	**100 مليون**

2.5 القياس عند الإعتراف المبدئي Initial Measurement

يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وكما يلي:

أ. يجب قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية، والأشجار المثمرة) عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ كل فترة تقرير مالي في قائمة المركز المالي **بمقدار قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع** بإستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحاً منها أي إهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية، وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

ب. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب، والصوف، والثمار) **بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد.** وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، المخزون، حيث ستتحول المنتجات الزراعية بعد الحصاد إلى بضاعة، **أو** معيار آخر مناسب للتطبيق.

ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائماً، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائماً.

تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع.
- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

ج. يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقاً.

د. قد يكون عقد بيع أصل بيولوجي أو منتج زراعي عقداً خاسراً، كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي رقم 37 "المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 37 على العقود الخاسرة.

6. فروقات تقييم الأصول والمحصول الزراعي (الأرباح والخسائر) Gains and Losses

أ. يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

قد تنتج خسارة عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

ب. يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مطروحاً منها تكاليف البيع في صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تنشأ فيها.

مثال (3)

اشترت شركة زراعية مواشي بقيمة 400,000 دينار في 2021/4/1، وخلال العام ارتفع عدد المواشي بسبب التكاثر بالرغم من نفوق بعضها وقد بلغت القيمة العادلة للمواشي نهاية عام 2021 مبلغ 750,000 دينار. وبلغت مصاريف التشغيل خلال العام 2021 مبلغ 200,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية التقرير عن المبالغ السابقة في بيان الدخل للفترة المنتهية في 2021/12/31.

حل مثال (3)

بيان الدخل للسنة المنتهية في 2021/12/31:

التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية	350,000 دينار (400,000−750,000)
مصاريف التشغيل	(200,000) دينار
ربح الفترة	**150,000 دينار**

7. عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها

Inability to measure fair value reliably

هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بطريقة يمكن الاعتماد عليها وذلك لوجود أسواق نشطة لها. عند الإثبات الأولي للأصل البيولوجي إذا لم تتوفر له أسعار سوق معلنة، وكانت طرق القياس البديلة لقيمته العادلة لا يمكن الاعتماد عليها. في مثل هذه الحالة، فإنه يجب أن يتم قياس ذلك الأصل البيولوجي "بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع اهتلاك وأي مجمع خسائر هبوط ". وبمجرد أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل البيولوجي بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإنه يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

وعندما يستوفي أصل بيولوجي غير متداول الشروط ليصنف على أنه مُحتفظ به للبيع (أو يتم إدراجه ضمن مجموعة استبعاد تم تصنيفها على أنها مُحتفظ بها للبيع) وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

8. المنح الحكومية Government Grants

أ. يتطلب هذا المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع **كدخل** ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض.

ب. أما إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاولة نشاط زراعي معين، يجب عندها الإعتراف بالمنحة الحكومية **كدخل في قائمة الدخل** شريطة الوفاء بشروط المنحة.

ج. إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقاس بالتكلفة (في حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة) مطروحاً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).

المنح المرتبطة بشرط محدد

تتنوع أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب منحة من منشأة أن تعمل بالزراعة في موقع معين لمدة خمس سنوات ويطلب من المنشأة أن ترد كامل المنحة إذا عملت بالزراعة لمدة أقل من خمس سنوات. في هذه الحالة، **لا يتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة** إلا بعد مرور السنوات الخمس. بالرغم من ذلك، إذا كانت شروط المنحة تسمح بأن يتم الابقاء على جزء من دخل المنحة وفقاً للوقت الذي انقضى، فإن المنشأة تعترف بذلك الجزء ضمن الربح أو الخسارة مع مرور الوقت.

9. الإفصاح Disclosure

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وكذلك الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية.
- يجب على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية بشكل وصف سردي Narrative أو كمي Quantified.
- وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- التقديرات غير المالية أو تقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
- الأساليب والإفتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة.
- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد.
- وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة وأي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للإلتزامات.
- مقدار أي إلتزامات متعلقة بتطوير وإمتلاك أصول بيولوجية.
- إستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
- لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية (مطابقة) للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات إندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

ب. الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:

1. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفاً للأصل، وإيضاحاً حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
2. النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.
3. أية أرباح أو خسائر مُعترف بها عند التصرف، وطريقة الإهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك.
4. بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للإهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
5. يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلاً)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب أن

تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الإنخفاض في القيمة، وإستعادة خسائر الإنخفاض في القيمة، والإهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.

6. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحاً منه الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).
7. المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المُعترف بها في القوائم المالية، والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي إنخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يجب قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي عموماً بإستخدام:**

أ- التكلفة التاريخية
ب- التكلفة التاريخية مطروحاً منها الإستهلاك مطروحاً منه إنخفاض القيمة
ج- نموذج القيمة العادلة
د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

2. **عندما يكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية، فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي:**

أ- بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل البيولوجي
ب- بالتكلفة مطروحاً منه الإهتلاك المتراكم
ج- بالتكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم وخسائر التدني في قيمة الأصل البيولوجي المتراكمة
د- سعر السوق السائد

3. **يتم الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:**

أ- ضمن حقوق الملكية
ب- دخل عند قبض المنحة
ج- تخفيض لحقوق الملكية
د- دخل مؤجل حتى يتم الوفاء بشروط المنحة

4. **يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن الإثبات المبدئي لأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع المقدرة لأصل بيولوجي ضمن:**

أ- أرباح أو خسائر غير متحققة ضمن قائمة الدخل
ب- فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية
ج- أرباح أو خسائر متحققة ضمن قائمة الدخل
د- لا يتم الإعتراف بها

5. يجب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي تم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع على أنها:

أ- دخل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض
ب- رصيد دائن مؤجل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض
ج- دخل عندما يتم تقديم طلب المنحة
د- رصيد دائن مؤجل عندما يتم الموافقة على المنحة

6. لا تعتبر أسعار العقود ذات صلة بالضرورة في تحديد القيمة العادلة، ولا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو الإنتاج الزراعي بسبب وجود العقد:

أ- صحيح
ب- خطأ

7. يتم تقييم الأرض المرتبطة بنشاط زراعي كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة
ب- وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، أو معيار المحاسبة الدولي (40) "العقارات الإستثمارية"
ج- بالقيمة العادلة إلى جانب الأصل البيولوجي الذي يتم زراعته في الأرض
د- تعامل كمخزون بموجب المعيار رقم (2) "المخزون"

8. لدى الشركة العربية غابة حرجية من المرجح حصادها وبيعها خلال 30 عاماً، يجب محاسبة الدخل بالطريقة التالية:

أ- لا يتم الإعتراف بأي دخل إلى أن يحصل أول حصاد وبيع خلال 30 عاماً
ب- يجب قياس الدخل سنوياً والتقرير عنه بإستخدام منهج القيمة العادلة الذي يعترف بالنمو البيولوجي ويقيسه
ج- يجب تقدير عائدات البيع النهائي ومطابقتها بالربح والخسارة المحسوبة خلال فترة 30 عاماً
د- يجب تقييم الغابة الحرجية كل 5 سنوات ولا بد من إظهار الزيادة في القيمة في بيان الأرباح والخسائر المُعترف بها

9. عندما يكون هناك نضج بعد الحصاد، يتوجب التعامل مع هذه المنتجات من خلال:

أ- معيار المحاسبة الدولي (41) ب- معيار المحاسبة الدولي (2) "المخزون"

ج- معيار المحاسبة الدولي (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" د- معيار المحاسبة الدولي (40) "العقارات الإستثمارية

10. تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي بإستثناء:

أ- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية ب- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع

ج- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل) د- مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات

التمرين الثاني:

بيّن النطاق الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الخاص بالنشاط الزراعي.

التمرين الثالث:

عدّد شروط الإعتراف بالأصل أو المحصول الزراعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ج	د	أ	أ	أ	ب	ب	ب	د

إجابة التمرين الثاني:

النطاق الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الخاص بالنشاط الزراعي:

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.
- المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

إجابة التمرين الثالث:

يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وتقيم المنافع المستقبلية عادةً بقياس الصفات الجسمية الهامة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الثالث والعشرون:

أولاً: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4)

عقود التأمين

Insurance Contracts

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4): "عقود التأمين".
2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4).
3. الوقوف على المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقاير المالية رقم (4).
4. بيان المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين.
5. التعرف على مفهوم محاسبة الظل.
6. توضيح الشروط الواجب توفرها للقيام بعدم تجميع مكونات وديعة.
7. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي رقم (4).

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في آذار لعام 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1، ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين، والإفصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين. وقد تم استبدال هذا المعيار بمعيار جديد هو معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) "عقود التأمين" بحيث سيكون المعيار الجديد ملزم التطبيق للفترات التي تبدا من 2021/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود (شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

1) إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
2) الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التاكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

3. نطاق المعيار Scope

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

1) عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة.
2) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الإختيارية. ويتطلب معيار التقرير المالي الدولي (7) "الأدوات المالية: الإفصاح، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.
3) **لا ينطبق هذا المعيار** على ما يلي:

أ. ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج أو الموزع أو تاجر التجزئة (والتي ينطبق عليها معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (37)) وكذلك لا ينطبق على أصول وإلتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم (19).

ب. لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإلتزامات التي أصدرتها شركة التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي

(32) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار التقرير المالي الدولي (9) "الأدوات المالية" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

ج. الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الإستعمال المستقبلي أو الحق بإستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإيجارات الطارئة والبنود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (أنظر معيار التقرير المالي الدولي (16) "عقود الإيجار"، معيار التقرير المالي الدولي (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" ومعيار المحاسبة الدولي (38) "الأصول غير الملموسة").

د. البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في إندماج أعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) "إندماج الأعمال").

مثال (1)

تقوم الشركة الأهلية ببيع منتجها الرئيسي للعملاء وتقدم الشركة ضمان صيانة للمنتج وكما يلي:

أ. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج مباشرة للعملاء.

ب. تقدم الشركة الأهلية ضمان الصيانة للمنتج من خلال شركة أخرى (شركة صيانة).

المطلوب: بيّن فيما إذا كان ضمان الصيانة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) في القوائم المالية للشركة الأهلية.

حل مثال (1)

أ. ضمان الصيانة المقدم مباشرة من الشركة الأهلية للعملاء لا يعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4). حيث يخضع عقد الصيانة لمعيار التقرير المالي الدولي (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" و معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ب. أما الضمان المقدم للعملاء من خلال شركة أخرى يعتبر عقد تأمين ويخضع للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) لأنه يتم نقل مخاطر التأمين للغير.

4. التعريفات Definitions

عقد التأمين An Insurance Contract

هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف آخر (المؤمن له).

إلتزام التأمين Insurance Liability

هي إلتزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين.

مزايا مضمونة Guaranteed Benefits

مدفوعات أو مزايا أخرى يكون لحامل البوليصة أو المستثمر المعين حقاً غير مشروط وغير خاضع للتقدير التعاقدي للمصدر.

بند مضمون Guaranteed Element

إلتزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية.

ميزة المشاركة الإختيارية Discretionary Participation Feature

الحق التعاقدي بالحصول على المنافع التالية (بإضافة إلى المنافع المضمونة):

أ- التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائداً لتقدير شركة التأمين.

ب- عوائد الإستثمار المحققة و/أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين. والربح والخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.

عقد الضمان المالي Financial Guarantee Contract

عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مديناً معيناً لا يقوم بالدفع عند إستحقاقه حسب الإحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

5. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتطلب هذا المعيار ما يلي:

1.5 الإعفاء المؤقت من بعض معايير التقارير المالية الدولية الأخرى: ومنها الإعفاء من إلتزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي:

- عقود التأمين التي تصدرها.
- عقود إعادة التأمين التي لديها.

2.5 على شركة التأمين إستبعاد إلتزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي أو تبرأ من هذا الإلتزام.

3.5 على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية إلتزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها.

4.5 يجب إختبار مدى كفاية وملاءمة إلتزاماتها جميع تعاقداتها والتدفقات النقدية ذات العلاقة بها والإعتراف بكامل قيمة العجز أو النقص في قائمة الدخل.

5.5 إنخفاض قيمة أصول إعادة التأمين:

إذا كان هناك إنخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين أو حامل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وأن يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قائمة الدخل ويحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد.

ب-وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين.

يمكن لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين إذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة ولكن ليس أقل موثوقية لإحتياجات متخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية.

6.5 عند تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة لإلتزامات التأمين يمكن أن تعيد شركات التأمين تصنيف بعض أو كل أصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل. ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التأمين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس إلتزامات التأمين ويتم الإعتراف بأثر هذه التغيرات في قائمة الدخل.

7.5 يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

8.5 الحيطة والحذر Prudence:

لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ذات التحفظ الكبير، ومع ذلك إذا كانت عقود التأمين تقاس بتحفظ كافي فيجب أن لا تدخل في المزيد من الحيطة والحذر (لا يجوز إقتطاع مخصص أخطار كارثية).

9.5 هامش الإستثمار المستقبلي Future Investment Margins:

لا تلزم شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لإستبعاد هوامش الإستثمار المستقبلي.

10.5 محاسبة الظل Shadow Accounting:

يمكن لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الإعتراف بربح أو خسارة غير محققة على أصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة.

والتسويات ذات العلاقة على إلتزامات التأمين، أما بنود الميزانية الأخرى سوف يتم الإعتراف بها في حقوق الملكية إذا كانت الأرباح أو الخسائر غير المحققة سوف يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، ويطلق على هذه الممارسة عادةً محاسبة الظل.

في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) إلتزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة و(ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة، ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المُعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الإعتراف بالتسويات ذو العلاقة للإلتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الآخر فقط في الحالة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة مُعترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

مثال (2) محاسبة الظل

تستخدم شركة الوفاق نموذج القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية" وكان هناك علاقة ارتباط بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات إستثمارية.

بما أن الشركة تستخدم نموذج القيمة العادلة، فإنها سوف تعترف بالتغير في فروقات إعادة التقييم لتلك العقارات ضمن بيان الدخل، وبالتالي سيتم الإعتراف في التغيرات في قياس الإلتزام التأميني الناتج عن إعادة تقييم العقارات أيضاً ضمن بيان الدخل، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح المعيار لشركات التأمين باستخدامها ودون الزام على ذلك.

11.5 المشتقات المدمجة Embedded Derivatives:

تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها أعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر مُتضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة بإسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي.

ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ مليون دينار، وبفائدة تدفع سنوياً وبمعدل فائدة يتحدد بناءاً على سعر النفط أو الذهب. في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب.

يتطلب المعيار الدولي رقم (9) أن تفصل بعض المشتقات المدمجة عن عقدها الأصلي وقياسها بالقيمة العادلة وإدخال التغيرات في قيمتها العادلة في قائمة الدخل وينطبق المعيار رقم (9) على المشتقات المدمجة في عقد التأمين ما لم تكن المشتقات المدمجة ذاتها عقد تأمين.

1. أن تلبي الخاصية أو الصفة الضمنية بإعتبارها عنصر منفصل تعريف المشتقة المالية.
2. لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة.
3. المخاطر الإقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

12.5 عدم تجميع مكونات وديعة Unbundling of Deposit Component

في بعض الحالات تحمل عقود التأمين جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وبهذا الخصوص يكون عدم التجميع مطلوباً إذا توفرت الشروط التالية:

أ. تستطيع شركة التأمين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التأمين.

ب. لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين غير ذلك الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة.

ج. يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب إذا كانت شركة التأمين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الإعتراف بكل الإلتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الإعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والإلتزامات.

د. لا يسمح لشركة التأمين بفصل مكونات الوديعة إذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل.

هـ. في حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:

1. تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات أو جزء التأمين.
2. تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) على مكونات أو جزء الوديعة.

6. الإفصاح Disclosures

1. يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في القوائم المالية:
   أ. السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها.
   ب. أسس الإعتراف وتسجيل الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التأمين.
   ج. التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة – إختياري.
2. إذا كان المؤمن (شركة التأمين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التأمين فإنه يجب الإفصاح عما يلي:
   أ. الأرباح أو الخسائر المُعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد إعادة التأمين.
   ب. إطفاء الأرباح أو الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة.
   ج. تأثير أي تغيرات في التقديرات.
   د. كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار توقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التأمين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها.
   هـ. مخاطر التأمين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق، وتركز مخاطر التأمين، والمطالبات الفعليّة مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات).
   و. مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان بموجب معيار متطلبات معيار المحاسبة المالي رقم (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

7. الإعفاء المؤقت من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (9)

يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 المحاسبة عن الأدوات المالية، وبدأ تطبيقه على الفترات السنوية التي تبدأ في 2018/1/1 أو بعده. ومع ذلك، فإن هذا المعيار يعطي إعفاء مؤقتاً لشركات التأمين من تطبيق العديد من متطلبات المعيار 9 وذلك للفترات المالية التي تبدأ قبل 2021/1/1. علماً بأنه صدر معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) وهو سيكون بديلاً لهذا المعيار IFRS 4 ويبدأ سريانه بشكل إلزامي إعتباراً من 2021/1/1.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **واحدة من عقود التأمين التالية لا يغطيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4):**

أ- تأمين ضد الحريق
ب- التأمين على الحياة
ج- خطة التقاعد
د- التأمين الصحي

2. **لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) بما يلي:**

أ- التحفظ المبالغ به في أخذ المخصصات
ب- الإستمرار في قياس إلتزاماتها التأمينية على أساس غير مخصوم
ج- وجود إلتزامات تأمينية تم تأديتها
د- (أ + ج)

3. **إذا كانت عقود التأمين تحمل جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم إستثمارها لصالح المستفيد وفي حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي:**

أ- تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكون أو جزء التأمين
ب- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (39) على مكون أو جزء الوديعة
ج- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (38) على مكون أو جزء الوديعة
د- (أ + ب) صحيح

4. **إذا أعطت منشأة ما كفالة منتجات تم إصدارها مباشرة من قبل الصانع أو التاجر أو بائع التجزئة، فما هو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي من المحتمل أن يغطي هذه الكفالة؟**

أ- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (4)
ب- معيار المحاسبة الدولي (39)
ج- معيار المحاسبة الدولي (18) ومعيار المحاسبة الدولي (37)
د- معيار المحاسبة الدولي (32)

5. **يحدث إنخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما:**

أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد
ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين
ج- (أ + ب)
د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني:

ما هي الممارسات التي يسمح بها معيار رقم (4) "عقود التأمين" مع عدم السماح ببدء أحدها.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ج	د	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

يمكن لشركة التأمين الإستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء أحدها):

أ. قياس إلتزامات التأمين على أساس غير مخصوم.

ب. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الإستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيمتها السوقية.

ج. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية.

ثانياً: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (17)

عقود التأمين

Insurance Contracts

أهداف الفصل التعليمية:

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

- معرفة الهدف من معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) "عقود التأمين".
- بيان النطاق الذي يشمله معيار 17.
- توضيح متطلبات تجميع عقود التأمين وفصل متطلبات عقود التأمين.
- بيان متطلبات الإعتراف الأولي بعقود التأمين.
- بيان متطلبات القياس الأولي بعقود التأمين.
- توضيح مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.
- بيان القياس اللاحق لعقود التأمين.
- بيان مفهوم هامش الخدمة التعاقدي والعقود المثقلة بالأعباء.
- بيان متطلبات معالجة عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها.
- توضيح واستعراض متطلبات إلغاء الإعتراف بعقد التأمين.
- توضيح متطلبات العرض والإفصاح حول عقود التأمين وإعادة التأمين.

1. مقدمة

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 "عقود التأمين" في عام 2017 ليدخل في حيز النفاذ في 2021/1/1، وهو بديلاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 4 والذي يحمل نفس الاسم أيضاً.

بدأ المجلس مشروعه لوضع منهجية شاملة متوافقة فيما يتعلق بمحاسبة شركات التأمين في عام 1997 وأصدر في عام 2004 معيار التأمين المؤقت الخاص به، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4، للتعامل مع المشكلات المُلحة تمهيدًا لقيام الشركات المدرجة في أوروبا وغيرها بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بالرغم من التحسينات التي أدخلها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 على الإعتراف بعقود التأمين وقياسها ومتطلبات الإفصاح، إلا أن حقيقة قيامه بالسماح لشركات التأمين باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام المحلية يعني إمكانية التعامل مع عقود التأمين المتطابقة بشكل مختلف من جانب شركات التأمين المختلفة. ونتيجة لهذا، لا يمكن تقريباً إجراء مقارنة بين القوائم المالية لشركات التأمين.[1]

إن المعيار الجديد لديه القدرة على توفير مدخلات أكثر دقة وقدرة على المقارنة في الموازنات العامة لشركات التأمين والقدرة على تحقيق الأرباح بما يحسن من فهم المستثمر للقطاع، ويتفق معظم المحللون على أن معدل شفافية محاسبة شركات التأمين أكثر وضوحاً في هذا المعيار.

2. الهدف Objective

يضع هذا المعيار مبادئ الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود التأمين الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار. ويتمثل هدف المعيار في ضمان قيام المنشأة بتقديم المعلومات الملائمة التي تعبر بصدق عن تلك العقود. وتوفر هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية الأساس اللازم لتقييم أثر عقود التأمين تلك على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

3. النطاق Scope

يجب على المنشأة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) على:

أ. عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، التي تصدرها.

ب. عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

[1] تمهيد السوق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، http://www.ascasociety.org/News/key_news/2731.aspx

ج. عقود الإستثمار ذات ميزات المشاركة الإختيارية Discretionary Participation Features التي تصدرها، شريطة قيام المنشأة أيضاً بإصدار عقود التأمين.

لا يجوز للمنشأة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (17) على:

أ- الضمانات المقدمة من صانع أو متعامل أو تاجر تجزئة فيما يتصل ببيع سلعه أو خدماته إلى أحد العملاء (انظر معيار التقرير المالي الدولي رقم "15" الإيراد من العقود مع العملاء).

ب- أصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم 19" منافع الموظفين" والمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 2 "الدفع على أساس السهم") وإلتزامات منفعة التقاعد التي يتم التقرير عنها بواسطة خطط التقاعد محددة المنافع (انظر معيار المحاسبة الدولي 26 "التقرير من قبل خطط منافع التقاعد").

ج- الحقوق التعاقدية أو الإلتزامات التعاقدية المشروطة باستخدام بند غير مالي، أو بالحق في استخدامه، في المستقبل) مثل، بعض رسوم التراخيص ورسوم الإمتياز ودفعات الإيجار المتغيرة والبنود المشابهة (راجع المعايير IAS 38 ، IAS 15 ، و IAS 16).

د- ضمانات القيمة المتبقية المقدمة من صانع أو متعامل أو تاجر تجزئة وضمانات المستأجر للقيمة المتبقية عند دمجها في عقد إيجار (انظر IFRS 15 و IFRS 16).

هـ- عقود الضمان المالي، ما لم يكن المصدر قد أقر في السابق أنه يعتبر مثل هذه العقود صراحة عقود تأمين.

و- العوض المحتمل مستحق الدفع أو مستحق التحصيل ضمن اندماج الأعمال (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 3 "تجميع الأعمال").

ز- عقود التأمين التي تكون فيها المنشأة حامل الوثيقة، ما لم تكن تلك العقود عقود إعادة تأمين مُحتفظ بها.

4. تجميع عقود التأمين Combination of Insurance Contracts

يمكن لمجموعة أو سلسلة من عقود التأمين المبرمة مع الطرف الآخر المقابل نفسه أو طرف مقابل ذي صلة أن تحقق تهدف لتحقيق أثر تجاري عام، وبهدف إعداد تقرير عن جوهر مثل تلك العقود، قد يكون من الضروري التعامل مع مجموعة أو سلسلة العقود ككل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الحقوق أو الإلتزامات في عقد من العقود لا أثر لها سوى الإلغاء التام للحقوق أو الإلتزامات الواردة في عقد آخر مبرم في ذات الوقت مع نفس الطرف المقابل، فإن الأثر المجمع عندها هو عدم وجود أي حقوق أو إلتزامات.

5. فصل المكونات عن عقد التأمين

Separating Components from an Insurance Contract

أ- قد يحتوي عقد التأمين على مكون واحد أو أكثر، من شأنه أن يقع ضمن نطاق معيار آخر فيما لو كان عقداً منفصلاً. فمثلاً، قد يحتوي أحد عقود التأمين على مكون إستثمار أو مكون خدمة (أو كليهما). ويجب على المنشأة في هذه الحالة اتباع ما يلي لتحديد مكونات العقد والمحاسبة عنها:

- يجب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 لتحديد ما إذا كانت هناك مشتقة مدمجة يستلزم فصلها، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة في حالة وجودها.
- فصل أي مكون استثمار عن عقد التأمين المضيف A Host Insurance Contract في حالة، وفقط في حالة، كان ذلك المكون قابل للتميز بذاته.

6. مستوى تجميع عقود التأمين

Separating Components from an Insurance Contract

- يجب على المنشأة تحديد محافظ لعقود التأمين. وتضم المحفظة عقوداً تخضع لمخاطر متشابهة وتدار تلك المخاطر معاً. ومن المتوقع أن يكون للعقود التي تتعلق بنوع معين من منتجات التأمين مخاطر متشابهة ومن ثم يكون من المتوقع أن توجد هذه العقود في نفس المحفظة في حالة إدارتها معاً. ولن يتوقع أن يكون هناك **مخاطر متشابهة** للعقود المندرجة تحت أنواع منتجات مختلفة (على سبيل المثال، هناك اختلاف في مخاطر عقود الدفعات السنوية الثابتة ذات القسط الواحد مقارنة بمخاطر عقود التأمين على الحياة لأجل العادية) ومن ثم، سيكون من المتوقع أن توجد في محافظ مختلفة.
- يجب على المنشأة تقسيم محفظة عقود التأمين المصدرة بحد أدنى إلى:

أ- مجموعة للعقود المتوقع خسارتها (المثقلة بالأعباء Onerous) عند الإعتراف الأولي، إن وجدت.

ب-مجموعة للعقود التي لا توجد إحتمالية جوهرية عند الإعتراف الأولي لأن تصبح متوقعة الخسارة في وقت لاحق، إن وجدت.

ج- مجموعة لباقي العقود في المحفظة، إن وجدت.

7. الإعتراف Recognition

يجب على المنشأة الإعتراف بمجموعة لعقود التأمين التي تصدرها اعتباراً من اي من التواريخ (الآجال) التالية أيهما أسبق (أيهما يأتي اولاً):

أ. من بداية فترة التغطية الخاصة بمجموعة العقود.

ب.من تاريخ استحقاق أول دفعة من أي حامل وثيقة في المجموعة.

ج. من تاريخ تحول المجموعة إلى مجموعة من المتوقع خسارتها، بالنسبة لأي من مجموعات العقود التي من المتوقع خسارتها.

8. القياس عند الإعتراف الأولي Measurement on Initial Recognition

عند الإعتراف الأولي، يجب على المنشأة قياس مجموعة عقود التأمين بمجموع ما يلي:

أ. التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود، التي تتضمن جميع ما يلي:

- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.
- تسوية تبين أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وذلك بقدر عدم تضمين تلك المخاطر المالية في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلي. و
- تعديل المخاطر للتعويض عن المخاطر غير المالية.

ب.هامش الخدمة التعاقدي (Contractual Service Margin) يمثل هامش الخدمة التعاقدي في نهاية فترة التقرير الربح في مجموعة عقود التأمين الذي لم يتم الإعتراف به بعد في الربح أو الخسارة بسبب تعلقه بالخدمة المستقبلية التي سيتم تقديمها بموجب العقود الموجودة في المجموعة. أي يمثل الربح غير المكتسب الذي ستقوم المنشأة بالإعتراف به عندما تقدم الخدمات في المستقبل.

9. تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية Estimates of Future Cash Flows

يجب على المنشأة ان تدخل ضمن قياس مجموعة عقود التأمين جميع التدفقات النقدية المستقبلية ضمن حدود كل عقد في المجموعة، يجوز للمنشأة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بمستوى تجميع أعلى ثم تخصيص التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود الناتجة لمجموعات العقود المنفردة. ويجب أن يتحقق في تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

أ- أن تتضمن، بشكل غير متحيز، جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما حول مبالغ تلك التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وعدم تأكدها. وللقيام بذلك، يجب على المنشأة تقدير القيمة المتوقعة (أي المتوسط المرجح الإحتمال) لنطاق النتائج المحتملة بالكامل.

ب- أن تعكس وجهة نظر المنشأة، شريطة أن تكون التقديرات الخاصة بأي متغيرات سوقية ذات صلة متسقة مع أسعار السوق لتلك المتغيرات.

ج- يجب أن تظهر التقديرات أثر الظروف السائدة في تاريخ القياس، بما في ذلك الإفتراضات المتعلقة بالمستقبل في ذلك التاريخ.

د- أن تكون واضحة فيجب على المنشأة تقدير التعديل الخاص بالمخاطر غير المالية بشكل منفصل عن التقديرات الأخرى، كما يجب على المنشأة تقدير التدفقات النقدية بشكل منفصل عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية، ما لم يكن من الأفضل الجمع بين هذين التقديرين.

10. معدلات الخصم Discount Rates

يجب على المنشأة تعديل التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية لإظهار أثر القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بتلك التدفقات النقدية. ويجب أن تكون معدلات الخصم المطبقة على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الموضحة في البند رقم (9) السابق تستوفي المتطلبات التالية:

أ. أن تعكس القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص السيولة الخاصة بعقود التأمين.

ب. أن تكون متسقة مع أسعار السوق الحالية الممكن رصدها (إن وجدت) للأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التي تتفق خصائصها مع خصائص عقود التأمين، من حيث على سبيل المثال التوقيت والعملة والسيولة.

ج. أن تستبعد أثر العوامل التي تؤثر على مثل تلك الأسعار السوقية الممكن مشاهدتها Observable Market Prices، ولكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين.

11. تعديل المخاطر للتعويض عن المخاطر غير المالية
Risk Adjustment for Non-financial Risk

يجب على المنشأة تعديل التقدير الخاص بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لإظهار التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات النقدية والناشئة عن المخاطر غير المالية.

12. القياس اللاحق Subsequent Measurement

أولاً: يجب أن تكون القيمة الدفترية لأية مجموعة من مجموعات عقود التأمين في نهاية كل فترة تقرير هو مجموع:

أ- الإلتزام المتعلق بالتغطية المتبقية المكون من التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المتعلقة بالخدمة المستقبلية المخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ وهامش الخدمة التعاقدي للمجموعة في ذلك التاريخ.

ب- الإلتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة، المكون من التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود المرتبطة بالخدمة السابقة المخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ.

ثانياً: يجب على المنشأة الإعتراف بالدخل والمصروفات للتغيرات التالية في القيمة الدفترية الخاصة بالإلتزام المتعلق بالتغطية المتبقية The Liability for Remaining Coverage:

أ- إيراد التأمين للإنخفاض الحاصل في الإلتزام المتعلق بالتغطية المتبقية بسبب الخدمات المقدمة خلال الفترة.

ب-مصروفات خدمات التأمين للخسائر في مجموعات العقود التي من المتوقع خسارتها، والمبالغ المعكوسة لمثل تلك الخسائر.

ج- دخل أو مصروفات تمويل التأمين لأثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية.

ثالثاً: يجب على المنشأة إثبات الدخل والمصروفات للتغيرات التالية في القيمة الدفترية للإلتزام المتعلق بالمطالبات المتكبدة (التي حدثت خلال الفترة):

أ. مصروفات خدمات التأمين للزيادة الحاصلة في الإلتزام بسبب المطالبات والمصروفات – المتكبدة في الفترة، باستثناء أي مكونات إستثمار.

ب.مصروفات خدمات التأمين لأي تغيرات لاحقة في التدفقات النقدية عند الوفاء بالعقود فيما يتعلق بالمطالبات المتكبدة والمصروفات المتكبدة.

ج.دخل أو مصروفات تمويل التأمين لأثر القيمة الزمنية للنقود وأثر المخاطر المالية.

13. هامش الخدمة التعاقدي Contractual Service Margin

يمثل هامش الخدمة التعاقدي في نهاية الفترة المالية الربح في مجموعة عقود التأمين الذي لم يتم الإعتراف به بعد في الربح أو الخسارة بسبب تعلقه بالخدمة المستقبلية التي سيتم تقديمها بموجب العقود الموجودة في المجموعة.

14. العقود المثقلة بالأعباء (المتوقع خسارتها) Onerous Contracts

يكون عقد التأمين عقداً متوقعاً خسارته في تاريخ الإثبات الأولي إذا كان (مجموع التدفقات النقدية اللازمة للوفاء بالعقود المخصصة للعقد + أي تدفقات نقدية للاستحواذ على عقود التأمين تم إثباتها في السابق + أي تدفقات نقدية ناشئة عن العقد في تاريخ الإثبات الأولي) تشكل صافي تدفق نقدي صادر أو سالب. أي مجموع التدفقات الصادرة أقل من مجموع التدفقات الناجمة عن العقد ممثلة بالأقساط

التأمينية. ويجب على المنشأة وضع هذه العقود في مجموعة منفصلة عن العقود التي ليس من المتوقع خسارتها.

15. منهج تخصيص أقساط التأمين Premium Allocation Approach

يجوز للمنشأة تبسيط قياس مجموعة عقود التأمين باستخدام منهج تخصيص أقساط التأمين إذا توفر أحد الشرطين التاليين عند نشأة المجموعة:

أ- أن تتوقع المنشأة بشكل معقول أن مثل هذا التبسيط من شأنه أن يقدم قياساً للإلتزام المتعلق بالتغطية المتبقية للمجموعة لا يختلف جوهرياً عن القياس الذي كان سيتم التوصل له عملاً بالمتطلبات الواردة في البند رقم (8) آنفاً.

ب- أن تكون فترة التغطية لكل عقد في المجموعة (بما في ذلك التغطية الناشئة عن جميع أقساط التأمين ضمن حدود العقد) **سنة واحدة أو أقل.**

16. عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها Reinsurance Contracts Held

القياس Measurement

يجب على المنشأة استخدام افتراضات متسقة لقياس تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها وتقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة (مجموعات) عقود التأمين الأساس. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تضمّن في تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بمجموعة عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها أثر أي خطر من مخاطر عدم الأداء من جانب مصدر عقد إعادة التأمين، بما في ذلك آثار الضمان الرهني والخسائر الناشئة عن النزاعات.

17. عقود الإستثمار ذات ميزات المشاركة الإختيارية
Investment Contracts with Discretionary Participation Features

لا يحتوي عقد الإستثمار الذي به ميزات المشاركة الإختيارية على تحويل مخاطر التأمين المهمة. وبناءً عليه، يتم تعديل المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 والمتعلقة بعقود التأمين لتطبيقها على عقود الإستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية وفقاً لما يلي:

أ- يكون تاريخ الإعتراف الأولي في العقد هو تاريخ دخول المنشأة طرفاً في العقد.

ب- تم تعديل حدود العقد بحيث تكون التدفقات النقدية في حدود العقد إذا كانت ناتجة عن إلتزام جوهري للمنشأة بتسليم نقد في تاريخ حالي أو مستقبلي. ولا يقع على المنشأة أي إلتزام جوهري

بتسليم نقد إذا كانت تمتلك القدرة العملية على تحديد سعر للوعد أو المقابل بتسليم النقد وكان ذلك السعر يُظهر تماماً مبلغ النقد المتعهد به وما يرتبط به من مخاطر.

18. إلغاء الإثبات Derecognition

يجب على المنشأة إلغاء إثبات عقد التأمين فقط في حالة توفر واحدة مما يلي:

أ- انتهاء العقد، أي عند انقضاء الإلتزام المحدد في عقد التأمين أو

ب- الوفاء به أو

ج- إلغائه.

19. العرض في القوائم المالية

أولاً: العرض في قائمة المركز المالي

Presentation in the Statement of Financial Position

يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي المبلغ الدفتري لمجموعات:

أ- عقود التأمين المصدرة التي تعتبر أصولاً.

ب- عقود التأمين المصدرة التي تعتبر إلتزامات.

ج- عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها التي تعتبر أصولاً.

د- عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها التي تعتبر إلتزامات.

ثانياً: الإثبات والعرض في قائمة (قوائم الأداء المالي)

Recognition and presentation in the statement(s) of financial performance

يجب على المنشأة تقسيم المبالغ المثبتة في قائمة (قوائم الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر) المسماة قائمة (قوائم الأداء المالي) إلى ما يلي:

أ- نتيجة خدمات التأمين والتي تشمل إيراد التأمين ومصروفات خدمات التأمين.

ب- دخل أو مصروفات تمويل التأمين.

ويجب على المنشأة عرض دخل أو مصروفات عقود إعادة التأمين المُحتفظ بها بشكل منفصل عن مصروفات أو دخل عقود التأمين المصدرة.

20. الإفصاح Disclosure

- **يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية المتعلقة بما يلي:**

أ- المبالغ المثبتة في قوائمها المالية بشأن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17.

ب- الإجتهادات المهمة، والتغيرات الطارئة على تلك الإجتهادات، التي جرت عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17.

ج- طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17.

- **يجب على المنشأة تجميع المعلومات مع بعضها أو تقسيمها بحيث لا يتم التغطية على المعلومات المفيدة سواءً بإدراج كمية كبيرة من التفاصيل غير المهمة أو بالجمع بين بنود ذات خصائص مختلفة.**
- **هناك العديد من الإفصاحات التفصيلية واردة في هذا المعيار يمكن الإطلاع عليها من خلال نفس المعيار.**

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يجب على المنشأة إلغاء إثبات عقد التأمين فقط في حالة توفر واحدة مما يلي:**

أ- انتهاء العقد
ب- الوفاء به
ج- إلغائه
د- توفر واحدة مما سبق ذكره

2. **ويجب أن تكون معدلات الخصم المطبقة على تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية الموضحة في البند رقم (9) السابق تستوفي أي من المتطلبات التالية:**

أ- أن تعكس القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية وخصائص السيولة الخاصة بعقود التأمين
ب- أن تكون متسقة مع أسعار السوق الحالية الممكن رصدها (إن وجدت) للأدوات المالية ذات التدفقات النقدية التي تتفق خصائصها مع خصائص عقود التأمين، من حيث على سبيل المثال التوقيت والعملة والسيولة
ج- أن تستبعد أثر العوامل التي تؤثر على مثل تلك الأسعار السوقية الممكن مشاهدتها وَلكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين
د- جميع ما ذكر

3. **قد يحتوي أحد عقود التأمين على مكون إستثمار أو مكون خدمة (أو كليهما). ويجب على المنشأة في هذه الحالة اتباع ما يلي لتحديد مكونات العقد والمحاسبة عنها:**

أ- يجب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 لتحديد ما إذا كانت هناك مشتقة مدمجة يستلزم فصلها، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة في حالة وجودها
ب- يجب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 40 لتحديد ما إذا كانت هناك مشتقة مدمجة يستلزم فصلها، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة في حالة وجودها
ج- يجب تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 38 لتحديد ما إذا كانت هناك مشتقة مدمجة يستلزم فصلها، وكيفية المحاسبة عن تلك المشتقة في حالة وجودها
د- لا شي مما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	د	د	أ

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الرابع والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6)
الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
Exploration For and Evaluation of Mineral Resources

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6).
3. بيان بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل.
4. بيان المعالجة المحاسبية عند القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية).
5. توضيح طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز.
6. إستعراض أهم المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمُعترف بها كأصل؟
7. عرض أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6).

1. مقدمة[1]

يبين هذا المعيار الإطار العام لإعداد التقارير المالية لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة. ويعرض الإرشادات الأولية المحدودة حول محاسبة هذه الأنشطة إلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء مراجعة أكثر شمولية لمحاسبة الصناعات الإستخراجية. ويعدل المعيار تحديداً متطلبات المعايير الأخرى من أجل تقليل تشتت المنشآت في قطاع الصناعات الإستخراجية التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

وبصورة أكثر تحديداً، فإن هذا المعيار:

- يحدد النفقات التي تعتبر جزء من أصول الإستكشاف والتقييم.
- يقدم إعفاء لأصول الإستكشاف والتقييم من جزء من التسلسل الهرمي في معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الخاص بالمعايير التي يتوجب على المنشأة إستخدامها لصياغة سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على بند معين.
- يقتضي من المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم أن تعمل على تقييم هذه الأصول فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 وأن تقيس إنخفاض القيمة هذا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 "إنخفاض قيمة الأصول".
- يقتضي الإفصاحات التي تحدد وتوضح مبالغ البيانات المالية التي تنشأ من تقييم وإستكشاف الموارد المعدنية، بما في ذلك:
  - سياسات المنشأة المحاسبية المتعلقة بنفقات الإستكشاف والتقييم؛ و
  - مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناشئة عن إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية. وبشكل أكثر تحديداً، يهدف المعيار إلى:

أ. إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الإستكشاف والتقييم.

ب. إخضاع نفقات الإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم (6)، في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

[1] عباس ميرزا وجراهام هولت، المعايير الدولية للتقارير المالية، دليل وكتاب التنفيذ العملي، وايلي، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.

ج. بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف عن وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول مُعترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

3. نطاق المعيار Scope

1. يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الإستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية.
2. لا يتطرق المعيار لمجالات محاسبية أخرى تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.
3. لا يطبق المعيار على التكاليف التي تحدث:

أ- قبل استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، مثل النفقات التي يتم تكبدها قبل أن تكون المنشأة قد حصلت على الحقوق القانونية الستكشاف منطقة محددة.

ب- النفقات المدفوعة بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية.

4. التعريفات Definitions

أصول الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول Exploration and Evaluation Assets

هي تكاليف الإستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية والتي يتم تصنيفها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة .

مصاريف الإستكشاف والتقييم Exploration and Evaluation Expenditures

هي النفقات المتكبدة أثناء عمليات الإستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

الإستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية Exploration For and of Mineral Evaluation

البحث عن المصادر الطبيعية، وتشمل المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة بعد حصول المنشأة على حقوق التنقيب في منطقة معينة، وتتضمن هذه العملية تحديد الجدوى الفنية والإقتصادية لإستخراج الموارد الطبيعية.

5. الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية

أ. لا يحتوي هذا المعيار أية أحكام تتعلق بكيفية الإعتراف بتكاليف الإستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل، حيث أعطى للمنشأة الحرية في تطوير السياسة المحاسبية الملائمة. وعند تطوير المنشأة لسياستها المحاسبية، على المنشأة التي تعترف بتكاليف الإستكشاف والتقييم

كأصول تطبيق الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8). والتي تنص على أنه في حالة عدم وجود معيار محدد أو تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملائمة وموثوقة.

ب.تعفى المنشأة مؤقتاً من الإلتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و (12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الإعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس.

6. القياس عند الإعتراف Measurement at Recognition

أ. يتم قياس تكاليف الإستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة.

ب. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الإستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة بإتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل أن تأخذ بعين الإعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف وإستخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز).

فيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

1. تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of Right to Explore
2. تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية Topographical, Geological, Geochemical, and Geophysical Studies
3. تكاليف الحفر الإستكشافي Exploratory Drilling
4. تكاليف حفر الخنادق Trenching
5. تكاليف العينات Sampling
6. تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية Evaluating the Technical Feasibility and Commercial Viability of Extracting a Mineral Resource

ج. لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والإستكشاف)، ويتم إعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار رقم (38).

د. في حالة إلتزام المنشأة بترميم أو إزالة مخلفات عملية التنقيب والإستكشاف، يتم الإعتراف بذلك كمطلوبات من خلال إقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

7. القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ. بعد الإعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم المُعترف بها كأصل، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.

ب. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية، أو ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمةً.

ج. يتم تصنيف تكاليف التقييم والإستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لنوع الأصل. فمثلاً تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تكاليف معدات الحفر والمركبات تعتبر ملموسة، وتعتبر تكاليف إهتلاك أو استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس من تكاليف الأصل غير الملموس، أما الأصل نفسه الذي يتم إهتلاكه فهو أصل ملموس.

د. يتم التوقف عن إثبات تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج المصادر الطبيعية (النفط أو الغاز مثلاً). ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما إذا تدنت قيمتها والإعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.

8. التدني Impairment

أ. يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسملة من خلال تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى إحتمالية أن تزيد تكلفة الأصل (مخزون النفط مثلاً) عن مقدار القيمة القابلة للإسترداد Recoverable Amount ففي هذه الحالة يجب على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن خسارة التدني بوجب معيار المحاسبي الدولي رقم (36) المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول.

ب. يتم الإعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل.

ج. المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

1. إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.
2. وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق.
3. كميات المصادر الطبيعية المتوقع إستخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة.

4. إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع إستخراجه أقل من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

9. الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المُعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والإستكشاف عن المصادر الطبيعية. وهذا يتطلب ما يلي:

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الإعتراف بهذه التكاليف كأصول.
- مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة عن الإستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

10. المعالجة المحاسبية للنفط والغاز

بموجب (IFRS 6) من الممكن للمنشأة تطبيق الطرق المتبعة لدى شركات النفط والغاز في المعايير الأمريكية. حيث يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

1. طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method
2. طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وفق طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فإنه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والإستكشاف للآبار والمناجم الناجحة فقط. أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء غير المجدية إقتصادياً أو الفارغة (Dry Holes) فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للآبار أو المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة، مع العلم أن مركز التكلفة قد يكون مشاريع في دولة معينة أو مجموعة دول.

مثال (1)

بلغت تكاليف التنقيب لدى الشركة (س) وهي إحدى شركات النفط كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
1	منتج	2 مليون
2	منتج	4 مليون
3	فارغ	3 مليون

4	فارغ	2 مليون
5	فارغ	4 مليون
6	منتج	5 مليون
المجموع		**20 مليون**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

حل مثال (1)

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فإن مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

من حـ/ مخزون النفط	11,000,000	
حـ/ مصروف التنقيب والإستكشاف	9,000,000	
إلى حـ/ البنك		20,000,000

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط بإجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

من حـ/ مخزون النفط	20,000,000	
إلى حـ/ البنك		20,000,000

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **هل يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6) من المنشأة الإعتراف بنفقات الإستكشاف والتقييم على أنها أصول؟**

أ- نعم، ولكن فقط بمقدار قابلية إسترداد هذه النفقات في الفترات المستقبلية

ب- نعم، ولكن فقط بمقدار إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لإستخراج المورد الطبيعي ذي العلاقة

ج- نعم، ولكن فقط بالمقدار المطلوب وفق السياسة المحاسبية للمنشأة للإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم

د- لا، حيث يتم دائماً قيد هذه النفقات كمصاريف في حساب الربح أو الخسارة عند تكبدها

2. **إلتزام منشأة نفطية بإزالة أو ترميم مخلفات عملية الترميم، في المستقبل يتم الإعتراف بها كما يلي:**

أ- لا يتم الإعتراف بها إلا عند تكبدها وتسجل حينها كمصاريف

ب- يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف المتوقع تكبدها مستقبلاً

ج- يتم تخفيضها مباشرة من إيرادات بيع النفط

د- تسجل كبند ضمن حقوق الملكية

3. **يمكن المحاسبة عن النفط والغاز والموارد غير المتجددة بإستخدام الطريقة التالية:**

أ- التكاليف الكلية

ب- الجهود الناجحة

ج- (أ) أو (ب)

د- لا شيء مما ذكر

4. **واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء إختبار التدني لأصل تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب:**

أ- إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها

ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق

ج- كميات المصادر الطبيعية المتوقع إستخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات

د- إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع إستخراجه أكبر من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل

تجارية ومجدية ويتوقع إيقاف التنقيب في هذه المنطقة

5. أي من نماذج القياس التالية ينطبق على أصول الإستكشاف والتقييم بعد الإعتراف الأولي:

أ- نموذج التكلفة
ب- نموذج إعادة التقييم
ج- نموذج المبلغ القابل للإسترداد
د- إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم

6. أي من النفقات التالية لا يمكن أن تكون مؤهلة أبداً على أنها أصل إستكشاف وتقييم:

أ- النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية
ب- نفقات إستملاك حقوق الإستكشاف
ج- نفقات الحفر الإستكشاف
د- نفقات الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لإستخراج مورد طبيعي

التمرين الثاني:

بلغت تكاليف التنقيب لدى شل العالمية وهي إحدى شركات النفط العالمية كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
1	منتج	4 مليون
2	منتج	3 مليون
3	فارغ	1 مليون
4	فارغ	2 مليون

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6
الإجابة	ج	ب	ج	د	د	أ

إجابة التمرين الثاني:

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فإن مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

7,000,000		من حـ/ مخزون النفط
3,000,000		حـ/ مصروف التنقيب والإستكشاف
	10,000,000	إلى حـ/ البنك

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط بإجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

10,000,000		من حـ/ مخزون النفط
	10,000,000	إلى حـ/ البنك

محور: القطاعات المتخصصة

الفصل الخامس والعشرون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (14)

الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية

(الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيمياً)

Regulatory Deferral Accounts

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة".
2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار التقرير المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة".
3. توضيح للسياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.
4. بيان مدى التداخل بين معيار التقرير المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة" مع المعايير الأخرى.
5. بيان كيفية عرض أثر أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القوائم المالية.
6. عرض الإفصاحات التي يتطلبها التقرير المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة".

1. مقدمة

يعتبر معيار التقرير المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية) والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقاً (its previous GAAP).

ويتناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والافصاح لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات أسعار السلع والخدمات التي تقدمها منشآت الأعمال إلى العملاء في تلك القطاعات. حيث تقوم الجهات المشرفة (المنظمة) والتي تنظم عمل تلك القطاعات مثل قطاع النقل والاتصالات والطاقة وغيرها بتحديد أسعار بيع السلع والخدمات المقدمة للجمهور بموجب تشريعات تمنح الجهات المنظمة صلاحية تحديد الأسعار مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقتة ناتجة عن اختلاف أسس الإعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب التشريعات وقرارات الجهات المُنظمة وبين ما تتطلبه أسس الإعتراف لأغراض إعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية.

صدر هذا المعيار في شهر كانون ثاني /2014 ويبدأ سريان مفعوله على القوائم المالية المعدة لأول مرة بموجب المعايير الدولية (IFRS) للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1 وما بعد مع السماح بالتطبيق المبكر.

2. هدف المعيار Objective

الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلع أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع لتنظيم أسعار، بأسعار محددة تخضع لمتطلبات تنظيمية (بموجب تشريعات).

لتحقيق هذا الهدف، يتطلب المعيار:

أ- تغييرات محدودة في السياسات المحاسبية التي كانت مطبقة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة – بشكل عام في السابق على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، والتي تتعلق –بشكل رئيسي– بعرض هذه الحسابات.

ب- إفصاحات:

1-تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة والتي تنشأ عن تنظيم الأسعار.

2-تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية تم الإعتراف بها.

وتسمح متطلبات هذا المعيار للمنشأة التي تقع ضمن نطاقه بالاستمرار في المحاسبة عن أرصدة الحسابات المؤجلة الناتجة عن متطلبات تنظيمية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في

السابق عندما تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية، مع مراعاة التغييرات في قوائمها المالية المحدودة المشار إليها في الفقرتين (أ) و(ب) أعلاه.

3. نطاق المعيار Scope

- يسمح هذا المعيار دون إلزام للمنشأة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المعروضة لأول مرة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS إذا وفقط إذا كان لديها أنشطة يتم تحديد أسعارها قانونياً (تنظيمياً) وقامت بالإعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة سواء مدينة أو دائنة[1] في قوائمها المالية السابقة قبل تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.
- يجب على المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية للفترات اللاحقة إذا وفقط إذا كانت قد اعترفت، في أول قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية، بأرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.
- يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.

ويمكن القول أن هذا المعيار ينطبق فقط على المنشآت التي ستتبع المعايير الدولية لأول مرة وكانت تعترف سابقاً وبموجب معاييرها الوطنية أو المحلية بالحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة المركز المالي، أو إذا كانت قد اعترفت، في أول قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية حيث يسمح المعيار لتلك المنشآت بتطبيق المعيار دون إلزامها بذلك.

4. التعريفات الرئيسية Key Definition

أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي First IFRS Financial Statements

هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقارير المالية، بموجب نص صريح وغير متحفظ على الإلتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية.

المنشأة التي تطبق لأول مرة First-time Adopter

هي المنشأة التي تعرض أول قوائم مالية لها معدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.

[1] تسمى أرصدة لأن هناك خلاف على تسميتها كأصول أو إلتزامات مؤجلة لعدم انطباق التعريف الوارد في الإطار المفاهيمي للأصول والإلتزامات عليها بشكل واضح.

تنظيم (تحديد) الأسعار Rate Regulation

هو الإطار الذي يحكم تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل الجهات المنظمة مثل تحديد أسعار الاتصالات أو الكهرباء أو المحروقات أو السلع الأساسية من قبل الجهات المنظمة لعمل المنشآت المقدمة لتلك السلع أو الخدمات.

منظمو الأسعار Rate Regulator

هي الجهات التي لها صلاحية قانونية أو تشريعية بتحديد سعر أو نطاق سعري ملزم التطبيق على المنشآت في قطاع ما عند بيع السلعة أو تقديم الخدمات للعملاء. وقد يكون منظم السعر هو طرف ثالث أو طرف ذو علاقة أو الجهات المسيطرة على مجلس إدارة المنشأة إذا كان ذلك الطرف لديه صلاحية وواجب تحديد الأسعار بموجب الدولة أو القانون. مثل هيئة تنظيم قطاع الطاقة وقطاع الاتصالات.

رصيد الحسابات القانونية المؤجلة Regulatory Deferral Account Balance

وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيمياً وتمثل رصيد حساب مصروف أو دخل لم يعترف به كأصل أو إلتزام بموجب معايير محاسبية أخرى، ولكنه مؤهل ليكون حساباً مؤجلاً برصيد مدين أو دائن (أصل أو إلتزام) كونه ضمن أو متضمن (يؤخذ بالاعتبار) من قبل منظمي الأسعار Rate Regulator عند تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء من قبل المنشأة.

مثال (1)

من الأمثلة على أنواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية والتي ينشأ عنها أرصدة حسابات قانونية مؤجلة ما يلي:

- انحراف الحجم أو سعر المشتريات.
- تكاليف البحث المدفوعة على الطاقة النظيفة أو الخضراء Green Energy والتي لم يتم رسملتها ضمن الأصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) والتي سيتم استردادها لاحقاً من الجهات التنظيمية من خلال تعديل أسعار السلع والخدمات أو بأي طريقة أخرى.
- تكاليف إلغاء المشاريع البحثية القابلة للتعويض.
- تكاليف الأضرار الناجمة عن العواصف والقابلة للتعويض من خلال زيادة الأسعار على المنتجات أو السلع المقدمة للعملاء.

5. السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة
Accounting Policies for Regulatory Deferred Account Balances

- على المنشأة التي لديها أنشطة تخضع لتحديد الأسعار من جهات تنظيمية مثل هيئة التامين أو النقل أو الاتصالات أو غيرها وتقع ضمن نطاق هذا المعيار أو إذا إختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار (المنشآت التي تتبنى لأول مرة المعايير الدولية) تطبيق متطلبات الفقرتين 10 و 12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 المعنون "السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، حيث تنص الفقرة 10 من المعيار رقم (8) على أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي ينطبق على عملية أو حدث لدى المنشأة تقوم إدارة المنشأة باستخدام حكمها الشخصي في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تقدم معلومات ملائمة وموثوقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وبالتالي فقد تم إعفاء المنشأة من تطبيق الفقرة رقم 11 من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تنص على انه على إدارة المنشأة عند استخدام حكمها في تطوير سياسة محاسبية جديدة الرجوع إلى متطلبات مشابهة واردة في معايير أخرى والرجوع إلى التعريفات والمفاهيم الخاصة بالأصول والمطلوبات والدخل والمصروف الواردة في الإطار المفاهيمي.
- إن أثر الإعفاء المذكور سابقاً في تطبيق الفقرة (11) من معيار رقم (8) هو السماح للمنشآت بالاستمرار باتباع السياسات المحاسبية السابقة المتبعة بموجب المعايير الوطنية أو المعايير المطبقة مباشرة قبل تبنيها المعايير الدولية للتقارير المالية (Previous GAAP) عند تبني معايير التقرير المالي الدولية لأول مرة.

مثال (2)

قامت الشركة العربية بتبني معايير التقرير المالي الدولية لأول مرة اعتباراً من 2019/12/31 وقد كانت تتبع الشركة المعايير الوطنية الخاصة بها حيث كانت برسملة أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة للعمليات التالية:

- الإعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد مدين عندما يكون للمنشأة الحق إذا كان هناك زيادة فعليّة أو متوقعة في أسعار السلع والخدمات الخاضعة للتسعير من الجهة المنظمة لعملها في المستقبل لتغطية التكاليف المتكبدة خلال الفترة الحالية وسيتم تعويضها برفع أسعار السلع المباعة للعملاء في المستقبل.
- الإعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد دائن عندما يكون هناك قرار من الجهة المنظمة بتخفيض أسعار بيع السلع أو الخدمات المقدمة للعملاء في المستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلال الفترة الحالية ووجود فوائض ربح مقارنة بأسعار البيع العادية يعترف بها كإلتزام يطفأ في الفترات القادمة عند تخفيض الأسعار.

- الإعتراف بأصول أو إلتزامات قانونية مؤجلة مساوية لأية خسائر أو أرباح ناتجة عن بيع أو ايقاف أصل غير متداول PP&E واصل غير ملموس والمتوقع استرداد قيمته في المستقبل من خلال الأسعار المستقبلية.

الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية Continuation of Existing Accounting Policies

عند التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً – لها في السابق للإعتراف، والقياس والتدني لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء الإعتراف بها، باستثناء أي تغييرات يسمح بها بموجب الفقرة اللاحقة (التغيرات في السياسات المحاسبية). وبالرغم من ذلك، فإن عرض مثل هذه المبالغ يجب أن يلتزم بمتطلبات العرض الواردة بهذا المعيار.

التغيرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

- يجب على المنشأة عدم تغير سياستها المحاسبية من أجل البدء بالإعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.
- يسمح للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية للإعتراف والقياس والتدني وإلغاء الإعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة إذا أدى هذا التغيير إلى تقديم قوائم مالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الإقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية على أن لا تكون أقل موثوقية أو تقدم قوائم مالية أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة.

التداخل مع المعايير الأخرى Interaction with other Standards

1. **معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية IAS 10**

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية" حيث تؤخذ الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية بالإعتبار عند الإعتراف والقياس المحاسبي لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة لأنها حسابات تعتمد على التقديرات أي أن الأحداث اللاحقة الخاصة بها تعتبر أحداث لاحقة معدلة.

2. **معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" IAS 12**

يتم عرض الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل عن مجموع مبالغ الضرائب المؤجلة والتغيرات في أرصدة الضرائب المؤجلة يتم عرضها أيضاً بشكل منفصل عن مصروف الضريبة أو (دخل) الضريبة.

3. **معيار المحاسبة الدولي رقم (33) "حصة السهم الواحد من الأرباح" IAS 33**

على المنشآت التي تطبق معيار التقرير المالي رقم (14) عرض حصة السهم أساسية ومخفضة **إضافية** لا تتضمن أثر صافي التغيرات على أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

4. **معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول" IAS 36**

يتم إدراج أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القيمة المسجلة لوحدة توليد النقد ويتم معاملتها كأي أصول أو إلتزامات أخرى عند وجود خسارة تدني.

5. **معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال" IFRS 3**

يتم تطبيق السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة عند تطبيق طريقة الشراء (الحيازة) والتي تؤدي للإعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة لدى المنشأة الدامجة بغض النظر فيما إذا كانت المنشأة المندمجة تعترف بها أم لا تعترف.

6. **معيار التقرير المالي الدولي رقم (5) "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع IFRS 5**

لا يتم تطبيق متطلبات القياس الواردة في معيار التقرير المالي الدولي (5) على أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة. ويجب إجراء التعديلات على عرض المعلومات حول العمليات غير المستمرة ومجموعات التصرف الخاصة بتلك الأرصدة.

7. **معيار التقرير المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة رقم (28) "الإستثمارات في الشركات الزميلة" IFRS 10 , IAS 28**

يجب تطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة على القوائم المالية الموحدة وعند المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بطريقة حقوق الملكية، بالرغم من كون الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة لا تعترف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة في قوائمها المالية.

8. **معيار التقرير الماليم الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى" IFRS 12**

هناك افصاحات منفصلة لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة وصافي التغيرات التي تتم على تلك الأرصدة والمُعترف بها ضمن قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ويجب عرضها بموجب معيار التقرير المالي رقم 12.

العرض في القوائم المالية Presentation in Financial Statements

يجب عرض أثر أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية للمنشأة. ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عن السياسات السابقة المتبعة لدى المنشأة في عرض تلك الحسابات في ظل معايير المحاسبة المحلية المتبعة سابقاً Previous GAAP، وبناء على ذلك:

أ- على المنشأة عرض سطر منفصل في قائمة المركز المالي يظهر مجموع أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة **المدينة**. وكذلك مجموع أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة **الدائنة**.

ب- لا يتم تصنيف أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن البنود المتداولة أو غير المتداولة عند عرض قائمة المركز المالي وإنما يتم عرضها بشكل منفصل باستخدام مجموع فرعي لها Subtotal في جانب الأصول أو الإلتزامات.

ج- يتم عرض صافي التغيرات على أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر باستخدام مجموع فرعي مستقل لها أيضاً Subtotal.

الإفصاحات Disclosures

1. يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم طبيعة والمخاطر المرتبطة بتشريعات (تنظيم) الأسعار الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد) الأسعار وآلية تحديد تلك الأسعار والإفصاح عن تلك الأسعار. وكذلك آثار مخاطر وحالات عدم التأكد الخاصة باسترداد أو استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة.
2. الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية) بما في ذلك كيفية الإعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها من بداية المدة إلى نهاية المدة. وأية معدلات خصم استخدمت والأثر الضريبي لها وأية مبالغ لا يتوقع استردادها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **تنظيم (تحديد) الأسعار Rate Regulation هو:**

أ- الإطار الذي يحكم تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل الجهات المنظمة

ب- الإطار الذي يحكم تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل إدارة المنشأة

ج- الإطار الذي يحكم تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء بموجب قوى العرض والطلب

د- لا شيء مما ذكر

2. **فيما يلي أنواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية والتي ينشأ عنها أرصدة حسابات قانونية مؤجلة باستثناء:**

أ- انحراف الحجم أو سعر المشتريات

ب- تكاليف البحث المدفوعة على الطاقة النظيفة أو الخضراء Green Energy والتي لم يتم رسملتها ضمن الأصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) والتي سيتم استردادها لاحقاً من الجهات التنظيمية من خلال تعديل أسعار السلع والخدمات أو بأي طريقة أخرى

ج- تكاليف إلغاء المشاريع البحثية القابلة للتعويض

د- المصاريف الإدارية والبيعية

3. **يسمح للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية للإعتراف والقياس والتدني وإلغاء الإعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة إذا أدى هذا التغيير إلى:**

أ- تقديم قوائم مالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الإقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية على أن لا تكون أقل موثوقية

ب- تقدم قوائم مالية أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة

ج- تقدم معلومات قابلة للمقارنة

د- (أ + ب)

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	أ	د	د

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل السادس والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون

Inventories

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون".
3. تحديد البنود التي تدخل في إحتساب تكلفة المخزون.
4. استعراض البنود التي لا تعتبر جزء من تكلفة المخزون.
5. بيان أساليب قياس تكلفة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (2).
6. توضيح توقيت الإعتراف بالمخزون كمصروف.
7. بيان كيفية تقييم المخزون وفق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل.
8. شرح طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.
9. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

1. مقدمة

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة لدى العديد من الشركات. ويُعرّف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المعنون "المخزون": بأنه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمنشأة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات وبهذا المفهوم يشمل أيضاً المخزون عنصر مخزون الوقود (غاز أو بنزين وغيرها) لدى الشركات الصناعية. وعادةً ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من البضاعة الجاهزة واللوازم والمهمات، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر هي:

- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Materials.
- البضاعة تحت التشغيل (أي التي لم يستكمل إنتاجها حتى إنتهاء السنة المالية) Work In Process.
- البضاعة تامة الصنع Finished Goods.

