وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة التقنية الشمالية
اسم التشكيل

الحقيبة التعليمية

المقرر: الإبلاغ

المرحلة / المستوى: الرابعة

الفصل الدراسي: الثاني



القسم العلمي

تقنيات :
المحاسبة

السنة الدراسية:

2025-2024

معلومات عامة

معلومات عامة

	الإبلاغ المال ي
	قسم تقنيات المحاسبة
	الكلية التقنية الادارية
	الرابعة
	الثاني

:	نظر ي	4		

	4
	AT415

	نظر ي	√	عملي		كلهما	

ام الاخرى	—
	——
	—
	——

معلومات تدريسي المادة

:	انفال صابر شري ف
	مدرس
	2023

	ماجستير
	2009
	14

الوصف العام للمقرر

اكتسب المعايير المهنية لمعايير الاعتماد المعيارية المعتمدة من هيئة الاعتماد المهني المتقدمة المعايير الأكاديمية المتقدمة في مجال الهندسة المعمارية المعتمدة من هيئة الاعتماد المهني

دب ايتبيب ببامعاام س ب ا الالاي افاامع
ليمامتاااقواريبا.اا

الأهداف الخاصة

1- الالمام بالمعايير الدولية و الاطار المفاهيمي للمحاسبة و النشأة التاريخية للمعايير الدولية المحاسبية وتطورها.

2- حصر كل معيار بتطبيق عملي محاسبي يوضح للطالب كيفية القياس و الإفصاح للمعيار حسب متطلبات المعيا ر

الأهداف السلوكية او نواتج التعلم

بعد الانتهاء من الدرس

)المحا ضة(سيكون

الطالب قادرا على

1. اكتساب القدرة و المهارة في التعرف على المعايري الدولية للابلاغ الما يل .
2. اكتساب مهارة قراءة وفهم الكتب المحاسبية الخاصة بالمعايري الدولية .
3. تقوية تلفظ الكلمات و المصطلحات المحاسبية للابلاغ الما يل

المتطلبات السابقة

1 . يحتاج ال فيديوهات تعليمية يمكن من خلالها الاطلاع على عمل المؤسسات الدولية .

أساليب التدريس)حدد مجموعة متنوعة من أساليب التدريس لتناسب احتياجات الطلاب ومحتوى المقرر(

او الطريقة	مربرات الاختيار

شة	للتعرف على المادة العلمية
ن الذه ر	للتعرف على مدى ادراك الطلبة بأهمية الموضوع
ية	للتقييم مستوى الطلبة قبل وبعد المحا ر ضة
	للتعرف على عمل المؤسسات الدولية وتاثري اختلاف المتغريات البيئية على المحاسبة

يحتاج ال زيارات علیمية للاطلاع
على واقع عمل هذه المؤسسات .

الفصل الأول: مفاهيم الإبلاغ المالي				
العنوان الفرع ي		طريقة التدري س	التقنيا ت	طرق القيا س
الإبلاغ المالي والمعايير المحاسبي ة		محاضر ة	عرض تقديمي، شرح، أسئلة وأجوبة, مناقش ة	
منظمات صياغة معايير المحاسبية على المستوى الدول ي	ان الإبلاغ المالي هو نظام اتصال يربط الوحدة بالاطراف الخارجية وبالتالي اهداف هذا النظام هي اهداف محاسبية نفسها	العرض والتوضيح النظر ي		التعلم التعاون ي
	ان اهم العوامل المساعدة على ظهور المنظمات المحاسبية هي)الثورة الصناعية ، ظهور شركات مساهمة ، فرض ضرائب دخل على الافراد ، ظهور شركات المنافع العامة ، ازمة الكساد العالمية عان 1929(	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
دراسة حالات تطبيق ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي

الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية – المشروع المشترك FASB- IASB		العرض والتوضيح النظري	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلية	العصف الذهني
	تعد المحاسبة علما من العلوم الاجتماعية والمعروف ان لكل علم نظرية اذ تحاول هذه النظرية شرح وتفسير الظواهر المرتبطة بهذا العلم ونظرا لعدم وجود نظرية محاسبية موحدة وشاملة فقد اعتمد المحاسبون على الاطار المفاهيمي للمحاسبة .			
دراسة حالات عملية		العرض والتوضيح النظري	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلية	التعلم التعاوني
معيار الإبلاغ المالي (٢) الدفع على أساس الأسهم	صدر هذا المعيار في شباط ٢٠٠٤ وساري المفعول اعتبارا من ٢٠٠٥/١/١ وقد تم اجراء عدة تعديلات عليه لاحقا وقد هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشاة على السلع والخدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بادوات حقوق الملكية او تقاس على أساس القيمة العادلة لادوات حقوق الملكية	العرض والتوضيح النظري	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلية	العصف الذهني
		العرض والتوضيح النظري	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلية	التعلم التعاوني
معيار الإبلاغ المالي الدول)7(الأدوات المالية – الإفصا ح				
دراسة حالات عملي ة	صدر هذا المعيار كتعديل لمعيار المحاسبة الدول IAS 32) الأدوات المالية العرض والافصاح (	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي
معيار الإبلاغ المالي الدولي)9(الأدوات المالية – القيا س	الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية الذي سيعرض معلومات	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي

	ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم لمبالغ الت للمنشأة وتوقيتها وعدم تاكدها	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي

الفصل الثاني : **الإبلاغ المالي)8(الإبلاغ عن القطاعات التشغيلي ة**				
	العنوان الفرع ي	طريقة التدري س	التقنيا ت	طرق القيا س
	الإبلاغ المالي)8(الإبلاغ عن القطاعات التشغيلي ة	محاضر ة	عرض تقديمي، شرح، أسئلة وأجوبة, مناقش ة	العلم التعاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة	حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبة الدولي التقارير IAS 14(القطاعية (ويقوم	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي

	هذا المعيار على مبدا أساسي هو الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم طبيعة أنشطة الشركة والاثار المالية لهذه الأنشطة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها.			
معيار الإبلاغ المالي)10(القوائم المالية الموحد ة	صدر هذا المعيار عام 2011 وحل محل معيار المحاسبة الدولي) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة IAS 27(ويهدف المعيار الى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر الشركة على شركة او اكثر من الشركات الأخر ى	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم العاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي

معيار الإبلاغ المالي الدول)7(الأدوات المالية – الإفصا ح	حل هذا المعيار محل معيار المحاسب الدولي 31IAS (الحصص في المشاريع المشتركة (وهو ساري المفعول اعتبارا من عام 2013 والمبدا الأساس لهذا المعيار هو : على المنشأة) التي تعتبر طرف في	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
	الترتيبات المشتركة(ان تحدد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها وتقييم حقوقها والتزامتها والمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقا لتوع الترتيبات المشتركة			
معيار الإبلاغ المالي الدولي)13(القياس بالقيمة العادل ة	صدر معيار 13IFRS عام 2011 وقد حل محل معيار المحاسبة الدولية 39IAS وهو المعيار الوحيد الذي يمكن من قياس القيمة العادلة وتطبيقه على كافة المعايير المحاسبية التي تتطلب او تسمح بالقياس بالقيمة العادلة	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي

الفصل الثالث : **معيار الإبلاغ المالي الدولي)14(الحسابات القانونية)التنظيمية (المؤجل ة**			
العنوان الفرع ي	طريقة التدري س	التقنيا ت	طرق القيا س
معيار الإبلاغ المالي الدولي)14(الحسابات القانونية)التنظيمية (المؤجل ة	محاضر ة	عرض تقديمي، شرح، أسئلة وأجوبة, مناقش ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات عملي ة	يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقم 14 من المعايير الحديثة المؤقتة والذي ينطبق فقط على المنشأت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير لأول مرة حيث يسمح لتلك المنشات الاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
	بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقا			

معيار الإبلاغ المالي الدولي)15(الاعتراف بالايرادات من العقود مع الزبائ ن	صدر هذا المعيار عام 2014 وهو بديل لمعيار المحاسبة الدولي)الايراد IFRS 18(ومعيار المحاسبة الدولي) عقود الانشاءات IAS11(مع بدء تطبيق المعيار 15 عام IFRS 2018			
		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات عملي ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي

الفصل الرابع : **معيار الإبلاغ المالي الدولي)16(الايجار التمويل ي**				
العنوان الفرع ي		طريقة التدري س	التقنيا ت	طرق القيا س
معيار الإبلاغ المالي الدولي)16(الايجار التمويل ي		محاضر ة	عرض تقديمي، شرح، أسئلة وأجوبة, مناقش ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة	صدر المعيار بديلا عن المعيار المحاسبة الدولي)عقود الايجار IAS 17(ويمثل المشروع مشروع مشترك بين FASB و			

	IASB ويتم بموجب هذا المعيار رسملة عقود الايجار التشغيلية التي تزيد عن 12 شهر يعترف بها كاصو ل			
		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
معيار الإبلاغ المالي الدول	جاء هذا المعيار للاستجابة الى طلب المستثمرين			

)18(**العرض والافصاح في القوائم المال ي**	للحصول على معلومات افضل للشركا ت	العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	التعلم التعاون ي
دراسة حالات تطبيقي ة		العرض والتوضيح النظر ي	محاضرة توضيحية ودروس تفاعلي ة	العصف الذهن ي
مراجعة				
امتحا ن				

المحتوى العلمي

خارطة القياس المعتمدة

المحتوى التعليمي	عناوين الفصول	الأهمية النسبية	الأهداف السلوكية					عدد الفقرات
			المعرفة	الفهم	التطبيق	التحليل	التقييم	
			% 15	% 20	% 25	% 15	% 25	
الفصل الاول	**الإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية**	% 15	5	4	2	2	2	25

الفصل الثان ي	**الإبلاغ المالي عن القطاعات)8(الإبلاغ التشغيلي ة**	% 20	5	5	4	3	3	75
الفصل الثال ث	**معيار الإبلاغ المالي الدولي)14(الحسابات القانونية)التنظيمية (المؤجل ة**	% 35	5	5	10	10	5	20
الفصل الرابع	**معيار الإبلاغ المالي الدولي)16(الايجار التمويل ي**	% 30	4	4	10	6	6	50
المجمو ع		% 100	25.5	42.5	17	34	51	170

المحتويات)لكل فصل في المقرر (

رقم المحا ضة :	
عنوان المحا ضة:	الاطار النظري للابلاغ الما يل
اسـ م المدرس:	م . انفال صابر شي ف
الفئة المستهدفة :	طلبة المستوى ا لراب ع
الهدف العام من المحا ضة :	التعرف على مفاهيم الإبلاغ الما ي ل
الأهداف السلوكية او مخرجات التعلم :	اكتساب القدرة و المهارة يف التعرف على المعايري الدولية للابلاغ الما. 1 . ي لاكتساب مهارة قراءة وفهم الكتب المحاسبية الخاصة بالمعايري الدولية. 2. تقوية تلفظ الكلمات و المصطلحات المحاسبية للابلاغ الما يل 3.
اس ياتيجيات التيسري المستخدمة	عرض فيديوهات تعليمية والتفاعل والمشاركة الإيجابية / من الطال ب
المهارات المكتسبة	
طرق القياس المعتمدة	التعليم التعاو ن والعصف الذه ن

ي ي

4 - الاسئلة القبلية : ما هو الإبلاغ الما يل

ما فائدة المعايري

الدولي ة 5- المحتوى

العل يم :

6- الاسئلة البعدية :التطور الحاصل لي ف المعايري الدولي ة

المصادر الاساسية :

- المصادر

- أبو نصر و حميدات ، محمد ، جمعة ، 2017، معايري المحاسبة والابلاغ الما يل الدولية، الطبعة الثالث ة
- طارق حماد، "معايير المحاسبة ومعايير اعداد التقارير المالية الدولية ،
مجلس معايير المحاسبة الدولية ، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية " ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
- الجوانب النظرية والعملية -

تأليف

الأستاذ الدكتور محمد أبو نصار
الجامعة الأردنية
كلية الأعمال - قسم المحاسبة

الدكتور جمعة حميدات
مدرب معتمد وخبير في المعايير الدولية IFRS
PhD, JCPA, IFRS Expert

مقيم ومحكم علمياً
عمادة البحث العلمي - الجامعة الاردنية

عمان - الاردن
2024

تحذير

بموجب قانون المطبوعات والنشر لعام 1992 والقوانين السابقة فإننا سنلاحق قانونياً كل من يقوم بإعادة طبع أو نقل أو تخزين أي جزء من هذا الكتاب على أية أنظمة استرجاع، بأي شكل أو وسيلة سواء كانت إلكترونية أو ميكانيكية أو مغناطيسية أو غيرها من الوسائل، بدون الحصول المسبق على موافقة خطية من المؤلفين.

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلفين

الطبعة الثالثة 2024

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(2008/1/93)

رقم التصنيف : 657.9
المؤلف ومن هو في حكمه:

عمان : المؤلف، 2008.
( ) ص
ر. إ. (2008/1/93)
الواصفات:/المحاسبة المالية/ الشركات التجارية
أعدت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية.

* رقم الاجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر
* رقم الايداع لدى دائرة المكتبات والوثائق الوطنية **2008/1/93**

تقديم

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

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

ونظراً لافتقار المكتبة العربية لكتب علمية في مجال معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، فقد جاء هذا الكتاب ليغطي جزء من الفراغ في هذا الجانب، حيث يتسم هذا الكتاب بشموليته وتغطيته لكافة معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الصادرة حتى نهاية عام 2024. كما يتميز الكتاب باحتوائه على العديد من الحالات العملية التطبيقية والتمارين المحلولة والتي جاءت لتعزز فهم المادة العلمية المشروحة.

احتوى الكتاب على جزئين رئيسين، تضمن الاول عرض وشرح توضيحي لجميع معايير المحاسبة الدولية النافذة حتى نهاية عام 2024 والبالغ عددها 24 معيار (من اجمالي 41 معيار) ، اضافة عرض وشرح للاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية. أما الجزء الثاني من الكتاب فقد احتوى على معايير الابلاغ المالي الدولية النافذة والبالغ عددها 16 معيار (من اجمالي 17 معيار) .

ولا يسع الباحثان إلا أن يتقدما بجزيل الشكر والتقدير لجميع من ساهم في إظهار هذا المؤلف إلى حيز الوجود، ليكون مرجعاً لفئات مختلفة من القطاعات في مجتمعنا الحبيب ولطلبة الجامعات الاردنية وكليات المجتمع المختلفة، ونرجوا الله ان نكون قد وفقنا في هذا الجهد المتواضع، ونقدم اعتذارنا عما قد يرد في الكتاب من اخطاء، فالكمال هو لله وحده.

والله ولي التوفيق

المؤلفان

ايلول 2023

عزيزي القارىء

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

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

فهرس الموضوعات

رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم الصفحة
	الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	1
IAS 1	عرض القوائم المالية	27
IAS 2	المخزون	71
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	107
IAS 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	135
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية	165
IAS 12	ضرائب الدخل	179
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات	213
IAS 19	منافع الموظفين	247
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	259
IAS 21	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	277
IAS 23	تكاليف الإقتراض	297
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	309
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	316
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	325
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	331
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	351
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	369
IAS 33	ربحية السهم	385
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	397
IAS 36	الإنخفاض في قيمة الأصول	409
IAS 37	المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة	437

IAS 38	الأصول غير الملموسة	449
IAS 40	الإستثمارات العقارية	469
IAS 41	الزراعة	485
IFRS 1	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	499
IFRS 2	المدفوعات على اساس الاسهم	507
IFRS 3	اندماج الأعمال	517
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	537
IFRS 6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	557
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	569
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	585
IFRS 9	الادوات المالية	599
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	631
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	669
IFRS 12	الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى	679
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	685
IFRS 14	الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً)	693
IFRS 15	الايراد من العقود مع العملاء	701
IFRS 16	عقود الإيجار	757
IFRS 17	عقود التامين	811
	المراجع	823

جدول يبين المعايير غير النافذة (الملغاة)		
رقم المعيار	عنوان المعيار الملغي	ما حصل للمعيار
IAS 3	القوائم المالية الموحدة.	انتقلت متطلبات المعيارعام 1989 الى معياري المحاسبة الدوليين رقم (27) و (28).
IAS 4	محاسبة الإهتلاك.	سحب هذا المعيار عام 1999 واستبدل بالمعايير ذوات الارقام 16، 22، 38.
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عام 1997
IAS 6	اثار التغيرات في اسعار الصرف.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (15) والذي الغي لاحقاً عام 2003.
IAS 9	محاسبة تكاليف البحث والتطوير.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (38) عام 1999.
IAS 11	عقود الإنشاء	حل محله معيار الابلاغ المالي 15 اعتبارا من 2018/1/1
IAS 13	عرض الاصول المتداولة والمطلوبات المتداولة.	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
IAS 14	التقرير عن القطاعات.	حل محله معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) الساري المفعول عام 2009.
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الاسعار.	تم سحبه عام 2003.

IAS 17	عقود الإيجار	حل محله معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) اعتبارا من 2019/1/1
IAS 18	الإيـراد	حل محله معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15) اعتبارا من 2018/1/1
IAS 22	اندماج الاعمال.	تم استبداله بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) عام 2004.
IAS 25	محاسبة الاستثمارات.	حل محله معياري المحاسبة الدوليين رقم (39) و(40) عام 2001.
IAS 30	الافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) الساري المفعول عام 2007.
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	دمج في معياري المحاسبة الدولي رقم (28) والابلاغ المالي الدولي رقم (12).
IAS 35	العمليات غير المستمرة	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) الساري المفعول عام 2005.
IAS 39	الأدوات المالية:الإعتراف والقياس	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) اعتبار من 2018/1/1.
IFRS 4	عقود التامين	استبدل بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (17) اعتبار من 2023/1/1.

مقدمة	الإطار المفاهيمي للتقارير المالية The Conceptual Framework for Financial Reporting

الأهداف التعليمية

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

1. بيان المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام.
2. عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:
   - هدف التقارير المالية
   - الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
   - القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير
   - عناصر القوائم المالية
   - الاعتراف والغاء الاعتراف
   - القياس
   - العرض والافصاح
   - مفاهيم راس المال والمحافظة على راس المال
3. عرض للأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية.
4. بيان الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية.
5. شرح مفاهيم رأس المال.

الإطار المفاهيمي للتقارير المالية
The Conceptual Framework for Financial Reporting

مقدمة

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

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[1] International Accounting Standards Board (IASB). كما تم إجراء تعديلات على هذا الاطار عام 2010 حيث تم إعادة هيكله الإطار المفاهيمي السابق.

وفي شهر اذار 2018 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية باصدار الاطار المفاهيمي للتقارير المالية المنقح، حيث تم اجراء تعديلات على تعريف الاصول والالتزامات وادراج دليل للقياس والغاء الاعتراف والعرض والافصاح وهذه التعديلات سارية المفعول اعتبارا من 2020/1/1.

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.

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

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

---

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

مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

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

1. الفصل الاول: 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: الاعتراف والغاء الاعتراف
6. الفصل السادس: القياس
7. الفصل السابع: العرض والافصاح
8. الفصل الثامن: مفاهيم راس المال والمحافظة على راس المال

الفصل الاول: هدف التقارير المالية The objective of financial reporting

- إن هدف التقارير المالية للاغراض العامة هو تزويد المعلومات المالية المفيدة لمستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بموارد المنشأة.
- ان المستخدمين الرئيسين (الاساسيين) Primary users للتقارير المالية هم **المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الاخرين**. وهم الذين تُوجّه لهم التقارير المالية بشكل اساسي، 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 بالاستفادة من التقارير المالية لاتخاذ قرارات حول:**
  - شراء أو بيع أو الاحتفاظ بالادوات المالية (سواء أدوات حقوق الملكية او أدوات الدين).
  - تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان.
  - ممارسة حقوق التصويت او التأثير على تصرفات الادارة والمتعلقة باستخدام موارد المنشأة.
- **ولاتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم ما يلي:**
  - صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للمنشأة.
  - تقييم وصاية الادارة Management stewardship اي تقييم كفاءة وفعالية ادارة 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 الادارة (تقييم كفاءة وفعالية ادارة المنشأة) فان مستخدمي المعلومات المالية بحاجة الى ما يلي:

- معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومعلومات حول المطالبات على المنشأة والتي توفرها **قائمة المركز المالي.**
- معلومات حول التغيرات التي حدثت على تلك الموارد والمطالبات، وتمثل تلك التغيرات الاداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي التقارير المالية على معرفة وفهم العوائد التي حققتها المنشأة من مواردها الاقتصادية مما يمكن من الحكم على وصاية الادارة اي كفاءتها وفعاليتها في ادارة 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 الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها (باستثناء التغيرات المتعلقة بالاداء المالي التي تعرضها قائمة الدخل الشامل)، مثل اصدار اسهم او توزيعات ارباح نقدية او 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 الذي تعكسه محاسبة الإستحقاق

يبين الاطار المفاهيمي ان اتباع اساس الاستحقاق المحاسبي يعكس آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الإقتصادية للمنشأة ومطالباتها في الفترات التي حصلت فيها تلك المعاملات والاحداث، 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 الادارة (كفاءة وفعالية الادارة في ادارة 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.

يبين الاطار المفاهيمي للتقارير المالية بان التقارير المالية للاغراض العامة لا يمكن ان تزود

مستخدمي المعلومات بكافة المعلومات التي قد يحتاجوها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث عليهم الحصول على معلومات من مصادر اخرى تتعلق بهبقسقراراتهم الاقتصادية.

- الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية السابقة

تساعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مستخدمي المعلومات المالية على تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل وتقييم مدى رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة. وتبين تلك المعلومات كيفية حصول المنشأة على النقد وكيفية انفاقها له من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وتقييم سيولتها او ملاءتها المالية.

أما أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم فتتمثل بالاتي:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative characteristics of useful financial information

يبين الاطار المفاهيمي خصائص المعلومات المالية الواجب توفرها حتى تكون تلك المعلومات اكثر 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 لإدارة المنشأة، وأنواع أخرى من المعلومات حول التوقعات المستقبلية.

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب ان تكون ملائمة وان تمثل بصدق ما تريد تمثيله، وتزيد وتتعزز الفائدة من المعلومات المالية اذا 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 الاساسية 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:

اولا : الخصائص النوعية الاساسية 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 للاغراض العامة الظواهر الاقتصادية بالارقام والكلمات

(معلومات وصفية) ويجب ان تكون المعلومات المالية ليس فقط ملائمة وانما تمثل وتعرض بصدق الظواهر والاحداث التي تريد التعبير عنها، والتمثيل الصادق يقصد به ان المعلومات المالية تمثل وتعبر عن جوهر الظواهر والاحداث الاقتصادية بدلا من الشكل القانوني لها فقط (خاصية الجوهر فوق الشكل Substance over form)[2].

فمثلا اعداد القوائم الموحدة هو تعبير عن الاحداث الاقتصادية وفق **الجوهر الاقتصادي** باعتبار ان الشركة التابعة مسيطر عليها وتعامل باعتبارها جزء من الشركة الام **وليس الشكل القانوني** باعتبار ان لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركة الام.

- 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 :

ان تكون **كاملة Complete، ومحايدة Neutral، وخالية من الاخطاء Free from error.**

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 ان ممارسة الحيطة والحذر او (حصيف) prudence تدعم وتعزز صفة الحياد للمعلومات وبالتالي تدعم التمثيل الصادق للمعلومات، حيث ان الحيطة والحذر prudence وفق مجلس المعايير IASB هي عملية الحذر عند اتخاذ الاحكام في ظروف **عدم التأكد Uncertainty**، وبخصوص **عدم التاكد في القياس measurement uncertainty** يرى مجلس المعايير: (ان عملية القياس في ظل ظروف عدم التاكد لا تمنع ان تكون المعلومات مفيدة، وعلى اي حال في بعض الحالات فان المعلومات الاكثر ملائمة قد تكون ذات مستوى مرتفع من عدم التاكد في القياس، لكن معظم المعلومات المفيده تخضع لمستوى منخفض من عدم التاكد 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.

---

[2] في الكثير من الحالات فان الجوهر الاقتصادي للظواهر والاحداث والشكل القانوني لها يتوافقان.

- أما **خاصية الخلو من الاخطاء** فيقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الإقتصادية، وأن لا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.
- ان 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

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض 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 الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال المراجعة 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 مفيده 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 الاساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

قيود (محددات) التكلفة على التقارير المالية المفيدة

The cost constraint on useful financial reporting

إن 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.

الفصل الثالث : القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير

Financial statements and the reporting entity

كما ذكرنا سابقاً فان هدف القوائم المالية هو تزويد مستخدمي تلك القوائم بالمعلومات المالية حول اصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف الخاصة بالمنشأة حيث يتم تزويد تلك المعلومات من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي (قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر)، وايضا من خلال القوائم الاخرى والايضاحات Notes من خلال عرض والافصاح عما يلي:

- الاصول والالتزامات والدخل والمصاريف المعترف بها، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عن الاعتراف بتلك الاصول والالتزامات.
- الاصول والالتزامات التي لم يتم الاعتراف بها مثل الاصول والالتزامات المحتمله او الطارئة (راجع معيار المحاسبة رقم 37)، اي تلك التي لا ينطبق عليها شروط الاعتراف الواردة في الجزء الخامس من الاطار المفاهيمي المبين لاحقاً، بما في ذلك تقديم معلومات حول طبيعتها والمخاطر الناتجة عنها.
- التدفقات النقدية.
- المساهمات (الاستثمارات) المقدمة من المالكين والتوزيعات لهم.
- الطرق والافتراضات والاحكام المستخدمة في تقدير المبالغ المعروضة او المفصح عنها، والتغيرات فيها.

فترة التقرير Reporting period

- يتم اعداد القوائم المالية لفترة مالية محددة من الزمن تسمى (فترة التقرير) حيث تقدم تلك القوائم معلومات حول الاصول والالتزامات بما في ذلك الاصول والالتزامات غير المعترف بها، وكذلك معلومات حول الدخل والمصاريف لفترة التقرير.
- عند عرض القوائم المالية يتم عرض معلومات مقارنة لفترة مالية واحدة سابقة على الاقل، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات وسلوك (اتجاه Trend) بنود القوائم المالية.

فرضية الاستمرارية Going concern assumption

يتم عادة اعداد القوائم المالية بافتراض بان المنشأة معدة التقرير Reporting entity مستمرة الى اجل غير محدد (الى ان يشاء الله عز وجل) في المدى المستقبلي المنظور. ويتم عند اعداد وعرض القوائم المالية افتراض انه لا يوجد نية او حاجة في الدخول في عملية تصفية او وقف نشاط المنشأة. واذا كان هناك نية او حاجة للتصفية او وقف نشاط المنشاة، فان القوائم المالية سيتم اعدادها على

اساس مختلف مثل اساس التصفية مثلا، وفي هذه الحالة يجب ان تفصح القوائم المالية عن الاساس المستخدم لاعدادها. علما بان معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتطلب الافصاح عن الظروف المهددة لفرضية الاستمرارية والمتوقع حدوثها خلال 12 شهر من تاريخ القوائم المالية.