كما أن لتقييم المخزون أثر مباشر في تحديد نتائج أعمال الشركة لذلك بيّن هذا المعيار كيفية تقييم المخزون بأنواعه المتعددة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون. إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في قائمة المركز المالي ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات بإستثناء:

أ. الأدوات المالية والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (32) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

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

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

أ. منتجي المنتجات الزراعية والحرجية، والإنتاج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات المتبعة في تلك الصناعة، عندها يعترف بالتغير بصافي القيمة القابلة للتحقق في حساب الأرباح والخسائر للفترة التي حدث بها التغير. على سبيل المثال، عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو يتم استخراج المعادن ويكون البيع مؤكداً بموجب عقد آجل أو ضمانة حكومية، أو عندما يوجد سوق نشطة وتكون مخاطر فشل البيع ضئيلة. ويُستثنى هذا المخزون من متطلبات القياس فقط وفق هذا المعيار.

ب. السماسرة ووسطاء بيع البضائع (هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص) الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة، حيث يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في حساب الأرباح والخسائر في فترة التغيير.

4. التعريفات Definitions

المخزون Inventories

هي الأصول التي تتصف بما يلي:

- يُحتفظ بها لغرض البيع في سياق النشاط العادي والطبيعي للأعمال.
- قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.
- على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق[1] Net Realizable Value (NRV)

هو سعر البيع المقدر في السياق النشاط العادي مطروحاً منه (التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع).

القيمة العادلة Fair Value

هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل إلتزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس[2].

---

[1] تشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحققه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال. أما القيمة العادلة فتعكس السعر الذي كانت ستتم به معاملة نظامية لبيع المخزون نفسه في السوق الرئيسة (أو السوق ذات المزايا الأفضل) لذلك المخزون بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. صافي القيمة القابلة للتحقق هي قيمة تحددها المنشأة، أما القيمة العادلة فهي ليست كذلك. وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون قد لا تساوي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

[2] راجع المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة".

5. مكونات تكلفة المخزون Cost of Inventories

تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع أو الاستخدام ووضعه في موقعه ووضعه الحاليين، وعليه فإن البنود التي تدخل في **إحتساب تكلفة المخزون** تتضمن ما يلي:

أ. **تكاليف شراء المخزون:** تشمل تكاليف شراء المخزون ثمن الشراء، ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للإسترداد من قبل المشروع من سلطات الضرائب)، ومصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تعزى مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات. أما الحسومات التجارية والرديات والبنود الأخرى المشابهة فتطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

ب. **تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة:** في الشركات الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام إلى بضاعة جاهزة أو شبه جاهزة للبيع. ويشمل هذا البند ما يلي:

ب/1- تضم تكاليف التحويل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن **التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة** هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبياً ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإهتلاك ومصاريف صيانة لمباني ومعدات المصنع وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج[3]. أما **التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة** فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبة مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

ب/2- يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على أساس الطاقة العادية للمنشأة (Normal Product Capacity). وتمثل الطاقة العادية الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخوذاً في الإعتبار فقدان الطاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن إستخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريب من الطاقة العادية.

وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعليّة عن الطاقة الإنتاجية العادية فإن الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته. أنظر مثال رقم (2) تالياً.

[3] أصول حق الاستخدام هي عقود الإيجار المرسملة بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) IFRS.

ب/3- إذا تعددت المنتجات المستخرجة من عملية إنتاج واحدة (المنتجات المشتركة) أو وجود منتج رئيسي ومنتج فرعي، أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن تحديدها وفصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات على أساس منطقي وثابت، ويمكن استخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.

في حالة وجود منتجات فرعية ذات أهمية نسبية غير مادية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحقق لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي.

ج. **التكاليف الأخرى:**

تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلعي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل إحضار المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمول المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

6. التكاليف التي لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون

Costs Excluded from the Cost of Inventories

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) هناك العديد من عناصر التكاليف لا تعتبر ضمن تكلفة المخزون، ويتم معالجتها ضمن المصاريف في بيان الدخل وتشمل:

- الكميات غير العادية من المواد التالفة (الفاقد)، أما التالف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
- تكاليف التخزين إلا إذا كانت هذه التكاليف أساسية في العملية الإنتاجية.
- المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في إحضار المخزون إلى وضعه وموقعه الحاليين.
- تكاليف البيع.
- تكاليف الإقتراض أو التمويل عند شراء المخزون بمدفوعات مؤجلة حيث تتكبد المنشأة تكاليف تمويل نتيجة تأجيل الدفع. وعلى سبيل المثال يعتبر **الفرق** بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، كمصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع.

  مع الإشارة هنا وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الإقتراض في تكلفة المخزون. والواردة ضمن معيار المحاسبه الدولي رقم (23)، تكاليف الإقتراض.
- فروقات أسعار الصرف الناجمة عند شراء المخزون بالعملة الأجنبية، حيث تعتبر فروقات العملة الأجنبية كربح أو خسارة فروقات عملة أجنبية.

7. تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية
Cost of Agricultural Produce Harvested from Biological Assets

بموجب معيار المحاسبة الدولي (41) "الزراعة" فإن عنصر المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة عند الحصاد مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع. وهذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار (IAS 2) بعد الحصاد.

مثال (1)

تقوم شركة بلادنا التجارية بشراء قوارب الصيد من البلدان المختلفة وتصدرها إلى دول جنوب شرق آسيا. وقد تكبدت الشركة المبالغ التالية خلال عام 2022:

1. تكلفة المشتريات (إستناداً إلى فواتير الموردين).
2. الخصومات التجارية على المشتريات.
3. رسوم الإستيراد.
4. شحن وتأمين المشتريات.
5. تكاليف مناولة أخرى تتعلق بالواردات.
6. رواتب دائرة المحاسبة.
7. عمولة السمسرة مستحقة الدفع للوكلاء المستخدمين مقابل ترتيب عمليات الإستيراد.
8. عمولة المبيعات مستحقة الدفع لوكلاء المبيعات.
9. تكاليف ضمانة ما بعد البيع.

المطلوب: تطلب شركة بلادنا التجارية رأيك حول التكاليف التي يُسمح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) تضمينها في تكلفة المخزون.

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي (2) تعتبر البنود ذوات الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 و7 في تكلفة المخزون. أما رواتب دائرة المحاسبة وعمولة المبيعات وتكاليف ضمانة ما بعد البيع فهي لا تعتبر تكلفة مخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي (2) وعليه فلا تعتبر جزء من تكلفة المخزون.

مثال (2)

خلال شهر تموز 2021 بدأت الشركة الوطنية بإنتاج الأمر الإنتاجي رقم (55) وقد بلغت تكلفة المواد المباشرة له 5000 دينار وساعات العمل المستخدمة لإتمامه 10,000 ساعة عمل مباشر، ويتم تحميل تكاليف الصنع على أساس ساعات العمل وكانت تكاليف التحويل لعام 2021 عند مستوى الطاقة الإنتاجية العادية البالغة 100,000 ساعة عمل كما يلي:

- أجور مباشرة (قسم الإنتاج) 40,000 دينار
- تكاليف صنع إضافية متغيرة 10,000 دينار
- تكاليف صنع إضافية ثابتة 30,000 دينار

المطلوب: إحسب إجمالي التكاليف للأمر الإنتاجي رقم (55) بإفتراض:

أ- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125,000 ساعة عمل.

ب-مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80,000 ساعة عمل.

حل مثال (2)

أ- مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125,000 ساعة عمل:

بما أن مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 125,000 ساعة عمل وهو أكبر من مستوى الطاقة الإنتاجية العادية 100,000 ساعة، فإن حصة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة سوف تنخفض. وسيتم إحتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:

إجمالي التكاليف = 5000 مواد مباشرة

3200 + أجور مباشرة (40,000 ÷ 125,000 ساعة)*10,000 ساعة

800 + تكاليف الصنع الإضافية المتغيرة (10,000 ÷ 125,000)*10,000 ساعة

2400 + تكاليف الصنع الإضافية الثابتة (30,000 ÷ 125,000)*10,000 ساعة

11,400 دينار المجموع

ب-مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80,000 ساعة عمل:

بما أن مستوى الطاقة الإنتاجية الفعليّة 80,000 ساعة عمل وهو أقل من مستوى الطاقة الإنتاجية العادية 100,000 ساعة، فإن التكاليف المتغيرة كالأجور المباشرة وتكاليف الصنع الإضافية المتغيرة يتم تحميلها على أساس الطاقة الفعليّة أي بمقدار التكاليف الفعليّة. أما تكاليف الإنتاج الثابتة التي يتم تخصيصها للوحدات المنتجة يجب أن لا تزيد نتيجة لإنخفاض الطاقة بالإنتاجية الفعليّة (وجود طاقة عاطلة)، أي يتم تحميل التكاليف الثابتة على أساس الطاقة الإنتاجية العادية البالغة 100,000 دينار. وسيتم إحتساب تكلفة الأمر الإنتاجي رقم (55) كما يلي:

إجمالي التكاليف = 5000 مواد مباشرة

5000 + أجور مباشرة (40,000 ÷ 80,000 ساعة)*10,000 ساعة

1250 + تكاليف الصنع الإضافية المتغيرة (10,000 ÷ 80,000)*10,000 ساعة

3000 + تكاليف الصنع الإضافية الثابتة (30,000 ÷ 100,000)*10,000 ساعة

14,250 دينار المجموع

أو معدل التحميل لتكاليف التحويل= 40,000 + 10,000+(30,000 *80%)÷ 80,000 ساعة
=0.925 دينار / ساعة.

إجمالي التكاليف = المواد المباشرة + تكاليف التحويل
= 5000 + (0.925 × 10,000 ساعة)
= 14,250 دينار

8. أساليب قياس تكلفة المخزون Techniques for the Measurement of Cost

هناك ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون يمكن إستخدامها بموجب هذا المعيار وهي:

أ- **التكلفة الفعليّة** المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.

ب- **التكاليف المعيارية** The Standard Cost Method حيث سمح المعيار باستخدامها. و تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناءً على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة. وتأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة. وهذه يتم مراجعتها بإنتظام، وإن لزم، تعدل في ضوء الظروف الحالية.

ج- **طريقة التجزئة** Retail Method، وتستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي يوجد لديها مخزون يتكون من أعداد كبيرة وبنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة والتي يكون من غير العملي أن تُستخدم لها طرق أخرى لتحديد التكلفة، حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون. وتستخدم غالباً نسبة متوسطة لكل قسم تجزئة.

وإشترط المعيار استخدام أسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على أن يعطيا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعليّة.

مثال (3)

بتاريخ 2020/6/29 تعرضت مخازن محلات الأمان إلى عملية سرقة، ويتم إتباع نظام الجرد الدوري لدى المنشأة، وقد توفرت إليك المعلومات التالية:

أ. تم تقدير مخزون بداية الشهر بسعر التكلفة 24,000 دينار وبالأسعار الجارية 40,000 دينار.

ب.تم تقدير قيمة المشتريات خلال الشهر بسعر التكلفة 60,000 دينار وبالأسعار الجارية 80,000 دينار.

ج. صافي المبيعات خلال الشهر 90,000 دينار.

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة (نهاية الشهر) بطريقة أسعار التجزئة.

حل مثال (3)

يتم إحتساب تكلفة مخزون آخر المدة من خلال الجدول التالي:

البيان	بسعر التكلفة	بسعر البيع
مخزون أول المدة	24,000	40,000
المشتريات خلال المدة	60,000	80,000
البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر	84,000	120,000
صافي المبيعات		90,000
مخزون آخر المدة		؟؟؟؟؟

وفق الأسعار السوقية الجارية لكل من مخزون أول المدة والمشتريات ومخزون آخر المدة فإن تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات – بضاعة آخر المدة

90,000 = 80,000 + 40,000 – س

س= 30,000 دينار.

يجب هنا ملاحظة أن مجمل الربح تم إفتراضه يساوي (صفر) كون قيم مخزون أول المدة والمشتريات وبضاعة آخر المدة معبر عنها بسعر السوق وليس التكلفة، أي أن المبيعات مساوية لتكلفة المبيعات.

نسبة التكلفة إلى سعر البيع = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

قيمة البضاعة المتاحة للبيع بأسعار التجزئة

وبما أن نسبة التكلفة إلى سعر البيع = 84,000 / 120,000 = 70%

قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = 30,000 ×70%

= 21,000 دينار

9. طرق تحديد تكلفة المخزون Cost Formulas

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

أ. طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي) Specific Identification

يتوجب إستخدام طريقة التمييز المحدد لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة ولا يوجد تداخل في إستعمال المخزون بين المنتجات المختلفة. وعندما لا يمكن إستخدام طريقة التمييز المحدد يتم إستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح والتي تسمى الطرق

الإفتراضية لتحديد تكلفة المخزون. في حين لم يسمح المعيار بإستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً والتي كان يسمح بإستخدامها قبل العام 2003 وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الإتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً First-In, First-Out (FIFO)

تقوم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على مفهوم أن المخزون الذي يتم شرائه أو تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه أولاً.

ج. طريقة المتوسط المرجح Weighted Average (WA)

تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة إحتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة، أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة.

ويجب إستخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال إستخدامها. إلا أنه يمكن إستخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة. لا يجوز إستخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى أو اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون.

10. أنظمة جرد المخزون: نظام الجرد الدوري Periodic Inventory System ونظام الجرد المستمر Perpetual Inventory System

تختلف المحاسبة عن عمليات المخزون من شراء وبيع ومردودات والعمليات الأخرى بإختلاف الطريقة أو النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، وفيما إذا كان نظام الجرد الدوري أو نظام الجرد المستمر، وحيث أن هناك نظامان مقبولان بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) للمحاسبة عن المخزون هما: **طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري**، فإن الطريقة الأولى تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون على بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد.

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

مثال (4)

تستخدم شركة النديم نظام الجرد الدوري للمخزون وفيما يلي تفصيل المشتريات خلال عام 2021:

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة 2021/1/1	100	4	400
مشتريات في 2021/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2021/8/24	600	7	4200
مشتريات في 2021/10/18	500	8	4000
الوحدات المتاحة للبيع	**1600 وحدة**		**10,600 دينار**

فإذا علمت أن عدد الوحدات المباعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 14 دينار للوحدة. وبلغت مصروفات التشغيل 5000 دينار.

المطلوب:

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

أ. طريقة التمييز (حيث أن بضاعة آخر المدة كانت تتكون مما يلي):

- 300 وحدة من مشتريات 4/1. و
- 300 وحدة من مشتريات 10/18.

ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

ج. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً[4].

د. طريقة المتوسط المرجح.

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد مجمل الربح.

حل مثال (4)

1. عدد وحدات آخر المدة = عدد الوحدات المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة

= 1600 – 1000

= **600 وحدة**.

2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ. **طريقة التمييز العيني أو المحدد (Specific Identification)** وحيث أن وحدات آخر المدة تبلغ 600 وحدة فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز على النحو التالي:

[4] هذه الطريقة ملغاة كما ذكرنا سابقاً .

البيان	الكمية	تكلفة الشراء	المجموع
مشتريات في 2021/4/1	300	5	1500
مشتريات في 2021/10/18	300	8	2400
وحدات مخزون آخر المدة وتكلفتها	**600 وحدة**		**3900 دينار**

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

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

= 10,600 – 3900

= **6700 دينار.**

أما مجمل الربح = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14× 1000) – 6700 = **7300 دينار.**

ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً: First-in, First-out (FIFO)

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات المشتراة أخيراً أي 100 وحدة من مشتريات 8/24 و 500 وحدة من مشتريات 10/18. أي أن وحدات آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2021/8/24	100	7	700
مشتريات في 2021/10/18	500	8	4000
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**600 وحدة**		**4700 دينار**

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

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

= 10,600 – 4700

= **5900 دينار.**

أو مباشرة من الجدول = (100× 4) +(400× 5) +(500× 7) = **5900 دينار.**

أما مجمل الربح = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14×1000) – 5900

= **8100 دينار.**

يتبين مما سبق أن طريقة (FIFO) تؤدي خلال فترات التضخم الإقتصادي إلى إرتفاع تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي إنخفاض تكلفة البضاعة المباعة المحسوبة الأمر الذي ينتج عنه إرتفاع في رقم مجمل الربح، وبما يفيد أنها أقرب إلى التكلفة الإستبدالية من الطرق الأخرى. أما خلال فترات الإنكماش الإقتصادي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى نتائج معاكسة حيث أن الأسعار تكون بإتجاه الهبوط وتكون أحدث الصفقات هي الأقل تكلفة، مما يؤدي إلى إنخفاض تكلفة بضاعة آخر المدة وبالتالي إرتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إنخفاض رقم مجمل الربح.

ج. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: Last-in, First-out (LIFO) –**طريقة ملغاة**–.

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات الأقدم ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد آخيراً صادر أولاً LIFO على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة 2021/1/1	100	4	400
مشتريات في 2021/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2021/5/1	100	7	700
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**600 وحدة**		**3100 دينار**

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

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

= 10,600 – 3100

= **7500 دينار**.

أو من الجدول مباشرة = (8×500) + (7×500) = **7500 دينار**.

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

= (14×1000) – 7500 = 6500 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 6500 – 5000

= **1500 دينار**.

د. طريقة المتوسط المرجح Weighted Average (WA)

وهو معدل تكلفة الوحدة المرجح والمحسوب كما يلي:

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

عدد الوحدات المتاحة للبيع

وطبقاً لبيانات الحالة العملية السابقة فإن المتوسط المرجح يساوي:

$$= \frac{10,600}{1600}$$

= 6.625 دينار / وحدة.

وعليه فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

تكلفة بضاعة آخر المدة = عدد وحدات آخر المدة × المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة

$$= 600 \times 6.625$$

= 3975 دينار.

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

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

$$= 10,600 - 3975$$

= 6625 دينار.

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

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

$$= 1000 \times 6.625$$

= 6625 دينار.

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة

$$= 6625 - (14 \times 1000)$$

= 7375 دينار.

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح مناسبة إذا كان هناك تقلبات أسعار البضاعة خلال الفترة المالية وأن المخزون بطبيعته متجانس وممزوج مثل المواد الخام السائلة التي توضع في آبار مثل مخزونات البنزين والسولار وغيرها. وغالباً ما يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى إظهار قيمة المخزون ومجمل الربح بقيمة مقبولة حيث أن تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة يتأثران بكافة أسعار الشراء خلال الفترة. ويشار هنا إلى أنه عند استخدام نظام الجرد المستمر فإن هذه الطريقة تسمى طريقة المتوسط المتحرك Moving Average.

مثال (5)

فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة المشرق الدولية خلال شهر أيلول/2020 والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون:

رصيد أول المدة 2020/9/1 هناك 100 وحدة بتكلفة 3 دنانير للوحدة.

في 2020/9/5 مشتريات 80 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.

في 2020/9/11 مبيعات 140 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.

في 2020/9/23 مشتريات 70 وحدة بتكلفة 7 دنانير للوحدة.

المطلوب:

1- إحسب عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها.

2- إحسب عدد وحدات آخر المدة وتكلفة تلك الوحدات، وإحسب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام:

أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

ب- طريقة المتوسط (المتوسط المتحرك) Moving Average.

حل مثال (5)

إن عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها متساوية في ظل جميع الطرق دائماً وكما يلي:

1. عدد الوحدات المتاحة للبيع = عدد وحدات أول المدة + عدد الوحدات المشتراة

= 100 + 150

= 250 وحدة.

تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = تكلفة وحدات أول المدة + صافي المشتريات

= 300 + (320+490)

= 1110 دينار.

2. عدد وحدات آخر المدة وتكلفة وحدات آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة:

للإجابة عن الأسئلة السابقة يمكن إعداد بطاقة الصنف والتي تبين تفاصيل العمليات التي تمت وكما يلي:

أ. **باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):**

بطاقة الصنف باستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر (جدول 1)

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	-	-	-	-	-	-	100	3	300

9/5 شراء	80	4	320	-	-	-	100 80 180	3 4	300 320 620
9/11 بيع	-	-	-	300 160 460	3 4	100 40 140	40 وحدة	4	160 دينار
9/23 شراء	70	7	490				40 70 110 وحدة	4 7	160 490 650 دينار

يبين الجدول رقم (1) السابق بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب ما يلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة
- تكلفة وحدات آخر المدة = (40 ×4) +(70 ×7)
  = 650 دينار.
- تكلفة البضاعة المباعة = (100×3) + (40 ×4)
  = 460 دينار.

ب.باستخدام طريقة الوارد المتوسط المتحرك (MA).

يبين الجدول رقم (2) التالي بطاقة الصنف وفق طريقة المتوسط المتحرك (MA)، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب ما يلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة.
- تكلفة وحدات آخر المدة = 110 × 5.705
  = 627.6 دينار.
- تكلفة البضاعة المباعة = 140 × 3.4444 = 482.4 دينار.

بطاقة الصنف باستخدام طريقة المتوسط المتحركA. M ونظام الجرد المستمر (جدول 2)

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	-	-	-	-	-	-	100	3	300
9/5 شراء	80	4	320	-	-	-	100 80 180	3 4 ***3.44***	300 320 *620*

9/11 بيع	-	-	-	140	3.44	482.4	40 وحدة	3.44	137.7 دينار
9/23 شراء	70	7	490				40 70 110 وحدة	3.44 7 ***5.705***	137.7 490 627.6 دينار

ملاحظات على الحل:

1. يلاحظ من المثال رقم (2) أن جميع الطرق المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون تعطي نفس القيمة لعدد الوحدات المتاحة للبيع (250) وحدة ولتكلفة الوحدات المتاحة للبيع البالغة (1110) دينار.
2. عند تطبيق طريقة المتوسط نجد أن المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة يتغير بعد كل عملية شراء لذلك تسمى بطريقة المتوسط المتحرك في ظل نظام الجرد المستمر.
3. لاحظ أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = تكلفة البضاعة المباعة + تكلفة المخزون

الطريقة	تكلفة البضاعة المباعة (أ)	تكلفة المخزون (ب)	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (أ) + (ب)
FIFO	460	650	1110
M.A	482.4	627.6	1110

ويشار هنا إلى أن مردودات المشتريات تعالج في بطاقة الصنف كتخفيض للوارد ومردودات المبيعات كتخفيض للصادر.

11. تقييم المخزون Inventories Valuation

قد يكون من غير الممكن إسترداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن إسترداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام الصنع أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام البيع. إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع تحقيقها من بيعه أو إستخدامه.

عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value) أيهما أقل، وعند إنخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الإعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويُعترف به في حساب الأرباح والخسائر.

صافي القيمة القابلة للتحقيق Net Realizable Value

صافي القيمة القابلة للتحقيق هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون (إذا كان غير مكتمل التصنيع) والتكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع.

يتم تطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق بناءً على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة، إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في قطاع تشغيلي محددة. أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادةً بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعامل كل خدمة كبند مستقل.

ويجب مراعاة ما يلي:

- يتم في العادة تخفيض قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق على أساس كل مادة على حدة وأحياناً يكون من الملائم دمج المواد أو الأصناف المتشابهة في مجموعات، ومن غير المناسب تخفيض قيمة المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل البضاعة الجاهزة، أو كافة أنواع المخزون في صناعة أو منطقة جغرافية محددة.
- عند وجود بضاعة مباعة بموجب عقود تحدد القيمة القابلة للتحقق للبضاعة المتعاقد على بيعها وفق سعر التعاقد، أما البضاعة الأخرى فتحدد وفق أسعار البيع العامة. وتعالج الخسائر الطارئة على عقود البيع بموجب معيار المحاسبه الدولي رقم (37)، المخصصات والإلتزامات والموجودات المحتملة.
- لا يتم تخفيض قيمة مخزون المواد الخام والمهمات المحتفظ بها لغرض إنتاج المخزون إذا كان من المتوقع إن تباع البضاعة الجاهزة التي ستستخدم هذه المواد والمهمات بسعر التكلفة أو أعلى منه. ولكن إذا أشار انخفاض سعر المواد الأولية على أن صافي القابلة للتحقق سوف تقل عن تكلفة البضاعة الجاهزة فيتم تخفيض قيمة مخزون المواد الخام إلى القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالة قد تكون تكلفة استبدال المواد الخام The Replacement Cost أفضل قياس متاح لتحديد صافي قيمتها القابلة للتحقق.

مثال (6)

في 2021/12/31 كان لدى شركة البراء مخزون تكلفته 77,000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للبضاعة 70,000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 2000 دينار.

المطلوب: احسب صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومبلغ خسارة الإنخفاض في المخزون. واعداد قيد اليومية لإثبات الإنخفاض في قيمة المخزون.

حل مثال (6)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 70,000 – 2000 = 68,000 دينار.

أما خسارة الإنخفاض في المخزون فتبلغ 9000 دينار (77,000 – 68,000).

2. قيد اليومية لإثبات الإنخفاض في قيمة البضاعة:

9000	من حـ/ تكلفة المبيعات أو مصروف هبوط البضاعة إلى حـ/ بضاعة آخر المدة أو مخصص هبوط المخزون	9000	2021/12/31

ويلاحظ أن الإنخفاض في قيمة المخزون والبالغة 9000 دينار يتم لتكلفة المبيعات[5] أو إثباتها في حساب مستقل هو خسارة إنخفاض البضاعة والذي يقفل بقائمة الدخل. لم يحدد هذا المعيار الحساب اللازم استخدامه لمعالجة الإنخفاض في قيمة البضاعة.

مثال (7) تقييم المخزون في حالة تعدد السلع

تبيع الشركة العربية اثاث واجهزة كهربائية وفي 2022/12/31 توفرت المعلومات التالية:

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV)	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
أثاث	9000	12,500	**9000**
أجهزة كهربائية	7000	6000	**6000**
المجموع	16,000	18,500	**15,000**

يلاحظ ان هناك هبوط بمقدار 1000 دينار (16,000–15,000)

في هذه الحالة نجد أن الشركة تتعامل بأكثر من صنف وبالتالي يتم تطبيق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق لكل صنف (فئة صنف). وبالتالي فإن خسائر هبوط أسعار المخزون هي 1000 دينار للأجهزة الكهربائية أما الأثاث فلا يوجد في في القيمة السوقيه له حيث أن صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من التكلفة، وعليه فإن إجمالي هبوط أسعار المخزون هو 1000 دينار (15,000–16,000) . وسيظهر المخزون بالميزانية برصيد صافي 15,000 دينار (16,000 – 1000).

12. الإعتراف بالمخزون كمصروف Recognition as an Expense

عند بيع المخزون يتم الإعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به. ويجب الإعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق

[5] See KPMG,Insights into IFRS , 6th editions, 3.8.440.70

وجميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به في الفترة التي حصل فيها الإرتفاع (إستعادة التخفيض)، حيث يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كمكاسب عن طريق **تخفيض تكلفة البضاعة المباعة**.

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

13. متطلبات الإفصاح Disclosure

يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي بموجب متطلبات المعيار رقم (2):

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة تحديد تكلفة المخزون.
- القيمة الإجمالية الدفترية المسجلة للمخزون والقيمة الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- القيمة المدرجة (الدفترية) للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من التكلفة.
- مقدار المخزون المُعترف به كمصروف خلال الفترة.
- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المُعترف به كمصروف خلال الفترة.
- أي مبلغ يمثل إستعادة تخفيض المخزون والذي تم الإعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المُعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس (إستعادة التخفيض).
- الظروف التي تتطلب عكس (إستعادة) تخفيض قيمة المخزون.
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات.
- إن المعلومات حول القيم التي تظهر بها التصنيفات المختلفة للمخزون والتغيرات في قيم هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وتتكون التصنيفات الشائعة من هذا المخزون من البضائع، ولوازم الإنتاج والمواد الأولية، والإنتاج تحت التصنيع، والبضائع الجاهزة. أما مخزون مقدم الخدمة فيمكن وصفة بأنه عمل قيد الإنجاز.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم تقييم "مخزون بضاعة آخر المدة" وإظهارها في الميزانية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:**

أ- بالتكلفة
ب- بصافي القيمة القابلة للتحقق
ج- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
د- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أكبر

2. **فيما يلي بيانات حول مخزون آخر المدة لدى الشركة الكبرى:**

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
الأجهزة الكهربائية	10,000	8000 دينار
الأدوات المنزلية	15,000	20,000 دينار

إن مجموع بضاعة آخر المدة ستظهر بالصافي في قائمة المركز المالي كما يلي:

أ- 25,000 دينار
ب- 23,000 دينار
ج- 30,000 دينار
د- 28,000 دينار

3. **واحدة من التكاليف التالية تعتبر ضمن تكاليف المخزون وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون:**

أ- التالف غير العادي
ب- فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن الحصول على المخزون الذي تم شرائه بالعملة الأجنبية
ج- التالف العادي
د- المصاريف البيعية

4. **يستخدم سوبرماركت طريقة التجزئة في تقدير قيمة المخزون من البضاعة. توفر لك المعلومات التالية في 2022/12/31 "(بآلاف الدنانير):**

البيان	بالتكلفة	بسعر التجزئة
مخزون أول المدة	300	600
قيمة المشتريات	600	900
صافي المبيعات		1200

إن القيمة المقدرة لمخزون آخر المدة:

أ- 180 دينار ب- 720 دينار

ج- 300 دينار د- 500 دينار

5. تقوم شركة الحق بتصنيع وبيع المغلفات الورقية، تم تضمين بضاعة المغلفات في مخزون 2020/12/31 بتكلفة 60 دينار لكل رزمة. وخلال التدقيق النهائي، لاحظ المدققون أن سعر البيع اللاحق للمخزون بتاريخ 17 /2021/1 بلغ 52 دينار لكل رزمة. علاوة على ذلك، كشفت الإستفسارات أنه خلال إجراء الجرد الفعلي أدى تسرب الماء إلى إلحاق أضرار بالورق والغراء.

وعليه، أنفقت الشركة في الأسبوع التالي ما مجموعه 10 دنانير لكل رزمة لإصلاح المغلفات وإعادة لصقها. تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق وإنخفاض قيمة (خسائر) المخزون ما يلي:

أ- 42 دينار و 8 دينار على التوالي ب- 42 دينار و 18 دينار على التوالي

ج- 50 دينار و 18 دينار على التوالي د- 60 دينار و 10 دينار على التوالي

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

أ- الوارد أولاً صادر أولاً ب- المتوسط المرجح

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

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

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

ج- يتم طرحه من تكلفة المخزون في حال الجرد المستمر فقط د- يعتبر جزء من تكلفة الإنتاج

(الأسئلة من (8 – 10) من أسئلة إمتحانات الـ JCPA)

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

أ- البضاعة تظهر بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل ب- تشمل كلفة البضاعة كلفة الشراء وكلفة التحويل والتكاليف الأخرى المتعلقة بإعداد البضاعة لوضعها الحالي بما في ذلك فروقات العملة الأجنبية

ج- يتم تحديد الكلفة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أو على أساس المعدل الموزون

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

9. تبيع شركة الهادي بضائعها بربح إجمالي بنسبة 30% من المبيعات. فيما يلي بعض الأرقام المتعلقة بعمليات الشركة خلال الستة شهور المنتهية بتاريخ 2020/6/30:

المبيعات	**200,000 دينار**
المخزون أول المدة	**50,000 دينار**
المشتريات	**130,000 دينار**

بتاريخ 2020/6/30، إحترق جميع المخزون، إن التكلفة المقدرة للمخزون المحترق كانت:

أ- 120,000 دينار

ب- 70,000 دينار

ج- 40,000 دينار

د- 20,000 دينار

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

أ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لن تتغير

ب- عدد وحدات المخزون لن تتغير

ج- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ستنخفض

د- مجمل الربح سينخفض

التمرين الثاني:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة لدى شركة السلاسل خلال شهر تموز /2011:

التاريخ	عدد الوحدات	سعر الوحدة	إجمالي التكلفة
بضاعة أول المدة	100	4	400
7/5	400	6	2400
7/10	200	7	1400
7/16	300	10	3000
7/28	500	12	6000
المجموع	**1500**		**13,200**

وعند الجرد يتبين أن هناك 600 وحدة غير مباعة في نهاية شهر تموز 2011.

المطلوب: تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة، وتكلفة المبيعات وفقاً للطرق التالية:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)
3. طريقة المتوسط المرجح (WA)

التمرين الثالث:

تتبع الشركة المهنية نظام الجرد المستمر للمحاسبة عن المخزون وفيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة خلال شهر نيسان /2021:

- رصيد أول المدة في 2021/4/1 يبلغ 200 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.
- في 2021/4/6 إشترت الشركة 500 وحدة من (محلات الوحدة) على الحساب بسعر 5 دنانير للوحدة.
- في 2021/4/10 ردت الشركة لمحلات الوحدة 100 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في 2021/4/18 باعت الشركة 150 وحدة بسعر بيع 12 دينار للوحدة نقداً.
- في 2021/4/21 إشترت الشركة 350 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.
- في 2021/4/24 باعت الشركة 300 وحدة بسعر بيع 15 دينار للوحدة للعميل خليل على الحساب.

المطلوب:

1- إحسب قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان /2021.

2- إعداد بطاقة الصنف وإثبات قيود عملية البيع يوم 2021/4/24 في دفاتر الشركة المهنية وفقاً لنظام الجرد المستمر وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

التمرين الرابع:

بتاريخ 2021/4/16 تعرضت مستودعات شركة الجودة إلى حريق، ويتم إتباع نظام الجرد الدوري لدى المنشأة، وقد توفرت إليك المعلومات التالية:

أ. تم تقدير مخزون بداية الشهر بسعر التكلفة 14,000 دينار وبالأسعار السوقية الجارية 21,000 دينار.

ب. قدرت قيمة المشتريات خلال الشهر بسعر التكلفة 45,000 دينار وبالأسعار الجارية 65,000 دينار.

ج. صافي المبيعات خلال الشهر 70,000 دينار.

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة (نهاية الشهر) بطريقة أسعار التجزئة.

التمرين الخامس:

ظهرت حركة المخزون من البضاعة في شركة الإيمان التجارية خلال العام 2022 والتي تتبع **نظام الجرد الدوري** كما يلي:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
1/1	بضاعة أول المدة	150	4 دينار
4/25	مشتريات	250	6 دنانير
8/16	مشتريات	600	8 دنانير
11/21	مشتريات	300	10 دنانير

بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 900 وحدة، وسعر بيع الوحدة 14 دينار.

أجب عن الفقرات التالية:

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2022 ..... وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2022 ..... دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لعام 2022 هي ..... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2022 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ ..... دينار.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	ب	ج	أ	ب	ج	ب	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

تكلفة مخزون آخر المدة = (500 × 12) + (100×10)

= 7000 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = 13,200 – 7000

= 6200 دينار.

2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)

تكلفة محزون آخر المدة = (100 × 4) + (400×6) +(100×7)

= 3500 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = 13,200 −3500

= 9700 دينار.

3. طريقة المتوسط المرجح (WA)

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = 13,200 ÷ 1500

= 8.8 دينار.

تكلفة مخزون آخر المدة = 600 × 8.8

= 5280 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة = 900 × 8.8

= 7920 دينار.

إجابة التمرين الثالث:

1. قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان = (150×12) + (300×15)

= 6300 دينار.

2.

بطاقة الصنف باستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة
رصيد 1/1	-	-	-	-	-	-	200	4	800
4/6 شراء	500	5	2500	-	-	-	200 500 700	4 5	800 2500 *3300*

4/10 مردودات	(100)	5	(500)				200 400 600	4 5	800 2000 *2800*
4/18 مبيعات				150	4	600	50 400 450	4 5	200 2000 *2200*
4/21 شراء	350	8	2800				50 400 350 800	4 5 8	200 2000 *2800* *5000*
4/24 مبيعات				50 250 300	4 5	200 1250 *1450*	150 350 500	5 8	750 2800 *3550*

قيود عملية البيع يوم 2021/4/24:

4500 من حـ/ المدينين– خليل (300 × 15)

4500 إلى حـ/ المبيعات

1450 من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

1450 إلى حـ/ بضاعة بالمخازن

إجابة التمرين الرابع:

يتم إحتساب تكلفة مخزون آخر المدة من خلال الجدول التالي:

البيان	بسعر التكلفة	بسعر البيع
مخزون أول المدة	14,000	21,000
المشتريات خلال المدة	45,000	65,000
البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر	59,000	86,000
صافي المبيعات		70,000
مخزون آخر المدة		؟؟؟؟؟

وفق الأسعار السوقية الجارية لكل من مخزون أول المدة والمشتريات ومخزون آخر المدة فإن تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون آخر المدة

65,000 + 21,000 = 70,000 – س ← الأرقام بأسعار البيع

س= **16,000** دينار

وبما أن نسبة التكلفة إلى سعر البيع = 59,000 = 68.6%
86,000

قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = 16,000 × 68.6%
= 10,976 دينار.

إجابة التمرين الخامس:

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2022 .....**1300**..... وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2022 .....**9900**..... دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لعام 2022 هي .....**7800**..... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2022 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ .....**5746**..... دينار.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل السابع والعشرون: معيار التقرير المالي الدولي رقم (15)

الإيراد من العقود مع العملاء

Revenue from Contracts with Customers

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان أهداف معيار التقرير المالي الدولي رقم (15): "الإيراد من العقود مع العملاء".
2. بيان نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15): "الإيراد من العقود مع العملاء".
3. شرح وتوضيح نموذج المراحل الخمس للإعتراف بالإيراد، وتشمل:
   - **المرحلة رقم (1):** تحديد أو تشخيص العقد مع العميل.
   - **المرحلة رقم (2):** تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد.
   - **المرحلة رقم (3):** تحديد سعر العملية.
   - **المرحلة رقم (4):** تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد.
   - **المرحلة رقم (5):** الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد.
4. بيان إلتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية محددة.
5. توضيح طرق قياس الإنجاز المتحقق.
6. عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار التقرير المالي الدولي رقم (15): "الإيراد من العقود مع العملاء".

1. مقدمة

يعتبر الإيراد عنصر مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة ومركزها المالي. ويبين هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار بشكل أساسي كبديل لمعياري المحاسبة الدوليين رقم 18 "الإيراد" ورقم 11 "عقود الإنشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للإعتراف بالإيراد. وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيراد تعمل على ما يلي:

- إزالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
- تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للإعتراف بالإيراد.
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الإعتراف بالإيراد بين منشآت الأعمال وبين القطاعات والتشريعات واسواق المال المختلفة.
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.
- تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الإعتراف بالإيراد.

ويحل معيار رقم 15 IFRS محل المعايير والتفسيرات ذوات الأرقام 11 IAS و 18 IAS و 13 IFRIC " برامج الولاء للعملاء" و 15 IFRIC "اتفاقيات تشييد العقارات" و 18 IFRIC "نقل الأصول من العملاء للمنشأة" وSIC-31 Revenue "عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الاعلان". ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1.

2. هدف المعيار Objective

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالات عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

لتحقيق الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه:

أ- يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد ليصف (يمثل) تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس المقابل (البدل) الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

ب- على المنشأة أن تأخذ بالإعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

ج- يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، ومن ناحية عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو إلتزامات أداء) لها خصائص مشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على محفظة لن تختلف بشكل مهم نسبياً عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو إلتزامات الأداء) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والإفتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

3. نطاق المعيار Scope

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:
  - عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS 16.
  - عقود التأمين والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS 17.
  - الأدوات المالية والحقوق والإلتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعايير: IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.
  - عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلاً هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.
- يمكن أن تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار (IFRS 15) جزئياً، وضمن نطاق معايير أخرى جزئياً أيضاً.
  - إذا تضمنت معايير أخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق تلك المتطلبات أولاً. ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الأخرى.
  - إذا لم تتضمن معايير أخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار (IFRS 15) على العقد بالكامل.
- يحدد هذ المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالعقد مع عميل إذا كانت تلك التكاليف غير واقعة ضمن نطاق معيار آخر.

4. التعريفات الرئيسية Key Definition

العقد Contract

هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً وإلتزامات واجبة النفاذ.

العميل Customer

طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة مقابل بدلاً أو عوضاً محدداً.

الدخل Income

هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

الإيراد Revenue

الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة.

إلتزامات الأداء Performance Obligation

الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) إما سلع أو خدمات أو حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز أو سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل.

سعر العملية Transaction Price

مبلغ العوض أو المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث (مثل ضريبة المبيعات التي يتم تحصيلها من العميل ويتم توريدها لاحقاً لدائرة ضريبة المبيعات).

أصل العقد Contract Asset

حق المنشأة في عوض مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل عندما يكون ذلك الحق مشروطا بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).

إلتزام العقد Contract Liability

إلتزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل تكون المنشأة مقابلها قد حصلت على مقابل نقدية مثلاً من العميل (أو أن يكون للعميل مبلغاً مستحقاً).

سعر البيع المستقل Stand-alone Selling Price

السعر الذي ستبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى العميل.

المتطلبات المحاسبية للإيراد Accounting Requirements for Revenue

إن المبدأ الأساسي لمعيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 15 يقوم على أن تعترف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل أو تحويل سلع أو خدمات للعملاء بمبلغ يمثل البدل (المقابل) **المتوقع** أن تحصل عليه المنشأة مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة للعميل.

وبموجب هذا المعيار فإن المبدأ الأساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق **نموذج المراحل الخمس** The five-step Model Framework التالية:

5. المرحلة رقم (1): تحديد أو تعريف العقد مع العميل

Identify the contract(s) with a customer

1.5 تعتبر هذه المرحلة من مراحل الإعتراف المحاسبي، حيث تعتبر العقود مع العملاء تقع ضمن نطاق هذا المعيار عندما تنطبق كافة المعايير التالية:

أ. أطراف العقد قد اتفقت على العقد (كتابياً أو شفهياً أو بموجب الممارسات المتعارف عليها في قطاع الأعمال) وأن تكون ملتزمة بأداء إلتزاماتها.

ب.تستطيع المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

ج. بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

د. للعقد مضمون تجاري (من المتوقع أن مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة سوف تتأثر نتيجة العقد).

هـ. من المحتمل تحصيل المنشأة العوض النقدي (المقابل) نتيجة عقد بيع السلعة أو تقديم الخدمة، مع الأخذ بالإعتبار قدرة ورغبة العميل على السداد.

وقد تضمنت المرحلة الأولى (تحديد الإيراد) الأساسيات التالية للمحاسبة عن الإيراد من العقود مع العملاء:

أ- لا يمكن الإعتراف بالإيراد دون وجود عقد.

ب- بموجب العقد تحصل المنشأة على الحق في استلام العوض أو المقابل Consideration وتتحمل إلتزامات بنقل سلع أو خدمات للعميل، وهذا ينتج عنه إما أصول أو إلتزامات.

ج- لا تعترف المنشأة بأصل أو إلتزام نتيجة العقد حتى يؤدي أحد أطراف العقد أو كلاهما ما يترتب عليه بموجب العقد:

- تعترف المنشأة بأصل نتيجة العقد إذا كانت الحقوق المكتسبة **أكبر** من إلتزامات الأداء في العقد، مثل بيع بضاعة وتسليمها للعميل على الحساب، سينتج عن ذلك أصل وهو الذمم المدينة.
- تعترف المنشأة بإلتزام نتيجة العقد إذا كانت الحقوق المكتسبة **أقل** إلتزامات الأداء في العقد، مثل استلام دفعة مقدمة لتسليم بضاعة أو تقديم خدمة في المستقبل للعميل.

مثال (1)

في2020/4/1 تم توقيع عقد لبيع (تحويل) إحدى منتجات شركة الفلاح للعميل سامي يتم تسليمها في 2020/6/25. وبموجب العقد يقوم العميل سامي بتسديد كامل قيمة العقد في 2020/7/25 بمبلغ 75,000 دينار، وتبلغ تكلفة البضاعة 55,000 دينار. وقامت شركة الفلاح بشحن البضاعة للعميل في 2020/6/25.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة خلال عام 2020 لدى شركة الفلاح.

حل مثال (1)

- في 2020/4/1 لا يتم إعداد أية قيود لأنه لا يكون أي من أطراف العقد قد أدى ما يترتب عليه بموجب العقد.
- في 2020/6/25 عند نقل الشركة البضاعة للعميل يتم إعداد القيد التالي:

75,000		من حـ/ الذمم المدينة	2020/6/25
	75,000	إلى حـ/ إيراد المبيعات	

55,000		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	2020/6/25
	55,000	إلى حـ/ المخزون	

- في 2020/7/25 عند تسديد العميل قيمة العقد، يتم إعداد القيد التالي:

75,000		من حـ/ النقدية	2020/7/25
	75,000	إلى حـ/ الذمم المدينة	

2.5 دمج العقود Combination of Contracts:

يجب أن تدمج المنشأة اثنين أو أكثر من العقود التي تُبرم في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة مع نفس العميل (أو الأطراف ذات العلاقة مع العميل) وأن تقوم بمحاسبة العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من المعايير التالية:

أ. يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة ذات هدف تجاري واحد؛

ب. يعتمد مبلغ العوض النقدي الذي يُدفع في عقد واحد على سعر أو تنفيذ عقد آخر؛ أو

ج. تكون السلع أو الخدمات الموعود بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات الموعود بها في كل من العقود) هي إلتزام أداء واحد.

3.5 تعديلات العقد Contract Modifications:

قد يحدث أثناء تنفيذ العقد تعديلات على العقد بموافقة أطراف العقد. وقد تحدث التعديلات على كمية البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة أو على الأسعار المتفق عليها أو كلاهما وتسمى في قطاع المقاولات مثلاً "أوامر التغيرات". وقد حدّد المعيار أن التعديلات تعالج محاسبياً **كعقد جديد منفصل** عن العقد الأصلي إذا توفر الشرطان التاليان مجتمعان:

1. أن التعديل أضاف بضاعة أو خدمات محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي.
2. أن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس الكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها، ويعكس السعر الذي تباع به الكمية الإضافية المتعاقد عليها لو تم بيعها بشكل منفصل خلال عمليات البيع العادية لدى المنشأة.

إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل بسبب عدم توفر أي من الشرطين أعلاه، يجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها) بأي مما ينطبق من الطرق التالية:

- يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان إنهاء للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله.
- يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناءاً عليه تشكل جزءاً من إلتزام أداء واحد، ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر العملية وعلى قياس المنشأة للتقدم نحو الوفاء الكامل بإلتزام لأداء على أنه تعديل في الإيراد (إما على أنه زيادة أو تخفيض[1] في الإيراد للبضاعة

[1] يتم تخفيض إيراد المبيعات من خلال إثبات حساب "مسموحات المبيعات" بجعله مديناً وحساب الذمم المدينة دائناً. وتكون "صافي المبيعات = المبيعات – مسموحات المبيعات".

أو الخدمة المسلمة سابقاً من) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس استدراك متراكم Cumulative Catch-up Basis).

مثال (2) تعديلات العقد لسعر يعكس سعر البيع المستقل ولسلع قابلة للتمييز

في 2020/10/1 اتفقت شركة الأمانة لتجارة الأجهزة الكهربائية مع محلات القدس على قيام شركة الأمانة ببيع صوبات تعمل بالغاز وكما يلي:

الكمية: 200 صوبة

السعر: 80 دينار للصوبة الواحدة

فترة التوريد: 6 شهور من تاريخ التعاقد وعلى ان يتم تسليم الكمية تدريجياً شهور.

وفي2020/12/1 كانت شركة الأمانة قد سلمت محلات القدس 130 صوبة من الكمية المتفق عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين إلى زيادة الكمية المتفق عليها بمقدار 100 صوبة إضافية وبسعر 90 دينار للوحدة لتصبح الكمية من 200 إلى 300 وحدة مع الإبقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقاً. علماً أن الزيادة في سعر الكمية الإضافية يعكس الارتفاع في أسعار بيع الصوبات في السوق. وفي من 2020/12/15 تم تسليم محلات القدس 85 وحدة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الأمانة.

حل مثال (2)

يلاحظ أن التعديل على العقد قد حقق الشرطان، والمشار إليهما أعلاه، لإعتباره عقد منفصل، حيث أن التعديل أضاف بضاعة محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي. كما أن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي للكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها.

وستتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

- الإيرادات المُعترف بها للوحدات التي تم تسليمها حتى تاريخ 2020/12/1 ستكون 10,400 دينار (130 × 80).
- أما الكمية التي تم توريدها في 2020/12/15 والبالغة 85 وحدة فسيتم الإعتراف بإيراداتها على أساس 70 وحدة من العقد الأول بسعر 80 دينار والباقي 15 وحدة (85-70) بالسعر الجديد البالغ 90 دينار للوحدة.
- إيراد مبيعات الوحدات المسلمة في 2020/12/15 = (70× 80) + (15 × 90)

= 5600 + 1350

= 6950 دينار.

مثال (3) تعديلات العقد لا تعكس سعر البيع المستقل

افترض بالمثال السابق أن الاتفاق بين الطرفين بتاريخ 2020/12/15 والذي يتضمن زيادة الكمية المتعاقد عليها من 200 إلى 300 وحدة، كان بسعر 60 دينار للكمية الإضافية المتعاقد عليها البالغة 100 جهاز، وأن سبب تخفيض سعر الوحدات الإضافية يعود إلى وجود عيوب بسيطة ومخالفة للمواصفات المتفق عليها في الكميات (130 وحدة) المسلمة سابقاً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الأمانة.

حل مثال (3)

يلاحظ أن التعديل على العقد يتضمن سعر بيع 62 دينار للوحدة وهو لا يمثل سعر البيع المستقل بالسوق، وبالتالي فإنه لم يحقق الشرط الثاني والذي يتطلب أن يكون سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي للكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها. وبالتالي يعالج التغيير في الاتفاق كتعديل على العقد الأصلي ويعامل التغيير والعقد الأصلي كعقد واحد.

في ضوء ما سبق فإن الإيراد عن الكميات التي تم تسليمها للعميل بعد عملية التعديل في 2020/12/15 سيتم إحتسابها بناءً على متوسط سعر البيع للوحدة والذي يحسب على النحو التالي:

متوسط سعر البيع للوحدة =	$\frac{(62 \times 100) + (80 \times 70)}{(100 + 70) \text{ وحدة}}$	= 69.4 دينار للوحدة

وبناء عليه، فإن الكميات التي ستسلم إلى العميل بعد التعديل سيتم إحتساب إيراداتها بناءً على متوسط سعر بيع الوحدة البالغ 69.4 دينار، مع ملاحظة أن التعديل في السعر لا يندرج بأثر رجعي على الكميات التي تم تسليمها للعميل قبل عملية التعديل، أي أن التعديل يتم بأثر مستقبلي. كون الوحدات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله.

إيراد المبيعات للكمية المسلمة للعميل في 2020/12/25= 85 وحدة × 69.4 = 5899 دينار.

6. المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد
Identify the Performance Obligations in the Contract

عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه إلتزام أداء:

1. سلعة أو خدمة (أو حزمة من السلع أو الخدمات) المستقلة التي من الممكن تمييزها بذاتها. أو
2. سلسلة من السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.

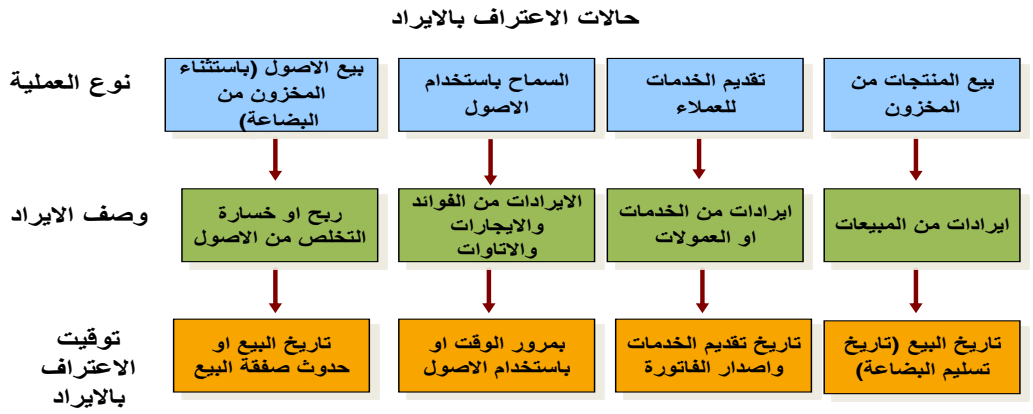
قد يشمل العقد مع العميل أيضاً إلتزامات (تعهدات) تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات صحيحة للعميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة إلى العميل.

ويتم تطبيق القاعدة التالية عند فصل أو دمج إلتزامات الأداء:

أ- إذا كانت إلتزامات الأداء لا تعتمد على بعضها البعض بشكل كبير أو غير مترابطة مع الوعود الأخرى الواردة في العقد، عندها يتم محاسبة كل إلتزام أداء بشكل منفصل.

ب- إذا كانت إلتزامات الأداء في العقد معتمدة على بعضها البعض ومترابطة مع بعضها البعض، فإن هذه الإلتزامات يتم دمجها معاً ويتم محاسبتها كإلتزام أداء واحد.

التزامات الاداء المستقلة
Separate Performance Obligations—Step 2



مثال (4)

قامت شركة الندى للتكنولوجيا بالدخول بعقد نقل ترخيص وتركيب برنامج أنظمة معلومات لجامعة البتراء، بالإضافة لذلك يتضمن العقد وعد شركة الندى للتكنولوجيا بتقديم خدمات إستشارية لموائمة البرنامج مع بيئة عمل جامعة البتراء مقابل مبلغ إجمالي 600,000 دينار. أي يتم تقديم البرنامج والخدمات الإستشارية كحزمة واحدة.

المطلوب: تحديد إلتزامات الأداء في العقد المذكور.

حل مثال (4)

ترخيص برنامج أنظمة المعلومات هو إلتزام أداء مميز لكنه مترابط مع الخدمات الإستشارية، لذلك يتم محاسبتها كإلتزام أداء واحد.

مثال (5)

تنتج وتبيع شركة المجد أجهزة تحاليل طبية للعملاء وهم قطاع المختبرات الطبية شاملة ضمان ضد عيوب التصنيع لمدة **سنة** واحدة من تاريخ البيع. بالإضافة لذلك تبيع أيضاً خدمة صيانة لمدة 3 سنوات وفق رغبة العملاء بعد انتهاء سنة الكفالة الأولى.

المطلوب: تحديد إلتزامات الأداء في العقد المذكور.

حل مثال (5)

في هذه الحالة هناك نوعين من إلتزامات الأداء الأول بيع تحاليل طبية وضمان الصيانة المرافق لعقد البيع البالغ **سنة** واحدة والثاني عقد الصيانة الإضافي (3 سنوات). وبالتالي فإن عقد بيع الأجهزة والصيانه المرافقة يعتبران إلتزام أداء واحد كونهما يعتمدان على بعضهما البعض ومترابطان. أما عقد الصيانة الإضافي 3 سنوات تم بيعه للعملاء بشكل مستقل ولا يعتمد على عقد بيع الأجهزة وبالتالي فهو إلتزام أداء مستقل سيخصص له إيراد مستقل.

7. المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية Determine the Transaction Price

تتضمن هذه المرحلة تحديد السعر أو قيمة الإيراد الذي سيتم تحديده للعقد وهو عادةً يكون واضح ومحدد. ولكن هناك حالات عديدة يكون قيمة الإيراد في العقد متغير ويعتمد على أحداث مستقبلية. وبهذا الخصوص يتطلب معيار رقم IFRS 15 ما يلي:

أ- يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار شروط العقد والممارسات التجارية الإعتيادية لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض النقدي "القيمة النقدية" الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل، بإستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن أطراف ثالثة، على سبيل المثال، ضريبة المبيعات القابلة للاسترداد. وقد يشمل العوض النقدي الموعود به في العقد المبرم مع العميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

ب- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض النقدي الموعود به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار الآثار المترتبة لكل مما يلي:

ب/1- العوض النقدي المتغير (والتقديرات المقيدة لها).

ب/2 - وجود عنصر تمويل كبير في العقد (القيمة الزمنية للنقود).

ب/3 - العوض غير النقدي. و

ب/4- العوض النقدي مستحق الدفع للعميل.

وفيما يلي تفصيل لتلك العناصر:

ب/1- العوض النقدي المتغير:

يتطلب المعيار أن تقدّر المنشأة مبلغ العوض النقدي المتغير بإستخدام أي من الطرق التالية، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع المنشأة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض النقدي الذي يحق لها الحصول عليه:

أ- **القيمة المتوقعة Expected Value** - هي مجموع المبالغ الموزونة من حيث احتماليتها ضمن نطاق من مبالغ العوض النقدي المحتملة. ويمكن أن تكون القيمة المتوقعة هي تقدير مناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المماثلة.

ب- **المبلغ الأكثر ترجيحاً Most Likely Amount** - هو المبلغ الفردي الأكثر ترجيحاً ضمن نطاق من مبالغ العوض النقدي المحتملة (أي النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً للعقد). ويمكن أن يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً هو تقدير مناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان للعقد اثنين فقط من النتائج المحتملة (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة أو لا تحقق مكافأة أداء).

التغيرات في سعر العملية Changes in the Transaction Price

- يمكن أن يتغير سعر العملية بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- يجب على المنشأة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر العملية على الإلتزامات بالأداء في العقد على نفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التخصيص عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر العملية لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب إثبات المبالغ التي يتم تخصيصها على إلتزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر العملية.

مثال (6) عقد بايراد متغير

- في 2020/1/1 قامت شركة الإسراء للمقاولات بتوقيع عقداً مع البنك الإسلامي لإنشاء عقار يمثل مبنى فرع جديد للبنك الإسلامي، مدة العقد 16 شهراً أي أن تاريخ التسليم هو 2021/4/30. الوعد بنقل الأصل هو إلتزام أداء مستوفى على مرور الوقت، يبلغ سعر العقد 600,000 دينار، لكن سيتم تخفيض أو زيادة هذا المبلغ بناءً على توقيت تسليم الأصل للعميل. وينص العقد على تخفيض سعر العقد بمقدار 2000 دينار عن كل يوم تأخير بعد 2018/4/30، ويتم زيادة سعر العقد بمقدار 1000 دينار عن كل يوم تسليم مبكر قبل الموعد المحدد.

- بالإضافة إلى ذلك، عند إكمال الأصل، تقوم شركة تقييم هندسية بتقييم الأصل وتحديد تصنيف البناءً على المعايير المحددة في العقد. إذا تلقى الأصل تصنيفاً محدداً متميزاً، تستحق المنشأة الحصول على مكافأة قدرها 70,000 دينار.
- تبلغ نسبة الإنجاز حتى نهاية عام (2020) **70%** ومن خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الإدارة أن يتم تسليم المشروع وفق الإحتمالات التالية:
  - التسليم في موعده المحدد في 2020/4/30 وبنسبة إحتمالية 40%.
  - تسليمه بتأخير بمقدار 15 يوم (في 2020/5/15) وبنسبة إحتمالية 35%.
  - تسليمه بتأخير بمقدار 25 يوم (في 2020/5/25) وبنسبة إحتمالية 25%.

وتشير توقعات الإدارة إلى أن إحتمالية تسليم العقد بتصنيف **متميز** تبلغ 90%، علماً بأن الشركة لها خبرة واسعة في السابق في هذا النوع من المشاريع.

المطلوب: إثبات ما سبق في سجلات شركة الإسراء للمقاولات، و:

1- تحديد طريقة الإعتراف بالعوض النقدي المتغير وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) لدى شركة الإسراء للمقاولات.

2- تحديد إجمالي إيراد العقد المتوقع وإيراد العقد الواجب الإعتراف به في قائمة الدخل لعام 2020.

حل مثال (6)

1- طريقة الإعتراف بالعوض النقدي المتغير وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15):

- يتم استخدام طريقة القيمة المتوقعة لتقدير المقابل المتغير المرتبط بغرامة يومية أو حافز (أي 600,000 دينار- 2000 دينار عن كل يوم تأخير أو + 1000 عن كل يوم تسليم مبكر) لأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.
- تقرر المنشأة استخدام المبلغ الأكثر إحتمالاً لتقدير المقابل المتغير المرتبط بمكافأة تشجيعية لأن هناك فقط نتيجتين محتملتين (70,000 دينار أو **صفر** دينار) ولأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

2- تحديد إجمالي إيراد العقد المتوقع وإيراد العقد لعام 2020:

بالنسبة للإيراد المتوقع من الحوافز التشجيعية، فإن أمام الشركة عدة احتمالات وبالتالي يتم إحتساب القيمة المتوقعة من خلال المتوسط المرجح لهذه الإحتمالات وعلى النحو التالي:

القيمة المتوقعة لغرامات التأخير:

	الاحتمالية	× قيمة الغرامة	= القيمة المتوقعة للغرامات
التسليم بالموعد المحدد	%40	لا يوجد	0
التسليم بتأخير بمقدار 15 يوم	%35	15×2000 **30,000** =	10,500 دينار
التسليم بتأخير بمقدار 25 يوم	%25	25×2000 **50,000**=	12,500 دينار
	%100	المجموع	**23,000 دينار**

إيراد العقد الإجمالي المتوقع = قيمة الإيراد الأساسي – القيمة المتوقعة للغرامات + المكافأة التشجيعية

= 600,000 – 23,000 + 70,000

= 647,000 دينار

إيراد العقد الواجب الإعتراف به في قائمة الدخل لعام 2020 = 647,000 × 80%

= **517,600** دينار

العوض النقدي المتغير: البيع مع حق الإرجاع:

وفقاً لهذا المعيار فقد اختلفت معالجة مردودات المبيعات عن المعالجات السابقة[2]، حيث أصبح هذا المعيار يتطلب تقدير نسبة مردودات البضاعة المباعة عند البيع وعدم الإعتراف بإيراد لأي وحدات متوقع إعادتها من العملاء والإعتراف بإلتزام أو مخصص مردودات مبيعات، مما سيكون له أثر في عدم المبالغة وتضخيم المبيعات للفترة الحالية وإثبات إيرادات فقط بمقدار الجزء المباع والمتوقع عدم إرجاعه من قبل العملاء.

أ- قد ينتج العوض النقدي المتغير في بعض العقود، تنقل المنشأة السيطرة على منتج ما إلى العميل وتمنحه أيضاً حق إرجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام رديات كاملة أو جزئية لأي عوض نقدي مدفوع؛ أو حسومات (خصم) يمنح للعميل أو منتج آخر في المقابل.

ب-من أجل محاسبة نقل المنتجات مع حق الإرجاع (وبعض الخدمات التي تُقدم مع اشتراط إعادة الأموال)، يجب **أن تعترف المنشأة بكل ما يلي:**

1. إيرادات المنتجات المنقولة بمبلغ العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة أن تقبضه (لذلك، لا يتم الإعتراف بالإيرادات فيما يخص المنتجات المتوقع إرجاعها من قبل العملاء)؛
2. إلتزام الرديات (مخصص مردودات بضاعة قيد الإعادة)؛ و

[2] في السابق كان يتم الإعتراف بمردودات المبيعات عند حدوثها فعلياً، حيث كانت الفترة الحالية تتحمل مردودات مبيعات لبضاعة تم بيعها في الفترة المالية السابقة.

3. أصل معين والذي يمثل حساب "**مخزون مردودات مقدرة**" والتعديل المقابل على تكلفة المبيعات) فيما يخص حقها في إستعادة المنتجات من العملاء عند تسوية إلتزام الرديات.

مثال (7)

توفرت المعلومات التالية حول المنتج (س) لدى شركة الاتحاد:

- في2020/12/1 باعت شركة الغد 1000 وحدة من السلعة (س) بسعر 30 دينار للوحدة لأحد العملاء وتكلفة الوحدة 22 دينار. تسمح شركة الإتحاد للعميل بإعادة أي منتج غير مستخدم خلال **ثلاثة شهور** من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة، ويتم استلام النقدي عند تحويل السيطرة على المنتج.
- بما أن العقد يسمح للعميل بإعادة المنتجات، فإن المقابل المستلم من العميل متغير. لتقدير المقابل المتغير الذي ستستحقه المنشأة، تقرر المنشأة استخدام **طريقة القيمة المتوقعة** لأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه. باستخدام طريقة القيمة المتوقعة، تقدر المنشأة أنه سيتم إعادة 8% من عدد الوحدات المباعة. وتقرر أنه بالرغم من أن العوائد خارج نفوذ المنشأة، إلا أن لديها خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل.
- تقدر المنشأة أن تكاليف استرداد المنتجات سوف تكون غير مادية وتتوقع إمكانية إعادة بيع المنتجات المعادة بربح.

المطلوب: معالجة الحالات التالية وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 بسجلات شركة الغد:

1- إعداد قيود عملية البيع في 2020/12/1.

2- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الإرجاع بافتراض أنه تم إعادة 80 وحدة.

3- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الإرجاع بافتراض أنه تم إعادة 90 وحدة.

4- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الإرجاع بافتراض أنه تم إعادة 75 وحدة.