المنشاة معدة التقرير The reporting entity

- المنشأة معدة التقرير هي المنشاة التي يطلب منها او تختار اعداد القوائم المالية. وقد تكون منشأة منفردة a single entity (ليس لها شركات تابعة او زميلة او مشاريع مشتركة) او جزء من منشأة، او قد تتضمن اكثر من منشأة، وليس بالضرورة ان تكون المنشاة معدة التقرير لها كيان قانوني legal entity.
- اذا كان للمنشأة الام (س) سيطرة على منشأة تابعة اخرى (ص) فان المنشاة معدة التقرير تشمل المنشأة الام ومنشآتها التابعة، وبالتالي تسمى القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير **بالقوائم المالية الموحدة** consolidated financial statements، اما اذا تم اعداد القوائم المالية للمنشاة الام فقط فان القوائم المالية تسمى قوائم مالية غير موحدة unconsolidated
- اذا كانت المنشأة معدة التقرير تتضمن منشآتان او اكثر دون وجود علاقة بينهما (الام والتابعة)، فان القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير تسمى **القوائم المالية المجمعة** combined financial statements فعلى سبيل المثال اذا كان المالك (المستثمر) فرد يملك الشركات (أ) و(ب) و (ج) ولا يوجد علاقة بين الشركات و لكل شركة قوائم مستقلة وكيان قانوني مستقل، لكن المالك يرغب بتجميع القوائم المالية للشركات معاً ففي هذه الحالة فان القوائم المالية للشركات معاً تسمى **القوائم المالية المجمعة**.
- يمكن عرض معلومات عن بعض او كل الاصول، المطلوبات، حقوق الملكية، والدخل، والمصاريف للمنشأة الام في القوائم المالية الموحدة ضمن الايضاحات Notes.
- لا تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية غير الموحدة (المنفصلة) كافية لتلبية حاجة المستخدمين الرئيسين من المعلومات حول الشركة الام. ومع ذلك يمكن ان يطلب من المنشأة الام بموجب تشريع مثلا او ان تختار طوعاً عرض قوائم غير موحدة (منفصلة) الى جانب القوائم المالية الموحدة.

الفصل الرابع : عناصر القوائم المالية The elements of financial statements

تمثل عناصر القوائم المالية بنود الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف.

الاصل Asset: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لاحداث مالية سابقة، ويتضمن هذا التعريف الاركان التالية؛

أ- ان الاصل هو مورد اقتصادي.

ب- وجود السيطرة على المورد الاقتصادي.

ج- أن الاصل ناتج عن احداث مالية سابقة.

ويبين الاطار المفاهيمي مايلي بخصوص ماهية المورد الاقتصادي وتعريف السيطرة:

أ- المورد الاقتصادي An economic resource: هو **حق** من الممكن potential او بمقدوره ان ينتج عنه منافع اقتصادية.

الحق Right الذي من الممكن ان ينتج عنه منافع اقتصادية يأخذ اشكال عديدة، منها:

1- **حقوق يقابلها التزامات على اطراف اخرى:**

مثل حق المنشأة باستلام نقدية من منشأة اخرى كالذمم المدينة، **او** حقوق باستلام سلع او خدمات مثل مبالغ مدفوعة مقدما للمورد، **او** حقوق لتبادل اصول او ادوات مالية مع طرف اخر مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة اجنبية مقابل عملة اخرى مثلا اليورو/ الدولار بسعر محدد، فاذا ارتفع سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ اعداد القوائم فان قيمة العقد سترتفع اي تصبح لها قيمة موجبة ويحقق العقد ارباح تقييم عندها يظهر حساب يسمى " مشتقات مالية قيمة عادلة موجبة" ضمن الاصول[3]. **او** حقوق الانتفاع من مطالبات على اطراف اخرى سينتج عنها استلام مورد اقتصادي نقدية او اي اصل اخر عند توفر احداث مستقبلية غير مؤكدة مثل الاصول المحتملة [4].

2- **حقوق لا تمثل التزامات على اطراف اخرى :**

مثل حقوق استخدام ناتجة عن استئجار اصول من شركات اخرى (رسملة عقد الايجار بموجب معيار IFRS 16)، حيث يعتبر حساب " حقوق استخدام الاصول المستأجرة " ضمن اصول المستأجر، وكذلك حقوق استخدام الملكية الفكرية.

احتمالية الحصول على منافع اقتصادية من الاصل

Potential to produce economic benefits

- يبين الاطار المفاهيمي بانه ليس بالضرورة ان يكون من المؤكد Certain او حتى من المرجح Likely بان يولد **الحق** Right منافع اقتصادية، وانما يكفي ان تكون تلك الحقوق موجودة ويوجد امكانية للمنشأة للحصول على تلك الحقوق دون المنشآت الاخرى كما ذكرنا سابقاً.

---

[3] يمكن مراجعة معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للاطلاع على تفاصيل اكثر حول المشتقات المالية.

[4] الاصول المحتملة يتم معالجتها ضمن معيار IAS 37

- قد يستوفي الحق Right تعريف المورد الاقتصادي ويعتبر اصلا حتى لو كانت احتمالية توليد منافع اقتصادية منه منخفضة. حيث تؤثر احتمالية تحقيق منافع اقتصادية للمنشاة على كيفية معالجة الاصل سواء بالاعتراف به او الافصاح عنه فقط بايضاحات البيانات المالية.

ب- وجود السيطرة على المورد الاقتصادي:

تسيطر المنشأة على المورد الاقتصادي اذا كان لديها امكانية حالية مباشرة لاستخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه. وتتضمن السيطرة قدرة المنشأة على منع الاطراف (المنشآت) الاخرى من توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي قد تنتج عنه.

الالتزام Liability : هو تعهد حالي على المنشأة لتحويل (نقل) مورد اقتصادي كنتيجة لاحداث سابقة. ويبين الاطار المفاهيمي أن الالتزام:

- هو واجب او مسؤولية ليس للمنشاة القدرة العملية على تجنبها، والالتزام يكون يكون دائماً مستحقاً لطرف اخر سواء كان شخص طبيعي او منشأة اخرى او مجموعة اشخاص او مجموعة منشآت او المجتمع ككل. وليس من الضرورة ان يكون ذلك الطرف معروفاً او محدداً بعينه.
- قد ينشأ الالتزام عن عقد او قانون او ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، او قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياساتها المعلنة وتسمى عندها الالتزامات الاستنتاجية[5] constructive liability.
- **يتطلب الالتزام نقل او تحويل مورد اقتصادي**Transfer of an economic resource:

يتضمن تعريف الالتزام انه يتطلب نقل مورد اقتصادي للغير، ولتحقيق ذلك فان الالتزام يجب ان يكون قادر او يمكنه ان يتطلب تحويل مورد اقتصادي لطرف اخر. وليس بالضرورة ان تكون تلك الامكانية مؤكدة او حتى مرجحة الحدوث، لكن يكفي فقط ان يكون الالتزام موجوداً وان يتوفر على ما يشير الى انه يتطلب نقل مورد اقتصادي للغير. ويمكن ان يستوفي الالتزام التعريف السابق حتى لو كانت احتمالية تحويل او نقل المورد الاقتصادي منخفضة، وعليه هناك التزامات يعترف بها بالقوائم المالية واخرى يجب الافصاح عنها فقط وبالتالي فهي موجودة.

ومن الامثلة على الالتزامات مايلي :

- التزام بدفع نقدية، مثل ذمم دائنة او مصاريف مستحقة الدفع وغيرها.
- التزامات لتسليم بضاعة او تقديم خدمات، مثل ايرادات مقبوضة مقدماً.

---

[55] يمكن الرجوع لمعيار رقم IAS 37 للحصول على معالجة الالتزامات الاستنتاجية.

- التزامات لتبادل موارد اقتصادية مع طرف اخر وكون شروطها غير ايجابية للمنشأة بتاريخ اعداد القوائم المالية مثل وجود عقود آجلة (تسمى مشتقات مالية) لشراء عملة اجنبية مقابل عملة اخرى مثلا اليورو/ الدولار بسعر محدد فاذا انخفض سعر صرف العملة المتعاقد عليها بتاريخ اعداد القوائم فان قيمة العقد ستنخفض اي تصبح له قيمة سالبة ويحقق العقد خسارة تقييم عندها يظهر حساب يسمى " مشتقات مالية قيمة عادلة سالبة" ضمن الالتزامات[6].

- الالتزام الحالي نتيجة حدث سابق

Present obligation as a result of past events :

ينشأ الالتزام الحالي كنتيجة لاحداث سابقة اذا حصلت المنشأة على المنافع الاقتصادية، مثل شراء بضاعة او الحصول على خدمات، مما ينتج عنه اضطرار المنشأة الى نقل مورد اقتصادي (دفع نقدية مثلا) للغير، بحيث لم يكن على المنشأة نقله لولا ذلك (اي لولا حصول المنشأة على منافع او اتخاذها اجراء نتج عنه نشوء التزام لنقل مورد اقتصادي للغير).

حقوق الملكية Equity

حقوق الملكية : هي الحصة المتبقية في اصول المنشأة بعد طرح (تنزيل) كافة الالتزامات ويطلق عليها صافي الأصول . اي ان :

حقوق الملكية = الاصول – الالتزامات

- ان حقوق الملكية هي المطالبات على المنشأة والتي لا تمثل التزامات. وتنشأ حقوق الملكية اما بموجب عقد او تشريع او اية وسيلة اخرى، ففي الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال والتي يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية على قدرة المشروع على توزيع أو إستعمال ملكيتها.
- ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءاً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنيه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن هناك 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

[6] يمكن الرجوع الى معيار IAS 32 ومعيار IFRS 9 للاطلاع على تفاصيل اكثر حول المشتقات المالية.

هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

تعريف الدخل والمصروفات Definitions of income and expenses

الدخل Income : هي الزيادة في الاصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل راس 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.

المصروفات Expenses : هي النقص في الاصول او الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي الى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين (لا تعتبر توزيعات الارباح ضمن مصروفات).

وتعتبر بنود الدخل والمصروفات من عناصر القوائم المالية التي تعبر عن وتقيس اداء المنشأة، ولا تقل اهمية المعلومات حول بنود الدخل والمصاريف عن اهمية المعلومات حول الاصول والالتزامات.

الفصل الخامس: الاعتراف والغاء الاعتراف Recognition and derecognition

الاعتراف Recognition : هو عملية تسجيل وادراج بند ما من خلال مبلغ نقدي في قائمة المركز المالي أو قائمة الاداء المالي (الدخل الشامل) للبنود التي تستوفي تعريف احد عناصر البيانات المالية والتي تشمل الاصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وتسمى القيمة التي يعترف بها لاي أصل او التزام او حق ملكية بالقيمة المسجلة (المدرجة) carrying amount، ويتم عرض بنود القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة وقابلة للمقارنة.

ويعتبر الاعتراف مناسباً appropriate اذا كان يؤدي الى تقديم معلومات ملائمة relevant حول بنود الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، وان يمثل الاعتراف بصدق representation faithful تلك البنود، لان الهدف هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الاخرين.

معايير الاعتراف Recognition criteria

تتضمن شروط الاعتراف في القوائم المالية ما يلي :

1. يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي (تحقق) تعريف الاصل، الالتزام، وحق الملكية في قائمة المركز المالي. وايضا يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الدخل والمصروف في قائمة

الاداء المالي (قائمة الدخل الشامل). وعلى اي حال ليس كافة البنود التي تستوفي شروط الاعتراف يعترف بها.

2. ان يؤدي الاعتراف الى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات تتصف بخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق.

ومن منظور الاطار المفاهيمي فان عدم الاعتراف ببند من بنود القوائم المالية انطبقت عليه شروط الاعتراف يجعل قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي، اقل اكتمالا less complete وقد يؤدي ذلك الى استبعاد معلومات مالية مفيدة من القوائم المالية.

ومن جانب اخر قد يؤدي الاعتراف ببعض بنود القوائم المالية التي تستوفي شروط الاعتراف الى عدم تقديم معلومات مفيدة اي تتصف بـ (الملائمة والتمثيل الصادق) لمستخدمي المعلومات. ومن الامثلة على ان عملية الاعتراف قد لا تؤدي دائما الى تقديم معلومات **ملائمة** ما يلي:

أ- وجود حالة عدم التأكد من وجود الاصل او الالتزام. Existence uncertainty

ب - احتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر او الوارد متدنية.

Low probability of a flow of Economic benefits

وحتى اذا توفرت خاصية الملاءمة عند الاعتراف باحد بنود القوائم المالية، فان الاعتراف بتلك البنود يجب ان يحقق خاصية التمثيل الصادق والتي قد تتأثر بما يلي :

أ- عدم التاكد في عملية القياس Measurement uncertainty

ب- عدم الاتساق في الاعتراف (عدم المطابقة)

Recognition inconsistency (Accounting mismatch)

ج- متطلبات العرض والافصاح Presentation and disclosure

محدد التكلفة Cost constraint

تتأثر عملية الاعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الاعتراف بالاصل والالتزام اذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الاعتراف ستكون على الارجح تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.

الغاء الاعتراف (الاستبعاد) Derecognition

الغاء الاعتراف: هي عملية استبعاد كل او جزء من الاصل او الالتزام المعترف به من قائمة المركز المالي. ويتم ذلك عادة عندما لم يعد يستوفي البند المعترف به تعريف الاصل او الالتزام وكما يلي:

أ- الغاء الاعتراف بالاصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل او جزء من الاصل المعترف به.

ب- الغاء الاعتراف بالالتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة التزام حالي لكل او جزء من الالتزامات المعترف بها.

الفصل السادس: القياس Measurement

اسس القياس Measurement bases

1. **التكلفة التاريخية Historical cost** : توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة (على الأقل جزئياً) من سعر المعاملة او حدث اخر أدى الى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه. والتكلفة التاريخية للأصول تنخفض اذا حدث تدني في قيمتها، أما التكلفة التاريخية للالتزامات تزداد اذا أصبحت محملة بالأعباء (Onerous). ومن طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والالتزامات المالية هو قياسها بالتكلفة المطفأة (راجع معيار IFRS 9).

2. **أساس القيمة الجارية (Current Value) :**

القيمة الجارية تقدم معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة بتاريخ القياس (Measurement date).

يتضمن مقياس القيم الجارية ما يلي:

أ- القيمة العادلة Value Fair: هو السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل او دفعه لنقل (تسديد) التزام في عملية اعتيادية 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[7].

ب- القيمة من الاستعمال وقيمة الاستيفاء Value in use and fulfilment value

القيمة من الاستعمال Value in use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية او المنافع الاقتصادية الأخرى المتوقع الحصول عليها نتيجة استخدام الأصل والتخلص منه. وقيمة الاستيفاء Fulfillment هي القيمة الحالية للنقد والموارد الاقتصادية الأخرى والمتوقع ان تلتزم المنشأة بها للوفاء بالالتزام.

جـ. التكلفة الجارية Current cost:

التكلفة الجارية للأصل هي التكلفة المدفوعة بما فيها تكاليف العملية (مصاريف وعملات الشراء) للحصول على اصل مكافئ بتاريخ القياس. والتكلفة الجارية للالتزام هو المبلغ الذي يمكن استلامه للحصول على التزام مكافئ مطروحاً منها تكاليف العملية (مصاريف وعمولات الحصول على الالتزام) بتاريخ القياس.

---

[7] راجع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13)

الفصل السابع : العرض والافصاح Presentation and disclosure

اولا : العرض والافصاح كوسيلة لتوصيل المعلومات

Presentation and disclosure as communication tools

- تقوم المنشأة معدة التقرير Reporting entity بتوصيل المعلومات حول الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية.
- يؤدي التوصيل الفعال للمعلومات Effective communication of information من خلال القوائم المالية الى جعل تلك المعلومات اكثر ملائمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للاصول والالتزمات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصاريف. كما يؤدي ذلك الى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية. ويتطلب التوصيل الفعال 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 الاخذ بالاعتبار محدد التكلفة عند اتخاذ قرار حول العرض والافصاح للمعلومات، كما انه من المهم الاخذ بالاعتبار 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: اهداف ومباديء العرض والافصاح

Presentation and disclosure objectives and principles

لتسهيل التوصيل الفعال 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 والتزاماتها وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصروفات.

ب- الحاجة الى المعلومات التي تتصف بقابلية المقارنة من فترة لفترة اخرى لنفس المنشأة، وبين المنشأة والمنشآت الاخرى.

التصنيف Classification

- التصنيف هو فرز الأصول أو الالتزامات 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 الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات) غير المتشابهة او 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 اصل والتزام بشكل منفصل كحسابات مستقلة ولكن يتم عرض صافي رصيد الحسابين من خلال طرح القيمة الاصغر من الاكبر في قائمة المركز المالي، ويؤدي التقاص الى تصنيف البنود غير المتشابهة معا لذلك فهو غير مناسب (علما بان معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يمنع التقاص بين اصل والتزام او ايراد ومصروف).

تصنيف حقوق الملكية Classification of equity

لتوفير معلومات مفيدة، يكون من الضروري تصنيف بنود حقوق الملكية بشكل منفصل اذا كانت مكوناتها لها صفات مختلفة. او كانت ناشئة عن متطلبات قانونية مثل الاحتياطي الاجباري للشركات.

تصنيف الدخل والمصروفات Classification of income and expenses

تصنف مكونات الإيرادات والمصروفات 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 الاخر" والتي تسمى " قائمة الدخل الشامل".

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

قائمة الربح اوالخسارة Statement of Profit or loss

- تعتبر قائمة الربح او الخسارة المصدر الاساسي للمعلومات حول اداء المنشأة المالي للفترة المالية اي 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 واجمالية للربح والخسارة.

الدخل الشامل الاخر other comprehensive income

في بعض الحالات الاستثنائية يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية استثناء[8] بعض بنود الدخل والمصاريف الناتجة عن التغير في القيمة الجارية لاصل او التزام أي ناتجة عن ارباح او خسائر التقييم من قائمة الربح والخسارة والاعتراف بها كبنود دخل شامل اخر (وتظهر كبند ضمن حقوق الملكية). وذلك لتقديم معلومات اكثر ملائمة او ذات تمثيل صادق اكثر more faithful representation. ومن الامثلة على ذلك فائض اعادة تقييم الاصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) حيث يعترف بفروقات التقييم لتلك الاصول ضمن حقوق الملكية مباشرة وضمن الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل.

الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على 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 خلال الفترة.	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	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد

[8] تبين المعايير الدولية للتقارير المالية الحالات المحددة التي يعترف بارباح او خسائر التغير في القيمة العادلة لاصل او التزام الناتجة عن التقييم معين ضمن الدخل الشامل الاخر وليس ضمن الربح والخسارة ، ولا يوجد قاعدة عامة للاعتراف بارباح او خسائر التقييم ضمن الربح والخسارة او الدخل الشامل الاخر وانما وفق متطلبات كل معيار يتطلب ذلك.

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

ولتوضيح المفهوم المالي والمادي لراس المال نورد المثال التالي:

مثال (1)

بدأت شركة الشرق اعمالها في 2024/1/1 براس مال يبلغ 100,000 دينار نقدا، علما ان الشركة تقوم ببيع صنف واحد هو عبارة عن جهاز كمبيوتر شخصي، وعند بدء اعمال الشركة في 2024/1/1 بلغت تكلفة الجهاز الواحد 100 دينار، اي ان عدد الاجهزة التي تستطيع الشركة شرائها من خلال تمويل ذلك من راس المال يبلغ 1,000 جهاز. وقد تم في 2024/1/1 ومن خلال النقدية المتاحة من راس المال شراء 1,000 جهاز.

في 2024/12/31 كانت جميع الاجهزة مباعة وكان النقدية المتوفرة لدى الشركة 120,000 دينار، ولم يكن لدى الشركة اية عمليات مالية اخرى. علما ان سعر شراء الجهاز في 2024/12/31 ارتفع الى 125 دينار.

المطلوب:

1. بيان ربح او خسارة الشركة حسب المفهوم المالي لراس المال.
2. بيان ربح او خسارة الشركة حسب المفهوم المادي لراس المال.

حل مثال (1)

1. **ربح** الشركة حسب المفهوم المالي لراس المال = 120,000 – 100,000 = 20,000 دينار.
2. ربح او **خسارة** الشركة حسب المفهوم المادي لراس المال =

تحتاج الشركة في نهاية العام 2024 لمبلغ 125,000 دينار (1,000 جهاز × 125 دينار) للمحافظة على طاقتها الانتاجية التي كانت متوفرة في بداية العام، وبما ان النقدية المتوفرة لدى الشركة في نهاية العام تبلغ 120,000 دينار فان الطاقة الانتاجية للشركة تكون قد تراجعت بمقدار 5,000 دينار، وبالتالي فان هناك **خسارة** تبلغ 5,000 دينار حسب المفهوم المادي لراس المال.

ويمكن احتساب الخسارة حسب مفهوم راس المال المادي بالشكل التالي:

- عدد الوحدات التي تم شرائها في 2024/1/1 من خلال راس المال 1,000 وحدة
- عدد الوحدات التي يمكن شرائها في 2024/12/31 من خلال راس المال 960 وحدة (120,000 ÷ 125). وبالتالي يكون هناك خسارة تبلغ 40 جهاز (1,000 – 960) والتي تمثل الانخفاض في الطاقة التشغيلية للشركة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

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

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يُسترشد به من قِبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية:

أ- إصدار معايير جديدة.

ب- إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً.

جـ- معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

د- جميع ما ذكر صحيح.

2. تم تعريف "الدخل Income" بموجب الاطار المفاهيمي على النحو التالي:

أ- الزيادة في الاصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل راس المال وغيرها.

ب- الزيادة في الاصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية بما فيها مساهمات المالكين مثل راس المال وغيرها.

جـ- الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية نتيجة الزيادة في الاصول والالتزامات باستثناء مساهمات المالكين مثل راس المال وغيرها.

د- النقص في الاصول او الزيادة في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل راس المال وغيرها.

3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل اساسي إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه التجارية :

أ- المقرضون ب- الموردون والدائنون التجاريون

جـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون د- العملاء

4. حسب الإطار المفاهيمي فإن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعدهم في علمية تقييم مدى قدرة المنشاة في:

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

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

جـ- الاستمرارية

د- الاستمرارية والربحية

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

أ- الملائمة والقابلية للمقارنة ب- الملائمة والتمثيل الصادق

جـ- التمثيل الصادق والقابلية للتحقق د- الملائمة والتوقيت المناسب

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

أ- القيمة التنبؤية والحياد

ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما

جـ- الحياد والاكتمال

د- الاكتمال والخلو من التحيز

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

أ- محايدة ب- ملاءمة

جـ- كاملة د- مادية (ذات أهمية نسبية)

8. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون:

أ- لها قيمة تأكيدية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

ب- ملائمة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

جـ- كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

د- تتميز بالقيمة التنبؤية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء

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

أ- التوقيت المناسب ب- القابلية للفهم

جـ- التمثيل الصادق د- القابلية للمقارنة

10. من الخصائص النوعية الداعمة (المعززة) للمعلومات المعروضة في القوائم المالية القابلية للفهم والتي تنطوي على:

أ- أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة

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

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

المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية

د- جميع ما ذكر صحيح

11. يعتبر التوقيت المناسب من:

أ- القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

ب- الخصائص الداعمة (المساندة) للمعلومات المعروضة في القوائم المالية

جـ- شرط لخاصية الملائمة

د- لا شيء مما ذكر صحيح

12. الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية:

أ- الاستمرارية ب- الحيطة والحذر

جـ- الملائمة والموثوقية د- أساس الاستحقاق

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

أ- النقدي ب- الاقتصادي

جـ- المالي د- المادي

(الأسئلة من 14 - 17 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

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

أ- أساس الاستحقاق ب- مبدأ التحقق

جـ- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية د- مفهوم الملائمة

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

أ- الأسس الشاملة ب- مبدأ الاستحقاق والأساس النقدي

جـ- الأساس النقدي المعدل د- مبدأ الاستحقاق

16. اي من الخصائص التالية يعتبر من الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة؛

أ- الأهمية النسبية ب- القابلية للفهم.

جـ- القابلة للمقارنة. د- توفر المعلومات في الوقت المناسب.

17. ان الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي ما يلي فيما عدا:

أ- الموثوقية ب- الربحية

جـ- المقارنة د- التوقيت المناسب

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

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)
عرض القوائم المالية
Presentation of Financial Statements

مقدمة

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

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

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

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال. وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملاءمة وذات مصداقية وموثوقية.

وبناء عليه فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالاتي:

- تحديد الاسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة **Comparability** بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس المجال.

- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

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

نطاق المعيار Scope

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

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي:

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة (القوائم المالية المرحلية المختصرة Condensed Interim Financial (Statements.
2. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.
3. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن إن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلاءم تلك المنشآت.

الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

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

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

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

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

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

مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

يجب ان تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

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

ب- **قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الآخر** للفترة المالية.
(Statement of Profit or Loss and other Comprehensive Income for the Period)

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

د- **قائمة التدفقات النقدية** للفترة المالية (Statement of Cash Flows for the Period)
وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يتعلق بإعداد هذه القائمة.

هـ- **الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.**
(Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and other Explanatory Information)
وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات

تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى.

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

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

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

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

الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

أورد المعيار ثمانية اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1. العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Fair Presentation and Compliance with IFRS

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

في بعض الحالات النادرة، يمكن لإدارة المنشاة من خلال تقديرها أن تقرر أن الالتزام بمعيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم

المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المنشاة عدم الالتزام بذلك المعيار، مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الالتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد أسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه، وكذلك إقرار من الإدارة بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

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

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

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

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

2. فرض استمرارية المنشأة Going Concern

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

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

3. أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

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

4. الاتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشاة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية.

ويمكن الخروج عن الاتساق في احد حالتين:

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

5. الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

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

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

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

وبهذا الخصوص يتطلب المعيار أيضا ما يلي :

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

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

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

6. التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 4,000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 6,000 دينار برقم واحد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2,000 دينار. ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك فقد **منع المعيار رقم (1)** إجراء تقاص بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح او يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية. حيث يُسمح في بعض البنود مثل أرباح وخسائر فروقات العملات

الأجنبية إظهارها بصافي الربح او الخسارة.

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

7. المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترات السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملاءمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية. وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المنشأة من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

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

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

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. تكرار إعداد التقارير Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو اقل من سنة، وحقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل. ولأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشات إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام

Structure and Content of Financial Statements in General

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

- اسم (عنوان) القائمة
- اسم المنشاة المعدة لها القائمة
- ما اذا كانت القائمة للمشروع لوحدة ام لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة)
- الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة
- العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية
- مستوى تجميع او اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير او بمئات الآلاف).

التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية Timeliness

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

شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها

Structure and Content of Statement of financial position (balance sheet)

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

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

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

ويبرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الأصول والالتزامات –في بعض الحالات– حسب سيولتها وليس كمتداولة وغير متداولة إلى أن بعض المنشآت مثل المؤسسات المالية لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. أما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة. ونظراً لأهمية تقديم معلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات في تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بإلتزاماتها النقدية، فقد تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية مثل الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى والإلتزامات المالية وتشمل الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

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

1. **السيولة**

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

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

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

3. **المرونة المالية**

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

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

محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)

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

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

ففي حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة (Reliable)، ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملاءمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجه بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطيات سرية غير ظاهره. ويشار هنا إلى أن هناك توجهاً نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، كما سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ومعيار (40) قياس الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة.

2. **التقديرات والحكم الشخصي**

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

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

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

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولا: الأصول المتداولة Current Assets

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

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

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

اما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف ضمن **الاصول غير المتداولة.**

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

- **النقدية والنقدية المكافئة Cash and Cash Equivalents**

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

- **الاستثمارات المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل**

Financial Investments held at Fair Value through Income Statement

وهي الأصول المالية التي يتم اقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الاتجار بها. وتشمل هذه الأصول الاستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والاستثمارات في أدوات الدين مثل السندات، والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة، كما وتعتبر الاستثمارات المالية **في المشتقات Derivatives** عادة لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط. والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير ويتم تسويتها وتنفيذها في المستقبل وتتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني المتفق عليه في العقد. ويتطلب معيار الإبلاغ المالي رقم (9): "الأدوات المالية" قياس الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

- **المخزون**

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

- **الذمم المدينة Receivables**

وتشمل الحسابات المدينة Accounts Receivables، وأوراق القبض Notes Receivables، والذمم المدينة من الشركات الحليفة Receivables from Affiliate Companies، وذمم وسلف الموظفين Officer and Employee Receivables. وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات. كما يجب رصد مخصصات للخسائر الائتمانية المتوقعة[1] بحسابات منفصلة ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة.

ويمكن عرض الذمم المدينة Receivables كما يلي:

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

- **المصاريف المدفوعة مقدماً[2] Prepaid Expenses**

وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل الاستفادة من المصروف، وتستنفذ هذه المدفوعات وتصبح مصاريف بمرور الوقت، أو الاستخدام (مثل مصروف التامين المدفوع مقدماً،

---

[1] المسمى الشائع لها سابقا " مخصص الديون المشكوك في تحصيلها "، الا ان معيار الابلاغ المالي رقم 9 يطلق عليها مخصص خسائر ائتمانية متوقعة اعتبارا من 2018/1/1 .

[2] اذا كانت المصاريف المدفوعة مقدما تغطي فترة تزيد عن "سنة او عن الدورة التشغيلية التشغيلية" ايهما اطول فانها تصنف ضمن الاصول غير المتداولة .

ومصاريف الفائدة المدفوع مقدماً). ويتم تجميع هذه البنود معاً عند عرضها في صلب الميزانية مع بيان تفاصيلها بالملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعادة تكون مبالغها غير كبيرة نسبياً. وتظهر ضمن الاصول المتداولة اذا كانت تستحق خلال عام او خلال الدورة التشغيلية ايهما اطول .

- **الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع**

Non - Current Assets Held For Sale

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

ثانيا: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

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

وتشمل الأصول غير المتداولة ما يلي:

- **الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment**

وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة. ومن أمثلة ذلك الأراضي، والمباني، والأثاث، والمعدات، والآلات. ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الإهتلاك المتعلق بها كما يلي (وعلى سبيل المثال):

ممتلكات والآت ومعدات	120,000
يطرح: مجمع الإهتلاك	(40,000)
الممتلكات والآلات والمعدات بالصافي	80,000 دينار

أو

الممتلكات والآلات والمعدات بالصافي (صافي بعد طرح 40,000 دينار مجمع إهتلاك) 80,000 دينار.

- **حقوق استخدام الاصول Right- of- use asset**

وهي تمثل قيمة التزامات عقد الايجار غير المسددة مضافا اليها اية مدفوعات نقدية دفعها المستأجر عند بدء عقد الايجار . ويتم اهتلاك حقوق استخدام الاصول بشكل عام على مدار مدة العقد ، وقد بدء هذا الحساب بالظهور ضمن الاصول غير المتداولة بموجب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 16 " عقود الايجار " والذي بدأ سريان تطبيقه في 2019/1/1.

الأصول غير الملموسة: Intangible Assets

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

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

- **الإستثمارات المالية طويلة الأجل مثل الاستثمارات المالية المقاسة بالكلفة المطفاة**

Financial assets measured at amortized cost

والتي تستحق بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية العمومية. وهي تمثل الاصول المالية التي سيتم الاحتفاظ بها لتاريخ الاستحقاق وفق نموذج اعمال المنشاة ويتم تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة عنها مثل الفائدة والقيمة الاسمية لها بتواريخ محددة ويتم قياسها بتاريخ اعداد القوائم المالية بالتكلفة المطفأة[3].

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

- **الأصول الأخرى Other Assets**

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).

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

وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول او الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة، بل يجب اظهارها ضمن الأصول أو الالتزامات 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 احد الحالات التالية:

1. يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة، أو
2. يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ قائمة المركز المالي ، أو
3. يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
4. لا يحق للمنشأة في نهاية الفترة المالية تأجيل تسوية الالتزام لمدة تتجاوز 12 شهر.

متطلبات تصنيف الالتزامات الى متداول وغير متداول :

- تصنف الالتزامات ضمن **الالتزامات المتداولة** عندما يجب تسويتها خلال12 شهرًا بعد نهاية فترة التقرير، حتى إذا كانت المدة الاصلية لها تزيد عن 12 شهراً ،. مثال على ذلك قرض طويل الاجل تبقى على استحقاق تسديده 12 شهر فأقل من تاريخ القوائم المالية .
- اذا كان على المنشأة **التزامات متداولة** بتاريخ اعداد القوائم المالية (12/31) و تم الاتفاق مع المُقرض خلال الفترة **بعد نهاية** تاريخ القوائم المالية (12/31) وقبل الموافقة على إصدار القوائم المالية (خلال فترة الاحداث اللاحقة) لإعادة التمويل بتمديد تاريخ الاستحقاق ليصبح الاستحقاق لمدة تزيد عن 12 شهرا ، عندها يجب ابقاء تصنيف **الالتزامات كمتداولة** مع الافصاح عن تاريخ الاستحقاق الجديد بالايضاحات ، اي انه حدث لاحق غير معدل[4] .
- اذا كان على المنشأة **التزامات متداولة** بتاريخ اعداد القوائم المالية (12/31) و تم الاتفاق مع المُقرض **قبل نهاية** تاريخ القوائم المالية (12/31) لإعادة التمويل بتمديد تاريخ الاستحقاق ليصبح الاستحقاق لمدة تزيد عن 12 شهراً ، عندها يتم اعادة تصنيف تلك **الالتزامات الى "التزامات غير متداولة" بتاريخ اعداد القوائم المالية .**
- اما بالنسبة للقروض او الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشاة تجديدها فتصنف التزامات غير متداولة حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر.

[4] راجع معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 10 .

- وفي حالة إخلال (عدم التزام) المنشاة بشروط قرض طويل الاجل ، بحيث يصبح ذلك القرض نتيجة ذلك واجب السداد بكامل قيمته فيجب تصنيف القرض على انه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية وقبل اصدارها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.
- الا ان القرض يصنف التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشاة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

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

تعديلات نافذة اعتبارا من 2024/1/1 .

- **الالتزامات غير المتداولة المرتبطة بشروط (تعهدات القرض)[5] Loan Covenants :**

- عند حصول المنشأة على قرض طويل الاجل ويكون مرتبطا بتحقيق شروطاً معينة يتم اختبارها بتواريخ محددة (تاريخ اختبار الشروط) لابقاء القرض قائماً للمدة المتفق عليها، وفي حال مخالفة تلك الشروط يصبح القرض واجب التسديد. مثل وجود شرط عدم انخفاض نسبة التداول او نسبة راس المال العامل عن حد معين لاستمرارية وجود حق للمنشأة المقترضة في تأجيل تسوية التزام لمدة تزيد عن 12 شهرًا على الأقل بعد فترة إعداد القوائم، فاذا كان هذا الحق **مضمونًا** Substance **وموجودًا** Exist في نهاية الفترة المالية –تاريخ القوائم المالية– او قبلها عندها يتم الاستمرار في تصنيف الالتزام على انه غير متداول ويؤثر هذا التعهد على ما إذا كان الحق موجودًا في نهاية فترة التقرير حتى إذا تم تقييم الامتثال للتعهد بعد انتهاء فترة التقرير.
- عند اعداد القوائم المالية نهاية الفترة المالية فان "الاختبار الافتراضي" للامتثال (أي ما إذا كانت الشركة ستمتثل للشرط المستقبلي بناءً على الشرط المحقق في تاريخ التقرير) غير مؤثر لأغراض التصنيف ، ولكن هناك افصاحات مطلوبة لذلك.
- لا تعتبر توقعات الإدارة بتاريخ اعداد القوائم المالية (12/31) للامتثال لشرط القرض المستقبلي مؤثرة على تصنيف الالتزام ، ولكن هناك افصاحات مطلوبة لذلك.

[5] تعهدات القرض هي شرط في القرض التجاري أو إصدار السندات التي تتطلب من المقترض الوفاء بشروط معينة أو التي تمنع المقترض من اتخاذ إجراءات معينة ، قد يؤدي انتهاك تلك التعهدات إلى الإعلان عن التخلف عن سداد القرض ، أو تطبيق العقوبات ، أو طلب القرض. الشرط القانوني في اتفاقية القرض الذي ينص على "تسمية" القرض هو "شرط التسريع": بمجرد تخلف المشتري عن السداد ، "يتم تسريع" جميع المدفوعات المستقبلية المستحقة بموجب القرض وتعتبر مستحقة وواجبة السداد فورًا .

مثال (1)

في 2024/4/1 حصلت الشركة الوطنية على قرض طويل الاجل من البنك يستحق بعد 4 سنوات، تتضمن شروط منح القرض ان لا تقل نسبة التداول عن **1.5 مرة** على الاقل كما في 2024/12/31 و **1.9 مرة** في 2025/6/30، ويعتبر القرض مستحق عند الطلب اذا لم يتم تحقيق الشروط في اي من التواريخ المذكورة (تاريخ اختبار الشرط).

علما بان الشركة تعد قوائمها المالية في 2024/12/31، وقد بلغت نسبة التداول الفعلية في 2024/12/31 بنسبة 1.6 مرة وبهذا التاريخ تتوقع الشركة ان تكون نسبة التداول في 2025/6/30 ما نسبته 1.7 مرة.

المطلوب: بين كيف سيتم تصنيف ذلك القرض في قائمة المركز المالي للشركة الوطنية في 2024/12/31 .

حل مثال (1)

شروط القرض (التعهدات)		التاثير على التصنيف في 2024/12/31
تاريخ القوائم المالية (2024/12/31)	ان لا تقل نسبة التداول عن 1.5 مرة (يتم اختبارها فعليا في 2024/12/31).	**نعم يوجد تاثير** لنسبة التداول على تصنيف القرض، وبما ان نسبة التداول الفعلية بلغت 1.6 مرة وهذا يستوفي الشرط فان الالتزام يصنف **كالتزام غير متداول.**
الشرط المستقبلي Future Covenant	لا تقل نسبة التداول عن 1.8 مرة (يتم اختبارها فعليا في 2025/6/30)	**لا يوجد تاثير:** "الاختبار الافتراضي" للامتثال (أي ما إذا كانت الشركة ستمتثل للشرط المستقبلي بناءً على الشروط في تاريخ التقرير) غير ذي صلة لأغراض التصنيف، ولكن سيتم تطبيق الإفصاحات المطلوبة.
التوقعات المستقبلية التوقع كما في تاريخ القوائم المالية 2024/12/31	تتوقع الشركة ان نسبة التداول ستبلغ في 2025/6/30 ما مقداره 1.7 مرة	**لا يوجد تاثير:** توقعات الإدارة للامتثال لشرط القرض المستقبلي ليست ذات صلة لأغراض التصنيف، ولكن سيتم تطبيق الافصاحات المطلوبة.

وبالتالي فقط التعهدات التي يجب على المنشأة الالتزام بها في أو قبل تاريخ التقرير تؤثر على تصنيف الالتزام على أنه متداول أو غير متداول. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات في الملاحظات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم مخاطر الالتزامات غير المتداولة مع التعهدات يمكن أن تصبح قابلة للسداد في غضون 12 شهرًا.

وتشمل الإلتزامات المتداولة ما يلي:

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

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

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

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

ثانياً: الالتزامات غير المتداولة Non-Current Liabilities

وهي الالتزامات التي:

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

و لا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة للالتزامات غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً مثل (التزامات طويلة الاجل).

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

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

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

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

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

- كما سبق وبينا، يصنف الإلتزام على أنه متداول بكامل قيمته عندما تخل المنشأة بشروط اتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ الميزانية العمومية أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام واجب الدفع عند الطلب، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.
- إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة ووقعت واحدة من الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام كمتداول، نظراً لان هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة، أي تبقى كإلتزامات متداولة بتاريخ الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي "رقم (10): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":-
  - تحويل اتفاقية الاقتراض قصير الأجل الى طويل الأجل.
  - معالجة الإخلال باتفاقية قرض طويل الأجل.
  - منح المقرض فترة إمهال للمنشأة لمعالجة الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

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

1. **رأس مال الأسهم Share Capital**

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

وفيما يلي أمثلة على كيفية عرض الأسهم:

- **500,000 دينار أسهم ممتازة مجمعة للأرباح** (6%)، القيمة الاسمية للسهم 50 دينار، عدد الأسهم المصرح بها والقائمة 10,000 سهم.
- **700,000 دينار أسهم عادية**، القيمة الاسمية للسهم 1 دينار، عدد الأسهم المصدرة والممددة 700,000 سهم. عدد الأسهم المصرح بها 1,000,000 سهم.

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

2. **الأرباح المحتجزة Retained Earnings:** وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحاً منها التوزيعات للمساهمين.
3. **الاحتياطي الإجباري Legal Reserve:** وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.
4. **أسهم الخزينة Treasury Stock:** تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.
5. **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income،** مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.
6. **الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) Non-controlling Interests:** حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي

- لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة او شكل عرض مجموعات قائمة المركز المالي ، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول عير المتداولة، كما يجوز عرض الأصول غير

المتداولة في البداية ثم الأصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الاخر بالقائمة ، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

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

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الممتلكات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية[6].
- المخصصات.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- الأصول المالية الأخرى.
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".
- الالتزامات المالية الأخرى.
- حقوق غير المسيطر عليها non-controlling interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.

إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

وينص المعيار ايضا على ان البنود المعروضة في قائمة المركز المالي قد يتم تجميعها او عدم تجميعها وفق العرض الملائم لذلك البند.

---

[6] مثل الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

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:

تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مثل :

- تصنيفات المخزون إلى أنواعه: بضاعة جاهزة، وإنتاج تحت التشغيل، ومواد أولية.
- تحليل مكونات رأس المال
- تحليل مكونات الذمم المدينة لفئات رئيسية وهكذا.

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

أ- بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم :

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

ب. وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

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

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة

قائمة المركز المالي كما في 2024/12/31 مقارنة مع السنة السابقة (بالألف الدنانير)

الأصول	2023	2024
الأصول المتداولة		
النقد والنقد المكافئ	250,000	265,000
الذمم المدينة التجارية	65,000	62,000
الذمم المدينة الأخرى	15,000	12,000
المصاريف المدفوعة مقدماً	5,000	7,000
المخزون	13,000	22,000
اجمالي الأصول المتداولة	**348,000**	**368,000**
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	245,000	282,000
الشهرة	45,000	45,000
الأصول غير الملموسة الأخرى	25,000	18,000
الاستثمارات في الشركات الزميلة	85,000	88,000
الاستثمارات في ادوات الملكية (بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر)	12,000	2,000
اجمالي الأصول غير المتداولة	**412,000**	**435,000**
إجمالي الأصول	**760,000**	**803,000**
التزامات المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	195,000	105,000
قروض قصيرة الأجل	65,000	68,000
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	45,000	37,000
ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	28,000	32,000
مصاريف مستحقة الدفع	12,000	9,000
اجمالي الإلتزامات المتداولة	**345,000**	**251,000**
الالتزامات غير المتداولة		
قروض طويلة الأجل	120,000	105,000
التزامات ضريبية مؤجلة	2,000	3,000
مخصصات طويلة الأجل	6,000	8,000
اجمالي الإلتزامات غير المتداولة	**128,000**	**116,000**
اجمالي الإلتزامات	**473,000**	**367,000**

حقوق الملكية		
حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم		
رأس مال الأسهم	150,000	250,000
رأس المال الإضافي	40,000	75,000
فائض إعادة التقييم	25,000	30,000
احتياطي قانوني (إجباري)	48,000	54,000
الأرباح المحتجزة	8,000	9,000
حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	16,000	18,000
اجمالي حقوق الملكية	**287,000**	**436,000**
اجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	**760,000**	**803,000**

قائمة الدخل Income Statement

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

شكل ومحتوى قائمة الدخل:

الدخل Income

- يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية **الدخل** بأنه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الإلتزامات.
- يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار.
- تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية وبذلك فهي ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة.

المصاريف Expenses

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

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

أهداف قائمة الدخل

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

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

محددات قائمة الدخل

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

1. البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل: ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق. ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.
2. تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشآت بعضها ببعض.
3. مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المنشآت يولد اختلافاً في قيم الدخل من منشأة لأخرى.

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للفترة المالية (قائمة الدخل الشامل)

Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income

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

أ- الربح او الخسارة.

ب- إجمالي الدخل الشامل الآخر.

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

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

- **اي ان المعيار يسمح بعرض:**

- قائمة **واحدة** تسمى قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر او (قائمة الدخل الشامل)، أو
- عرض **قائمتين** الاولى قائمة الربح او الخسارة للفترة المالية بشكل منفصل يليها قائمة باسم قائمة الدخل الشامل (تشمل رقم ربح او خسارة الفترة يليها مكونات الدخل الشامل الاخر).

مكونات بنود الدخل الشامل الآخر:

تمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية كما هو مطلوب او مسموح به وفقاً لتلك المعايير، **ومن الأمثلة عليها** ما يلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16 والأصول غير الملموسة IAS 38).
- إعادة قياس خطط المنافع المحددة بموجب IAS 19 "منافع الموظفين".
- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لعمليات أجنبية بموجب IAS 21.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن اعادة قياس الاستثمارات في ادوات الملكية (الاسهم) المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر بموجب معيار IFSR 9.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن اعادة قياس الاستثمارات في ادوات الدين (السندات مثلا) المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر بموجب معيار IFSR 9.
- ربح او خسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية بموجب IFRS (9).

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

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

أ– الإيراد: ويتم عرض بنود الايراد التالية بشكل منفصل:

– ايراد الفائدة الذي يتم احتسابه بموجب طريقة الفائدة الفعالة.

– ايراد التأمين (انظر معيار IFRS 17).

ب– تكاليف التمويل (مصروف الفائدة الربوية او مصروف المرابحة الإسلامية)

جـ– خسائر التدني (بما في ذلك مكاسب استعادة خسائر التدني) للاصول المالية بموجب IFRS 9.

د– مصاريف خدمة التامين من العقود الصادرة بموجب معيار عقود التامين رقم IFRS 17 .

هـ- الدخل او المصروف من عقود اعادة التامين بموجب معيار عقود التامين رقم IFRS 17 .

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

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

ح - مصروف (او دخل) التمويل لعقود التامين الصادرة بموجب معيار عقود التامين رقم IFRS 17

ط- مصروف (او دخل) التمويل لعقود اعادة التامين الصادرة بموجب IFRS 17 .

ي- اذا تم اعادة تصنيف الاصل المالي خارج فئة اصول مالية بالكلفة المطفأة ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة ، الربح والخسارة الناتج عن الفرق بين الكلفة المطفأة السابقة للاصل المالي وقيمته العادلة بتاريخ اعادة التصنيف.

ك- اذا تم اعادة تصنيف الاصل المالي خارج فئة (اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر) ليقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة ، اي ربح او خسارة متراكم تم الاعتراف به سابقا ضمن الدخل الشامل الاخر وتم اعادة تصنيفه الى الارباح والخسائر .

ل- مصروف ضريبة الدخل.

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

ويشير المعيار الى ان البنود المعروضة في قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر قد يتم تجميعها او عدم تجميعها وفق العرض الملائم لذلك البند.

البنود الواجب عرضها ضمن قسم الدخل الشامل الآخر:

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

أ- مجموعة بنود الدخل الشامل الآخر التي **لا يتم** لاحقاً اعادة تصنيفها ضمن الربح او الخسارة.

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

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

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

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

ب- إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب الى:
- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- مالكي الشركة الأم.

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

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر :

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

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

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات اعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم اعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية ضمن فئة " **الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر**"[7] مشمولة ضمن الأرباح والخسائر للفترة الحالية، حيث ان هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية او الفترة السابقة، وبالتالي يجب اقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (اعادة تصنيفها) وتحويلها الى الأرباح والخسائر.

البنود غير العادية Extraordinary Items

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

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

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل. وتشمل الحالات التي تؤدي الى الإفصاح المنفصل عن بنود

[7] راجع IFRS 9

الدخل والمصروف ما يلي:

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

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

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

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

هـ. نتيجة بيع الاستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

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

1- يتم الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات.

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

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

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

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

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. وتشجع المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة

الدخل ولا يلزم بذلك. [8] فيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقه **طبيعة المصروف:**

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة **قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31 (بآلاف الدنانير)**		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		125,000
مكاسب وإيرادات أخرى		5,000
المجموع		130,000
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز	(12,000)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(65,000)	
تكاليف منافع الموظفين	(8,000)	
مصاريف الاهتلاك والإطفاء	(15,000)	
المصروفات الأخرى	(1,000)	
مصاريف التمويل	(500)	
إجمالي المصروفات		(101,500)
حصة المنشاة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة		1,200
ربح الفترة قبل الضريبة		29,700
مصروف ضريبة الدخل		(12,500)
ربح الفترة بعد الضريبة		**17,200**
يوزع ربح الفترة بعد الضريبة كما يلي :		
- مالكي الشركة الام	12,900	
- حصة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)	4,300	
	17,200	

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

[8] تجدر الاشارة الى ان تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الاكثر شيوعاً واستخداما من قبل الشركات في الاردن وفي معظم دول العالم.

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31 (بآلاف الدنانير)	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	125,000
تكلفة المبيعات	85,000
إجمالي الربح	40,000
مكاسب وايرادات أخرى	5,000
مصاريف التوزيع	(3,000)
المصروفات الإدارية	(12,000)
المصروفات الأخرى	(1,000)
مصاريف التمويل	(500)
حصة المنشاة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة	1,200
ربح الفترة قبل الضريبة	29,700
مصروف ضريبة الدخل	(12,500)
ربح الفترة بعد الضريبة	**17,200**
الدخل الشامل الآخر:	
• ارباح غير محققة لتقييم اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر	1,000
• فائض اعادة التقييم ممتلكات ومعدات.	2,000
• حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة.	4,000
الدخل الشامل الآخر للسنة	**7,000**
اجمالي الدخل الشامل للسنة	**24,200**
ربح الفترة (17,200 دينار) موزع الى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	12,900
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	4,300
الدخل الشامل (24200 دينار) موزع الى:	
– حملة أسهم الشركة الأم	19,100
– حصة الحقوق غير المسيطر عليها	5,100

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

قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity

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

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

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

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

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

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

شركة الصناعات المتطورة المساهمة العامة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2024/12/31 (بالألف الدنانير)

البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	احتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	150,000	40,000	25,000	48,000	8,000	16,000	287,000
فائض إعادة التقييم			5,000				5,000
ربح الفترة					17,200		17,200
توزيعات أرباح نقدية					(97,00)		(9,700)
احتياطي قانوني				6,500	(6,500)		000
إصدار أسهم	100,000	35,000					135,000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						1500	1,500
أرصدة 12/31	250,000	75,000	30,000	54,500	9,000	17,500	436,000

قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

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

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

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

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

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

الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

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

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

التالية:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ومن الأمثلة على البنود أعلاه ما يلي:

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

الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

Disclosure of Accounting Policies and Estimation

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية مثل (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة، أو القيمة القابلة للإسترداد)، والسياسات المحاسبية الهامة اللازمة للفهم المناسب للقوائم المالية، كما يجب توضيح التقديرات التي إستخدمتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية. كما يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح ضمن الإيضاحات عن معلومات تتعلق بالإفتراضات المستقبلية الهامة مثل كيفية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة عند احتساب القيمة قيد الإستعمال عند إجراء إختبار تدني قيمة الموجودات.

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

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

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

ب- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسة.

جـ- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

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

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

الأسئلة

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

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

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

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

7. خلال العام 2020 كان لدى الشركة العالمية قرض بنكي قيمته 50,000 دينار يستحق السداد في 2025/6/30 وقد اخلت الشركة بشروط القرض ونتيجة ذلك أصبح القرض واجب السداد في 2020/12/1. قامت الشركة بالتفاوض مع البنك المقرض وتم الاتفاق في 2021/1/15 بتأجيل سداد القرض إلى التاريخ المتفق عليه سابقا (2025/6/30). تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 وقد تم إصدار القوائم المالية للعام 2020 في 2021/2/28. يظهر القرض أعلاه في ميزانية الشركة في 2020/12/31 ضمن الالتزامات:
أ- المتداولة ب- غير المتداولة
جـ- يجوز ان تظهره الشركة كالتزامات متداولة أو غير متداولة
د- لا شيء مما ذكر صحيح

8. بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (1) فان العقارات الجاهزة للبيع لشركة تمارس تجارة العقارات يتم تصنيفها :
أ- كأصول متداولة ب- كأصول غير متداولة
جـ- كأصول أخرى د- حسب رغبة المنشاة

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

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

11. بموجب المعيار المحاسبة الدولية رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

أ- طبيعة المصروف ب- قيمة المصروف

جـ- كونه نقدي أو غير نقدي د- جميع ما ذكر صحيح

12. تظهر الأرباح المقترح توزيعها والتي لم يتم إقرارها ضمن:

أ- الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية ب- قائمة الدخل

جـ- الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها

د- حقوق المساهمين وفي بند مستقل "أرباح مقترح توزيعها على المساهمين"

(الأسئلة من 13 - 26 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

13. يقضي المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية الإفصاح عما يلي باستثناء:

أ- طبيعة عمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسة.

ب- اسم الشركة الأم إذا كانت شركة قابضة.

جـ- الأرباح أو الخسائر الاستثنائية وغير العادية.

د- استخدام التقديرات.

14. أي من الجمل التالية لا تعتبر صحيحة فيما يتعلق بمنشاة تعرض الأصول والالتزامات على انها متداولة وغير متداولة في بيان المركز المالي:

أ- يجب تصنيف التزامات تعويضات نهاية الخدمة الى متداول وغير المتداول.

ب- يجب تصنيف أصول والتزامات الضريبة المؤجله الى متداول وغير متداول.

جـ- يتم تصنيف الأصول الى متداولة إذا كانت فترة استرداد هذه الأصول ستتم خلال مدة لا تتجاوز اثنى عشر شهرا بعد فترة التقرير.

د- يمكن عرض الأصول والالتزامات بحسب الترتيب التصاعدي او التنازلي للسيولة.

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

16. تتكون البيانات المالية الكاملة مما يلي:
أ- بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل
ب- بيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية
جـ- إيضاحات حول البيانات المالية د- جميع ما ذكر صحيح

17. في حالة ان المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ التزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الالتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الالتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:
أ- قصير الأجل.
ب- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر بعد تاريخ (قائمة المركز المالي) على عدم المطالبة بسبب إخلال المنشاة بهذا الشرط.
جـ- طويل الأجل.
د- طويل الأجل إذا وافق الطرف الآخر بعد تاريخ (قائمة المركز المالي) وقبل الموافقة على الإصدار) على عدم المطالبة بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط.

18. تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:
أ- الاستثمارات طويلة الأجل. ب- الأصول الأخرى.
جـ- مطروحة من حقوق المساهمين. د- مطلوبات طويلة الأجل.

19. إن نتائج العمليات الموقوفة تظهر في البيانات المالية كما يلي:
أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل. ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.
جـ- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية اذا كانت جوهرية.
د- ما ورد في (أ) و(ج) أعلاه صحيح.