حل مثال (7)

1. تعترف الشركة بايراد مبيعات يبلغ 27,600 دينار لأنه من المتوقع أن يعيد العميل 80 وحدة، ويتم إعداد القيد التالي:

2020/12/1	من حـ/ النقدية (30×1000) إلى حـ/ إيراد المبيعات (30×[3]%92×1000) حـ/ إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة[4] (30×%8×1000)	27,600 2400	30,000

[3] نسبة الوحدات المتوقع عدم إرجاعها من العملاء = 1 – 8% = 92% حيث يبلغ عدد الوحدات المتوقع إرجاعها 80 (1000×8%) وحدة والمتوقع عدم إرجاعها 920 (1000×92%) وحدة.

2020/12/1	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (920 وحدة × 22)		20,240
	حـ/ مخزون مردودات مقدرة (80 وحدة × 22)		1760
	إلى حـ/ المخزون (1000×22)	22,000	

2. بافتراض أن العميل أعاد 80 وحدة خلال فترة الإرجاع يتم إعداد القيد التالي:

(30×80)	من حـ/ إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة		2400
	إلى حـ/ النقدية	2400	

	من حـ/ المخزون 22 × 80		1760
	إلى حـ/ مخزون مردودات مقدرة	1760	

3. بافتراض أن العميل أعاد 90 وحدة خلال خلال فترة الإرجاع يتم إعداد القيد التالي:

(30×80)	من حـ/ إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة		2400
(30×10)	حـ/ مردودات المبيعات		300
	إلى حـ/ النقدية (30×90)	2700	

(22×90)	من حـ/ المخزون		1980
(22×80)	إلى حـ/ مخزون مردودات مقدرة	1760	
(22×10)	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	220	

4. بافتراض أن العميل أعاد 75 وحدة خلال خلال فترة الإرجاع يتم إعداد القيد التالي:

(30×80)	من حـ/ إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة		2400
(30×5)	حـ/ المبيعات	150	
(30×75)	إلى حـ/ النقدية	2250	

(22×75)	من حـ/ المخزون		1650
(22×5)	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		110
(22×80)	حـ/ مخزون مردودات مقدرة	1760	

يلاحظ من الحالة السابقة أن الوحدات التي تم إرجاعها 75 وحدة وهي أقل من العدد المتوقع إرجاعه من العملاء البالغ 80 وحدة بمقدار 5 وحدات، وفي هذه الحالة يتم إعتراف بالوحدات غير المرتجعة كمبيعات بمقدار 150 دينار يقابلها تكلفة مبيعات بمقدار 110 دنانير.

[4] يتم تصنيفها وعرضها في قائمة المركز المالي ضمن الإلتزامات المتداولة.

مثال (8)

افرض في المثال رقم (7) السابق أن عملية البيع تمت على الحساب.

المطلوب: إعداد قيود عملية البيع في 2020/12/1.

حل مثال (8)

تعترف الشركة بإيراد مبيعات يبلغ 27,600 دينار لأنه من المتوقع أن يعيد العميل 80 وحدة، ويتم إعداد القيد التالي:

2020/12/1	من حـ/ الذمم المدينة (30×1000) إلى حـ/ إيراد المبيعات (30×[5]%92×1000) حـ/ إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة (30×%8×1000)	27,600 2400	30,000

2020/12/1	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (920 وحدة × 22) حـ/ مخزون مردودات مقدرة (80 وحدة × 22) إلى حـ/ المخزون (22×1000)	22,000	20,240 1760

ملاحظات:

1- عند جرد مخزون بضاعة آخر المدة يتم إدراج الكمية المتوقع إرجاعها من قبل العملاء 80 وحدة بتكلفة 1760 دينار ضمن مخزون آخر المدة لدى شركة الغد باعتبارها بضاعة لدى الغير ويتوقع إعادتها.

2- وعند إعداد القوائم المالية يتم عرض حساب (إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة) مطروحاً من حساب الذمم المدينة، حيث أن صافي القيمة التحصيلية المتوقعة للذمم المدينة تبلغ 27,600 دينار (30,000 – 2400) وكما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31			
	الأصول المتداولة		
30,000	الذمم المدينة		
(2400)	إلتزامات "مخصص" مردودات بضاعة قيد الإعادة		
27,600	الذمم المدينة بالصافي		

[5] نسبة الوحدات المتوقع عدم إرجاعها من العملاء = 1 – 8% = 92% حيث يبلغ عدد الوحدات المتوقع إرجاعها 80 (1000×8%) وحدة والمتوقع عدم إرجاعها 920 (1000×92%) وحدة.

ب/2- وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقود)

أ- بموجب المعيار IFRS 15 يتم الإعتراف بالإيردات بمبلغ يعادل السعر النقدي للسلع والخدمات ويتم معالجة الفرق بين العوض النقدي الوعود به (قيمة عقد البيع) والسعر النقدي كتكاليف تمويل أو إيرادات تمويل.

ب- يتم تحديد القيمة العادلة للعوض المقابل في العقد من خلال قياس العوض المستلم أو من خلال خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني.

ج- إذا توقعت المنشأة في بداية العقد أن الفترة بين الوقت الذي تنقل فيه المنشأة السلعة أو الخدمة الموعود بها إلى العميل والوقت الذي يدفع فيه العميل ثمن تلك السلعة أو الخدمة سوف تكون سنة واحدة أو أقل، لا يطلب هذا المعيار من المنشأة أن تأخذ بالإعتبار القيمة الزمنية للنقود.

مثال (9) البيع الآجل للبضاعة مع الأخذ بالإعتبار القيمة الزمنية للنقود

في 2020/1/1 باعت شركة الفرح بضاعة إلى العميل وسيم بمبلغ 69,984 دينار مقابل استلام ورقة قبض تستحق بعد عامين وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 45,000 دينار. ومعدل الفائدة الضمني 8% سنوياً. وسعر بيع البضاعة النقدي 60,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لدى شركة الفرح بموجب IFRS 15.

حل مثال (9)

أ- قيد بيع البضاعة واستلام ورقة القبض كما يلي:

2020/1/1	من حـ/ أ. قبض		69,984
	إلى حـ/ إيراد المبيعات[6]	60,000	
	حـ/ خصم على أ. القبض (فوائد مؤجلة)	9984	

2020/1/1	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		45,000
	إلى حـ/ المخزون	45,000	

ب- قيد تسوية إيراد الفائدة في 2020/12/31:

2020/12/31	من حـ/ خصم على أ. القبض 60,000×8%		4800
	إلى حـ/ إيراد الفائدة	4800	

[6] يمثل رقم إيراد المبيعات المُعترف به والبالغ 60,000 دينار القيمة الحالية للسعر الآجل البالغ 69,984. حيث أن القيمة الحالية = 69,984 × 85,733. (معامل القيمة الحالية 8%، 2 سنة).

بعد قيد تسوية الفوائد السابق فإن حساب أوراق القبض سيظهر بالصافي برصيد 64,800 دينار (69,984-5184).

69,984 أ. القبض

(5184) خصم أ. القبض (9984 -4800)

64,800 دينار

ج- قيد تسوية إيراد الفائدة في 2021/12/31:

5184		من حـ/ خصم على أ. القبض 64,800×8%	2021/12/31
	5184	إلى حـ/ إيراد الفائدة	

بعد قيد تسوية الفوائد السابق فإن حساب اوراق القبض سيظهر بالصافي بتاريخ 2021/12/31 برصيد 69,984 دينار (69,984-0) كما يلي:

69,984 أ. القبض

(0) خصم أ. القبض (5184 -5184)

69,984 دينار

د- قيد تحصيل ورقة القبض من العميل بتاريخ الاستحقاق:

69,984		من حـ/ النقدية	2021/12/31
	69,984	إلى حـ/ أ. القبض	

مثال (10) عنصر تمويل يتضمن مصروف فوائد

- في 2020/1/1 وقعت شركة المروج الخضراء لتجهيزات المطاعم عقد لبيع شركة مطاعم القدس بضاعة عبارة عن معدات تجهيزات مطاعم حيث يقوم مطعم القدس حالياً بإنشاء مباني لفرع جديد للمطعم يستغرق تجهيزه عامين، ستنتقل السيطرة على البضاعة إلى العميل وتسليمه البضاعة بعد عامين حيث يقوم العميل. يشمل العقد خياري دفع **بديلين:**
- دفع 48,400 دينار بعد عامين عندما يحصل العميل على السيطرة على الأصل أو دفعة 40,000 دينار عند توقيع العقد. وقد اختار العميل دفع 40,000 دينار عند توقيع العقد، علماً بأن معدل الفائدة الضمني 10%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لدى شركة المروج الخضراء بموجب IFRS 15.

حل مثال (10)

بما أن العقد يتضمن **عنصر تمويل** هام بسبب طول الفترة الزمنية عندما يدفع العميل سعر الأصل نقداً ويتم تسليم الأصل بعد فترة عامين، فإن الفرق البالغ 8400 دينار وهو الفرق بين المبلغ المقبوض من

العميل البالغ 40,000 دينار وسعر البيع عند تسليم البضاعة البالغ 48,400 دينار يعتبر مصروف فوائد.

- الإعتراف بإلتزام عقد لدفعة تبلغ 4000 دينار يتم تلقيها في بداية العقد ويتم إعداد القيد التالي:

40,000		من حـ/ النقدية	2020/1/1
	40,000	إلى حـ/ إلتزامات عقود العملاء	

يتم إعداد قيد مصروف الفائدة من بدء العقد حتى نقل الأصل، تقوم المنشأة بتعديل مبلغ المقابل الموعود به وتراكم إلتزام العقد بالإعتراف بمصروف فوائد كما يلي:

- في 2020/12/31:

4000		من حـ/ مصروف الفائدة 40,000× 10%	2020/12/31
	4000	إلى حـ/ إلتزامات عقود العملاء	

- في 2021/12/31:

4400		من حـ/ مصروف الفائدة 44,000[7] ×10%	2021/12/31
	4400	إلى حـ/ إلتزامات عقود العملاء	

- في 2021/12/31 يتم نقل الأصل للعميل والإعتراف بالإيراد:

48,400		من حـ/ إلتزامات عقود العملاء	2021/12/31
	48,400	إلى حـ/ إيراد المبيعات	

رصيد إلتزامات عقود العملاء في 2021/12/31 = 40,000 + 4000 + 4400 = 48,400 دينار

ب/3- العوض غير النقدي (تحصيل قيمة المبيعات أو بدل الخدمات على شكل أصول عينية أو خدمات).

يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) ما يلي:

- لتحديد سعر العملية للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض بشكل غير نقدي مثل استلام معدات أو عمل فإنه يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بعوض غير نقدي) **بالقيمة العادلة** للسلع والخدمات المستلمة.
- إذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بصورة معقولة، فإنه يجب على المنشأة قياس العوض النقدي بشكل غير مباشر بالرجوع إلى سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل (أو فئة من العملاء) مقابل العوض النقدي.

[7] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزام 44,000 × معدل الفائدة 10% = 4400 دينار.

مثال (11): العوض غير النقدي

باعت شركة السلام بضاعة لأحد العملاء مقابل استلام قطعة أرض قيمتها العادلة 65,000 دينار، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي 60,000 دينار.

المطلوب: تحديد إيراد عقد البيع وإعداد القيد اللازم.

حل مثال (11)

يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للأصل المستلم وهو الأرض أي بقيمة 65,000 دينار. ويتم إعداد القيد التالي:

من حـ/ الأراضي		65,000
إلى حـ/ إيراد المبيعات	65,000	

ب/4- العوض النقدي المستحق للعميل (المعالجة المحاسبية للحوافز المقدمة للعميل)

- يشمل العوض النقدي الذي يستحق دفعه للعميل المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة، أو يُتوقع أن تدفعها إلى العميل (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويشمل العوض النقدي المستحق للعميل الخصومات مثل خصم الكمية أو المنتجات المجانية أو الكوبونات وقسائم الشراء. ويجب على المنشأة محاسبة العوض النقدي مستحق الدفع للعميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، وبالتالي **تخفيض في الإيرادات**.
- إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من العميل من الممكن تمييزها بذاتها عندها يجب على المنشأة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ العوض الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها التي تستلمها المنشأة من العميل، عندها يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الزيادة على أنها **تخفيض في سعر المعاملة**. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير بشكل معقول القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

مثال (12)

تمنح شركة الخليج العربي لعملائها خصم كمية 4% إذا بلغت مشترياتهم 1 مليون دينار خلال سنة. بدأت الشركة بيع بضاعة للعميل نديم في 2020/10/1. وبلغ حجم المبيعات للعميل نديم حتى 2020/12/31 بقيمة 350,000 دينار. ومن خبرة الشركة في العامين السابقين فإن مبيعات الشركة السنوية للعميل نديم تزيد عن 1.5 مليون دينار خلال فترة سنة واحدة.

المطلوب: ما هي قيمة الإيراد الواجب على شركة الخليج العربي الإعتراف به لعام 2020 وإعداد القيود اللازمة بافتراض أن العملاء استحقوا الخصم وبافتراض آخر أن العملاء لم يستحقوا الخصم.

حل مثال (12)

- يجب على شركة الخليج تخفيض إيراد المبيعات بمقدار 14,000 دينار (350,000×4%) لأنه من المرجح حصول العميل نديم على ذلك الخصم. أي أن إيراد المبيعات هو 350,000 – 14,000 = 336,000 دينار.

ويتم إعداد القيد التالي:

350,000		من حـ/ الذمم المدينة
	336,000	إلى حـ/ إيراد المبيعات
	14,000	حـ/ مخصص خصم كمية (حساب مقابل للذمم المدينة)

- بافتراض أن العملاء قد استحقوا الخصم خلال عام 2021 بوصولهم حد الخصم فإن قيد تحصيل الذمم المدينة للعملية السابقة:

336,000		من حـ/ النقدية
14,000		حـ/ مخصص خصم كمية
	350,000	إلى حـ/ الذمم المدينة

- بافتراض أن العملاء لم يستحقوا الخصم خلال عام 2021 بسبب عدم وصول حجم مشترياتهم الحد المطلوب، يتم إعداد القيد التالي عند التحصيل:

350,000		من حـ/ النقدية
	350,000	إلى حـ/ الذمم المدينة

14,000		من حـ/ مخصص خصم كمية
	14,000	إلى حـ/ خصم مبيعات ضائع (إيراد)

8. المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهدات الواجب أدائها للعميل)

Allocating the Transaction Price to Performance Obligations

إذا تضمن العقد عدة بنود من الإيراد (تعهدات) يجب على المنشأة توزيع سعر العملية الإجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبي على أساس أسعار البيع المنفصلة A Relative Stand-alone Selling

Price Basis لكل بند من بنود الإيراد في العقد. وإذا كانت تلك الأسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها. ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير وتتضمن:

أ- مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted Market Assessment Approach

بموجب هذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للعملاء دفعة مقابل تلك السلعة أو الخدمة. ويمكن اللجوء إلى الأسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق.

ب- مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح Expected Cost Plus a Margin Approach

يمكن للمنشأة تقدير والتنبؤ بالتكلفة المتوقعة للسلعة أو الخدمة الواردة في العقد مع إضافة هامش ربح مناسب على تلك التكلفة (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح).

ج- مدخل القيمة المتبقية Residual Approach

يتم تقدير سعر البيع لأحد مكونات العقد الذي يتضمن عدة بنود (مكونات) من الإيراد ولم تتمكن المنشأة من تحديد الإيراد الخاص به كما يلي:

إيراد أحد بنود العقد = إجمالي سعر العملية للعقد ككل – مجموع الأسعار المشاهدة أو المحددة للسلع أو الخدمات الأخرى الواردة بالعقد

ويمكن استخدام هذا الأسلوب إذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة أو تقدم نفس الخدمة لعملاء آخرين بأسعار متفاوتة بشكل كبير، وإذا كان كانت المنشأة لم تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة أو الخدمة ولم يتم بيع السلعة أو الخدمة سابقاً بسعر مفرد محدد.

ويمكن للمنشأة استخدام أكثر من مدخل أو أسلوب إذا كان ذلك ملائماً.

مثال (13)

وقعت شركة العهد عقد مع أحد العملاء لبيع المنتجات (س)، (ص) و (ع) مقابل 90,000 دينار. توفي المنشأة بإلتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة. تبيع المنشأة بانتظام المنتج (س) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل ملحوظ مباشرة. أسعار البيع مستقلة للمنتجين (ص) و(ع) ليست ملحوظة مباشرة.

وقد استخدمت الشركة منهج تقييم السوق المعدل للمنتج (ب) والتكلفة المتوقعة زائد هامش الربح للمنتج (ج). وتقدر المنشأة أسعار البيع المستقلة على النحو التالي:

المنتج	سعر البيع المستقل	المنهج
المنتج (س)	20,000 دينار	أسعار ملحوظة مباشرة
المنتج (ص)	60,000 دينار	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج (ع)	40,000 دينار	التكاليف المتوقعة زائد هامش ربح
المجموع	**120,000 دينار**	

المطلوب: تخصيص سعر العملية على المنتجات الثلاثة، علماً بأن الخصم المتضمن بالعقد لا يخص منتج معين.

حل مثال (13)

من البيانات السابقة يلاحظ بأن العميل يحصل على خصماً لشراء مجموعة من السلع لأن المقابل الموعود به يبلغ 90,000 دينار في حين أن مبلغ أسعار البيع المستقلة 120,000 دينار.

يتم تخصيص الخصم بنسبة وتناسب على المنتجات (س)، (ص) و(ع) لأن الخصم يتعلق بكافة المنتجات ويتم تخصيص الخصم، وبالتالي سعر المعاملة، كما يلي:

المنتج	سعر البيع المخصص	
المنتج (س)	15,000 دينار	(120/20 × 90,000)
المنتج (ص)	45,000 دينار	(120/ 60 × 90,000)
المنتج (ع)	30,000 دينار	(120/40× 90,000)
المجموع	**90,000 دينار**	

مثال (14)

تبيع شركة الاتحاد السلعتين (س) و (ص) بسعر بيع 12 دينار و 8 دنانير على التوالي، وتقدم الشركة عرض أسعار يتيح للعملاء شراء (س + ص) معاً بسعر 16 دينار للحزمة (Package) على أن لا تقل الكمية عن شراء 1000 حزمة (Package). في 2020/12/1 وقعت الشركة عقد مع العميل صلاح الدين على بيعة 1000 حزمة على أن يتم توريدها خلال 3 شهور.

المطلوب:

1- تحديد سعر البيع المخصص للوحدة من (س) و (ص).
2- إذا تم توريد 200 وحدة من (س) و 50 وحدة من (ص) خلال شهر 2020/12، احسب قيمة إيراد المبيعات الواجب تخصيصه لكل منتج.

حل مثال (14)

1- سعر بيع المخصص للوحدة من (س) و (ص):

السعر المخصص للسلعة (س) =	سعر العرض ×	سعر البيع المستقل للسلعة (س)
		إجمالي سعر البيع المستقل للسلعتين

$$\text{السعر المخصص للسلعة (س)} = 16 \times \frac{12}{8+12}$$

$$= 16 \times 60\%$$

= 9.6 دينار.

السعر المخصص للسلعة (ص) = $\frac{8}{8+12}$ × 16

= 40% × 16

= 6.4 دينار.

2- إيراد المبيعات 200 وحدة من (س) = 200 × 9.6 = 1920 دينار.

إيراد المبيعات 50 وحدة من (ص) = 50 × 6.4 = 320 دينار.

تكاليف العقد Contract Costs

التكاليف الإضافية للحصول على عقد Incremental Costs of Obtaining a Contract

- يجب على المنشأة أن تُثبت بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها **أصل** إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف. والتكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد على سبيل المثال، عمولة المبيعات.
- يجب الإعتراف بتكاليف الحصول على عقد، التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.
- كوسيلة عملية يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة إطفاء الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم خلاف ذلك بإثباته هي سنة واحدة أو أقل.

9. المرحلة رقم (5): الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد

Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation

يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) أن تعترف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيثما) تستوفي المنشأة إلتزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل. ويُنقل الأصل عندما (أو حيثما) يحصل العميل على **السيطرة** على ذلك الأصل.

- تنقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت، وتستوفي بالتالي إلتزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد المعايير التالية:

1. يستلم العميل المنافع المتحققة عن أداء المنشأة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه المنشأة مهامها؛ ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة التنظيف)

التي يمكن فيها تحديد استلام واستهلاك المنافع المتحققة عن أداء المنشأة من قبل العميل بسهولة.

2. يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال، الأعمال قيد الإنجاز سواء أصل ملموس أو غير ملموس.) يسيطر عليه العميل خلال إنشائه أو تعزيزه ؛ أو
3. لا ينتج عن أداء المنشأة أصل ذي إستخدام بديل للمنشأة ويكون لدى المنشأة حقاً قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

مثال (15)

تقدم نادي الاتحاد الصحي خدمات الاستفادة من المرافق المختلفة للنادي مقابل اشتراك سنوي 2400 دينار ويستطيع العميل المشترك الإستفادة من خدمات النادي متى وكيفما شاء.

المطلوب: بيان كيفية الإعتراف بإيرادات الإشتراكات.

حل مثال (15)

إن العميل يستفيد من خدمة المنشأة بتوفير الأندية الصحية بالتساوي على مدار السنة. (أي، يستفيد العميل من توفر النوادي الصحية، بغض النظر عما إذا استخدمها العميل أم لا) وبناءً على ذلك أن أفضل مقياس للتقدم نحو الوفاء الكامل بإلتزام الأداء **على مرور الوقت** هو مقياس يستند إلى الوقت وتعترف المنشأة بالإيراد **على أساس القسط الثابت** على مدار العام بواقع 200 دينار (2400÷12) شهرياً. أي أن العميل يتلقى ويستهلك منافع أداء المنشأة في نفس الوقت عند توفير المنشأة للأندية الصحية. وبناء على ذلك، يستوفى أداء إلتزام المنشأة بمرور الوقت. حيث أن استخدام العميل للنوادي الصحية لا يؤثر على مبلغ السلع والخدمات المتبقية الذي يستحقه العميل.

- **إلتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية محددة:**

إذا لم يتم إستيفاء إلتزام الأداء مع مرور الوقت، تستوفي المنشأة إلتزام الأداء عند نقطة زمنية محددة. ولتحديد النقطة الزمنية المحددة التي يسيطر فيها العميل على الأصل الموعود به وتستوفي المنشأة إلتزام الأداء، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار متطلبات السيطرة الواردة في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار مؤشرات نقل السيطرة، والتي تشمل ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

1- تملك المنشأة حقاً حالياً في الحصول على دفعة مقابل الأصل.
2- يملك العميل حقاً قانونياً في الأصل.
3- تنقل المنشأة الملكية المادية للأصل.
4- يمتلك العميل المخاطر والمكافآت الهامة لملكية للأصل.
5- قبول العميل للأصل.

طرق قياس الإنجاز المتحقق:

أساليب قياس الإنجاز المتحقق نحو الإستيفاء الكامل لإلتزام الأداء:

أ- **أسلوب المخرجات Output Methods:** تعترف أساليب المخرجات بالإيرادات على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة إلى العميل بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد. تشمل أساليب المخرجات أساليباً معينة مثل مسوحات الأداء المنجز حتى تاريخه، وعمليات تقييم النتائج المتحققة، والمراحل التي تم بلوغها، والوقت المنقضي، والوحدات التي تم إنتاجها أو تسليمها.

ب- أسلوب المدخلات Input Methods:

تعترف أساليب المدخلات بالإيرادات على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها في استيفاء إلتزام الأداء (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنقضية أو التكاليف المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات عمل الآلات المستخدمة) بالتناسب مع مجموع المدخلات المتوقعة في إستيفاء ذلك الإلتزام. إذا أُستنفذت جهود المنشأة أو مدخلاتها بالتساوي طوال مدة الأداء، فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تعترف بالإيرادات على أساس القسط الثابت.

نسبة الإنجاز = التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخه

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ نهاية المالية

10. حالات خاصة للإعتراف بالإيراد:

أولاً: إتفاقيات البيع وإعادة الشراء Repurchase Agreements

أ- تمثل اتفاقيات إعادة الشراء قيام المنشأة ببيع أصل للعميل مع وجود إلتزام أو خيار (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) لدى المنشأة بإعادة شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم أساساً بيعه إلى العميل، أو أصل يعتبر تقريباً مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يعتبر الأصل المباع أساساً مكوناً له.

تأخذ اتفاقيات إعادة الشراء عموماً ثلاثة أشكال وكما يلي:

أ- إلتزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل A forward).

ب-حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء A call option).

ج- إلتزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد A put option)

وفيما يلي المعالجة المحاسبية للحالات السابقة:

إلتزام المنشأة (عقد آجل) أو لديها الحق (خيار استدعاء) بإعادة شراء الأصل:

إذا كان على المنشأة إلتزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل[8] (عقد آجل أو خيار استدعاء)، فلا يحصل العميل على السيطرة على الأصل نظراً لأن مسؤولية العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى إن كان للعميل حيازة مادية للأصل. وبالتالي، فإن المنشأة يجب أن تحاسب عن العقد كما يلي:

- إذا كان الإلتزام أو الحق بشراء الأصل بمبلغ **يساوي أو يزيد** عن سعر بيعه الأصلي للعميل، فإن العملية تمثل عملية تمويل، ويجب على المنشأة أن تعرف بالفرق بين مبلغ العوض المستلم من العميل ومبلغ العوض الذي سيدفع إلى العميل على أنه مصروف فائدة **(انظر مثال رقم 16 تالياً)**.
- أما إذا كان هناك إلتزام على المنشأة أو لديها الحق في إعادة شراء الأصل بمبلغ **يقل** عن سعر بيعه الأصلي للعميل يتم اعتبار العملية عقد إيجار بموجب معيار التقرير المالي رقم (IFRS 16)[9].

ب- عند انتهاء أجل حق إعادة الشراء دون ممارسته يتم إلغاء الإعتراف بإلتزامات إعادة الشراء والإعتراف بإيراد.

مثال (16) سعر إعادة الشراء يساوي أو يزيد عن سعر البيع

في 2020/1/1 باعت شركة آسيا لتجارة الأجهزة مجموعة من الأجهزة للعميل وسام مقابل 80,000 دينار. وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق بإعادة شراء الأجهزة في 2022/12/31 مقابل 96,800 دينار، بافتراض أن معدل الفائدة الضمني (تم استنتاجه من العقد) يبلغ 10%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية بيع المعدات لدى شركة آسيا.

حل مثال (16)

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) يتم معالجة العقد باعتباره عملية تمويل لأن السيطرة على الأصل لم تنتقل للعميل (بالرغم من انتقال الأصل وحيازه العميل له) وبالتالي قدرة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل، كما أن سعر الممارسة (حق إعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع المعدات الأصلي للعميل.

- قيد استلام قيمة الأصل في 2020/1/1 هو:

من حـ/ النقدية		80,000
إلى حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل وسام	80,000	

[8] عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأ أن تأخذ بالإعتبار القيمة الزمنية للنقود.

[9] وإذا كان العقد جزءً من معاملة بيع وإعادة استئجار، فيجب على المنشأة الاستمرار في الإعتراف بالأصل ويجب الإعتراف بإلتزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الإلتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9.

- في 2020/12/31 يتم إعداد قيد مصروف الفائدة على قيمة الإلتزام التمويلي:

من حـ/ مصروف الفائدة 80,000×10%		8,000
إلى حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل وسام	8,000	

- في 2021/12/31 يتم إعداد قيد مصروف الفائدة على قيمة الإلتزام التمويلي:

من حـ/ مصروف الفائدة 88,000[10] ×10%		8,800
إلى حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل وسام	8,800	

- في 2021/12/31 إذا تم ممارسة حق خيار الشراء يتم تسديد الإلتزام للعميل وسام بقيمة 96,800 دينار وإعداد القيد التالي:

من حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل وسام		96,800[11]
إلى حـ/ النقدية	96,800	

- وبافتراض أن الشركة لم تمارس حق خيار إعادة شراء المعدات من العميل وسام يتم عندها الإعتراف بإيراد مبيعات المعدات في 2021/12/31 واعداد القيد التالي:

من حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل وسام		96,800
إلى حـ/ إيراد المبيعات	96,800	

مثال (17)

في 2020/9/1 باعت شركة أسامة وشركاه معدات للعميل خلدون مقابل 100,000 دينار نقداً وتضمن عقد البيع إلتزام شركة اسامة باعادة شراء المعدات في 2021/9/1 مقابل 94,000 دينار. علماً بأن العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد البيع وإعادة الشراء بسجلات شركة أسامة وشركاه.

حل مثال (17) سعر إعادة الشراء يقل عن سعر البيع

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) يتم معالجة العقد باعتباره عملية تأجير لأن السيطرة على الأصل لم تنتقل للعميل (بالرغم من انتقال الأصل وحيازه العميل له) وبالتالي قدرة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل، كما أن سعر إعادة الشراء **يقل** عن سعر البيع المعدات الأصلي للعميل. ويعتبر العقد تشغيلي لدى المؤجر (شركة أسامة) لأن مدة الإيجار منخفضة مقارنة بالعمر الإنتاجي للأصل).

[10] رصيد الإلتزام في 2020/12/31 بعد إحتساب الفائدة (8,000+80,000) = 88,000 دينار.

[11] رصيد الإلتزام في 2021/12/31 = 8,800+8,000+80,000 = 96,800 دينار.

- قيد استلام قيمة الأصل في 2020/9/1 هو:

100,000		من حـ/ النقدية
	100,000	إلى حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل خلدون

- في 2020/12/31 يتم إعداد قيد إيراد إيجار تشغيلي، ويمثل إيراد الإيجار الإجمالي لمدة سنة 6000 دينار (100,000-94,000). ويتم الإعتراف بإيراد إيجار 4 شهور من 9/1-2020/12/31 بمبلغ 2000 دينار (6000× 12/4):

2,000		من حـ/ إلتزامات عقود بيع وإعادة الشراء – العميل خلدون 2020/12/31
	2,000	إلى حـ/ إيراد إيجار معدات

- في 2021/9/1 يتم إعداد إثبات إيراد إيجار لفترة 8 شهور من 1/1-2021/9/1 بمبلغ 4000 دينار (6000× 12/8):

4,000		من حـ/ إلتزامات عقود بيع وإعادة الشراء – العميل خلدون 2021/9/1
	4,000	إلى حـ/ إيراد إيجار معدات

- في 2021/9/1 يتم استرجاع المعدات من العميل خلدون ودفع 94,000 دينار وهو سعر إعادة الشراء

94,000		من حـ/ إلتزامات بيع وإعادة الشراء – العميل خلدون
	94,000	إلى حـ/ النقدية

أولاً: إلتزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد A put option)

أ- إذا كان لدى المنشأة إلتزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عند نشأة العقد ما إذا كان للعميل حافز إقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أن العميل يدفع بالفعل إلى المنشأة مقابل حق استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان للعميل حافز اقتصادياً[12] مهم لممارسة ذلك الحق فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الإتفاقية على أنها **عقد إيجار** وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16.

[12] لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ بالاعتبار عوامل متنوعة بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى أن ينقضي خلالها الحق. فعلى سبيل المثال إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً مهماً لممارسة خيار الرد.

ب- إذا لم يكن للعميل حافز إقتصادي مهم لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الإتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق إرجاعه كما هو مبين سابقاً في هذا المعيار (مردودات مبيعات مقدرة).

ج- إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل فإن العقد هو **اتفاقية تمويل**.

د- إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو مبين سابقاً في هذا المعيار (مردودات مبيعات مقدرة).

هـ- عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

و- إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة إلغاء إثبات الإلتزام وإثبات إيراد.

ثانياً: ترتيبات (اتفاقيات) الفوترة والإحتفاظ Bill-and-hold Arrangements

- إن اتفاقية الفوترة والإحتفاظ تمثل عقد تُصدر المنشأة بموجبه فاتورة للعميل عن المنتج الذي يبقى بحوزة المنشأة إلى أن يتم نقله إلى العميل عند نقطة زمنية محددة في المستقبل. على سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة إبرام مثل هذا العقد بسبب عدم وجود مساحة متوفرة للمنتج عند العميل أو بسبب التأخر في جداول إنتاج العميل.
- بموجب هذا النوع من الاتفاقيات تنتقل السيطرة على الأصل (المنتج) للعميل وبالتالي يتم استيفاء إلتزام الأداء عند توقيع عقد البيع مع العميل بالرغم من إحتفاظ المنشأة بالأصل بناءً على طلب العميل. وذلك كون العميل قادر على توجيه استخدام المنتج والحصول فعلياً على كافة المنافع المتبقية من المنتج رغم انه قرر عدم ممارسة حقه في حيازة ذلك المنتج. وبالتالي فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج وإنما يقتصر دورها على توفير خدمة حفظ المنتج لديها وفق رغبة العميل.

مثال (18) ترتيبات الفوترة والإحتفاظ

في 2021/4/1 باعت شركة الوفاء لتجهيزات المطاعم كمية من الثلاجات لأحد العملاء (مطعم الأصالة) بمبلغ 150,000 دينار، وتبلغ تكلفتها 110,000 دينار. وقد طلب العميل مطعم الأصالة من الشركة الإحتفاظ بالثلاجات حتى الانتهاء من تجهيز عمليات صيانة تتم للمطعم. وتم إصدار فاتورة وانتقلت ملكية الثلاجات لمطعم النعيم عند توقيع عقد البيع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للإعتراف بالإيراد من العمليات السابقة.

حل مثال (18)

يتم الإعتراف بالإيراد عند توقيع العقد واصدار فاتورة ويتم إعداد القيود التالية:

من حـ/ ذمم مدينة		150,000
إلى حـ/ إيراد المبيعات	150,000	

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		110,000
إلى حـ/ المخزون	110,000	

يتم الإعتراف بالإيراد فوراً واستبعاد البضاعة المباعة من حساب المخزون لأن بقاء البضاعة لدى شركة الوفاء كان بناءً على طلب العميل، وعند الجرد يتم أيضاً استبعاد هذه البضاعة من مخزون آخر المدة لشركة الوفاء.

ثالثاً: بضاعة الأمانة Consignment Arrangements

أ- يقوم عادةً تجار الجملة والمصنعين (المنشأة) بتسليم بضائعهم أو منتجاتهم إلى طرف آخر (مثل تاجر أو موزع) بغرض بيعها للعملاء النهائيين أي برسم البيع فإن هذه الترتيبات تسمى "بضاعة الأمانة" وتتميز تلك الترتيبات بما يلي:

1. تسيطر المنشأة على المنتج حتى وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى أحد عملاء التاجر أو حتى انتهاء فترة محددة؛
2. تكون المنشأة قادرةعلى طلب إرجاع المنتج أو نقل المنتج إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛ و
3. لا يترتب على التاجر إلتزام غير مشروط لدفع ثمن المنتج (على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة لدفع تأمين).

ب- ويتم الإعتراف بإيرادات بيع البضاعة في دفاتر المنشأة عند بيع الوكيل (التاجر) البضاعة للعملاء النهائيين، وعندها ويعترف الوكيل (التاجر) بإيراد عمولة بيع بضاعة الأمانة.

مثال (19)

- في 2020/1/1 قامت شركة القدس بشحن بضاعة تكلفتها 80,000 دينار لمحلات جنين التجارية كبضاعة أمانة برسم البيع ودفعت الشركة 3000 دينار شحن كما ودفعت محلات جنين 2000 دينار مصاريف إعلانات في مدينة جنين والتي سوف يتم استردادها من شركة القدس.
- في 2020/3/31 تبين أن محلات جنين باعت 40% من البضاعة مقابل 50,000 دينار نقداً. وتتقاضى محلات جنين عمولة 10% وتقوم بتوريد المبلغ المستحق لشركة القدس.

حل مثال (19)

دفاتر الموكل (شركة القدس)	دفاتر الوكيل (محلات جنين)
1- شحن البضاعة للوكيل	
80,000 من حـ / بضاعة الأمانة 80,000 إلى حـ / المخزون	لا قيد (يتم إعداد مذكرة بذلك)
2- دفع تكاليف الشحن من قبل الموكل	
3000 من حـ / بضاعة الأمانة 3000 إلى حـ / النقدية	لا قيد
3 – دفع مصاريف الاعلان	
لا قيد	2000 من حـ / ذمم مدينة (الموكل) 2000 إلى حـ / النقدية
4- بيع الوكيل بضاعة الأمانة للعملاء النهائيين	
لا قيد	50,000 من حـ / النقدية 50,000 إلى حـ / ذمم دائنة –الموكل
5- تحويل قيمة البضاعة لشركة القدس وتسجيل إيرادات المبيعات لدى الموكل والمصاريف الخاصة بالعملية	
من مذكورين 43,000 حـ/ النقدية (50,000-5000-2000) 2000 حـ/ مصاريف الاعلان 5000 حـ/ مصاريف عمولات الوكيل (50,000×10%) 50,000 إلى حـ/ إيراد مبيعات بضاعة الأمانة	50,000 من حـ/ ذمم دائنة – الموكل إلى مذكورين 2000 حـ/ ذمم مدينة – الموكل 5000 حـ/ إيراد عمولات (50,000×10%) 43,000 حـ/ النقدية

6- إثبات تكلفة البضاعة المباعة	
33,200 من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 33,200 إلى حـ/ بضاعة الأمانة (80,000+3000[13])×40% =33,200 دينار	لا قيد

رابعاً: الكفالات (الضمانات) Warranties

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) هناك نوعان من الكفالات المتعلقة ببيع منتج سواء كان سلعة أو خدمة هما:

1. **الكفالة تعتبر ضمن سعر بيع المنتج:** وهي كفالة تضمن للعميل أن المنتج يلبي المواصفات المتفق عليها وليس للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل، وفي هذه الحالة لا تعتبر الكفالة خدمة مستقلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، الإلتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" بحيث يتم تكوين مخصص كفالات منتجات مباعة.
2. **لا تعتبر الكفالة ضمن سعر بيع المنتج:** وهي كفالة تقدم خدمة الصيانة بالإضافة إلى ضمان تلبية المنتج للمواصفات المتفق عليها. ويكون للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل، في هذه الحالة تعتبر الكفالة خدمة مستقلة وعلى المنشأة محاسبة الكفالة الموعود بها كإلتزام أداء.

مثال (20)

خلال عام 2017 باعت شركة التميز 100 آلة تصوير للعملاء بسعر إجمالي 800,000 دينار وتكلفتها 500,000 دينار، وهي مكفولة لمدة عامين من عيوب التصنيع. تقدر الشركة المصاريف المتوقع دفعها خلال فترة الكفالة بمبلغ 15,000 دينار. وفي نفس الوقت باعت الشركة كفالات إضافية لصيانة 40 آلة تصوير ولمدة 3 سنوات أخرى بعد العامين الواردين في الكفالة السابقة بناءً على طلب بعض العملاء مقابل 12,000 دينار.

المطلوب: إعداد قيد اليومية لعام 2017 لإثبات عملية البيع والكفالات الصادرة عن شركة التميز.

حل مثال (20)

يتم الإعتراف بمخصص كفالات سلع مباعة بقيمة 15,000 دينار بشكل منفصل عن إلتزام الأداء للكفالات الإضافية البالغة 12,000 دينار وكما يلي:

من حـ/ النقدية		800,000
إلى حـ/ إيراد المبيعات	800,000	

[13] تشمل تكلفة البضاعة المباعة ثمن الشراء مضافاً إليها تكاليف شحن البضاعة للوكيل، ولا تعتبر مصاريف الإعلان جزء من كلفة البضاعة وإنما مصاريف بيع وتسويق ضمن بيان الدخل.

من حـ/ مصروف كفالات إلى حـ/ مخصص كفالات – آلات التصوير	15,000	15,000

من حـ/ النقدية إلى حـ/ إيراد كفالات غير مكتسبة – صيانة آلات التصوير (إثبات استلام عقد صيانة لمد 3 سنوات)	12,000	12,000

خامساً: الرسوم المقبوضة مقدماً وغير القابلة للإسترداد (وبعض التكاليف المتعلقة بها)
Non-refundable and Upfront Fees (and some related costs)

في بعض العقود تحمل المنشأة العميل رسوماً مقدمة، غير قابلة للرد. وتتضمن الأمثلة رسوم الإلتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات ورسوم التسجيل الأولية في المدارس الخاصة ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ويتم معالجة الرسوم التي تستلم من العميل لمرة واحدة في بداية الاشتراك من خلال توزيعها على الفترات الزمنية المتوقع أن يستمر العميل خلالها في الإشتراك والإستفادة من الخدمة، وبالتالي لا يجوز الإعتراف بها كإيراد عند استلامها من العميل.

سادساً: منح التراخيص Licensing

- ينتج عن الترخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً من التراخيص الآتية، ولكن لا تقتصر عليها:
  - أ- البرامج وتكنولوجيا المعلومات Software and Technology.
  - ب- الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه Motion pictures, music and other forms of media and entertainment.
  - ج- حقوق الامتياز Franchises.
  - د- براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع Patents, Trademarks and Copyrights.
- بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات مدرجة صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة وكما هو في العقود الأخرى فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهداً بمنح ترخيص بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى يتم الإلتزام بها فإن المنشأة عليها تحديد كل إلتزام من الإلتزامات بالأداء الواردة في العقد.

وإذا كان من غير الممكن تمييزه بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد يتم محاسبة عن الإلتزام بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معاً على أنها إلتزام أداء واحد. مثل ترخيصاً يمكن للعميل الإنتفاع به فقط بالإشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

- وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة بذاتها برامج الحاسب الآلي، والتركيبات البيولوجية أو الدوائية، والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

سابعاً: الأصول التعاقدية Contract Asset

إذا قامت المنشأة بتسليم العميل جزء من بضاعة متعاقد على بيعها أو تقديم خدمة متفق عليها، والعقد يشترط على المنشأة تسليم كامل مكونات العقد قبل مطالبة العميل بالسداد. فيتوجب على المنشأة في هذه الحالة أن تعرض في قائمة المركز المالي وبجانب الأصول ما يسمى "أصول تعاقدية" (Contract Asset) مطروحاً منها أية مبالغ تم استلامها من العميل وتتعلق بنفس العقد. بينما يظهر المبلغ المستحق للمنشاة كذمم مدينة على العميل إذا يتم إصدار فاتورة للعميل حتى تاريخ قائمة المركز المالي.

مثال (21)

في 2021/2/1 عقدت الشركة المصرية لتجهيزات سكك الحديد عقد مع العميل مصانع الصعيد تقوم بموجبه الشركة المصرية بتزويد مصانع الصعيد بخط سكة حديد داخلي مع عربة نقل فوق السكة لنقل المواد الخام لقسم الإنتاج بطول 1000 متر على أرض المصنع مقابل مبلغ 50,000 دينار لخط سكة الحديد و30,000 دينار لعربة النقل. وتم الاتفاق أن يتم تركيب وتسليم خط سكة الحديد في 2021/3/1 وعلى أن يتم تركيب عربة النقل على سكة الحديد في 2021/4/15. كما نص العقد على عدم تسديد قيمة سكة الحديد، إلا بعد أن يتم تسليم كامل محتويات العقد وهي سكة لحديد وعربة النقل.

المطلوب: إثبات ما سبق في دفاتر الشركة المصرية.

حل مثال (21)

يتم الإعتراف بالإيراد الخاص بسكة الحديد عند تركيبها للعميل "مصانع الصعيد" حيث تكون السيطرة على الأصل قد انتقلت إلى العميل. وبالتالي يتم في 2021/3/1 يتم إعداد القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	
50,000		من حـ/ أصل عقد	2021/3/1
	50,000	إلى حـ/ إيراد مبيعات	

أما عند تسليم عربة سكة الحديد في 2021/4/15 فيتم إثبات القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	
80,000		من حـ/ ذمم مدينة	2021/4/15
	50,000	إلى حـ/ أصل عقد	
	30,000	حـ/ إيراد مبيعات	

ثامناً: حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها Customers' Unexercised Rights

- عند استلام المبلغ المدفوع مقدماً من العميل، تعترف المنشأة "بإلتزام عقد" بالمبلغ المقبوض مقدماً مقابل أدائها إلتزام بالتحويل أو أن تكون مستعدة لتحويل السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات إلتزام العقد ذلك (وإثبات إيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناءً عليه تستوفي إلتزامها بالأداء.
- يظهر في الميزانية وبجانب الإلتزامات للغير "إلتزامات تعاقدية" (Contract Liability)، إذا قام العميل بدفع ما هو مستحق عليه أو جزء منها ولم يتم بعد تسليم البضاعة له أو الخدمة المتعاقد عليها، وهذا يماثل الإيرادات المقبوضة مقدماً (دفعات نقدية مقدمة من العملاء). وتختلف المعالجة المحاسبية بعض الشيء في كون العقد قابل للإلغاء أو غير قابل للإلغاء.
- يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها وتكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، تحولها للحكومية (الخزينة العامة) وفقاً للقوانين المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

مثال (22)

في 2020/5/5 وقعت شركة التقدم لتجارة ماكنات التصوير عقد **غير قابل للإلغاء** مع جامعة البترا لبيع عدة ماكنات تصوير أوراق بمبلغ إجمالي 74,000 دينار يتم تسليمها في 2020/8/1. تضمن العقد قيام جامعة البترا تسديد قيمة آلات التصوير مقدماً وذلك في 2020/6/1، إلا أن جامعة البترا سددت الدفعة المقدمة نقداً في 2020/6/14. قامت الشركة بتسليم الماكنات إلى جامعة البترا في الموعد المتفق عليه وهو 2020/8/1.

المطلوب: تسجيل ما سبق في دفاتر شركة التقدم.

حل مثال (22)

- لا قيد في 2020/5/5.
- في 2020/6/1 وهو تاريخ استحقاق الدفعة المقدمة يتم إثبات ذمم مدينة على حساب العميل لأن العقد غير قابل للالغاء وكما يلي:

74,000		من حـ/ ذمم مدينة – جامعة البترا	2020/6/1
	74,000	إلى حـ/ إلتزام عقود بيع	

- في 2020/6/14 يتم إثبات استلام الدفعة المقدمة من العميل جامعة البترا كما يلي:

74,000		من حـ/ النقدية	2020/6/14
	74,000	إلى حـ/ ذمم مدينة – جامعة البترا	

- في 2020/8/1 يتم إثبات قيد تسليم ماكنات التصوير لجامعة البترا وكما يلي:

74,000		من حـ/ إلتزام عقد بيع	2020/8/1
	74,000	إلى حـ/ إيراد المبيعات	

أما إذا كان العقد قابل للإلغاء فلا يتم إعداد قيد يوم 2020/6/1 ولا يتم تسجيل أي ذمم مدينة على العميل.

11. العرض في القوائم المالية Presentation in Financial Statements

1. يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كإلتزام أو أصل أو ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة أو السلعة (أداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتماداً على مدفوعات العميل.
2. إذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الإعتراف بالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي.
3. إذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة أو تقديم خدمات للعميل يتم الإعتراف بأصل أو الإعتراف بذمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي:

أ. يتم الإعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل (البدل) المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني (إذا كان الإعتراف بالإيراد لا يرتبط بمرور الوقت). على سبيل المثال أداء مستقبلي يجب ادائه من قبل المنشأة للعميل.

ب. يتم الإعتراف بذمم مدينة إذا كان البدل (المقابل) الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت (أساس زمني).

ج. يتم معالجة حساب الذمم المدينة أو الأصل الناتج عن العقد ضمن معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 9 وأية تدني بذلك الحساب يعترف به كمصروف.

12. الإفصاحات Disclosures

تضمن المعيار العديد من الإفصاحات وتشمل:

- على المنشأة تقديم إفصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الاخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.
- على المنشأة الإفصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
  - عقودها مع العملاء.
  - الأحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق إرشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء.
  - أية أصول مُعترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وإنجاز تلك العقود.

13. ملحق: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 IFRS

1.13 أنواع عقود الإنشاء Types of Construction Contract

عقد الإنشاء Construction Contract هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها.

- **أنواع عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد:**

وفقاً لطريقة تسعير عقد الإنشاء وتحديد إيراد العقد بالنسبة للمقاول، تقسم عقود الإنشاء إلى:

أ- **العقد ذو السعر المحدد Fixed Price Contract** هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع إحتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

ب- **عقد التكلفة زائد نسبة Cost – plus Contract** هو عقد يتم فيه الإتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت أو نسبة محددة من التكاليف الفعليّة المتكبدة.

- **أنواع عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد:**

وفقاً لطول فترة العقد تقسم عقود الإنشاء إلى نوعين هما:

أ- **عقود إنشاءات قصيرة الأجل Short-Term Contract** وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد. ولا توجد أية مشكلة في تحديد أرباح العقد حيث يتم الإعتراف بإيراد العقد بالكامل والمصاريف المتعلقة بالعقد بذات الفترة المالية.

ب- **عقود إنشاءات طويلة الأجل Long-Term Contract** وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة. وهذا النوع من العقود بحاجة لمعالجة محاسبية خاصة نظراً لإمتداد تحقق الإيراد وتكبد المصاريف المتعلقة بالعقد لأكثر من فترة واحدة وضخم حجم تلك العقود.

2.13 مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها، على سبيل المثال:

- إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.
- إحتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.
- إنخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.
- إذا كان إيراد العقد مرتبط بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج.

أوامر التغيير في العقد Variation

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغير في إيراد العقد زيادة أو إنخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الإعتراف بأوامر التغيرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

3.13 تكاليف عقد الإنشاء Contract Costs

تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي:

أ- التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد.

ب- التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

ج- التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.

التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل ما يلي:

1. أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين.
2. تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء.

3. مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء.
4. مصاريف نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد.
5. مصاريف إستئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد.
7. التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.
8. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

3.8 التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات:

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاء. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

- مصاريف البيع والتسويق.
- المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد.
- مصروف إهتلاك المنشآت والمعدات العاطلة عن العمل والتي لم تستخدم في عقد معين.
- تكاليف البحث والتطوير التي لا يوجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.

مثال (23)

في 2022/1/1 وقعت شركة الوطن للمقاولات عقد مع بلدية العقبة لإنشاء جسر في وسط مدينة العقبة بقيمة 2 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ عامين. في 2022/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

إسمنت وحديد ومواد مستخدمة في العمل	900,000 دينار
أجور عمال ومهندسين في مكان العمل	90,000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20,000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات العاطلة عن العمل	7000 دينار
مصاريف دعاية لقسم انشاء الجسور في الشركة	10,000 دينار
رواتب المهندسين المشرفين على المشروع	4000 دينار

المطلوب: حدّد التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2022 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وفق معيار رقم (15).

حل مثال (23)

إن كافة التكاليف المذكورة في المثال تعتبر جزء من تكاليف العقد باستثناء التكاليف التالية التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب تحميلها كمصروف فترة في بيان الدخل:

مصاريف دعاية لقسم إنشاء الجسور في الشركة	10,000 دينار
مصروف إهتلاك المعدات العاطلة عن العمل	7000 دينار
المجموع	**17,000 دينار**

4.13 الإعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته

Recognition of Contract Revenue and Expenses

ويتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) الإعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف **وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ قائمة المركز المالي** عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية ولا يسمح المعيار المذكور استخدام طريقة العقود أو المقاولة المنتهية كونها لا تتوافق مع أساس الإستحقاق ومبدأ المقابلة. ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي **وبالتالي يتم الإعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً**، وسيتم التطرق لمعالجة الخسارة المتوقعة في هذا الفصل لاحقاً.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة والإعتراف بها بغض النظر عما يلي:

- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا.
- المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد.
- وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

الشروط الواجب توفرها لتطبيق نسبة الإنجاز (إمكانية تقدير نتائج العقد بموثوقية)

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:
   - إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
   - إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للعقد إلى المنشأة.
   - إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.

- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعليّة المتكبدة بالتقديرات السابقة.

2. في حالة عقد التكلفة مضافاً إليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما يتحقق الشرطين التاليين:
   - إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
   - يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد وأعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الإعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيراد العقد.

أساليب تقدير نسبة الإنجاز

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الأسلوب الذي يقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. وإعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛ **وهو أسلوب المدخلات Input Method** وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

ب-معاينة أو مسح العمل المنجز؛ أو

ج- الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه، **وهو أسلوب المخرجات Output Method** وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

بموجب أسلوب المدخلات تحدد نسبة الإتمام التي ستتخذ أساساً لتحديد أو تخصيص إيرادات ومن ثم أرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة وتسمى طريقة التكلفة إلى التكلفة Cost-to-Cost Method على النحو التالي:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعليّة للعقد المتراكمة حتى تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية}}{\text{أحدث تقديرات للتكاليف الكلية للعقد بذلك التاريخ}}$$

مع ملاحظة ضرورة عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة

بعد مثل الإسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدماً للمقاولين من الباطن عن أعمال لم تنجز بعد.

أما **بموجب أسلوب المخرجات** فيتم تحديد نسبة الإتمام بموجب المعادلة التالية:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة من المقاولة}}{\text{عدد الوحدات محل المقاولة}}$$

ويعبر عادةً عن الوحدات المنجزة إما في صورة عدد معين من الكيلومترات مثلاً إذا كانت المقاولة المشمولة بالعقد تعبيد طريق معين، أو بعدد من الأمتار المربعة إذا كانت المقاولة مجمع سكني معين..... إلخ، والأسلوب الأول أي أسلوب المدخلات هو الأكثر استخداماً لدى شركات المقاولات.

مثال (24): المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء بطريقة نسبة الإنجاز

في 2020/1/1 وقعت شركة الجنوب عقد إنشائي مع أحد العملاء بقيمة 400,000 دينار، ويستغرق إنجازه مدة 3 سنوات، وتوفرت لديك المعلومات التالية:

البيان	السنة 2020	السنة 2021	السنة 2022
التكاليف الفعليّة المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	90,000 دينار	245,000 دينار	350,000 دينار
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	270,000 دينار	105,000 دينار	-
الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)	120,000 دينار	150,000 دينار	130,000 دينار
تحصيلات نقدية للفواتير من العميل	100,000 دينار	135,000 دينار	165,000 دينار

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/أسلوب المدخلات.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد.

حل مثال (24)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2020 – 2022:

$$\text{نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكاليف الفعليّة المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{أحدث تقديرات للتكاليف الكلية للعقد بذلك التاريخ}}$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى (2020/12/31)} = \frac{90{,}000}{270{,}000 + 90{,}000} = \%25$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية (2021/12/31)} = \frac{245{,}000}{105{,}000 + 245{,}000} = \%70$$

نسبة الإنجاز للعام 2021 = 70% – 25% = 45%

نسبة الإنجاز للعام 2022 = 100% – 70% = 30%

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/أسلوب المدخلات:

السنة	طريقة الإحتساب	الإيراد التراكمي	الإيراد لكل فترة
2020	400,000 × 25%	100,000 دينار	100,000 دينار
2021	400,000 × 70%	280,000 دينار	180,000[14] دينار
2022	400,000 × 100%	400,000 دينار	120,000[15] دينار
	المجموع		400,000 دينار

- مقدار الإيرادات الواجب الإعتراف به لكل سنة:

قائمة الدخل			
	السنة 2020	**السنة 2021**	**السنة 2022**
إيرادات العقد	100,000 دينار	180,000 دينار	120,000 دينار
يطرح تكاليف العقد	90,000 دينار	155,000[17] دينار	105,000[16] دينار
أرباح العقد	**10,000 دينار**	**25,000 دينار**	**15,000 دينار**

[14] 180,000=100,000–280,000 دينار.
[15] 120,000=280,000–400,000 دينار.
[16] تكاليف العقد لعام 2022 =350,000–245,000= 105,000 دينار.
[17] تكاليف العقد لعام 2021 =245,000–90,000= 155,000 دينار.

3. إثبات قيود اليومية:

أ. إثبات التكاليف الفعليّة خلال العام:

	2022	2021	2020
من حـ/ عقود تحت التنفيذ	105,000	155,000	90,000
إلى حـ/ النقدية أو (ذمم دائنة)	105,000	155,000	90,000

ب. إثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث:

	2022	2021	2020
من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	105,000	155,000	90,000
حـ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)	15,000	25,000	10,000
إلى حـ/ إيرادات العقود	120,000	180,000	100,000

ج. إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2022	2021	2020
من حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	130,000	150,000	120,000
إلى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	130,000	150,000	120,000

د. إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2022	2021	2020
من حـ/ النقدية	165,000	135,000	100,000
إلى حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	165,000	135,000	100,000

وسيظهر حساب عقود تحت التنفيذ كما يلي:

منه	حـ/ عقود تحت التنفيذ	له
90,000 إلى حـ/ الصندوق سنة (2020)		
10,000 إلى حـ/ إيراد العقود سنة (2020)		
100,000 رصيد نهاية السنة 2020		
155,000 إلى حـ/ الصندوق سنة (2021)		
25,000 إلى حـ/ إيراد العقود سنة (2021)		
280,000 رصيد نهاية السنة 2021		
105,000 إلى حـ/ الصندوق سنة (2022)		400,000 من حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
15,000 إلى حـ/ إيرادات العقود سنة (2022)		
400,000 رصيد نهاية سنة (2022)		

في نهاية السنة الثالثة يتم إقفال حـ/ عقود تحت التنفيذ بالقيد (إثبات المخالصة عن العقود وتسليم المقاولة للعميل في نهاية العام).

من حـ / مطالبات عقود تحت التنفيذ – نهاية السنة (2022)		400,000
إلى حـ / عقود تحت التنفيذ	400,000	

5.13 المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر

Recognition of Expected Losses

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

أ- يتم الإعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

ب-يجب الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الإعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير إلى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.

وقد ذكرنا سابقاً في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء لا يمكن تقديرها بموثوقية إلا عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
- إحتمالية تدفق المنافع الإقتصادية للعقد إلى المنشأة.
- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعليّة المتكبدة بالتقديرات السابقة.

التكاليف التي من غير المحتمل إستردادها:

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل إستردادها يعترف بها كمصروف فوراً.

ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصروف مباشرة ما يلي:

- هناك شكوك حول مشروعيتها.
- يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب.
- معرضة للمصادرة أو الإستملاك والهدم.
- عدم قدرة العميل على مواجهة إلتزاماته.

- يكون المقاول غير قادر على إستكمال العقد أو غير قادر على الوفاء بإلتزامات العقد.

عند إنتهاء حالات عدم التأكد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الإعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز.

مثال (25): المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقود الإنشاء الخاسرة

لبيان المعالجة المحاسبية للعقود المحتمل أن تحقق إجمالي خسائر، إفرض وبالرجوع للمثال رقم (24) السابق أن شركة الجنوب تقدر التكاليف المتوقع حدوثها في 2021/12/31 لإتمام العقد بلغت 205,000 دينار بدلاً من 105,000 دينار بسبب إرتفاع الأسعار.

حل مثال (25)

بعد إعادة التقديرات فإن نتائج عقد الإنشاء الإجمالية ستظهر كما يلي:

البيان	2020	2021
إيراد العقد	400,000	400,000 دينار
إجمالي التكاليف المقدرة	(360,000)	(450,000)[18]
مجمل الربح المقدر	40,000 دينار	(50,000) دينار

الإيراد المُعترف به لعام 2021 سيكون كما يلي:

الإيراد المُعترف به لعام 2021:	
إيراد العقد	400,000 دينار
× نسبة الإنجاز **	54.444%[19]
الإيراد المُعترف به لتاريخه	217,778 دينار
يطرح: الإيراد المُعترف قبل عام 2021	(100,000) دينار
الإيراد المُعترف به 2021	**117,778** دينار
** **نسبة الإنجاز (2021/12/31):**	
التكاليف الفعليّة التراكمية لتاريخه	245,000 دينار
+ التكاليف المقدرة لاتمام العقد	205,000 دينار
التكاليف الكلية المقدرة	450,000 دينار
نسبة الإنجاز = 245,000÷450,000 = 54.4%	

[18] التكاليف الفعليّة التراكمية 245,000 + التكاليف المقدرة 205,000 دينار = 450,000 دينار.

[19] الرقم 4 هو رقم دوري.

ولإحتساب تكاليف أو مصاريف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2021 يتم إضافة الخسائر الإجمالية الواجب الإعتراف بها في عام 2021 (الربح المُعترف به سابقاً 10,000 دينار + إجمالي خسائر العقد المقدرة 50,000 دينار) للإيراد الواجب الإعتراف به لعام 2021 وكما يلي:

الإيراد المُعترف به خلال عام 2021 (كما في الجدول السابق)	117,778 دينار
يضاف:	
الخسائر المُعترف بها لعام 2021:	
– إلغاء أرباح مُعترف بها خلال عام 2010 = 10,000 دينار	
– إجمالي خسائر العقد المتوقعة = 50,000 دينار	
60,000 دينار	
تكاليف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2021	177,778 دينار

نلاحظ هنا أن الخسائر المُعترف بها لعام 2021 تبلغ 60,000 دينار حيث أن إجمالي خسائر العقد المتوقعة 50,000 دينار = (10,000 دينار ربح عام 2010 – 60,000 دينار خسائر واجب الإعتراف بها لعام 2021).

أما قيد الإعتراف بإيراد ومصاريف وخسائر العقد في 2021/12/31 فهو كما يلي:

2021/12/31	من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	177,778
	إلى مذكورين	
	حـ/ عقود تحت التنفيذ (خسارة)	60,000
	إلى حـ/ إيرادات العقود	117,778

14. التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

في بعض البلدان يتم التعاقد مع مشغلين من القطاع الخاص بشأن بناء أو صيانة البنية التحتية للخدمات العامة (طرق، جسور، مرافق توزيع المياه)، ويدفع عادةً لمشغلي القطاع الخاص مقابل خدماتهم على مدى فترة الترتيبات، وكثيراً ما توصف هذه الترتيبات ("بناء – تشغيل – تحويل") أو "تأهيل – تشغيل – تحويل" أو "ترتيب إمتياز خدمة عامة إلى خاصة".

في تشرين الثاني 2006 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية التفسير رقم (12) للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتيبات إمتياز الخدمة، وهو نافذ المفعول للفترات السنوية. التي تبدأ في 1 كانون ثاني 2008 أو بعد ذلك. يقدم هذا التفسير الإرشادات بشأن المحاسبة من قبل مشغلي القطاع الخاص لترتيبات إمتياز الخدمة "العامة إلى الخاصة"، وتجدر الملاحظة أن هذا الترتيب لا يحدد المحاسبة من قبل مانحي الإمتيازات.

يحدد هذا التفسير المبادئ العامة للإعتراف وقياس الإلتزامات والحقوق ذات العلاقة في ترتيبات إمتياز الخدمة (تم تفصيل متطلبات الإفصاح بشأن ترتيبات إمتياز الخدمة في التفسير – 29).

يتناول التفسير رقم 12 المواضيع التالية، والآراء المجمع عليها حول هذه المواضيع:

- **معاملة حقوق المشغل في البنية التحتية:** يبين التفسير (12) بشكل مطلق أن حقوق المشغل في البنية التحتية لا يعترف بها على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات المشغل حيث أن ترتيب الخدمة لا ينقل الحق في السيطرة على إستعمال البنية التحتية للمشغل.
- **الإعتراف بالعوض عن الترتيب وقياسه:** إذا قام المشغل ببناء أو تحسين البنية التحتية (أي تقديم خدمات بناء أو تحسين) تستخدم في تقديم خدمة عامة أو يقوم بتشغيلها أو صيانتها لفترة زمنية محددة عندئذ على المشغل الإعتراف بالإيراد وقياسه حسب معيار رقم (15) عن الخدمات التي أداها.
- **خدمات الإنشاء أو التحسين:** على مشغل الإمتياز محاسبة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بخدمات البناء أو التحسين حسب معيار معيار التقرير المالي الدولي رقم (15).
- **العوض المقدم من مانح الإمتياز إلى مشغل الإمتياز:** إذا قام المشغل بتقديم خدمات بناء أو تحسين فإنه يتم الإعتراف بالعوض المستلم أو المستحق من قبل المشغل بمقدار قيمته العادلة، وقد يكون العوض حقوق في أصل مالي أو أصل غير ملموس.

الإعتراف "بأصل مالي" – على المشغل الإعتراف بالأصل المالي إلى المدى الذي له حق تعاقدي غير مشروط بإستلام النقد أو أي أصل مالي آخر من المانح أو بموجب تعليماته فيما يتعلق بخدمات البناء، وعادةً للمانح حرية تصرف ضئيلة إن وجدت لتجنب الدفع، لأن الإتفاقية قابلة للتنفيذ حسب القانون. (يرجى الرجوع إلى الفصول الخاصة بالأدوات المالية للإطلاع على المناقشات المفصلة حول الأصول المالية).