20. عند إقرار مجلس الإدارة للأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد انتهاء السنة المالية، فان تلك الأرباح المقترحة تظهر في البيانات المالية:
أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات.
ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين.
جـ- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
د- كل ما ورد أعلاه صحيح.

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

أ- مصاريف استهلاك الموجودات. ب- مصاريف إطفاء الموجودات.

جـ- مصاريف الإيجارات. د- مصاريف منافع الموظفين.

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

أ- الموجودات البيولوجية. ب- الموجودات الضريبية المؤجلة.

جـ- الالتزامات الطارئة. د- الاستثمارات العقارية.

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

أ- فروقات العملة الناجمة عن ترجمة العمليات الأجنبية.

ب- الربح من الجزء الفعال من التحوط للقيمة العادلة.

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

د- التغير في فائض أو عجز الموجودات غير الملموسة.

24. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية فان للشركة ان تعد البيانات المالية الكاملة على النحو التالي باستثناء:

أ- تتضمن ارقام المقارنة للسنة السابقة فقط ب- على اساس سنوي على الاقل

جـ- يمكن اعداد البيانات المالية على اساس مجموع عدد الاسابيع في السنة أي (52) اسبوع.

د- تشمل معلومات مقارنة للسنة السابقة بما فيها معلومات مكتوبة ووصفية

25. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض البيانات المالية اظهار تحليل المصاريف المعترف فيها كما يلي:

أ- حسب طبيعتها او وظيفتها ب- حسب وظيفتها فقط

جـ- حسب طبيعتها او وظيفتها على ان يتم الافصاح في الايضاحات حول طبيعتها اذا تم اظهارها حسب وظيفتها

د- حسب وظيفتها على ان يتم الافصاح في الايضاحات حول طبيعتها

26 . يمثل الدخل الشامل ما يلي:

أ- صافي الدخل خلال الفترة بعد تعديله بالبنود غير النقدية.

ب- التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة والناجمة عن العمليات والاحداث التي ليست لها علاقة بالمالكين بصفتهم مالكي الشركة.

جـ- التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة والناجمة عن العمليات والاحداث التي حصلت مع المالكين بصفتهم مالكي الشركة. د- التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة.

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

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون Inventories

مقدمة

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

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

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

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

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) الى:

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

نطاق المعيار Scope

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

لا يغطي المعيار ما يلي:

أ- الأدوات المالية والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS32) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (IFRS9).

ب- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS41) "الزراعة".

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

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

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

المخزون Inventories هي الأصول التي تتصف بما يلي:

- يحتفظ بها لغرض البيع في السياق الطبيعي للأعمال.
- قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع.
- على شكل مواد أو إمدادات تستهلك او تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value (NRV)

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

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

القيمة العادلة Fair Value

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

متطلبات المعيار الرئيسة

أولا: مكونات تكلفة المخزون Cost Components

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

أ- تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشاة، وتتضمن:

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

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

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

ب/1: يتم تحميل تكاليف التصنيع[1] غير المباشرة بناءً على الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة (Normal Product Capacity)، حيث يتم احتساب الطاقة العادية للمنشاة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات، وقد يتم الاعتماد على مستوى الإنتاج الفعلي في هذه الحالة اذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية للمنشاة. وفي الفترات التي **يقل** فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فان الفرق يحمل للفترة **كمصروف**. أما في حالة **زيادة** الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية فان الفرق يعامل **كتخفيض** لتكلفة الوحدات المنتجة.

مثال (1)

تبلغ تكاليف التصنيع غير المباشرة السنوية لدى الشركة المتحدة 100,000 دينار وتقدر الطاقة الإنتاجية العادية للشركة بـ 50,000 وحدة.

المطلوب: احتساب مقدار تكاليف التصنيع غير المباشرة الواجب تحميلها للوحدة الواحدة بافتراض ان عدد الوحدات المنتجة خلال العام 2024 يبلغ:

---

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

- الحالة الاولى: 50,000 وحدة
- الحالة الثانية: 40,000 وحدة
- الحالة الثالثة: 62,500 وحدة

حل مثال (1)

مقدار تكاليف التصنيع غير المباشرة الواجب تحميلها للوحدة الواحدة:

الحالة الاولى: 50,000 وحدة

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{100,000}{50,000} = 2 \text{ دينار}$$

ويلاحظ في هذه الحالة ان عدد الوحدات المنتجة فعلا مساوي للطاقة الإنتاجية العادية للشركة والبالغة 50,000 وحدة.

الحالة الثانية: 40,000 وحدة

يلاحظ في هذه الحالة ان عدد الوحدات المنتجة (40,000 وحدة) هي اقل من مستوى للطاقة الإنتاجية العادية للشركة والبالغة 50,000 وحدة. وبالتالي فان تكلفة الوحدة الواحدة تبقى 2 دينار، وعليه، فان الانتاج الفعلي يحمل بتكاليف تصنيع غير مباشرة تبلغ 80,000 دينار (40,000 وحدة × 2 دينار للوحدة).

اما الفرق بين تكاليف التصنيع غير المباشرة السنوية لدى الشركة المتحدة والبالغة 100,000 دينار وتكاليف التصنيع غير المباشرة المحملة للانتاج والبالغة 80,000 دينار اي 20,000 (100,000 – 80,000) فيتم معالجته كمصروف فترة ويقفل في قائمة الدخل، (أي لا تعتبر تكلفة انتاج).

الحالة الثالثة: 62,500 وحدة

يلاحظ في هذه الحالة ان عدد الوحدات المنتجة (62,500 وحدة) هي اكثر من مستوى للطاقة الإنتاجية العادية للشركة والبالغة 50,000 وحدة. وبالتالي فان زيادة الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة. في ضوء ذلك تحسب تكلفة الوحدة المنتجة على النحو التالي:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{100,000}{62,500} = 1.60 \text{ دينار}$$

ويلاحظ ان تكلفة الوحدة انخفضت من 2 دينار الى 1.60 دينار.

ب/2: في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة، أي ان تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة **يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات** بطريقة

منطقية ويتوجب الانتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى، ويمكن استخدام اسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.

ب/3: عرض المعيار حالة وجود **منتجات ثانوية** ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات **ويتم طرح** تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسة.

مثال (2)

خلال شهر اذار 2024 بلغت مجموع التكاليف الصناعية المصروفة من قبل شركة السلام الصناعية 200,000 دينار وذلك لانتاج 40,000 وحدة من المنتج الرئيسي ص. ظهر لدى الشركة منتج ثانوي أهميته النسبية متدنية، حيث تم تقدير القيمة القابلة للتحصيل للمنتج الثانوي بـ 2,000 دينار.

في نهاية شهر اذار تبين انه تم بيع 30,000 وحدة من المنتج ص.

المطلوب: احتساب تكلفة المخزون من المنتج ص.

حل مثال (2)

عدد وحدات المخزون المتبقية من المنتج ص = 10,000 وحدة (30,000 – 40,000)

تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من المنتج ص = $\frac{2,000 - 200,000}{40,000}$ = 4.95 دينار

تكلفة المخزون من المنتج ص = 10,000 × 4.95 = 49,500 دينار.

1. ومن التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى غير المباشرة مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل.

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

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

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

مثال (3)

في 2024/12/25 اشترت شركة الرملة بضاعة ودفعت عليها المبالغ التالية:

40,000 دينار	ثمن الشراء ضمن فترة سداد لقيمة البضاعة تبلغ 6 شهور، علما أن سعر الشراء ضمن الفترة العادية للسداد لتلك البضاعة 38,000 دينار
4,000 دينار	تكاليف شحن البضاعة
1,000 دينار	إعلانات في الصحف للعملاء عن وصول البضاعة

في 2024/12/31 تبين أن 30% من تلك البضاعة ما تزال لدى الشركة (غير مباعة).

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31 من البضاعة المشتراة في 2024/12/25.

حل مثال (3)

إجمالي تكلفة البضاعة المشتراة في 2024/12/25 = 38,000 + 4,000 = 42,000 دينار.

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

أما تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31 من البضاعة المشتراة في 2024/12/25 = 42,000 × 30% = 12,600 دينار.

مثال (4)

تقدر نسبة التلف الطبيعي لدى شركة صناعية بـ 2% من إجمالي الإنتاج، ويتم اكتشاف التلف في نهاية مرحلة الإنتاج. خلال شهر نيسان 2024 تم إنتاج 100,000 وحدة بتكلفة تصنيع كلية تبلغ 400,000 دينار. بلغ عدد الوحدات التالفة 3,000 وحدة. في نهاية الشهر بلغ عدد وحدات المخزون 5,000 وحدة جيدة.

المطلوب: تحديد مقدار تكلفة المخزون البالغ 5,000 وحدة جيدة.

حل مثال (4)

$$\text{معدل تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{400,000}{100,000} = 4 \text{ دنانير}$$

عدد وحدات التلف الطبيعي = 100,000 × 2% = 2,000 وحدة.

عدد وحدات التلف غير الطبيعي = 3,000 – 2,000 = 1,000 وحدة.

تكلفة التلف غير الطبيعي = 1,000 × 4 = 4,000 دينار (يعترف بها مصروف ولا تدخل في تحديد تكلفة الإنتاج).

معدل تكلفة الوحدة الواحدة الجيدة = $\frac{4,000 - 400,000}{3,000 - 100,000}$ = 4.0825 دنانير

تكلفة المخزون البالغ 5,000 وحدة جيدة = 5,000 × 4.0825 = 20,412.5 دينار.

تكاليف المخزون للمنشآت الخدمية

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

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

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

مثال (5)

شركة زراعية تقوم بزراعة مادة الذرة، بلغ مجموع المصاريف المنفقة خلال العام على عملية الزراعة والحصاد 120,000 دينار. عند الحصاد بلغت القيمة العادلة للمحصول 240,000 دينار والمصاريف المقدرة لعملية البيع 20,000 دينار.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون عند الحصاد.

حل مثال (5)

تبلغ تكلفة المخزون عند الحصاد 220,000 دينار (240,000 – 20,000).

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

أساليب قياس تكلفة المخزون

اعتمد المعيار ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:

1. التكلفة الفعلية المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.
2. سمح المعيار استخدام التكاليف المعيارية The standard cost method أو
3. طريقة التجزئة Retail method.

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

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

طرق تحديد تكلفة المخزون

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

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

أوجب المعيار رقم (2) استخدام طريقة التمييز المحدد لتحديد تكلفة مخزون اخر المدة وذلك عن طريق تتبع تكلفة شراء الوحدات المتبقية في نهاية الفترة وتحديد تكلفتها في ضوء ذلك. وفي كثير من الحالات قد يكون من الصعب تتبع وبالتالي تحديد تكلفة الوحدات الباقية خصوصا اذا كانت مشتراه من عدة صفقات شراء وباسعار شراء مختلفة. في ضوء ذلك سمح المعيار في حالة صعوبة تطبيق طريقة التمييز المحدد استخدام طرق افتراضية لتحديد تكلفة المخزون.

ب- الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون وهي:

- سمح المعيار استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO أو طريقة المتوسط المرجح WA لتحديد تكلفة المخزون **في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز المحدد.** في حين **يمنع المعيار استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا** LIFO[2] وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
- تقوم طريقة الوارد أولا صادر أولا على مفهوم ان المخزون الذي يتم شرائه او تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه في البداية.
- تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة، او على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة.
- لم يشترط المعيار ان تعكس الطريقة المختارة (طريقة الوارد أولا صادر أولا أو طريقة المتوسط المرجح) التدفق الفعلي للمخزون.

---

[2] كان المعيار يسمح باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر اولا قبل العام 2003.

- يجب **استخدام نفس اسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة** من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال استخدامها. الا انه **يمكن استخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة**. لا يجوز استخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الاختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو بسبب إختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.

ثالثاً: تقييم المخزون Inventories Valuation

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

صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value

- صافي القيمة القابلة للتحقق هي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون في سياق النشاط العادي ordinary course of business مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع المخزون (اذا كان المخزون لم يكتمل تصنيعه بعد) والتكاليف المقدرة والضرورية لإتمام عملية البيع.
- في حالة انخفاض أسعار بيع المخزون او وجود تقادم او تلف في المخزون فقد يصبح من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون، وفي هذه الحالة يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقق، والاعتراف بالفرق **كمصروف** وتحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض. ويعتبر هذا الإجراء تماشيا مع مبدأ عدم إظهار الأصل بأكثر من قيمته المتوقع الحصول عليها عند بيعه او استخدامه.
- يتم تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق بناء على كل بند من بنود المخزون، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة.

مثال (6)

في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام مخزون تكلفته 61,000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للمخزون 58,000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 3,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومقدار خسارة الانخفاض في المخزون.
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.
3. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31.

حل مثال (6)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 58,000 – 3,000 = 55,000 دينار.
   أما خسارة الانخفاض في المخزون فتبلغ 6,000 دينار (61,000 – 55,000).
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.

2024/12/31	من حـ/ تكلفة المبيعات أو خسارة انخفاض المخزون		6,000
	الى حـ/ بضاعة أخر المدة[3]	6,000	

ويلاحظ ان الانخفاض في قيمة المخزون والبالغة 6,000 دينار يتم تحميلها إما لتكلفة المبيعات او إثباتها في حساب مستقل هو خسارة انخفاض المخزون والذي يقفل بقائمة الدخل. علماً ان معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لم يحدد الحساب الواجب استخدامه لمعالجة الانخفاض في قيمة المخزون.

3. قيمة المخزون التي ستظهر في الميزانية في 2024/12/31 = 55,000 دينار.

البضاعة المتعاقد على بيعها لأطراف خارجية

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

مثال (7)

في 2024/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من الصنف س لدى الشركة المتحدة 1,000 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 4 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 800 وحدة للعميل غازي بسعر 3.4 دينار للوحدة دون إن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 3.8 دينار والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 0.2 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31.

حل مثال (7)

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

[3] يمكن توسيط حساب "مخصص هبوط اسعار المخزون" لاثبات الانخفاض في قيمة المخزون ، ويعتبر هذا الحساب مقابل للمخزون اي يتم طرحه من تكلفة المخزون.

= 2,720 + 720 = 3,440 دينار.
وبما ان تكلفة المخزون 4,000 دينار (1,000 × 4)، فيكون هناك خسارة انخفاض في قيمة المخزون تبلغ 560 دينار (3,440 – 4,000).
أما قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31 فتبلغ 3,440 دينار (4,000 – 560) والتي تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.

مثال (8) الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المنشاة

في 2024/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من الصنف س لدى الشركة المتحدة 1,000 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 4 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 1,200 وحدة للعميل غازي بسعر 3.4 دينار للوحدة دون إن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر البيع المقدر للوحدة 3.8 دينار والتكلفة المقدرة لبيع الوحدة 0.2 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31، والخسارة الواجب الاعتراف بها نتيجة تقييم المخزون.
2. اثبات قيد اليومية الخاص بتقييم المخزون.

حل مثال (8)

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = (1,000 × 3.4) = 3,400 دينار.
   - يتم اظهار المخزون في ميزانية الشركة في 2024/12/31 بقيمة 3,400 دينار.
   - والخسارة الواجب الاعتراف بها نتيجة تقييم المخزون = 1,200 × (4 – 3.4) = 720 دينار.
   ويلاحظ انه تم الاعتراف بكامل خسارة الكمية المتعاقد عليها وليس فقط بكمية المخزون.
2. اثبات قيد اليومية الخاص بتقييم المخزون.

2024/12/31	من حـ/ تكلفة المبيعات أو خسارة انخفاض المخزون		720
	الى حـ/ بضاعة أخر المدة (1,000 × (4 – 3.4))	600	
	حـ/ المخصصات والالتزامات المحتملة	120	

الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق لنهاية الفترة المالية التالية

في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييم المخزون وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحقق عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة كمكاسب او كتخفيض لتكلفة المبيعات ويتم زيادة قيمة المخزون الى القيمة القابلة للتحقق الجديدة وبحيث لا تزيد قيمة المخزون في هذه الحالة عن التكلفة.

عندما يوجد دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، فإن مبلغ التخفيض يُعكس (أي يقتصر العكس على مبلغ التخفيض الاصلي) بحيث يعادل القيمة الدفترية الجديدة "التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المحدثة ايهما اقل".

مثال (9)

في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام مخزون من الصنف س تكلفته 50,000 دينار بينما بلغت صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون 40,000 دينار.

في 2025/12/31 تبين ان 25% من مخزون الصنف س والذي كان موجودا لدى الشركة في 2024/12/31 ما زال لدى الشركة (لم يتم بيعه)، وقد بلغ صافي القيمة القابلة للتحقق لهذا المخزون 13,000 دينار.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية للمخزون في 2025/12/31.
2. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2025/12/31.

حل مثال (9)

1. بيان المعالجة المحاسبية للمخزون في 2025/12/31:

يلاحظ ان قيمة المخزون المثبتة في الدفاتر في 2025/12/31 وقبل اجراء التعديل عليها تبلغ 10,000 دينار (40,000 × 25%). وبما ان صافي القيمة القابلة للتحقق لهذا المخزون تبلغ 13,000 دينار، فهذا يشير الى ارتفاع في صافي القيمة القابلة للتحقق. الا ان الزيادة في قيمة المخزون يجب ان لا تتجاوز تكلفة المخزون البالغة 12,500 دينار (50,000 × 25%). وبالتالي يتم زيادة المخزون بقيمة 2,500 دينار، ويتم ذلك بالقيد التالي:

2025/12/31	من حـ/ بضاعة أخر المدة (مخصص هبوط المخزون)		2,500
	الى حـ/ تكلفة المبيعات أو مكاسب ارتفاع المخزون	2,500	

2. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2025/12/31.

سيتم اظهار المخزون في ميزانية الشركة في 2025/12/31 بقيمة 12,500 دينار.

تقييم المواد الخام والمهمات

لا يتم تخفيض تكلفة المواد الخام او المهمات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، اذا كان من المتوقع ان سعر بيع السلعة الجاهزة التي استخدمت المواد الخام او المهمات في تصنيعها سيكون مساوي او اعلى من تكلفة التصنيع. أما في حالة كون تكلفة البضاعة الجاهزة (بعد استكمال تصنيعها) ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق للبضاعة الجاهزة فيتم في هذه الحالة تنزيل تكلفة مخزون

المواد الخام أو المهمات الى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي هذه الحالة فان تكلفة الاستبدال للمواد الخام the replacement cost of the materials تعتبر افضل مقياس متوفر للقيمة القابلة للتحقق للمواد الخام.

مثال (9)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الرسالة مخزون مواد خام تكلفته 48,000 دينار وتبلغ تكلفة إتمام تصنيعه المقدرة 15,000 دينار. يقدر سعر البيع للمخزون عند إتمام تصنيعه بـ 60,000 دينار والتكلفة المقدرة والضرورية لبيعه عند إتمام تصنيعه 2,000 دينار. في حين بلغت التكلفة الاستبدالية لمخزون المواد الخام (تكلفة الاحلال) 40,000 دينار.

المطلوب: تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون وقيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31.

حل مثال (9)

تكاليف المخزون المقدرة عند إتمام تصنيعه = 48,000 + 15,000 = 63,000 دينار

صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون عند إتمام تصنيعه = 58,000 دينار (60,000 – 2,000).

بما ان صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون عند إتمام تصنيعه اقل من تكاليف التصنيع المقدرة للبضاعة الجاهزة، فيتم في هذه الحالة تنزيل تكلفة مخزون المواد الخام أو المهمات الى صافي القيمة القابلة للتحقق.

صافي القيمة القابلة للتحقق للمواد الخام وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (2) هي 40,000 دينار والتي تمثل التكلفة الاستبدالية لها.

وبما ان تكلفة المواد الخام 48,000 دينار فيجب الاعتراف بخسارة انخفاض مخزون تبلغ 8,000 دينار (48,000 – 40,000)، وبالتالي فان قيمة مخزون المواد الخام التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31 ستكون 40,000 دينار.

رابعاً: الاعتراف بالمخزون كمصروف Recognition of Inventories as Expense

عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون.

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

خامساً: متطلبات الإفصاح Disclosure

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

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

المكونات المادية لمخزون آخر المدة

Material Components of Ending Inventory

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

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

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

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

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

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

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

طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون

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

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

وإذا ما تم جمع بطاقات الصنف الخاصة بكل أصناف البضاعة معا فإنها تسمى أستاذ.
أما طريقة الجرد الدوري فإنها لا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط. ومن ثم فان تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد تحديد قيمة مخزون آخر المدة.
وفيما يلي مقارنة بين الإثبات المحاسبي بإتباع نظام الجرد الدوري والمستمر.

مقارنة بين نظام الجرد الدوري والمستمر	
نظام الجرد الدوري	**نظام الجرد المستمر**
إثبات المشتريات	
من حـ/ المشتريات الى حـ/ الموردين	من حـ/ بضاعة بالمخازن الى حـ/ الموردين
إثبات مصاريف نقل المشتريات والرسوم الجمركية	
من حـ/ مصاريف نقل المشتريات حـ/ الرسوم الجمركية الى حـ/ النقدية	من حـ/ بضاعة بالمخازن الى حـ/ النقدية
إثبات مردودات المشتريات	
من حـ/ الموردين الى حـ/ مردودات المشتريات	من حـ/ الموردين الى حـ/ بضاعة بالمخازن

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

وبموجب نظام الجرد الدوري يتم معرفة قيمة المخزون في آخر المدة عن طريق قيام المنشأة بالجرد الفعلي لمحتويات المخازن وحصر المواد الموجودة فيه ثم تقييمها. وبطرح قيمة المخزون في آخر

المدة من إجمالي قيمة المخزون في أول المدة مضافا إليه المشتريات بالصافي يتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة. بمعنى ان تكلفة البضاعة المباعة تبعا لطريقة الجرد الدوري يمكن تحديدها على النحو التالي:

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

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

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد الدوري

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

مثال (11)

إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الاتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة	100	10	1,000
مشتريات في 2024/4/1	500	11	5,500
مشتريات في 2024/5/1	500	12	6,000
مشتريات في 2024/10/1	500	13	6,500
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
الوحدات المتاحة للبيع	**1,700**		**20,400**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة 900 وحدة، بيع 700 وحدة منها في 2024/5/15 وبيع الباقي في 2024/10/12، وقد بلغ إجمالي قيمة المبيعات 30,000 دينار.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد الدوري.

المطلوب:

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

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

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.
4. تحديد مجمل الربح وفق الطرق السابقة.
5. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 5,000 دينار.

حل مثال (11)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1,700 – 900 = 800 وحدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

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

طريقة التمييز العيني أو المحدد تقوم على انه يمكن تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وكذلك تحديد تكلفة شراء تلك الوحدات استنادا الى الفواتير الفعلية. وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لديها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المنشآت التي تبيع السيارات والآليات الثقيلة وكذلك السلع الثمينة. وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة، وقد تكون غير واقعية وغير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بأصناف متعددة وبكميات كبيرة ذلك لأنه يصعب تتبع عملية تدفق البضاعة. إضافة الى ما سبق فانه يتعذر استخدام هذه الطريقة اذا ما كانت البضاعة متجانسة وغير قابلة للتمييز مما يدفع بالمحاسبين الى تبني طرق أخرى أكثر واقعية في تحديد تكلفة المخزون.

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

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2024/4/1	400	11	4,400
مشتريات في 2024/10/1	300	13	3,900
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9,700**

ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

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

= 20,400 – 9,700 = 10,700 دينار.

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30,000 – 10,700 = 19,300 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19,300 – 5,000 = 14,300 دينار.

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

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

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

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2024/5/1	200	12	2,400
مشتريات في 2024/10/1	500	13	6,500
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10,300**

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

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

= 20,400 – 10,300 = 10,100 دينار.

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30,000 – 10,100 = 19,900 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19,900 – 5,000 = 14,900 دينار.

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

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

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

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان وحدات مخزون آخر المدة البالغة 800 وحدة تتكون من الوحدات الأحدث أي 100 وحدة من بضاعة أول المدة و 500 من مشتريات 4/1 أما الباقي والبالغ 200 وحدة فيكون من مشتريات 5/1. ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أخيرا صادر أولا على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1,000
مشتريات في 2024/4/1	500	11	5,500
مشتريات في 2024/5/1	200	12	2,400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**8,900**

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

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

8,900 – 20,400 = 11,500 دينار

اما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

11,500 – 30,000 = 18,500 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

5,000 – 18,500 = 13,500 دينار.

وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا تستند الى فرضية غير واقعية حول إنسياب وحدات البضاعة من المخازن، **وهذه الطريقة غير مقبولة** وفق هذا المعيار (منذ عام 2004) لتسعير وقياس المخزون وتخدم أغراض معينة خلال فترات التضخم على راسها قياس الدخل الخاضع للضريبة. فخلال فترات التضخم حيث تكون الأسعار في ارتفاع فإن بضاعة آخر المدة تسعر بأسعار منخفضة نسبيا، بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بالأسعار المرتفعة الحديثة نسبيا والذي ينتج عنه انخفاض رقم مجمل الربح او ارتفاع رقم مجمل الخسارة.

د- طريقة المتوسط المرجح Weighted Average(WA)

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

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

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

وطبقا لبيانات الحالة العملية السابقة فان استخدم طريقة المتوسط المرجح الأولى يتم كما يلي:

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة خلال السنة} = \frac{20,400}{1,700} = 12 \text{ دينار / وحدة.}$$

وعليه فانه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

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

800 × 12 = 9,600 دينار.

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

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

20,400 – 9,600 = 10,800 دينار

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

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

= 900 × 12 = 10,800 دينار

أما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30,000 – 10,800 = 19,200 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19,200 – 5,000 = 14,200 دينار.

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

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك (باتباع نظام الجرد المستمر)

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

البيان	الكمية (بالوحدات)	التكلفة الإجمالية	
رصيد أول المدة	100	1,000	
مشتريات في 2024/4/1	500	5,500	
مشتريات في 2024/5/1	500	6,000	
الإجمالي	**1,100**	**12,500**	
متوسط تكلفة الوحدة	1,100 ÷ 500,12 = **11.36** دينار		
مبيعات في 2024/5/15	(700)	(7,952)	(11.36 × 700)
الرصيد بعد المبيعات	400	4,548	(11.36 × 400)
مشتريات في 2024/10/1	500	6,500	
الإجمالي	900	11,048	
متوسط تكلفة الوحدة	11,048 ÷ 900 = **12.27** دينار		
مبيعات في 2024/10/12	(200)	(2,454)	(12.27 × 200)
الرصيد بعد المبيعات	700	8,594	(12.27 × 700)
مشتريات في 2024/12/1	100	1,400	
مخزون أخر المدة	**800**	**9,994**	

وتكون تكلفة البضاعة المباعة تساوي 7,952 + 2,454 = 10,406 دينار.

أما مجمل الربح فيساوي: المبيعات – تكلفة المبيعات

= 30,000 – 10,406 = 19,594 دينار.

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح – مصروفات التشغيل

= 19,594 – 5,000 = 14,594 دينار.

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة حسب نظام الجرد المستمر

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

مثال (12)

إليك البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة الاتحاد:

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1,000
مشتريات في 2024/4/1	500	11	5,500
مشتريات في 2024/5/1	500	12	6,000
مبيعات في 2024/5/15	(700)		
مشتريات في 2024/10/1	500	13	6,500
مبيعات في 2024/10/12	(200)		
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
الوحدات المتاحة للبيع	**1,700**		**20,400**

تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

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

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

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق الطرق السابقة.

حل مثال (12)

1. عدد وحدات آخر المدة = 1,700 – 900 = 800 وحدة
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ- بإتباع طريقة التمييز المحدد (Specific Identification):

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

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

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2024/4/1	400	11	4,400
مشتريات في 2024/10/1	300	13	3,900
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**9,700**

أما تكلفة البضاعة المباعة فتحدد على النحو التالي:

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

= 20,400 – 9,700 = 10,700 دينار.

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

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

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

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2024/5/1	200	12	2,400
مشتريات في 2024/10/1	500	13	6,500
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	**800**		**10,300**

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

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

= 20,400 – 10,300 = 10,100 دينار.

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

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

ويعود السبب في ذلك الى ان اول عملية بيع والبالغ عدد وحداتها 700 وحدة قد تمت حسب المثال السابق في 2024/5/15 وبالتالي تكون 500 وحدة منها من مشتريات 5/1، والباقي من مشتريات 4/1. والجدول التالي يوضح باقي إجراءات احتساب تكلفة مخزون اخر المدة.

البيان	الكمية (بالوحدات)	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة	100	10	1,000
مشتريات في 2024/4/1	500	11	5,500
مشتريات في 2024/5/1	500	12	6,000
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	1,100		
مبيعات في 2024/5/15	(700)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2024/5/15	400 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1		
مشتريات في 2024/10/1	500	13	6,500
الوحدات المتاحة للبيع حتى تاريخه	900		
مبيعات في 2024/10/12	(200)		
رصيد المخزون بعد مبيعات 2024/10/12	700 منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1		
مشتريات في 2024/12/1	100	14	1,400
رصيد المخزون **2024/12/31**	**800** منها 100 وحدة من مخزون 1/1 و300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/1 و100 وحدة من مشتريات 12/1		

وعليه فان تكلفة مخزون أخر المدة تساوي (100 × 10) + (300 × 11) + (300 × 13) + (100 × 14) = 9,600 دينار.

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

= 20,400 – 9,600 = 10,800 دينار

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

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

هـ- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

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

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2): "المخزون":
   - المخزون
   - صافي القيمة القابلة للتحقق
   - القيمة العادلة
4. ما هي التكاليف التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
5. ما هي التكاليف التي لا تدخل في احتساب تكلفة المخزون؟
6. وضح كيفية احتساب مقدار تكاليف التصنيع غير المباشرة الواجب تحميلها للوحدة الواحدة؟
7. بين كيفية معالجة التلف الطبيعي والتلف غير الطبيعي عند تحديد تكلفة المخزون؟
8. وضح كيفية تحديد تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية؟
9. وضح الأساليب التي اعتمدها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لقياس تكلفة المخزون؟
10. اشرح بشكل مختصر طرق تحديد تكلفة المخزون؟
11. متى يتم الاعتراف بالمخزون كمصروف.
12. بين كيفية تطبيق مبدأ التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؟
13. وضح كيفية تقييم البضاعة المتعاقد على بيعها لأطراف خارجية؟
14. وضح كيفية تقييم المواد الخام والمهمات؟
15. اشرح بشكل مختصر طرق (أنظمة) المحاسبة عن المخزون.
16. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. ان كلفة المخزون لا تشمل ما يلي:

أ- رسوم وضرائب الاستيراد ب- التلف الطبيعي

جـ- التلف غير الطبيعي د- المصاريف الصناعية المتغيرة

2. في 2024/12/31 كان لدى شركة الاستقلال مخزون تكلفته 15,000 دينار، 50% من ذلك المخزون متعاقد على بيعه لأطراف خارجية بسعر 7,000 دينار اما الباقي فكانت صافي القيمة القابلة للتحقق له 6,500 دينار. أن القيمة التي سيظهر بها المخزون في ميزانية 2024/12/31 (بالصافي) تبلغ:

أ- 13,000 دينار ب- 13,500 دينار

جـ- 14,000 دينار د- 15,000 دينار

3. حددت شركة الأمل مخزون المواد الخام بناءاً على الجرد الفعلي كما في 2024/12/31 مستخدمة طريقة الوارد أولا صادر أولا بقيمة 26,000 دينار علما بان سعر البيع المقدر للمخزون تبلغ 20,000 دينار. يحتاج المخزون إلى تصنيع إضافي وبتكلفة مقدرة تبلغ 12,000 دينار حيث يتوقع بيعه بعد ذلك بقيمة 40,000 دينار. وتبلغ التكلفة الاستبدالية لمخزون المواد الخام 24,000 دينار.

ما هي قيمة مخزون المواد الخام التي سوف تظهر في ميزانية شركة الأمل بتاريخ 2024/12/31 مستخدماً طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؟

أ- 28,000 دينار ب- 24,000 دينار

جـ- 26,000 دينار د- 20,000 دينار

4. من اساليب قياس تكلفة المخزون وفقا لمعيار المحاسبية الدولي رقم (2):

أ- الوارد اول صادر اولا ب- التكاليف المعيارية

جـ- الوارد اخيرا صادر اولا د- أ و ج صحيحة

5. يجب تقييم المخزون بـ:

أ- التكلفة او القيمة العادلة أيهما اقل ب- التكلفة او صافي سعر البيع أيهما اقل

جـ- التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل

د- التكلفة او السعر السوقي أيهما أقل

(الأسئلة من 6 – 21 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

6. أي من البنود التالية يدخل ضمن كلفة المخزون لشركة تصنيع اواني منزلية :

أ- عمولة المبيعات. ب- تكاليف تخزين البضاعة الجاهزة.

جـ- تكاليف تخزين المواد الأولية المستخدمة بالإنتاج. د- لا شيء مما ذكر أعلاه.

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

أ- البضاعة تظهر بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل

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

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

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

8. يتم إظهار المخزون السلعي بالقوائم المالية:

أ- بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل

ب- بسعر التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل

جـ- بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

د- بسعر التكلفة أو سعر البيع أيهما أقل

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

أ- الوارد أولا صادر أولا ب- المتوسط المرجح

جـ- التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل د- التمييز المحدد (الفعلي)

10. يمكن تحديد كلفة البضاعة بإحدى الطرق التالية باستثناء:

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

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

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

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

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

12. تبيع شركة الهادي بضائعها بربح إجمالي بنسبة 30% من المبيعات. فيما يلي بعض الأرقام المتعلقة بعمليات الشركة خلال الستة شهور المنتهية بتاريخ 2024/6/30:

200,000 دينار	المبيعات
50,000 دينار	المخزون أول المدة
130,000 دينار	المشتريات

بتاريخ 2024/6/30، احترق جميع المخزون، إن التكلفة المقدرة للمخزون المحترق كانت:

أ- 120,000 دينار ب- 70,000 دينار

جـ- 40,000 دينار د- 20,000 دينار

13. تحتفظ شركة القمة بخمسة الاف جهاز خلوي كمخزون في مستودعاتها كما في 2023/12/31، بلغت كلفة الجهاز الواحد 7.5 دينار. خلال شهر 2024/1 قامت الشركة ببيع مائة جهاز بقيمة 9 دنانير للجهاز الواحد، على ان يحسب لموظفي المبيعات عمولة بنسبة 30% من سعر البيع، ما هي القيمة الدفترية للمخزون التي يجب الاعتراف بها في 2023/12/31:

أ- 26,250 دينار ب- 37,500 دينار

جـ- 31,500 دينار د- 45,000 دينار

14. تم استخراج المعلومات التالية من دفاتر شركة تجارية:

275,000 دينار	المبيعات خلال 2024
30,000 دينار	المخزون 1/1
30,000 دينار	المخزون 12/31

على افتراض ان نسبة اجمالي الربح تساوي 25% من المشتريات، ما قيمة المشتريات خلال العام 2024؟

أ- 202,000 دينار ب- 208,000 دينار

جـ- 220,000 دينار د- 232,000 دينار

15. في 2024/12/31 استخرجت البيانات التالية من ميزان المراجعة للشركة س:

مصاريف نقل مشتريات 20,000 دينار	مصاريف بيع وتسويق 200,000 دينار
مردودات ومسموحات مشتريات 80,000 دينار	بضاعة آخر المدة 90,000 دينار

فإذا كانت تكلفة البضاعة المباعة تعادل 700% من مصاريف البيع والتسويق، فان تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2024 تبلغ:

أ- 1,390,000 دينار ب- 1,500,000 دينار

جـ- 1,490,000 دينار د- 1,590,000 دينار

16. تتبع الشركة س طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزون من البضاعة، في نهاية عام 2024 كانت قيمة هذا المخزون 25,000 دينار في حين كان يمكن ان تكون 55,000 دينار لو اتبعت طريقة (FIFO).

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

أ- رقم صافي الربح لعام 2024 سينخفض بمبلغ 30,000 دينار

ب- تكلفة البضاعة المباعة خلال عام 2024 ستزداد بمبلغ (30,000) دينار

جـ- تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال عام 2024 ستخفض بمبلغ 30,000 دينار

د - رقم صافي الربح لعام 2024 سيزداد بمبلغ 30,000 دينار

17. أي من الجمل التالية لا تعتبر صحيحة:

أ- تعتبر طريقة الوارد اولاً صادر اولاً من الطرق المقبولة في تكليف البضاعة.

ب- تكلفة تخزين البضاعة لحين بيعها لا تعتبر جزء من كلفة البضاعة المباعة.

جـ- تكلفة نقل البضاعة الى الزبون لا تعتبر جزء من كلفة البضاعة المباعة.

د- يجب على المنشاة استخدام نفس طريقة تكليف البضاعة لكافة انواع المخزون بصرف النظر على طبيعة المخزون.

18. يمتلك المشروع مخزون في بداية الفترة بتكلفة 20,000 دينار وفي نهاية الفترة بلغت تكلفة المخزون 40,000 دينار ولقد كانت صافي المشتريات 80,000 دينار ونسبة مجمل الربح 60%. ان صافي المبيعات تساوي:

أ- 100,000 دينار ب- 120,000 دينار

جـ- 150,000 دينار د- 250,000 دينار

19. كيف ستؤثر التكاليف التالية على تكلفة البضاعة لدى تاجر التجزئة:

	مصاريف شحن البضاعة	الفوائد على قروض لشراء البضاعة
أ-	بالزيادة	لا تتأثر
ب-	بالزيادة	بالزيادة
جـ-	لا تتأثر	بالزيادة
د-	لا تتأثر	لا تتأثر

20. فيما يلي بيانات تخص إحدى الشركات التجارية عن الفترة المالية الشهرية المنتهية في 2024/12/31:

- رصيد بضاعة في 2024/12/1 يساوي 255 وحدة بسعر 5 دينار للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/4 يساوي 170 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/8 وبسعر 6 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/10 تساوي 255 وحدة.
- مشتريات 340 وحدة في 12/11 وبسعر 7 دنانير للوحدة.
- وحدات مباعة في 12/15 تساوي 425 وحدة.

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

أ- 425 دينار ب- 595 دينار

جـ- 1,275 دينار د- 2,380 دينار

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

رصيد في 2024/1/1	400	3.2 دينار
مشتريات 1/3	1,100	3.1 دينار
مشتريات 1/7	600	3.3 دينار
مشتريات 1/15	900	3.4 دينار
مشتريات 1/22	250	3.5 دينار

عدد الوحدات المباعة خلال الشهر 2,650 وحدة.

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

أ- 1,900 دينار ب- 2,065 دينار

جـ- 1,920 دينار د- 2,100 دينار

التمرين الثاني: مقالي (JCPA)

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

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

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

المطلوب: تقييم بضاعة آخر المدة حسب:

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

التمرين الثالث (مقالي)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بإحدى السلع لدى شركة المروج:

البيان	الكمية (بالوحدات)	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد أول المدة	250	20	5,000
مشتريات في 2024/2/1	600	22	13,200
مشتريات في 2024/4/1	800	25	20,000
مشتريات في 2024/10/1	600	30	18,000
الوحدات المتاحة للبيع	**2,250**		**56,200**

فإذا علمت ما يلي:

أ- بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 2024/ 2,000 وحدة، بيع منها 1,000 وحدة في 2024/5/16 بسعر 35 دينار للوحدة، وبيع الباقي في 2024/12/12 بسعر 50 دينار للوحدة.

ب- تتبع الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

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

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

ب- طريقة الوارد أولا صادر أولا.

جـ- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

د- طريقة متوسط التكلفة المرجح.

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وفق الطرق السابقة.
4. تحديد صافي ربح الشركة في ظل كل من طرق تقييم بضاعة آخر المدة السابقة اذا علمت ان مصروفات التشغيل السنوية في الشركة بلغت 10,000 دينار.

التمرين الرابع (حالات عملية)

1. في 2024/12/25 اشترت شركة الرملة بضاعة ودفعت عليها المبالغ التالية: ثمن الشراء 40,000 دينار علما بأنه سيتم تسديد قيمة البضاعة بعد 6 شهور ويبلغ سعر الشراء النقدي لتلك البضاعة 38,000 دينار. 4,000 دينار شحن البضاعة. 1,000 دينار إعلانات في الصحف للعملاء عن وصول البضاعة. في 2024/12/31 تبين أن 20% من تلك البضاعة ما تزال لدى الشركة (غير مباعة).

- ما مقدار تكلفة المخزون الذي سيظهر في ميزانية الشركة في 2024/12/31 من تلك البضاعة؟

2. تبلغ تكاليف التصنيع غير المباشرة السنوية لدى الشركة العالمية 500,000 دينار وتقدر الطاقة الإنتاجية العادية للشركة بـ 250,000 وحدة. بلغ الإنتاج الفعلي خلال العام 2024 لدى الشركة 312,500 وحدة، تم بيع 308,000 وحدة.

- ما مقدار تكاليف التصنيع غير المباشرة الواجب تحميلها على المخزون المتبقي لدى الشركة في نهاية العام 2024؟

3. تبلغ تكاليف التصنيع غير المباشرة السنوية لدى الشركة المتحدة 94,500 دينار وتقدر الطاقة الإنتاجية العادية للشركة بـ 50,000 وحدة. خلال العام 2024 تم انتاج 44,000 وحدة تم بيع 14,000 وحدة.

- ما مقدار تكاليف التصنيع غير المباشرة الواجب تحميلها على المخزون المتبقي لدى الشركة في نهاية العام 2024؟

4. خلال شهر 1 /2024 بلغت مجموع التكاليف الصناعية المصروفة من قبل شركة السلام الصناعية 250,000 دينار، تفاصيلها كما يلي:

40% مواد مباشرة، 50% أجور مباشرة، 10% مصاريف صناعية أخرى (غير مباشرة). بلغ تكلفة التلف الطبيعي 5,000 دينار وتكلفة التلف غير الطبيعي 10,000 دينار وظهر لدى الشركة منتج ثانوي قدرت القيمة القابلة للتحصيل له بـ 5,000 دينار وقدر أن أهميته النسبية متدنية.

- ما مقدار تكلفة المنتجات الرئيسية (المخزون)؟

5. تقدر نسبة التلف الطبيعي لدى شركة صناعية بـ 5% من إجمالي الإنتاج، ويتم اكتشاف التلف في نهاية مرحلة الإنتاج. خلال شهر نيسان 2024 تم إنتاج 100,000 وحدة بتكلفة تصنيع

كلية تبلغ 240,000 دينار. بلغ عدد الوحدات التالفة 4,000 وحدة. في نهاية الشهر بلغ عدد وحدات المخزون 5,000 وحدة جيدة.

- ما مقدار تكلفة مخزون الوحدات الجيدة؟

6. تقدر نسبة التلف الطبيعي لدى شركة صناعية بـ5%، بلغ عدد الوحدات المنتجة لدى الشركة 10,000 وحدة بتكلفة تبلغ 50,000 دينار. بلغ عدد الوحدات التالفة 800 وحدة. بلغ رصيد المخزون في نهاية الفترة 400 وحدة جيدة.

- ما مقدار تكلفة المخزون (400 وحدة جيدة)؟

7. شركة زراعية تقوم بزراعة مادة العدس، بلغ مجموع المصاريف المنفقة خلال العام على عملية الزراعة والحصاد 120,000 دينار. عند الحصاد بلغت القيمة العادلة للمخزون 240,000 دينار والمصاريف المقدرة لعملية البيع 20,000 دينار، بينما ستكون صافي القيمة العادلة للمخزون في حال إجراء تصنيع إضافي له 325,000 دينار.

- ما مقدار القيمة التي يتوجب اظهارها في القوائم المالية للمحصول عند حصاده؟

8. يوجد لدى شركة صناعية مخزون بضاعة تكلفته 10,000 دينار بلغ سعر البيع المقدر للمخزون 9,800 دينار والتكاليف المقدرة الضرورية لإتمام عملية البيع 700 دينار.

- ما مقدار صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون؟

9. بلغ عدد وحدات مخزون أخر المدة من الصنف س لدى شركة العمالقة 2,000 وحدة بتكلفة تبلغ 4,000 دينار (2 دينار للوحدة). تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون 3,600 دينار. من ضمن المخزون هناك 1,750 وحدة تم التعاقد على بيعها بسعر 1.50 دينار للوحدة.

- ما هي قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة؟

10. في 2024/12/31 بلغ عدد وحدات المخزون من الصنف س لدى الشركة المتحدة 1,000 وحدة، وبلغت تكلفة الوحدة 8 دنانير. وكان لدى الشركة عقد لبيع 1,200 وحدة للعميل غازي بسعر 7 دنانير للوحدة دون إن تتحمل الشركة أية مصاريف لإتمام عملية البيع، ويبلغ سعر بيع الوحدة 9 دنانير وتكاليف البيع المقدرة 1.2 دينار للوحدة.

- ما هي قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة للعام 2024؟

11. يوجد لدى شركة صناعية مخزون مواد خام تكلفته 10,000 دينار تحتاج الشركة الى 40,000 دينار تكاليف صناعية إضافية لتصنيع المواد الخام لتصبح جاهزة للبيع حيث ستباع عندها بسعر 46,000 دينار والتكلفة الاستبدالية لذلك المخزون 7,000 دينار.

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

12. يوجد لدى شركة صناعية مخزون مواد خام تكلفته 10,000 دينار تحتاج الشركة الى 40,000 دينار تكاليف صناعية إضافية لتصنيع المواد الخام لتصبح جاهزة للبيع حيث ستباع عندها بسعر 52,000 دينار. تبلغ التكلفة الاستبدالية لمخزون المواد الخام 9,400 دينار.

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

13. في 2023/12/31 كان لدى شركة السلام مخزون تكلفته 80,000 دينار وبلغ سعر البيع المقدر للمخزون 78,000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 2,000 دينار. وخلال العام 2024 تم بيع 75% من المخزون. وفي 2024/12/31 بلغت صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون المتبقي 19,400 دينار.

- ان قيد اثبات تقييم المخزون في 2024/12/31.

14. تتبع الشركة س طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزون من البضاعة، فإذا كانت قيمة هذا المخزون في نهاية عام 2024 (25000) دينار في حين كان يمكن ان تكون (55000) دينار لو اتبعت طريقة (FIFO). تخضع الشركة لمعدل ضريبة 20%. بلغ صافي الربح لعام 2024 بعد الضريبة بطريقة (LIFO) 120,000 دينار.

- اذا اتبعت الشركة طريقة (FIFO) بدلا من (LIFO)، ما مقدار صافي الربح بعد الضريبة؟

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

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

مقدمة

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

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

فوائد قائمة التدفقات النقدية

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

هدف المعيار Objective

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

نطاق المعيار Scope

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

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

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

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

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

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

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

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

متطلبات المعيار

أولاً: إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

Preparation and Presentation of a Cash Flow Statement

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

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

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

الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادت الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل او المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإتجار بها.
- تعتبر الدفعات النقدية لتصنيع أو للحصول على الأصول المحتفظ بها للتأجير للغير وبالتالي المحتفظ بها برسم البيع كما هو في المعيار رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. كما تعتبر أيضاً المقبوضات النقدية من الإيجارات والمبيعات اللاحقة (بيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ بها لتأجيرها للآخرين بشكل روتيني في سياق الأنشطة العادية الخاصة بها) تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (self – Constructed Property).
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية والتي تشمل العقود المستقبلية (Futures)، والعقود الأجلة (Forward)، وعقود الخيار (Option)، وعقود المقايضة (Swap) بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
- المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.

- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة.

إذا كانت عقود المشتقات المالية لأغراض التحوط لموقف معين كأن يكون تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للموقف الذي تم التحوط له.

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

الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

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

ب. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة إحتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو

متشابه في كلتا الطريقتين. وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام أما:

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

الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في ارصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وباضافة قيمة إهتلاك الأصول 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.

ج. عرض التدفقات النقدية بالصافي

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

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

عرض التدفقات النقدية بالصافي بالنسبة للمنشآت المالية

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

- المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتم نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية أنشطة تتعلق بالعملاء، مثل قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.

- إيداع الودائع من قبل البنك في البنوك الأخرى وسحب تلك الودائع.
- السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

د- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:

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

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

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

هـ. تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة وتوزيعات الأرباح المدفوعة:

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

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

   الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

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

3. **توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends):** يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:
   - يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
   - كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.
4. **الضرائب على الدخل:** تصنف ضريبة الدخل المدفوعة بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع والمتعلق بنشاط تمويلي أو استثماري فتصنف في هذه الحالة حسب نوع النشاط المدفوعة من اجله.
5. **الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة:**

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

6. **بالنسبة للتدفقات النقدية المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة :**

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 المنشاة الزميلة أو المشروع المشترك ما يلي : التوزيعات، والمدفوعات أو المقبوضات الاخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

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

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

ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.

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

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

8. العمليات غير النقدية:

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

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

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

9. مكونات النقدية وما يعادلها:

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

ثانياً: النقدية والنقدية المعادلة Cash and Cash Equivalents

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

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

- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها.
- أما الاستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ استحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

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

ثالثاً: إفصاحات أخرى Other Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية 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 الاضافية ملائمة لمستخدمي المعلومات المالية لفهم المركز المالي وسيولة المنشأة. ويشجع المعيار الافصاح عن هذه المعلومات مع تعليق من قبل الادارة وتشمل:

- قيمة التسهيلات الإئتمانية غير المستغلة والممنوحة من البنوك للمنشأة والتي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية.
- اجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي تمثل الزيادة في الطاقة التشغيلية – بشكل منفصل – عن تلك التدفقات المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. وهذا بدوره مفيدا في تمكين المستخدمين من تحديد ما اذا كانت المنشأة تستثمر على نحو كافٍ في المحافظه على طاقتها التشغيلية لان المنشأة التي لا تستثمر بشكل كافٍ في المحافظة على طاقتها التشغيلية قد تضر بالربحية المستقبلية من اجل السيولة النقدية الحالية والتوزيعات على الملاك.
- مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لكل قطاع عمل تم التقرير عنه بموجب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (8) IFRS (8).

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

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

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

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

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

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

اولا: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

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

- إضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة وقيمة اطفاء الأصول غير الملموسة وأية نفقات لا تحتاج الى نقدية مدفوعة: حيث ان هذه البنود تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي الى تخفيض صافي الربح رغم انها لا تمثل او تحتاج الى تدفقات نقدية وبالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على أساس الاستحقاق الى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المجموعة اهتلاك السيارات والآلات والأبنية وإطفاء الشهرة والديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها.

- طرح المكاسب واضافة الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول غير المتداولة او الاستثمارات المالية: عند بيع المنشاة لاصول ثابتة مثل السيارات والآلات او الاستثمارات في الأسهم والسندات فقد ينتج عن العملية مكاسب او خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، الا ان قيمة هذه المكاسب او الخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة استثمارية وكما بينا في الأجزاء السابقة، لذا يتم إلغاء اثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التغير في الأصول المتداولة التي لها علاقة ببنود قائمة الدخل: ان الزيادة في الأصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح في حين يمثل النقص في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة يتوجب إضافتها. ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية مثلاً عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى استخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون. اما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية من الذمم مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- التغير في المطلوبات المتداولة التي لها علاقة ببنود قائمة الدخل: بعكس الأصول المتداولة، فان الزيادة في المطلوبات المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب إضافتها الى صافي الربح في حين يمثل النقص في المطلوبات المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يتوجب طرحها. ففي حالة زيادة الذمم الدائنة في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير الى توفير نقدية إضافية نتيجة هذه الزيادة، اما في حالة نقصان رصيد الذمم الدائنة خلال السنة الحالية فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية الى الذمم الدائنة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

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

	صافي الربح (قائمة الدخل) قبل الفوائد والضرائب
يضاف	مصروف الاهتلاك
يضاف	مصروف الاطفاء
يضاف	خسائر البيع والتدني في قيمة الأصول غير المتداولة
يطرح	مكاسب بيع الأصول غير المتداولة

يضاف	النقص في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	الزيادة في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)
يطرح	النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يضاف	الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)
يطرح	النقدية المدفوعة كمصروف فائدة
يطرح	النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل
×××	**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

ثانيا: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية بشكل رئيس من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الأصول غير المتداولة والاستثمارات المالية[1] لدى المنشاة، حيث ان عملية بيع او شراء اصول ثابتة كالآلات او الاستثمارات المالية يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الأصول غير المتداولة. وللوصول الى صافي التدفقات النقدية من عملية بيع مثل هذه الأصول فلا بد من ربط ذلك بأرباح او خسائر بيع تلك الأصول حيث ان ربح او خسارة البيع يظهر في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، اذا باعت منشاة آلات بمبلغ 40,000 دينار وكانت القيمة الدفترية الصافية لهذه الآلات 50,000 دينار، فان قيمة الآلات ستنخفض بمقدار 50,000 دينار وسيظهر في قائمة الدخل خسائر بيع آلات 10,000 دينار. وعند إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخراج صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الآلات على النحو التالي:

50,000 دينار النقص في الآلات

(10,000) خسائر بيع الآلات

40,000 دينار صافي التدفقات النقدية من عملية بيع الآلات

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

وقد اشار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الى وجوب اظهار النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية بشكل تفصيلي وليس بصافي الاثر، ففي حالة شراء الات ودفع قيمتها نقدا 100,000 دينار، على سبيل المثال، وبيع الات بنفس الفترة بقيمة 40,000 دينار واستلام القيمة نقداً، فيجب ان يظهر بقائمة التدفقات عملية الشراء والبيع وبشكل مستقل ولا يجوز اظهار الصافي من العملية.