الإعتراف "بأصل غير ملموس" – على المشغل الإعتراف بأصل غير ملموس إلى المدى الذي يستلم به حقاً أو ترخيصاً بإستيفاء رسوم من مستخدمي الخدمة العامة (للإطلاع على مناقشات مفصلة حول الأصول غير الملموسة يرجى الرجوع إلى الفصل الخاص "بالأصول غير الملموسة")، والحق بإستيفاء رسوم من مستخدمي الخدمة العامة ليس حقاً غير مشروط لإستلام النقد لأن المبالغ متوقفة ومعتمدة على مدى إستخدام الجمهور للخدمة، وعلى المشغل إجراء المحاسبة بشكل منفصل لخدمات البناء التي تدفع جزئياً من قبل أصل مالي وجزئياً من قبل أصل غير ملموس، ويجب الإعتراف بالعوض المستلم أو المستحق لكلا الجزئين المكونين مبدئياً بمقدار القيمة العادلة للعوض المستلم أو المستحق.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **المرحلة الثانية من مراحل الإعتراف بالإيراد بموجب معيار 15 " الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS 15 هي:**

أ- تحديد أو تشخيص العقد
ب- توزيع سعر العملية على مكونات الإيراد
ج- تحديد سعر العملية
د- تحديد إلتزامات الأداء في العقد

2. **في 2019/1/1 باعت شركة فلسطين بضاعة بسعر 363,000 دينار للعميل نديم وتم تسليمها للعميل عند توقيع العقد وتستحق الدفعة في 2020/12/31. علماً بأن سعر البيع النقدي للبضاعة المباعة يبلغ 300,000 دينار، فإن المعالجة المحاسبية لتلك العملية لدى شركة الأردن وفق معيار "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS 15 هي:**

أ- يجب الإعتراف بمبلغ 63,000 دينار كإيراد فائدة (ربا) على مدار مدة العقد
ب- يجب الإعتراف بمبلغ 63,000 دينار كمصروف فائدة (ربا) على مدار مدة العقد
ج- يعترف بإيراد المبيعات في 2019/1/1 بقيمة 363,000 دينار
د- يعترف بإيراد المبيعات في 2020/12/31 بقيمة 300,000 دينار

3. **في2022/12/1 باعت شركة الأردن 3000 وحدة من السلعة (س) بسعر 20 دينار للوحدة لأحد العملاء وتكلفة الوحدة 14 دينار. تسمح شركة الأردن للعميل بإعادة أي منتج غير مستخدم خلال 60 يوم من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة، ويتم استلام النقدي عند تحويل السيطرة على المنتج. وتقدر المنشأة أنه سيتم إعادة 8% من عدد الوحدات، وتقرر أنه بالرغم من أن العوائد خارج نفوذ المنشأة، إلا أن لديها خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل. فإن إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به لدى شركة الأردن في 2022/12/1 يبلغ:**

أ- 55,200 دينار
ب- 60,000 دينار
ج- 38,640 دينار
د- 42,000 دينار

4. **وقعت شركة التقوى عقد مع أحد العملاء لبيع المنتجات 1000 وحدة من السلعة (أ)، و2000 وحدة من السلعة (ب) و 2000 وحدة من السلعة (ج) مقابل سعر إجمالي 180,000 دينار. توفي المنشأة بإلتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة. تبيع المنشأة بانتظام المنتج (أ) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل ملحوظ مباشرة. أسعار البيع مستقلة للمنتجين (ب) و(ج) ليست ملحوظة مباشرة. وقد استخدمت الشركة منهج تقييم السوق المعدل للمنتج (ب) والتكلفة المتوقعة زائد هامش الربح للمنتج (ج). وتقدر المنشأة أسعار البيع المستقلة على النحو التالي:**

المنتج	سعر البيع الإجمالي	المستقل المنهج
المنتج (أ)	60,000 دينار	أسعار ملحوظة مباشرة
المنتج (ب)	90,000 دينار	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج (ج)	50,000 دينار	التكاليف المتوقعة زائد هامش ربح
المجموع	200,000 دينار	

فإن سعر البيع المخصص للمنتج (ب) هو:

أ- 60,000 دينار ب- 72,000 دينار

ج- 81,000 دينار د- 40,000 دينار

5. **باعت شركة جدة بضاعة لأحد العملاء مقابل استلام معدات قيمتها العادلة 160,000 دينار، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي 150,000 دينار وتكلفتها 120,000 دينار وهامش الربح المستهدف 20%. فإن إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به هو:**

أ- 144,000 دينار ب- 160,000 دينار

ج- 150,000 دينار د- 180,000 دينار

6. **في عمليات البيع وإعادة الشراء، إذا كان الإلتزام أو الحق بشراء الأصل بمبلغ يساوي أو يزيد عن سعر بيعه الأصلي للعميل، فإن العملية تمثل:**

أ- عملية تمويل ب- عملية تأجير بموجب معيار التقرير المالي IFRS 16

ج- عملية بيع تسجل كإيراد بتاريخ البيع، وعملية شراء بتاريخ إعادة الشراء د- تعتبر منحة مؤجلة

7. في 2020/10/1 اتفقت شركة الأمانة لتجارة الأجهزة الكهربائية مع محلات القدس على قيام شركة الأمانة ببيع مكانس كهربائية وكما يلي:

الكمية: 100 مكنسة

السعر: 200 دينار للوحدة

فترة التوريد: 5 شهور من تاريخ التعاقد وعلى ان يتم تسليم الكمية تدريجياً شهور.

وفي2020/12/1 كانت شركة الأمانة قد سلمت محلات القدس 60 مكنسة من الكمية المتفق عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين إلى زيادة الكمية المتفق عليها بمقدار 50 مكنسة إضافية وبسعر 150 دينار للوحدة لتصبح الكمية من 100 إلى 150 وحدة مع الإبقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقاً. وأن سبب تخفيض سعر الوحدات الإضافية يعود إلى وجود عيوب بسيطة ومخالفة للمواصفات المتفق عليها في الكميات (60 وحدة) المسلمة سابقاً.

فإذا تم توريد 45 مكنسة للعميل في 2020/12/15 فإن إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به يبلغ:

أ- 8750 دينار ب- 7750 دينار

ج- 8250 دينار د- 9000 دينار

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة (8 + 9)</u>

في 2020/1/1 وقعت شركة المجد عقد لبيع العميل سمير بضاعة يتم تسليمها في 2021/12/31، ستنتقل السيطرة على البضاعة إلى العميل وتسليمه البضاعة بعد عامين حيث يقوم العميل. يشمل العقد خياري دفع بديلين الأول دفع 90,000 دينار بعد عامين عندما يحصل العميل على السيطرة على الأصل، أو البديل الثاني دفع 77,160 دينار نقداً عند توقيع العقد. وقد اختار العميل دفع 77,160 دينار عند توقيع العقد، علماً بأن معدل الفائدة الضمني 8%.

8. إن إيراد المبيعات المُعترف به عند تسليم البضاعة في 2021/12/31 يبلغ:

أ- 77,160 دينار ب- 90,000 دينار

ج- 12,840 دينار د- لا يعترف بأي إيراد

9. عند إعداد قيود التسوية في 2020/12/31 سيتضمن قيد التسوية ما يلي:

أ- حساب إيراد فوائد بمبلغ 6172.8 دينار ب- حساب مصروف فوائد بمبلغ 6172.8 دينار

ج- حساب مصروف فوائد بمبلغ 6420 دينار د- حساب إيراد فوائد بمبلغ 12,840 دينار

10. يتم معالجة العوض النقدي المستحق للعميل مثل خصم الكمية أو المنتجات المجانية أو الكوبونات وقسائم الشراء كما يلي:

أ- تخفيض الإيرادات
ب- مصاريف تسويق
ج- ضمن تكلفة البضاعة المباعة
د- مصاريف أخرى

11. تستخدم شركة مقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن عقود الإنشاء وخلال عام 2020 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عقار بمبلغ 500,000 دينار، وفيما يلي المعلومات المتعلقة في هذا العقد:

	2020/12/31	2021/12/31
نسبة الإنجاز	%30	%70
التكاليف الكلية المقدرة للعقد (مقدر+ فعلي)	400,000	420,000

فإن التكاليف الفعليّة التي حدثت خلال عام 2021 تبلغ:

أ- 20,000 دينار
ب- 294,000 دينار
ج- 168,000 دينار
د- 174,000 دينار

12. في 2020/1/1 قامت شركة طرابلس بشحن بضاعة تكلفتها 150,000 دينار لمحلات بنغازي التجارية كبضاعة أمانة برسم البيع ودفعت الشركة 10,000 دينار مصاريف شحن. في 2020/1/31 تبين أن محلات بنغازي باعت 50% من البضاعة مقابل 250,000 دينار نقداً. وتتقاضى محلات بنغازي عمولة 8% وتقوم بتوريد المبلغ المستحق لشركة طرابلس شهرياً.

فإن محلات بنغازي ستقوم في 2020/1/31 بالإعتراف والتسجيل بالدفاتر بما يلي:

أ- إيراد مبيعات بمبلغ 250,000 دينار
ب- تكلفة بضاعة مباعة بمبلغ 150,000 دينار
ج- إيراد عمولة مبيعات 20,000 دينار
د- إيراد عمولة مبيعات 12,800 دينار

13. واحدة مما يلي لا تعتبر جزء من تكلفة عقود تحت التنفيذ:

أ- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بعقد محدد
ب- التكاليف المقدرة للإصلاح ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد
ج- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى
د- مصروف إهتلاك مباني إدارة الشركة

14. تنشأ شركة العرب للمقاولات برج لأحد المستثمرين وقد وقعت عقد بسعر 25 مليون دينار، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد حتى نهاية السنة الأولى من العقد البالغة مدته 3 سنوات:

- **تكلفة المواد 3 مليون دينار**
- **تكلفة العمال والأجور المباشرة 2 مليون دينار**
- **تكاليف عقد الإنشاء غير المباشرة 1 مليون دينار**
- **تكاليف التسويق 1.5 مليون دينار**
- **إهتلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل 0.5 مليون دينار (نصف مليون)**

وفي نهاية السنة الأولى للعقد قدرت التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد بمبلغ 9 مليون دينار. فإن مقدار الربح الذي يتوجب الإعتراف به نهاية السنة الأولى لدى شركة العرب للمقاولات يبلغ:

أ- 4.4375 مليون دينار ب- 10 مليون دينار

ج- 4 مليون دينار د- لا شيء مما ذكر

15. تعتبر العقود مع العملاء تقع ضمن نطاق المعيار رقم (15) عندما تنطبق كافة المعايير التالية بإستثناء:

أ- أطراف العقد قد اتفقت على العقد كتابياً أو شفهياً أو بموجب الممارسات المتعارف عليها في قطاع الأعمال وأن تكون ملتزمة بأداء إلتزاماتها

ب- تستطيع المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها

ج- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها

د- عدم وجود مضمون تجاري للعقد

التمرين الثاني:

إتفق مقاول إنشائي مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 1 مليون دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 800,000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعليّة والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

	السنة 1	السنة 2	السنة 3
التكاليف التي حدثت كل فترة	200,000 دينار	300,000 دينار	750,000 دينار
التكاليف المتوقعة لإتمام العقد	600,000 دينار	250,000 دينار	0

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لتكاليف وأرباح العقد الإنشائي للسنة الأولى باستخدام طريقة نسبة الإنجاز.

التمرين الثالث:

إتفق مقاول مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 300,000 دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 240,000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعليّة والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

	عام 2019	عام 2020	عام 2021
التكاليف التي حدثت كل فترة	**96,000 دينار**	**90,000 دينار**	**100,000 دينار**
التكاليف المقدرة لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية كل عام	**224,000 دينار**	**104,000 دينار**	**0**
فواتير صادرة للعميل	**90,000 دينار**	**120,000 دينار**	**90,000 دينار**
متحصلات نقدية من العميل	**75,000 دينار**	**100,000 دينار**	**125,000 دينار**

المطلوب:

1- إحسب نسبة الإنجاز لعامي 2019 و 2020.

2- إعداد كافة القيود المتعلقة بالعقد لعام 2019 فقط بدفاتر المقاول.

التمرين الرابع:

تبيع شركة الخرطوم السلعتين (س) و (ص) بسعر بيع 40 دينار و 20 دنانير على التوالي، وتقدم الشركة عرض أسعار يتيح للعملاء شراء (س + ص) معاً بسعر 54 دينار للحزمة (package) على أن لا تقل الكمية عن شراء 1000 حزمة (package). في 2020/12/1 وقعت الشركة عقد مع العميل عثمان على بيعة 1000 حزمة على أن يتم توريدها خلال 3 شهور.

المطلوب:

1- تحديد سعر البيع المخصص للوحدة من (س) و (ص).

2- إذا تم توريد 100 وحدة من (س) و 50 وحدة من (ص) خلال شهر 2020/12، احسب قيمة إيراد المبيعات الواجب تخصيصه لكل منتج.

التمرين الخامس:

عدّد المراحل الخمس للإعتراف بالإيراد.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
الإجابة	د	أ	أ	ج	ب	أ	ب	ب	ب	أ	د	ج	د	ج	د

إجابة التمرين الثاني:

$$\text{نسبة الإنجاز للسنة الأولى} = \frac{200,000}{600,000 + 200,000} = 25\%$$

قيد إثبات إيرادات وتكاليف وارباح العقد للسنة الأولى:

مدين	دائن	
200,000		من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ
50,000		حـ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)
	250,000	إلى حـ/ إيرادات العقود 100,0000 × 25%

إجابة التمرين الثالث:

1-نسبة الإنجاز لعامي 2019 و 2020:

$$\text{نسبة الإنجاز في } 2019/12/31 = \frac{96,000}{224,000 + 96,000} = 30\%$$

$$\text{نسبة الإنجاز في } 2020/12/31 = \frac{90,000+ 96,000}{104,000+ (90,000 +96,000)} = 64.14\%$$

أي أن نسبة الإنجاز لعام 2020 = 64.14 − 30 = 34.14%

2-إثبات قيود اليومية لعام 2019:

أ. إثبات التكاليف الفعليّة خلال العام:

من حـ/ عقود تحت التنفيذ	96,000
إلى حـ/ النقدية أو (ذمم دائنة)	96,000

ب. إثبات الإيرادات والخسارة المخصصة لعام 2019:

من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	96,000
إلى مذكورين	
حـ/ إيرادات العقود 300,000×30%	90,000
حـ/ عقود تحت التنفيذ	6000

ج. إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

من حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	90,000
إلى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	90,000

د. إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

من حـ/ النقدية	75,000
إلى حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	75,000

إجابة التمرين الرابع:

1- سعر بيع المخصص للوحدة من (س) و (ص):

السعر المخصص للسلعة (س) = سعر العرض × سعر البيع المستقل للسلعة (س)
إجمالي سعر البيع المستقل للسلعتين

السعر المخصص للسلعة (س) = 54 × 40 ÷ (20 + 40)

= 54 × 66.6%

= 36 دينار.

السعر المخصص للسلعة (ص) = سعر العرض × سعر البيع المستقل للسلعة (س)
إجمالي سعر البيع المستقل للسلعتين

السعر المخصص للسلعة (ص) = 54 × 20 ÷ (20 + 40)

= 54 × 33.4%

= 18 دينار.

2- إيراد المبيعات 100 وحدة من (س) = 100 × 36 = 3600 دينار.

إيراد المبيعات 50 وحدة من (ص) = 50 × 18 = 900 دينار.

إجابة التمرين الخامس:

المراحل الخمسة للإعتراف بالإيراد هي:

- المرحلة رقم (1): تحديد أو تشخيص العقد مع العميل.
- المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد.
- المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية.
- المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد.
- المرحلة رقم (5): الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثامن والعشرون: معيار التقرير المالي الدولي رقم (16)

عقود الإيجار

Leases

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه معيار التقرير المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".
3. تفصيل أنواع العقود التي يحق للمستأجر فيها أن يختار الممارسة عن مدفوعات الإيجار كمصروف.
4. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر.
5. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المؤجر.
6. بيان آلية تحديد عمليات البيع وإعادة تأجير الأصول.
7. بيان المعالجة المحاسبية لعقود البيع وإعادة الاستئجار بدفاتر المستأجر والمؤجر.
8. بيان متطلبات العرض في القوائم المالية لعقود الإيجار بدفاتر المستأجر والمؤجر.
9. عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار التقرير المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".

1. مقدمة

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق تعاقدي بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، ويعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام أصل مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الإتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد إنتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر والمؤجر مقارنة مع تملك الأصل.

يعتبر معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 16 من أحدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار **رسملة** كافة عقود الإيجار كأصول والإعتراف بإلتزامات مقابلها، مع إستثناءات محدودة وتشمل هذه الإستثناءات عقود الإيجار قصيرة الأجل التي تبلغ مدتها سنة واحدة فأقل وعقود الإيجار للأصول المستأجرة ذات القيمة المتدنية. وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الإلتزامات المتعلقة بتلك العقود.

ويحل هذا المعيار محل كل مما يلي:

- معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار".
- التفسير رقم (4) IFRIC4 "الترتيبات التي تتضمن التأجير".
- التفسير رقم (15) SIC-15 "عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز".
- التفسير رقم (27) SIC-27 "تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار".

وبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2019/1/1.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كذلك زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول وبين الشركات التي تقوم بالإقتراض لشراء الأصول.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق معيار التقرير المالي رقم (16) على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) بما في ذلك عقود الإيجار لأصل "حق الاستخدام" من الباطن، **باستثناء** ما يلي:

1. عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يشابهها من الموارد غير المتجددة.
2. عقود تأجير الأصول البيولوجية المُحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41).
3. ترتيبات خدمات الامتياز (انظر التفسير رقم IFRIC 12).
4. تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (انظر معيار IFRS 15) " الإيراد من العقود مع العملاء".
5. الحقوق المُحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 " الأصول غير الملموسة". مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.

ويجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) لعقود إستئجار الأصول غير الملموسة باستثناء المذكورة في البند (5) السابق.

4. التعريفات Definitions

عقد الإيجار Lease

هو عقد، أو جزء من عقد ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن في مقابل عوض ما.

أصل "حق الاستخدام" Right-of-use Asset

هو الأصل الذي يمثل حق المستأجر باستخدام الأصل محل العقد لمدة عقد الإيجار.

عقد الإيجار التمويلي Finance Lease

هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر، (يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي لدى المؤجر).

عقد الإيجار التشغيلي Operating Lease

هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي أنه يشمل أي عقد إيجار غير تمويلي.

إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي Net Investment in the Lease

أ- دفعات الإيجار المستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي.

ب- أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

صافي الإستثمار في عقد الإيجار Net Investment in the Lease

هو إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

عقد الإيجار قصير الأجل Short-term Lease

هو عقد إيجار له مدة إيجار تبلغ 12 شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار. عقد الإيجار الذي يتضمن خيار الشراء لا يعتبر عقد إيجار قصير الأجل.

عقد الإيجار بالباطن Sublease

هو عملية تتضمن إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويستمر عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار Interest Rate Implicit in the Lease

هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار + القيمة المتبقية غير المضمونة) **مساوية** (للقيمة العادلة للأصل المؤجر + تكاليف أولية مباشرة للمؤجر).

العمر الإنتاجي (النافع) Useful Life

الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحاً للاستخدام من قبل منشأة ما ، أو عدد من وحدات الإنتاج أو ما يشابهها يتوقع ان تحصل عليها المنشأة من أصل معين.

القيمة المتبقية المضمونة Guaranteed Residual Value

هو الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد الإيجار ستكون كحد ادنى مبلغاً محدداً.

القيمة المتبقية غير المضمونة Unguaranteed Residual Value

هو جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر (يتم تقديره عند بدء الإيجار) والذي يكون تحقيقه بالنسبة للمؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

5. تحديد عقد الإيجار Identifying A Lease

في بداية عقد الإيجار **At Inception of a Contract**[1] على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد هو عقد إيجار أو يتضمن اتفاقية تأجير. **ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:**

أ- يعتبر العقد عقد إيجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لآخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض Consideration أو بدل معين. وقد تكون المدة الزمنية معبراً عنها على شكل مقدار استخدام الأصل مثل عقد إيجار استخدام معدات لإنتاج 5000 وحدة مثلا من أحد المنتجات.

ب- تنتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الإقتصادية من استخدام تلك الأصول.

ج- يتم عادةً تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد، ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح بها تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.

د- إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر)، وفي هذه الحلة لا يعتبر العقد إيجار.

ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد Supplier إذا تحقق الشرطان التاليين:

- للمورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.
- تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

هـ- يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على اتفاقية تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

6. فصل مكونات العقد Separating Components of Contract

- في عقد الإيجار أو العقود التي تتضمن عنصر تأجير، على المنشأة المحاسبة بشكل مستقل عن مكونات العقد التي تتضمن عنصر تأجير عن تلك المكونات التي لا تتضمن تأجير إلا إذا كان من غير العملي ذلك. ويتم توزيع العوض المدفوع (دفعات العقد) لكل مكون من مكونات عقد الإيجار على أساس **سعر البيع المستقل** (يتم الحصول عليه من الموردين أو المؤجرين) لكل مكون من مكونات عقد الإيجار.

[1] تاريخ بدء عقد الإيجار: هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار ايهما اسبق.

- إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار أصل شاملاً عقد صيانة ذلك الأصل, فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الإفرادية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد، وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها بالتركيز على استخدام المعلومات الملاحظة Observable Information.

وفي بعض الحالات الإستثنائية – إذا كان ذلك عملياً – يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الإيجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الإيجار.

مثال (1)

قامت شركة البترول الوطنية باستئجار جرافات وحفارات من مؤسسة الإتحاد مقابل 300,000 دينار لمدة 4 سنوات شاملاً قيام مؤسسة الإتحاد بتقديم خدمات الصيانة للجرافات والحفارات. فإذا كان سعر عقد إستئجار الجرافات والحفارات المستقلة معروفة وتبلغ 110,000 دينار و 120,000 دينار.

المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد إلى مكونات الإيجار والمكونات الأخرى.

حل مثال (1)

بموجب متطلبات هذا المعيار يقوم المستأجر بتوزيع قيمة العقد الإجمالية البالغة 300,000 دينار إلى مكونات ايجارية ومكونات غير إيجارية، وكما يلي :

	جرافات	حفارات	المجموع
عقد الإيجار	110,000	120,000	230,000 دينار
مكونات غير إيجارية (مصروف الصيانة)	----	----	70,000 دينار
إجمالي قيمة الدفعة			**300,000** دينار

7. مدة عقد الإيجار Lease Term

يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع كل من:

أ- الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار، أي وجود حافز لممارسة حق خيار تمديد العقد.

ب-بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من **عدم** ممارسة هذا الخيار. أي وجود حافز لعدم لممارسة حق خيار إنهاء العقد.

عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الإعتبار كافة الحقائق والظروف ذات

العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادي للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار.

مثال (2)

في 2018/1/1 افترض ان شركة الحمد استأجرت أجهزة لمدة عامين مقابل 1000 دينار شهرياً. ويتضمن العقد خيار إعادة الإستئجار لمدة عامين إضافيين (عامي 2020 و 2021) مقابل 150 دينار شهرياً.

المطلوب: بيان مدة العقد الواجب اعتبارها لأغراض تطبيق معيار رقم IFRS 16.

حل مثال (2)

يتضح من المثال السابق أن العقد يتضمن خيار إعادة الإستئجار بشروط تحفيزية، وبالتالي فإن مدة عقد الإيجار يتم اعتبارها 4 سنوات لاغراض تطبيق هذا المعيار.

8. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر Accounting By Lessees

القياس المبدئي لعقد الإيجار Initial Measurement

1. في بداية عقد الإيجار على المستأجر الإعتراف **بالحق في استخدام الأصل** ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الإعتراف بإلتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول وإلتزامات. وذلك لعقود الإيجار التي تزيد مدتها عن 12 شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار إليها سابقاً.

ويتم الإعتراف وتسجيل الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر كأصل **وبالتكلفة** وتحت مسمى حق استخدام الأصل المستأجر. وتتضمن تكلفة "**حق استخدام الأصل المستأجر**" بتاريخ بدء عقد الإيجار ما يلي:

أ- أية مدفوعات لعقد الإيجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل أو عند بداية عقد الإيجار مطروحاً منها أية حوافز إيجار مستلمة.

ب- أية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر.

ج- قيمة إلتزامات عقد الإيجار عند القياس الأولي لتلك الإلتزامات وهي القيمة الحالية[2] لمدفوعات عقد الإيجار المستقبلية غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد.

د- أية تكاليف يتوقع ان يتكبدها المستأجر عند تفكيك أو ازالة الأصل المستأجر، أو تكاليف استعادة موقع وجود الأصل أو أية تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الأصل إلى الحالة المتفق عليها بين المستأجر والمؤجر.

[2] ويتم خصم تلك المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني Interest Rate Implicit in the Lease الوارد في العقد إذا كان معروفاً، وإذا لم يكن معروفاً يتم استخدام معدل فائدة الإقتراض الإضافي للمستأجِر Lessee's Incremental Borrowing Rate

ويعترف المستأجر بإلتزام (مخصص) وفق معيار رقم (37) لهذه التكاليف المقدرة اما بتاريخ بدء عقد الإيجار أو عند استخدام الأصل المستأجر خلال مدة محددة.

2. يتم قياس **حق استخدام الأصل** بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومجمع التدني إن وجد. ويتم القياس المبدئي لإلتزامات عقد الإيجار **بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار** الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي.

مثال (3)

في 2021/1/1 قامت شركة النور بإستئجار مباني بعقد إيجار لمدة 8 سنوات مقابل تسديد دفعة سنوية تبلغ 20,000 دينار تسدد في نهاية كل عام. علماً بأن العمر الإنتاجي للمباني 50 سنة، ومعدل الفائدة الضمني 12% سنوياً.

معامل القيمة الحالية لدفعة عادية لدينار واحد بمعدل 12% ولـ 8 دفعات = 4.968.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد وإعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر عند الإستئجار.

حل مثال (3)

بموجب هذا المعيار يتم رسملة كافة عقود الإيجار لدى المستأجر كأصول وإلتزامات (الحق في استخدام الأصول) بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني الذي يبلغ 12% في هذا المثال، إذا كانت مدة العقد أكثر من 12 شهر.

القيمة الحالية لدفعات الإيجار = 20,000 × 4.968

= 99,360 دينار

– قيد إثبات إستئجار المباني:

2020/1/1	من حـ/ حقوق إستئجار المباني (عقد الإيجار)		99,360
	إلى حـ/ إلتزامات حقوق إستئجار المباني	99,360	

9. دفعات عقد الإيجار غير المسددة Lease Payments

بتاريخ بدء عقد الإيجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي يتم ادخالها في قياس **إلتزامات عقد الإيجار** مقابل حق استخدام الأصل for the right to use the underlying asset المدفوعات التالية:

- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها أية حوافز قابلة للاستلام.

- مدفوعات الإيجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر أسعار (مثل مؤشر أسعار المستهلك) أو معدلات فائدة مثل سعر فائدة Libor أو مدفوعات متغيرة تعكس التغيرات في معدل الإيجار السوقية عند الإعتراف الأولي بإلتزامات عقد الإيجار باستخدام ذلك المؤشر أو المعدل السائدة بتاريخ بدء عقد الإيجار. يتم الإعتراف بأية دفعات إيجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس إلتزامات الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) "بسبب عدم القدرة على تحديد قيمتها بموثوقية" ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شروط تلك المدفوعات.
- المدفوعات المتوقع دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود **قيمة متبقاة مضمونة**** في عقد الإيجار.
- المبلغ المتوقع أن يدفعه المستأجر لشراء الأصل إذا تضمن عقد الإيجار حق خيار للمستأجر لشراء الأصل، وكان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس حق خيار شراء الأصل.
- مدفوعات غرامات انتهاء العقد المتوقع أن يدفعها المستأجر إذا كانت شروط العقد تعكس ممارسة المستأجر لخيار إنهاء العقد.

القيمة المتبقاة المضمونة **

القيمة المتبقية المضمونة Guaranteed Residual Value: (وهي ميزة للمؤجر)، ففي حالة اشتمال العقد على قيمة متبقاة مضمونة للأصل المؤجر، يتعهد المستأجر للمؤجر بضمان هذه القيمة في نهاية مدة العقد. مثال على ذلك أن يتضمن العقد النص التالي: يتعهد المستأجر للمؤجر بقيمة متبقاة مضمونة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد تبلغ 3,500 دينار مثلاً. يشير هذا النص إلى أنه في حالة إنخفاض القيمة السوقية أو العادلة للمعدات المستأجر في نهاية مدة العقد عن 3,500 دينار، وعلى إفتراض أن قيمتها العادلة أصبحت 2,000 ديناراً، ففي هذه الحالة يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 1,500 ديناراً والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقاة المضمونة والبالغة 3,500 ديناراً والقيمة العادلة البالغة 2,000 ديناراً. أما في حالة كون القيمة العادلة للمعدات 3,500 ديناراً أو أكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون أن يتحمل أية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقاة المضمومة.

10. القياس اللاحق لإلتزامات عقد الإيجار

Subsequent Measurement of the Lease Liability

- بعد تاريخ بدء مدة عقد (ممارسة) Commencement Date الإيجار على المستأجر قياس إلتزامات عقد الإيجار كما يلي:
  - زيادة القيمة المسجلة (الدفترية) للإلتزام لتعكس الفائدة على إلتزامات العقد.
  - تخفيض القيمة المسجلة للإلتزام لتعكس دفعات الإيجار المدفوعة.

- إعادة قياس القيمة المسجلة (الدفترية) للإلتزام لتعكس أية نتائج إعادة قياس أو تعديلات تتم على العقد أو التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم إجراء تعديلات عليها.

وبموجب هذا المعيار يجب أن يعكس معدل الفائدة على إلتزامات عقد الإيجار خلال مدة العقد المبلغ الذي ينتج معدل عائد ثابت ودوري على الرصيد المتبقي على إلتزامات عقد الإيجار.

- وبعد بدء عقد الإيجار على المستأجر الإعتراف في **بيان الدخل** بكل من **مصروف فوائد إلتزام عقد الإيجار ومدفوعات عقد الإيجار المتغيرة غير المشمولة** في قياس إلتزام عقد الإيجار في الفترة التي تنشأ فيها الأحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغيرة. **انظر مثال (5) تالياً.**

مثال (4)

في 2020/1/1 إستأجرت شركة الجزيرة العربية معدات لمدة 4 سنوات وعمرها الإنتاجي 8 سنوات مقابل دفعة إيجار سنوية مقدارها 20,000 دينار تدفع في بداية كل سنة نقداً. ولإتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف أولية مباشرة مقدارها 6000 دينار نقداً (منها 4000 دينار مدفوعات للمستأجر السابق للمعدات و2000 دينار عمولة للسمسار العقاري). وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الإيجار قام المؤجر بدفع مبلغ 2000 دينار للمستأجر قيمة العمولة التي دفعها المستأجر سابقاً.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي[3] للمستأجر 10% سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار بدفاتر المستأجر شركة الجزيرة العربية وإعداد القيود اللازمة وفق متطلبات IFRS 16.

حل مثال (4)

- بتاريخ بدء عقد الإيجار في 2020/1/1 يقوم المستأجر بإعداد قيد لإثبات أصول وإلتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 10%.

القيمة الحالية لإلتزام عقد الإيجار = 20,000 × 2.487[4] = 49,740 دينار.

- يتم قياس قيمة **حقوق استخدام الأصل** = دفعات الإيجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية للإلتزام + أية تكاليف أولية مباشرة سددها المستأجر – الحوافز التي يستلمها المستأجر من المؤجر

[3] **معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي:** يمثل سعر الفائدة الثابت على المبلغ الذي يمكن للمستأجر اقتراضه بمبلغ يعادل قيمة حق استخدام المعدات بنفس عملة العقد (الدينار) لمدة 4 سنوات وبنفس الضمانات. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك حقوق استخدام المعدات.

[4] معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد لمدة 3 سنوات و 10%، مستخرجة من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

= 20,000 + 49,740 + 6000 – 2000 = 73,740 دينار.

القيود المحاسبية خلال عام 2020:

يتم إعداد القيود التالية في 2020/1/1:

- **إثبات حقوق استخدام المعدات بالقيمة الحالية للإلتزام مضافاً إليها دفعة الإيجار المقدمة:**

69,740 من حـ/ حقوق استخدام المعدات 2020/1/1

إلى مذكورين

49,740 حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

20,000 حـ/ النقدية

- **إثبات التكاليف الأولية المباشرة:**

6000 من حـ/ حقوق استخدام المعدات 2020/1/1

6000 إلى حـ/ النقدية

- **إثبات الحوافز المستلمة من المؤجر:**

2000 من حـ/ النقدية 2020/1/1

2000 إلى حـ/ حقوق استخدام المعدات

ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار كما يلي:

جدول رقم (1)

تسديد دفعات الإيجار وتحديد مصروف الفائدة

التاريخ	دفعة الإيجار	مصروف (الربا) الفائدة[5] 10%	قيمة إلتزامات عقد الإيجار[6]
2020 /1/1			**49,740**
2020/12/31	---	4974	54,714
2021/1/1	20,000	----	34,714
2021/12/31	---	3471	38,185

[5] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزام غير المسدد ×10%

6 قيمة الإلتزامات المسددة = رصيد الإلتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة.

2022/1/1	20,000	----	18,185
2022/12/31	---	1815[7]	20,000
2023/1/1	20,000	---	0
المجموع	**60,000**	**10,260**	

- **إثبات مصروف الفائدة لعام 2020:**

2020/12/31 من حـ/ مصروف الفائدة 4974

إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 4974

- **إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2020:**

2020/12/31 من حـ/ مصروف الإهتلاك 18,435

إلى حـ/ حقوق استخدام المعدات 18,435

مصروف الإهتلاك السنوي = 73,740 ÷ 4 = 18,435 دينار.

القيود المحاسبية خلال عام 2021:

- **إثبات تسديد دفعة الإيجار في 2021/1/1:**

2021/1/1 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 20,000

إلى حـ/ النقدية 20,000

- **إثبات مصروف الفائدة لعام 2021:**

2021/12/31 من حـ/ مصروف الفائدة 3471

إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 3471

- **إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2021:**

2021/12/31 من حـ/ مصروف الإهتلاك 18,435

إلى حـ/ حقوق استخدام المعدات 18,435

مصروف الإهتلاك السنوي = 73,740 ÷ 4 = 18,435 دينار.

[7] تم تقريب القيمة بسبب وجود تقريب عند احتساب معامل القيمة الحالية.

القيود المحاسبية خلال عام 2022:

- **إثبات تسديد دفعة الإيجار في 2022/1/1:**

20,000 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 2022/1/1

20,000 إلى حـ/ النقدية

- **إثبات مصروف الفائدة لعام 2022:**

1815 من حـ/ مصروف الفائدة 2022/12/31

1815 إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

- **إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2022:**

18,435 من حـ/ مصروف الإهتلاك 2022/12/31

18,435 إلى حـ/ حقوق استخدام المعدات

مصروف الإهتلاك السنوي = 73,740 ÷ 4 = 18,435 دينار.

القيود المحاسبية خلال عام 2023 :

- **يتم إثبات تسديد الدفعة الأخيرة في 2023/1/1:**

20,000 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 2023/1/1

20,000 إلى حـ/ النقدية

ملاحظة:

تظهر إلتزامات عقود الإستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة اما بشكل منفصل أو بنود إلتزامات أخرى، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر إلتزامات عقود الإستئجار في قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31 على النحو التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31			
			مطلوبات متداولة:
		20,000	إلتزامات عقود إيجار
			مطلوبات غير متداولة:
		34,714	إلتزامات عقود إيجار

علماً أن الإهتلاك يكون حسب مدة العقد أو العمر الإنتاجي للأصل المستأجر أيهما أقل وذلك للعقود التي لا تنتهي بالتملك، أما العقود التي تنتهي بالتملك فيتم إهتلاكها على العمر الإنتاجي للأصل المستأجر.

مثال (5) دفعات الإيجار المرتبطة بحجم المبيعات

افرض في المثال رقم (4) السابق أن عقد الإيجار يتضمن أيضاً إلتزام المستأجر بتسديد دفعة إيجار إضافية متغيرة بنسبة 1% من المبيعات الناتجة عن استخدام العقار المستأجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفق معيار IFRS 16.

حل مثال (5)

في بداية عقد الإيجار سيقوم المستأجر بقياس حقوق استخدام العقار وإلتزامات عقد الإيجار بنفس ما ورد في مثال رقم (4) دون الأخذ بالإعتبار الدفعة الإضافية الناجمة عن المبيعات لأن دفعات الإيجار الإضافية المتغيرة مرتبطة بمبيعات مستقبلية ولا ينطبق عليها دفعات الإيجار. وبالتالي فإن هذه الدفعات لا تدخل في قياس أصول وإلتزامات العقد. وبافتراض أن الشركة حققت مبيعات 500,000 دينار في نهاية السنة الأولى للعقد، فإن على المستأجر الإعتراف بمصروف عقد إيجار إضافي يبلغ 5000 دينار (500,000×1%) في الأرباح والخسائر.

11. الإعفاءات من الإعتراف والتطبيق Recognition Exemption

أ- يجوز للمستأجر ان يختار عدم تطبيق متطلبات رسملة عقود الإيجار (عدم الإعتراف بعقود الإيجار كأصول وإلتزامات) على ما يلي:

- عقود الإيجار قصيرة الأجل Short-term Leases (12 شهر فأقل).
- عقود الإيجار للأصول ذات القيمة المتدنية leases for which the underlying asset is of low value مثل عقود إستئجار أجهزة الحاسوب اللوحية (التابلت) وأجهزة الحاسوب الشخصية والهواتف وبنود الأثاث المكتبي الصغيرة وغيرها. ويقوم المستأجر بتقييم قيمة الأصل المستأجر بناءً على قيمته عندما كان جديداً بغض النظر عن عمر الأصل المستأجر، ولا يتأثر تقييم الأصل باعتباره ذو قيمة منخفضة بحجم أو طبيعة عمل المستأجر فمثلاً إستئجار سيارة مستعملة قيمتها منخفضة لا يمثل عملية إستئجار أصل ذو قيمة متدنية لأن السيارة وهي جديدة قيمتها ليست منخفضة. ويعتبر الأصل ذو قيمة متدنية إذا كان من الممكن للمستأجر الإنتفاع من الأصل بذاته ولا يعتمد الأصل عند الإستفادة منه على الأصول الأخرى بشكل كبير.

ب- ويتم تطبيق خيار عدم رسملة عقود الإيجار قصيرة الأجل على فئة الأصول المستأجرة والتي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام في عمليات المنشأة، اما بالنسبة للأصول المنخفضة القيمة فإنه يتم تطبيق خيار عدم الرسملة لكل عقد إيجار على حدة Lease-by-lease Basis. ويتم ووفق

مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبار أن قيمة الأصل منخفضة (متدنية) إذا بلغت قيمة الأصول المستأجرة لكل عقد إيجار 5,000 دولار أو أقل حتى وإن كان مجموع قيم الأصول في مجموع عقود الإيجار ذات قيمة كبيرة.

وإذا انطبق الإستثناء المذكور ولم يتم رسملة عقد الإيجار كأصل، في هذه الحالة يتم الإعتراف بمدفوعات الإيجار المرتبطة بالعقد كمصروف على أساس القسط الثابت أو على أي أساس آخر يكون أكثر تمثيلاً لنمط المنافع التي يحصل عليها المستأجر من الأصل.

12. القياس اللاحق لحق استخدام الأصل

Subsequent Measurement of the Right-of-use Asset

أ- بعد تاريخ بدء سريان عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل باستخدام **نموذج التكلفة** ما لم يتم تطبيق نماذج القياس الأخرى المذكورة تالياً. ويتضمن نموذج التكلفة قياس الأصل بالكلفة مطروحاً منها الإهتلاك المتراكم لحقوق استخدام الأصل وأية خسائر تدني متراكمة (بموجب IAS 36) ويتم تعديل التكلفة بأية آثار ناجمة عن إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار المبينة لاحقاً.

ب-يجب على المستأجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات" عند إحتساب إهتلاك "حق استخدام الأصل المستأجر" مع مراعاة ما يلي:

- إذا كان عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل للمستأجر **(منتهي بالتملك)** في نهاية مدة العقد. أو إذا كانت تكلفة "حق استخدام الأصل" تعكس بأن المستأجر سوف يمارس حق خيار شراء الأصل المستأجر فإن على المستأجر **اهتلاك** "حق استخدام الأصل المستأجر" خلال المدة من بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي للأصل المستأجر.
- أما إذا كان عقد الإيجار غير منتهي بالتملك أو لا يوجد خيار الشراء التحفيزي، فإن على المستأجر اهتلاك الأصل خلال المدة من بداية عقد الإيجار حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل أو نهاية مدة العقد **أيهما أسبق**.

ج- نماذج القياس الأخرى Other Measurement Models

- إذا قام المستأجر بتطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية" على الممتلكات الإستثمارية لديه، على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة ذلك على حساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الإستثمارية الوارد ضمن معيار المحاسبة رقم (40).
- إذا كانت "حقوق استخدام الأصول" تتعلق بفئة الممتلكات والمباني والمعدات (الأصول الثابتة) مثل فئة الأراضي والعقارات أو فئة الآلات وغيرها، والتي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة

التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) فانه يحق للمستأجر الإختيار بتطبيق نموذج إعادة التقييم على كافة أصول "حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة.

إعادة تقييم إلتزامات عقد الايجار Reassessment of the Lease Liability

أ- **بعد تاريخ بدء عقد الإيجار يجب على المستأجر إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار لتعكس التغيرات في مدفوعات العقد.** وعلى المستأجر الإعتراف بمبلغ إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار كتعديل لحساب "**حق استخدام الأصول المستاجرة**" المُعترف بها كأصل. وإذا كانت القيمة المسجلة (الدفترية) لحساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" قد انخفضت إلى قيمة (الصفر) وكان هناك انخفاض آخر عند إعادة قياس إلتزامات العقد، فإنه على المستأجر الإعتراف بأية مبالغ متبقية لإعادة القياس في **بيان الدخل.**

ب- **على المستأجر إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار من خلال خصم التدفقات النقدية المعاد تقييمها Revised Lease Payments إذا كان:**

- هناك تغير في المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة عند وجود ضمان من قبل المستأجر للقيمة المتبقاة المضمونة للأصل المستأجر، وعلى المستأجر تحديد مدفوعات الإيجار المعدلة لتعكس المبالغ المتوقع دفعها والخاصة بالقيمة المتبقاة المضمونة.
- إذا كان هناك تغيرات في دفعات الإيجار المستقبلية المتغيرة المرتبطة بمؤشر أسعار أو معدلات فائدة نتيجة حدوث تغيرات في مؤشرات الأسعار أو الفائدة. مثلاً إذا كانت دفعات الإيجار مرتبطة بتغيرات معدلات الإيجار السائدة في السوق فإن على المستأجر إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار لتعكس التغير في دفعات الإيجار.

تعديلات العقد Lease Modifications

1- على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار **كعقد إيجار منفصل** إذا تحقق الشرطين التاليين:

أ- إذا أدت التعديلات إلى زيادة نطاق العقد من خلال إدراج أصول أخرى في العقد ينشأ عنها حقوق في استخدام أصول.

ب-إذا أدت التعديلات في العقد إلى زيادة العوض (المقابل) بمبلغ يتناسب مع الزيادة في "حقوق استخدام الأصول" المضافة للعقد.

2- أما تعديلات عقد الإيجار التي **لم يتم محاسبتها كعقد إيجار منفصل**، فإنه يجب على المستأجر بتاريخ نفاذ تعديلات العقد القيام بما يلي:

أ- توزيع البدل (العوض) الوارد في العقد المعدل على مكونات العقد إذا كان العقد يحتوي عقد إيجار وواحد أو اكثر من عقود الإيجار الإضافية أو مكونات لا تمثل عملية تأجير.

ب- تحديد شروط الإيجار لعقد الإيجار المعدل (أي تحديد فيما إذا كان عقد الإيجار غير قابل للإلغاء بأن يتضمن حق المستأجر بتمديد عقد الإيجار وكان من المتوقع ممارسة ذلك الحق، وكذلك أن يتضمن العقد منح المستأجر الحق في إلغاء عقد الإيجار وكان من المتوقع عدم ممارسة المستأجر لهذا الحق.

ج- إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار من خلال خصم دفعات الإيجار الجديدة بعد التعديل باستخدام **معدل الخصم المعدل (الجديد)**. ويتم إعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار كما يلي:

- تخفيض القيمة المسجلة لحساب "**حق استخدام الأصل المستأجر**" لتعكس مقدار التخفيض الجزئي أو الكلي **في مدة العقد** وذلك لتعديلات العقد التي تخفض من نطاق العقد. وعلى المستأجر الإعتراف في بيان الدخل بأي ربح أو خسارة ناتج عن إنهاء العقد كليا أو جزئياً.
- تعديل حساب "حق استخدام الأصل" لتعديلات العقد الأخرى.

مثال (6) عقد إيجار مع وجود تغيرات في العقد

افرض في المثال رقم (4) السابق أن العقد يتضمن خيار للمستأجر بتمديد العقد لمدة عامين إضافيين مقابل دفعه إيجار سنوية تبلغ 25,000 دينار تسدد بداية كل سنة. وبافتراض أنه وفي بداية العقد لم يكن هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس خيار تمديد عقد الإيجار (تم تحديد عمر العقد في حينه بمدة 4 سنوات). وفي نهاية السنة الثانية بتاريخ 2021/12/31 وبسبب زيادة الطلب على منتجات الشركة والتي تستخدم تلك المعدات في إنتاجها مما أوجد حافزاً للمستأجر لتمديد عقد الإيجار في نهاية مدة العقد والإستفادة من حق خيار تمديد العقد لمدة عامين إضافيين. بافتراض أن معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي في نهاية السنة الثانية بلغ 12% سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغيرات في عقد الإيجار وفق IFRS 16.

حل مثال (6)

- في نهاية السنة الثانية وقبل المحاسبة عن التغيرات في شروط عقد الإيجار فإن رصيد حساب إلتزامات عقد الإيجار يبلغ 38,185 دينار[8] (وتعادل القيمة الحالية لدفعتي الإيجار المتبقية في العقد مخصومة بمعدل الفائدة الأصلي 10%).
- يقوم المستأجر باعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعتي الإيجار المستقبلية بقيمة 20,000 دينار يليها دفعتي إيجار بقيمة 25,000 دينار بمعدل الخصم الجديد (المعدل) 12% سنوياً وكما يلي:

[8] من الجدول رقم (1) الوارد ضمن حل مثال رقم (4) السابق.

القيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المسددة بتاريخ 2021/12/31 =

تاريخ الدفعة	قيمة الدفعة		معامل القيمة الحالية بمعدل 12%		القيمة الحالية للدفعات غير المسددة
2022/1/1	20,000	×	1	=	20,000
2023/1/1	20,000	×	.893	=	17,860
2024/1/1	25,000	×	.797	=	19,925
2025/1/1	25,000	×	.712	=	17,800
المجموع					**75,585** دينار

يقوم المستأجر بزيادة حساب إلتزامات عقد الإيجار بمقدار الفرق بين القيمة الحالية المُعاد احتسابها والقيمة المسجلة (الدفترية) قبل التعديل بمبلغ 37,400 دينار (38,185-75,585)، وإعداد القيد التالي:

37,400	من حـ/ حقوق استخدام المعدات	2021/12/31
37,400	إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار	

- تبلغ القيمة الدفترية لحساب "حقوق استخدام المعدات" في 2021/12/31 مبلغ 36,870 دينار. ويقوم المستأجر باعادة قياس رصيد هذا الحساب حيث سيبلغ رصيده الجديد بعد إعداد القيد السابق **74,270 دينار** (36,870 "القيمة الدفترية في 2021/12/31" + 37,400 "مقدار الزيادة في الإلتزام").
- ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار كما يلي:

جدول رقم (2)
تسديد دفعات الإيجار وتحديد مصروف الفائدة

التاريخ	دفعة الإيجار	مصروف الفائدة[9] 12%	قيمة إلتزامات عقد الإيجار[10]
2022/1/1 قبل تسديد دفعة الإيجار			**75,585 دينار**
2022/1/1	20,000	----	55,585

[9] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزام غير المسدد ×10%

[10] قيمة الإلتزامات المسددة = رصيد الإلتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة.

2022/12/31	----	6670	62,255
2023/1/1	20,000	----	42,255
2023/12/31	----	5071	47,326
2024/1/1	25,000	---	22,326
2024/12/31	----	2674 (مع التقريب)	25,000
2025/1/1	25,000	---	0

- إثبات دفعات الإيجار:

	2022/1/1	2023/1/1	2024/1/1	2025/1/1
من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار	20,000	20,000	25,000	25,000
إلى حـ/ النقدية	20,000	20,000	25,000	25,000

- إثبات مصروف الفائدة نهاية كل سنة:

	2022/12/31	2023/12/31	2024/12/31
من حـ/ مصروف الفائدة	6670	5071	2674
إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار	6670	5071	2674

- إثبات الإهتلاك السنوي لحساب حقوق استخدام المعدات: (74,270 ÷ 4 =18,567.5)

	2022/12/31	2023/12/31	2024/12/31	2025/12/31
من حـ/ مصروف الإهتلاك	18,567.5	18,567.5	18,567.5	18,567.5
إلى حـ/ حقوق استخدام المعدات	18,567.5	18,567.5	18,567.5	18,567.5

مثال (7) دفعات الإيجار المتغيرة المرتبطة بمعدلات أسعار السوق

في 2020/1/1 إستأجرت شركة البتراء عقار لمدة 5 سنوات مقابل دفعة إيجار سنوية مقدارها 50,000 دينار تدفع نهاية كل سنة. حدّد العقد بأن دفعات عقد الإيجار سوف يعاد تحديدها على أساس أسعار الإيجارات السائدة في السوق كل عامين (في بداية السنة الثالثة وبداية السنة الخامسة). فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي للمستأجر 8% سنوياً. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك حقوق استخدام العقار. وفي بداية السنة الثالثة (2022/1/1) تبين ارتفاع معدلات أسعار الإيجارات بنسبة 40% لتصبح دفعة الإيجار 70,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار بدفاتر المستأجر شركة البتراء وإعداد القيود اللازمة وفق متطلبات معيار IFRS 16.

حل مثال (7)

- بتاريخ بدء عقد الإيجار في 2020/1/1 يقوم المستأجر بإعداد قيد لإثبات أصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 8%.

القيمة الحالية لإلتزام عقد الإيجار = 50,000 × 3.993[11] = 199,650 دينار

القيود المحاسبية خلال عام 2020:

يتم إعداد القيود التالية في 2020/1/1:

- إثبات حقوق استخدام العقار بالقيمة الحالية للإلتزام مضافاً إليها دفعة الإيجار المقدمة:

199,650 من حـ/ حقوق استخدام العقار 2020/1/1

199,650 إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

- ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار كما يلي:

جدول رقم (3)

تسديد دفعات الإيجار وتحديد مصروف الفائدة

التاريخ	دفعة الإيجار	مصروف الفائدة[12] 8%	قيمة إلتزامات عقد الإيجار[13]
2020 /1/1			**199,650**
2020/12/31	50,000	15,972	165,622[14]
2021/12/31	50,000	13,250	128,872

- في بداية السنة الثالثة في 2022/1/1 سيقوم المستأجر بتعديل دفعة الإيجار لتصبح 70,000 دينار (50,000+ "50,000 × 40%") لتعكس دفعة الإيجار الجديدة التغير في معدلات أسعار الإيجار السوقية.
- كما يقوم المستأجر بإعادة قياس إلتزامات عقد الإيجار كما في بداية السنة الثالثة لتعكس التغيرات في دفعات الإيجار حيث يمثل رصيد حساب إلتزامات عقد الإيجار المعدل القيمة الحالية لدفعات

[11] معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد لمدة 5 سنوات 8%، مستخرجة من جدول القيمة الحالية المرفق نهاية هذا الفصل.

[12] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزام غير المسدد ×8%

[13] رصيد الإلتزامات غير المسددة = رصيد الإلتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة – دفعة الإيجار

[14] 165,622 = 199,650 + 15,972 – 50,000

الإيجار الجديدة 70,000 دينار والمتبقية لنهاية العقد (3 دفعات إيجار) بمعدل الفائد الأصلي في العقد 8% (لا يتم تغييره):

= 70,000 × 2.577[15] = **180,390 دينار**.

الزيادة في إلتزامات عقد الإيجار= رصيد الإلتزام المُعاد قياسه – رصيد الإلتزام قبل التعديل

= 180,390 – 128,872 (من الجدول رقم 3 أعلاه)

= 51,518 دينار

وبالتالي سيتم زيادة إلتزامات عقد الإيجار بقيمة 51,518 دينار وإعداد القيد التالي:

51,518 من حـ/ حقوق استخدام العقار 2022/1/1

51,518 إلى حـ/ إلتزامات عقود الإيجار

- قيد تسديد دفعة الإيجار الثالثة في 2022/12/31:

70,000 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

70,000 إلى حـ/ النقدية

ويكون جدول الفائدة ودفعات العقد للفترات التالية والمُعد بتاريخ 2019/1/1 كما يلي:

التاريخ	دفعة الإيجار	مصروف الفائدة[16] 8%	قيمة إلتزامات عقد الإيجار[17]
2022/1/1			180,390
2022/12/31	70,000	14,431	[18]124,821
2023/12/31	70,000	9986	64,807
2024/12/31	70,000	5193 (مع التقريب)	0

13. العرض Presentation

1- يجب على المستأجر أن يعرض إما في قائمة المركز المالي أو في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية ما يلي:

أ- حساب" الحق في استخدام الأصول" بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يعرض المستأجر "الحق في استخدام الأصول" بشكل منفصل بقائمة المركز المالي، فإن على المستأجر ما يلي:

---

[15] معامل القيمة الحالية لثلاث دفعات متبقية بمعدل فائدة 8%

[16] مصروف الفائدة = رصيد الإلتزام غير المسدد × 10%

[17] رصيد الإلتزامات غير المسددة = رصيد الإلتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة – دفعة الإيجار المسددة

[18] 124,821 = 180,390 + 14,431 – 70,000

- إدراج وعرض حساب "الحق في استخدام الأصول" بنفس بند أو فئة الأصول كما لو كان الأصل المستأجر مملوك للمستأجر.
- الإفصاح عن اسم البند الذي يتضمن حساب "الحق في استخدام الأصول" في قائمة المركز المالي.

ب- عرض إلتزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى. وإذا لم يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة المركز المالي فعلى المستأجر الإفصاح عن البند الذي يتضمن (يحتوي) حساب إلتزامات عقد الإيجار في قائمة المركز المالي.

2- **لا تنطبق الفقرة (أ) السابقة على "الحق في استخدام الأصل" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الإستثمارية، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي بشكل منفصل كممتلكات إستثمارية.**

3- **عند عرض قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر على المستأجر عرض مصروف الفائدة على إلتزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن مصروف إهتلاك "الحق في استخدام الأصول". وهذا ما يتطلبه أيضاً معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية".**

4- **عند إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية على المستأجر مراعاة ما يلي:**

- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.
- تصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية أو التمويلية.
- عرض دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول المستأجرة ذات القيمة المنخفضة (أي عقود الإيجار غير المرسملة) وكذلك دفعات الإيجار المتغيرة التي لم يتم إدراجها ضمن إلتزامات عقد الإيجار ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

14. الإفصاحات لدى المستأجر Disclosure

أ- تهدف الإفصاحات التي يعرضها المستأجر إلى الإفصاح عن معلومات في الإيضاحات (الملاحظات) المرفقة بالبيانات المالية، بالإضافة للمعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التدفقات النقدية لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأساس لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية.

ب- على المستأجر الإفصاح عن عقود الإيجار لديه في إيضاح منفصل أو في بند منفصل في قوائمه المالية. ولا يطلب من المستأجر تكرار (إزدواجية) المعلومات المعروضة في أي مكان من القوائم حول عقود الإيجار.

ج- على المستأجر الإفصاح عما يلي في للفترة المالية:

- مصروف الإهتلاك لحقوق استخدام الأصول مصنفة حسب فئة الأصل.
- مصروف الفائدة المتعلق بإلتزامات العقد.
- المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الإيجار التي مدتها شهر واحد فأقل (لا يطلب الإفصاح عنها).
- المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار للأصول المتدنية القيمة ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول متدنية القيمة المفصح عنها في الفقرة السابقة.
- المصاريف المتعلقة بمدفوعات الإيجار المتغيرة التي لم يتم إدخالها في قياس إلتزامات العقد.
- الدخل من حقوق استخدام الأصول بالباطن.
- إجمالي التدفقات النقدية الصادرة (المدفوعة) للعقد.
- الإضافات لحقوق استخدام الأصول.
- المكاسب أو المخاسر الناتجة عن عمليات البيع وإعادة الإستئجار.
- القيمة المسجلة لحقوق استخدام الأصول في نهاية فترة التقارير المالية الموضحة حسب فئة الأصول التي ينتمي لها العقد.

د- إذا انطبق على حقوق استخدام الأصول تعريف الممتلكات الإستثمارية على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولية رقم (40).

هـ- إذا قام المستأجر بقياس حقوق استخدام الأصول بالقيمة المُعاد تقييمها (القيمة العادلة) بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (16) على المستأجر الإفصاح من المعلومات الواردة في معيار (16) المتعلقة بالأصول المُعاد تقييمها.

و- على المستأجر الإفصاح عن معلومات حول استحقاقات إلتزامات عقد الإيجار.

ز- على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية حول عقود الإيجار لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم أثر عقود الإيجار على القوائم المالية للمستأجر **ومن الأمثلة على هذه الإفصاحات على سبيل المثال وليس الحصر كما يلي:**

- طبيعة أنشطة التأجير لدى المستأجر.
- التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة في المستقبل التي لم تدخل في قياس إلتزامات عقد الإيجار وهي تشمل: مدفوعات الإيجار المتغيرة وتمديد أو إنهاء العقود والقيمة المتبقاة المضمونة.

- أية قيود أو تعهدات واردة في عقد الإيجار.
- عمليات البيع واعداة الإيجار.

ح-على المستأجر الإفصاح عن وجود أية عقود إيجار قصيرة الأجل أو عقود الإيجار ذات القيمة المتدنية.

15. عقود الإيجار بدفاتر المؤجر (Lessor)

1.15 تصنيف عقد الإيجار Classification of Leases

- وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) على المؤجر تصنيف عقود الإيجار إلى **عقود تشغيلية أو عقود تمويلية.**
- يتم تصنيف عقد الإيجار بتاريخ بدء عقد الإيجار Inception Date (وهو تاريخ إتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار أيهما أسبق). ويتم فقط إعادة تقييم تصنيف العقد إذا حدثت تعديلات على العقد. ولا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل التغير في تقدير العمر الإنتاجي أو تغير قيمة النفاية للاصل أو تعثر المستأجر أسباب موجبة لتغيير تصنيف عقد الإيجار محاسبياً.

2.15 شروط تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي

يصنف عقد الإيجار على أنه **عقد إيجار تمويلي** إذا كان يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. ويتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد. وإذا لم ينقل العقد بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر للمستأجر يصنف **كعقد تشغيلي**.

ويعتمد تصنيف العقد كتمويلي أو تشغيلي على جوهر العملية وليس على شكل العقد (الجوهر فوق الشكل).

وقد تطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 16 في حالة توفر أحد الشروط التالية سواء بشكل إفرادي أو مزيج منها تصنيف العقد كعقد إيجار **تمويلي**:

أ- إنتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.

ب-أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من **العمر الإقتصادي**[19] للأصل.

[19] العمر الإقتصادي Economic Life: الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للإستعمال إقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

والمعيار لم يحدد نسبة محددة حيث تحدد كل دولة معيار محدد لذلك. وفي الأردن فإن قانون التأجير التمويلي الأردني حدد المدة التي يعتبر بها العقد تمويلي إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي على الأقل 75% من العمر الإنتاجي للأصل وهذا مشابه لمتطلبات المعايير الأمريكية.

ج- إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر Bargain–purchase Option، ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، ويتطلب المعيار وجود تأكد بدرجة معقولة بتاريخ **بدء عقد الإيجار**[20] بممارسة هذا الخيار.

فمثلاً إذا كان هناك عقد إيجار لأصل ما مقابل 500 دينار شهري لمدة 3 سنوات والعمر الإنتاجي للأصل 6 سنوات، مع وجود حق خيار للمستاجر لشراء الأصل بمبلغ 150 دينار في نهاية مدة العقد علماً بأن القيمة العادلة المقدرة للأصل نهاية مدة العقد 2500 دينار. في هذه الحالة يعتبر العقد تمويلي لأن حق خيار الشراء محفز للمستأجر ويتوقع من المستأجر شراء الأصل.

د- بتاريخ بدء عقد الإيجار Inception Date أن تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

هـ- إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن إستخدامه فقط من قبل المستأجر بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه.

كما أشار المعيار إلى المؤشرات الإضافية التالية والتي يمكن في حال توفر واحدة أو أكثر منها إعتبار العقد تمويلي:

- إذا تضمن العقد إعطاء المستأجر حق إلغاء العقد وكان العقد يتضمن تحمل المستأجر للخسائر التي قد تصيب المؤجر نتيجة الإلغاء.
- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المستأجر أي وجود (القيمة المتبقيّة المضمونة) وبالتالي يتحمل المستأجر قيمة أي إنخفاض في قيمة الأصل المستأجر عن القيمة المتبقيّة المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر عند إنتهاء العقد.
- وجود حق إعادة الإستئجار التحفيزي: إذا كان يمكن للمستأجر إعادة إستئجار الأصل لفترة ثانية بعد إنتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة إستئجار تقل بشكل كبير عن سعر الإستئجار في السوق (حوافز إعادة الإستئجار). مثل وجود شرط في عقد الإيجار ينص على أنه يحق للمستأجر عند إنتهاء العقد إعادة إستئجار الأصل ببدل إيجار يساوي 100 دينار شهري مثلاً في حين أن بدلات الإيجار

[20] بدء عقد الإيجار Inception Date: هو تاريخ إتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار أيهما أسبق.

المتوقعة عند إنتهاء العقد تبلغ 800 دينار شهرياً، هنا من المرجح أن يستمر المستأجر بإستعمال الأصل.

مثال (8)

قامت شركة الشرق بإستئجار عقار لمدة 15 سنة من الشركة العربية للتأجير، علماً بأن العمر الإنتاجي للعقار 50 سنة وكان هناك خيار للمستأجر بإعادة إستئجار العقار بعد إنتهاء مدة العقد بمبلغ إيجار يعادل القيمة السائدة لبدلات الإيجار عند إنتهاء العقد.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار.

حل مثال (8)

سيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم إنتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، وعدم إنطباق أي شرط من شروط تصنيف العقد كعقد تمويلي، حيث أن مدة العقد لا تغطي الجزء الرئيسي للعمر الإنتاجي للعقار، كما أن خيار إعادة الإستئجار لا يعتبر تحفيزي لأن مبلغ إعادة الإستئجار لا يقل بشكل كبير عن معدلات الإيجار عند إنتهاء العقد.

3.15 المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر Finance Lease

تتلخص المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بما يلي:

- بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار Commencement Date (وهو التاريخ الذي يجعل به المؤجر الأصل المؤجر متاح للاستخدام من قبل المستأجر) على المؤجر الإعتراف بالاصول الناتجة عن العقد التمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها **كذمم مدينة** بمبلغ يساوي صافي الإستثمار في العقد Net Investment in the Lease.
- يقوم المؤجر باستخدام معدل الفائدة الضمني عند قياس "صافي الإستثمار في العقد". وفي حالة العقود بالباطن Sublease إذا كان معدل الفائدة الضمني لا يمكن تحديده فإن المؤجر الوسيط يستخدم معدل الخصم المستخدم لعقد الإيجار الرئيسي بعد تعديله بأية تكاليف مباشرة مرتبطة بالعقد بالباطن لقياس صافي الإستثمار في العقد بالباطن.
- يتم معالجة التكاليف الأولية المباشرة لعقد الإيجار باستثناء (التكاليف التي يتكبدها المؤجرين المصنعين Manufacturers أو التجار Dealers) كجزء من تكلفة **صافي الإستثمار في العقد**، حيث تخفض هذه التكاليف مبلغ الدخل المُعترف به على مدار مدة العقد.

الإعتراف الأولي بمدفوعات الإيجار التي تعتبر جزء من حساب "صافي الإستثمار في عقد الإيجار":

بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار Commencement Date، يتضمن حساب "الإستثمار في عقد الإيجار" المدفوعات التالية المتعلقة بحقوق استخدام الأصل المؤجر خلال فترة العقد والتي لم يتم استلامها بتاريخ بدء عقد الإيجار وتشمل ما يلي:

أ- دفعات الإيجار الثابتة مطروحاً منها أية حوافز إيجار مستحقة.

ب- دفعات الإيجار المتغيرة المرتبطة بمؤشر أسعار أو معدلات أجور، ويتم قياس تلك الدفعات باستخدام مؤشرات الأسعار السائدة بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار.