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

ثالثا: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

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

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

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2024 والميزانية المقارنة للعامين 2023 و2024 للشركة العصرية المساهمة العامة:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2024/12/31	
صافي المبيعات	125,000
تكلفة البضاعة المباعة	(75,000)
مجمل الربح	50,000
المصروفات الإدارية والتشغيلية (من ضمنها 7,000 دينار مصروف اهتلاك سيارات)	(28,000)
الدخل من العمليات التشغيلية	22,000
يضاف مكاسب بيع سيارات	2,000
يطرح مصروف فائدة	(4,000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	20,000
يطرح ضريبة الدخل (25%)	(5,000)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	15,000

الميزانية المقارنة كما هي في:			
الاصول	2024	2023	التغير
الاصول المتداولة			
النقدية	22,000	12,000	10,000+
ذمم مدينة	22,000	18,000	4,000+
بضاعة	30,000	35,000	5,000-
فائدة مدفوعة مقدماً	3,000	2,000	1,000+
مجموع الاصول المتداولة	**77,000**	**67,000**	**10,000+**

استثمارات في الشركة الحليفة (أ)	13,000	25,000	12,000-
الاصول الثابتة (سيارات)	40,000	25,000	15,000+
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	(10,000)	(7,000)	3,000+
صافي القيمة الدفترية للسيارات	30,000	18,000	12,000+
مجموع الاصول	**120,000**	**110,000**	**10,000+**
الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات المتداولة			
ذمم دائنة	39,000	38,000	1,000+
ضريبة دخل مستحقة الدفع	6,000	8,000	2,000-
مجموع الالتزامات المتداولة	45,000	46,000	1,000-
الالتزامات غير المتداولة			
قرض بنك	7,000	14,000	7,000-
حقوق الملكية			
رأس مال الأسهم العادية	50,000	40,000	10,000+
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	18,000	10,000	8,000+
مجموع حقوق الملكية	68,000	50,000	18,000+
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**120,000**	**110,000**	**10,000+**

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة:

- هناك سيارات تكلفتها التاريخية 8,000 دينار، وقيمتها الدفترية 4,000 دينار، بيعت خلال العام 2024 بمبلغ 6,000 دينار.
- تم خلال العام 2024 شراء سيارات جديدة بقيمة 23,000 دينار سدد من قيمتها 11,000 دينار نقداً وسدد باقي الثمن (12,000 دينار) عن طريق تنازل الشركة عن جزء من استثماراتها في الشركة الحليفة (أ).
- بلغت توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة من الشركة للمساهمين للعام 2024 مبلغ 7,000 دينار.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (1)

تحضير قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإنتاج العصرية المساهمة العامة قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2024/12/31		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (5,000+4,000+15,000)	24,000	
يضاف مصروف الاهتلاك	7,000	
يطرح مكاسب بيع سيارات (موجودات غير متداولة)	(2,000)	
يطرح الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(4,000)	
يضاف النقص في البضاعة	5,000	
يضاف الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	1,000	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (2,000 + 5,000)	(7,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (1,000 + 4,000)	(5,000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		**19,000**
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)	6,000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات	(11,000)	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		**(5,000)**
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين	(7,000)	
تسديد قرض بنك	(7,000)	
زيادة رأس المال	10,000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		**(4,000)**
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		10,000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12,000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		22,000
جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية : تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12,000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.		

ملاحظات على الحل

1. تم إضافة اهتلاك السيارات لأنها لا تتطلب دفع نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع السيارات نظراً لان كامل متحصلات عملية بيع السيارات تظهر ضمن الأنشطة الاستثمارية.
3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، اما

الالتزامات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.

4. تم ضمن الأنشطة الاستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع السيارات.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد قروض البنك، وزيادة رأس المال.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية

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

- النقدية المقبوضة من بيع البضاعة =

المبيعات + رصيد الذمم المدينة في بداية العام – رصيد الذمم المدينة في نهاية العام

- المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي او تسديد الموردين =

تكلفة المبيعات

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

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

أو المشتريات

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

المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =

المصاريف التشغيلية

- اهتلاك الأصول غير المتداولة
- مصروف اطفاء الأصول غير الملموسة
- مصاريف مدفوعة مقدماً في بداية العام + مصاريف مدفوعة مقدماً في نهاية العام

+ مصاريف مستحقة الدفع في بداية العام – مصاريف مستحقة الدفع في نهاية العام

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

شركة الإنتاج العصرية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2024/12/31		
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	121,000[1]	النقدية المقبوضة من العملاء
	(69,000) [2]	النقدية المدفوعة للموردين
	(21,000) [3]	النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية
	(7,000)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (5,000+ 2,000)
	(5,000)	يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (4,000+ 1,000)
19,000		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
	6,000	المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (سيارات)
	(11,000)	يطرح النقدية المدفوعة لشراء سيارات
(5,000)		صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	(7,000)	توزيعات أرباح نقدية على المالكين
	(7,000)	تسديد قرض بنك
	10,000	زيادة رأس المال
(4,000)		**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**
10,000		صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة
12,000		النقدية وما يعادلها في بداية السنة
22,000		النقدية وما يعادلها في نهاية السنة

جدول بالأنشطة التمويلية والاستثمارية غير النقدية :

تم مبادلة استثمارات في الشركة الحليفة (أ) قيمتها 12,000 دينار مقابل جزء من ثمن سيارات مشتراة.

ملاحظات على الحل

[1] قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + رصيد الذمم المدينة أول المدة – رصيد الذمم المدينة آخر المدة = 125,000 + 18,000 – 22,000 = **121,000 دينار**

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

75,000 + 38,000 – 39,000 + 30,000 – 35,000 = **69,000 دينار.**

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

28,000 – 7,000 = 21,000 دينار.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

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

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1- 23 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. عند احتساب قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، فان الزيادة الحادثة في المصروفات المدفوعة مقدما خلال الفترة:

أ- تطرح من صافي الدخل ب- تضاف الى صافي الدخل

جـ- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل د- يتم تجاهلها لانها لا تؤثر على المصاريف

2. شراء قطعة أرض مقابل أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن باب:

أ- التدفق النقدي الاستثماري ب- التدفق النقدي التمويلي

جـ- التدفق النقدي التشغيلي د- لا تظهر في القائمة

3. يتم إظهار التعديلات غير النقدية على ربح السنة في بيان التدفقات النقدية في صافي التدفقات النقدية من:

أ- عمليات التشغيل ب- عمليات التمويل

جـ- عمليات الاستثمار د- عمليات حقوق الملكية

4. بلغ صافي الربح لشركة الأهرام لسنة 2024 مبلغ 49,000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

5,000 دينار	مصاريف إهتلاك
2,000	الزيادة في الذمم المدينة
10,000	النقص في البضاعة
4,000	النقص في الدائنون
50,000	الزيادة في الموجودات طويلة الأجل
11,000	التوزيعات النقدية للأرباح
25,000	النقص في الالتزامات طويلة الأجل

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

أ- 43,000 دينار ب- 58,000 دينار

جـ- 46,000 دينار د- 38,000 دينار

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

12,300 دينار	صافي الربح
12,000	مصروف الاهتلاك
15,000	مدفوعات على رهونات عقارية
7,500	ربح بيع أراضي
2,050	الزيادة في البضاعة
6,150	الزيادة في الدائنون
8,000	متحصلات من بيع الأراضي

إن صافي النقدية المزودة أو المستعملة في العمليات التشغيلية هي:

أ- 12,700 دينار ب- 13,900 دينار

جـ- 20,900 دينار د- 28,400 دينار

6. استخرجت المعلومات التالية من البيانات المالية لشركة مساهمة عامة في 2024/12/31 صافي الخسارة 10,000 دينار، نقص في رصيد الذمم المدينة خلال العام 5,000 دينار، الزيادة في رصيد الذمم الدائنة 10,000 دينار، مصروف الاستهلاك 3,000 دينار. ان صافي التدفق النقدي التشغيلي للشركة خلال العام 2024 يبلغ:

أ- استخدام صافي للنقد 2,000 دينار

ب- استخدام صافي للنقد 8,000 دينار

جـ- مصدر صافي للنقد 2,000 دينار

د- مصدر صافي للنقد 8,000 دينار

7. اذا علمت ان صافي ربح شركة ما حتى نهاية 2024/12/31 هو 100,000 دينار وقيمة الاستهلاك السنوي 15,000 دينار، وصافي الزيادة في الموجودات المتداولة 10,000 دينار وصافي النقص في الالتزامات المتداولة 7,500 دينار، والربح من بيع ماكينات مستهلكة 2,500 دينار. بافتراض تجاهل الاثر الضريبي، فان التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية لهذه الشركة للسنة المنتهية في 2024/12/31 هي:

أ- 100,000 دينار ب- 95,000 دينار

جـ- 115,000 دينار د- 65,000 دينار

8. المعلومات التالية متعلقة بالشركة (ب)

صافي الدخل	1,000,000
مصروف الاهتلاك	280,000
الزيادة في المدينون	120,000

ان النقدية التي توفرها الانشطة التشغيلية:

أ- 1,400,000 دينار ب- 840,000 دينار

جـ- 1,160,000 دينار د- 600,000 دينار

9. العناصر التي تضاف الى صافي الربح للتوصل الى النقدية المزودة من الانشطة التشغيلية باستعمال الطريقة غير المباشرة لا تتضمن:

أ- مصاريف الاهتلاك ب- الزيادة في البضاعة

جـ- مصاريف الاطفاء د- خسارة بيع معدات

10. أظهرت شركة أبو عواد للفن صافي أرباح 167,000 دينار لسنة 2024، وقد تم تجميع المعلومات الإضافية التالية لتحضير قائمة التدفقات النقدية لتلك السنة :

- 24000 دينار انخفاض في قيمة الذمم المدينة.
- 11000 دينار زيادة في قيمة الدائنون.
- 92000 دينار زيادة في قيمة الأرباح المحتجزة
- 20000 دينار النقدية المدفوعة لشراء آلة موسيقية جديدة.
- 5000 دينار مصاريف اسهتلاك آلات موسيقية.

باستعمال الطريقة غير المباشرة في تحضير قائمة التدفقات النقدية فإن صافي النقدية المزودة (المستعملة) في الأنشطة التشغيلية هو :

أ- 207,000 دينار ب- 95,000 دينار

جـ- 137,000 دينار د- 185,000 دينار

11. أظهرت صافي التدفقات النقدية للشركة الوطنية لسنة 2024 صافي التدفقات المزودة من الأنشطة التشغيلية 38,500 دينار، فإذا علمت ان الاهتلاك للمعدات لتلك السنة بلغ 15,000 دينار، بينما بلغ إطفاء الشهرة 2,500 دينار والتوزيعات النقدية المدفوعة للأسهم العادية بلغت 18,000 دينار. بناء على المعلومات السابقة فقط، فان صافي الربح للشركة الوطنية لسنة 2024 هو:

أ- 38,500 دينار ب- 39,000 دينار جـ- 56,000 دينار د- 21,000 دينار

12. ما يلي أرصدة في 2023/12/31: المخزون من البضاعة 50 ألف، والذمم الدائنة 30 ألف والأرصدة في 2024/12/31: المخزون من البضاعة 70 ألف والذمم الدائنة 20 ألف وتكلفة البضاعة المباعة 150 ألف فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2024 هي:

أ- 160 ألف ب- 230 ألف

جـ- 180 ألف دينار د- 170 ألف

13. فيما يلي المعلومات المتعلقة ببعض العمليات النقدية لسنة 2024 المتعلقة بشركة السلام (المبالغ بآلاف الدنانير):

800 دينار متحصلات بيع أراضي.

2,000 متحصلات من اقتراض طويل الأجل.

720 شراء أصول طويلة الأجل.

3,400 شراء بضاعة.

1,200 متحصلات من بيع أسهم عادية لشركة السلام.

إن النقدية المزودة (المستعملة) من العمليات الاستثمارية للسنة المنتهية في 2024/12/31، كنتيجة للمعلومات السابقة هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 80 دينار ب- 1,280 دينار جـ- 800 دينار د- 4,000 دينار

14. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الجبل لسنة 2024 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1,200 دينار متحصلات من إصدار أسهم عادية

3,600 متحصلات من إصدار سندات

480 توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم العادية

180 توزيعات نقدية مدفوعة لحملة الأسهم الممتازة

360 شراء أسهم خزينة

300 بيع أسهم للموظفين (بخلاف ما سبق)

أن النقدية المزودة (المستعملة) من العمليات التمويلية لسنة 2024 لشركة الجبل هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- 180 دينار ب- (660) دينار جـ- 480 دينار د- 4080 دينار

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

أ- تأجير أو بيع ماكينات تم اقتناؤها لأغراض البيع لاحقا

ب- بيع معدات ينتج عنها ربح للشركة

جـ- العمولات المتحققة المرتبطة بالخدمة

د- بيع سندات مالية متداولة في السوق المالي

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

البيـــــان	عام 2023	عام 2024
مصروفات التشغيل بما فيها مصروف الاستهلاك		150
مجمع الاستهلاك للآلات والمعدات	60	80

معلومات إضافية :

في 2024/1/1 بيعت آلة مستخدمة تكلفتها التاريخية 50 الف دينار وقيمتها الدفترية بتاريخ البيع 30 الف دينار بمبلغ 25 الف دينار. قيمة مصروفات التشغيل التي ستدرج في قائمة التدفق النقدي 2024 وفقا للاسلوب المباشر هي (بالاف دينار):

أ- 150 دينار ب- 130 دينار ج- 70 دينار د- 110 دينار

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

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

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

ج- لا تشمل أسهم الشركات

د- جاهزة للتحويل إلى نقد خلال شهر من تاريخ الاقتناء

18. باعت شركة العطار آلات بمبلغ 18,000 دينار والتي كانت تكلفتها الأصلية 50,000 دينار وقيمتها الدفترية 40,000 دينار. وعليه فان شركة العطار سوف تظهر ما يلي:

أ- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 18,000 دينار.

ب- تدفقات نقدية واردة تشغيلية بقيمة 8,000 دينار.

ج- تدفقات نقدية واردة تمويلية بقيمة 18,000 دينار.

د- تدفقات نقدية واردة استثمارية بقيمة 18,000 دينار.

19. اقترضت شركة الازدهار 40,000 دينار ووقعت ورقة دفع غير تجارية تستحق بعد 3 أشهر. سوف ينعكس هذا الحدث على قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة) كما يلي:

أ- تدفق نقدي خارج من الانشطة الاستثمارية.

ب- تدفق نقدي داخل من الانشطة التمويلية.

ج- تدفق نقدي داخل من الانشطة الاستثمارية.

د- تعديل اضافة على صافي الربح للتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية.

20. يتم عرض بيان التدفقات النقدية وفقاً للانشطة التالية باستثناء:

أ- الأنشطة التشغيلية.

ب- الأنشطة التسويقية.

جـ- الأنشطة التمويلية.

د- الأنشطة الاستثمارية.

21. يمكن تصنيف التدفقات النقدية من توزيعات الارباح المستلمة والمدفوعات على النحو التالي:

أ- أنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية.

ب- أنشطة تمويلية وأنشطة استثمارية.

جـ- أنشطة تشغيلية وأنشطة استثمارية.

د- أنشطة تمويلية وأنشطة تشغيلية.

22. أي من العمليات التالية تعتبر تدفقات نقدية من الانشطة التسغيلية:

أ- القروض المقدمة من البنوك لعملائها

ب- المدفوعات النقدية لشراء معدات

جـ- التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة من البنوك

د- المقبوضات من بيع ادوات مالية معادلة للنقد لاطراف خارجية

23. أي من العمليات التالية تعتبر تدفقات نقدية من الانشطة التمويلية بالنسبة لشركة تعمل في تجارة المواد الغذائية:

أ- الحصول على قرض طويل الاجل

ب- شراء مبني للادارة

جـ- شراء اسهم بغرض المتاجرة بها

د- منح قرض لشركة حليفة بفوائد منخفضة

التمرين الثاني: (مقالي)

في 2024/12/31 أظهرت القوائم المالية لشركة السندس صافي خسارة 8,000 دينار، علماً بأنه خلال السنة انخفضت الذمم المدينة بمبلغ 3,000 دينار، وارتفعت البضاعة بمبلغ 1,500 دينار، كما أرتفعت الذمم الدائنة بمبلغ 5,000 دينار. وقد بلغت مصاريف الاهتلاك لتلك السنة 2,000 دينار.

المطلوب: احتساب التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية.

التمرين الثالث (JCPA)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2024 والميزانية المقارنة للعامين 2023 و2024 لشركة الرواد الصناعية.

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31		
البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
صافي المبيعات		1250,000
تكلفة البضاعة المباعة		(725,000)
مجمل الربح		525,000
يطرح المصاريف الإدارية والبيعية (تتضمن اهتلاك موجودات ثابتة 45,000 دينار)		(422,500)
صافي الربح التشغيلي		102,500
الإيرادات والمصاريف الأخرى		
إيراد توزيعات أرباح أسهم	3,500	
مكاسب بيع استثمارات مالية معدة للبيع	1,500	
مكاسب بيع سيارات	2,000	
مصروف فائدة	(1,800)	
صافي الإيرادات والمصاريف الأخرى		5,200
صافي الربح قبل ضريبة الدخل		107,700
ضريبة الدخل 25%		(26,925)
صافي الربح		80,775

شركة الرواد الصناعية المساهمة العامة الميزانية العمومية كما هي في 2023/12/31 و2024/12/31			
الموجودات	2024	2023	التغير
الموجودات المتداولة			
نقد في الصندوق ولدى البنوك	42,800	15,725	27,075
ذمم مدينة وشيكات برسم التحصيل	48,000	52,000	4,000 -
بضاعة بالمخازن	148,000	109,000	39,000
فائدة مدفوعة مقدماً	1,200	700	500
مجموع الموجودات المتداولة	240,000	177,425	62,575
استثمارات مالية معدة للبيع	137,925	132,000	5,925
الموجودات غير المتداولة			
إجمالي تكلفة الموجودات غير المتداولة	615,000	490,000	125,000
يطرح مجمع اهتلاك الموجودات غير المتداولة	(102,000)	(72,000)	30,000 -
موجودات غير متداولة بعد الاهتلاك	513,000	418,000	95,000
مجموع الموجودات	890,925	727,425	163,500
المطلوبات			
المطلوبات المتداولة	**2024**	**2023**	**التغير**
ذمم دائنة	90,000	21,925	68,075
مصاريف مستحقة الدفع	14,000	8,000	6,000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	26,925	82,500	55,575 -
مجموع المطلوبات المتداولة	130,925	112,425	18,500
المطلوبات طويلة الاجل			
قروض بنوك	95,000	85,000	10,000
سندات	125,000	105,000	20,000
مجموع المطلوبات طويلة الاجل	220,000	190,000	30,000
حقوق المساهمين			
راس المال المصرح به والمدفوع	250,000	200,000	50,000
راس المال الإضافي (علاوة اصدار)	150,000	125,000	25,000 +
أرباح مدورة	140,000	100,000	40,000
مجموع حقوق المساهمين	540,000	425,000	115,000
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	890,925	727,425	163,500

المعلومات الإضافية:

1. تم بيع استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 51,500 دينار علماً بان تكلفتها 50,000 دينار.
2. تم شراء استثمارات مالية معدة للبيع بمبلغ 55,925 دينار.
3. تم بيع سيارات بسعر 22,000 دينار علماً بان التكلفة التاريخية لهذه السيارات 35,000 دينار ومجمع الاهتلاك لها عند البيع 15,000 دينار.
4. تم شراء آلات جديدة بتكلفة تبلغ 160,000 دينار.
5. تم خلال العام 2024 زيادة رأس المال عن طريق طرح 50,000 سهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد، وتم بيع السهم بسعر 1.500 دينار.
6. تم توزيع مبلغ 40,775 دينار على المساهمين.

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

2. إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة.

التمرين الرابع (JCPA)

تتضمن عمليات شركة الناجح للسنة المنتهية في 2024/12/31 ما يلي:

1. تم شراء عقار بمبلغ (440,000) دينار نقداً.
2. تم بيع سندات مالية موجودة للبيع بمبلغ (400,000) دينار.
3. تم دفع توزيعات نقدية بمبلغ (200,000) دينار.
4. تم إصدار (500) سهم عادي بمبلغ (200,000) دينار.
5. تم شراء معدات وآلات بمبلغ (100,000) دينار نقداً.
6. تم دفع (360,000) دينار تسديدا لقرض من البنك.
7. تخفيض حساب المدينين بمبلغ (80,000) دينار.
8. زيادة حساب الدائنين بمبلغ (160,000) دينار.

المطلوب:

1. ما هو صافي التدفقات النقدية من (المستخدمة في) الأنشطة الاستثمارية لسنة 2024؟
2. ما هو صافي التدفقات النقدية من (المستخدمة في) الأنشطة التمويلية لسنة 2024؟

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

معيار المحاسبة الدولي رقم (8)
السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء
Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

مقدمة

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

هدف المعيار Objective

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

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

نطاق المعيار Scope

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

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

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

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

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

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

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

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

الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما

Material Omissions or Misstatements

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

معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية)

International Financial Reporting Standards (IFRSs):

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

- معايير الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs)
- معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IASs)
- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية

Interpretations Committee (IFRIC) International Financial Reporting

أو لجنة التفسيرات السابقة للجنة معايير المحاسبة الدولية

Former Standing Committee (SIC) Interpretations

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

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

التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي

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

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

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

متطلبات المعيار

أولاً: اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

Selection and Application of Accounting Policies

1. يتم اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم للمعاملات أو الإحداث، مع الاخذ بعين الاعتبار أية إرشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي:

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

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

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

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

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

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

الإتساق في السياسات المحاسبية Consistency in Accounting Policies

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

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

مع ملاحظة ان هناك بعض السياسات المحاسبية المحددة والتي يتوجب على المنشاة الالتزام بها، أي لا يوجد بدائل متاحة لدى المنشاة للاختيار منها، مثل تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما أقل، وعدم الاعتراف بالشهرة التي تنشأ داخلياً. وبالمقابل هناك بعض الحالات

التي تعطي فيها المعايير عدة بدائل لمعالجة بعض بنود القوائم المالية مثل الاختيار بين نموذج التكلفة او نموذج القيمة العادلة لتقييم الممتلكات والمعدات والمصانع، وتحديد تكلفة المخزون من خلال إما طريقة الوارد اولاً صادر اولاً او طريقة المتوسط المرجح. وبشكل عام فان معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) تميل الى الغاء البدائل المتاحة لمعالجة بنود القوائم المالية بعكس معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي تتيح في بعض المعالجات الاختيار من بين عدة بدائل.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ضرورة الافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة ضمن الايضاحات المرافقة للقوائم المالية لتعزيز فهم واستفادة مستخدمي القوائم المالية.

التغييرات في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

يجب على المنشاة استخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية المنشاة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة. وبالتالي فان الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة[1] محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

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

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

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

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

---

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

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية

- يجب على المنشاة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين بموجب الأحكام الانتقالية المحددة أن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو **تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (اختياري)**، يجب عليها تطبيق التغيير **بأثر رجعي** Retrospectively. من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة وإعادة عرض البيانات المالية المقارنة.
- ومن **الاستثناءات الهامة** لتطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي، قيام المنشاة بالتطبيق الاولي لسياسة إعادة التقييم للأصول غير المتداولة وفق معيار IAS16 "الممتلكات والمصانع والمعدات" او وفق معيار رقم IAS 38 " الاصول غير الملموسة"، ففي هذه الحالة لا يتطلب المعيار تطبيق التغير في تلك السياسة باثر رجعي ويتم تطبيق احكام معياري IAS 16 و IAS 38 .

التغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي

Changes in Accounting Policy Pursuant to the Adoption of a Standard

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

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

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

عدم قابلية التطبيق Impracticable Applying a Requirement

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

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

1. كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.
2. تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.
3. اقتضى التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:

أ- توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الإفصاح عنها.

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

التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسات المحاسبية

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

مثال (1)

قامت شركة الرضوان خلال العام 2024 بتغيير في احدى السياسات المحاسبية لديها، والذي له اثر على قائمة الدخل، وستقوم الشركة بعرض القوائم المالية المقارنة لعام 2023 مع القوائم المالية لعام 2024. وسيؤثر التغيير في السياسة المحاسبية أيضاً على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لعامي 2021-2022 والتي سبق نشرهما، الا ان الشركة لن تقوم بعرض معلومات القوائم المالية للعامين 2021 و2022 في التقرير المالي الحالي (أي سيتم عرض عامي 2023 و2024 فقط).

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

حل مثال (1)

1. يجب التقرير عن الأثر المتراكم Cumulative Effect الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة لعام 2022 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لعام 2022.
2. يجب تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات للعام 2023 وذلك بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة واظهار الأرصدة الافتتاحية للاصول او الالتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل 2023.
3. يجب اظهار اثر التغيير في القوائم المالية لعامي 2023 و2024 وعلى البنود المعنية التي تأثرت بالتغيير.

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

في 2022/1/1 بدأت شركة الشرق اعمالها التجارية، وقد استخدمت الشركة طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون. عند اعداد القوائم المالية للعام 2024 قررت الشركة التحول الى طريقة الوارد اولاً صادرا اولاً بدلا من طريقة المتوسط المرجح. في ضوء تغيير السياسة المحاسبية لتحديد تكلفة المخزون فان مخزون اخر المدة للعام 2023 سيزيد حسب طريقة الوارد اولاً صادرا اولاً بمقدار 70,000 دينار مقارنة مع طريقة المتوسط المرجح، كما سيزيد مخزون اخر المدة للعام 2024 بمقدار 120,000 دينار. فيما يلي قائمة الدخل المختصرة للشركة للعامين 2023 و2024 قبل تبني السياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون:

	2023	2024
الربح قبل تنزيل ضريبة الدخل	420,000 دينار	560,000 دينار
ضريبة الدخل 20%	(84,000)	(112,000)
الربح بعد تنزيل ضريبة الدخل	336,000	448,000

بلغ رصيد الارباح المحتجزة في ضوء استخدام الشركة طريقة المتوسط المرجح كما يلي:

- في 2022/12/31 في 150,000 دينار
- في 2023/12/31 في 486,000 دينار
- في 2024/12/31 في 934,000 دينار

ولم تقم الشركة بتوزيع ارباح على المالكين خلال اي من الاعوام السابقة.

المطلوب:

1. اعادة عرض قائمة الدخل للعامين 2023 و2024 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.

2. عرض قائمة الارباح المحتجزة للعام 2024 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.
3. اعداد القيود المحاسبية اللازمة للتغير بالسياسة المحاسبية للمخزون في 2024/12/31.

حل مثال (2)

1. اعادة عرض قائمة الدخل للعامين 2023 و2024 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.

	2023 معدلة	2024
الربح قبل تنزيل ضريبة الدخل	470,000 دينار	440,000 دينار
ضريبة الدخل 20%	(94,000)	(88,000)
الربح بعد تنزيل ضريبة الدخل	376,000	352,000

ويلاحظ ان الربح قبل الضريبة للعام 2023 قد تم زاد بمقدار 50,000 دينار (420,000 + 50,000)، وهذا المبلغ يمثل حاصل الفرق في بضاعة اول المدة 70,000 دينار والتي تؤدي الى تخفيض الربح والزيادة في بضاعة اخر المدة والتي تؤدي الى زيادة الربح بمقدار 120,000 دينار، وبالتالي فان صافي التغير سيكون زيادة في الربح بمقدار 50,000 دينار.

أما الربح للعام 2024 فقد تم تخفيضه بمقدار 120,000 دينار ليصبح 440,000 دينار بدلا من 560,000 دينار، وهذا التخفيض ناتج عن زيادة بضاعة اخر المدة للعام 2023 والتي تصبح اول المدة للعام 2024 بمقدار 120,000 دينار.

2. عرض قائمة الارباح المحتجزة للعام 2024 في ضوء تبني الشركة للسياسة الجديدة في تحديد تكلفة المخزون.

قائمة الارباح المحتجزة	عام 2024
رصيد ارباح محتجزة 2023/1/1 قبل التعديل	150,000 دينار
اثر التغير المتراكم في السياسات المحاسبية ما قبل 2023/1/1 بعد الضريبة 70,000 × (1 − 0.20)	56,000
رصيد ارباح محتجزة 2023/1/1 المعدل	206,000
ربح عام 2023 (معدل)	376,000
رصيد ارباح محتجزة 2023/12/31	582,000
ربح عام 2024 (معدل)	352,000
رصيد ارباح محتجزة 2024/12/31	934,000

يلاحظ ان رصيد الارباح المحتجزة بعد التغير بالسياسة المحاسبية والبالغ 934,000 دينار لم يختلف عن رصيده قبل التغير بالسياسة المحاسبية للمخزون.