ج- أية **قيمة متبقاة مضمونة** للأصل المؤجر والتي يضمنها المستأجر للمؤجر أو يضمنها أي طرف مرتبط بالمستأجر أو أي طرف ثالث غير مرتبط بالمؤجر يتحمل إلتزامات التغير في القيمة المتبقاة المضمونة مثل شركة التأمين.

د- سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر لديه تأكيد معقول بقيامه بممارسة حق الخيار.

هـ- أية غرامات متوقع تحصيلها من المستأجر عند ممارسته حق خيار إنهاء العقد، إذا كانت شروط عقد الإيجار تعكس بأن المستأجر سيمارس الخيار بإنهاء العقد.

المؤجرين الصناع أو التجار Manufacturer or Dealer Lessors

1- بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار على المؤجرين الصناع أو التجار الإعتراف بما يلي لكل عقد إيجار تمويلي:

أ- الإعتراف بإيراد بمقدار القيمة العادلة للأصل المؤجر أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة مخصومة بمعدل الفائدة السوقي إذا كانت أقل من القيمة العادلة.

ب-تكلفة الأصل المباع أو (القيمة الدفترية للأصل) مطروحاً منها القيمة الحالية لأية قيمة متبقاة غير مضمونة.

ج-الإعتراف بأرباح أو خسائر عملية البيع (الفرق بين الإيراد وتكلفة الأصل المباع) وذلك بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار بغض النظر فيما إذا قام المؤجر بنقل الأصل للمستأجر وكما هو مبين في IFRS 15.

2- في بعض الحالات يقدم المؤجرين الصناع أو التجار للمستاجرين معدلات أسعار فائدة منخفضة (ظاهرياً) لتحفيزهم على الدخول بعقد الإيجار مقابل تحقيق ربح مرتفع من عملية بيع الأصل، الأمر الذي يجعل الربح المُعترف به في فترة بدء العقد مرتفعاً. لذلك على المؤجرين الصناع أو التجار تحديد سعر بيع الأصل بمبلغ يعادل سعر بيع الأصل الذي سيتم تسعير الأصل به فيما لو كان سعر الفائدة المستخدم يعادل سعر الفائدة السوقي.

3- بتاريخ بدء عقد الإيجار يعترف المؤجرين الصناع أو التجار بالتكاليف المتكبدة لإتمام عقد الإيجار والحصول عليه كمصروف، لأن تلك التكاليف يتم مقابلتها مع الأرباح الناتجة عن عملية بيع الأصل المؤجر. أي لا تدخل تلك التكاليف كجزء من التكاليف الأولية المباشرة ولا يتم الإعتراف بها كجزء من تكلفة صافي الإستثمار في العقد.

القياس اللاحق Subsequent Measurement

1- على المؤجر الإعتراف بدخل الفائدة على مدار عمر العقد وعلى أساس يعكس معدل عائد ثابت على صافي الإستثمار في عقد الإيجار (ذمم مدينة) لدى المؤجر. ويتم توزيع دفعة الإيجار بين دخل الفائدة وتخفيض "رصيد الذمم المدينة على المستأجر".

2- على المؤجر تطبيق متطلبات التدني والغاء الإعتراف الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) على حساب صافي الإستثمار في العقد، وعلى المؤجر مراجعة القيمة المتبقاة غير المضمونة دورياً والمستخدمة في احتساب إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار. وإذا كان هناك انخفاض في القيمة المتبقاة غير المضمونة المُعاد تقديرها، على المؤجر تعديل المبالغ المُعترف بها كدخل فائدة على مدار العمر المتبقي للعقد والإعتراف فوراً بأي تخفيض على المبلغ المستحق.

3- إذا قام المؤجر بتصنيف الأصل في ظل عقد الإيجار التمويلي كمُحتفظ به للبيع أو كان الأصل ضمن مجموعة التصرف مصنفة كمُحتفظ بها للبيع، ويجب تطبيق IFRS 5 على ذلك الأصل.

تعديلات عقد الإيجار لدى المؤجر Lease Modifications

1- على المؤجر محاسبة التعديلات على عقد الإيجار باعتبارها **عقد منفصل** إذا تحقق الشرطان التاليان معاً:

أ- التعديلات تؤدي إلى زيادة نطاق عقد الإيجار من خلال إضافة حقوق استخدام واحد أو أكثر من الأصول في العقد.

ب- العوض النقدي لعقد الإيجار قد ازداد بمبلغ يتناسب مع سعر البيع المستقل للزيادة في نطاق العقد وأية تعديلات ملائمة لأسعار البيع المستقلة لتعكس التغيرات في العقد.

2- إذا كانت التعديلات في عقد الإيجار لم ينتج عنها عقد إيجار منفصل، على المؤجر محاسبة تعديلات عقد الإيجار كما يلي:

أ- إذا كان العقد مصنفاً كعقد تشغيلي على المؤجر:

أ/1- محاسبة تعديلات عقد الإيجار كعقد جديد من تاريخ بدء سريان التعديلات على العقد.

أ/2 - قياس القيمة المسجلة للأصل المؤجر كصافي استثمار في عقد الإيجار قبل بدء سريان تعديلات عقد الإيجار مباشرة.

ب- في الحالات الأخرى يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (9).

16. عقود الإيجار التشغيلية لدى المؤجر Operating Leases

أ- الإعتراف والقياس

1- يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار من عقود الإيجارات التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقص فيه الفوائد من استخدام الأصل محل العقد.

2- على المؤجر الإعتراف بالمصاريف (بما فيها اهتلاك الأصل المؤجر) والتي يتم تكبدها لإكتساب دخل الإيجار **في بيان الدخل**.

3- على المؤجر إضافة التكاليف الأولية المباشرة المرتبطة بالحصول على عقد الإيجار التشغيلي إلى القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل المؤجر، والإعتراف بتلك التكاليف كمصروف على مدار مدة العقد بنفس الأساس الذي يتم به الإعتراف بدخل الإيجار.

4- يتم اهتلاك الأصول المؤجرة بعقود تشغيلية لدى المؤجر بنفس سياسة الإهتلاك المتبعة لإهتلاك الأصول المشابهة، وذلك وفقاً لمعياري المحاسبة الدولي رقم (16) و(38).

5- يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "التدني في قيمة الموجودات" على الأصول المؤجرة بعقد تشغيلي، والإعتراف بأية خسائر تدني في بيان الدخل.

6- لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يكافئ عملية بيع.

ب- تعديلات عقد الإيجار Lease Modification

على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار التشغيلي كعقد جديد من تاريخ نفاذ التعديلات، مع الأخذ بالإعتبار أية مدفوعات إيجار مقدمة أو مستحقة تتعلق بالعقد الأصلي كجزء من دفعات الإيجار للعقد الجديد.

ج- العرض Presentation

على المؤجر عرض الأصل المؤجر في قائمة المركز المالي حسب طبيعة الأصل محل العقد.

مثال (9)

قامت شركة الجود بتأجير معدات إلى شركة الكرم لمدة 6 سنوات بعقد إيجار تشغيلي، ويبلغ الإيجار السنوي 25,000 دينار. وقد منح المؤجر حوافز للمستأجر لتوقيع عقد لمدة 6 سنوات بإعفاءه من دفع إيجار السنة الأولى وتخفيض إيجار السنة الثانية والثالثة لتوقيع العقد، وكما يلي:

إيجار السنة الأولى: مجاناً

إيجار السنة الثانية: 20,000 دينار سنوياً

إيجار السنة الثالثة إلى الخامسة: 25,000 دينار سنوياً

المطلوب:

1- احسب إيراد الإيجار السنوي الواجب الإعتراف به لدى المؤجر.

2- إعداد القيود الواجب إعدادها خلال مدة العقد لدى المؤجر.

حل مثال (9)

إيراد الإيجار السنوي لدى المؤجر يبلغ:

إجمالي إيراد عقد الإيجار = 0 + 20,000 + (3 × 25,000) = 95,000 دينار

وبالتالي فإن إيراد الإيجار السنوي بالقسط الثابت = 95,000 ÷ 5 سنوات

= 19,000 دينار.

القيود المحاسبية لدى المؤجر في نهاية السنة الأولى:

19,000 من حـ/ إيجار مستحق القبض

19,000 إلى حـ/ إيراد إيجار معدات

القيود المحاسبية لدى المؤجر في نهاية السنة الثانية:

20,000 من حـ/ النقدية

إلى مذكورين

19,000 حـ/ إيراد إيجار معدات

1000 حـ/ إيجار مستحق القبض

القيود المحاسبية للسنوات من الثالثة حتى الخامسة:

12/31

25,000 من حـ/ النقدية

إلى مذكورين

19,000 حـ/ إيراد إيجار معدات

6000 حـ/ إيجار مستحق القبض

يلاحظ أن كل عام إكتسب إيراد إيجار متساوي مقداره 19,000 دينار.

17. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية في سجلات المؤجر

- يقوم المؤجر بإثبات عملية التأجير التمويلي بمثابة بيع للأصل المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب مديني عقود تأجير مدينة وحساب الأصل دائناً كما يلي:

دفاتر المؤجر

××		من حـ/ مديني عقود تأجير
	××	إلى حـ/ الأصل (المؤجر)

- يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به حساب مديني عقود تأجير. وكما يلي:

دفاتر المؤجر

××		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	××	حـ/ إيراد الفائدة
	××	حـ/ مديني عقود تأجير

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر نورد المثال التالي:

مثال (9)

في 2020/1/1 إستأجرت محلات عمان أجهزة من شركة الدوحة، وكانت الأجهزة قد إشتريت من قبل شركة الدوحة في 2020/1/1 بمبلغ 7461 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
3.5 سنة	العمر الإنتاجي المقدر للآلات وبدون قيمة متبقية
3000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر تدفع نهاية كل سنة
7461 دينار	القيمة العادلة للآلات عند توقيع عقد التأجير
%10	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي ومعدل الفائدة الضمني

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (9)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 86% تقريبا (3÷ 3.5) من العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد **القيمة الحالية** لكل من **الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر** وبإستخدام معدل خصم 10% والذي يمثل معدل الفائدة الضمني.

القيمة الحالية للدفعات = 3000 × 2.487 = 7461 دينار.

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد أصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد التأجير التالي:

تفاصيل قيمة دفعات عقد التأجير				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة[21]	قيمة الذمم المحصلة[22]	رصيد الذمم غير المحصلة[23]
2020/1/1				7461
2020/12/31	3000	746	2254	5207
2021/12/31	3000	521	2479	2728
2022/12/31	3000	272	2728	0
المجموع	**9000**	**1539**	**7461**	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (شركة الدوحة)

- قيد شراء الأجهزة:

7461		من حـ/ الأجهزة	2020/1/1
	7461	إلى حـ/ النقدية	

- قيد إثبات تأجير الأجهزة:

7461		من حـ/ مديني عقود تأجير	2020/1/1
	7461	إلى حـ/ الأجهزة	

- قيد إثبات إستلام الدفعة الأولى:

3000		من حـ/ النقدية	2020/12/31
		إلى مذكورين	
	746	حـ/ إيراد الفائدة	
	2254	حـ/ مديني عقود تأجير	

[21] إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة× 10%، فإيراد فائدة السنة الأولى = 7461 × 10% = 746 دينار، أما إيراد الفائدة للسنة الثانية فيساوي 5207 × 10% = 521.

[22] قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية – إيراد الفائدة.

[23] رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

- قيد إثبات إستلام الدفعة الثانية:

2021/12/31	من حـ/ النقدية		3000
	إلى مذكورين		
	حـ/ إيراد الفائدة	521	
	حـ/ مديني عقود تأجير	2479	

- قيد إثبات إستلام الدفعة الثالثة:

2022/12/31	من حـ/ النقدية		3000
	إلى مذكورين		
	حـ/ إيراد الفائدة	272	
	حـ/ مديني عقود تأجير	2728	

- قيد إثبات إسترجاع الأجهزة من المستأجر في نهاية مدة العقد:

يثبت المؤجر قيد إسترجاع الآلات على النحو التالي:

2023/1/1	من حـ/ الأجهزة		7461
	إلى حـ/ مجمع إهتلاك الأجهزة	7461	

وقد أشار المعيار إلىأنه في عقود التأجير التي تتضمن عنصري الأراضي والمباني، على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر منها باعتباره عقد تمويلي أو تشغيلي بشكل منفصل. وعند تحديد بأن إستئجار الأرض هو تأجير تشغيلي أو تمويلي فإن العامل المهم في ذلك أن الأرض عادةً ليس لها عمر إقتصادي محدود.

وعلى المؤجر تقسيم دفعات العقد بين الأراضي والمباني على أساس القيمة العادلة النسبية لحقوق الاستئجار في عنصري الأرض والمباني بتاريخ بدء العقد Inception Date[24].

18. الإفصاحات لدى المؤجر Disclosure

1. تهدف الإفصاحات المطلوب عرضها من قبل المؤجر إلى الإفصاح عن معلومات ضمن الإيضاحات (الملاحظات) إلى جانب المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح

[24] بدء عقد الإيجار Inception Date : هو تاريخ إتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار **أيهما أسبق**.

والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء أساس لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر تلك العقود على المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية.

2. على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية للفترة المالية **(ضمن جدول إيضاحي إن لم تكن طرق العرض الأخرى أفضل):**

أ. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي:

- أرباح أو خسائر البيع.
- دخل الفائدة المتحققة على صافي الإستثمار في العقد.
- الدخل الناتج عن تدفقات الإيجار المتغيرة غير المشمولة في صافي الإستثمار في عقد الإيجار.

ب. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية:

الإفصاح عن إيراد الإيجار مع إفصاح منفصل عن إيراد الإيجار المتعلق بمدفوعات الإيجار المتغيرة غير المرتبطة بمؤشر أسعار أو مؤشر أجور.

3. على المؤجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول عقود الإيجار لتحقيق الهدف في الفقرة (1) السابقة الذكر ومن الأمثلة على هذه المعلومات على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. طبيعة أنشطة عقود الإيجار لدى المؤجر.

ب. كيف يقوم المؤجر بإدارة المخاطر المرتبطة بأية حقوق يحتفظ بها المؤجر في الأصل المؤجر مثل اتفاقيات إعادة الشراء أو وجود القيمة المتبقاة المضمونة أو وجود دفعات متغيرة لعقد الإيجار مرتبطة باستخدام المستأجر للأصل بأكثر من الحد المتفق عليه.

4. عقود الإيجار التمويلية:

أ. على المؤجر تقديم معلومات كمية ونوعية توضح التغيرات المهمة في القيمة المسجلة لصافي الإستثمار في عقد الإيجار التمويلي.

ب. على المؤجر الإفصاح عن تحليل لإستحقاقات دفعات الإيجار التي سيتم قبضها من المستأجر.

5. عقود الإيجار التشغيلية:

أ- على المستأجر الإفصاح عن الأصول المؤجرة للعقود التشغيلية لبنود الممتلكات والمباني والمعدات وفق الإفصاحات الواردة في معيار (16).

ب- على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة ضمن المعايير ذات الأرقام (36) (38) (40) (41) للأصول المؤجرة بعقود تشغيلية.

ج- على المؤجر الإفصاح عن تحليل لإستحقاقات عقد الإيجار مع عرض دفعات الإيجار غير المخصومة المتوقع استلامها على أساس سنوي على الأقل **لمدة 5 سنوات** ورقم إجمالي للسنوات اللاحقة لها المتبقية في العقد.

19. عمليات البيع وإعادة الإستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار

أ- إذا قامت منشأة أخرى ما ببيع أصل إلى منشأة أخرى (تم نقل السيطرة على الأصل لها) وفي نفس الوقت تم إعادة استئجار ذلك الأصل فإن هذه العملية تمثل عملية بيع وإعادة إستئجار.

ب-على المستأجر (البائع) قياس "حقوق استخدام الأصل" الناتجة عن عقد إعادة الإستئجار بنسبة (القيمة المسجلة الدفترية) السابقة للأصل والمتعلقة بحقوق الاستخدام المُحتفظ بها من قبل المستأجر (البائع) منسوبة إلى القيمة العادلة للأصل. وعليه فإن على المستأجر (البائع) الإعتراف بمقدار الربح أو الخسارة المتعلقة فقط بالحقوق المنقولة للمؤجر (المشتري).

ج- على المشتري للأصل (المؤجر) المحاسبة عن عملية شراء الأصل وفق المعايير ذات العلاقة مثل معيار المحاسبة الدولية رقم (16) وأما فيما يتعلق بعقد الإيجار يتم محاسبتها وفق هذا المعيار IFRS 16.

د- إذا كان سعر بيع الأصل (القيمة العادلة للمقابل المستلم من بيع الأصل) لا يساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت مدفوعات عقد الإيجار ليست وفق معدلات السوق، فإن على المنشأة إجراء التعديلات التالية لقياس متحصلات بيع الأصل بالقيمة العادلة:

- إذا كانت شروط العقد أقل من السوق (سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصل) يتم معالجة الفرق كمدفوعات إيجار مدفوعة مقدماً.
- إذا كانت شروط العقد أكبر من السوق (سعر البيع أكبر من القيمة العادلة) يتم معالجة الفرق باعتباره تمويل (إقراض) إضافي تم منحه من المؤجر للمستأجر.

هـ-يتم قياس أية تعديلات (للفقرة د السابقة) لقياس متحصلات بيع الأصل على أساس القيمة الأكثر تحديداً ووضوحاً لما يلي:

- الفرق بين القيمة االعادلة لمتحصلات بيع الأصل (سعر البيع) والقيمة العادلة للأصل.
- الفرق بين القيمة الحالية لمدفوعات عقد الإيجار والقيمة الحالية لمدفوعات العقد على أساس الأسعار السوقية السائدة.

و- عمليات تحويل الأصول التي لا تمثل عملية البيع: إذا كانت عملية تحويل الأصل من المستأجر (البائع) لا تمثل عملية بيع أي لا يتم نقل السيطرة على الأصل للمشتري (المؤجر) يتم معالجتها كما يلي:

1- على المستأجر (البائع) الاستمرار بالإعتراف بالأصل المحول للمؤجر في سجلاته مع الإعتراف بإلتزامات تعادل المقبوضات المستلمة من المؤجر ومعالجة تلك الإلتزامات وفق معيار IFRS 9.

2- على المؤجر (المشتري) عدم الإعتراف بالأصل والإعتراف بأصل مالي (قروض) بمقدار المبالغ النقدية المدفوعة (المحولة) للمستأجر ويتم تطبيق معيار الأدوات المالية رقم IFRS 9.

مثال (9)

- في 2021/1/1 قامت الشركة العالمية ببيع مباني إلى الشركة الأهلية بمبلغ 100,000 دينار، وفي ذات الوقت تم توقيع عقد إعادة إستئجار المباني يمنح الشركة العالمية (المستأجر) الحق في استخدام المباني لمدة 18 سنة مقابل 6000 دينار سنوياً تدفع نهاية كل سنة. وقد انتقلت السيطرة على الأصل للشركة الأهلية وفق IFRS 15. العمر الإقتصادي للمباني 50 سنة.
- يبلغ معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار والمعروف لدى المستأجر (البائع) 6% سنوياً.
- بلغت تكلفة المباني (القيمة المسجلة) قبل توقيع العقد مباشرة 50,000 دينار والقيمة العادلة للمباني بتاريخ البيع 90,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية البيع وإعادة الإستئجار بدفاتر المستأجر والمؤجر.

حل مثال (9)

أ- بما أن سعر بيع المباني 100,000 دينار أكبر من القيمة العادلة للمباني البالغة 90,000 دينار، يتم تعديل لقياس متحصلات البيع على أساس القيمة العادلة. ويتم الإعتراف بالزيادة في سعر البيع عن القيمة العادلة بمقدار 10,000 دينار (100,000-90,000) كتمويل إضافي ممنوح من المؤجر (المشتري- الشركة الأهلية) إلى المستأجر (البائع – الشركة العالمية).

ب- القيمة الحالية لدفعات الإيجار بتاريخ بدء عقد الإيجار 6000× 10.828 = 64,968 دينار.

منها 10,000 دينار تمويل إضافي و 54,968 دينار تتعلق بعقد الإيجار. ويتم تقسيم الدفعة السنوية كما يلي:

- المبلغ الذي يتعلق بالتمويل الإضافي = (64,968/10,000) ×6000 = 924 دينار.
- المبلغ الذي يتعلق بعقد الإيجار = (64,968/54,968) ×6000 = 5076 دينار.

ج- يقوم المؤجر بتصنيف عقد الإيجار كعقد تشغيلي.

د- بتاريخ بدء مدة العقد (ممارسة العقد) At the commencement date يقوم المستأجر (البائع) بقياس "حقوق استخدام المباني" بنسبة القيمة المسجلة (الدفترية) السابقة للمباني المتعلقة بحقوق الاستخدام المُحتفظ بها من قبل المستأجر منسوبة إلى القيمة العادلة للأصل وكما يلي:

حقوق استخدام المباني = (90,000/50,000) × 54,968 = 30,538 دينار.

هـ- يعترف المستأجر (البائع) فقط بالأرباح المتعلقة بالحقوق المنقولة للمؤجر (المشتري) وتبلغ أرباح بيع العقار على أساس القيمة العادلة للمباني = 90,000-50,000 = 40,000 دينار يتم توزيعها كما يلي:

- أرباح تتعلق بحقوق استخدام المباني المُحتفظ بها من قبل المستأجر (البائع)

= (90,000/54,968) ×40,000 = **24,430 دينار**

- أرباح تتعلق بالحقوق المنقولة إلى المؤجر (المشتري)

= {(90,000-54,968) /90,000} ×40,000 = **15,570 دينار**

و- بتاريخ بدء مدة العقد (ممارسة العقد) في 2021/1/1 يتم إعداد القيود التالية لدى المستأجر والمؤجر.

القيود لدى المستأجر (البائع) الشركة العالمية:

من مذكورين

100,000 حـ/ النقدية

30,538 حـ/ حقوق استخدام المباني

إلى مذكورين

50,000 حـ/ المباني

54,968 حـ/ إلتزامات عقود الإيجار

10,000 حـ / إلتزامات قرض المؤجر

15,570 حـ/ أرباح بيع (تتعلق بالحقوق المحولة)

القيود لدى المؤجر (المشتري) الشركة الأهلية:

من مذكورين

90,000 حـ/ المباني

10,000 حـ/ قرض الشركة العالمية (المستأجر) (القيمة الحالية لـ 18 دفعة بقيمة 924 دينار للدفعة بفائدة 6%)

100,000 إلى حـ/ النقدية

وبعد بدء عقد الإيجار يقوم المؤجر بالإعتراف بإيراد إيجار (العقد تشغيلي) في بيان الدخل بمقدار 5076 دينار. ويتم معالجة مبلغ 924 دينار كتخفيض لقيمة حساب قروض ممنوحة للمستأجر مع الإعتراف بإيراد فائدة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إذا كانت "حقوق استخدام الأصول" تتعلق بفئة الممتلكات والمباني والمعدات (الأصول الثابتة) مثل فئة الأراضي والعقارات أو فئة الآلات وغيرها، والتي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) فإنه:**

أ- يحق للمستأجر الاختيار بتطبيق نموذج إعادة التقييم على كافة أصول "حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة

ب- يجب على المستأجر تطبيق نموذج إعادة التقييم على كافة أصول "حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة

ج- يجب على المستأجر تطبيق نموذج التكلفة على كافة أصول "حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة

د- يجب على المستأجر تطبيق طريقة حقوق الملكية على كافة أصول "حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة

2. **يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي لدى المؤجر إذا توفر أحد الشروط التالية:**

أ- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المؤجر عند إنتهاء العقد

ب- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بدء عقد الإيجار تساوي 75% من القيمة العادلة للأصل المؤجر

ج- إذا كانت مدة عقد الإيجار مقارنة بالعمر الإنتاجي للأصل منخفضة

د- قيمة الدفعة الإيجارية السنوية كبيرة

3. **في 2020/1/1 إستأجرت شركة الرملة معدات لمدة 5 سنوات وعمرها الإنتاجي 15 سنة مقابل دفعة إيجار سنوية مقدارها 24,000 دينار تدفع في نهاية كل سنة نقداً. ولاتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف أولية مباشرة مقدارها 7000 دينار نقداً. وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الإيجار قام المؤجر بدفع مبلغ 2000 دينار للمستأجر جزء من التكاليف الأولية التي دفعها المستأجر سابقاً. معدل الفائدة الضمني 12%. فإن رصيد حساب "حقوق استخدام المعدات" سيظهر عند بدء عقد الإيجار بقيمة:**

أ- 86,520 دينار

ب- 91,520 دينار

ج- 93,520 دينار

د- لا يتم رسملة عقد الإيجار لأنه عقد تشغيلي

4. بتاريخ بدء عقد الإيجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي يتم ادخالها في قياس إلتزامات عقد الإيجار مقابل حق استخدام الأصل المدفوعات التالية باستثناء:

أ- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها أية حوافز قابلة للاستلام

ب- مدفوعات الإيجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر أسعار

ج- المدفوعات المتوقع دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود قيمة متبقاة غير مضمونة

د- المبلغ المتوقع أن يدفعه المستأجر لشراء الأصل وهناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس حق خيار شراء الأصل

<u>إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 5 و6 التاليين:</u>

في 2020/1/1 إستأجرت شركة الثورة آلات من مؤسسة الحرية لمدة 5 سنوات وصنف العقد على أنه تمويلي، تبلغ الدفعة السنوية بموجب العقد 16,000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 12%.

5. إن مقدار إيراد الفائدة الذي سيظهر في دفاتر مؤسسة الحرية عند استلام الدفعة المستحقة في 2020/12/31 ستبلغ (معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لمدة 5 سنوات وبفائدة 12% = 3.605):

أ- 5832.19 دينار

ب- 6921.6 دينار

ج- 5768 دينار

د- صفر

6. إن رصيد الذمم المدينة في قائمة المركز المالي في 2021/12/31 يبلغ:

أ- 48,601.16 دينار

ب- 27,045.79 دينار

ج- 38,433.79 دينار

د- لا شيء مما ذكر

7. يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (16) أن يقوم المستأجر في بداية عقد الإيجار بالإعتراف بأصول "حق استخدام الأصل المستأجر" وبإلتزامات عقد الإيجار في قائمة المركز المالي وذلك لكافة عقود الإيجار باستثناء:

أ- عقود الإيجار قصيرة الأجل (12 شهر فأقل)

ب- عقود الإيجار التي تكون فيها قيمة دفعة الإيجار منخفضة

ج- إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي العمر الإقتصادي للأصل

د- عقد الإيجار المنتهي بالتملك

8. إذا كان عقد الإيجار غير منتهي بالتملك أو لا يوجد خيار الشراء التحفيزي، فإن على المستأجر اهتلاك الأصل كما يلي:

أ- خلال المدة من بداية عقد الإيجار حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل أو نهاية مدة العقد أيهما أسبق

ب- خلال المدة من بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي للأصل المستأجر

ج- على أساس العمر الإنتاجي للأصل

د- على أساس مدة العقد

9. قامت شركة البحرين بتأجير عقار لشركة مسقط لمدة 4 سنوات تبدأ في 2020/1/1. وتبلغ قيمة الإيجار السنوي للسنة الأولى من العقد 18,000 دينار وللسنوات من الثانية حتى الرابعة 25,000 دينار سنوياً. وقامت شركة البحرين وكتحفيز لشركة مسقط بتوقيع العقد بمنح إعفاء (مجاناً) من دفع الإيجار للشهور الستة الأولى من مدة العقد، فإن إيراد الإيجار الذي سيعترف به لعام 2020 لدى شركة الشرق الأوسط يبلغ:

أ- 23,250 دينار

ب- 11,625 دينار

ج- 20,343.75 دينار

د- 21,000 دينار

10. أي العبارات التالية صحيحة بخصوص تصنيف دفعات الإيجار ومصروف الفائدة في قائمة التدفقات النقدية:

أ- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التمويلية أو الإستثمارية

ب- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وتصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية أو التمويلية

ج- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية أو الإستثمارية

د- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد إلتزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية أو التمويلية

التمرين الثاني:

في 2020/1/1 إستأجرت شركة القدس آلة لمدة عامين وعمرها الإنتاجي 7 سنوات مقابل دفعة إيجار سنوية مقدارها 15,000 دينار تدفع في بداية كل سنة نقداً. ولإتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف أولية مباشرة مقدارها 4000 دينار نقداً.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي للمستأجر 12% سنوياً. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك حقوق استخدام المعدات.

المطلوب: وفق متطلبات IFRS 16 إعداد كافة القيود الخاصة بعقد الإيجار بدفاتر المستأجر.

التمرين الثالث:

في 1/8/ 2020 إستأجرت شركة الحرية الصناعية معدات من شركة القدس وذلك لمدة سنتين وبقيمة إيجارية تبلغ 12,000 دينار سنوياً، وقد دفعت شركة الحرية الصناعية كامل قيمة العقد نقداً، علماً بأن التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20,000 دينار وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على أنه تشغيلي دفاتر المؤجر.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لعملية الإيجار أعلاه في دفاتر المؤجر لعام 2020.

السؤال الرابع:

عدّد 5 شروط لتصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي.

السؤال الخامس:

- في 2020/1/1 قامت الشركة العالمية ببيع مباني إلى الشركة الأهلية بمبلغ 140,000 دينار، وفي ذات الوقت تم توقيع عقد إعادة إستئجار المباني يمنح الشركة العالمية (المستأجر) الحق في استخدام المباني لمدة 12 سنة مقابل 7000 دينار سنوياً تدفع نهاية كل سنة. وقد انتقلت السيطرة على الأصل للشركة الأهلية وفق IFRS 15. العمر الإقتصادي للمباني 50 سنة.
- يبلغ معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار والمعروف لدى المستأجر (البائع) 8% سنوياً.
- بلغت تكلفة المباني (القيمة المسجلة) قبل توقيع العقد مباشرة 70,000 دينار والقيمة العادلة للمباني بتاريخ البيع 140,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية البيع وإعادة الإستئجار بدفاتر المستأجر والمؤجر.

السؤال السادس:

في 2020/1/1 استأجرت شركة الزهور التجارية آلات من مؤسسة البلاد. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
10,000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2020/1/1)
27,832 دينار	القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار وهي مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار
%8	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي وهو مساوي لمعدل الفائدة الضمني

المطلوب:

1- إثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2020/1/1.

2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2020/1/1.

3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2020/12/31 لدى المؤجر.

4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2021/1/1 لدى المؤجر.

جدول القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
0.694	0.743	0.797	0.826	0.857	0.890	0.925	0.961	0.980	2
0.579	0.641	0.712	0.751	0.794	0.840	0.889	0.942	0.971	3
0.482	0.552	0.636	0.683	0.735	0.792	0.855	0.924	0.961	4
0.402	0.476	0.567	0.621	0.681	0.747	0.822	0.906	0.951	5
0.335	0.410	0.507	0.564	0.630	0.705	0.790	0.888	0.942	6
0.279	0.354	0.452	0.513	0.583	0.665	0.760	0.871	0.933	7
0.233	0.305	0.404	0.467	0.540	0.627	0.731	0.853	0.923	8
0.194	0.263	0.361	0.424	0.500	0.592	0.703	0.837	0.914	9
0.162	0.227	0.322	0.386	0.463	0.558	0.676	0.820	0.905	10
0.135	0.195	0.287	0.350	0.429	0.527	0.650	0.804	0.896	11
0.112	0.168	0.257	0.319	0.397	0.497	0.625	0.788	0.887	12
0.093	0.145	0.229	0.290	0.368	0.469	0.601	0.773	0.879	13
0.078	0.125	0.205	0.263	0.340	0.442	0.577	0.758	0.870	14
0.065	0.108	0.183	0.239	0.315	0.417	0.555	0.743	0.861	15
0.054	0.093	0.163	0.218	0.292	0.394	0.534	0.728	0.853	16
0.038	0.069	0.130	0.180	0.250	0.350	0.494	0.700	0.836	18

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	**1**
1.528	1.605	1.690	1.736	1.783	1.833	1.886	1.942	1.970	**2**
2.106	2.246	2.402	2.487	2.577	2.673	2.775	2.884	2.941	**3**
2.589	2.798	3.037	3.170	3.312	3.465	3.630	3.808	3.902	**4**
2.991	3.274	3.605	3.791	3.993	4.212	4.452	4.713	4.853	**5**
3.326	3.685	4.111	4.355	4.623	4.917	5.242	5.601	5.795	**6**
3.605	4.039	4.564	4.868	5.206	5.582	6.002	6.472	6.728	**7**
3.837	4.344	4.968	5.335	5.747	6.210	6.733	7.325	7.652	**8**
4.031	4.607	5.328	5.759	6.247	6.802	7.435	8.162	8.566	**9**
4.192	4.833	5.650	6.145	6.710	7.360	8.111	8.983	9.471	**10**
4.327	5.029	5.938	6.495	7.139	7.887	8.760	9.787	10.368	**11**
4.439	5.197	6.194	6.814	7.536	8.384	9.385	10.575	11.255	**12**
4.533	5.342	6.424	7.103	7.904	8.853	9.986	11.348	12.134	**13**
4.611	5.468	6.628	7.367	8.244	9.295	10.563	12.106	13.004	**14**
4.675	5.575	6.811	7.606	8.559	9.712	11.118	12.849	13.865	**15**
4.730	5.668	6.974	7.824	8.851	10.106	11.652	13.578	14.718	**16**
4.812	5.818	7.250	8.201	9.372	10.828	12.659	14.992	16.398	**18**

الإجابات:

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	أ	ب	ج	ب	ج	أ	أ	د	د

إجابة التمرين الثاني:

1- إعداد قيد إستئجار الآلة بدفاتر المستأجر في 2020/1/1:

القيمة الحالية لإلتزام عقد الإيجار = 15,000 × 1.69 = 25,350 دينار.

يتم قياس قيمة حقوق استخدام الأصل = 25,350 + 4000 = 29,350 دينار.

- **إثبات حقوق استخدام المعدات بالقيمة الحالية للإلتزام مضافاً إليها دفعة الإيجار المقدمة:**

من مذكورين

29,350 حـ/ حقوق استخدام الآلات 2020/1/1

إلى مذكورين

25,350 حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

4000 حـ/ النقدية

ولغايات تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار كما يلي:

التاريخ	دفعة الإيجار	مصروف الفائدة %12	قيمة إلتزامات عقد الإيجار
2020 /1/1			**25,350**
2020/12/31		3042	28,392
2020/12/31	15,000		13,392
2021/12/31		1608	15,000
2021/12/31	15,000		0
المجموع	**30,000**	**4650**	

- **إعداد قيد مصروف الفائدة في 2020/12/31:**

3042 من حـ/ مصروف الفائدة 2020/12/31

3042 إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

- **إعداد قيد تسديد الدفعة الأولى في 2020/12/31:**

15,000 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

15,000 إلى حـ/ النقدية

- **إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2020:**

14,675 من حـ/ مصروف الإهتلاك 2020/12/31

14,675 إلى حـ/ حقوق استخدام الآلات

مصروف الإهتلاك السنوي = 29,350 ÷ 2 = 14,675 دينار

<u>القيود المحاسبية خلال عام 2021:</u>

- **إثبات مصروف الفائدة لعام 2021:**

1608 من حـ/ مصروف الفائدة 2021/12/31

1608 إلى حـ/ إلتزامات عقد الإيجار

- **إثبات تسديد دفعة الإيجار الثانية في 2021/12/31:**

15,000 من حـ/ إلتزامات عقد الإيجار 2021/12/31

15,000 إلى حـ/ النقدية

- **إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام الالات لعام 2021:**

14,675 من حـ/ مصروف الإهتلاك 2021/12/31

14,675 إلى حـ/ حقوق استخدام الآلات

إجابة التمرين الثالث:

القيود بدفاتر المؤجر:

2020/8/1	من حـ/ النقدية	12,000	
	إلى حـ/ إيراد إيجار مقبوض مقدماً		12,000
2020/12/31	من حـ/ إيراد إيجار مقبوض مقدماً	5000	
	إلى حـ/ إيراد إيجار		5000

إجابة التمرين الرابع:

وقد تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) في حالة توفر أحد الشروط التالية تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

1) إنتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
2) إن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي المتبقي للأصل عند توقيع العقد.
3) إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر Bargain–purchase Option.
4) أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.
5) وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث آخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التأمين مثلاً.
6) إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن إستخدامه، بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه، إلا من قبل المستأجر.

إجابة للسؤال الخامس:

<u>القيود لدى المستأجر (البائع) الشركة العالمية:</u>

من مذكورين

140,000	حـ/ النقدية
26,376	حـ/ حقوق استخدام المباني

إلى مذكورين

70,000 حـ/ المباني

52,752 حـ/ إلتزامات عقود الإيجار

43,624 حـ/ أرباح بيع (تتعلق بالحقوق المحولة)

القيود لدى المؤجر (المشتري) الشركة الأهلية:

من مذكورين

140,000 حـ/ المباني

140,000 إلى حـ/ النقدية

إجابة التمرين السادس:

1- إثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2020/1/1:

27,832	من حـ/ مديني عقود تأجير	2020/1/1
27,832	إلى حـ/ الآلات	

2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2020/1/1:

10,000	من حـ/ النقدية	2020/1/1
10,000	إلى حـ/ مديني عقود تأجير	

3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2020/12/31 لدى المؤجر:

1426.56	من حـ/ فوائد مستحقة القبض	2020/12/31
1426.56	إلى حـ/ إيراد الفوائد	

4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2021/1/1 لدى المؤجر:

10,000	من حـ/ النقدية	2021/1/1
1426.56	إلى حـ/ فوائد مستحقة القبض	
8573.44	حـ/ مديني عقود تأجير	

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل التاسع والعشرون: معيار المحاسبة الدولي رقم (19)

منافع الموظفين

Employee Benefits

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (19).
3. التعرف على المعالجة المحاسبية لبرامج المساهمات المحددة.
4. توضيح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة.
5. توضيح كيفية إحتساب الأصل أو الإلتزام المُعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ الميزانية.
6. التعرف على البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة.
7. بيان كيفية معالجة أصول وإلتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد).
8. معرفة كيفية قياس إلتزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري.
9. توضيح مفهوم الأرباح والخسائر الإكتوارية وكيفية الإعتراف بها.
10. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (19).

1. مقدمة

يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد المتوفرة للمنشأة حيث تسعى منشآت الأعمال إلى إستقطاب الكفاءات التي تساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة. وتقدم الكثير من الشركات مزايا ومنافع للعاملين لديها بشكل مباشر مثل الرواتب والعلاوات وغيرها أو بشكل غير مباشر مثل تأمين سكن وظيفي، كما تقدم الشركات منافع بعد إنتهاء الخدمة أي خلال التقاعد سواء على شكل مكافأة نقدية أو رواتب تقاعدية أو تأمين صحي خلال فترة التقاعد.

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها. ويتطلب المعيار من المنشأة الإعتراف بما يلي:

أ- إلتزام معين عندما يقدم الموظف الخدمة مقابل منافع الموظفين التي ستُدفع مستقبلاً؛ و

ب-مصروف معين عندما تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية الناجمة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.

3. نطاق المعيار Scope

أ. ينبغي تطبيق هذا المعيار من من قبل صاحب العمل في محاسبة جميع منافع الموظفين، بإستثناء تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (2) "الدفع على أساس الأسهم".

ب. تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار المنافع المقدمة:

1. منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الرواتب والأجور ومساهمات المنشأة في الضمان الإجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة المالية، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجاناً أو بأسعار مخفضة للعاملين.
2. المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد (مكافأة نهاية الخدمة) وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد.
3. منافع إنهاء التوظيف Termination Benefits.

4. منافع الموظفين طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

تشمل منافع الموظف المنافع المقدمة إما للموظفين، أو لمن يعولون، أو المستفيدين، ويمكن تسويتها بمدفوعات (أو بتقديم سلع أو خدمات) تؤدي إما – بشكل مباشر – إلى الموظفين، أو إلى أزواجهم، أو أطفالهم، أو آخرين ممن يعولون، أو إلى آخرين مثل شركات التأمين .

4. التعريفات Definitions

منافع الموظفين Employee Benefits

هي كافة التكاليف التي تتكبدها المنشأة مقابل خدمة الموظفين في المنشأة و مقابل إنهاء التوظيف.

منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits

هي منافع الموظفين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفون الخدمة. (باستثناء منافع إنهاء التوظيف ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

أصول الخطة Plan Assets

تلك الأصول الموجودة في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل، إضافة إلى أية بوالص تأمين مؤهلة.

منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة Post-Employment Benefits

هي منافع الموظف (باستثناء منافع إنهاء التوظيف ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى Other long-term Employee Benefits

هي جميع منافع الموظف باستثناء منافع الموظف قصيرة الأجل، ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

منافع إنهاء التوظيف Termination Benefits

هي منافع الموظفين المقدمة في مقابل إنهاء توظيف موظف كنتيجة لأي مما يلي:

أ- قرار منشأة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو

ب- قرار موظف بأن يقبل عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans

هي برامج أو خطط تتضمن قيام المنشأة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة به بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها، ولا يوجد على المنشأة (صاحب العمل) إلتزام بدفع مبالغ كمنافع للموظفين إلا بمقدار ما يتوفر في هذا الصندوق من مبالغ، أو قد يلتزم طرف ثالث مثل شركة تأمين بتقديم مبالغ أو منافع للموظفين.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans

هي خطط منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة والتي يتم بموجبها دفع مبالغ محددة مثل الرواتب التقاعدية الثابتة للعاملين بعد انتهاء الخدمة.

تكلفة الخدمة الحالية Current Service Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناشئة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الخدمة السابقة Past Service Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة والتي نتجت بسبب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع ما بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين.

تكلفة الفائدة Interest Cost

هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة خلال فترة محددة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع أقرب إلى التسديد بمقدار سنة واحدة.

العائد على موجودات الخطة The Return on Plan Assets

هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة إلى الأرباح والخسائر المتحققة أو غير المتحققة من موجودات الخطة مطروحاً منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أيضاً أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.

الأرباح والخسائر الإكتوارية Actuarial Gains and Losses

وتتضمن تعديلات الخبرة وآثار أية تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية، وتعديلات الخبرة هي الإختلافات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعلياً.

5. خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة:

1.5 تصنيف خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

في خطط المساهمات المحددة، تدفع المنشأة مساهمة ثابتة لمنشأة (صندوق) منفصلة ولا يترتب أي إلتزام قانوني لدفع مساهمات أخرى إذا لم يكن لدى الصندوق أصول كافية لدفع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. وينبغي أن تعترف المنشأة بالمساهمات المقدمة إلى خطة المساهمات المحددة حيث يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل تلك المساهمات.

يتم تصنيف جميع خطط منافع ما بعد الخدمة الأخرى كخطط منافع محددة. ويمكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة أو ممولة جزئياً أو ممولة بالكامل.

خطط المنافع المحددة

يجب أن تحدد المنشأة، في محاسبة خطط المنافع المحددة، القيمة الحالية لأي إلتزام منافع محددة والقيمة العادلة لأصول أي خطة بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ الظاهر في البيانات المالية كثيراً عن المبالغ التي يتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير.
ينبغي أن تستخدم خطط المنافع المحددة أسلوب الوحدات الإئتمانية المتوقعة لقياس إلتزاماتها وتكاليفها.

خطط المساهمات المحددة

بموجب خطة المساهمات المحددة، قد تكون الدفعات أو المنافع المقدمة للموظفين هي ببساطة توزيع لمجموع أصول الصندوق أو قد يلتزم طرف ثالث –على سبيل المثال، شركة تأمين– بتقديم المستوى المتفق عليه من الدفعات أو المنافع للموظفين. ولا يُطلب من صاحب العمل أن يعوض عن النقص في أصول الصندوق.

2.5 مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة

بموجب برنامج المنافع المحددة، لا تقتصر المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ المساهمات، كما هو الحال في برنامج المساهمات المحددة، وإنما يتم تحديدها حسب شروط خطة المنافع المحددة.
هذا يعني أن المخاطر تبقى مع صاحب العمل، ويكون على صاحب العمل إلتزام بأن يوفر المبلغ المتفق عليه من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين. وتقوم المنافع عادةً على أساس عوامل معينة مثل العمر ومدة الخدمة والتعويض.

يحتفظ صاحب العمل بالإستثمار والمخاطر الفعليّة للخطة. وتعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر تعقيداً من خطط المساهمة المحددة.

مثال (1)

وفقاً لخطة التقاعد لشركة الإتحاد العربي يساهم كل من العاملين والمنشأة بما نسبته 6% من رواتب الموظفين في الخطة، ويحصل الموظف على عائد مساهمات غير مضمون من صندوق التقاعد ولا يوجد مسؤوليات إضافية على الشركة.

المطلوب: كيف يجب تصنيف برنامج التقاعد المذكور؟

حل مثال (1)

بما أن الشركة (صاحب العمل) لا تتحمل مخاطر عدم كفاية موجودات خطة التقاعد وعليه فهي خطة مساهمات محددة.

6. منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-term Employee Benefits

أ. تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية:

- الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الإجتماعي.
- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12 شهر قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.
- المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية للعاملين الحاليين.
- حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية.

ب. لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو التكاليف ويتم قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.

ج. الإعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها:

تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المنشأة الإعتراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات)، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحق لهم كمصاريف مدفوعة مقدماً.

د. حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة[1] Short-term Paid Absences

د/1: يجب على المنشأة أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظف قصيرة الأجل التي في شكل حالات غياب مدفوعة كمصروف كما يلي:

- في حالات الغياب المدفوعة التراكمية: عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد استحقاقهم لحالات غياب مدفوعة مستقبلية. مثل الإجازات السنوية غير المستغلة من قبل الموظف خلال الفترة الحالية.
- في حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية (لا يتم تدويرها أو ترحيلها لفترات لاحقة): عندما تحدث حالات الغياب مثل إجازة الأمومة لأن خدمة الموظف لا تزيد مبلغ المنفعة.

حالات الغياب المدفوعة التراكمية

حالات الغياب المدفوعة التراكمية هي تلك الحالات التي تُرحل ويمكن أن تُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يُستخدم استحقاق الفترة الحالية بالكامل. وقد تكون حالات الغياب المدفوعة التراكمية إما اكتسابية vesting (أي، يحق للموظفين دفعة نقدية عن استحقاق غير مستخدم عند ترك العمل)، أو غير اكتسابية (عندما لا يحق للموظفين دفعة نقدية عن استحقاق غير مستخدم عند ترك المنشأة).

وينشأ إلتزام عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد استحقاقهم لحالات غياب مدفوعة مستقبلية. ويوجد الإلتزام ويتم الإعتراف به، حتى ولو كانت حالات الغياب المدفوعة غير اكتسابية، على الرغم من أن احتمال أن يترك الموظفون المنشأة، قبل أن يستخدموا استحقاقا متراكما غير اكتسابي، يؤثر على قياس ذلك الإلتزام.

د/2: يجب على المنشأة أن تقيس التكلفة المتوقعة لحالات الغياب المدفوعة التراكمية (التي يتم تدويرها لفترات لاحقة مثل الإجازات) على أنها مبلغ إضافي تتوقع المنشأة أن تدفعه كنتيجة للاستحقاق غير المستخدم والذي تراكم في نهاية فترة التقرير.

مثال (2)

لدى منشأة 100 موظف، يحق لكل منهم 5 أيام عمل إجازة مرضية مدفوعة لكل سنة. ويمكن أن رحل غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. كما أن الإجازة المرضية تؤخذ أولاً من استحقاق السنة الحالية، ثم من أي رصيدُ مرحل من السنة السابقة (أساس الوارد أخيراً صادر أولاً).

[1] يمكن للمنشأة أن تدفع للموظفين مقابل الغياب لأسباب متنوعة بما في ذلك العطلات، والمرض والعجز قصير الأجل، ورعاية الأمومة أو الأبوة، وخدمة هيئة المحلفين، والخدمة العسكرية. ويندرج استحقاق حالات الغياب المدفوعة تحت تصنيفينهما: تراكمية وغير تراكمية.

وفي 2019/12/31 كان متوسط الإستحقاق غير المستخدم يومان لكل موظف. وتتوقع المنشأة، على أساس الخبرة أن 92 موظفاً لن يأخذوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية. وأن الثمانية موظفين المتبقيين سوف يأخذون في المتوسط 6.5 أيام لكل منهم.

المطلوب: ما هي الإلتزامات الواجب ان تعترف بها المنشأة؟

حل مثال (2)

الإلتزام الواجب الإعتراف به يعادل أجر 12 يوماً إضافياً إجازة مرضية كنتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في2019/12/31 وكما يلي:

= (6.5 – 5) × 8 موظفين = 12 يوم.

هـ. خطط المشاركة في الربح وخطط المكافأة Profit-sharing and Bonus Plans

يجب على المنشأة أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الربح ومدفوعات المكافأة فقط عندما:

هـ/1: يكون على المنشأة إلتزام نظامي، أو ضمني حالي بأن تقوم بمثل هذه المدفوعات كنتيجة لأحداث سابقة.

هـ/2: يمكن إجراء تقدير يمكن الإعتماد عليه للإلتزام.

يوجد إلتزام حالي عندما وفقط عندما، لا يكون للمنشأة بديل واقعي سوى أن تقوم بالمدفوعات.

مثال (3)

تتطلب خطة المشاركة في الأرباح أن تدفع المنشأة نسبة محددة من ربحها السنوي للسنة للموظفين الذي يخدمون طوال السنة. وإذا لم يستقيل أي موظف خلال السنة، فإن إجمالي مدفوعات المشاركة في الأرباح للسنة سوف يكون 3% من الربح. وتقدر المنشأة أن معدل دوران الموظفين سوف يخفض المدفوعات إلى 2.5% من الربح.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية لخطة المشاركة في الأرباح؟

حل مثال (3)

تعترف المنشأة بإلتزام ومصروف يعادل 2.5% من الربح.

7. منافع ما بعد التوظيف / محاسبة برامج المساهمات المحددة

- تعتبر محاسبة برنامج المساهمات المحددة بسيطة جداً لأنه يتم تحديد إلتزام صاحب العمل لكل فترة من خلال المبلغ الذي ينبغي المساهمة به في البرنامج عن تلك الفترة.
- يمكن أن تعتمد المساهمات على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لحسابها.

- لا يوجد إفتراضات إكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف، كما لا يوجد أرباح أو خسائر إكتوارية.
- يعترف صاحب العمل بالمساهمات مستحقة الدفع في نهاية كل فترة على أساس خدمة الموظف خلال تلك الفترة، ويحسم من هذا المبلغ أية دفعات للموظفين خلال الفترة.
- إذا قدم صاحب العمل دفعات تزيد عن المبلغ المطلوب، تُعامل هذه الزيادة كدفعة مسبقة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى تخفيض المساهمات المستقبلية أو إعادة النقد.

8. محاسبة خطط المنافع المحددة

1.8 المعالجة المحاسبية لخطط المنافع المحددة

- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو قد تكون عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع.
- يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءً على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة، ويتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل بإستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة في قائمة الدخل.
- قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المنشأة، وبالتالي تدفع المنشأة كافة منافع التقاعد للعاملين، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي ويكون هناك جهة أخرى تساهم مع المنشأة مثل شركات التأمين ويمكن أن لا تكون المنشأة ممولة لهذه المنافع.
- وإذا كانت المنشأة هي الممولة وهي التي تتحمل تمويل خطة منافع التقاعد بشكل كامل تقوم عندها بإنشاء صندوق خاص منفصل عن موجودات المنشأة، بحيث يتولى الصندوق دفع المبالغ المستحقة للعاملين ودفع قيمة المنافع التي ستقدم لهم مستقبلاً. ويضمن صاحب العمل إستثمارات الصندوق والمخاطر الإكتوارية.
- تتطلب المحاسبة عن خطط المنافع المحددة وجود الإفتراضات الإكتوارية لتحديد الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بمنافع ما بعد نهاية الخدمة للعاملين، وبالتالي فهي أكثر تعقيداً من خطط المساهمات المحددة. وفي معظم الحالات تختلف النتائج الفعليّة عن تلك النتائج التي يتم تحديدها وفق أسلوب التقييم الإكتواري الأمر الذي يؤدي إلى وجود أرباح وخسائر إكتوارية.
- يتم إثبات الإلتزامات المستقبلية لمنافع العاملين لما بعد نهاية الخدمة بالقيمة الحالية بعد خصم قيمة الإلتزامات المقدرة وذلك كون هذه الإلتزامات ستسدد للعاملين بعد إنتهاء خدماتهم التي قد تمتد سنوات طويلة.

مثال (4)

تم تعيين خبير لدى الشركة (س) وتبلغ منافع التقاعد ما نسبته 10% من الراتب الأخير سنوياً عن المدة التقاعدية البالغة ثلاث سنوات. ولا يقوم هذا الخبير بالمساهمة في خطة التقاعد، يتوقع أن يكون الراتب السنوي له خلال السنوات الثلاث كما يلي:

السنة الأولى 200,000 دينار

السنة الثانية 240,000 دينار

السنة الثالثة 288,000 دينار

بإفتراض معدل الخصم هو 5%.

المطلوب: إحسب تكلفة الخدمة الحالية، وإلتزام التقاعد، وتكلفة الفائدة خلال السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

السنة	الراتب (1)	تكلفة الخدمة الحالية (2)	تكلفة الخدمة الحالية المخصومة (3)	تكلفة الفائدة (5%× الإلتزام) (4) = (5)×5%	إلتزام مدور من السابق (5)	الإلتزام في نهاية السنة (6) = رصيد الإلتزام+3 +4
1	200,000	*28,800	[2]26122	–	–	26,122
2	240,000	28,800	27428[3]	1306	26,122	54,856
3	288,000	28,800	28800[4]	2744	54856	**86,400**
المجموع		**86,400**	**82,350**	**4050**		

* تكلفة الخدمة الحالية = 10% × 288,000.

2.8 البنود المُعترف بها في قائمة المركز المالي لخطط المنافع المحددة

يمكن أن يكون المبلغ المُعترف به في بيان المركز المالي إما أصلاً أو إلتزاماً محسوباً في تاريخ بيان المركز المالي.

وسيكون **المبلغ المعترف به=**

[2] السنة الأولى = (28,800)/(1+5%)2 = 26,122.

[3] السنة الثانية = (28,800)/(1+5%)1 = 27,428.

[4] السنة الثالثة = (28,800)/(1+5%)0 = 28,800.

[القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة + أي أرباح إكتوارية – (الخسائر غير المُعترف بها بعد لأن الأرباح والخسائر تقع خارج حدود المدى الذي يتراوح ما بين 10% بالزيادة أو النقصان حول أفضل تقديرات المنشأة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين) – أي تكلفة خدمة سابقة غير مُعترف بها بعد – القيمة العادلة لأصول الخطة في قائمة المركز المالي].

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ موجب (+)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي إلتزامات خطة المنافع المحددة.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ سالب (–)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي أصول خطة المنافع المحددة.

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد. ويكون الأصل المُعترف به هو المبلغ السالب كما إحتسب أعلاه أو المجموع الصافي لما يلي، **أيهما أقل:**

[أية خسائر إكتوارية صافية غير مُعترف بها + تكاليف الخدمة السابقة + القيمة الحالية لأية منافع متوفرة على شكل مردودات أو تخفيضات في مساهمات صاحب العمل المستقبلية في الخطة].

مثال (5)

لدى منشأة ما الأرصدة التالية المتعلقة بخطة المنافع المحددة الخاصة بها:

- القيمة الحالية للإلتزام: 40 مليون دينار
- الخسائر الإكتوارية: 4 مليون دينار غير مُعترف بها
- تكلفة الخدمة السابقة: 2 مليون دينار غير مُعترف بها
- القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية: مليون دينار
- القيمة العادلة لأصول الخطة: 45 مليون دينار

المطلوب: إحسب القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب معيار المحاسبة الدولي (19).

حل مثال (5)

القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب المعيار هو=

40 – 4 – 2– 45 = – 11 مليون دينار. وبما أن الرقم سالب يعترف بأصل (أصول خطة المنافع المحددة).

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد: الخسائر الإكتوارية غير المُعترف بها بقيمة 3 مليون مضافاً إليهاً تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها بقيمة 2 مليون، مضافاً إليها القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية بقيمة واحد مليون،

والذي يساوي 6 مليون. تعترف المنشأة بأصل خطة منافع بمبلغ 6 مليون لأنه أقل من 11 مليون وتفصح عن حقيقة أن الحد قد أنقص المبلغ المسجل للأصل بمبلغ 5 مليون دينار.

3.8 البنود المُعترف بها في قائمة الدخل لخطط المنافع المحددة

تتضمن قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة البنود التالية:

- تكلفة الخدمة الجارية أو الحالية.
- مصروف الفائدة ويحتسب من خلال ضرب معدل الفائدة في بداية الفترة × القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
- العائد المتوقع على أي أصول للخطة.
- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي تتطلب السياسة المحاسبية للمنشأة الإعتراف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة وأثر أي تخفيضات للخطة أو تسويات.

4.8 قياس إلتزام المنافع المحددة: أسلوب التقييم الإكتواري Actuarial Valuation Method

أ. يجب على المنشأة إستخدام أسلوب الوحدات الإئتمانية المتوقعة Unit Credit Method Projected أو ما تسمى (أسلوب المنفعة المستحقة مقسومة على الخدمة) لتحديد كل من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الجارية والسابقة.

ب. بموجب هذا الأسلوب فإن كل فترة من فترات خدمة العاملين تؤدي إلى وجود وحدة إضافية في مستحقات المنافع، ويقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع بشكل مستقل لتشكيل الإلتزام النهائي والذي يحدد بالقيمة الحالية بسعر الخصم المناسب. ويتضمن هذا الأسلوب عدد من الإفتراضات الإكتوارية تشمل معدلات الوفاة والتغير في سن التقاعد، ومعدلات الخصم وغيرها.

5.8 أصول الخطة Plan Assets

يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة وهي القيمة السوقية إذا كانت متوفرة أو قيمة مقدرة إذا لم تكن متوفرة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلية بإستعمال سعر خصم يمثل المخاطر وتاريخ الإستحقاق أو تاريخ التصرف المتوقع بتلك الأصول. ولا تشمل أصول الخطة بشكل محدد مما يلي:

- المساهمات غير المدفوعة التي لم تسددها المنشأة.
- الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق.
- أية بوالص تأمين غير مؤهلة.

6.8 أصول وإلتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد) Plans Assets and Liabilities

أ. عندما تبني هذا المعيار للمرة الأولى، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، السياسات والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ب. عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة وإلتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

ج. إذا قامت شركة معينة بشراء شركة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والإلتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمنشأة المشتراة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول أية خطة، وبتاريخ الشراء تتضمن القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي ما يلي:

- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الشراء. سواء كانت داخل أو خارج مدى ال 10%.
- تكاليف الخدمة السابقة.
- المبالغ التي ظهرت وفق الأحكام الإنتقالية التي لم تعترف بها المنشأة المشتراة.

7.8 الأرباح والخسائر الإكتوارية – خطط المنافع المحددة

يجوز للمنشأة الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية كما يلي:

الإعتراف بجزء من أرباحها وخسائرها الإكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية الصافية وغير المُعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين أيهما أعلى:

- 10% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في بداية السنة.
- 10% من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

8.8 الخفض والتسوية Curtailments and Settlements

أ. ينتج التخفيض على الخطة عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المتضمنين في الخطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة، وإذا كان لعمليات التخفيض أثر مهم على القوائم المالية للمنشأة مثل حالات إعادة الهيكلة، يجب الإعتراف بها في القوائم المالية في نفس الوقت الذي يتم به الإعتراف بإعادة الهيكلة. وقد يتم التخفيض نتيجة تسوية المنشأة لإلتزام محدد مع أحد العاملين مثل دفع مبلغ مقطوع. وعلى المنشأة قياس الإلتزام التعاقدي وأصول الخطة بإستعمال الإفتراضات الإكتوارية الحالية قبل إجراء أي تخفيض.

ب. تظهر أرباح وخسائر التسوية بناءً على التغيرات التي تتم على إلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة وأية أرباح وخسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الإعتراف بها في السابق.

9. منافع الموظف الأخرى طويلة الأجل Other long-term employee benefits

1.9 تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل البنود المتوقع عدم تسويتها قبل 12 شهراً بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، ومن أمثلتها ما يلي:

أ- حالات الغياب المدفوعة طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ العلمي.

ب- منافع اليوبيل أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى.

ج- منافع العجز طويلة الأجل.

د- المشاركة في الربح والمكافآت.

هـ- المكافآت المؤجلة.

2.9 منافع الموظف طويلة الأجل الأخرى، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بصافي إجمالي المبالغ التالية ضمن الربح، أو الخسارة، باستثناء ذلك القدر الذي يتطلب، أو يسمح معيار دولي آخر للتقرير المالي بتضمينه في تكلفة أصل:

أ- تكلفة الخدمة.

ب- صافي الفائدة على صافي إلتزام (أصل) المنفعة المحددة.

ج- إعادة قياس صافي إلتزام (أصل) المنفعة المحددة.

10. منافع إنهاء التوظيف Termination Benefits

أ- يتناول هذا المعيار منافع إنهاء التوظيف – بشكل منفصل – عن منافع الموظف الأخرى، نظراً لأن الحدث الذي ينشأ عنه إلتزام هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظف. تنتج منافع إنهاء التوظيف إما من قرار المنشأة بإنهاء التوظيف، أو من قرار الموظف بقبول عرض المنشأة لمنافع في مقابل إنهاء التوظيف.

ب- لا تشمل منافع إنهاء التوظيف منافع الموظف الناتجة عن إنهاء التوظيف بناءً على طلب الموظف دون عرض من المنشأة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامية لأن تلك المنافع هي منافع لما بعد انتهاء التوظيف. وتقدم بعض المنشآت مستوى أقل من المنفعة لإنهاء التوظيف بناءً على طلب الموظف مقارنة بإنهاء التوظيف بناءً على طلب المنشأة. ويكون الفرق بين المنفعة المقدمة لإنهاء التوظيف بناءً على طلب الموظف والمنفعةُ الأكبر لإنهاء التوظيف بناءً على طلب المنشأة هو منفعة إنهاء التوظيف.

ج- يجب على المنشأة **الإعتراف** بإلتزام ومصروف لمنافع إنهاء التوظيف في أي من التواريخ التالية أيهما أبكر:

- عندما لا تعد المنشأة قادرة على سحب عرض هذه المنافع؛

- عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة، والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 37، وتنطوي على دفع منافع إنهاء التوظيف.

11. الإفصاح Disclosure

أ. يجوز فصل وعرض مكونات مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية ومصروف فوائد وعوائد أصول الخطة أو يجوز عرضها كمبلغ مستقل ضمن بيان الدخل.

ب. يجب تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة.

ج. كما يجب الإفصاح عما يلي:

- السياسة المحاسبية للإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية.
- الإفتراضات الإكتوارية الرئيسة المستخدمة.
- مطابقة القيمة الصافية للإلتزام للأصول المُعترف بها في قائمة المركز المالي من سنة إلى أخرى، والوضع الممول للخطة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة.
- وصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل.
- أية ممتلكات مستخدمة من قبل المنشأة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أي من الأحداث التالية تسبب تغييراً في إلتزام المنافع المحددة:**

أ- التغييرات في معدلات الوفيات أو في نسبة الموظفين الذين يتقاعدون مبكراً

ب- التغييرات في الرواتب أو المنافع المقدرة التي ستحدث في المستقبل

ج- التغييرات في معدل الخصم المستخدم لحساب إلتزامات المنافع المحددة وقيمة الأصول

د- جميع ما ذكر أعلاه

2. **خطط المنافع ما بعد الخدمة (التقاعد) التي تتحمل فيها المنشأة (صاحب العمل) مخاطر عدم كفاية موجودات الخطة لتسديد منافع العاملين هي:**

أ- خطط المساهمات المحددة

ب- الخطط المتغيرة

ج- خطط المنافع المحددة

د- (أ) و (ب) صحيح

3. **في محاسبة خطط المنافع المحددة يتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل بإستثناء الرواتب التقاعدية ضمن:**

أ- في قائمة الدخل

ب- ضمن حقوق الملكية في بند منفصل

ج- كدخل أو خسارة مؤجلة

د- ضمن الأرباح المحتجزة

4. **عند وجود أكثر من خطة تقاعد يجب عرض أصول كل خطة وإلتزاماتها عن الخطط الأخرى كما يلي:**

أ- بشكل إجمالي في قائمة المركز المالي

ب- بشكل منفصل في قائمة المركز المالي

ج- مطروحة من مجموع حقوق المساهمين

د- مضافة إلى مجموع حقوق المساهمين

5. **برامج التقاعد التي لا يوجد بها إفتراضات إكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف هي:**

أ- برامج المساهمات المحددة

ب- برامج المنافع المحددة

ج- (أ + ب)

د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني:

لدى المنشأة الأرصدة التالية المتعلقة بخطة المنافع المحددة:

- القيمة الحالية للإلتزام: 13 مليون.
- القيمة العادلة لأصول الخطة: 17 مليون.
- الخسائر الإكتوراية: 1.3 مليون غير مُعترف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها: 1.2 مليون دينار.
- القيمة الحالية للرديات المستقبلية المتوفرة والتخفيض في المساهمات في المستقبل: 0.1 مليون.

المطلوب: إحسب القيمة التي سيتم إظهارها لصافي أصول الخطة بموجب معيار المحاسبة الدولي (19).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	ب	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب المعيار هو=

13 – 1.3 – 1.2– 17 = – 6.5 مليون دينار. وبما أن الرقم سالب يعترف بأصل (أصول خطة المنافع المحددة).

ويعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لإختبار إعادة الإسترداد: الخسائر الإكتوارية غير المُعترف بها بقيمة 1.3 مليون مضافاً إليهاً تكلفة الخدمة السابقة غير المُعترف بها بقيمة 1.2 مليون، مضافاً إليها القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية بقيمة 0.1 مليون، والذي يساوي 2.6 مليون. تعترف المنشأة بأصل خطة منافع بمبلغ 2.6 مليون لأنه أقل من 6.5 مليون.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (26)
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
2. تحديد نطاق معيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
3. بيان كيفية التقرير عن برامج منافع التقاعد.
4. بيان كيفية العرض لبرامج منافع التقاعد.
5. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

1. مقدمة

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد، يتناول معيار المحاسبة الدولي (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد. في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (19) محاسبة أصحاب العمل لتكلفة هذه المنافع حيث يتم إكتسابها من قبل الموظفين. لذلك فإن هذين المعيارين مرتبطين مع بعضهما البعض إلى حد ما لكن لا يوجد تداخل مباشر بين المبالغ المذكورة في البيانات المالية لخطة المنافع والمبالغ المذكورة من قبل أصحاب العمل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

2. هدف المعيار Objective

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد وينطبق المعيار على:

- خطط المساهمات المحددة: حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الإستثمار فيها.
- خطط المنافع المحددة: حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و /أو سنوات الخدمة.

3. نطاق المعيار Scope

أ- يتناول معيار المحاسبة الدولي (26) المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد، ولا يتطلب عرض تقرير سنوي للخطة. لكن يمكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد أن تقدم الخطة تقريراً سنوياً.

ب- تعتبر خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة، ومتميزة عن أصحاب العمل المشاركين في الخطة، وينطبق المعيار أيضاً على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهات أخرى غير صاحب العمل (مثل الجمعيات التجارية أو مجموعات أصحاب العمل). إضافة لذلك، يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتطرق إلى التقارير المعدة لمختلف المشاركين فيما يخص مستحقاتهم من منافع التقاعد.

ج- ينص المعيار على نفس طريقة المحاسبة سواء كان هناك خطط منافع تقاعد رسمية أو ترتيبات منافع تقاعد غير رسمية. وتنطبق متطلبات هذا المعيار أيضاً على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة لدى شركة تأمين، لم يكن العقد مع التأمين بإسم مشارك معين أو مجموعة من المشاركين وتكون المسؤولية على عاتق التأمين وحدها.

4. التعريفات Definitions

برامج منافع التقاعد Retirement Benefit Plans

هي تعاقدات تعطي المنشأة بموجبها لموظفيها منافع عند إنتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة صاحب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد إعتماداً على شروط موثقة أو من ممارسات المنشأة السابقة.

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans

هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناءً على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار عائد إستثمار الصندوق.

برامج المنافع المحددة Defined Benefit Plans

هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمدة على رواتب الموظفين و/ أو سنوات خدمتهم.

التمويل Funding

يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل (صندوق التقاعد) عن المشروع لأجل الوفاء بالإلتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.

المشاركين Participants

هم أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحق لهم المنافع بموجب البرنامج.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع Net Assets Available for Benefits

هي أصول البرنامج مطروحاً منها الإلتزامات بإستثناء القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد التي سيتم تسديدها للعاملين مستقبلاً.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة

Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits

هي القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تعزى لخدماتهم المقدمة سابقاً.

المنافع المكتسبة Vested Benefits

وهي منافع لا يتوقف إستحقاقها، بموجب شروط برنامج التقاعد على إستمرار التوظيف.

5. خطط المساهمة المحددة

يجب أن يحتوي التقرير على **خطط المساهمة المحددة** على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى **وصف لسياسة التمويل**. وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، يجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة". وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن سبب عدم إستخدام "القيمة العادلة".

6. خطط المنافع المحددة

أ. إن خطط المنافع المحددة هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مبالغ مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادةً على مكاسب الموظفين و/ أو عدد سنوات الخدمة. والعوامل الأساسية هي بالتالي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول التي قد تكون قد وضعت جانباً لدفع المنافع، وهذا يختلف بشكل واضح عن طريقة عمل خطط المساهمات المحددة، حيث تقدم هذه الخطط للموظفين عند التقاعد مبالغ ثم وضعها جانباً، يُضاف إليها أو يُطرح منها أرباح أو خسائر الإستثمارات التي تراكمت عليها، مهما كان المبلغ صغيراً أو كبيراً.

ويجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

ب. يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة على البند (1) أو (2) التاليتين:

1. قائمة تظهر ما يلي:
   - صافي الأصول المتاحة للمنافع.
   - القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين، مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق (المكتسبة).
   - الفائض أو العجز الناجم عن الفرق بين البندين السابقين.

أو

2. قائمة بصافي الأصول المتوفرة للمنافع تشمل إما:
   - إيضاح يبين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق، أو
   - التنويه إلى هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرفق.

لا يوجب المعيار استخدام تقييمات إكتوارية سنوية، وإذا لم يتم إعداد تقييم إكتواري في تاريخ التقرير، يجب استخدام آخر تقييم كأساس لإعداد البيان المالي، إلا أن المعيار يقتضي ضرورة الإفصاح من تاريخ التقييم الإكتواري المستخدم.

7. متطلبات الإفصاح

أولاً– الإفصاحات الإضافية المطلوبة بمقتضى المعيار

في حال خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ضرورة أن تشمل تقارير خطة منافع التقاعد المعلومات التالية:

- بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة.
- وصف الخطة وأثر أي تغيرات عليها خلال الفترة.

ثانياً– يمكن أن تشمل التقارير المقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، إن أمكن:

أ. كشف بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يوضح ما يلي:

- الأصول في نهاية الفترة والتي يتم تصنيفها بشكل مناسب.
- الأساليب المستخدمة في تقييم الأصول.
- إيضاحات عن أي إستثمار واحد قيمته أكبر من 5% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو 5% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية.
- الإلتزامات بإستثناء القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد التي سيتم دفعها للعاملين مستقبلاً.

ب. بيان بالتغيرات في الأصول المتوفرة للمنافع يوضح التالي:

- مساهمات (مشاركة) صاحب العمل.
- مساهمات (حصة أو مشاركة) الموظفين.
- دخل الإستثمار على الأصول المتعلقة بالمنافع مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح.
- مصادر الدخل الأخرى.
- المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (مصنفة مثلاً على أنها منافع تقاعد ومنافع وفاة ومنافع عجز ودفعات بمبلغ مقطوع).
- المصاريف الإدارية والعمومية.
- المصاريف الأخرى.
- ضرائب الدخل.
- الأرباح والخسائر من التصرف بالإستثمار والتغيرات في قيمة الإستثمار.

- عمليات النقل من وإلى الخطط الأخرى.

ج. بالنسبة لخطط المنافع المحددة، وصف للإفتراضات الإكتوارية الهامة والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

د. بالنسبة لخطط المنافع المحددة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق) على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط الخطة، وعلى أساس الخدمة المقدمة حتى تاريخه وباستخدام إما مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة، ويمكن شمول هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرافق لتقرأ بالإقتران مع المعلومات ذات العلاقة.

هـ. وصف لسياسة التمويل المستخدمة.

ثالثاً- تقرير خطة منافع التقاعد يمكن أن يحتوي على أسماء مجموعات أصحاب العمل والموظفين المشمولة وعدد المشاركين الذين يستلمون المنافع ونوع البرنامج ووصف لشروط إنهاء البرنامج.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب تسجيل موجودات خطط المساهمات المحددة عند إعداد القوائم المالية كما يلي:

أ- بالقيمة العادلة
ب- بالتكلفة
ج- بالقيمة الحالية
د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

2. في حال خطة المنافع المحددة، فإن معيار المحاسبة الدولي (26):

أ- يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري سنوياً
ب- لا يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري سنوياً
ج- يسمح للخطة بتقدير القيمة الحالية للمنافع المستقبلية على أساس التقييمات التي يتم إجرائها من قبل الخطط المشابهة الأخرى
د- يسمح للخطة بإضافة نسبة معينة على أساس مؤشر أسعار المستهلك إلى التقييم الإكتواري للسنة الماضية

3. يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ما يلي:

أ- خطط المساهمات المحددة فقط
ب- خطط المنافع المحددة فقط
ج- القوائم المالية ذات الأغراض العامة للتقارير المالية لخطط منافع التقاعد
د- محاسبة أصحاب العمل لتكلفة منافع التقاعد

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	أ	ب	ج

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الواحد والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (20)

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
2. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).
3. تعريف المنحة الحكومية وتحديد أوجه الإختلاف عن المساعدات الحكومية.
4. التعرف على الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية.
5. بيان المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بالدخل.
6. بيان المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك.
7. بيان كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.
8. توضح كيفية معالجة إعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل والأصول.
9. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (20).

1. مقدمة

تهدف المنح الحكومية أو غيرها من أنواع المساعدات الحكومية تشجيع المنشآت على تنفيذ الأنشطة التي يصعب تنفيذها دون وجود مساعدات من الغير أو بهدف توجيه أنشطة المنشآت إلى مجالات محددة تحقق منافع للمجتمع مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الإعتراف بها، كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي لا يتم نقل أصولها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل الموارد مقابل الإلتزام، سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المنشأة.

3. نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

ولا ينطبق المعيار على ما يلي:

- المواضيع المتعلقة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة.
- المساعدات الحكومية على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، والتخفيض على معدلات الضريبة لبعض القطاعات.
- المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

4. التعريفات Definitions

حكومة Government

لأغراض هذا المعيار لا تمثل الحكومة فقط حكومة بلد معين بل تعبر عن الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية Government Assistance

هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة إقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات غير النقدية والتي لا تتضمن نقل أصول للمنشأة، مثل المشورة القانونية للمنشأة بدون مقابل، **ولا تشمل المساعدة الحكومية** لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة **بشكل غير مباشر** من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية Government Grants

هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل إلتزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بنشاطات التشغيل لدى المنشأة. لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة.

وتشمل المنح الحكومية المنح التي تتضمن نقل الموارد إلى المنشأة للعمل في منطقة محددة (مثل منطقة حدودية بعيدة) أو صناعة معينة (أي صناعة قائمة على أساس زراعي بحيث قد لا تكون، بسبب تدني الربحية جاذبة للإستثمار)، وقد أوضح التفسير رقم (10) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة أن "المتطلب العام الذي يقضي بالعمل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية من أجل الحصول على المساعدات الحكومية يمثل أحد الشروط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) وبالتالي تلبي المساعدة للمشاريع تعريف المنحة الحكومية".

5. الإعتراف بالمنح الحكومية Recognition

1.5 شروط الإعتراف

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية شريطة توفر تأكيد معقول بتحقق ما يلي:

- أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بالمنحة.
- أن المنحة سيتم إستلامها.

تسمى المنح الحكومية في بعض الأحيان بأسماء أخرى مثل الدعم Subsidies، أو الاعانات Subventions، أو المكافآت Premiums.

2.5 مدة أو فترة الإعتراف

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية في الأرباح والخسائر خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، **ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.**

3.5 يعالج القرض القابل للسماح[1] A Forgivable Loan من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيداً معقولاً أن المنشأة ستفي بشروط السماح بالقرض.

4.5 يتم معاملة المنفعة الناشئة عن قرض حكومي بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق على أنه منحة حكومية، ويجب الإعتراف بالقرض وقياسه وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9" الأدوات المالية". ويجب قياس المنفعة من معدل فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق على أنها الفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض المحدد وفق معيار IFRS 9 والمتحصلات المستلمة، وتتم المحاسبة عن المنفعة وفقاً لهذا المعيار IAS 20.

6. المنح المرتبطة بالدخل Grants Related to Income

هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

1.6 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالدخل

يتم معالجة المنح النقدية كدخل خلال مدة المنح وبما يقابل المصاريف المرتبطة بالمنحة، أي وفق نسبة الوفاء بشروط المنحة. ويتم معالجة المنفعة الناتجة عن حصول المنشأة على قرض حكومي بسعر فائدة أقل من سعر الفائدة في السوق على أنها منحة حكومية.

مثال (1)

في 2022/1/1 إستلمت شركة البوتاس منحة بقيمة 70,000 دينار من إحدى الجهات الحكومية المانحة شريطة تنظيف البيئة المحيطة بمصانع الشركة خلال السنوات الثلاثة القادمة، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية:

السنة	التكاليف المتكبدة
2022	24,000 دينار
2023	6000 دينار
2024	30,000 دينار
المجموع	**60,000 دينار**

[1] القروض القابلة للسماح (الإعفاء): هي القروض التي يتعهد المقرض بالتنازل عن تسديدها في ظل بعض الشروط المنصوص عليها.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (1)

سيتم الإعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترة التي يتم بها تحمل التكاليف بإستخدام أساس منطقي ومنتظم وبالتالي (نسبة الوفاء بشروط المنحة) وسيتم إطفاء أو توزيع دخل المنحة كما يلي:

السنة	مبلغ المنحة المُعترف بتسجيله كدخل	رصيد دخل المنحة المؤجل في الميزانية في 12/31
2022	(60,000/24,000) × 70,000 = 28,000 دينار	42,000 دينار
2023	(60,000/6000) × 70,000 = 7000 دينار	35,000
2024	(60,000/30,000) × 70,000 = 35,000 دينار	0
المجموع	**= 70,000 دينار**	

2.6 عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالدخل

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بالدخل في القوائم المالية بأي من الطريقتين التاليتين:

البديل الأول (الطريقة الإجمالية): يتم عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل، سواء بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل "إيرادات أخرى".

البديل الثاني (طريقة الصافي): طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها.

ويترك المعيار الخيار للمنشأة إختيار أي من البديلين، حيث تعطي الطريقتان نتائج متشابهة.

7. المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets

هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للمنشأة مثل (مباني، أراضي) أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها.

1.7 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول

- لا يتم دائماً تقديم المنح الحكومية بشكل نقدي أو نقد معادل، فقد تكون المنحة على شكل نقل أصل غير نقدي للمنشأة، مثل تقديم الحكومة أرض أو بناية في منطقة نائية. يسمح المعيار في هذه الحالة للمنشأة أن تختار واحدة من المعالجات المحاسبية التالية:
  - تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي (الأسلوب المتبع عادةً)، أو

- إثبات كل من الأصل والمنحة "بمبلغ إسمي" أي رمزي، بمبلغ دينار واحد مثلاً (الأسلوب المتبع أحياناً).

- **ويتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك** على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يحتسب خلالها الإهتلاك، وبالنسب التي يتم فيها قيد الإهتلاك على تلك الأصول.
- المنح المتعلقة بأصول غير قابلة للاهتلاك قد تتطلب أيضاً الوفاء بإلتزامات معينة وعندها سيتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة على مدى الفترات التي تتحمل تكلفة الوفاء بالإلتزامات. مثال ذلك، منحة أرض قد تكون مشروطة بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر المبنى.

مثال (2)

إستلمت الشركة العربية للصناعات الغذائية منحة بقيمة 160,000 دينار لتركيب أجهزة لتنقية المياه المستخدمة في إنتاج المواد الغذائية، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة بمبلغ 200,000 دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة القسط الثابت خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (2)

أ- سيتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	1/ 4 = 25%	160,000 × 25% = 40,000 دينار
2	1/ 4 = 25%	160,000 × 25% = 40,000 دينار
3	1/ 4 = 25%	160,000 × 25% = 40,000 دينار
4	1/ 4 = 25%	160,000 × 25% = 40,000 دينار
المجموع = 160,000 دينار		

سيبلغ مصروف الإهتلاك السنوي بمبلغ 50,000 (200,000÷4) وبالتالي سيكون صافي الأثر على الأرباح والخسائر سنوياً 10,000 دينار (50,000 -40,000) ويمثل صافي مصاريف المنحة.

ب- يمكن للشركة طرح مبلغ المنحة من تكلفة الأصل ليسجل بقيمة 40,000 دينار (200,000-160,000) ويتم الإهتلاك لتلك القيمة مما ينجم عنه مصروف إهتلاك بمبلغ 10,000 دينار (40,000÷4) وهو نفس صافي الأثر على الأرباح والخسائر في المعالجة السابقة.

عند وجود شروط محددة بالعناصر المختلفة للمنحة، لا بد من تقييم بنود المنحة من أجل تحديد كيفية حصول المنشأة على عناصر المنحة المختلفة وبناءً على ذلك التقييم، يتم توزيع مبلغ المنحة الإجمالي.

مثال (3) (الإعتراف بالمنح التي تتضمن أحياناً قبض المنح كجزء من مجموعة مساعدات مالية يُلحق بها عدد من الشروط)

تلقت شركة الوفاق منحة بقيمة 10 مليون دينار، وسيتم إستغلال 60% من المنحة في شراء مبنى للطلبة أصحاب الإحتياجات الخاصة (المعوقين حركياً) والذي قدر العمر الإنتاجي له بـ 20 سنة. أما المبلغ المتبقي من المنحة فهو مخصص لدعم رسوم تعليم أولئك الطلبة لمدة 4 سنوات من تاريخ المنحة.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

حل مثال (3)

سيتم أولاً توزيع المنحة على النحو التالي:

- المنحة المتعلقة بالأصول 60% × 10 = 6 مليون دينار.
- المنحة المتعلقة بالدخل 40% × 10 = 4 مليون دينار.

سيتم الإعتراف بالمنحة المتعلقة بالأصول في بيان الدخل خلال العمر الإنتاجي للمبنى، والبالغ 20 سنة باستخدام أساس منتظم وبإفتراض أنه يتم إستهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت، يتم الإعتراف بهذا الجزء من المنحة (أي 6 مليون دينار) كدخل خلال فترة 20 سنة بمعدل 300,000 دينار سنوياً (6,000,000 مليون ÷ 20 سنة).

وسيتم الإعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة أربع سنوات، وبإفتراض أنه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساوي خلال مدة الأربع سنوات، سينقل هذا الجزء من المنحة (أي 4 مليون دينار) إلى الدخل خلال فترة أربع سنوات بمعدل 1 مليون دينار للسنة الواحدة.

2.7 عرض المنح الحكومية في المتعلقة بالأصول القوائم المالية

يمكن عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بأي من الأسلوبين التاليتين:

الأسلوب الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل يعترف بها بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة.

الأسلوب الثاني: طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصول المتعلقة بها للتوصل إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل.

مثال (4)

في 2021/1/1 إستلمت شركة العطاء منحة مقدارها 200,000 دينار متعلقة بأجهزة لإستخراج المياه من الآبار الجوفية، حيث تعمل شركة العطاء في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد إشترت الشركة الأجهزة بمبلغ 800,000 دينار وسجلت بالدفاتر كأصول، وقد حدّد العمر الإنتاجي لها بأربع سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت.

المطلوب: بيّن طرق العرض الممكنة لتلك المنحة في القوائم المالية لشركة العطاء.

حل مثال (4)

بموجب البديل الأول: يتم عرض المنحة كدخل مؤجل في قائمة المركز المالي، حيث سيظهر رصيد الدخل المؤجل كما يلي:

- في 2021/1/1 يتم تحديد المنحة بمبلغ 200,000 دينار مبدئياً كدخل مؤجل:

200,000		من حـ/ النقدية	2021/1/1
	200,000	إلى حـ/ دخل منحة مؤجل	

- ويتم إثبات قيد شراء المولدات بالقيد التالي:

800,000		من حـ/ الأجهزة	2021/1/1
	800,000	إلى حـ/ النقدية لدى البنك	

- في 2021/12/31 يتم الإعتراف بمبلغ 50,000 دينار كدخل منحة، ويتم ترحيل الرصيد المتبقي بقيمة 150,000 دينار إلى قائمة المركز المالي. وعليه يتم إعداد القيد التالي:

50,000		من حـ/ دخل منحة مؤجل	2021/12/31
	50,000	إلى حـ/ دخل منحة متحقق	

ويقفل حساب دخل المنحة المتحقق في قائمة الدخل، أما رصيد دخل المنح المؤجل فسيظهر ضمن المطلوبات في قائمة المركز المالي بمبلغ 150,000 دينار.

ويتم تكرار القيد الأخير في نهاية الأعوام 2022 و 2023 و 2024 أيضاً، وسيظهر رصيد دخل منحة للأعوام الأربعة ومبلغ المنحة المُعترف به كدخل خلال السنوات الأربع كما يلي:

	2021/12/31	2022/12/31	2023/12/31	2024/12/31
رصيد دخل المنحة المؤجل (قائمة المركز المالي)	150,000	100,000 دينار	50,000	0
مبلغ دخل المنحة المكتسب	50,000 دينار	50,000 دينار	50,000 دينار	50,000

كما سيتم تحميل بيان الدخل بمصروف إهتلاك الأجهزة بمبلغ 200,000 دينار سنوياً (800,000 ÷ 4).

بموجب البديل الثاني: يتم العرض في قائمة المركز المالي من خلال إقتطاع المنحة من قيمة الأصل الدفترية (المسجلة)، أي تعتبر المنحة تخفيض لقيمة الأجهزة الدفترية.

يتم إقتطاع المنحة بمبلغ 200,000 من إجمالي القيمة الدفترية للأصل للتوصل إلى القيمة المسجلة بمبلغ 600,000 دينار (800,000 – 200,000). وبما أن العمر الإنتاجي للأجهزة هو 4 سنوات، يتم قيد الإهتلاك السنوي بمبلغ 150,000 دينار (600,000 دينار ÷ 4 سنوات) على بيان الدخل للسنوات من 2021 إلى 2024.

وعليه يتم إثبات شراء الأصل وتخفيضه بقيمة المنحة بموجب القيدين التاليين:

- **قيد شراء الأصل:**

2021/1/1	من حـ/ الأجهزة إلى حـ/ النقدية	800,000	800,000

- **قيد تخفيض الأصل بقيمة المنحة:**

2021/1/1	من حـ/ النقدية إلى حـ/ الأجهزة	200,000	200,000

ولا يختلف الأثر الواقع على النتائج التشغيلية سواء تم إختيار البديل الأول أو الثاني، وكما يلي:

البديل	البديل الاول	البديل الثاني
دخل منحة متحقق سنوياً	50,000 دينار	-
مصروف الإهتلاك	(200,000) دينار	(150,000) دينار
صافي الأثر	(150,000) دينار	(150,000) دينار

8. المنح الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمنشأة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقاً أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة

يجب الإعتراف بهذا النوع من المنح على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض.

ومن الأمثلة عليها:

- يتم إعطاء المنح أحياناً لأغراض دفع مبالغ لشركات زراعية عن خسائر محددة لحقت بها نتيجة الصقيع وتضرر الإنتاج الزراعي.
- يمكن تقديم المنحة لمنشأة ما لتعويضها عن خسائر تكبدتها في الماضي بسبب العمل ضمن منطقة نائية وتأثرت بشكل سلبي بالقرارات الحكومية، هنا يجب الإعتراف بهذه المنحة التي إستلمتها المنشأة على أنها دخل في السنة التي تصبح فيها المنحة مستحقة القبض.

9. عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية

عند إستلام نقدية تتعلق بالمنح التي تتطلب شراء أصول غير نقدية (معدات مثلاً)، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الإستثمارية في قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة لذلك سيكون هناك أيضاً تدفقات نقدية خارجة نتيجة شراء الأصل الوارد في شروط المنحة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) بشكل محدد ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعات الخارجة بشكل منفصل وعدم ترصيدها بالصافي، كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة إظهار المقبوضات بمعزل عن المدفوعات بشكل منفصل بغض النظر عما إذا كان يتم إقتطاع المنحة من الأصل عند عرضها في قائمة المركز المالي أم لم يتم.

10. إعادة دفع المنح الحكومية Repayment of Government Grants

أ. عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال الأرباح والخسائر.

ب. إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل:

عند إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل يجب إتباع ما يلي:

- إستخدام رصيد المبلغ غير المطفأ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة.
- إذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل الموجود، وإذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل لدخل المنحة، فيجب الإعتراف مباشرة بمبلغ إعادة دفع المنحة كمصروف في الأرباح والخسائر.

مثال (5)

في 2022/1/1 إستلمت شركة البوتاس منحة بقيمة 70,000 دينار من إحدى الجهات الحكومية المانحة شريطة تنظيف البيئة المحيطة بمصانع الشركة خلال السنوات الثلاثة القادمة، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية:

السنة	التكاليف المتكبدة
2022	24,000 دينار
2023	6000 دينار
2024	30,000 دينار
المجموع	**60,000 دينار**

إفرض أن الجهة الحكومية المقدمة للمنحة طالبت شركة البوتاس في بداية عام 2024 بمبلغ 45,000 دينار كإسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وقد قام شركة البوتاس بدفع المبلغ نقداً في 2024/4/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المُعاد دفعه من المنحة بإفتراض أن شركة البوتاس إستخدمت أسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

حل مثال (5)

يبلغ رصيد دخل المنحة المؤجل في 2024/1/1 مبلغ 35,000 دينار. وبما أن قيمة المبلغ المعاد دفعة 45,000 دينار يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل فيتم الإعتراف بالباقي والبالغ 10,000 دينار كمصروف. وعليه يظهر قيد المبلغ المعاد دفعة من المنحة على النحو التالي:

2024/4/1	من حـ/ دخل منحة مؤجل		35,000
	حـ/ مصاريف منحة مُعاد دفعها		10,000
	إلى حـ/ النقدية	45,000	

ج. إعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول:

يجب معالجة المنح المعاد دفعها للجهات المانحة بإحدى الطريقتين التاليتين:

1. من خلال زيادة القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل المتعلق بالمنحة، أو
2. تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المُعاد دفعه.

كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإهتلاك المتجمع الإضافي المتراكم الذي كان سيتم الإعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة. (انظر التمرين الثالث في نهاية هذا الفصل).

مثال (6)

في 2021/1/1 إستلمت شركة الصحراء منحة حكومية مقدارها 30,000 دينار كمساهمة حكومية لشراء أجهزة للحد من التلوث الناتج عن عمليات المصنع الإنتاجية. وقد إشترت الشركة الأجهزة بمبلغ 51,000 دينار، وقد حدّد العمر الإنتاجي لها بـ 3 سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. في 2023/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة أعلاه بمطالبة شركة الصحراء بمبلغ 8000 دينار كإسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وقد قامت الشركة بدفع المبلغ نقداً.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المُعاد دفعه من المنحة بإفتراض أن شركة الصحراء استخدمت أسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل.

حل مثال (6)

نظراً لأن الشركة إستخدمت أسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل فتكون قيمة الأجهزة التي أثبتت بعد تخفيضها بقيمة المنحة 21,000 دينار (51,000 – 30,000). وعليه يتم بداية زيادة قيمة الأصل بمقدار المنحة المُعاد دفعها، ويظهر ذلك بموجب القيد التالي:

8000		من حـ/ أجهزة الطاقة الكهربائية	2023/7/1
	8000	إلى حـ/ إلتزام منحة مُعاد دفعها	

ويتم إثبات قيد دفع المنحة نقداً:

8000		من حـ/ إلتزام منحة مُعاد دفعها	2023/7/1
	8000	إلى حـ/ النقدية	

أما فرق الإهتلاك المتراكم للعامين 2021 و 2022 والذي يتوجب الإعتراف به كمصروف فيمثل الفرق بين ما تم إهتلاكه في دفاتر الشركة في ضوء حصولها على كامل المنحة والإهتلاك في ضوء إعادة جزء من المنحة، حيث يظهر على النحو التالي:

البيان	2021	2022
الإهتلاك السنوي في ضوء حصول الشركة على كامل المنحة (21,000 ÷ 3)	7000	7000
الإهتلاك السنوي في ضوء إعادة جزء من المنحة (21,000 + 8000) ÷ 3	9666.6	9666.6
الفرق في الإهتلاك	2666.6	2666.6
الفرق في مجمع الإهتلاك المتركم للعامين 2021 و 2022 =	2666.6 + 2666.6 = 5333.2	

وفي ضوء ذلك يتم إثبات القيد التالي:

5333.2		من حـ/ مصاريف منحة معاد دفعها	2023/7/1
	5333.2	إلى حـ/ مجمع إهتلاك مولدات طاقة كهربائية	

11. المساعدات الحكومية Government Assistance

تشمل المساعدات الحكومية المنح الحكومية المتعلقة بنقل موارد للمنشأة سواء كانت منح متعلقة بالدخل أو بالأصول والتي يتم الإعتراف بها في القوائم المالية، كما تشمل المساعدات الحكومية أشكال معينة من المساعدات المباشرة التي لا يمكن بشكل موضوعي تقديرها أو تحديد قيمة لها، وعمليات مع

الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة، والتي لا يتم الإعتراف بها بل **الإفصاح** عنها فقط.

ومن الأمثلة على المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي:

- الإستشارات الفنية أو التسويقية المجانية.
- تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة.

وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمنشأة هو سياسة الشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المنشأة.

ويشير المعيار أيضاً بأن المساعدات غير المباشرة المتمثلة بتوفير الحكومة لبنية تحتية من خلال تحسين شبكات المواصلات والإتصالات والمياه لا تعتبر شكلاً من أشكال المساعدات الحكومية نظراً لأن تحديد منفعة المنشأة المباشرة منها ستكون تقدير جزافي غير موضوعي.

12. متطلبات الإفصاح Disclosures

يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

أ. السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم إتباعها في القوائم المالية.

ب. طبيعة ومدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها والإعتراف بها وتوضيح للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي إستفادت الشركة منها مباشرة.

ج. الشروط غير المحققة وأية أمور محتملة أخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف بها.

13. متطلبات التحول أو الانتقال لتطبيق هذا المعيار Transitional Provisions

يجب على المنشأة التي تطبق المعيار لأول مرة:

أ- أن تلتزم بمتطلبات الافصاح، حينما يكون ذلك مناسباً.

ب- أن تختار إما:

1) أن تعدل قوائمها المالية مقابل التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 8. **أو**

2) أن تطبق المتطلبات المحاسبية للمعيار فقط على المنح أو الأجزاء من المنح التي تصبح مستحقة التحصيل أو مستحقة التسديد بعد تاريخ نفاذ المعيار.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم معالجة المنحة غير النقدية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (20) عادة كما يلي:**

أ- إثبات المنحة بقيمة تقدرها الإدارة
ب- إثبات الأصل بتكلفة الإستبدال وقيد المنحة بالقيمة الإسمية
ج- إثبات كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي
د- إثبات الأصل فقط بالقيمة العادلة، وعدم الإعتراف بالقيمة العادلة للمنحة

2. **واحدة من المعالجات المحاسبية التالية تتفق مع متطلبات المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنح المتعلقة بالدخل:**

أ- يتم الإعتراف بالمنحة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية
ب- إضافة قيمة المنحة بالدائن لحساب الإيرادات الأخرى في قائمة الدخل
ج- الإعتراف بالمنحة في حساب الأرباح المحتجزة في قائمة المركز المالي
د- عرض المنحة في قائمة الدخل بإسم (دخل آخر) أو بإسم دخل المنح الحكومية، أو طرحها من مصاريف الوفاء بالمنحة

3. **بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) هناك نوعان من المنح الحكومية:**

أ- المنح المتعلقة بالأصول
ب- المنح المتعلقة بالمطلوبات
ج- المنح المتعلقة بالدخل
د- ما ورد في (أ) و(ج) صحيح

4. **يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) معالجة تحسين الحكومة لشبكة المياه في المنطقة التي تعمل بها الشركة كما يلي:**

أ- تعالج بإعتبارها منح حكومية
ب- تعالج بإعتبارها من المساعدات الحكومية
ج- لا تعتبر ضمن المساعدات الحكومية
د- تعامل بإعتبارها هبة

5. **عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كما يلي:**

أ- كتغير في السياسات المحاسبية وتعالج بأثر رجعي
ب- كتغيير في التقدير المحاسبي
ج- تعتبر ضمن أخطاء سنوات سابقة وتعالج بأثر رجعي
د- تعتبر تخفيض لإيرادات النشاط التشغيلي للمنشأة

6. يجب الإعتراف بالمنح الحكومية كما يلي:

أ- ضمن الأرباح المحتجزة
ب- كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بالوفاء بشروط المنحة
ج- ضمن حساب رأس المال الموهوب في حقوق الملكية
د- تخفيض للإلتزامات

7. إذا حصلت المنشأة على قرض من الحكومة بفائدة تقل كثيراً عن سعر الفائدة السائد في السوق فإنه (JCPA دورة حزيران 2009):

أ- يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة منحة حكومية للمنشأة
ب- لا يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة كمنحة حكومية لأنه لم يقبض من المنشأة
ج- يتم أخذ الفرق في سعر الفائدة إلى الربح الصافي
د- لا شيء مما ورد أعلاه

التمرين الثاني:

إستلمت الشركة العربية منحة بقيمة 4 مليون دينار لتركيب أجهزة فلاتر لمنع التلوث، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة 6 مليون دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة مجموع أرقام السنين خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20)، بيّن كيف سيتم الإعتراف بدخل المنحة.

التمرين الثالث:

حدّد أياً من العبارات التالية صحيحة وأيها خاطئة:

.1	ومن الأمثلة على المنح الحكومية الإستشارات الفنية أو التسويقية المجانية التي تقدمها الحكومة للمنشأة	
.2	ويتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يحتسب خلالها الإهتلاك، وبالنسب التي يتم فيها قيد الإهتلاك على تلك الأصول.	
.3	المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول تتطلب تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي (الأسلوب المتبع عادةً).	

.4	منحة أرض قد تكون مشروطة بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة فورا مباشرة عند الإنتهاء من إنشاء المبنى.	
.5	عند إستلام نقدية تتعلق بالمنح التي تتطلب شراء أصول غير نقدية (معدات مثلاً)، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الإستثمارية في قائمة التدفقات النقدية.	
.6	المنح المرتبطة بالدخل هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.	

التمرين الرابع:

عدّد شروط الإعتراف بالمنح الحكومية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7
الإجابة	ج	د	د	ج	ب	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

سيتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	40% = 10 /4	40% × 4 = 1,6 مليون دينار
2	30% = 10/3	30% × 4 = 1,2 مليون دينار
3	20% = 10/2	20%× 4 = 0,8 مليون دينار
4	10% = 10/1	10%× 4 = 0,4 مليون دينار
المجموع = 4 مليون دينار		

إجابة التمرين الثالث:

حدّد أياً من العبارات التالية صحيحة وأيها خاطئة:

.1	ومن الأمثلة على المنح الحكومية الإستشارات الفنية أو التسويقية المجانية التي تقدمها الحكومة للمنشأة	**خاطئة**
.2	ويتم الإعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يحتسب خلالها الإهتلاك، وبالنسب التي يتم فيها قيد الإهتلاك على تلك الأصول.	**صحيحة**
.3	المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول تتطلب تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي (الأسلوب المتبع عادةً).	**صحيحة**
.4	منحة أرض قد تكون مشروطة بإنشاء مبنى على الموقع وقد يكون من المناسب إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة فورا مباشرة عند الإنتهاء من إنشاء المبنى.	**خاطئة**
.5	عند إستلام نقدية تتعلق بالمنح التي تتطلب شراء أصول غير نقدية (معدات مثلاً)، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم الأنشطة الإستثمارية في قائمة التدفقات النقدية.	**صحيحة**
.6	المنح المرتبطة بالدخل هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.	**صحيحة**

إجابة التمرين الرابع:

يتم الإعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية شريطة توفر الشرطيين التاليين معاً:

- أن المنشأة ستقوم بالإلتزام بالشروط المتعلقة بالمنحة.
- وجود تأكيد معقول بأنه سيتم إستلام المنحة.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثاني والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (29)

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".
2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29).
3. وصف المميزات والخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع.
4. تحديد مفهوم أرباح أو خسائر القوة الشرائية.
5. بيان مفهوم الرقم القياسي للأسعار.
6. بيان المعالجة المطلوبة لإعادة عرض القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل إقتصاد ذو تضخم مرتفع.
7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

1. مقدمة

في بعض دول العالم تسود معدلات تضخم مرتفعة جداً، مما يجعل القوة الشرائية للعملة المحلية في تلك الدول تفقد الكثير من قيمتها الشرائية، ويلجأ المتعاملون في تلك الدول في كثير من الأحيان إلى إتمام عمليات التبادل التجاري بعملات عالمية أخرى. كما أن الأرقام المحاسبية تفقد ملائمتها لمتخذ القرار بوجود معدلات تضخم مفرطة، مما يجعل مكونات القوائم المالية أي الأصول والإلتزامات والإيردات والمصاريف ذات ملائمة متدنية عند إعداد القوائم المالية للفترة الحالية ومقارنتها بأرقام الفترات السابقة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (29) إلى بيان كيفية عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الإقتصادية لمنشأة تعمل في ظل إقتصاد مفرط (مرتفع جداً) التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الإقتصادية الحقيقة لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها المالية بعملة إقتصاد ذو تضخم مفرط (مرتفع جداً)، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقاً مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة هي ذات تضخم مفرط. ويحدد هذا المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع.

4. الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع

لا يعرف المعيار التضخم المرتفع Hyperinflation ولكنه يحدد الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو إستثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.

ب. يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية.

ج. عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى لو كانت فترة الإئتمان قصيرة جداً.

د. عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

هـ. عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.

وينص المعيار أيضاً على ضرورة إستخدام الإجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة تطبيقاً لهذا المعيار أم لا. وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم، يجب على المنشأة عندئذ أن تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

5. إعادة عرض القوائم المالية The Restatement of Financial Statements

أ. إذا كانت قائمة المركز المالي معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن بنود قائمة المركز المالي غير المعروضة بوحدة قياس جارية بتاريخ قائمة المركز المالي، يتم إعادة عرضها بإستخدام مؤشر أسعار عام. ويفضل إستخدام كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

ب. لا يتم إعادة عرض البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم المدينة، الذمم الدائنة .....إلخ) بوحدات قياس أخرى كون تلك البنود ظاهرة بوحدة نقدية جارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

ج. لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

د. يتم إعادة عرض كافة البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود وتاريخ قائمة المركز المالي الحالية، ما لم يتم تسجيلها بالقيم الحالية (مثل: صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة السوقية) في تاريخ قائمة المركز المالي وفي تلك الحالة لا يتم إعادة عرضها بمبالغ أخرى.

هـ. يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، ويجب الإفصاح عن صافي ربح أو خسارة إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل.

و. يتم تطبيق مؤشر الأسعار من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود.

ز. إذا تم إعادة قياس قيمة بعض الأصول غير النقدية (مثل إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات) في فترات سابقة لتاريخ القوائم المالية، يتم عندها إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.

ح. بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية بإستخدام الرقم القياسي لمؤشر الأسعار، نجد أن هناك بنود قد تظهر وفق المعالجات المحاسبية المقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية مثل:

1- المبلغ القابل للإسترداد عند تقييم الأصول غير المتداولة، أو
2- صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون، أو
3- القيمة العادلة لبعض أنواع الإستثمارات المالية.

ففي هذه الحالة يتم مقارنة مبالغ البنود المحتسبة بإستخدام الرقم القياسي لمؤشر الأسعار أو القيم الجارية للبنود (1، 2، 3) وإثبات القيم الأقل عند إعادة عرض قائمة المركز المالي.

ط. في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين بإستثناء الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري إشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

مثال (1)

تعمل شركة الواحة في إقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي قائمة المركز المالي في 2020/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	4000
المخزون	3000
الأصول الملموسة غير المتداولة	8000
مجموع الأصول	**15,000**

المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون و أ.الدفع	6000
الإلتزامات غير المتداولة	5500
رأس المال (أصدر في بداية 2010)	2000
الأرباح المحتجزة	1500
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**15,000**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2016/12/31	%100
2017/12/31	%130
2018/12/31	%180
2019/12/ 31	%220

%250 2020/12/ 31

تم شراء الأصول الملموسة غير المتداولة في 2017/12/31، والإلتزامات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2020/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2020/10/1. وبإفتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام. تم اصدار راس المال في 2017/1/1 .

المطلوب: إظهار قائمة المركز المالي لشركة الإتحاد بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

حل مثال (1)

البيان	المبالغ بالدينار
<u>الأصول</u>	
النقدية	4000
المخزون 3000 × (250 ÷ 242.5%)	3093
الأصول غير المتداولة 8000 × (250% ÷ 130%)	15,385
مجموع الأصول	**22,478**
<u>المطلوبات وحقوق الملكية</u>	
الدائنون و أ. الدفع	6000
الإلتزامات غير المتداولة	5500
رأس المال 2000× (250 ÷ 100%)	5000
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي)	**5978**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**22,478**

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

- تم إعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند إقتناء المخزون = 242.5% وكما يلي:

$$\%242.5 = {}^{1}\text{شهور } 9 \times \frac{220 - 250}{12 \text{ شهر}} + \%\ 220$$

- البنود النقدية مثل (النقدية، الدائنون، المطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، فلم يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.

[1] الفترة من 1/1 –2020/10/1

6. إعادة عرض بنود قائمة الدخل الشامل Statement of Comprehensive Income

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية بتاريخ إنتهاء الفترة المالية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

7. الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي
Gain or Loss on Net Monetary Position

في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل الربح أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن بيان الدخل ويتم إجراء مقاصة بين الربح أو الخسارة وصافي المركز النقدي.

إحتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

يتم إحتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريقة مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الإعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة.

مثال (2)

في 2020/12/31 كان لدى الشركة الأهلية والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأرصدة التالية:
نقدية 20,000 دينار، ذمم مدينة 30,000 دينار، ذمم دائنة 40,000 دينار، إستثمار في سندات 50,000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 80,000 دينار.

المطلوب: حدّد نتيجة أثر إعادة قياس الأرصدة السابقة.

حل مثال (2)

يوجد لدى الشركة الأهلية صافي إلتزامات نقدية تبلغ 20,000 دينار (20,000 + 30,000 + 50,000 – 40,000 – 80,000) وبالتالي سيظهر لدى الشركة مكاسب حيازة قوة شرائية، نظراً لأن الإلتزامات النقدية أكبر من الأصول النقدية.

8. التضخم المرتفع (المفرط) عند وجود شركات تابعة أو زميلة

أ. إذا كانت الشركة الأم تعمل في إقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة التابعة أو الزميلة في إقتصاد مرتفع التضخم، يجب عندئذ إعادة عرض نتائج الشركة الأم بما يخص التضخم المرتفع وفق المعيار (29). بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من تطبيق المعيار، إلا أنه يتم إعادة عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

ب. إذا كانت الشركة التابعة أو الزميلة تعمل في إقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة الأم في إقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار.

9. إنتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

Economies Ceasing to be Hyperinflationary

عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم، تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.

10. الإفصاح Disclosures

يجب القيام بالإفصاحات التالية:

أ- حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقارنة للفترات السابقة قد تم إعادة عرضها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، وكنتيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بنهاية فترة إعداد التقارير؛

ب- ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية؛ و

ج- هوية ومستوى مؤشر الأسعار بنهاية فترة إعداد التقارير والتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام ضمن:

أ- الأرباح والخسائر
ب- الدخل الشامل الآخر
ج- حقوق الملكية
د- لا يعترف بها

2. واحدة مما يلي لا تمثل بنداً نقدياً:

أ- البضاعة
ب- الذمم المدينة
ج- النقدية
د- أوراق الدفع قصيرة الأجل

3. في فترات التضخم الإقتصادي تنشأ مكاسب حيازة قوة شرائية بسبب حيازة البنود التالية:

أ- النقدية
ب- أوراق الدفع
ج- أوراق القبض
د- الأصول الثابتة

4. عند القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية تنشأ مكاسب أو خسائر حيازية في البنود التالية:

أ- النقدية
ب- الإستثمار في السندات
ج- الذمم المدينة
د- المخزون السلعي

5. خلال فترة إرتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم الإقتصادي) تنشأ خسائر حيازة قوة شرائية للبنود التالية:

أ- الأصول الثابتة
ب- الذمم الدائنة
ج- الذمم المدينة
د- البضاعة

6. واحدة مما يلي لا تعتبر بند نقدي:

أ- الذمم المدينة التجارية
ب- الشهرة
ج- المصاريف المستحقة الدفع
د- أوراق الدفع

7. إشترت شركة أرض في 4/1 بمبلغ 20,000 دينار وكان الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

في 1/1 = 120% في 4/1 = 180% في 12/31 = 240%

فإن قيمة الأرض في الميزانية المعدلة بالرقم القياس للأسعار تبلغ:

أ- 40,000 دينار ب- 26,667 دينار

ج- 30,000 دينار د- 20,000 دينار

8. لدى شركة وديعة نقدية لدى أحد البنوك في 2020/1/1 بقيمة 10,000 دينار وكان الرقم القياسي للأسعار في بداية العام 100% وفي نهاية العام 140%، عند إحتساب القيمة التاريخية المعدلة لرصيد الوديعة مقاسة بالقوة الشرائية في نهاية العام، فإن هناك:

أ- أرباح قوة شرائية 4000 دينار ب- خسائر قوة شرائية 14000 دينار

ج- خسائر قوة شرائية بمبلغ 4000 دينار د- مكاسب قوة شرائية بمبلغ 14,000 دينار

9. ما يلي تمثل الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بإستثناء:

أ- يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً

ب- تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية

ج- يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية

د- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 50% أو أكثر

10.في 2020/12/31 كان لدى الشركة الدولية والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأرصدة التالية:

نقدية 5000 دينار، ذمم مدينة 12000 دينار، ذمم دائنة 6000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 4000 دينار.

عند إعادة قياس القوائم المالية للشركة سيظهر نتيجة حيازة الأرصدة السابقة:

أ- مكاسب قوة شرائية ب- خسائر قوة شرائية

ج- لا يوجد مكاسب أو خسائر قوة شرائية د- مكاسب القيمة الجارية

التمرين الثاني:

تعمل شركة الإتحاد في إقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي ميزانيتها العمومية في 2020/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون	2000
الأصول الملموسة طويلة الأجل	1000
مجموع الأصول	**4200**

المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (أصدر في بداية 2017)	400
الأرباح المحتجزة	800
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4200**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2016/12/31 %100

2017/12/31 %120

2018/12/31 %160

2019/12/ 31 %200

2020/12/ 31 %260

تم شراء الأصول الملموسة طويلة الأجل في 2018/12/31، والمطلوبات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2020/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2020/11/1. وبإفتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار قائمة المركز المالي لشركة الإتحاد بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

التمرين الثالث:

عدّد أهم الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بموجب المعيار رقم (29).

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	أ	ب	د	ج	ب	ب	ج	د	ب

إجابة التمرين الثاني:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1200
المخزون 2000 × (260% ÷ 250%)	2080
الأصول الملموسة طويلة الأجل 1000× (260% ÷ 160%)	1625
مجموع الأصول	**4905**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الدائنون	1000
المطلوبات غير المتداولة	2000
رأس المال (أصدر في بداية 2010) 400 × (260% ÷ 100%)	1040
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي)	**865**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4905**

إجابة التمرين الثالث:

أهم الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع بموجب المعيار رقم (29):

أ. عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو إستثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.

ب. يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية.

ج. عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى لو كانت فترة الإئتمان قصيرة جداً.

د. عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

هـ. عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الثالث والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

ضرائب الدخل

Income Taxes

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
2. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12).
3. توضيح الإختلافات بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة.
4. التعرف على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.
5. بيان الحالات التي يجوز فيها إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12).
6. التعرف على المعالجة المحاسبية والإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة .
7. بيان معالجة فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة.
8. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

1. مقدمة

يختلف الربح المحاسبي في أغلب الأحيان عن الربح الخاضع للضريبة، حيث تختلف المتطلبات الضريبية عن المعالجات المحاسبية التي تتبعها المنشأة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية. وقد تنتج هذه الفروقات نتيجة وضع حد أعلى للمصروفات المقبولة ضريبياً، أو إختلاف طرق الإهتلاك المقبولة ضريبياً عن الطرق التي تستخدمها المنشأة وأسباب أخرى، وتقسم الفروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة إلى فروق زمنية مؤقتة وفروق دائمة كما سيتم الإشارة لاحقاً.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد كيفية المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة لـ:

أ. الإسترجاع (السداد) المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول (إلتزامات) والمُعترف بها في قائمة المركز المالي للمنشأة.

ب. العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المُعترف بها في القوائم المالية للمنشأة.

الإعتراف بأصل أو إلتزام ضريبي معين ينتج عن توقع قيام المنشأة بإسترجاع أو سداد القيمة الدفترية (القيمة المرحلة Carrying Amount) للأصل أو الإلتزام. فإذا كان هناك إحتمالية أن يتم إسترداد أو دفع ذلك المبلغ المرحل سيؤدي ذلك إلى مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو السداد آثار ضريبية ويتطلب هذا المعيار يتطلب من المنشأة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، بإستثناءات محددة.

يوجب هذا المعيار المحاسبة عن الآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تم المحاسبة عنها عن تلك العمليات والأحداث. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يعترف بآثارها الضريبية في قائمة الدخل كذلك. وأية عمليات أو أحداث يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يتم الإعتراف بالآثار الضريبية المتعلقة بها الضريبية مباشرة ضمن حقوق الملكية. وكذلك يؤثر الإعتراف بأصول وإلتزامات ضريبية في إندماجات الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناتجة عن الإندماج.

ويبين المعيار أيضاً الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

3. نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة Withholding Taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

4. التعريفات Definitions

الربح المحاسبي Accounting Profit

هو صافي الدخل (الربح أو الخسارة) الناتج عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل تنزيل مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Tax Loss)

هو صافي الربح (الخسارة) للفترة والذي يتم تحديده وفق متطلبات التشريعات الضريبية المحلية، وسيتم دفع الضريبة على أساسه.

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income)

هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الحالية Current Tax

هو مبلغ ضرائب الدخل الواجب السداد (أو التي ستسترد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عن الفترة، أي تخضع أرباح السنة الحالية لضريبة الدخل كما أن الخسائر المتكبدة يتم تدويرها لسنوات لاحقة وبالتالي يتم إسترداد منافعها مستقبلاً.

إلتزامات ضريبة مؤجلة Deferred Tax Liabilities

هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي. أنظر الأمثلة رقم 3 و 4 و5 لاحقاً.

أصول ضريبة مؤجلة Defrred Tax Assets

هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع إستردادها في فترات لاحقة وتتعلق بما يلي:

أ. الفروق المؤقتة الواجب خصمها (المُعترف بها ضريبياً في المستقبل).

ب. ترحيل الخسائر الضريبية والتي لم يتم إستنفادها للفترات اللاحقة، وفي الأردن يتم تدوير الخسائر المقبولة ضريبياً لمدة 5 سنوات بعد اكتسابها الصفة القطعية).

ج. ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم إستنفادها للفترات اللاحقة والتي يحق للمنشأة الإستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

الفروق المؤقتة Temporary Differences

هي فروق بين القية الدفترية المعدلة للأصل أو الإلتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي – فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وفروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل.

الفروق الدائمة Permanents Differences

وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى.

مثال (1)

إذا بلغت مصاريف الضيافة لعام 2020 لدى إحدى الشركات 36,000 دينار، في حين أن مصروف الضيافة المقبول ضريبياً هو 21,000 دينار فقط. وكان صافي الربح المحاسبي قبل مصروف الضيافة 80,000 دينار، في هذه الحالة فإن:

الربح المحاسبي = 80,000 – 36,000 = 44,000 دينار

الربح الخاضع للضريبة = 80,000 – 21,000 = 59,000 دينار

ويطلق على الفرق بين الربح المحاسبي 44,000 دينار والربح الضريبي 59,000 دينار مصطلح فروق دائمة لأنها سوف تستمر كل سنة ولا تنعكس آثارها على فترات مالية أخرى.

يتكون المصروف الضريبي من: المصروف الضريبي الحالي + والمصروف الضريبي المؤجل.

يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الضريبي الحالي + الدخل الضريبي المؤجل.

الإئتمان الضريبي Tax Credits

التخفيضات في الإلتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءً على نظم ضرائب الدخل.

التخصيص الضريبي بين الفترات Interperiod Tax Allocation

وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعليّة للضرائب، وذلك بهدف أن يتم إنعكاس التاثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الإقتصادية الواردة في القوائم المالية الحالية والسابقة وخاصة إعداد التقارير عن التأثيرات الضريبية المتوقعة التي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.

القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) The Tax Base

الأساس الضريبي لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية. أي أن **القاعدة الضريبية لأصل معين** هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع إقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل. وإن لم تكن المنافع الإقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة – القيمة المرحلة–.

والقاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغة المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. وفي حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

ومن الأمثلة على القاعدة الضريبية ما يلي[1]:

- معدات تكلفتها 6000 دينار وتم إقتطاع 2000 دينار مقابل الإهتلاك في الفترات الحالية والسابقة للأغراض الضريبية وسيتم طرح باقي التكلفة خلال السنوات المتبقية كإهتلاك أو عند إستبعادها من خلال البيع أو المبادلة. والإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي ربح ناجم عن التخلص من المعدات يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص منها تخصم لأغراض دفع الضريبة. إن القاعدة الضريبية للمعدات هي 4000 دينار (6000 – 2000).
- فائدة مستحقة القبض قيمتها بدفاتر المنشأة 8000 دينار، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. إن القاعدة الضريبية للفائدة المستحقة القبض = صفر.

[1] أمثلة واردة في المعيار رقم (12) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IASB، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الفقرة 7 و 8.

- ذمم مدينة تجارية قيمتها الدفترية 1000 دينار وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). إن القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي 1000 دينار.
- رصيد حساب القرض المستحق على العملاء 100,000 دينار ولن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض = 100,000 دينار.
- تشتمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضة مقدماً بمبلغ مرحل 1000 دينار، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة المقبوضة = صفر.
- تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة الدفع بمبلغ مرحل 100 دينار، والمصروف المتعلق به سبق أن إقتطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة 100 دينار.
- تشمل الإلتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرحل 2000 دينار، والعقوبات والغرامات لا تقتطع (غير مقبولة كمصروف) لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات 2000 دينار.

مثال (2)

لدى الشركة المتطورة الأصول والإلتزامات التالية المسجلة في قائمة المركز المالي في 2020/12/31:

	القيمة الدفترية مليون دينار
المباني	8
الآلات والمعدات	6
المخزون – بالصافي	5
الذمم المدينة التجارية – صافي	4
الذمم الدائنة التجارية	9
النقد	3

للأغراض الضريبية فإن قيمة المباني 5 والآلات والمعدات هي 4 مليون دينار. وقد حددت المنشأة مخصصاً لتقادم المخزون بقيمة 2 مليون دينار وهو غير مُعترف به للأغراض الضريبية إلى أن يتم بيع المخزون. إضافة إلى ذلك، تم إعداد مخصص هبوط مقابل الذمم المدينة التجارية بقيمة مليون دينار ولا ترتبط هذه التكلفة بأي ذمم مدينة تجارية محددة ولكن ترتبط بتقييم المنشأة لقابلية تحصيل المبلغ الإجمالية. ولن يُسمح بهذه التكلفة في السنة الحالية للأغراض الضريبية لكن سيُسمح بها في المستقبل. وضريبة الدخل هي بنسبة 40%.

المطلوب: إحسب الإلتزامات الضريبية المؤجلة في 2020/12/31.

حل مثال (2)

	القيمة الدفترية مليون دينار	الأساس الضريبي مليون دينار	الفرق المؤقت مليون دينار
المباني	8	5	3
الآلات والمعدات	6	4	2
المخزون	5	7	(2)
الذمم المدينة التجارية	4	5	(1)
الذمم الدائنة التجارية	9	9	–
النقد	3	3	–
			2

ستكون قيمة الإلتزامات الضريبة المؤجلة 2,000,000 × 40% = 800,000 دينار.

ولأن المخصص مقابل المخزون وتكلفة إنخفاض القيمة غير مسموح بهما حالياً، سيكون الأساس الضريبي أعلى من القيمة المسجلة بالمبالغ المحددة أي لا تعترف الضريبة بمخصص الديون ومخصص تقادم المخزون لأنه تقديري وليس مؤكداً.

5. المعالجة المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل Accounting for Income Tax

1.5 يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي يتم من خلالها تبني منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية **للأصول والإلتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، إضافة إلى الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.

في حين **منع المعيار** إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات **المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.**

2.5 الإعتراف بالإلتزامات والأصول الجارية

- يجب الإعتراف بالضريبة الحالية غير المدفوعة عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.
- يجب الإعتراف كأصل بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية الممكن إستخدامها بأثر رجعي لإستعادة ضريبة حالية متعلقة بفترات سابقة.

3.5 الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

1. يجب الإعتراف بمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة ما لم تنجم المطلوبات الضريبية عما يلي:

أ- الإعتراف الأولي في الشهرة.

ب-الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتميز بأنها:

- ليست إندماج أعمال.
- عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية.

أما الفروقات المؤقتة الضريبية المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل.

وتنتج بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة بنود خاضعة للضريبة وينتج عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة:

- إيراد الفائدة يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي إكتسبت بها تلك الفوائد ولكن في بعض التشريعات الضريبية تقبل الفوائد ضريبياً عندما قبضها، أي على أساس نقدي. ويعبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات تعتبر (صفر) وذلك لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية.
- الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة طريقة إهتلاك مختلفة عن الطريقة المقبولة ضريبياً، على سبيل المثال تعتمد دائرة ضريبة الدخل في الأردن طريقة القسط الثابت في إهتلاك الأصول في حين قد تستخدم شركة معينة طريقة القسط المتناقص مما سينجم عنه فروقات مؤقتة قابلة للخصم مستقبلاً، أي ينتج أصول ضريبية مؤجلة.
- تكاليف التطوير الناجمة في الفترة اللاحقة لمرحلة البحث يتم إعتبارها أصل غير ملموس في القوائم المالية بمبلغ 50,000 دينار، في حين يمكن أن تعترف بها الضريبة على سبيل المثال كمصروف عند حدوثها في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لها هو (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت 50,000 دينار وهو الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50,000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر).

- وجود شهرة أو شهرة سالبة عند الإندماج تؤدي إلى فروقات مؤقتة، في حالة عدم قبول الجهات الضريبية لتلك الشهرة.
- قد تظهر الفروقات المؤقتة من إعتراف المنشأة بالمنح الحكومية كدخل في حين يكون هذا الدخل غير خاضع للضريبة.
- الشهرة: في كثير من التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فإن قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات مؤقتة ولكن هذا المعيار لا يقبل الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل سيؤدي القيمة الدفترية المسجلة للشهرة.

مثال (3)

قامت الشركة الغربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 200,000 دينار في 2021/1/1، يتم إهتلاكها من قبل الشركة بنسبة 20% سنوياً على أساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً.

المطلوب: حساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ على المعدات والأجهزة في 2021/12/31.

حل مثال (3)

مصروف الإهتلاك المحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 40,000 دينار، في حين بلغ مصروف الإهتلاك لأغراض الضريبة 60,000 دينار. أي أن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 20,000 دينار، وبالتالي يبلغ الإلتزام الضريبي المؤجل 6000 دينار (20,000 × 30%) والناتج كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الإهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل الشركة.

مثال (4)

في 2022/12/31 قامت شركة الميس بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 600,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 750,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 500,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 40% بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية على بيع المباني 35%.

المطلوب: حساب الإلتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2022/12/31.

حل مثال (4)

الإلتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) ×35%

= (750,000 – 500,000) × 35%

= 250,000 × 35%

= 87,500 دينار.

مثال (5)[2]

أصل تكلفته 150 دينار وقيمته الدفترية (المسجلة) 100 دينار، ومجمع الإستهلاك لغايات الضريبة 90 دينار ومعدل الضريبة 25%.

المطلوب: حدّد القاعدة الضريبية للأصل وإحسب الإلتزامات الضريبية المؤجلة.

حل مثال (5)

القاعدة الضريبية للأصل 60 دينار (تكلفة 150 ناقص مجمع الإهتلاك 90). لإسترداد المبلغ المرحل 100، يجب على المشروع أن يحقق دخل بمقدار 100 دينار في الفترات القادمة لكي يكون قادراً على إقتطاع إهتلاك بقيمة 60 دينار فقط. وتبعاً لذلك ستقوم المنشأة بدفع ضريبة دخل قدرها 10 دنانير (40×25%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل 100 والقاعدة الضريبية 60 هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ 40 دينار، لذلك تعترف المنشأة بإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ 10 (40×25%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

مثال (6)

في 2020/1/1 إشترت الشركة الهندية الشركة تابعة (ب)، ونشأت شهرة بقيمة 200,000 دينار عند شراء هذه الشركة التابعة. يوجد لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته قابلة للإقتطاع بقيمة 100,000 دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع. يبلغ معدل الضريبة 20%. ولم يؤخذ بالإعتبار الفرق المؤقت القابل للإقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما هو مبلغ الشهرة الواجب الإعتراف به في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأم؟

حل مثال (6)

بداية يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بقيمة 20,000 دينار (100,000 × 20%) وذلك لوجود فروق مؤقته قابلة للإقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون متاحة لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصل ضريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الإعتبار ونتيجة لذلك ستكون نتيجة ذلك إنخفاض الشهرة من 200,000 دينار إلى 180,000 دينار أي (200,000-20,000).

4.5 الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

يجب أن يعترف **بأصل ضريبي مؤجل** لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

[2] مثال وارد في المعيار رقم (12) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IASB، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الفقرة (16).

مثال (7)

بلغت خسارة شركة الوصال لعام 2020 مبلغ 120,000 دينار وتسمح التشريعات الضريبة بتدوير الخسارة لمدة 5 سنوات لاحقة. علماً أن ربح الشركة لعام 2021 قبل الضريبة يبلغ 150,000 دينار، وأن معدل ضريبة الدخل 20%. ومن المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل لعامي 2020 و 2021 وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 12.

حل مثال (7)

بما أن التشريعات الضريبية تسمح بتدوير الخسارة وهناك إحتمالية قائمة لتحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها، فإن الشركة تعترف بأصل ضريبي مؤجل ودخل ضريبي لعام 2020 ويتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31	من حـ/ أصول ضريبية مؤجلة		24,000
	حـ/ وفر ضريبة الدخل 120,000 × 20%	24,000	

وسيظهر وفر ضريبة الدخل كما يلي:

قائمة الدخل لعام 2020

ربح (خسارة) قبل الضريبة	(120,000)
+ وفر ضريبة الدخل	+ 24,000
خسارة بعد الضريبة	(96,000)

وفي نهاية عام 2021 فإن مصروف ضريبة الدخل لعام 2020 سيظهر في قائمة الدخل بمبلغ 30,000 دينار (150,000 × 20%) إلا أن المبلغ الواجب تسديده كضريبة يبلغ 6000 دينار وكما يلي:

الواجب تسديده لدائرة ضريبة الدخل

= ضريبة الدخل المستحقة لعام 2021 – خسائر سنوات سابقة مدورة مقبولة ضريبياً

= 150,000 × 20% – 24,000

= 6000 دينار.

وسيتم إعداد القيد التالي في 2021/12/31:

2021/12/31	من حـ/ مصروف ضريبة الدخل (لعام 2021)		30,000
	إلى حـ/ مخصص ضريبة الدخل (30,000 –24,000)	6000	
	حـ/ أصول ضريبية مؤجلة	24,000	

6. قياس الأصول والإلتزامات الضريبية Measurement of Tax Assets and Liabilities

أ. يجب قياس الأصول (الإلتزامات) الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ إسترداده من (المتوقع دفعه) الجهات الضريبية بحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

ب. يجب قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة **بإستخدام معدلات الضرائب** المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام إعتماداً على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعليّة السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

مثال (8)

تعمل الشركة الخليجية في دولة يبلغ معدل الضريبة فيها 20% على الأرباح المحتجزة و35% على الأرباح الموزعة. وفي عام 2020 أعلنت الشركة عن توزيعات أرباح بقيمة 400,000 دينار، تستحق الدفع بعد نهاية السنة المذكورة. هذا ولم يتم الإعتراف بإلتزام في القوائم المالية في نهاية السنة. وكانت أرباح الشركة الخاضعة للضريبة 2,000,000 دينار.