3. اعداد القيود المحاسبية اللازمة للتغير بالسياسة المحاسبية للمخزون في 2024/12/31:

بناء على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل أثر التغير بالسياسات المحاسبية:

120000		من حـ/ المخزون	12/31/2024
	96000	إلى حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	
	24000	حـ/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	

ويتم اقفال حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية في حساب الأرباح المحتجزة:

96000		من حـ/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	2024/12/31
	96000	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	

وعند ترحيل القيد الاخير لحساب الارباح المحتجزة في2024/1/1 البالغ 486,000 دينار يصبح رصيده المعدل 582,000 دينار(96,000 + 486,000) دينار وهو مطابق لرصيد الارباح المحتجزة المعروض في قائمة الارباح المحتجزة اعلاه المعدلة كما في2024/12/31 وهي تمثل رصيد 2024/1/1.

مثال (3): (التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسات المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي)

- خلال عام 2024 قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لإهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج اكثر تكاملاً وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.
- وفي الفترات ما قبل عام 2024 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافٍ عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وفي نهاية عام 2023 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك في بداية عام 2024، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة الى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2024.
- اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام 2022 بالتكلفة	50,000 دينار
يطرح: مجمع الإهتلاك	(28,000) دينار
القيمة الدفترية	22,000 دينار

مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	3,000 دينار
المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	32,000 دينار
القيمة المتبقية المقدرة	4,000 دينار
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	7 سنوات

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2024 وهل سيتم تطبيق اثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2024؟

حل مثال (3)

- مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2024 = (32,000 – 4,000) ÷ 7 = 4,000 دينار
- ان التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظراً لأنه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2024 والأعوام التي تليها.

متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية:

- عندما **حدوث تغيير في السياسة المحاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة**، فيجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:
  - عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية.
  - طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
  - وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الأحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية.
- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:
  - لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
  - ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33).
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات أعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

في حالة قيام المنشاة **بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري**، يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- الأسباب التي تبرر ان تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات اكثر ملاءمة وموثوقية.
- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً، وبحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمور التالية:
  - لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير.
  - ربحية السهم الأساسية والمخفضة وذلك في حالة كون المنشاة تطبق معيار رقم IAS 33.
- مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشاة في هذه الحالة الإفصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

يتوجب عدم تكرار الإفصاحات اعلاه عند إصدار وعرض القوائم المالية للفترات اللاحقة.

واخيراً، في حالة عدم تطبيق المنشاة لسياسة محاسبية معينة او تفسير معين صدر ولم يصبح ساري المفعول على الفترة الحالية، فيتوجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن التقديرات المحتملة لأثار تطبيق هذه السياسة او التفسير على القوائم المالية للفترة الحالية.

ثانياً: التغيير في التقديرات المحاسبية Change in Accounting Estimates

يشير المعيار رقم (8) الى ان هناك العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسهما بشكل دقيق وانما يتم القياس بناء على التقديرات، ومن الامثلة على البنود التي يتم فيها التقدير:

- الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاهتلاك، أو نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.
- تقادم المخزون.
- قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.
- الديون المشكوك في تحصيلها.
- التزامات الضمانات.
- تكاليف التقاعد.

- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب استخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والاعتماد عليها (Reliability).

ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة، فمثلا قد يكون لدى المنشأة تقدير ان الديون المستحقة على احد العملاء يمكن تحصيلها بنسبة احتمالية 60%، لكن مع مرور الزمن قد تسوء احوال العميل اكثر وبالتالي تنخفض احتمالية التحصيل الى 20%، مما يتطلب ضرورة معالجة التغير في التقدير.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في[2]:

أ- فترة التغيير في التقديرات، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.

ب- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الأصل.

وعندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصل أو الالتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغيير. ومن الأمثلة على ذلك وجود تدني أي انخفاض غير مؤقت في قيمة الأصول الثابتة والذي سيؤثر على القيمة القابلة للاسترداد للأصل فإن ذلك لا يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية، حيث سيتم الإعتراف بخسارة التدني للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

وقد أشار المعيار الى وجود بعض الحالات التي قد يصعب فيها التمييز بين التغيير في السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات، وفي هذه الحالة يتوجب معالجة هذه الحالة كتغيير في التقديرات.

مثال (4) (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2020/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 22,000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بـ 10 سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ 2,000 دينار، وقررت الشركة

---

[2] يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2025/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الالة ستستخدم لمدة 8 سنوات اعتبارا من 2025/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4,000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام 2025 والاعوام التي تليها.

حل مثال (4)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2025) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2025 حتى انتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الأصل والقيمة المتبقية.

وبناءً على هذه التغييرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم احتسابه كما يلي:

$$\text{مصروف الإهتلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{12{,}000^{[3]} - 4{,}000}{8} = 1{,}000 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهتلاك إنخفض من 2,000 دينار سنوياً إلى 1,000 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة اعتبار من العام 2025 حتى انتهاء عمر الأصل.

ملاحظة: يتم تطبيق التغير بالتقديرات المحاسبية من بداية سنة التغيير حتى لو كان التغيير حدث خلال العام او نهايته.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية

1. يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.
2. إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي، تقوم المنشاة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

---

[3] بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير عمر الاصل والقيمة المتبقية 12,000 دينار وتمثل (التكلفة – مجمع الإهتلاك) أي (22,000 – 10,000) دينار حيث كان مصروف الإهتلاك السنوي قبل التغيير 2,000 دينار (22,000 – 2,000) ÷ 10. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهتلاك يبلغ للسنوات الخمس الأولى 10,000 دينار.

ثالثاً: تصحيح الأخطاء Correction of Errors

بالرغم من أن توفر نظام جيد للرقابة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة سيؤدي الى تخفيض عدد الأخطاء المرتكبة، إلا أن ذلك لا يمنع بالضرورة من خلو القوائم المالية من الأخطاء. من هنا جاءت أهمية وجود معيار محدد أو اسلوب معالجة موحد لتصحيح تلك الأخطاء.

ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم استخدام أو الخطأ في استخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، وأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، وإغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ، والاحتيال.

الفرق بين الأخطاء والتغييرات في التقديرات المحاسبية

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج الى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الالتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الالتزامات الطارئة قد تم احتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فان هناك خطأ احتساب.

وتتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم (8) ان تتم بأثر رجعي بتعديل الرصيد الافتتاحي للارباح المحتجزة اضافة لما يلي (اذا كان ذلك عملياً):

أ- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.

ب- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة. وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر **مستقبلي** من أول تاريخ عملي. **مع ملاحظة ان معالجة اخطاء السنوات السابقة يشابه المعالجة المحاسبية للتغير في السياسات المحاسبية.**

مثال (5)

في 2022/1/1 اشترت شركة الوفاء معدات بقيمة 100,000 دينار وقدر عمرها الانتاجي بـ 10 سنوات، وقد تم اثبات قيمة المعدات عند الشراء بطريقة صحيحة الا انه تم استهلاك المعدات بناء على ان قيمتها 10,000 دينار بدلا من 100,000 دينار. وقد اكتشف محاسب الشركة هذا الخطأ خلال العام 2024. ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة الارباح المحتجزة **قبل تصحيح الخطأ** كما يلي:

	2023	2024
مجمل الربح	345,000	300,000
مصاريف إدارية وبيعية بما فيها الاهتلاكات	(120,000)	(180,000)
صافي الربح قبل الضريبة	225,000	120,000
ضريبة الدخل 20%	(45,000)	(24,000)
صافي الربح بعد الضريبة	180,000	96,000
الأرباح المحتجزة أول المدة	45,000	225,000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	225,000	321,000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (5)

اثر الخطأ على الفترات السابقة لاكتشاف الخطأ (2202 و2023):

البيان	2022	2023
قسط الاهتلاك السنوي (قبل تصحيح الخطأ) = (10,000 ÷ 10) = 1,000 دينار	1,000	1,000
قسط الاهتلاك السنوي الصحيح (100,000 ÷ 10) = 10,000 دينار	10,000	10,000
فرق الاهتلاك	9,000	9,000
اثر الضريبة 20%	(1,800)	(1,800)
صافي اثر الخطأ بعد الضريبة	7,200	7,200

وبناء على ما سبق، يتم اجراء القيد التالي لتصحيح اخطاء عامي 2022 و2023:

2024/12/31	من حـ/ تصحيح اخطاء سنوات سابقة		14,400
	حـ/ اصول ضريبية مؤجلة		3,600
	الى حـ/ مجمع اهتلاك معدات	18,000	

ويقفل حساب تصحيح اخطاء سنوات سابقة في حساب الأرباح المحتجزة بموجب القيد التالي:

14,400		من حـ/ الأرباح المحتجزة	2024/12/31
	14,400	الى حـ/ تصحيح اخطاء سنوات سابقة	

اما العام الحالي (2024) والاعوام اللاحقة فيتم احتساب اهتلاك الاثاث بناء على الاهتلاك الصحيح، وعليه يكون مصروف الاهتلاك للعام 2023 مبلغ 10,000 دينار.

- قائمة الدخل المقارنة للعامين 2023 و2024 في ضوء تصحيح الخطأ، وبافتراض ان الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

شركة الوفاء قائمة الدخل (جزئية)		
	2023 معدلة	**2024**
مجمل الربح	345,000	300,000
مصاريف إدارية وبيعية بما فيها الاهتلاكات	(129,000)*	(189,000)
صافي الربح قبل الضريبة	216,000	111,000
ضريبة الدخل 20%	(43,200)**	(22,200)
صافي الربح بعد الضريبة	172,800	88,800

قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2023 (معدلة)	**2024**
ارباح محتجزة في 1/1 قبل تصحيح الأخطاء	45,000	225,000
يطرح تصحيح اخطأ سنوات سابقة	(7,200)	(14,400)
ارباح محتجزة في 1/1 بعد تصحيح الأخطاء	37,800	**210,600**
يضاف ارباح العام (معدلة)	172,800	88,800
الأرباح المحتجزة أخر المدة	**210,600**	299,400

مثال (6)

خلال العام 2024 تبين لشركة الأنوار انه كان هناك بضاعة قيمتها 10,000 دينار تم بيعها وتسليمها لاحد العملاء في 2023/12/30 الا ان المحاسب اعتبرها خطأ ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2023 وكما وردت البضاعة خطأ ضمن بضاعة اول المدة للعام 2023. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2023 و2024 قبل تصحيح الخطأ.

شركة الأنوار – قائمة الدخل		
	2023	2024
المبيعات	800,000	900,000
يطرح تكلفة المبيعات	(650,000)	(730,000)
مجمل الربح	150,000	170,000
مصاريف إدارية وعمومية	(40,000)	(70,000)
صافي الربح قبل الضريبة	110,000	100,000
ضريبة الدخل 20%	(22,000)	(20,000)
صافي الربح بعد الضريبة	88,000	80,000

وظهرت قائمة التغييرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الأنوار قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2023	2024
الأرباح المحتجزة أول المدة	32,000	120,000
صافي الربح	88,000	80,000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	120,000	200,000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (6)

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يتم تصحيح الخطأ في البضاعة وتظهر قائمة الدخل بعد التصحيح على النحو التالي:

شركة الأنوار/ قائمة الدخل		
	2023 معدلة	2024
المبيعات	800,000	900,000
يطرح تكلفة المبيعات	(660,000)	(720,000)
مجمل الربح	140,000	180,000
مصاريف إدارية وعمومية	(40,000)	(70,000)
صافي الربح قبل الضريبة	100,000	110,000
ضريبة الدخل 20%	(20,000)	(22,000)
صافي الربح بعد الضريبة	80,000	88,000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فتظهر بعد تصحيح الأخطاء السابقة كما يلي:

شركة الأنوار / قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2023 (معدلة)	2024
الأرباح المحتجزة أول المدة كما اعلنت سابقا	32,000	120,000
تصحيح الأخطاء (صافي بعد ضريبة الدخل)	-----	(8,000)
الأرباح المحتجزة أول المدة بعد إعادة عرضها	32,000	**112,000**
صافي الربح (المعاد تصحيحه)	80,000	88,000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	**112,000**	200,000

متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

أ- ماهية الخطأ في الفترات السابقة.

ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
- لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، إذا انطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشاة.

ج- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.

د- بيان أسباب أن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء":
   - السياسات المحاسبية.
   - التغيير في التقديرات المحاسبي.
   - أخطاء الفترات السابقة.
   - الحذف الجوهري أو العرض الخاطئ لبنود ما.
   - إعادة العرض بأثر رجعي.
4. نص معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على استخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، ما هي المصادر التي اوردها المعيار والتي يمكن الرجوع اليها؟
5. ما هي الحالات التي سمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشات بتغيير سياسة محاسبية معينة؟
6. ما هي الحالات التي يعتبر من غير الممكن فيها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين؟
7. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في سياسة محاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة؟
8. ما هي اهم الإفصاحات التي ينبغي القيام بها عند اجراء تغيير في التقديرات المحاسبية؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

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

1. إن أثر التغيير في السياسات المحاسبية الناتج عن المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة يعالج كما يلي:
   أ- في بيان الدخل
   ب- ضمن الأرباح المدورة في بند حقوق المساهمين
   جـ- وفقاً لما تطلبه المعايير المتعلقة بها
   د- تعديل الأرصدة الافتتاحية المتعلقة في التغيير
2. يتم تغيير السياسات المحاسبية من الإدارة في الحالات التالية:
   أ- اذا كان هناك متطلب قانوني
   ب- اذا رأت الإدارة ان ذلك يؤدي الى تقديم معلومات أفضل للدائنين
   جـ- اذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة لمستخدمي البيانات المالية
   د- يكون التغيير بأثر مستقبلي عندما يكون خياراً للإدارة وليس تغييراً إجباريا بموجب القانون وفي حالة التغيير الإجباري يكون التغيير بأثر رجعي
3. وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية في حالة تغيير شركة مساهمة عامة بشكل اختياري سياستها المحاسبية المتبعة فإنه يجب:
   أ- معالجة اثر التغيير كبند غير عادي ب- معالجته بأثر رجعي
   جـ- معالجته بأثر مستقبلي واخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة
   د- لا شيء مما ذكر أعلاه
4. أي من الحالات التالية يتطلب من الشركة التعديل بأثر رجعي:
   أ- تكبد الشركة لمبلغ يزيد عن توقعها بسبب خسارتها لقضية عمالية مرفوعة ضد الشركة منذ سنوت سابقة.
   ب- التغير في طريقة تكلفة المخزون من الوارد اولاً صادر اولاً الى طريقة المتوسط المرجح.
   جـ- التغيير في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
   د- التغير في العمر الانتاجي المتبقي للممتلكات والمعدات.

5. شركة الحمدان قامت بتغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون لتصبح المتوسط المرجح بدلا من الوارد اولا صادر اولا، ان التأثير على المخزون كما يلي:

نقص بـ 12 مليون – 2023/1/1
نقص بـ 19 مليون – 2023/12/31
نقص بـ 28 مليون – 2024/12/31

ان صافي الأثر على كلفة المبيعات للأعوام 2024 و2023 المعدلة بطريقة المتوسط المرجح:

أ- زيادة كلفة المبيعات بـ 28 مليون – 2024 وزيادة كلفة المبيعات بـ 19 مليون – 2023.

ب- زيادة كلفة المبيعات بـ 9 مليون – 2024 وتخفيض كلفة المبيعات بـ 7 مليون – 2023.

جـ- زيادة كلفة المبيعات بـ 9 مليون – 2024 وزيادة كلفة المبيعات بـ 7 مليون – 2023.

د- تخفيض كلفة المبيعات بـ 9 مليون – 2024 وتخفيض كلفة المبيعات بـ 7 مليون – 2023.

6. في 2022/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 80,000 دينار حيث قدر عمرها الانتاجي بمدة 5 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم استهلاك الالة بطريقة القسط الثابت. في 2024/1/1 غيرت الشركة طريقة الاهتلاك الى طريقة القسط المتناقص وبمعدل 40% سنوياً. الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاهتلاك هو:

أ- 20,000 دينار ب- 19,200 دينار

جـ- 22,000 دينار د- 32,000 دينار

7. في 2022/1/1 اشترت شركة مقاولات شاحنة لنقل الاسمنت بمبلغ 40,000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي وهو (4 سنوات) بمبلغ 10,000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، في 2024/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات. إن قيمة الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاستهلاك هي:

أ- 4,000 دينار (بالزيادة) ب- 6,000 دينار (بالزيادة)

جـ- 13,000 دينار (بالنقص) د- 13,000 دينار (بالزيادة)

8. يجب معالجة اثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:

أ- ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة

ب- تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة

جـ- تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة

د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح

9. بتاريخ 2022/7/1 اشترت شركة جمال شاحنة للاستخدام بقيمة 37,800 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشاحنة في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2024/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للشاحنة ليصبح 4 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1,400 دينار، باستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف اهتلاك الشاحنة لسنة 2024:

أ- 10,584 دينار ب- 9,100 دينار

جـ- 7,560 دينار د- 10,024 دينار

10. بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية ان المعالجة للخطأ المتعلق بسنوات سابقة:

أ- بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة

ب- بتعديل رصيد نهاية الفترة للأرباح المدورة

جـ- مباشرة في أرباح وخسائر الفترة

د- مباشرة في حقوق الملكية

11. مثال حول أخطاء سنوات سابقة:

أ- تعديل نسبة الاهتلاك لأن الإدارة الجديدة ترى أن الآلات تخدم فترة طويلة

ب- استخدام طريقة نسبة الانجاز في العام السابق بدلا من الطريقة المنتهية في محاسبة عقود الإنشاء

جـ- عدم تطبيق معيار محاسبي في العام السابق بطريقة صحيحة

د- لا شيء مما ذكر

12. كان رقم صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل لعام 2024 (48,000) دينار لكن هذا الرقم كان يحوي خطأين هما:

- خطأ في قيمة بضاعة اول المدة بمبلغ 1,600 دينار (بالنقص).
- وخطا في قيمة التامين المقدم في نهاية العام بالنقص بمبلغ 900 دينار.

بناءً عليه فان تصحيح هذين الخطأين تجعل رقم صافي الربح:

أ- 47,300 دينار ب- 48,700 دينار

جـ- 47,500 دينار د-50,500 دينار

13. بتاريخ 15 حزيران 2024 قبلت شركة سلام استلام بضاعة كانت قد اشترتها على الحساب. ولم تقم الشركة حتى تاريخ 30 حزيران بتسجيل العملية او تحديث سجلات مخزونها بتلك

البضاعة. ان اثر هذا الخطأ على قائمة المزكز المالي كما هي بتاريخ 30 حزيران 2024 سيؤدي الى:

أ- تضخيم الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

ب- التأثير على بند حقوق المساهمين فقط

جـ- تخفيض الاصول والالتزامات

د- تخفيض الاصول وحقوق المساهمين دون التأثير على الالتزامات

14. تم تقدير رصيد مخزون 2024/1/1 لشركة جابر بأقل من اللازم بقيمة 12,000 دينار، كما قدر رصيد المخزون آخر المدة بأكثر من اللازم بقيمة 24,000 دينار، نتيجة لذلك فإن كلفة المبيعات لشركة جابر للعام 2024 هي:

أ- أقل من اللازم بـ 12,000 دينار ب- أكثر من اللازم بـ 12,000 دينار

جـ- أقل من اللازم بـ 36,000 دينار د- أكثر من اللازم بـ 36,000 دينار

15. ظهرت الأخطاء التالية في مخزون البضاعة لشركة الإقبال:

التاريخ	طبيعة الخطأ
مخزون في 2024/1/1	نقصان بقيمة 26,000 دينار
مخزون في 2024/12/31	زيادة بقيمة 52,000 دينار

نتيجة لتلك الأخطاء فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة لعام 2024 سوف يظهر:

أ- بالنقصان بقيمة 26,000 دينار ب- بالزيادة بقيمة 26,000 دينار

جـ- بالنقصان بقيمة 78,000 دينار د- بالزيادة بقيمة 78,000 دينار

16. في 2024/1/1 اشترت شركة سيارة لاستخدامها في عمليات نقل بمبلغ 55,000 دينار نقدا وقدر عمرها الانتاجي بـ 10 سنوات والقيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي صفر. وعادة ما تستهلك الشركة سيارات النقل بطريقة مجموع ارقام السنوات. اخطأ المحاسب وسجل قيد الشراء بان جعل حساب المشتريات مدينا وحساب النقدية دائنا بالمبلغ، ما اثر هذا الخطأ على صافي الدخل لسنة 2024:

أ- يضخم صافي الدخل بمبلغ 55,000 دينار

ب- يضخم صافي الدخل بمبلغ 45,000 دينار

جـ- يخفض صافي الدخل بمبلغ 55,000 دينار

د- يخفض صافي الدخل بمبلغ 45,000 دينار

17. في 2022/1/4 اشترت الشركة الاهلية الات تكلفتها 54,000 دينار وقد تم تسجيلها بمثابة مصروف، علماً بأن الحياة الانتاجية للالات هي 9 سنوات وان قيمة النفاية لها هي 3,600 دينار. وقد تم اكتشاف الخطأ في 2024/12/20، تجاهل التاثير على ضريبة الدخل.
قبل عمل التصحيح وقبل اقفال الدفاتر في 2024/12/31، فان الارباح المحتفظ بها كانت أقل مما يجب بمبلغ:

أ- 37,200 دينار ب- 48,400 دينار

جـ- 42,800 دينار د- 54,000 دينار

18. اكتشفت شركة وصفي انها لم تقم بقيد استهلاك بقيمة 40,000 دينار لمبنى حديث البناء في العام الماضي، الا ان المبلغ قد تم معالجته بشكل صحيح لاغراض الضريبة. فاذا علمت بان نسبة الضريبة لهذا العام هي 20%، فان تصحيح هذا الخطأ في البيانات المالية للعام الحالي سوف يؤدي الى:

أ- زيادة مصروف الاستهلاك بقيمة 32,000 دينار

ب- زيادة مصروف الاستهلاك بقيمة 40,000 دينار

جـ- زيادة الاستهلاك المتراكم بقيمة 32,000 دينار

د- زيادة الاستهلاك المتراكم بقيمة 40,000 دينار

19. أي من الاحداث التالية لا تتطلب معالجة بأثر رجعي:

أ- تغيير طريقة الاستهلاك كمتطلب قانوني

ب- تغيير طريقة الاستهلاك بناء على ظهور معلومة لم تكن متوفرة في السابق

جـ- تغيير طريقة تكليف المخزون الى طريقة اخرى معتمدة

د- لا شيء مما ذكر صحيح

التمرين الثاني (التغيير في السياسات المحاسبية)

في 2022/1/1 اشترت شركة السنابل أثاث بقيمة 30,000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات وبدون خرد، وقررت الشركة استخدام طريقة مجموع أرقام السنيين لاهتلاك الأثاث. في 2024/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة القسط الثابت. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%. **بافتراض ان التغير في طريقة الاهتلاك جاء بناء على** تعليمات صادرة عن هيئة الأوراق المالية (هيئة سوق المال) المحلية وتتضمن تلك التعليمات احكام انتقالية بمعالجة اثر التغير بأثر رجعي.

- بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي

2023/1/1	52,000 دينار
2023/12/31	63,600 دينار

- يبلغ راس مال الشركة 100,000 دينار ويتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10,000 دينار في العام 2023 و10,000 دينار في العام 2024.
- ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعامين 2023 و2024 قبل تغيير طريقة الاهتلاك على النحو التالي:

	2023	2024
ايرادات المبيعات	150,000	240,000
يطرح تكاليف المبيعات	(90,000)	(110,000)
مجمل الربح	60,000	130,000
يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف اهتلاك الاثاث)	(25,000)	(80,000)
ينزل مصروف اهتلاك اثاث	(8,000)	
الربح قبل ضريبة الدخل	27,000	
ينزل ضريبة الدخل 20%	(5,400)	
الربح بعد ضريبة الدخل	21,600	

المطلوب:

1. اثبات القيد (القيود) المتعلقة بالأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية.
2. بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2023 و2024.

التمرين الثالث (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2022/1/1 اشترت شركة السعادة سيارات بمبلغ 15,000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي عند الشراء بست سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 3,000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في الإهتلاك.

وفي 2024/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالسيارات لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن السيارات ستستخدم لمدة 3 سنوات اعتبارا من 2024/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 2,000 دينار.

المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالسيارات أعلاه على القوائم المالية للعام 2024 والأعوام التي تليها.

التمرين الرابع (أخطاء الفترات السابقة)

خلال العام 2024 تبين لشركة الرمال ان هناك بضاعة قيمتها 20,000 دينار تم شرائها واستلامها في 2023/12/30 الا انه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة اخر المدة للعام 2023، كما تكرر الخطأ في بضاعة اول المدة للعام 2024 بعدم احتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة اول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2023 و2024 قبل تصحيح الخطأ.

قائمة الدخل		
	2023	**2024**
المبيعات	400,000	600,000
يطرح تكلفة المبيعات	(320,000)	(490,000)
مجمل الربح	80,000	110,000
مصاريف إدارية وعمومية	(45,000)	(70,000)
صافي الربح قبل الضريبة	35,000	40,000
ضريبة الدخل 20%	(7,000)	(8,000)
صافي الربح بعد الضريبة	28,000	32,000

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
	2023	**2024**
الأرباح المحتجزة، أول المدة	12,000	40,000
صافي الربح	28,000	32,000
الأرباح المحتجزة أخر المدة	40,000	72,000

وقد ظهر المخزون في الميزانية قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

	2023	2024
مخزون اخر المدة	65,000	98,000

المطلوب:

1. اثبات القيد (القيود) المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.
2. بيان كيفية اظهار القوائم المالية لعامي 2023 و2024 بعد تصحيح الخطأ.

التمرين الخامس (حالات عملية)

1. في 2022/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 50,000 دينار حيث قدر عمرها الانتاجي بمدة 4 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم استهلاك الالة بطريقة القسط الثابت. في 2024/1/1 غيرت الشركة طريقة الاهتلاك الى طريقة مجموع ارقام السنين كمتطلب تشريعي محلي مع اثبات اثر التغير وفق ذلك التشريع بأثر رجعي. تخضع الشركة لضريبة 25%.
   - ما القيد اللازم لاثبات التغير في سياسة الاهتلاك؟
2. بتاريخ 2023/1/1 اشترت شركة جمال شاحنة للاستخدام بقيمة 100,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشاحنة في ذلك التاريخ بـ 4 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر وتم استهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنين. عند اعداد القوائم المالية للعام 2024 قررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت. يبلغ معدل الضريبة 15%.
   - ما القيد اللازم لاثبات الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية؟
3. في 2022/1/1 اشترت شركة مقاولات شاحنة لنقل الاسمنت بمبلغ 40,000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي البالغ 4 سنوات بمبلغ 10,000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، في 2024/1/1 قررت الشركة تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات. معدل الضريبة 20%.
   - ما مقدار الاثر المتراكم الذي سيظهر في قائمة الارباح المحتجزة المقارنة للعام 2023؟
4. بتاريخ 2022/7/1 اشترت شركة جمال شاحنة للاستخدام بقيمة 120,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للشاحنة في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض بتاريخ 2024/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للشاحنة ليصبح 9 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 5,250 دينار، وتستهلك الشاحنة باستخدام طريقة القسط الثابت.

- ما قيمة مصروف اهتلاك الشاحنة لسنة 2024؟

5. في 2021/1/1 اشترت شركة آلة بمبلغ 40,000 دينار حيث قدر عمرها الانتاجي بمدة 4 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم استهلاك الالة بطريقة القسط الثابت. عند اعداد القوائم المالية للعام 2024 تبين ان عمر الاله هو 2 سنة اعتبار من 2024/1/1 وان قيمة النفاية في نهاية العمر الانتاجي 1,000 دينار.