المطلوب: إحسب مصروف ضريبة الدخل الحالية للشركة عن السنة الحالية.

حل مثال (8)

يبلغ مصروف الضريبة في هذه الحالة 400,000 دينار (2,000,000 × 20%). أي أن معدل الضريبة الواجب إستخدامه هو ذلك المعدل المتعلق بالأرباح المحتجزة.

7. الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة Recognition of Current and Deferred Tax

أ. تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمؤجلة لعملية معينة تتماثل مع المحاسبة عن العملية نفسها.

ب. يجب الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، **بإستثناء** إذا كانت ناتجة من:

- معاملة أو حدث يتم إثباتها، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية.
- إندماج أعمال (باستثناء الإستحواذ من قبل منشأة إستثمارية، كما تم تعريفها في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، على منشأة تابعة تطلب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة).

البنود التي تعتبر جزء من حقوق الملكية:

يجب معالجة الضريبة الحالية أو المؤجلة مباشرة ضمن حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود ظهرت ضمن حقوق الملكية مباشرة أو قيدت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

ومن أمثلة البنود التي تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية معالجتها ضمن حقوق الملكية ما يلي:

- فروقات إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب معيار المحاسبة الدولي (16)، الممتلكات والمصانع والمعدات)؛
- تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة نتيجة تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ متعلق بسنوات سابقة (بموجب معيار المحاسبة الدولي (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية).
- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

8. القوائم المالية الموحدة

الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

تنتج الفروقات المؤقتة عند إختلاف القيمة الدفترية للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة أو (الأساس) الضريبية للإستثمار التي غالباً ما تكون التكلفة. تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

أ. وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الزميلة أو الفروع أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ب. فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في بلدان مختلفة.

ج. وجود تدني في قيم الإستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للإسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالإستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

أ- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت.

ب- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

مثال (9)

باعت إحدى الشركات التابعة خلال عام 2020 بضاعة تكلفتها 150,000 دينار إلى شركتها الأم مقابل 250,000 دينار، وفي نهاية عام 2020 ما زالت البضاعة المذكورة في مخازن الشركة الأم. وقد بلغت نسبة الضريبة 20% علماً بأن الشركة الأم والتابعة تعملان في نفس البلد.

المطلوب: بيان المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة وكم يبلغ الأصل الضريبي المؤجل.

حل مثال (9)

في هذه الحالة سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة 100,000 دينار من قائمة الدخل ومن قائمة المركز المالي الموحدة في مخزون المجموعة. وتعتبر عملية بيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيراً في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في القوائم المالية الموحدة للمخزون هو 100,000 دينار، في حين أن القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) يبلغ 250,000 دينار وهذا يؤدي إلى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة 30,000 دينار (100,000 دينار × 30%).

9. العرض Presentation

1.9 الأصول والإلتزامات الضريبية – المقاصة Offset

يجب القيام بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الحالية والإلتزامات الضريبية الحالية، فقط إذا كانت المنشأة:

- لها حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المُعترف بها.
- تنوي السداد على أساس الصافي، أو تجعل الأصل متحققاً وتسديد الإلتزام معاً في نفس الوقت.

2.9 مصروف الضريبة

يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

أمثلة وتطبيقات

مثال (10)

إذا فرضنا أن التشريع الضريبي يعمل على تشجيع المنشآت على شراء آلات ومعدات جديدة، لذلك سمح التشريع الضريبي بإحتساب إهتلاك معجل في السنة الأولى بنسبة 25% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة ويتم إهتلاك القيمة المتبقية بعد خصم الإهتلاك المعجل على العمر الإنتاجي لتلك المعدات بطريقة القسط الثابت. فإذا تم شراء المعدات بقيمة 80,000 دينار في 2021/1/1 والعمر الإنتاجي 4 سنوات ولا يوجد قيمة نفاية للمعدات، بفرض أن الأرباح المحاسبية قبل الإهتلاك لعام 2020 و 2021 كانت 300,000 و 350,000 دينار على التوالي، ولا توجد فروق أخرى بخلاف الإهتلاك بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وتقوم الشركة بالإهتلاك في سجلاتها بطريقة القسط الثابت.

المطلوب: 1. حساب الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي عليها.

2. إحتساب الضريبة على أساس الإهتلاك الضريبي.

حل مثال (10)

1. الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي:

بيان	2020	2021
الربح المحاسبي قبل الإهتلاك	300,000	350,000
(–) مصروف الإهتلاك المحاسبي	20,000	20,000
الربح المحاسبي بعد الإهتلاك	280,000	330,000
ضريبة الدخل (40%)	112,000 دينار	132,000 دينار

2. إحتساب الضريبة على أساس الإهتلاك الضريبي:

الإهتلاك المعجل الإضافي في السنة الأولى = 80,000 × 25% = 20,000 دينار.

مصروف الإهتلاك العادي في كل سنة = 80,000 – 20,000 = 60,000 / 4 = 15,000 دينار.

إجمالي مصروف الإهتلاك في السنة الأولى = الإهتلاك المعجل + الإهتلاك العادي

= 20,000 + 15,000 = 35,000 دينار.

ويكون الإهتلاك في الثلاث السنوات التالية هو 15,000 دينار.

بيان	2020	2021
الربح المحاسبي قبل الإهتلاك	300,000	350,000
(–) مصروف الإهتلاك المحاسبي	35,000	15,000
الربح المحاسبي بعد الإهتلاك	265,000	335,000
ضريبة الدخل (40%)	106,000 دينار	134,000 دينار

من الجدولين السابقين يتبين ما يلي:

1. إنخفاض مقدار الضريبية عام 2020 من 112,000 إلى 106,000 دينار أي بمقدار 6000 دينار.
2. رغم إنخفاض مقدار عبء الضريبة عام 2020 إلا أنه سوف يقابله زيادة في العبء الضريبي في السنوات التالية بمقدار 2000 دينار في كل سنة نتيجة إنخفاض مصروف الإهتلاك من 20,000 إلى 15,000 دينار أي بفرق يبلغ 5000 دينار وهو مايعادل 2000 دينار ضريبة (5000 × 40%).

مثال (11)

بفرض أن صافي الربح المحاسبي لعام 2020 لشركة الإتحاد كان 250,000 دينار وتبلغ الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة 28,000 دينار، أما الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي في الفترة أو الفترات القادمة فتبلغ 8000 دينار، ولا توجد أي خسائر مرحلة أو إعفاءات أخرى ونسبة الضريبة 40% وكذلك بفرض أنه لا توجد أي إلتزامات أو أصول ضريبية من فترات سابقة.

حل مثال (11)

يتم إحتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	250,000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(28,000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	8000
الربح الخاضع للضريبة	230,000 دينار
الضريبة المستحقة = 230,000× 40% =	92,000 دينار
الإلتزام الضريبي المؤجل = 28,000× 40% =	11,200 دينار
الأصل الضريبي المؤجل = 8000× 40% =	3200 دينار

ويكون قيد اليومية اللازم لإثبات العملية السابقة كما يلي:

مدين	دائن	بيان
92,000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل الجارية
3200		حـ/ أصول ضريبية مؤجلة
8000		حـ/ مصروف ضريب الدخل المؤجلة
	11,200	إلى حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة
	92,000	حـ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية

يلاحظ أن مصروف ضريب الدخل المؤجلة البالغة 8000 دينار هي عبارة عن: إلتزام الضريبة المؤجل البالغ 11,200 دينار مطروحاً منه أصول ضريبية مؤجلة البالغة 3200 دينار.

وبإفتراض أنه في سنة 2021 يوجد لدى شركة الإتحاد ربح محاسبي قبل الضريبة بمبلغ 450,000 دينار وفروق مؤقتة خاضعة للضريبة مقدارها 75,000 دينار وفروق مؤقتة قابلة للخصم الضريبي مقدارها 36,000 دينار ونسبة الضريبة كما هي 40%.

يتم إحتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	450,000
الفروقات المؤقتة التي تخضع للضريبة	(75,000)
الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي	36,000
الربح الخاضع للضريبة	**411,000 دينار**

وتكون الضريبة على الدخل = 411,000 × 40% = 164,400 دينار.

ويتم إحتساب المبالغ المؤجلة على النحو التالي:

بيان	إلتزام ضريبي مؤجل	أصل ضريبي مؤجل	مصروف ضريبة دخل مؤجلة
الرصيد المطلوب في 2021/12/31			
75,000 × 40%	30,000		
36,000 × 40%		14,400	
الرصيد المتوفر في 2020/12/31	(11,200)	(3200)	
التسوية المطلوبة	18,800	11,200	7600

قيد اليومية اللازم لتسجيل المبالغ المؤجلة هو:

مدين	دائن	بيان
11,200		من حـ/ أصول ضريبية مؤجلة
7600		حـ/ مصروف ضريب الدخل المؤجلة
	18,800	إلى حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **أظهرت ميزانية إحدى الشركات مبلغ 3000 دينار حساب القروض الممنوحة للغير ضمن الأصول المتداولة، ولن يكون هناك تبعات ضريبية لهذا المبلغ، وتبلغ نسبة ضريبة الدخل على المنشأة 20%. فكم يبلغ الأساس (القاعدة) الضريبي لحساب القروض:**

أ- 1000 دينار ب- 3000 دينار

ج- 600 دينار د- صفر

2. **ينشأ الإلتزام الضريبي المؤجل (المطلوبات الضريبية) عندما تكون:**

أ- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي

ج- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي

3. **ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون:**

أ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي

ج- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي

4. **تسمى بنود الدخل والمصاريف غير خاضعة للضريبة أو للإقتطاع الضريبي ولن تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة:**

أ- فروقات مؤقتة ب- فروقات مستمرة

ج- فروقات دائمة د- فروقات عرضية

5. **يتم الإعتراف بالموجودات الضرائبية المؤجلة في حالة (من أسئلة إمتحان JCPA):**

أ- وجود فروقات ضرائبية مؤقتة ب- وجود خسائر مدورة مقبولة

ج- إن تحقق المنافع الضريبية محتمل الوقوع وتولد أرباح كافية في المستقبل د- إن الشركة تحقق أرباحاً بإستمرار في السنوات السابقة ومن المتوقع أن تحقق أرباح في السنوات اللاحقة

6. تشمل الإلتزامات المتداولة لمنشأة ما الغرامات والعقوبات جراء الأضرار البيئية. ويتم تحديد الغرامات والعقوبات بمبلغ 200,000 دينار ومعدل الضريبة 40%. وتكون الغرامات والعقوبات غير قابلة للإقتطاع للأغراض الضريبية. إن الأساس الضريبي للغرامات والعقوبات هو:

أ- 200,000 دينار ب- 80,000 دينار

ج- 120,000 دينار د- صفر

7. قامت شركة بإعادة تقدير قيمة موجوداتها وأخذت الفائض من إعادة التقدير في بند مستقل في حقوق الملكية. وكانت القيمة الدفترية للموجودات قبل اعادة التقدير 8 مليون دينار وأصبحت بعد إعادة التقدير 10 مليون دينار. فإذا علمت ما يلي:

أن الأساس الضرائبي للموجودات المعاد تقديرها يبلغ 6 مليون دينار

أن معدل ضريبة الدخل على أرباح الشركة هو 35%

أن معدل ضريبة الدخل على الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات هو 30%

أين تظهر الإلتزامات الضرائبية وما هو مقدارها مما يلي (من اسئلة JCPA):

أ- في بند الأرباح المدورة ويبلغ 700,000 دينار ب- في بيان الدخل وبمبلغ 600,000 دينار

ج- في بند ضمن حقوق الملكية وبمبلغ (1.2) مليون دينار د- في بيان الدخل وبمبلغ (1.4) مليون دينار

8. إشترت المنشأة المصانع والمعدات مقابل 2 مليون دينار في 2020/1/1. وتم إستهلاك الأصل بنسبة 25% سنوياً على أساس القسط الثابت ويسمح التشريع الضريبي المحلي للإدارة بإستهلاك الأصل بنسبة 30% سنوياً للأغراض الضريبية. إحسب الإلتزام الضريبي المؤجل يمكن أن ينشأ على المصانع والمعدات في 2020/12/31 على إفتراض أن معدل الضريبة هو 30%:

أ- 500,000 دينار ب- 600,000 دينار

ج- 30,000 دينار د- 25,000 دينار

9. واحدة مما يلي لا يؤدي إلى نشوء فروقات مؤقتة:

أ- الإيراد من بيع الأقساط المُعترف به بموجب طريقة الأقساط للضرائب ب- الإعتراف بالشهرة في إندماج الأعمال

ج- الإستهلاك المستخدم للغايات المحاسبية في الوقت الذي تستخدم فيه الطريقة المعجلة للغايات الضريبية د- تكاليف الكفالة المُعترف بها للغايات المحاسبية ولكن غير المُعترف بها للغايات الضريبية

10.دفعت إحدى الشركات 5 ملايين دينار في تطوير منتج جديد. وتلبي هذه التكاليف تعريف الأصل غير الملموس في معيار المحاسبة الدولي (38) وتم الإعتراف بها في قائمة المركز المالي. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية بإقتطاع تلك التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها وبالتالي فقد تم الإعتراف بها كمصروف للغايات الضريبية. في نهاية السنة، تم إعتبار الأصل غير الملموس على أنه إنخفضت قيمته بمبلغ 2 مليون دينار. ما هو الأساس الضريبي للأصل غير الملموس في نهاية السنة المحاسبية؟

أ- 5 مليون
ب- 3 مليون
ج- 2 مليون
د- صفر

11.تكبدت شركة الشرق لعام 2020 وهي اول سنة عمل لديها خسارة بمقدار 40,000 دينار وهي مقبول تدويرها للسنوات اللاحقة بموجب التشريعات الضريبية المحلية، وكان تحقق المنافع الضريبية محتمل الوقوع وتولد أرباح كافية في المستقبل، ومعدل ضريبة الدخل 30% فإنه ينشأ عن ذلك:

أ- أصل ضريبي مؤجل بمبلغ 12,000 دينار، ووفر ضريبي بمبلغ 12,000 دينار
ب- إلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ 12,000 دينار، ووفر ضريبي بمبلغ 12,000 دينار
ج- أصل ضريبي مؤجل بمبلغ 40,000 دينار، ووفر ضريبي بمبلغ 12,000 دينار
د- مخصص ضريبة دخل بمبلغ 12,000 دينار، ومصروف ضريبة دخل بمبلغ 12,000 دينار

التمرين الثاني:

في 2020/12/31 قامت شركة الوعد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 100,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 150,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 80,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 20% بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية على بيع المباني 30%.

المطلوب: احسب الإلتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2020/12/31.

التمرين الثالث:

أصل تكلفته 200 دينار وقيمته الدفترية (المسجلة) 140 دينار، ومجمع الإستهلاك لغايات الضريبة 80 دينار ومعدل الضريبة 20%.

المطلوب: حدّد القاعدة الضريبية للأصل وإحسب الإلتزامات الضريبية المؤجلة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
الإجابة	ب	ب	ج	ج	ج	أ	ج	ج	ب	د	أ

إجابة التمرين الثاني:

الإلتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) ×30%

= (80,000 – 150,000) × 30%

= 70,000 × 35%

= 24,500 دينار

إجابة التمرين الثالث:

القاعدة الضريبية للأصل 120 دينار (تكلفة 200 ناقص مجمع الإهتلاك 80). لإسترداد المبلغ المرحل 140، يجب على المشروع أن يحقق دخل بمقدار 140 دينار في الفترات القادمة لكي يكون قادراً على إقتطاع اهتلاك بقيمة 80 دينار فقط. وتبعاً لذلك ستقوم المنشأة بدفع ضريبة دخل قدرها 4 دنانير (20×20%) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل 140 والقاعدة الضريبية 120 هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ 20 دينار، لذلك تعترف المنشأة بإلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ 4 (20×20%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الرابع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1): "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى".
2. تحديد نطاق المعيار الدوليلإعداد التقارير المالية رقم (1).
3. التعرف على متطلبات الإعتراف التي حددها المعيار الدوليلإعداد التقارير المالية رقم (1).
4. التعرف على متطلبات القياس التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
5. توضيح أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
6. تحديد مفهوم التاريخ الإنتقالي وتاريخ الإثبات للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول إعتباراً من 2004/1/1 وتم إجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات إعتباراً من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشآت التي تبنت المعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الأولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولى(القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس (IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. تحقق الشفافية (الوضوح) لمستخدميها وقابلية للمقارنة خلال كافة الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة للمحاسبة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
3. يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

3. نطاق المعيار Scope

1- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

أ. بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

ب. كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (34) "التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2- إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الإلتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

أ. عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:

- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، بإستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛

- تحتوي على بيان صريح بالإلتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو بإستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
- وفقاً لمتطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب. أعدت بيانات مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين.

ج. أعدت مجموعة تقارير مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي (1) "عرض البيانات المالية".

د. لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

4. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى المعايير الدولية. وهي قائمة المركز المالي للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية.

ب. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الإفتتاحية وجميع الفترات المعروضة في قوائمها المالية الأولى التي تطبق (IFRS). أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الإستثناءات المبينة لاحقاً.

ج. أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية:

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسية الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير (IFRSs) وتشمل ما يلي:

1. يجب الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب المعايير الدوليةلإعداد التقارير الماليةالإعتراف بها ولم تظهر في القوائم المالية للمنشآت التي ستطبق المعايير لأول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أوإلتزامات في صلب قائمة المركز المالي Statement of Financial Position ولكن تعترف بها خارج قائمة المركز المالي Off–Statement of Financial Position، وإلتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للإلتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب أن يتم الإعتراف بهذه الأصول والإلتزامات من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).

2. إستبعاد الأصول والإلتزامات التي لا تعترف بها متطلبات المعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية من ميزانية المنشأة التي سوف تتبنى لأول مرة المعايير الدولية وإقفالها في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً المُعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فإن على المنشأة إلغاء الإعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		×××
إلى حـ/ الشهرة	×××	

ومن الأمثلة الأخرى رسملة المنشأة لتكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (1)

قامت شركة الإعتدال في 2020/12/31 بتبني المعايير الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب الشهرة وهي مولدة داخلياً أي تقييم داخلي والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 400,000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الوطنيةوالتي كانت تتبعها الشركة سابقاً.

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب الشهرة عند (IFRS 1).

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة "فإنه يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس. وبما أن الشركة ستتبع المعايير الدولية لأول مرة، فيتوجب إلغاء الإعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة وكما يلي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		400,000
إلى حـ/ الشهرة	400,000	

كما سيتم إستبعاد رصيد حساب الشهرة الظاهر في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2019/12/31 وفي 2019/1/1.

3. يجب إعادة تصنيف بنود قائمة المركز المالي وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق

الملكية، وكذلك بالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للإستدعاء Redeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فإنه يجب إعادة تصنيفها ضمن الإلتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

4. يجب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس جميع الأصول والإلتزامات المُعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في معايير (IFRSs)، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام وخاص.

5.المعلومات المقارنة Comparative Information

يجب أن تتضمن البيانات المالية للمنشأة التي تعد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1) على الأقل ثلاثة بيانات عن المركز المالي وبيانين عن الربح أو الخسارة وغيرها من الدخل الشامل وبيانين منفصلين عن الربح أو الخسارة (إذا تم عرضها) وبيانين عن التدفقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة لجميع البيانات المعروضة.

تاريخ الإثبات: هو تاريخ قائمة المركز المالي العمومية التي تنص صراحة على أنها ملتزمة بمعايير التقارير المالية الدولية، على سبيل المثال 2020/12/31.

التاريخ الإنتقالي Date of Transition to IFRSS: هو تاريخ قائمة المركز المالي الإفتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (مثلاً إذا كان تاريخ الإثبات2022/12/31 فإن التاريخ الإنتقالي هو2021/1/1).

مثال (2)

تعرض شركة الوطن بياناتها المالية سنوياً بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة قبولاً عاماً12/31 من كل سنة. وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في 2020/12/31. قررت الشركة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إبتداءاً من 2021/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2020.

المطلوب: متى يجب أن تعدّ شركة الوطن قائمة المركز المالي الإفتتاحية الخاص بها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

حل مثال (2)

في هذه الحالة، فإن قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي على المنشأة إعدادها وعرضها ستكون بدءاً من 2020/1/1 بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)، بالإضافة إلى إعداد وعرض قائمة المركز

المالي كما في 2021/12/31 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2020/12/31. إضافة إلى عرض قائمة الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لعامي 2021 و 2020.

6. التقديرات Estimates

يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

مثال (3)

قد تحصل المنشأة على معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بشأن تقديرات أعدتها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق. يجب على المنشأة أن تعالج الحصول على تلك المعلومات بنفس الطريقة كما هي "لأحداث غير معدلة" بعد فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 10 "الأحداث بعد فترة التقرير".

على سبيل المثال، افترض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو 2020/1/1 وأن معلومات جديدة في 2020/4/15 تتطلب تنقيح تقدير تم إجراؤه وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق في 31 /12/ 2019. لا يجوز للمنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في قائمة مركزها المالي الإفتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم يجب تعديل التقديرات بأي اختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي على أن التقديرات كانت خاطئة). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر تلك المعلومات الجديدة ضمن الربح أو الخسارة أو إذا كان ذلك مناسباً، ضمن الدخل الشامل الآخر للسنة المنتهية في 2020/12/31.

7. إستثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
Exceptions to the Retrospective Application of other IFRSs

يسمح (IFRS 1) للجهة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتطبيق إستثناء أو أكثر من الإستثناءات المُستهدفة. ويمكن أن تختار الجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لتطبيق الإستثناءات من مبادئ القياس العامة وإعادة البيان في أي من الحالات الآتية:

1- إندماج الأعمال.
2- معاملات الدفع على أساس الأسهم.
3- عقود التأمين وأصول النفط والغاز.

4- عقود الإيجار.
5- منافع الموظفين.
6- فروقات الترجمة التراكمية للعمليات بالعملة الأجنبية.
7- الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركةوالشركات الزميلة.
8- أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
9- الأدوات المالية.
10- إلتزامات الإزالة بما في ذلك تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.
11- تكاليف الإقتراض.
12- نقل الأصول من العملاء.

فمثلا يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الأجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الإنتقالي، وأي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات أجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الإنتقالي.

8. تفسير الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **تقوم شركة العرب بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في 2020/12/31. وقد تبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير بدءاً من 2021/12/31. يجب إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية المقارنة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من:**

أ- 2020/1/1 ب- 2020/12/31

ج- 2021/1/1 د- 2019/1/1

2. **عند وجود أصول غير ملموسة مثل تكاليف البحث في ميزانية المنشأة والتي ستتبع لأول مرة معايير التقرير المالي الدولية (علماً بأن معايير التقارير المالية الدولية لا تعترف بتلك المصاريف كأصول)، في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة بإقفال رصيد حساب مصاريف البحث من خلال:**

أ- بيان الدخل ب- زيادة إلتزامات بمقدار قيمتها

ج- حساب الأرباح المحتجزة د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة

3. **عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:**

أ- الإعتراف في هذه العقود خارج قائمة المركز المالي بحسابات نظامية ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل

ج- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق

4. على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على:

أ- مركزها المالي
ب- أداءها المالي
ج- تدفقاتها النقدية
د- جميع ما ذكر

5. تاريخ الإثبات هو:

أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على أنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقارير المالية
ب- تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة
ج- تاريخ آخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية
د- لا شيء مما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	أ	ج	ج	د	أ

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الخامس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)
المدفوعات على أساس الأسهم
Share-based Payments

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفةأهدافالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2): "المدفوعات على أساسالأسهم".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية.
3. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع العاملين والإعتراف بها.
4. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية وكيفية الإعتراف بها.
5. بيان المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تقاس من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي رقم (2): "المدفوعات على أساس الأسهم".

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1 وقد تم إجراء عدة تعديلات لاحقة عليه، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية أو التي تقاس على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير المالي عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للعاملين.

3. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلىأساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

أ. تسويات حقوق الملكية: أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم. ويمكن أن تشمل السلع المخزون والممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

ب. تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

ج. العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الإتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو بأصول أخرىأو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ملاحظات:

- ولأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ صفتها مالك لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، وإستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

- كما لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تحصل المنشأة المنشأة بموجبها على السلع من خلال اندماج الأعمال بموجب IFRS 3.
- لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس السهم التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة رقم 32 أو معيار التقرير المالي الدولي رقم 9.
- يستخدم هذا المعيار مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف – في بعض النواحي – عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13" قياس القيمة العادلة". لذلك عند تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي 2 تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار، وليس وفق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13.

4. التعريفات Definitions

تسويات حقوق الملكية Equity–Settled

هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على أساس الأسهم Share –Based Payment Transaction

هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل أسهم أو خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل إلتزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة.

تاريخ المنح The Grant Date

التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك أي من العاملين) على إتفاقية دفع على أساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف آخر على منحة نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الآخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) أو الجوهرية Intrinsic Value

تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الإكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (إذا إلتزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم. فمثلاً، إذا كان سعر التنفيذ لحق خيار أسهم 12 دينار (المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 30 دينار فإن القيمة الضمنية 18 دينار.

خيار السهم A share Option

هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للإكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط (الإكتساب) The Vesting Period

هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

5. معالجة شروط الوفاء بالشروط (الإكتساب) Treatment of Vesting Conditions

قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً بتحقيق شروط محددة. على سبيل المثال، يكون منح أسهم أو خيارات أسهم قد يكون مشروطاً ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. وقد تكون هناك شروط أداء يجب إستيفاؤها، مثل تحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة.

6. الإعتراف Recognition

أ. يجب الإعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عندما تحصل المنشأة على السلعة أو عند إستلام الخدمات.

ب. إذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بإلتزامات.

ج. عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

د. عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية): يتم قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة (والزيادة المقابلة في حقوق الملكية) والتي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء أو الحصول على الخدمات، وإذا كان من غير الممكن تقدير القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال (1)

في 2020/1/1 إشترت الشركة العربية بضاعة قيمتها العادلة 130,000 دينار، مقابل إصدار 30,000 سهم بقيمة 3 دنانير للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 4 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (1)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130,000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

2020/1/1	من حـ/ المخزون		130,000
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 3×30,000	90,000	
	حـ/ رأس مال إضافي	40,000	

تم إثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130,000 دينار منها 90,000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 40,000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

مثال (2)

إستخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض أن القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (2)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 120,000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، كون القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها(4×30,000).
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

2020/1/1	من حـ/ المخزون		120,000
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 3×30,000	90,000	
	حـ/ رأس مال إضافي	30,000	

تم إثبات البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120,000 دينار منها 90,000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 30,000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

هـ. العمليات التي تتضمن إستلام خدمات (عادةً تتم مع العاملين):

1. يتم قياسها عادةً بإستخدام "نموذج تاريخ المنح Grant Date Model" أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه.

2. عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً، فإنه يجب الإعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.
3. يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black- Scholes أو Binomial، ويطلب من المنشأة معاملة الإنتقال من نموذج تسعير إلى آخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويعتبر نموذج بلاك– شولتز من النماذج المقبولة قبولاً واسعاً لتقييم خيارات الأسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادةً ما تكون متاحة للإستخدام والتطبيق.

وإذا منحت المنشأة لموظفيها مثلاً خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي مُنحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة (التي تمثل مصروف تعويضات للعاملين) في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الإستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المُعترف به. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها.

مثال (3)

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

- في 2020/1/1 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على 3 أسهم عادية، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 3 سنوات قادمة.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 دنانير بتاريخ المنح.
- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 10% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1. إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

2. إعداد القيود اللازمة لما سبق.

حل مثال (3)

1. سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (100×300 ×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	72,000 دينار
2. (100×300×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	144,000 دينار
3. (100×300×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	216,000 دينار

2. القيود المحاسبية:

- في 2020/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **3 سنوات:**

12/31	من حـ/ مصروف التعويضات		72,000
	إلى حـ/ رأس مال إضافي مدفوع –خيار أسهم	72,000	

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

2022/12/31 من حـ/ رأس مال إضافي مدفوع – خيار أسهم		216,000
إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 300×100×90%×3×1	81,000	
حـ/ رأس مال إضافي	135,000	

مثال (4)

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن تقديرات الشركة لنسبة العاملين الذين يتوقع عدم إستمرارهم بالعمل كانت متغيرة. في 2020/12/31 تقدر الشركة بأنه خلال السنوات الثلاث فإن 10% من العاملين سيتركوا العمل، وفي 2021/12/31 أعيد تقدير تلك النسبة إلى 30%، وفي2022/12/31 تبين أن 20% من العاملين تركوا العمل وفقدوا حقهم في ممارسة حقوق الخيار.

المطلوب: إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية	مصروف التعويضات السنوية
1. (100×300 ×90% ×8× 3/1)	72,000 دينار	72,000 دينار
2. (100×300 ×70% ×8× 3/2)	112,000 دينار	40,000[1] دينار
3. (100×300 ×80% ×8× 3/3)	192,000 دينار	80,000 دينار

و. المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً

Cash-settled Share-based Payment Transactions

عند حصول المنشأة على سلع (بضائع) أوخدمات مقابل إلتزام بتسديد نقدي للمورد مع تحديد قيمة الإلتزامات إعتماداً على أدوات حقوق الملكية، يجب قياس البضاعة أو الخدمات والإلتزام المقابل لها بالقيمة العادلة للإلتزام. ويجب إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل إرتفاع سعر الأسهم كجزءٍ من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزامياً (على سبيل المثال، عند إنتهاء التوظيف) أو حسب إختيار الموظف.

مثال (5)

في 2020/1/1 منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (50) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (300) حق بتاريخ 2020/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2022/12/31.

وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2020/1/1 = 12 دينار　　2020/12/31 = 15 دينار

2021/12/31 = 16 دينار　　2022/12/31 = 18 دينار

[1] = 112,000−72,000 = 40,000 دينار.

المطلوب: إحسب مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق.

حل مثال (5)

الإلتزام المستحق في 2022/12/31 = 50 ×70% ×300 ×(18-12)

= 63,000 دينار

مثال (6)

في 2020/1/1 منحت الشركة الدولية أسهم حقوق منحة إلى20 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2022 و 2023 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2020/1/1 وحتى 2021/12/31.

في 2020/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 4 موظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2020 و 2021. إلا أنه وبنهاية عام 2021/12/31 تبين أن إثنين من العاملين قد تركوا العمل.

في 2022/12/31 فإن 6 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2023 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (12) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31	2023/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية[2]	5	3	6	9

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحقوق المنحة للأعوام 2020 إلى 2013.

حل مثال (6)

فيما يلي جدول يبين المصاريف والإلتزامات المُعترف بها للأعوام من 2020 إلى 2023.

حيث تعترف الشركة بإلتزامات بالقيمة العادلة لأسهم حقوق المنحة في نهاية كل فترة مالية مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للإلتزام في الأرباح والخسائر. وتبلغ قيمة النقدية المسددة للعاملين بتاريخ الممارسة مقدار القيمة الجوهرية لحقوق المنحة، حيث يستلم العاملين الفرق بين سعر ممارسة حق المنحة والقيمة العادلة الأعلى للأسهم.

التاريخ	المصاريف	الإلتزامات	توضيح الإحتساب
2020/12/31	560 دينار	560 دينار	(20-4) موظف ×10×7× 2/1

[2] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

2021/12/31	160 دينار	720 دينار	الإلتزام: (20-2) موظف ×10×4× 2/2 =720 المصروف = 720-560 = 160 دينار
2022/12/31	600 دينار	960 دينار (720+600-360)	- هناك 6 موظفين مارسوا حقوق الخيار والباقي 12 موظف لم يمارسوا حقوقهم، وعليه فإن الإلتزام =(18-6)×10 حق خيار ×8 = 960 دينار. - أما المصاريف فتتكون من عنصرين: 1. الزيادة في الإلتزام عن نهاية الفترة السابقة (960-720) = 240 دينار. 2. مدفوعات للعاملين الذين مارسوا حقوق خيار أسهم المنحة (6 موظفين×10× 6) = 360 دينار. مجموع المصاريف =240+360 = 600 دينار
2023/12/31	120 دينار	0	بما أن باقي الموظفين مارسوا حقوق الخيار فلا يوجد إلتزامات بنهاية 2023. أما المدفوعات لباقي الموظفين وهم (12) موظف والذين مارسوا حقوق الخيار في نهاية 2023 = 12×10×9= 1080 دينار. وبما أن المبلغ المدفوع أكبر من رصيد الإلتزام المُعترف به البالغ 960 دينار يتم الإعتراف بمصاريف إضافية مقدارها 120 دينار (1080-960).

ويتم إعداد القيود المحاسبية التالية:

2020/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين		560
	إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	560	

2021/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين		160
	إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	160	
2022/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين		600
	إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	240	
	حـ/ النقدية	360	

120 960		من حـ/ مصروف مكافآت العاملين حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	2023/12/31
	1080	إلى حـ/ النقدية	

ز. العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

Share-based Payment Transactions with Cash Alternatives

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يُمنح أسهماً خاضعة لبعض الشروط– على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يكون له الخيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لإلتزام معين.

ز/1: إذا كان للموظف الحق في إختيار أسلوب التسوية، يُعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين–مكون النقد–وعنصر حقوق ملكية– حيث يحق للموظف إستلام أدوات حقوق الملكية).

إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة. ويكون عنصر الدين هو أساساً الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

مثال (7)

قامت شركةالشرق بشراء مباني مقابل 500,000 دينار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن:

– البديل الأول: إستلام 100,000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة.أو

– البديل الثاني: إستلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره 80,000 سهم من أسهم الشركة.

وتُقدّر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ 600,000 دينار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ 460,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (7)

عندما تستلم المنشأة المباني، فإنها يجب أن تسجل إلتزاماً بمبلغ 460,000 دينار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ 40,000 دينار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للإلتزام).

500,000		من حـ/ المباني
	460,000	إلىحـ/ ذمم دائنة
	40,000	حـ/ حقوق خيار أسهم محتملة – حقوق الملكية

مثال (8)

تمنح شركة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار 100,000 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي 70,000 سهم. وفي تاريخ المنح، كان سعر السوق للسهم هي 4 دنانير. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لحق خيار السهم هو 3 دنانير لكل سهم.

المطلوب: بيان كيفية تتم محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (8)

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = 100,000 سهم × 3 = 300,000 دينار.

وتكون قيمة البديل النقدي = 4 × 70,000 سهم= 280,000 دينار. لذلك تُعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو 20,000 (280,000–300,000).

وفي تاريخ التسوية، يجب قياس عنصر الإلتزام في مُكوّن الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية. عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقداً، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

ز/2: إذا كان للمنشأة الحق في إختيار أسلوب التسوية، يجب أن تحدد ما إذا كان يوجد إلتزاماً تعاقدياً بالتسوية نقداً. يتم معالجة المعاملة عادةً كمعاملة يتم تسويتها نقداً إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس لهجوهر تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للإسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

7. الإفصاح Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

ب. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

ج. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساسالأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **في 2021/12/20 قدمت الشركة المتطورة لموظفيها خيارات أسهم شريطة موافقة الهيئة العامة في إجتماع عام للمساهمين. تمت موافقة الهيئة العامة على منح الموظفين خيارات الأسهم في إجتماعها الذي عقد في 2022/3/1، علماً بأن الشركة تعد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. ويحق للموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم إعتباراً من 2024/3/1.**

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) يجب تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم بقيمتها كما هي بتاريخ:

أ- 2021/12/20 ب- 2022/3/1

ج- 2024/3/1 د- 2021/12/31

2. **تم شراء أجهزة قيمتها السوقية العادلة 45,000 دينار، مقابل إصدار 16,000 سهم عادي للمورد تسديداً لقيمة الأجهزة. بلغت القيمة الإسمية للسهم دينارين في حين بلغت القيمة العادلة للسهم بتاريخ شراء الأجهزة 3 دنانير. بموجب المعيار (IFRS 2) يتم تسجيل الأجهزة بتاريخ الشراء بمبلغ:**

أ- 45,000 دينار ب- 16,000 دينار

ج- 48,000 دينار د- 32,000 دينار

3. **أي من العمليات التالية والتي تتضمن إصدار أسهم، ولا تقع ضمن نطاق تعريف الدفع على أساس الأسهم بموجب (IFRS 2):**

أ- خيارات أسهم الموظفين ب- شراء أسهم الموظفين

ج- دفع تعويضات نهاية الخدمة للموظفين مقابل إرتفاع سعر السهم د- المدفوعات على أساس الأسهم عند إستملاك شركة تابعة

4. **يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين من خلال منحهم الأسهم (منح أسهم) بإستخدام:**

أ- نموذج تاريخ التسوية ب- نموذج تاريخ المنح

ج- نموذج التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

5. يتم قياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية عند الحصول على أصول مقابل منحهم أسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ العملية (تاريخ الشراء)　　ب- نموذج تاريخ المنح

ج- نموذج التكلفة　　د- لا شيء مما ذكر

6. شركة مساهمة منحت كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (200) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (30) سهماً بتاريخ 2020/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2022/12/31. وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2020/1/1 = 7 دنانير

2021/12/31 = 9 دنانير

2022/12/31 = 12 دينار

فما مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ الممارسة:

أ- 30,000 دينار　　ب- 21,000 دينار

ج- 37,800 دينار　　د- غير ذلك

<u>استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة من (7 -10)</u>

في 2020/1/1 منحت الشركة الشرقية أسهم حقوق منحة إلى 10 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2022 و2023 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2020/1/1 وحتى 2021/12/31.

في2020/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 2 من الموظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2020 و2021. إلا أنه وبنهاية عام 2021/12/31 تبين أن واحد من العاملين قد ترك العمل.

في 2022/12/31 فإن 3 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2023 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (6) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31	2023/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية[3]	5	3	6	9

[3] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

7. إن مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2020 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:

أ- 80 دينار ب- 300 دينار

ج- 360 دينار د- 280 دينار

8. رصيد الإلتزام (إلتزامات مكافآت العاملين) في قائمة المركز المالي في 2022/12/31 يبلغ:

أ- 480 دينار ب- 360 دينار

ج- 280 دينار د- لا شيء مما ذكر

9. رصيد الإلتزام في قائمة المركز المالي في 2023/12/31 يبلغ:

أ- 260 دينار ب- 480 دينار

ج- 0 دينار د- 300 دينار

10. إن مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2023 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:

أ- 80 دينار ب- 60 دينار

ج- 300 دينار د- 280 دينار

التمرين الثاني:

في 2022/1/1 إشترت الشركة الأهلية معدات قيمتها العادلة 80,000 دينار، مقابل إصدار 20,000 سهم بقيمة إسمية دينارين للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 5 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

التمرين الثالث:

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

- في 2020/1/1 تم منح 400 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 50 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على سهم عادي واحد، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 5 سنوات.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير.

- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الخمس 20% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 11 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1- إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الخمس.

2- إعداد القيود اللازمة لما سبق.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	د	ب	أ	ب	د	أ	ج	ب

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 80,000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء المعدات:

80,000		من حـ/ المخزون 2022/1/1
	40,000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 2×20,000
	40,000	حـ/ رأس مال إضافي

إجابة التمرين الثالث:

1- سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضاتالسنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (50×400× 80%× 6× ÷ 5 سنوات)	19,200	19,200
2. (50×400× 80%× 6× ÷ 5 سنوات)	19,200	38,400
3. (50×400× 80%× 6× ÷ 5 سنوات)	19,200	57,600

4. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	76,800
5. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	96,000

2- القيود المحاسبية:

- في 2020/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **5 سنوات:**

12/31	من حـ/ مصروف التعويضات إلى حـ/ رأس مال إضافي مدفوع –خيار أسهم	19,200	19,200

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

2024/12/31	من حـ/ رأس مال إضافي مدفوع – خيار أسهم		216,000
1× 3× %90×100×300 العادية	إلى حـ/ رأس مال الأسهم	81,000	
	حـ/ رأس مال إضافي	135,000	

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل السادس والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (24)

الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

Related Party Disclosures

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".
2. توضيح أهمية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
3. تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24).
4. توضيح الأطراف ذات العلاقة الخاضعة لمتطلبات هذا المعيار.
5. تحديد الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24).
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

1. مقدمة

بسبب إتساع نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة والأطراف والجهات التي يتم التعامل معها، وإهتمام أصحاب المصالح بالمنشأة Stakeholders على معرفة كافة ما يتعلق بأعمال المنشأة. فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو إقتراض مع أطراف ذات علاقة، دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت وحتى يتم التأكد من شفافية تلك العمليات ونزاهتها وأنها تمت على أسس تجارية يتطلب المعيار الإفصاح عن وجود مثل هذه العلاقات بين المنشأة وتلك الأطراف.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

3. الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة Purpose of Related Party Disclosures

أ. إن المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة خاصية طبيعية للتجارة الأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة – في تلك الظروف، يكون للمنشأة القدرة على التأثير السياسات التشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو التأثير الهام.

ب. إن المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة يكون لها تأثير على الربح أو الخسارة والمركز المالي للمنشأة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالتكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري الشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

ج. قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمنشأة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافٍ للتأثير على عمليات المنشأة معدة التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء العلاقات أحد الموردين عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة أخرى تعمل في نفس المجال التجاري لذلك المورد.

4. نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) في:

أ. تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

ب. بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.

ج. بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و (ب) مطلوباً.

د. تحديد الإفصاحات التي يجب القيام بها حول تلك البنود.

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن علاقات الطرف ذو العلاقة ومعاملاته وأرصدته غير المسددة، بما في ذلك إلتزاماته، في البيانات المالية الموحدة والمنفصلة للشركة الأم أو المشروع المشترك أو المستثمر الذي له سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على المستثمر فيه الذي يعرض وفقاً للمعيار رقم (10) "البيانات المالية الموحدة" أو معيار المحاسبة الدولي (27) "البيانات المالية المنفصلة". وينطبق هذا المعيار أيضاً على البيانات المالية المنفردة.

5. التعريفات Definitions

1.5 الأطراف ذات العلاقة Related Parties

الطرف ذو علاقة هو شخص أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم بإعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة التقرير).

أ. يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة (مع آخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من أعضاء الإدارة الرئيسين للمنشأة معدة التقرير أو للشركة الأم للمنشأة معدة التقرير.

ب. تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا إنطبق واحدة من الشروط التالية:

1- أن تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير أعضاء في نفس المجموعة (أي أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).

2- إذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة (ص) عضواً فيها).

3- أن تكون كلا المنشآتان (س) و (ص) مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة (ع)).

4- أن تكون إحدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث.

5- أن تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد العمل (التوظيف) أي صندوق تقاعد العاملين.

6- أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة أو لسيطرة مشتركة من قبل الشخص المذكور في الفقرة (أ) أعلاه.

7- أن يكون الشخص المذكور في الفقرة (أ/1) تأثير جوهري على المنشأة أو عضو في الإدارة الرئيسية للمنشأة (أو شركة أم للمنشأة).

2.5 الإستثناءات من التطبيق

بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

أ. شركتان لمجرد أن لهما مدير واحد أو أحد موظفي الإدارة الرئيسين في كلا المنشأتين. ويشير هذا النص بالإستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا تحسين الأداء في الشركات. من الشائع وجود مدراء مشتركين بين المنشآت وغالباً ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين أو موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات وبحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس إدارة خلال فترة التقاعد.

ب. إن الجهات التي تقدم التمويل والإتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافاً ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة، حتى لو كانت تشارك في عمليات إتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.

ج. لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الإمتياز أو الموزعون أو الوكلاء العامون أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة فقط لأن المنشأة معتمدة عليهم إقتصادياً.

د. لا يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطران بشكل مشترك على المشروع المشترك.

3.5 تعريفات أخرى

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة A Related Party Transaction

نقل الموارد أو الخدمات أو الإلتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عن كونها مسعرة أم غير مسعرة.

أفراد العائلة المقربين لفرد معين Close Members of the Family of an Individual

هم أفراد العائلة المقربين الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو قد يتأثرون به في التعاملات التي تتم مع المنشأة من قبلهم ومنهم:

- أبناء أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.
- أبناء الشريك المحلي أو أبناء الزوج أو الزوجة.
- المعالين من قبل ذلك الشخص أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.

التعويض Compensation

يتضمن كافة منافع الموظفين (كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم (19))، منافع الموظفين والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن كافة ما يتم دفعه مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة، ويشمل كذلك التعويض المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة.

التأثير الهام Significant Influence

هي صلاحية وسلطة المشاركة في إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية لمنشأة ما، لكنها ليست سيطرة أو تحكم على تلك السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسيون Key Management Personnel

الأشخاص الذين يملكون الصلاحيات ويتحملون المسؤولية فيما يخص التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها بصورة مباشرة بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك).

6. متطلبات الإفصاح Disclosures

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

1. العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما.

ب-إسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر، وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن إسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك.

2. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين" لكل من الفئات التالية:
   - منافع الموظفين قصيرة الأجل.
   - منافع ما بعد الخدمة.
   - المنافع طويلة الأجل الأخرى.
   - منافع إنهاء الخدمة.
   - الدفعات على أساس الأسهم.
3. في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير

المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:

- مبلغ تلك العمليات.
- مجموع الأرصدة القائمة (غير المسددة) بما في ذلك الإلتزامات؛ و
  - ماهية تلك الأرصدة وبنودها وشروطها.
  - معلومات فيما إذا كانت تلك الأرصدة مضمونة أو غير مضمونة.
  - طبيعة عوض التسوية للأرصدة إذا تم جدولتها.
  - معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
- مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
- الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المُعترف بها على أنها مصاريف.

4. يتطلب المعيار تقديم إفصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:
   - الشركة القابضة (الأم).
   - المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة.
   - الشركات التابعة.
   - الشركات الزميلة.
   - المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.
   - موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم.
   - الأطراف الأخرى ذات علاقة.

5. يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

6. المنشآت المتعلقة بالحكومة Government-related Entities

تعفى المنشأة المعدة للتقارير من متطلبات الإفصاح المبينة في الفقرة (3) السابقة والمتعلقة بمعاملات الطرف ذات العلاقة والأرصدة غير المسددة، بما في ذلك إلتزاماتها مع الجهات التالية:

أ. حكومة تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهرياً على المنشأة المعدة للتقارير ؛ و

ب. منشأة أخرى تعتبر طرف ذا علاقة بسبب سيطرة الحكومة نفسها أو سيطرتها المشتركة أو تأثيرها الجوهري على كل من المنشأة المعدة للتقارير أو المنشأة الأخرى.

ج. في حال طبقت المنشأة الإعفاء المذكور في الفقرة السابقة، عليها الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بالمعاملات والأرصدة غير المسددة المشار إليها في الفقرة:

- إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المعدة للتقارير (تملك سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهرياً على المنشأة)؛
- المعلومات التالية بتفاصيل وافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من فهم تأثير معاملات الطرف ذو العلاقة على البيانات المالية:
  1) طبيعة وقيمة كل معاملة هامة بمفردها؛ و
  2) بالنسبة المعاملات الأخرى الهامة بصورة مجتمعة، وليس منفردة، المؤشر النوعي أو الكمي لمداها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي مما يلي لا يعتبر طرف ذو علاقة بالشركة:

أ- موظفو الإدارة الرئيسيون للشركة
ب- الشركات الحليفة للشركة
ج- الشركة التابعة للشركة
د- شركتان لهما مدير واحد

2. أي مما يلي لا يعتبر طرفاً ذا علاقة:

أ- أحد مدراء الشركة
ب- إبن الرئيس التنفيذي للشركة
ج- الشركة الأم
د- مساهم يملك 2% من رأس مال الشركة

3. يتطلب معيار المحاسبة الدولي (24) الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسيين. أي مما يلي لا يعتبر "تعويضاً" لهذا الغرض:

أ- منافع قصيرة الأجل
ب- المبالغ النثرية المدفوعة كمصاريف الجيب
ج- دفعات على أساس الأسهم
د- منافع إنهاء الخدمة

4. واحدة مما يلي عبارة صحيحة:

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما
ب- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة إذا كان يوجد معاملات بينهما
ج- الإفصاح عن علاقة المنشأة مع الإدارات الحكومية مثل دائرة ضريبة الدخل
د- يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة لأنهما يسيطرون بشكل مشترك على المشروع المشترك

5. يجب تقديم العديد من الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:

أ- الشركة القابضة (الأم)
ب- المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة
ج- الشركات الزميلة
د- جميع ما ذكر صحيح

التمرين الثاني:

أذكر ثلاثة أمثلة تمثل أشخاص هم أطراف ذات علاقة بالمنشأة.

التمرين الثالث:

أذكر ثلاثة أمثلة تمثل منشآت هي أطراف ذات علاقة بالمنشأة.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	د	ب	أ	د

إجابة التمرين الثاني:

يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة (مع آخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من أعضاء الإدارة الرئيسين للمنشأة معدة التقرير أو للشركة الأم للمنشأة معدة التقرير.

إجابة التمرين الثالث:

تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير إذا إنطبق واحدة من الشروط التالية:

1- أن تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير أعضاء في نفس المجموعة (أي أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).

2- إذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة (ص) عضواً فيها).

3- أن تكون كلا المنشأتان (س) و (ص) مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة (ع)).

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل السابع والثلاثون: معيار المحاسبة الدولي رقم (33)

حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم)

Earnings Per Share (EPS)

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة الغرض من المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".
2. تحدي النطاق الذي يتضمنه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".
3. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الأساسية.
4. تحديد مفهوم العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وطريقة إحتسابه.
5. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم المخفضة.
6. بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الأساسية عند وجود أسهم مجانية أو تجزئة أسهم.
7. التعرف على أهم الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية والواجب إستخدامها في إحتساب ربحية السهم المخفضة.
8. إستعراض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". وكيفية عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

1. مقدمة

يعتبر التحليل المالي من الأدوات الهامة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وهناك العديد من المؤشرات والنسب المستخدمة أهمها حصة السهم من الأرباح (ربحية السهم). حيث توفر ربحية السهم الواحد مؤشر لتقييم أداء المنشأة، وتتعلق حصة السهم من الأرباح بالأسهم العادية فقط ولا يتم إحتسابها للأسهم الممتازة. وتستخدم لمقارنة أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما تستخدم ربحية السهم لمقارنة ربحية وأداء الشركة مع الشركات المماثلة التي تعمل في نفس مجال الصناعة وخلال نفس الفترة المالية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إحتساب ربحية السهم الواحد، وتحديد مكونات ربحية السهم الواحد، حيث تشمل تحديد الأرباح المخصصة لحملة الأسهم العادية وكذلك مكونات الأسهم العادية الحالية والمحتملة التي تستخدم لإحتساب ربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة. ويهدف المعيار كذلك إلى تحديد متطلبات عرض ربحية السهم في القوائم المالية.

3. نطاق المعيار Scope

يشمل نطاق هذا المعيار على القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة والقوائم المالية الموحدة للمنشآت المدرجة في سوق الأوراق المالية (البورصة) أي الشركات المساهمة العامة التي يتم تداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة، وكذلك المنشآت التي تعمل على إصدار أسهم عادية في السوق المالي. كما يطبق المعيار على الشركات التي تختار طوعاً الإفصاح عن ربحية السهم.

وعند إعداد كل من القوائم المالية الموحدة بموجب (IFRS 10) والقوائم المنفصلة بموجب (IAS 27) يتم إحتساب والإفصاح عن ربحية السهم للمجموعة ككل، أي للمعلومات الموحدة. ولا يجوز للشركة الأم عرض حصة السهم من الأرباح المتعلقة بقوائمها المالية المنفصلة ضمن قائمة الدخل الشامل الموحدة للمجموعة.

وإذا إختارت المنشأة الإفصاح عن ربحية السهم بناءً على قوائمها المالية المنفصلة، فإنه يجب عرض ربحية السهم في قائمة الدخل الشامل المنفصلة ولا يتم عرض ربحية السهم الخاصة بالقوائم المنفصلة ضمن القوائم المالية الموحدة. وإذا عرضت المنشأة مكونات الأرباح والخسائر في قائمة منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، فإنها تقوم بعرض ربحية السهم فقط في تلك القائمة (بيان الدخل).

4. التعريفات Definitions

ربحية السهم الأساسية Basic Earnings Per Share

هي حصة السهم العادي الواحد من الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية، وتحتسب من خلال تقسيم الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح للأسهم العادية.

ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share

عند وجود رأس مال مركب والذي يتضمن خيارات لشراء الأسهم العادية للمنشأة أو سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية، فإن هناك أسهم عادية محتملة لدى المنشأة وعند الأخذ بعين الإعتبار هذه الأسهم في إحتساب ربحية السهم فإن حصة السهم المحتسبة قد تكون ربحية السهم المخفضة.

السهم العادي المحتمل An Ordinary Share

هو أي نوع من الأدوات المالية أو عقود ممنوحة للغير تعطي حاملها الحق في الحصول على الأسهم العادية، مثل خيارات شراء الأسهم الممنوحة للغير والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.

الخيارات والضمانات وما يعادلها Options, Warrants and their Equivalents

هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.

تراجع دخل الأسهم Dilution

إنخفاض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

زيادة دخل الأسهم Antidilution

زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة إفتراض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

5. ربحية السهم الأساسية Basic Earnings Per Share

أ. يجب على المنشأة إحتساب ربحية السهم الأساسية والمتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، وكذلك إحتساب ربحية السهم الأساسية من العمليات المستمرة والمتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم صافية بعد الضريبة.

ب. يتم حساب ربحية السهم الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة العائد إلى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم (بسط المقام) على المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.

$$\textbf{ربحية السهم الأساسية EPS} = \frac{\text{الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية}}$$

ج. ويتم إحتساب الأرباح أو الخسائر المتاحة لحملة الأسهم العادية للمنشأة الأم من خلال إستبعاد البنود التالية من صافي الربح بعد الضريبة:

- كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواءً أعلن عنها أم لم يعلن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشتمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة التراكمية المدفوعة أو المعلنة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة. (لأن حصص أرباح الأسهم الممتازة هي توزيع للربح وليس مصروف).
- حصص أرباح الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح شريطة الإعلان عنها، لأنه إذا لم يتم الإعلان عن توزيعات أرباح لهم يفقد حملة الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح حقهم في الأرباح لتلك السنة.
- حصة الأقلية في أرباح المجموعة.

إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم:

أما المتوسط المرجح للأسهم العادية فيتم إحتسابها مع الأخذ بالإعتبار ما يلي:

- يتم إحتساب المتوسط المرجح للأسهم العادية، فإذا كان هناك تغيير على عدد الأسهم العادية القائمة خلال السنة بسبب إصدار أسهم جديدة أو شراء أسهم خزينة (شراء الشركة لأسهمها من السوق المالي) يتم ترجيح عدد الأسهم بالمدة الزمنية التي مكثت بها الأسهم خلال العام.
- يشمل المتوسط المرجح الأسهم العادية الصادرة من خلال عمليات إندماجات الأعمال إعتباراً من تاريخ الشراء.

- في حالة وجود تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو توزيعات أسهم مجانية أي إصدار أسهم بدون إجراء تغيير في الموارد (بدون مقابل)، يتم زيادة الأسهم المضافة إلى المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية بالكامل أي يتم إعتبارها كما لو أنها حصلت من بداية السنة حتى لو كانت تلك الزيادة في الأسهم تمت خلال العام أو نهايته. وقد توجد أيضاً عمليات عكسية تخفض عدد الأسهم مثل عمليات توحيد أو دمج الأسهم يتم هنا كذلك إستبعاد تلك العمليات من المتوسط المرجح بكامل عدد الأسهم التي تم تخفيضها وكما لو أنها حدثت من بداية السنة.
- إذا حدثت عمليات تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو توزيعات أسهم مجانية أو حدثت عمليات توحيد أو دمج الأسهم في الفترة اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل المصادقة على إصدار القوائم المالية فإن هذا الحدث مؤدي للتعديل، أي يتم أخذه بعين الإعتبار كما لو أن حدث خلال السنة المالية، وتعدل القوائم المالية المقارنة لربحية السهم المعاد إحتسابها للسنة السابقة على العدد الجديد للأسهم.
- تعدل ربحية السهم الأساسية عند معالجة الأخطاء المكتشفة وبأثر التغيرات الناجمة عن التغير في السياسات المحاسبية التي تعالج بأثر رجعي.

مثال (1)

في 2020/1/1 كان عدد أسهم الشركة المتحدة 100,000 سهم عادي بقيمة إسمية 1 دينار.

وخلال العام 2020 تم ما يلي:

- في 2020/4/1 قامت الشركة بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 50,000 سهم إضافي تم بيعها بسعر 3 دنانير للسهم.
- في 2020/8/1 قامت الشركة بشراء 20,000 سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في 2020/10/1 قامت الشركة بتوزيع سهم مجاني لكل سهم عادي.
- في 2020/12/1 قامت الشركة ببيع 6000 سهم من أسهم الخزينة.
- بلغ صافي ربح الشركة لعام 2020 (190,650) دينار.
- لدى الشركة 40,000 سهم ممتاز بقيمة إسمية 80,000 دينار تعطي أرباح 10%.

المطلوب:

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2020.
2. إحتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2020.

حل مثال (1)

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2020:

الفترة	عدد الأسهم القائم	المدة بالشهور	المتوسط المرجح لعدد الأسهم	
2020/1/1	100,000	3	(12÷3) × (2×100,000)	50,000 =
2020/4/1	150,000	4	(12÷4) × (2×150,000)	100,000 =
2020/8/1	130,000	2	(12÷2) × (2×130,000)	43,333.33 =
2020/10/1	260,000	2	(12÷2) × (260,000)	43,333.33 =
2020/12/1	266,000	1	(12 ÷1) × (266,000)	22,166.66 =
2020/12/31	266,000	0		
المجموع		**12**		**258,833.29 سهم**

- يلاحظ من الجدول أعلاه، أن توزيع أسهم مجانية يعامل وكأنه تم في بداية العام، ولهذا السبب تم ضرب عدد الأسهم القائم خلال الفترات السابقة للتوزيع بـ 2. ويعامل تجزئة السهم نفس معاملة توزيع أسهم مجانية.
- إحتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2020.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{(\%10 \times 80{,}000) - 190{,}650}{258{,}833}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{182{,}650}{258{,}833} = 0.71 \text{ دينار للسهم}$$

6. ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share

أ. في حالة وجود أسهم محتملة لدى المنشأة قائمة بتاريخ الميزانية، يجب على المنشأة إحتساب ربحية السهم المخفضة أي بإفتراض أن حاملي حقوق التحويل لأسهم عادية قد قاموا بممارسة خيارات التحويل فإن ذلك في معظم الحالات سيؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية. وتأتي أهمية إحتسابها كونها تزود مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات إضافية حول المخاطر التي تهدد ربحية السهم الأساسية ومن الأمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

- السندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.
- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية.
- خيارات الأسهم.
- حقوق الأسهم.
- الحقوق التعاقدية لشراء الأسهم.
- الأسهم المتوقع إصدارها للموظفين كتعويض نهاية الخدمة.

ب. عند إحتساب ربحية السهم المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المعد لحملة الأسهم العادية والذي تم إحتسابه في بسط ربحية السهم الأساسية بأثر الأسهم المحتملة وكما يلي:

- بالنسبة للسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية يتم إضافة مصروف فوائد السندات بعد الضريبة إلى (البسط) حيث لا يتم دفع مصروف فائدة لحملة السندات بإفتراض ممارستهم لحق التحويل لأسهم عادية.
- أما توزيعات الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية، والتي تم طرحها من البسط عند إحتساب ربحية السهم الأساسية فيتم إضافتها للربح المُعد لحملة الأسهم العادية.

المتوسط المرجح للأسهم العادية القائمة والمحتملة فيتم إحتسابها مع الأخذ بالإعتبار ما يلي:

- لإحتساب المتوسط المرجح للأسهم والمستخدم في إحتساب ربحية السهم المخفضة، يتم زيادة المتوسط المرجح لعدد الأسهم بمقدار الأسهم المحتمل تحويلها لأسهم عادية "فيما لو" مارس حملة الأدوات المالية القابلة للتحويل لأسهم عادية حقهم في التحويل لأسهم عادية.
- يتم إعتبار الأسهم العادية المحتملة على أنها مخفضة لربحية السهم إذا أدى تحويلها إلى أسهم عادية إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية، أما إذا كانت غير مخفضة يتم إستبعادها، وبالتالي يجب مراعاة

أولويات التخفيض عند إحتساب حصة السهم المخفضة من الأرباح ويتم تجاهل الأسهم المحتملة التي لا تؤدي إلى تخفيض ربحية السهم الأساسية عند إحتساب وعرض حصة السهم المخفضة من الأرباح.

- يجب أن تتضمن الأسهم المحتملة التي ستضاف إلى المتوسط المرجح للأسهم العادية الأسهم العادية المحتملة التي إنقضت مدتها خلال السنة المالية أو التي تم إلغائها خلال السنة المالية.
- عند وجود أسهم عادية محتملة صادرة عن شركات تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع لسيطرة مشتركة، فقد يؤدي ممارسة حملة الأدوات المالية لحق التحويل لأسهم عادية الممنوح لهم من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إلى التاثير على حصة الأقلية من صافي ربح المجموعة وبالتالي التاثير على ربحية السهم المخفضة التي تعرض في بيان الدخل الموحد.
- إذا حدثت عمليات تجزئة أسهم أو إصدار أسهم منحة أو أسهم مجانية أو حدثت عمليات توحيد أو دمج الأسهم في الفترة اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل المصادقة على إصدار القوائم المالية فإن هذا الحدث مؤدي للتعديل، أي يتم أخذه بعين الإعتبار كما لو أنه حدث خلال السنة المالية، وتعدل البيانات المالية المقارنة لربحية السهم المخفضة المُعاد إحتسابها للسنة السابقة المقارنة على العدد الجديد للأسهم.
- تعدل ربحية السهم المخفضة عند معالجة الأخطاء المكتشفة وبأثر التغيرات الناجمة عن التغير في السياسات المحاسبية التي تعالج بأثر رجعي.
- في حالة وجود خيارات أسهم قابلة للتحويل لأسهم عادية بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، يتم إحتساب عدد الأسهم المحتملة بطريقة أسهم الخزينة من خلال الإفتراض أن التسوية مع حامل حق الخيار ستتم بالصافي من خلال الأسهم بما يساوي مكاسب حامل حق الخيار والتي تساوي الفرق بين متوسط سعر القيمة العادلة للسهم وسعر الممارسة المتفق عليه مضروباً بعدد حقوق الخيار والمثال رقم (2) يبين ذلك.

مثال (2)

في 2021/1/1 منحت الشركة العربية أحد موظفيها حق خيار شراء 1000 سهم بسعر ممارسة 5 دنانير للسهم ولفترة تنفيذ تبلغ سنتين، عند إعداد القوائم المالية في 2021/12/31 بلغ معدل متوسط سعر السهم العادل خلال السنة 10 دنانير.

المطلوب: ما هو عدد الأسهم المحتملة التي سيتم إضافتها للمتوسط المرجح للأسهم العادية عند إحتساب ربحية السهم المخفضة؟

حل مثال (2)

وفق متطلبات المعيار رقم (33) سيتم حساب عدد الأسهم التي سيتم إصدارها لحامل حق الخيار فيما لو تمت التسوية من خلال الأسهم فقط وبالصافي:

المكاسب التي إكتسبها حامل حق الخيار = 10,000 (10 – 5) = 50,000 دينار

سيتم منح حامل حق الخيار أسهم عادية مقابل 50,000 دينار، وبما أن متوسط سعر السهم السوقي العادلة 10 دنانير فإن الشركة ستصدر 5000 سهم (50,000 ÷ 10) لحامل حق الخيار دون قبض أية مبالغ نقدية منه.

وعليه فإن عدد الأسهم المحتملة لحق الخيار هو 5000 سهم عادي.

مثال (3)

خلال العام 2020 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق 100,000 سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الإسمية 50,000 دينار تعطي أرباح 10% سنوياً، ويبلغ عددها 20,000 سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى 2 سهم عادي.
- لدى الشركة سندات قيمتها الإسمية 200,000 دينار يبلغ معدل الفائدة عليها 12% سنوياً، ويبلغ عددها 100,000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل إلى 4 أسهم عادية.
- بلغ صافي ربح الشركة للعام 2020 مبلغ 85,000 دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 20%.

المطلوب:

1. إحتساب ربحية السهم الأساسية.
2. ربحية السهم المخفضة.

حل مثال (3)

1. إحتساب ربحية السهم الأساسية:

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\%10 \times 50{,}000 - 85{,}000}{100{,}000} = 0.800 \text{ دينار للسهم}$$

2. إحتساب ربحية السهم المخفضة:

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:

- أثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$\frac{\%10 \times 50{,}000}{2 \times 20{,}000} = 0.125 \text{ دينار للسهم}$$

وبما أن القيمة المحسوبة أقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.

- أثر تحويل السندات:

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000}{4 \times 100{,}000} = 0.048 \text{ دينار للسهم}$$

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة أثر تحويلها على ربحية السهم:

1. السندات 0.048 دينار
2. الأسهم الممتازة 0.125 دينار

وبناءاً عليه يتم البدء بإحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل السندات يليها الأسهم الممتازة.

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات:

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000 + (\%10 \times 50{,}000) - 85{,}000}{4 \times 100{,}000 + 100{,}000} = 0.1984 \text{ دينار للسهم}$$

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات والأسهم الممتازة:

$$\frac{(0.20-1)\ \%12 \times 200{,}000 + 85{,}000}{2 \times 20{,}000 \ + 4 \times 100{,}000 + 100{,}000}$$

$$= \frac{19{,}200 + 85{,}000}{540{,}000} = 0.19296 \text{ دينار للسهم}$$

وبناءً على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.19296 دينار. حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.800 دينار، وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.19296 دينار.

7. وجود عنصر منحة في إصدار حقوق الإكتتاب بالأسهم

في بعض الحالات تقوم الشركات بطرح أسهم للإكتتاب الخاص للمساهمين بسعر يقل عن القيمة العادلة للسهم، أي أن هناك عنصر أسهم منحة متمثل في الفرق بين سعر الإكتتاب والقيمة العادلة.

وإذا تم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي يجب إستعمالها في حساب الحصة الأساسية والمخفضة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتداولة قبل الإصدار، مضروباً بالعامل التالي:

$$\frac{\text{القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق}}{\text{القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم}}$$

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم عن طريق إضافة القيمة العادلة الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتداولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم قياس القيمة العادلة نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

مثال (4)[1]

توفرت المعلومات التالية عن شركة الصناعات الدوائية:

الفترة المالية ←	2019	2020	2021
الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية للشركة الأم	1100 دينار	1500 دينار	1800 دينار

- عدد الأسهم قبل إصدار الحقوق (حقوق الإكتتاب Rights) 500 سهم.
- حقوق الإكتتاب: سهم عادي واحد لكل 5 أسهم قائمة (إصدار 100 سهم جديد)، سعر ممارسة حق الإكتتاب 5 دنانير للسهم، تاريخ إصدار الحقوق 2020/1/1، آخر يوم لممارسة الحقوق 2020/3/1.

[1] أنظر معيار (IAS 33) مثال رقم (4) ص 1453 /ب، مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2013.

- بلغت القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة في 2020/3/1 مبلغ 11 دينار/ سهم.
- تاريخ إنتهاء الفترة المالية 12/31 من كل عام.

حل مثال (4)

القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم Theoretical Ex-rigths Value Per Share

= القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالي المبالغ المقبوضة عند ممارسة الحقوق
عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + عدد الأسهم الصادرة نتيجة ممارسة حقوق الإكتتاب

= (11 × 500 سهم) + (5 × 100 سهم) = 10 دنانير
500 سهم + 100 سهم

إحتساب معامل التعديل = القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق = 11 = 1.1
القيمة العادلة النظرية للحقوق السابقة لكل سهم 10

إحتساب ربحية السهم الأساسية وعرضها:

الفترة المالية ←	2019	2020	2021
- ربحية السهم الأساسية - المعلنة سابقاً 1100 ÷ 500 سهم. - ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها بوجود الحقوق (1.1×500)/1100	2.2 دينار للسهم **2 دينار للسهم**		
ربحية السهم الأساسية لعام 2020 متضمنة أثر ممارسة الحقوق 1500 / (12/10×600)+(12/2×1.1×500)		**2.54** دينار	
ربحية السهم الأساسية لعام 2021 1800 ÷ 600			**3 دنانير** للسهم

8. متطلبات العرض Presentation

أ. يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في متن (صلب) قائمة الدخل الشامل حتى لو كانت خسارة (أرقام سالبة) ولكل فئة من الأسهم العادية.

ب. يجب عرض ربحية السهم المخفضة والأساسية للعمليات المتوقفة (إذا أعدت المنشأة تقريراً عن هذه العمليات) إما **في صلب قائمة الدخل الشامل أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.**

9. الإفصاح Disclosure

يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

1- المبالغ المستخدمة في صورة البسط في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم للفترة. وينبغي أن تتضمن المطابقة الأثر الفردي لكل صنف من الأدوات التي تؤثر على حصة السهم من الأرباح.

2- المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ومطابقة هذه المقامات مع بعضها.

3- الأدوات المالية التي يحتمل أن تؤدي لتخفيض ربحية السهم الأساسية مستقبلاً، وتم استبعادها في حساب ربحية السهم المخفضة الحالية لأنها لا تؤدي للتخفيض (غير مخفضة).

4- وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة، بإستثناء تلك التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرة 64، التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كان من الممكن أن تغير بشكل كبير عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة التقرير.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **الإعلان عن توزيعات أرباح وتسديدها في صورة أسهم مجانية يؤدي إلى:**

أ- يخفض عائد السهم العادي (EPS) ب- تخفض قيمة رأس المال العامل

ج- زيادة القيمة الدفترية للسهم الواحد د- يزيد قيمة حقوق المساهمين

2. **يجب عرض ربحية السهم الأساسية من الأرباح في:**

أ- صلب قائمة الدخل ب- صلب الميزانية

ج- في الإيضاحات التفسيرية د- (أ) أو (ج) صحيح

3. **عند إحتساب المتوسط المرجح للأسهم العادية لحساب ربحية السهم المخفضة لعام 2021 وعند وجود تجزئة أسهم تمت في 2021/7/1 يتم إحتساب المتوسط المرجح لأسهم التجزئة كما يلي:**

أ- لمدة ستة شهور ب- سنة كاملة

ج- شهور د- لا تدخل في إحتساب المتوسط المرجح للأسهم

4. **واحدة مما يلي يتم إستبعادها عند إحتساب الربح لحملة الأسهم العادية في معادلة إحتساب ربحية السهم الأساسية:**

أ- حصة الأقلية في صافي الأصول ب- ضريبة الدخل

ج- توزيعات أرباح الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح للفترة السابقة غير المدفوعة د- مصروف الفوائد للسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية

5. **بلغ صافي ربح شركة القدس بعد الضريبة لعام 2020 مبلغ 40,000 دينار وكان لدى الشركة أسهم ممتازة بمبلغ 50,000 دينار وتحصل على توزيعات أرباح 8%. وبلغ عدد الأسهم العادية 100,000 سهم. فإن ربحية السهم (حصة السهم الواحد من الأرباح) تبلغ:**

أ- 0.400 دينار/سهم ب- 0.450 دينار /سهم

ج- 0.500 دينار /سهم د- 0.360 دينار /سهم

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة من (6 – 10)

الفترة المالية ←	2019	2020	2021
الربح المنسوب لحملة الأسهم العادية للشركة الأم	4000 دينار	6000 دينار	9000 دينار

- **عدد الأسهم قبل إصدار الحقوق (حقوق الإكتتاب Rights) 1200 سهم.**
- **حقوق الإكتتاب: سهم عادي واحد لكل 4 أسهم قائمة (إصدار 300 سهم جديد)، سعر ممارسة حق الإكتتاب 6 دنانير للسهم، تاريخ إصدار الحقوق 2020/1/1، آخر يوم لممارسة الحقوق 2020/4/1.**
- **بلغت القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة في 2020/4/1 مبلغ 14 دينار/ سهم.**
- **تاريخ إنتهاء الفترة المالية 12/31 من كل عام.**

6. ربحية السهم الأساسية لعام 2019 المعلنة قبل إعادة عرضها بآثار حقوق الإكتتاب هي:

أ- 2.66 دينار ب- 5 دنانير

ج- 3.33 دينار د- 2.95 دينار

7. ربحية السهم الأساسية المعاد عرضها لعام 2019 تبلغ:

أ- 2.66 دينار ب- 5 دنانير

ج- 3.33 دينار د- 2.95 دينار

8. ربحية السهم الأساسية لعام 2020 بعد إصدار حقوق الإكتتاب تبلغ:

أ- 4.098 دينار ب- 4.843 دينار

ج- 5.25 دينار د- لا شيء مما ذكر

9. عدد الأسهم في 2021/12/31 يبلغ:

أ- 1200 سهم ب- 1500 سهم

ج- 900 سهم د- 2400 سهم

10. ربحية السهم الأساسية لعام 2021 تبلغ:

أ- 6 دنانير ب- 7.5 دينار

ج- 5.6 دينار د- 4.8 دينار

التمرين الثاني:

في 2020/1/1 كان لدى شركة الهدى 3 مليون سهم عادي بقيمة أسمية دينار للسهم، وفي 2020/4/1 تم شراء 500,000 سهم كأسهم خزينة. في 2020/7/1 تم طرح 20,000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل 1 سند: 100 سهم تبلغ القيمة الإسمية للسندات 2 مليون دينار وتعطي فائدة بمعدل 12% سنوياً. بلغ صافي ربح الشركة بعد الفوائد والضرائب 800,000 دينار وتبلغ نسبة الضريبة 20%.

المطلوب: إحتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح لعام 2020.

التمرين الثالث:

المعلومات التالية مستخرجة من قائمة المركز المالي للشركة العالمية كما هي في 2021/12/31:

1,800,000 دينار	رأس مال الأسهم العادية 900,000 سهم بقيمة إسمية 2 دينار للسهم
100,000 دينار	رأس مال الأسهم الممتازة 1000 سهم، مجمعة للأرباح 12%
40,000 دينار	سندات 40,000 سند بفائدة 8% قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 1 : 5 سهم

فإذا علمت ما يلي:

1- صافي الربح بعد الضريبة لعام 2021 يبلغ 180,000 دينار.

2- عدد الأسهم العادية في 1/1 يبلغ 200000 سهم وخلال عام 2021 تمت العمليات التالية فيما يتعلق بالأسهم العادية:

- في 4/1 تم إصدار 100,000 سهم.
- في 8/1 إشترت الشركة 30,000 سهم من أسهمها العادية المتداولة في السوق المالي.
- في 11/1 قامت الشركة بإعادة إصدار (بيع) 30,000 سهم من أسهم الخزينة.
- في 12/1 أعلنت الشركة عن تجزئة السهم بمعدل 1 : 3.

المطلوب:

1. المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة.
2. إحسب ربحية السهم الأساسية.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	أ	ب	ب	د	ج	د	أ	ب	أ

إجابة التمرين الثاني:

حصة السهم العادي من الأرباح (ربحية السهم)

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{800{,}000}{1{,}950{,}000}$$

= 0.410 دينار/سهم

$$\text{ربحية السهم المخفضة} = \frac{(0.2-1)\times 12/6\times \%12\times 2{,}000{,}000) - 800{,}000}{(100\times 20{,}000) + 1{,}950{,}000}$$

= 0.227 دينار /سهم

إجابة التمرين الثالث:

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2021:

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح	
2021/1/1	200,000	3	(3×200,000) × (12÷3)	150,000 =
2021/4/1	300,000	4	(3×300,000) × (12÷4)	300,000 =
2021/8/1	270,000	3	(3×270,000) × (12÷3)	202,500 =
2021/11/1	300,000	1	(3× 300,000) × (12÷1)	75,000 =
2021/12/1	900,000	1	(900,000) × (12 ÷1)	75,000 =
المجموع		**12**		**802,500 سهم**

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{180{,}000}{802{,}500}$$

= 224. دينار/سهم

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الثامن والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8)

القطاعات التشغيلية

Operating Segments

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. بيان أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8): "القطاعات التشغيلية".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).
3. إستعراض متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).
4. بيان ماهية القطاعات المشمولة في التقارير المالية والمعايير الواجب توافرها لذلك.
5. تحديد كيفية الإفصاح عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي شروط الإفصاح المنفصل.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).

1. مقدمة

يعتبر الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة ذو أهمية كبيرة حيث أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد والمتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المنشأة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات. وقد تم إصدار هذا المعيار عام 2006 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) وهو ساري المفعول إعتباراً من بداية عام 2009.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإفصاحات المطلوبة من منشآت الأعمال والتي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

3. نطاق المعيار Scope

1/3- يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

أ- القوائم المالية المنفصلة Separate أو الإفرادية Individual للمنشأة التي تتصف بما يلي:

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

ب- القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

2/3-إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

3/3– إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

4. التعريفات Definitions

القطاعات التشغيلية Operating Segments

القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ. يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى.

ب. يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة Chief Operating Decision Maker لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

ج. تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع.

ويمكن إعتبار قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد، فمثلاً يمكن إعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار.

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الإستعانة بالإرشادات التالية:

- لا تعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلاً قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.
- يكون للقطاع التشغيلي عادةً مدير يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسؤول عن أكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

5. القطاعات المشمولة في التقارير المالية Reportable Segments

1.5 يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطين التاليين معاً:

1. القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الواردة سابقاً. أو
القطاعات الناتجة عن تجميع إثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادةً أداء مالي متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل) إذا كان لديها خصائص إقتصادية متشابهة. ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الأساسي الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص إقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب التالية:
   أ. طبيعة المنتجات والخدمات.
   ب. طبيعة العمليات الإنتاجية.
   ج. نوعية وفئة العملاء.
   د. أساليب توزيع المنتجات أو تقديم الخدمات.
   هـ. طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، أو التأمين، أو المرافق العامة –إذا إنطبق ذلك–.

2. إذا إستوفى القطاع التشغيلي واحدة من الشروط التالية:
أ. إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (للعملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الإيرادات الداخلية والخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية.
ب. إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة **أيهما أكبر** في مبلغها المطلق.
ج. إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.
ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الإفصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى إذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة، إذا إعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

2.5 إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لمتستوفي نسبة ال 10% الواردة في المعيار. إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

3.5 يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، أي غير المشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

4.5 إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الإستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية إذاإعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

5.5 إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لشرط نسبة ال 10% المذكورة في (أولاً/2) آنفاً، **يجب** إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة، حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشرط نسبة ال 10% المنصوص عليها في (أولاً/2) آنفاً، **إلا** إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

6. الإفصاح Disclosure

1.6 يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطتها التجارية، والبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها. وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل:

1- معلومات عامة وتشمل:

- العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك أساس التنظيم (على سبيل المثال فيما إذا إختارت الإدارة تنظيم المنشأة على أساس الفروقات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، البيئة التنظيمية، أو خليط من تلك العوامل، وفيما إذا ما تم تجميع القطاعات التشغيلية).
- أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية إيراداته منها.

2- معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول وإلتزامات القطاع، وأساس القياس المستخدمة (تفاصيل المعلومات المطلوبة مبينة لاحقاً).

3- مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول وإلتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل.

أي يجب إعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع إعادة عرض بيانات الفترة السابقة كما سيتم بيانه لاحقاً.

مثال (1) (معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية)

يمكن عرض معلومات حول قطاعات الشركة العربية كما يلي:

تملك الشركة العربية 5 قطاعات مشمولة في التقارير المالية هي: قطع السيارات، السفن، البرمجيات، الإلكترونيات، والتمويل. وينتج قطاع قطع السيارات قطع غيار لبيعها لمحلات بيع التجزئة. وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط في الخارج والأعمال التجارية المماثلة. وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب ومحلات بيع أجهزة الحاسوب بالتجزئة. وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة لبيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب. بينما قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات إقراض الممتلكات.

2.6 معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والإلتزامات

Information about Profit or Loss, Assets and Liabilities

يجب على المنشأة التقرير (الإبلاغ) عن أرباح أو خسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك إجمالي أصول ذلك القطاع، كما يجب الإبلاغ عن إلتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى مدير (متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة)، وكما يلي:

1- على المنشأة الإفصاح عما يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الأرباح أو الخسائر، أو إذا كانت هذه البنود تقدم كمعلومات إلى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة حتى وإن لم تكن مشمولة في قياس أرباح أو خسائر ذلك القطاع:

أ. الإيرادات من العملاء الخارجيين.

ب. الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة.

ج. إيراد الفائدة.

د. مصروف الفائدة.

هـ. الإهتلاك والإطفاء.

و. البنود المادية (المهمة نسبياً) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية").

ز. حصة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.

ح. مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.

ط. البنود غير النقدية الهامة نسبياً بإستثناء الإهتلاك والإطفاء.

ويتطلب هذا المعيار التقرير عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة (عدم إجراء تقاص) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان مدير (القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) يعتمد بشكل أساسي على رقم صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع وإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي إيراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة، على أن تفصح المنشأة عن قيامها بذلك.

2- على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها Reviewed by Chief Operating Decision Maker.

أو تقدم إليه كمعلومات بشكل منتظم، حتى وإن لم تكن مشمولة ضمن أصول القطاع:

أ. مبلغ الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

ب. مبلغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) بإستثناء "الأدوات المالية"، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

مثال (2)[1](معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية)

فيما يلي عرض لنتائج القطاعات التشغيلية للشركة العربية لعام 2013:

	قطع السيارات	السفن	البرمجيات	الإلكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الأخرى (أ)*	المجموع
الإيرادات من عملاء خارجيين	3000 دينار	5000 دينار	9500 دينار	12,000 دينار	5000 دينار	1000 دينار	35,500
الإيرادات من القطاعات	--	--	3000	1500	--	--	4500
إيراد الفائدة	450	800	1000	1500	--	--	3750
مصروف الفائدة	350	600	700	1100	--	--	2750
صافي إيراد الفائدة (ب)*	--	--	--	--	1000	--	1000
الإهتلاك والإطفاء	200	100	50	1500	1100	--	2950
أرباح القطاع	200	70	900	2300	500	100	4070
البنود الهامة غير النقدية الأخرى:							
إنخفاض قيمة الأصول	--	200	--	--	--	--	200
أصول القطاع	2000	5000	3000	12,000	57,000	2000	81,000
النفقات الرأسمالية المتعلقة بالأصول غير المتداولة	300	700	500	800	600	--	2900
إلتزامات القطاع	1050	3000	1800	8000	30,000	--	43,850

أ. تمثل الإيرادات من القطاعات التي لم تجتاز الإختبار الكمي (نسبة ال 10%) المطلوبة في هذا المعيار أربعة قطاعات تشغيلية في الشركة العربية، وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير معدات الإلكترونيات والإستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات.

ب. يحصل قطاع التمويل معظم إيراداته من الفائدة. وتعتمد الإدارة بشكل رئيسي في إدارة ذلك القطاع على صافي إيراد الفائدة وليس على إجمالي مبالغ الإيراد والمصروف. لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب هذا المعيار.

[1] مثال مرفق بإرشادات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(8).

3.6 القياس Measurement

1- يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والتي يتم التقرير عنها، هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض إتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه.

أي أننا نستطيع القول بأن هذا المعيار يتبنى المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات، وبالتالي فهو يسمح بإستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة، وهذا ما أيده مجلس معايير المحاسبة الدولية والعديد من المجيبون على مسودة عرض هذا المعيار خلال مرحلة الإقرار النهائي له.

2- إذا إستخدم المدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة عدة أساليب لقياس أرباح وخسائر وأصول وإلتزامات القطاع التشغيلي في تقييم أداء القطاع وإتخاذ قرار حول تخصيص الموارد، فيجب على المنشأة الإفصاح عن أساليب القياس المفصح عنها لذلك القطاع يجب أن تكون تلك الأساليب التي تعتقد الإدارة أنها وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ الواردة القوائم المالية للمنشأة.

3- يجب على المنشأة تقديم تفسيرات لمقاييس أرباح أو خسائر وأصول وإلتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية مع الإفصاح عما يلي كحد أدنى:

- أساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات التي تم التقرير عنها في التقارير المالية أي التي عرضت معلوماتها بشكل منفصل.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح أو خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس إلتزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإلتزامات المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الإلتزامات المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة في تحديد أرباح أو خسائر القطاعات التي تم التقرير عنها وأثر تلك التغيرات، إن وجدت، على قياس أرباح أو خسائر القطاع.

- طبيعة وأثر أي تخصيصات غير متناسقة (متناغمة) للقطاعات المشمولة في التقارير المالية، فمثلاً، قد تقوم المنشأة بتخصيص مصروف الإهتلاك لقطاع ما دون تخصيص الأصول القابلة للإهتلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

4.6 إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة
Restatement of Previously Reported Information

إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي إلى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية. يجب عندها إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية، إلا إذا كانت المعلومات التي سيتم إعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة إعدادها باهضة. ويجب عند إعادة عرض معلومات الفترات السابقة الإفصاح عن ذلك.

وفي حالة عدم عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات أي قبل وبعد إعادة الهيكلة. إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

5.6 الإفصاحات على نطاق المنشأة Entity-wide Disclosures[2]

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية وكبار العملاء، وكما يلي:

1- معلومات حول المنتجات والخدمات Information about Products and Services
2- معلومات حول المناطق الجغرافية Information about Geographical Areas
3- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء) Information about Major Customers

[2] يمكن الرجوع للمعيار ذاته للإطلاع على تفاصيل تلك الإفصاحات.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب التقرير عن القطاع كقطاع مستقل إذا تحقق ما يلي:

أ- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أقل من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

ج- إذا القطاع جديد بغض النظر عن أهميته النسبية

د- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 15% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق

2. ينطبق معيار (IFRS 8) على البيانات المالية لمنشأة تتصف بما يلي:

أ- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)

ب- إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام

ج- كافة أنواع الشركات

د- (أ) أو (ب) صحيح

3. يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لمتستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار في واحدة من الحالات التالية:

أ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

ب- إذا كان مجموع الإيراد الداخلي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

ج- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 60% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

د- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أكبر من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل

4. يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات (على نطاق المنشأة) تتعلق بما يلي:

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية

ج- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء)

د- جميع ما ذكر

5. القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأةالأخرى

ب- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه

ج- تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع

د- جميع ما ذكر صحيح

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ب	د	أ	د	د

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل التاسع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11)

الترتيبات المشتركة

Joint Arrangements

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11): "الترتيبات المشتركة".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).
3. بيان متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).
4. بيان ماهية الترتيبات المشتركة.
5. إستعراض أنواع الترتيبات المشتركة والفروقات بينها.
6. إستعراض متطلبات الإفصاح الخاصة بالترتيبات المشتركة.
7. الوقوف على المعالجة المحاسبية للعمليات التشغيلية المشتركة بالقوائم المالية المنفصلة.
8. بيان المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك.

1. مقدمة

في أيار 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11) "الترتيبات المشتركة" ليحل محل معيار المحاسبة الدولية رقم (31). وبسبب الزيادة الكبيرة في المنافسة في مختلف قطاعات الأعمال فقد إزدادت عمليات تكوين مشاريع مشتركة بين الشركات المختلفة، خاصة في مجال تنفيذ مشاريع ضخمة مثل تكوين عدة شركات مقاولات إئتلاف تنفيذ مشروع كبير. أو دخول عدة بنوك في إتفاقية مشتركة لتقديم قروض التجمع البنكي. وجاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية وأسس الإعتراف والقياس والإفصاح للترتيبات المشتركة.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة مشتركة (أي "الترتيبات المشتركة").

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 وإلتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والإلتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك.

3. نطاق المعيار Scope

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

4. التعريفات Definitions

الترتيب المشترك Joint Arrangement

هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة Joint Control

هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

العملية المشتركة Joint Operation

ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالإلتزامات المتعلقة بالترتيب.

المشارك في العملية المشتركة Joint Operator

الطرف في العملية المشتركة الذي يملك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة.

المشروع المشترك Joint Venture

ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول هذا الترتيب.

المشارك في المشروع المشترك Joint Venturer

الطرف في المشروع المشترك الذي يملك سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك.

الأطراف في الترتيب المشترك Party to a Joint Arrangement

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:

أ- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي بينها:

يمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل. وغالباً ما يكون الترتيب التعاقدي، ولكن ليس دائماً، سارياً بصورة خطية، وعادةً ما تكون على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن أيضاً للآليات القانونية إنشاء ترتيبات سارية، سواء بمفردها أو جنباً إلى جنب مع العقود المبرمة بين الأطراف.

ب- إن الترتيبات التعاقدية تعطي إثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك.

ج- تصنف الترتيبات التعاقدية "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".

6. السيطرة المشتركة Joint Control

السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

ويجب على المنشأة التي تعتبر طرفاً في الترتيب المشترك تقييم ما إذا كانت الترتيبات التعاقدية تمنح جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، السيطرة على هذا الترتيب بشكل جماعي. وتسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، على الترتيب بشكل جماعي عند وجوب العمل سوياً لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).

- عندما تكون جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، بصورة جماعية، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.
- أحياناً تؤدي عملية صنع القرار التي تم الإتفاق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي بشكل ضمني إلى السيطرة المشتركة. فعلى سبيل المثال، إفترض إنشاء طرفين لترتيب يكون فيه لكل منهما 50% من حقوق التصويت وتحدد الترتيبات التعاقدية بينهما أنه ما لا يقل عن 51% من حقوق التصويت تعتبر لازمة لإتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالمشروع. في هذه الحالة، فقد إتفق الطرفان بشكل ضمني أن لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب وذلك لأنه لا يمكن إتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة دون موافقة كلا الطرفين.
- يمكن أن يكون الترتيب عبارة عن ترتيب مشترك حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب المشترك (مشاركين في العملية المشتركة أو مشاركين في المشروع المشترك) والأطراف المشاركة في الترتيب المشترك، لكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

مثال (1)[1]

إفترض وجود ترتيب بين ثلاثة أطراف حيث يمتلك الطرف (أ) 50% من حقوق التصويت لهذا الترتيب ويمتلك الطرف (ب) 30% ويمتلك الطرف (ج) 20%. يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف (أ) و(ب) و(ج) وجوب الحصول على 75% من حقوق التصويت لإتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لهذا الترتيب.رغم أن

[1] مثال وارد ضمن أمثلة التطبيق في المعيار (IFRS 11) "فقرة ب8" من المعيار.

الطرف (أ) يستطيع منع أي قرار، ولكنه لا يسيطر على الترتيب لأنه بحاجة على موافقة الطرف (ب). وتتطلب شروط الترتيب التعاقدي ما لا يقل عن 75% من حقوق التصويت لإتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة **ويشير ذلك على أن الطرف (أ) والطرف (ب) لديهم سيطرة مشتركة** على هذا الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يتم إجرائها دون موافقة كل من الطرف (أ) والطرف (ب).

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:

أ- **العملية المشتركة A Joint Operation:** هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها إلتزامات 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.

ب- **المشروع المشترك A Joint Venture:** هو ترتيب أو اتفاق مشترك تمتلك بموجبه الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب حقوقاً في صافي أصول الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. أي أن هناك شخصية إعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

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 الإعتراف بما يلي فيما يتعلق بحصصه في العملية المشتركة:

أ- أصوله؛ بما في ذلك حصته في أي أصول محتفظ بها بصورة مشتركة؛

ب- إلتزاماته؛ بما في ذلك حصته في أي إلتزامات متكبدة بصورة مشتركة؛

ج- إيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة؛

د- حصته من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة؛ و

هـ- نفقاته، بما في ذلك حصته في أي نفقات مكتبدة بصورة مشتركة.

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

على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لدية مشاركة بإتخاذ القرارات) المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقاً لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، أو إتفاق شركتان أو أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

مثال (2)

إتفقت الشركة الأردنية والشركة العربية على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الآلات وبيعها في السوق على أن تقوم الشركة الأردنية بتصنيع محرك الآلة، أما الشركة العربية فتقوم بتطوير جسم الآلة. وتم الإتفاق على تحديد سعر بيع الآلة بإضافة 40% على مبلغ التكلفة. وعند الإنتهاء من تصنيع مكونات الآلة بلغت تكلفة تصنيع محرك الآلة لدى الشركة الأردنية 30,000 دينار، أما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة العربية 40,000 دينار.

المطلوب: بيّن المعالجة المحاسبية بدفاتر كل من الشركتين بموجب المعيار (IFRS 11).

حل مثال (2)

يظهر في دفاتر الشركة الأردنية حساب محرك الآلة ضمن الأصول المتداولة ويعالج بإعتبارها بضاعة، وعند بيع الآلة بعد تركيب الماتور عليها فإن هناك إيراد يتحقق للشركة الأردنية بمقدار 42,000 دينار (30,000 + 40% × 30,000) وبالتالي فإن ربح المحرك الواحد يبلغ 12,000 دينار (30,000×40%). وهذه المعالجة هي ذاتها بدفاتر الشركة العربية.

ويظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والإلتزامات والمصاريف التي يتكبدها، وحصته من الدخل المتأتي من بيع السلعة أوتقديم الخدمات.

مثال (3)

بتاريخ 2022/1/1 إتفقت الشركة (أ) والشركة (ب) على شراء معدات قيمتها 400,000 دينار، بموجب إتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة، وبنسبة 55% للشركة (أ) و45% للشركة (ب)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 5 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك وقد تم شراء المعدات على الحساب.

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

حل مثال (3)

كل شركة تقوم بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الإلتزامات عند الشراء، ويتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (أ):

حصة (أ) من الأصول والإلتزامات = 55% × 400,000 دينار

220,000		من حـ /المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة	2022/1/1
	220,000	إلى حـ/ الدائنين	

كما ستقوم الشركة (أ) بقيد مصروف إهتلاك بمقدار حصتها في المعدات (220,000÷5) ويتم إثبات القيد التالي:

44,000		من حـ /م إهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة	2022/12/31
	44,000	إلى حـ /مجمع إهتلاك معدات تحت السيطرة	

وكذلك الأمر ستقوم الشركة (ب) بشكل مماثل تسجيل حصتها من المعدات البالغة 180,000 دينار (400,000 × 45%).

2.8 المشاريع المشتركة Joint Ventures

- يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنها إستثمار ينبغي عليه محاسبته **بإستخدام طريقة حقوق الملكية** وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (28) "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ما لم يتم إعفاء المنشأة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.
- يتم الإعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كإستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) والذي يغطي الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم إستثناء المنشأة من استخدام **طريقة الملكية** وكما حدّد ذلك في المعيار رقم (28). أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب "الإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار الدولي رقم (9) "الأدوات المالية"، إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

مثال (4) [2]

في 2021/1/1 إتفقت الشركتان (أ) و(ب) على تأسيس الشركة (ج) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة برأسمال 300,000 دينار، تبلغ حصة الشركة (أ) فيها 70% والشركة (ب) 30%، على أن يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس إدارة الشركة (ج).

وخلال عام 2021 حققت الشركة (ج) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 50,000 دينار، وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركات الثلاث في 2021/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر كل من الشركة (أ) والشركة (ب):

قائمة المركز المالي كما هي في 2021/12/31

البيان	الشركة (أ)	لشركة (ب)	الشركة (ج)
نقدية بالصندوق ولدى البنوك	40,000	50,000	180,000
الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)	210,000	90,000	----
أصول أخرى	150,000	160,000	320,000
مجموع الأصول	**400,000**	**300,000**	**500,000**
ذمم دائنة وذمم دائنة أخرى	150,000	100,000	110,000
رأس المال	140,000	120,000	300,000
أرباح محتجزة	110,000	80,000	90,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**400,000**	**300,000**	**500,000**

المطلوب:

1. إثبات قيد الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ) في 2021/1/1.
2. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ) في 2021/12/31 وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11).

[2] جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، JCPA Review، 2013 مركز تدريب صرح العالمية.

حل مثال (4)

1. إثبات قيد الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج) بدفاتر الشركة (أ)في2021/1/1:

من حـ /الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)		210,000
إلى حـ/ النقدية	210,000	

2. في 2021/12/31 تقوم الشركة (أ) بالمحاسبة عن الإستثمار في الشركة (ج) بإستخدام طريقة حقوق الملكية. ويتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (أ) من أرباح الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)، ويبلغ نصيب الشركة (أ) من الأرباح المحققة للشركة (ج) لعام 2021 ماقيمته 35,000 (70% × 50,000).

من حـ/ الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)		35,000
إلى حـ /إيراد الإستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة	35,000	

وستظهر قائمة المركز المالي للشركة (أ) بعد هذا القيد:

قائمة المركز المالي كما في 2021/12/31	
النقدية	40,000
الإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ج)	245,000
أصول أخرى	150,000
مجموع الأصول	**435,000**
ذمم دائنة	150,000
رأس المال	140,000
أرباح محتجزة 35,000+110,000	145,000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**435,000**

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 الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي:

أ- الإستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك /الفقرة 8 سابقاً)، بمعنى لا يوجد إختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة أو إعتيادية.

ب- أما الإستثمارات في المشاريع المشتركة Joint Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (27) وبإحدى الطرق التالية وكما يلي:

1. التكلفة؛ أو
2. بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (9).
3. أو بموجب طريقة حقوق الملكية[3].

ج- 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:

1. إذا كان لديه إستثمارات في ترتيبات أو عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك /البند 8 سابقاً).
2. إذا كان لديه إستثمار في منشأة مشتركة (إستثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة أطراف مشاركة أخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية". ما لم يكن هناك تأثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق التكلفة أو معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) أو طريقة حقوق الملكية[4].

10. متطلبات الإفصاح Disclosures

متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

[3] تم السماح باستخدام طريقة حقوق الملكية اعتباراً من 2016/1/1.

[4] تم السماح باستخدام طريقة حقوق الملكية اعتباراً من 2016/1/1.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تتم المحاسبة عن الإستثمارات في المشاريع تحت السيطرة المشتركة في القوائم المالية المنفصلة للمشارك (الشركة المستثمرة) والمعفاة من إعداد القوائم الموحدة:

أ- بطريقة التكلفة
ب- بطريقة حقوق الملكية
ج- بموجب (IFRS 9)
د- ما ورد في (أ) أو (ج) صحيح

2. يجب على المشارك في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، أن يقوم بالمحاسبة عن حصته في ذلك المشروع بقوائمة المالية الموحدة بإستخدام:

أ- طريقة حقوق الملكية
ب- طريقة الشراء
ج- طريقة حقوق الملكية أو التوحيد النسبي
د- طريقة التكلفة

3. تمثل المشاريع المشتركة ما يلي:

أ- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة
ب- المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة
ج- المطلوبات الخاضعة للسيطرة المشتركة
د- (أ + ب)

4. في 2021/1/1 تملكت الشركة (س) حصة في الشركة (ع) بنسبة 40% وبتكلفة 60,000 دينار وتسيطر من خلالها بشكل مشترك مع شركاء آخرين على الشركة (ع). وخلال عام 2021 حققت الشركة (ع) صافي خسائر 20,000 دينار. إن رصيد حساب الإستثمارات في الشركة (ع) في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة (س) تبلغ:

أ- 60,000 دينار
ب- 68,000 دينار
ج- 52,000 دينار
د- 80,000 دينار

5. إذا كان الطرف (س) والمشارك في منشأة خاضعة للسيطرة المشتركة (الشركة (ع)) يملك حصة دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بها ولا يملك تأثير هام عليها، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الإستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة للشركة (س):

أ- بالتكلفة

ب- بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية"

ج- بطريقة حقوق الملكية

د- بموجب معيار رقم (28) كإستثمار في شركات زميلة

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	د	أ	د	ج	ب

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)

الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

Disclosure of Interests in Other Entities

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".
2. تحديد نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (12).
3. بيان الأحكام والإفتراضات الهامة الواجب الإفصاح عنها من قبل المنشأة التي تملك حصص في منشآت أخرى.
4. التعرف على أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (12) والمتعلقة بالشركات التابعة.
5. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار والمتعلقة بالحقوق غيرالمسيطرين والتدفقات النقدية.
6. بيان أهم الإفصاحات المتعلقة بالترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.
7. بيان أهم الإفصاحات بالمخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.
8. إستعراض أهم الإفصاحات المتعلقة بالمصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

1. مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 إنطلاقاً من أهمية المعلومات المتعلقة بحصة الشركة في الشركات الأخرى لقطاعات واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. ويحل هذا المعيار محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) "الإستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه "الحصص في المشاريع المشتركة".

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على المنشأة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

أ- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها.

ب-تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

ولتحقيق هذه الأهداف، يجب على المنشأة الإفصاح عن:

ب/1-الأحكام والإفتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:

- طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب.
- نوع الترتيب المشرك التي تملك فيه حصص ملكية، كونه منشأة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة أو لها تأثير هام عليه، أو أنه عملية خاضعة للسيطرة المشتركة.
- أنها تستوفي تعريف المنشأة الإستثمارية، (ضمن التعريف الوارد في IFRS 10).

ب/2-المعلومات حول حصصها في:

- الشركات التابعة.
- الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.
- المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المنشأة (المنشآت المنظمة غير الموحدة).

إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، فعلى المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

3. نطاق المعيار Scope[1]

يجب على المنشأة التي تملك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار:

أ- الشركات التابعة.

ب- الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة).

ج- الشركات الزميلة.

د- المنشآت المنظمة (المُهيكلة) غير الموحدة.

لا ينطبق هذا المعيار على:

(أ) خطط منافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأمد التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي 19 "خطط منافع الموظفين".

(ب) البيانات المالية المنفصلة للمنشأة والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية المنفصلة". باستثناء ما ورد في البند (د) التالي التي تمثل منشآت مسيطر عليها ولا يتم إدراجها ضمن القوائم المالية الموحدة.

(ج) حصة تحتفظ بها المنشأة التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليه، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى تأثير هام على الترتيب أو كانت حصة في ترتيب مشترك.

(د) حصة في منشأة أخرى تتم محاسبتها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 "الأدوات المالية". غير أن المنشأة تطبق هذا المعيار:

(1) عندما تكون الحصة عبارة عن حصة في شركة زميلة أو مشروع مشترك يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 28 "الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "؛ أو

(2) عندما تكون الحصة عبارة عن حصة في شركة غير مدرجة ضمن القوائم الموحدة.

4. التعريفات Definitions

المصالح في المنشآت الأخرى Interest in Another Entity

تشير الحصة في منشأة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة إلى تذبذب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن إثبات الحصة في المنشأة الأخرى عن طريق الإحتفاظ بأدوات حقوق

[1] كما وردت في المعيار IFRS 12.

الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر، إضافة إلى أشكال المشاركة أخرى مثل توفير الأموال ودعم السيولة وتعزيز الإئتمان والضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي يكون من خلالها للمنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على منشأة أخرى. وليس من الضروري أن تمتلك المنشأة حصة في منشأة أخرى فقط نتيجة للعلاقة العادية بين المورد والعميل.

المنشأة المنظمة (المُهيكلة) Structured Entity

المنشأة التي يتم تأسيسها أو تنظيمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما يرتبط أي من حقوق التصويت بمهمات إدارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية.

الدخل من المنشأة المنظمة Income from a Structured Entity

يشمل الدخل من المنشأة المنظمة على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر على إعادة قياس أو إلغاء الإعتراف بالحصص في المنشآت المنظمة، والأرباح والخسائر من نقل الأصول والإلتزامات إلى المنشأة المنظمة.

5.الإفصاح عن الأحكام والإفتراضات الهامة Significant Judgements and Assumptions

1.5 على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التي قامت بها (والتغييرات على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد:

أ- إمتلاكها سيطرة على منشأة أخرى، بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) "القوائم المالية الموحدة".

ب- إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيراً هاماً على منشأة أخرى. و

ج- نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم الترتيب من خلال وسيلة منفصلة.

2.5 وضع المنشأة الإستثمارية

عندما تحدد الشركة الأم أنها عبارة عن منشأة إستثمارية وفق ماورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، فإنه يجب على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التي أصدرتها في تحديد أنها عبارة عن منشأة إستثمارية. وإذا لم تمتلك المنشأة الإستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للمنشأة الإستثمارية، فإنه يجب عليها الإفصاح عن أسبابها وراء الإستنتاج بأنها لا تزال تُعتبر منشأة إستثمارية.

6. المصالح في الشركات التابعة Interests in Subsidiaries

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

1- فهم تركيبة المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة).

2- الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية.

3- طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامه أو تسوية إلتزاماتها.

4- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في المنشآت المنظمة الموحدة والتغييرات فيها.

5- نتائج التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

6- نتائج فقدان السيطرة على الشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير اي تحديد مقدار ربح او خسارة فقدان السيطرة.

عندما تكون البيانات المالية للشركة التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة من تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة البيانات المالية الموحدة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تاريخ نهاية فترة إعداد التقارير للبيانات المالية لتلك الشركة التابعة؛ و

(ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

7.الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية

The Interest that Non-controlling Interests have in the Group's Activities and Cash Flows

يجب على المنشأة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصاً غير مسيطرة ذات قيمة جوهرية للمنشأة المعدة للتقارير عما يلي:

أ- إسم الشركة التابعة.

ب- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) للشركة التابعة.

ج- نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة.

د- نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها.

هـ- الربح أو الخسارة الذي يعزى للحصص غير المسيطرة للشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير.

و- الحصص غير المسيطرة المتراكمة للشركة التابعة في نهاية فترة إعداد التقارير.

ز- المعلومات المالية الملخصة حول الشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والإلتزامات والربح أو الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

8. الحصص (المصالح) في الشركات التابعة غير المدرجة في القوائم الموحدة (المنشآت الإستثمارية) Interests in Unconsolidated Subsidiaries (Investment Entities)

أ- يجب على المنشأة الإستثمارية التي يتوجب عليها، وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، تطبيق إستثناء التوحيد ومحاسبة إستثمارها في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، الإفصاح عن تلك الحقيقة.

ب-بالنسبة لكل شركة تابعة غير موحدة، يتعين على المنشأة الإستثمارية الإفصاح عما يلي:

- إسم الشركة التابعة؛
- مكان العمل الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كان مختلفاً عن مكان العمل الرئيسي) للشركة التابعة؛ و
- نسبة حصة الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الإستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها.

9. الحصص (المصالح) في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة Interests in Joint Arrangements and Associates

تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

أ- طبيعة ومدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة. (مثل الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة حول إستثمارات المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة، وما إذا كان الإستثمار في تلك المنشآت يقاس بالقيمة العادلة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية).

ب-طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغييرات فيها.

10. المخاطر المرتبطة مع حصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة Risks Associated with an Entity's Interests in Joint Ventures and Associates

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- الإلتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الأخرى.

ب- المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة (الطارئة) وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي(37)، إلا إذا كانت إحتمالات الخسارة مستبعدة، الإلتزامات المحتملة المتكبدة والمتعلقة بحصصها في المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة (وتشمل حصتها من الإلتزامات المحتملة المتكبدة بشكلٍ مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة) بشكل منفصل عن قيمة الإلتزامات المحتملة أخرى.

11. المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة

Interests in Unconsolidated Structured Entities

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة.
2. تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة والتغييرات فيها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يتم الإفصاح حول المصالح في الشركات التابعة:**

أ- فهم تركيبة المجموعة

ب- الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية

ج- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في الشركات المنظمة الموحدة والتغييرات فيها

د- جميع ما ذكر

2. **يجب على المنشأة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصاً غير مسيطرة ذات قيمة جوهرية للمنشأة المعدة للتقارير عما يلي:**

أ- إسم الشركة التابعة

ب- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) للشركة التابعة

ج- نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة

د- جميع ما ذكر

3. **المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الآتي:**

أ- الشركات التابعة

ب- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)

ج- الشركات الزميلة

د- جميع ما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3
الإجابة	د	د	د

محور: الإفصاح في البيانات المالية

الفصل الواحد والأربعون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13)

قياس القيمة العادلة

Fair Value Measurement

أهداف الفصل التعليمية:

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

1. معرفة أهداف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) "قياس القيمة العادلة" وأسباب صدوره.
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13).
3. تعريف القيمة العادلة وتحديد مفهومها.
4. بيان الأسس التي على أساسها يتم قياس القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي.
5. أسس قياس القيمة العادلة للأصول المالية وغير المالية عند إعداد القوائم المالية.
6. بيان التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
7. إستعراض المفاهيم بقياس القيمة العادلة.
8. بيان أساليب التقييم للوصول للقيمة العادلة وتشمل مدخل السوق، ومدخل التكلفة، ومدخل الدخل.
9. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13).

1. مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 نظراً للإتجاه والإهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة. وقبل إصدار هذا المعيار كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية /معايير المحاسبة الدولية تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبما أن تللك المعايير صدرت في فترات زمنية مختلفة فقد كانت تحتوي على متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة مما يؤثر سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة. وقد نتج 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. ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول هذا إعتباراً من بداية عام 2013.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) لما يلي:

أ- تعريف القيمة العادلة.

ب- تبيين إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد.

ج- طلب إفصاحات لقياسات القيمة العادلة.

3. نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات. (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، والإفصاحات حول تلك القياسات).

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 2).
- عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار (IFRS 16).
- المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون" (IAS 2)، أو قيمة الإستخدام Value in Use التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS 36) "التدني في قيمة الموجودات".

كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لما يلي:

- أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".
- إستثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (26) "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للإسترداد عبارة عن "القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرّف" وفقاً معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

4. القياس Measurement

1.4 تعريف القيمة العادلة وفرضيات قياسها

يعرّف هذا المعيار القيمة العادلة على أنّها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية.

ويجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الإعتبار خصائص الأصل أو الإلتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الإعتبار عند تسعير الأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس. وتشتمل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

- حالة الأصل وموقعه.
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو إستخدامه، إن وجدت.

وقد يكون الأصل أو الإلتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة أصل أو إلتزام مفرد، أو مجموعة من الأصول أو الإلتزامات أو كليهما مثل وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال. كما **يفترض قياس القيمة العادلة** أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الإلتزام تتم في:

أ- السوق الأصلي أو الرئيسي Principle Market للأصل أو الإلتزام وهو السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الإلتزام. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة وملحوظة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى؛ أو

ب- عند عدم توفر السوق الأصلي، **في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الإلتزام** أو ما يسمى السوق الأفضل Most Advantagous. وهو السوق الذي يزيد القيمة (السعر) التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الإلتزام. وعند تحديد السوق الأكثر ربحاً يتم الأخذ بالإعتبار سعر الأصل مطروحاً منه تكاليف العملية Transaction Costs وتكاليف النقل Transport Cost. أما عند

تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر في السوق الأكثر ربحاً للوصول إلى القيمة العادلة للأصل.

تحديد السعر للأصل أو للإلتزام:

- لا يتم تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام لتكاليف المعاملة. وتتم محاسبة تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو إلتزام فهي محدّدة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الإلتزام.
- لا تتضمن تكاليف المعاملة **تكاليف النقل**. وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع)، فيجب تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف، إن وجدت، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

مثال (1)

تملك الشركة العالمية أصل يباع في سوقين مختلفين لكن متشابهين في حجم التداول (العمليات) ويقدم كل سوق سعر مختلف للأصل. دخلت الشركة في عمليات في كلا السوقين ويمكن لها الحصول على الأسعار للأصل فيهما بتاريخ القياس. ولا يوجد سوق أصلي أو رئيسي للأصل. وكان للأصل السعر التالي:

	السوق (أ)	**السوق (ب)**
السعر	27 دينار	25 دينار
– تكاليف النقل	(3)	(2)
	24 دينار	23 دينار
تكاليف العملية (العمولة)	(3)	(1)
صافي القيمة المقدرة	**21 دينار**	**22 دينار**

المطلوب: تحديد السوق الأكثر ربحاً، وتحديد القيمة التي سيتم قياس الأصل بها.

حل مثال (1)

- بما أن السوق الرئيسي للأصل غير موجود، فإنه يتم تحديد السوق الأكثر ربحاً (الأفضل) ليتم من خلاله تحديد القيمة العادلة للأصل وهو السوق الذي يعظم المبلغ الذي سيتم إستلامه عند بيع الأصل بعد الأخذ بالإعتبار تكاليف العملية وتكاليف النقل وهو السوق (ب) حيث يبلغ صافي سعر الأصل 22 دينار.

- بالرغم من أن تكاليف العملية قد تم أخذها بالإعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً (الأفضل)، إلا أن السعر المستخدم كمقياس للقيمة العادلة للأصل لا يتم تعديله بتكاليف العملية وإنما بتكاليف النقل فقط. وعليه فإن **القيمة العادلة للأصل** هي 23 دينار (25-2).

مثال (2)

إفرض في المثال السابق أن السوق (أ) هو السوق الأصلي (الرئيسي) للأصل أي السوق الأكثر نشاطاً وحجم عمليات للأصل.

المطلوب: تحديد القيمة العادلة للأصل.

حل مثال (2)

القيمة العادلة للأصل = 24 دينار (السعر السوقي للأصل – تكاليف النقل) ولا يتم تعديل السعر بتكاليف النقل أي لا تطرح من السعر.

2.4 تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية Application to Non-financial Assets

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الإعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الإقتصادية من خلال أفضل وأحسن إستخدام Highest and Best Use من الأصل أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن إستخدام له.

يأخذ الإستخدام **الأفضل والأحسن** للأصل غير المالي بعين الإعتبار إستخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً والمجدي مالياً على النحو الآتي:

أ. يأخذ الإستخدام الممكن مادياً بعين الإعتبار **الصفات المادية للأصل** والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الإعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال، موقع العقار أو حجمها). و

ب. امكانية استخدام الاصل (الترخيص القانوني)، ويتم الأخذ بعين الإعتبار أي قيود قانونية على إستخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بالإعتبار عند تسعير الأصل، حيث تختلف التشريعات بإختلاف المناطق.

ج. توفر الجدوى المالية من إستخدام الأصل متوفرة: يأخذ الإستخدام المجدي مالياً بعين الإعتبار ما إذا كان إستخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً يولّد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الإعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الإستخدام) لإنتاج عائد إستثماري يقتضيه المشاركون في السوق من الإستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الإستخدام.

وقد تنوي المنشأة، بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر، عدم إستخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوي عدم إستخدام الأصل وفقاً لإستخدامه الأفضل والأحسن. فعلى سبيل المثال، قد يكون تلك هذا هو الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس المشترى الذي تخطّط المنشأة لإستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من إستخدامه. وعلى الرغم من ذلك، يتعيّن على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على إفتراض إستخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

مثال (3)[1]

حصلت الشركة (س) على أرض في إندماج أعمال، ويتم تطوير الأرض حالياً للأغراض الصناعية بإعتبارها موقع للمصنع. ويفترض أن يكون الإستخدام الحالي للأرض هو الإستخدام الأفضل والأحسن ما لم يكن السوق أو غيره من العوامل تشير إلى إستخدام مختلف. وقد تم مؤخراً تطوير المواقع المجاورة للإستخدام السكني باعتبارها مواقع للأبراج السكنية. حددت الشركة أن الأراضي المستخدمة حالياً كموقع للمصنع يمكن تطويرها كموقع للأغراض السكنية (أبراج سكنية) لأن المشاركين بالسوق سيأخذون بعين الإعتبار القدرة على تطوير الموقع للأغراض السكنية عند تسعير الأرض.

المطلوب: بيان كيفية تقييم الأرض من خلال الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض.

حل مثال (3)

سيتم تحديد الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض من خلال مقارنة كل مما يلي:

أ- قيمة الأرض عند تطويرها حالياً للأغراض الصناعية (أي ستستخدم الأرض إلى جانب غيرها من الأصول مثل، المصنع أو مع أصول أخرى).

ب-قيمة الأرض كموقع شاغر للأغراض السكنية، مع الأخذ بالإعتبار تكاليف هدم المصنع وغيرها من التكاليف اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سيتم إستخدامها من قبل المشاركين في السوق على أساس مستقل).

سيتم تحديد الإستخدام الأفضل والأحسن للأرض إستناداً إلى القيمة الأعلى من بين تلك القيم. وفي الحالات التي تشمل تخمين العقارات يتم الأخذ بالإعتبار الإستخدام الأفضل والأحسن العوامل المتعلقة بعمليات المصنع بما في ذلك أصوله وإلتزاماته.

[1] المصدر: مثال رقم (2) من الأمثلة التوضيحية حول (IFRS 13) ص 1014 ب.

3.4 التطبيق على الإلتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة
Application to Liabilities and an Entity's Own Equity

يفترض قياس القيمة العادلة أنّه يتم نقل الإلتزام المالي أو الإلتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال، حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في إندماج الأعمال) **إلى المشارك في السوق** في تاريخ القياس. ويفترض نقل الإلتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة ما يلي:

أ- يبقى **الإلتزام** غير مسدد ويتوجب على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالإلتزام. ولا تتم تسوية **الإلتزام** مع الطرف المقابل في تاريخ القياس.

ب-تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويأخذ المشارك في السوق المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة. ولا يتم إلغاء الأداة أو إطفاؤها في تاريخ القياس.

4.4 الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية المُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنّها أصول
Liabilities and Equity Instruments Held by other Parties as Assets

عندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل إلتزام مماثل (مطابق) أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنّه أصل، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنّه أصل في تاريخ القياس.

يجب على المنشأة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

- إستخدام السعر المعلن في السوق النشط للبند المشابه (المماثل) المُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنّه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً.
- إستخدام مدخلات أخرى مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المماثل المُحتفظ به من قبل طرف آخر على أنّه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً.
- إستخدام أسلوب آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين السابقتين غير متوفرة:

1. منهج الدخل (مثلاً، أسلوب القيمة العادلة الذي يأخذ بعين الإعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقّع المشارك في السوق أن يحصل عليها من إمتلاك الإلتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل).
2. منهج السوق (مثلاً، إستخدام الأسعار المعلنة للإلتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنّها إلتزامات).

5.4 الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على أنّها أصول
Liabilities and Equity Instruments not Held by other Parties as Assets

عندما لا يكون السعر المعلن لنقل إلتزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة متاحاً وعندما لا يكون البند المطابق مُحتفظاً به من قبل طرف آخر على أنّه أصل (مثل عدم تملك حقوق الملكية للمنشآت غير المدرجة بالبورصة)، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية بإستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالإلتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

فمثلا قد تأخذ المنشأة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الإعتبار أي مما يلي:

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقّع المشارك في السوق أن يتكبّدها عند سداد **الإلتزام**، بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفّل بالإلتزام.
- القيمة التي سيحصل عليها مشارك في السوق لإبرام أو إصدار إلتزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة، بإستخدام الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على سبيل المثال، الذي يتمتّع بذات الصفات الإئتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار إلتزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية.

5. القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي Fair Value at Initial Recognition

عند الحصول على أصل أو نشوء إلتزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الإلتزام. فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء ذلك الإلتزام (سعر الدخول أو التنفيذ Entry Price) (سعر الشراء).

ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي سيتم إستلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الإلتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price (سعر البيع). وليس بالضرورة أن تبيع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضاً أن يكون سعر تسديد الإلتزام هو سعر نشوء الإلتزام.

6. أساليب التقييم Valuation Techniques

إن الهدف من إستخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الإلتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية. وهناك ثلاث أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي **منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل** وكما هو مبين تالياً.

1.6 خصائص أساليب التقييم للقيمة العادلة

يجب على المنشأة إستخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الإستفادة من **المدخلات الملحوظة Observable Inputs** ذات الصلة والتقليل من إستخدام **المدخلات غير الملحوظة Unobservable Inputs**. ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملاحظتها لبعض الأصول والإلتزامات المالية، السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

- **المدخلات Inputs**: هي الإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، بما في ذلك التوقّعات حول المخاطر مثل ما يلي:
  - المخاطر المتأصّلة في أسلوب تقييم محدّد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير)؛
  - المخاطر المتأصّلة في مدخلات أسلوب التقييم.

  وقد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة.
- **المدخلات الملحوظة Observable Inputs**: المدخلات التي يتم صياغتها بإستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعليّة والتي تعكس الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام.
- **المدخلات غير الملحوظة Unobservable Inputs**: المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها بإستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام.

2.6 أساليب (تقنيات) Valuation Techniques

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي:

أ. **منهج (مدخل) السوق Market Approach** هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والإلتزامات موضوع التقييم.

ب. **منهج التكلفة Cost Approach** وهو أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لإستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادلة بتكلفة الإستبدال الحالية).

ج. **منهج الدخلIncome Approach** وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

- أسلوب القيمة الحالية Present Value Techniques.
- نماذج تسعير الخيارات Option Pricing Models مثل بلاك وتشولز ميرتون-Black-Scholes Merton Formula وباينوميل Binomial Model والمسمى بـ (نموذج لاتيس). وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- طريقة فائض الأرباح السنوية The Multi-period Excess Earnings Method وهي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون إختيار مدخل واحد للتقييم كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب إستخدام أكثر من مدخل.

3.6 المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب Inputs Based on Bid and Ask Prices

في حال كان للأصل أو الإلتزام الذي تمّ قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق متعاملين –بورصة–)، فيجب إستخدام السعر **ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط)** والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنّف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى (1) أو (2) أو (3)؛ المبينة لاحقاً. ويتم السماح (دون إلزام) بإستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول Asset Positions (أي إذا كانت الأصول أكبر من الإلتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلاً) وأسعار الطلب لمراكز الإلتزام Liability Positions (إذا كانت الإلتزامات أكبر من الأصول).

4.6 التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair Value Hierarchy

لزيادة الإتّساق وقابلية المقارنة بين مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة، يحدد هذا المعيار تسلسل القيمة العادلة الذي يُصنّف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن **ثلاث مستويات**. يعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الإلتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الأوّل) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى الثالث).

والسوق النشط Active Market هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والإلتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر.

ويشمل التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ما يلي:

أ. المستوى الأول للمدخلات (1)Level 1 Inputs

- مدخلات المستوى الأوّل للقيمة العادلة عبارة عن أسعار معلنة (غير معدّلة) في السوق النشط للأصول أو الإلتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
- ويقدّم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب إستخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن مع إستثناءات محدودة. ومن هذه الإستثناءات: عندما لا يمثّل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة إذا وقعت أحداث هامة مثل المداولات في سوق السمسرة أو الإعلانات بعد إغلاق السوق وقبل تاريخ القياس. ويجب على المنشأة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثّر على قياسات القيمة العادلة. ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنّف ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.
- إن مدخلات المستوى الأول متوفرة للعديد من الأصول والإلتزامات المالية والتي يمكن تداول (شراء وبيع) بعضها في عدة أسواق نشطة (بورصات مختلفة). وتبعاً لذلك، يتم التركيز في المستوى الأوّل على تحديد كل مما يلي:
  - السوق الأصلي للأصل أو الإلتزام أو السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الإلتزام عند غياب السوق الأصلي؛ و
  - ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الإلتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.
  - إذا كانت منشأة تمتلك أصل أو عليها إلتزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة إستيعاب حجم الأصلأوالإلتزام المملوك من قبل المنشأة.

ب. المستوى الثاني للمدخلات (2) Level 2 Inputs

تتمثّل مدخلات المستوى الثاني بكافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلن عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، أي هي المدخلات الأخرى بخلاف مدخلات المستوى الأول.

وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الإلتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- أسعار الأصول أو الإلتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة.

- أسعار الأصول أو الإلتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والإلتزامات في أسواق غير نشطة.
- الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والإلتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة، والفروقات الإئتمانية.

ومن الأمثلة على مدخلات المستوى الثاني:

- مبادلة سعر الفائدة متغيّر الدفع وثابت الإستلام بناءً على السعر المقدّم ما بين البنوك في لندن "معدل المبادلة (ليبور)". سيتمثل مدخلات المستوى الثاني بمعدل المبادلة "الليبور" في حال كان المعدّل ملحوظ في الفترات المعلن عنها للفترة الكاملة من المبادلة.
- يكون مدخلات المستوى الثاني لمخزون البضائع الجاهزة في متاجر البيع بالتجزئة هو سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر بائعي التجزئة في سوق البيع بالجملة، معدّلاً للفروق بين حالة وموقع بند المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي المتماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة. ومن ناحية المفهوم، سيكون قياس القيمة العادلة ذاته بغض النظّر عمّا إذا كانت التعديلات قائمة على سعر التجزئة أو سعر الجملة. وبشكل عام، يجب إستخدام السعر الذي يقتضي أقل حد ممكن من التعديلات غير الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

ج. المستوى الثالث للمدخلات (3)Level 3 Inputs

- أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متاحة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالإعتماد على طبيعة الأصل والإلتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.
- يتم إستخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بمواقف يكون فيها نشاط سوق ضئيل، إن وُجد، للأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس. ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام. وعليه، يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، بما في ذلك الإفتراضات حول المخاطر.
- يجب على المنشأة صياغة مدخلات غير ملحوظة بإستخدام أفضل معلومات متوفرة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند صياغة المدخلات غير الملحوظة، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يجب عليها تعديل تلك البيانات في حال كانت المعلومات المتوفرة

بشكلٍ معقول تبيّن أنّ المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة. ولا تحتاج المنشأة إلى بذل جهود مكثّفة للحصول على معلومات متعلقة بإفتراضات المشاركين في السوق. ولكن يتعيّن عليها أن تأخذ بعين الإعتبار كافة المعلومات المتعلقة بإفتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكلٍ معقول.

7. الإفصاح Disclosures

يجب على المنشأةالإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم كل مما يلي:

أ- بالنسبة للأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي بعد الإعتراف الأولي، يتم الإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك المقاييس.

ب-بالنسبة لمقاييس القيمة العادلة المتكررة بإستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة (المستوى الثالث)، أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **يفترض قياس القيمة العادلة أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الإلتزام تتم في:**

أ- السوق الأصلي (الرئيسي)
ب- السوق الأصلي (الرئيسي) والسوق الأكثر ربحاً معاً
ج- في غياب السوق الأصلي السوق الأكثر ربحاً
د- البورصة فقط

2. **تتضمن أساليب تقييم القيمة العادلة:**

أ- منهج السوق
ب- منهج التكلفة
ج- منهج الدخل
د- جميع ما ذكر صحيح

3. **تمثل الأسعار المعلنة في السوق النشط للأصول أو الإلتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس ما يلي:**

أ- مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة
ب- مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة
ج- مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة
د- مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة

4. **أن المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة والتي تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متاحة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالإعتماد على طبيعة الأصل والإلتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة هي:**

أ- مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة
ب- مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة
ج- مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة
د- مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة

5. **في حال كان للأصل أو الإلتزام الذي تمّ قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (سعر البورصة)، فيجب إستخدام..... والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة.**

أ- سعر العرض
ب- متوسط السعر بين سعر الطلب والعرض
ج- سعر الطلب
د- السعر الأدنى

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	ج	د	أ	ج	ب

المراجع العربية

1- جمعة حميدات، منهاج التأهيل المحاسبي المهني لشهادة "محاسب دولي عربي قانوني معتمد"، الورقة الثانية –المحاسبة–، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان– الأردن، 2018.

2- أبو نصار، محمد وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمّان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2019.

3- جمعة حميدات، معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، شركة صرح العالمية، الطبعة الثالثة، عمّان – الأردن، 2013.

4- محمد أبو نصار، المحاسبة المالية المتقدمة، بدون ناشر، عمّان – الأردن، 2017.

5- حميدات، جمعة، بسام معالي، خليل أبو حشيش "مبادئ المحاسبة المالية –الجزء الثاني–" الطبعة الثانية، 2015.

6- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن، 2017.

7- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن، 2019.

8- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية "الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح"، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمّان – الأردن، 2010.

9- ميرزا وهولت وأوريل، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" كتاب ودليل، وايلي 2011، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

المراجع الأجنبية

1. Christian Dieter,Ludenbach Norbert, IFRS Essentials , WILEY, 2013
2. Alfredson. K. Leo Ken, Picker Ruth, Pacter Paul, and Radford Jennie, (2015), **Applying International Accounting Standards**.
   John Wiley and Sons.
3. IASB, (2016), **International Financial Reporting Standards,**
   IASCF, London, UK.
4. Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield., (2018), **Intermediate**
   Accounting,IFRS Edition Fourteen Edition, New York: John Wiley &Sons,Inc.
5. Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, (2006),International Financial Reporting Standards (IFRS)**Workbook and Guide**: John Wiley and Sons
6. Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, Liesel Knorr (2008), Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Work**book**, 2nd Edition, John Wiley and Sons.
7. KPMG,Insights into IFRS , 8th editions,2013.
8. http://www.IASB.org.uk
9. http://www.IASplus.com/fs/Iaschkol.pdf
10. https://socpa.org.sa/Socpa/Home.aspx