- ما قيمة مصروف اهتلاك الالة للعام 2024؟

6. كان رقم صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل لشركة الانتصار للعام 2024 مبلغ 40,000 دينار لكن هذا الرقم كان يحوي خطأين هما:

خطأ في قيمة بضاعة اول المدة بمبلغ 1,600 دينار (بالزيادة).

خطأ في قيمة بضاعة اخر المدة بمبلغ 10,000 دينار (بالزيادة).

- ما قيمة صافي الربح بناءً على تصحيح هذين الخطأين؟

7. عند اعداد القوائم المالية للعام 2024 لشركة الشرق تبين ان هناك خطأ في تقييم بضاعة اخر المدة للعامين 2022 و2023. حيث تم اظهار بضاعة اخر المدة للعام 2022 باقل من قيمتها الصحيحة بمبلغ 20,000 دينار، بينما تم اظهار بضاعة اخر المدة للعام 2023 باكثر من قيمتها الصحيحة بمبلغ 30,000 دينار. تخضع الشركة لضريبة 25%.

- ما قيد تصحيح الاخطاء السابقة؟

8. في 2022/1/1 اشترت شركة مقاولات شاحنة لنقل الاسمنت بمبلغ 40,000 دينار وقدرت قيمة النفاية (الخردة) في نهاية عمرها الإنتاجي البالغ 4 سنوات بمبلغ 10,000 دينار وقررت استهلاكها بطريقة القسط الثابت، في 2024/1/1 اكتشفت الشركة ان المحاسب سجل الشاحنة مشتريات. يبلغ معدل الضريبة 20%.

- ما قيد تصحيح ما سبق في 2024/1/1؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية Events after the Reporting Period
IAS 10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية". 3. بيان الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة. 4. توضيح كيفية معالجة المعيار لموضوع استمرارية المنشاة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (10)
الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية
Events after the Reporting Period

مقدمة

نظراً لان إعداد القوائم المالية وتدقيقها وطباعتها يحتاج الى فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشاة، فان هناك بعض الأحداث والمعلومات التي قد تظهر خلال تلك الفترة، ويطلق عليها الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والتي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم المالية، مما يتطلب اخذها بعين الاعتبار او الافصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية. ان عدم اخذ هذه الأحداث بعين الاعتبار او عدم الافصاح عنها يقلل من اهمية ودرجة ملاءمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية لمستخدمي تلك القوائم.

تعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد او تغيير احتمالات وقائع او أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إما الإعتراف بالأحداث اللاحقة وتسمى عندها الأحداث المعدلة Adjusting او الإفصاح عنها فقط وتسمى عندها الأحداث غير المعدلة Non-adjusting، اعتمادا على طبيعة الحدث اللاحق وتوقيته.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

1. متى يجب على المنشأة ان تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدار تلك القوائم.
2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية اذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير الى ان إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة الواقعة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وهناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

أ- **أحداث معدلة Adjusting Events** هي تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا النوع من الأحداث تعديل الميزانية العمومية.

ب- **أحداث غير معدلة Non-adjusting Events** هي تلك الوقائع التي تدل على أحداث ظهرت وبرزت بعد تاريخ الميزانية العمومية، الا انها لا تتطلب تعديل على الميزانية.

تاريخ التصريح Authorization Date

هو التاريخ الذي يصرح به قانوناً بإصدار القوائم المالية للمنشأة وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية.

متطلبات المعيار

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية، كما يوضح العديد من المفاهيم المتعلقة بتلك الأحداث من حيث توقيتها وطبيعتها.

أولاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية Authorization Date

يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الامور الاساسية في المعيار المحاسبة الدولي رقم (10) نظراً لان هذا التاريخ يمثل النقطة التي ينتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية. ويعتمد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاء من القوائم المالية.

ففي الشركات المساهمة العامة والتي تعرض فيها القوائم المالية على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو، **تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم**، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ انتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.

مثال (1)

- في 2024/2/24 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 2023/12/31.
- في 2024/3/5 راجع مجلس الادارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها.
- في 2024/3/16 أعلنت الشركة عن أرباحها.
- في 2024/3/25 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والجهات الاخرى.
- في 2024/4/12 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.
- في 2024/4/17 تم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2024/3/5 وهو تاريخ إقرار إصدارها من قبل مجلس الإدارة، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم او أي تاريخ أخر. وبالتالي فإن الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2023/12/31 وحتى يوم 2024/3/5 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أو الإفصاح عنه، أو عدم أخذه بعين الاعتبار.

في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي (مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين. في مثل هذه الحالات تعتبر القوائم المالية قد تم إقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الادارة التنفيذية بالمصادقة عليها للإصدار ورفعها الى المجلس الإشرافي.

مثال (2)

- في 2024/3/16 أقرت ادارة شركة الحمد القوائم المالية لعام 2023 لإصدارها للهيئة الإشراقية. تتألف الهيئة الإشراقية من المديرين غير التنفيذيين فقط، ويمكن ان يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين من ذوي المصالح من خارج الشركة.
- في 2024/3/28 أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية.
- في 2024/4/1 تم توفير القوائم المالية للمساهمين والفئات الاخرى ذات العلاقة.
- في2024/5/15 صادقت الهيئة العامة في اجتماعها السنوي على القوائم المالية للشركة.
- في 2024/5/13 تم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية).

المطلوب: تحديد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10).

حل مثال (2)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2024/3/16 وهو تاريخ إقرار الإدارة لإصدار القوائم المالية للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرار المجلس الإشرافي للقوائم. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2023/12/31 وحتى يوم 2024/3/16 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الحمد وتحديد ما إذا كان أي من تلك الأحداث سيتم معالجته محاسبياً، أم الإفصاح عنه، أم عدم أخذه بعين الاعتبار.

ثانياً: الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية النوع الأول الأحداث المعدلة

والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالإعتراف والقياس.

أ. الأحداث المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

Adjusting Events after the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ الميزانية العمومية، الا أنها لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس تلك الأحداث بعد تاريخ الميزانية وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية (المعدة بشكل أولي) أو للاعتراف ببنود لم يكن قد اعترف بها سابقاً:

أ- تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يبين أن على المنشأة التزام حالي يخص تاريخ الميزانية العمومية، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة"، أو الاعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الالتزامات الطارئة لتلك القضية الى الاعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل للميزانية.

ب- إستلام معلومات بعد فترة إعداد التقارير تشير الى أن أصل قد أنخفض قيمته بفترة إعداد التقارير أو أن المبلغ المعترف به سابقاً (الخسارة والإنخفاض في القيمة لذلك الأصل) تحتاج الى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة إعداد التقارير المالية في العادة يؤكد أن العميل كان يعاني من جدارة إئتمانية متدهورة[1] في نهاية فترة إعداد التقارير، مما يتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.

  اما اذا افلس العميل بشكل مفاجيء خلال فترة الاحداث اللاحقة فانه لا يتم تعديل المخصص بناريخ الميزانية لانه لم يكن هناك مؤشرات على التعثر بتاريخ الميزانية ، اي يعالج كحدث لاحق غير معدل .

- بيع البضاعة بعد فترة إعداد التقارير المالية من الممكن أن يقدم دليلاً على صافي قيمتها القابلة للتحقق بتاريخ إعداد التقارير المالية. مما يتطلب تعديل قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة.

[1] قد تتمثل الجدارة الائتمانية المتدهورة في انخفاض التصنيف الائتماني للعميل بتاريخ الميزانية.

ج- بيع اصول غير متداولة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل عن قيمتها المسجلة، علماً ان تلك الاصول كانت موجودة لدى المنشاة بتاريخ إعداد القوائم المالية. ان مثل هذا الحدث قد يعطي دلالة على وجود انخفاض في قيمة تلك الاصول بتاريخ إعداد القوائم المالية.

د- اكتشاف احتيال او أخطاء بعد تاريخ الميزانية تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2023 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النعيم بمبلغ 6 مليون دينار لانتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءاً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد اقتطعت شركة النعيم مبلغ 3 مليون دينار من أرباح عام 2023 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في الميزانية كما في 2023/12/31.

وفي 2024/2/12 وبعد تاريخ الميزانية العمومية أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة النعيم) مبلغ 5 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2024/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2024/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المحاسبي الواجب القيام به من قبل شركة النعيم في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2024/2/12 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية)، يجب على شركة النعيم إثبات القيد التالي لتعديل المخصص بمبلغ 2 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة:

2,000,000		من حـ/ ملخص الدخل 2023	/12/31
	2,000,000	الى حـ/ مخصص قضايا مقامة على المنشأة	2023

أي ان الحدث مؤدي لتعديل أرقام الميزانية والتي هي في مرحلة الإعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2024/2/12 أي قبل تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2024/2/18.

مثال (4)

بافتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة في المثال رقم (3) السابق قد صدر في 2024/2/20 او بعد ذلك، اي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث اللاحق لتاريخ الميزانية سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (اي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2024/2/18) ولا يطلب من شركة النعيم عندئذ إجراء اي تسويات او تعديل على القوائم المالية

لعام 2023.[2]

مثال (5)

تقوم شركة الوفاء بتقييم مخزونها بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 250,000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في الميزانية كما في 2023/12/31 باعتبار ان التكلفة كانت أقل من صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظراً للكساد الشديد والاتجاهات السلبية السائدة في السوق والتي كان لدى الشركة مؤشرات على وجودها، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني /2024.

وفي 2024/2/7 تم بيع كامل المخزون بمبلغ 180,000 دينار، وبافتراض إنه تم التصريح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 2024/2/25.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للانخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة الاعتراف بمبلغ الانخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 2023/12/31، وعمل مخصص بقيمة 70,000 دينار بالقيد التالي:

2023/12/31	من حـ/ ملخص الدخل 2023		70,000
	الى حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	70,000	

ب. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية

Non-Adjusting Events After the Reporting Period

تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ الميزانية (12/31) **ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية**. يتطلب المعيار رقم (10) عدم إجراء تعديل على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

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

1. انخفاض القيمة السوقية العادلة للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقية بتاريخ الميزانية وليست مقدرة باعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتتحدد بناءاً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.

[2] يعالج ذلك الحدث كتغير في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) .

2. **توزيعات الأرباح:** إذا تم اقتراح او الإعلان عن توزيعات أرباح بعد تاريخ الميزانية العمومية، فيتوجب على المنشأة أن لا تعترف بتلك التوزيعات كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية، لأنها لا تلبي شروط الإلتزام الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة". ففي معظم دول العالم يقترح مجلس إدارة الشركة نسبة توزيعات الأرباح، وتكون الهيئة العامة هي المخولة بإقرار تلك التوزيعات. في مثل هذه الحالة يتم الإفصاح عن توزيعات الأرباح ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
3. إندماج أعمال رئيسه بعد تاريخ الميزانية العمومية او استبعاد شركة تابعة رئيسة، حيث تعالج هذه الاحداث بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" والذي يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات.
4. إعلان خطه لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
5. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسة ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.
6. تلف خط إنتاجي رئيس نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية.
7. الإعلان عن أو البدء في انجاز إعادة هيكلة رئيسة.
8. تغيرات كبيرة غير عادية في اسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
9. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة او تغيرات هامة في قانون الضريبة.
10. شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، أو تصنيف أصول غير متداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد أصول او التخلص منها بالبيع او المبادلة او الشطب، أو مصادرة بعض الاصول من قبل الحكومة.

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الافصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث، و
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث اذا كان ذلك ممكناً، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

اما اذا كانت الاحداث غير المعدلة غير جوهرية اي ليس لها اثر مادي فيتم تجاهلها ولا يتم الافصاح عنها.

إستمرارية المنشأة

إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية تصفية المنشأة او وقف نشاطها التجاري او إنه ليس لديها بديل أخر سوى عمل ذلك، فيجب في هذه الحالة عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية.

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

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية. أو
- وجود ظروف وأحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية وأدت الى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

أ. تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة 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.

ب. تحديث الافصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية العمومية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى اذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة الى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":
   - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
   - الأحداث المعدلة للميزانية العمومية.
   - الأحداث غير المعدلة للميزانية العمومية.
   - تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية.
4. ما هو الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة؟
5. أعطي 3 أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للإعتراف ببنود لم يكن قد إعترف بها سابقاً.
6. أعطي 3 أمثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المنشأة الافصاح عنها.
7. ما هي المعلومات التي يتطلب معيار المحاسبي الدولي رقم (10)، الافصاح عنها والخاصة بالأحداث المهمة وغير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية؟
8. وضح كيف عالج معيار المحاسبي الدولي رقم (10) موضوع استمرارية المنشاة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (10)؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطلق على الأحداث التي توفر أدلة إضافية حول الظروف التي كانت سائدة بتاريخ الميزانية العمومية وتتطلب تعديل الميزانية العمومية:

أ- الأحداث اللاحقة المعدلة

ب- الأحداث اللاحقة غير المعدلة والمرغوب بها

جـ- الأحداث اللاحقة غير المعدلة غير المرغوب بها

د- الأحداث غير اللاحقة لتاريخ الميزانية

2. في 2024/2/15 تم بيع استثمارات أسهم بسعر بيع 10,000 دينار وكانت تلك الاستثمارات ظاهرة في ميزانية الشركة في 2023/12/31، بقيمة سوقية تبلغ 15,000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2023 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2024/3/5 . يعتبر هذا الحدث من الأحداث:

أ- اللاحقة المعدلة ب- اللاحقة غير المعدلة

جـ- لا يعتبر من الأحداث اللاحقة د- لا شيء مما ذكر صحيح

3. في 2024/2/15 تم بيع بضاعة بسعر 10,000 دينار وكانت تلك البضاعة ظاهرة في ميزانية الشركة في 2023/12/31، بالتكلفة البالغة 15,000 دينار وكان هناك مؤشرات بتاريخ الميزانية على وجود تخفيض متوقع في رسوم الاستيراد في بداية عام 2024، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2023 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2024/3/5 . إن خسائر بيع البضاعة أعلاه والبالغة 5,000 دينار يجب تحميلها الى:-

أ- العام 2023 ب- العام 2024

جـ- العام 2023 أو العام 2024 د- إقفالها في مخصص هبوط بضاعة

4. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير المؤدية لتعديل القوائم المالية:

أ- إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية

ب- بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير

جـ- إكتشاف احتيال او أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة

د- تعرض سيارة لحادث أدى الى شطبها

5. واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:
أ- تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية
ب- تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة
جـ- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق المالية
د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية لمجلس الإدارة

6. واحدة مما يلي تعتبر من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية المؤدية للتعديل لشركة الفرح كما في 2023/12/31 والتي تم إقرار إصدار قوائمها المالية في 2024/3/20:
أ- إعدام دين لأحد العملاء في 2023/12/31
ب- اكتشاف المحاسب في 2024/2/2 وجود خطأ في حساب المشتريات لعام 2023
جـ- بيع استثمارات مالية في 2024/2/5 بخسارة، علماً بان تلك الاستثمارات تم إظهارها بالقيمة العادلة في ميزانية عام 2023
د- تلف معدات في 2024/3/11 بسبب حريق

7. إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن المعيار رقم (10) يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:
أ- طبيعة وماهية الحدث ب- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث
جـ- إذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة
د- جميع ما ذكر صحيح

(الأسئلة من 8- 13 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. في حالة التوصية بتوزيع أرباح على المساهمين بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل إصدار تقرير التدقيق فإنه يجب إظهار تلك التوزيعات كما يلي:
أ- في بند مستقل ضمن حقوق المساهمين ب- في بند مستقل ضمن المطلوبات
جـ- يتم الإفصاح عن هذه التوزيعات في الإيضاحات المرفقة في البيانات المالية
د- ضمن الاصول

9. عند توصية مجلس الإدارة للأرباح المقترح توزيعها على المساهمين بعد انتهاء السنة، فان توزيعات الأرباح تظهر في البيانات المالية:
أ- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات
ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين
جـ- تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية

د- كل ما ورد أعلاه صحيح

10. أي من الأحداث التالية والتي لها تأثير مادي يتطلب تعديل البيانات المالية:

أ- احتراق المخزون السلعي غير المؤمن عليه

ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة بسبب كارثة طبيعية

جـ- إتلاف المخزون السلعي بسبب انتهاء صلاحيته

د- إصدار الأسهم

11. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:

أ- تاريخ البيانات المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية.

ب- تاريخ البيانات المالية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية.

جـ- تاريخ التقرير وتاريخ انتهاء العمل الميداني.

د- تاريخ البيانات المالية وتاريخ انتهاء العمل الميداني.

12. في حالة الأحداث اللاحقة للبيانات المالية والواقعة في المدة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ الموافقة على البيانات المالية وإصدارها للاستخدام العام فانه لا يتم تعديل البيانات المالية في حالة وقوع الأحداث التالية في الفترة اللاحقة ولكن يتم الإفصاح عنها اذا كانت جوهرية:

أ- بيع بضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية بسعر يقل بشكل كبير عن تكلفتها التاريخية

ب- احتراق ماكينات إنتاج رئيسية

جـ- وفاة مدين مهم للشركة

د- هناك مؤشر بان افتراض الاستمرارية للشركة غير مناسب أو صحيح

13. أي من الاحداث التالية لا يتطلب معالجة بأثر رجعي:

أ- تغيير طريقة الاستهلاك بناء على ظهور معلومة لم تكن متوفرة في السابق.

ب- تغيير طريقة تكليف المخزون الى طريقة أخرى معتمده.

جـ- تغيير طريقة الاستهلاك كمتطلب قانوني.

د- لا شيء مما ذكر أعلاه صحيح.

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2024/2/18 تم الانتهاء من تحضير القوائم المالية لشركة النهضة للسنة المنتهية في 2023/12/31.
- في 2024/3/8 تم إقرار القوائم المالية من قبل مجلس إدارة الشركة لإصدارها.
- في 2024/4/2 صادقت الهيئة العامة في الاجتماع السنوي لها على القوائم المالية.

وفيما يلي بعض الأحداث التي ظهرت بعد 2023/12/31:

- في 2024/1/15 أفلس احد عملاء الشركة، وقد بلغ مقدار الدين المستحق عليه 50,000 دينار، وكان لدى الشركة مخصص ديون مشكوك في تحصيلها يتعلق بهذا الدين يبلغ 15,000 دينار.
- في 2024/2/2 حدث حريق في احد فروع الشركة، مما ترتب عليه خسائر في البضاعة المحترقة تبلغ 65,000 دينار.
- في 2024/2/28 انخفضت أسعار الاستثمارات في الأسهم التي تمتلكها الشركة بمقدار 50,000 دينار عن القيمة المسجلة لتلك الاستثمارات في دفاتر الشركة في 2023/12/31.
- في 2024/3/2 تم تملك 60% من أسهم شركة الرمال بتكلفة تبلغ 250,000 دينار ونشأ عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين.
- في 2024/4/2 تم إقرار توزيعات أرباح على المساهمين تبلغ 50,000 دينار من قبل الهيئة الهامة، علماً بان مجلس الإدارة كان قد أوصى بتوزيع تلك الأرباح بتاريخ 2024/3/6.

المطلوب: ما هو الإجراء الواجب اتخاذه من قبل شركة النهضة والمتعلق بالأحداث أعلاه وفق متطلبات المعيار رقم (10)؟

التمرين الثالث (حالات عملية)

1. في 2024/2/15 تم بيع اسهم متداولة في السوق المالي بسعر 10,000 دينار وكانت الاسهم ظاهرة في ميزانية الشركة في 2023/12/31، بالتكلفة البالغة 15,000 دينار، علما بان البيانات المالية للسنة المالية 2023 تم إقرارها لإصدارها من مجلس إدارة الشركة في 2024/3/5.
   - ما قيمة خسائر بيع الاسهم الواجب تحميلها للعام 2023؟
2. تم اقرار القوائم المالية للعام 2023 لشركة النور الصناعية من قبل مجلس الادارة في 2024/3/30، وتمت المصادقة على القوائم من قبل الهيئة العامة للشركة بتاريخ 2024/4/22. وفيما يلي العمليات المالية التي تمت خلال العام 2024، والمطلوب تحديد لكل عملية الاجراء الواجب اتخاذه من قبل الشركة (بما في ذلك اثبات القيود اللازمة اذا كان ذلك الحدث يتطلب ذلك):

- في 2024/2/22 تم اصدار قرار من المحكمة الزم الشركة بدفع مبلغ 200,000 دينار عن قضية كانت مرفوعة عليها في 2023/12/31، علما بان الشركة كانت قد اقتطعت 130,000 دينار مخصص عن هذه القضية.
- بلغ السعر السوقي للاستثمارات المالية في 2024/3/25 مبلغ 80,000 دينار علما بان سعر تلك الاستثمارات كان في 2023/12/31 مبلغ 95,000 دينار.
- في 2024/3/29 تبين ان الشركة سيتم تصفيتها خلال العام 2024.

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)	ضرائب الدخل Income Taxes
IAS 12	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل". 3. شرح الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة. 4. بيان طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12). 5. بيان معالجة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ومعدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة. 6. بيان الحالات التي يجوز فيها اجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12). 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل".

معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
ضرائب الدخل (Income Taxes)

مقدمة

يعتبر تعظيم ثروة المالكين للمنشاة من احد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها. وتعتبر ضريبة الدخل احد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للمالكين. لذا تحاول الإدارة جاهدة الى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية والتخطيط الضريبي الذي يمكن ان يكون له انعكاسات ايجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي وبالتالي تعظيم ثروة المالكين.

وفي معظم دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات التي تخضع لضريبة الدخل وتوقيت إخضاعها والمصاريف المقبول تنزيلها لغايات ضريبة الدخل وتوقيت تنزيلها. ورغم ان هناك تشابه كبير بين المحاسبة المالية والمبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير، وبين التشريعات الضريبية للدول المختلفة في عملية تحديد وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، الا ان هناك بالمقابل بعض الاختلافات بينهما، مما ينتج عن ذلك الاختلاف عدم تماثل رقم صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة الظاهر بقائمة الدخل، وبين الدخل الخاضع للضريبة والمحسوب في ضوء قانون ضريبة الدخل في كل دولة. وبناء على هذا الاختلاف سيختلف مصروف ضريبة الدخل الظاهر بقائمة الدخل للفترة المالية عن مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد لنفس الفترة.

فعلى سبيل المثال، تعتبر توزيعات ارباح الاسهم التي تستحق للمنشاة عن استثماراتها في اسهم منشات اخرى ايراد وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وبالتالي تظهر بقائمة الدخل، في حين تعفى هذه التوزيعات من ضريبة الدخل في العديد من الدول ومنها الاردن. وبناء على هذه الحالة سيختلف صافي الربح المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة. كما ان معظم الديون المشكوك في تحصيلها والتي قد تكون واجبة الاعتراف بها كمصروف وفق المحاسبة المالية لا يقبل تنزيله لغايات ضريبة الدخل في الاردن وفي العديد من الدول الاخرى الا في حدود ضيقة او عندما تنطبق عليه شروط معينة، مما يؤدي هذا الى اختلاف توقيت الاعتراف بالمصروف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة

الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة والمتعلق بالاختلافات المؤقتة بينهما. ويعالج المعيار الضرائب على دخل او ربح المنشآت وبغض النظر عن تسمية الضريبة حيث تختلف التسمية بين الدول المختلفة، ولا يعالج المعيار كيفية احتساب الدخل الخاضع للضريبة او الربح الضريبي نظرا للاختلاف الكبير بين الدول في الوصول الى ذلك.

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب اخرى مثل الضرائب المحتجزة Withholding taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

لا يغطي هذا المعيار:

1. المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية").
2. الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، الا انه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الربح المحاسبي Accounting Profit: والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل.

الدخل الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Tax Loss): والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المعد وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل هذا الرقم الاساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار ضريبة الدخل الواجبة السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية.

الضريبة الحالية Current tax: هو مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات الضريبية) عن ارباح الفترة الجارية، والذي يحتسب بناء على الدخل الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الجارية.

مصروف ضريبة الدخل (Tax Income) Tax Expense: هو عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحق عن الفترة الحالية والواجب اظهاره في قائمة الدخل والمحسوب على الربح المحاسبي والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

التزامات ضريبة مؤجلة Deferred Tax Liabilities: هي عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحقة بموجب معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عن الفترة الحالية الا انها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة. وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

أصول ضريبة مؤجلة Deferred Tax Assets: هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدماً للسلطات الضريبية نتيجة اختلافات في توقيت الاعتراف بالإيرادات او المصاريف بين متطلبات التشريعات الضريبية المحلية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، ومن المتوقع استرداد تلك الضرائب (خصمها من ضرائب دخل) الفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي:

أ- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المنشاة في المستقبل.

ب- الخسائر القابلة للتدوير والتي يمكن الاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة. أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المنشأة في المستقبل.

جـ- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها وإستنفادها خلال الفترات اللاحقة وبحيث يحق للمنشأة الاستفادة 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. ويقصد بالقيمة الدفترية المسجلة للاصل، قيمة الاصل في الدفاتر المحاسبية، بينما يقصد بالأساس الضريبي للاصل، قيمة الاصل وفق قانون الضريبة المطبق في البلد الذي تعمل به المنشاة.

القاعدة الضريبية (الأساس الضريبي) The Tax Base: الأساس الضريبي لأصل أو إلتزام، كما أسلفنا، هو المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية. أي أن القاعدة الضريبية لأصل معين هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل. وإن لم تكن المنافع

الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة – القيمة المرحلة –.

ومن الأمثلة على القاعدة الضريبية ما يلي:

1. اذا اشترت منشاة معدات في 2024/1/1 بقيمة 25,000 دينار لاستخدامها لغايات العمل وتم استهلاك المعدات محاسبياً بنسبة 20% سنوياً، بينما تم استهلاكها لغايات ضريبة الدخل بنسبة 30% سنوياً، فان مجمع اهتلاك المعدات في 2024/12/31 يكون للغايات المحاسبية 5,000 دينار (25,000 × 20%)، بينما تكون قيمته للغايات الضريبية 7,500 دينار (25,000 × 30%). وعليه تكون القيمة الدفترية المسجلة للمعدات للغايات المحاسبية 20,000 دينار (25,000 – 5,000)، بينما تكون قيمة الاصل ضريبياً 17,500 دينار (25,000 – 7,500). وفي ضوء ذلك وبافتراض عدم وجود قيمة متبقية (خردة) للأصل في نهاية عمره الانتاجي، فان القيمة المتبقية لاهتلاك المعدات ستكون 20,000 دينار محاسبياً بينما تكون 17,500 دينار ضريبياً.
2. ايراد فائدة مقبوض مقدماً قيمته بدفاتر المنشأة 5,000 دينار، ويخضع إيراد الفائدة الخاص بها للضريبة على أساس نقدي.

   الاساس الضريبي للفائدة الدائنة = صفر.
3. ذمم مدينة تجارية قيمتها الدفترية المعدلة 40,000 دينار وتم تضمين الإيراد الناتج عنها والممثلة في المبيعات الآجلة في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

   الاساس الضريبي للذمم المدينة التجارية هي 40,000 دينار.
4. أنفقت احدى الشركات مبلغ 150,000 دينار تكاليف لتطوير أصل غير ملموس (وحصلت منه على براءة إختراع) وقد لبت التكاليف المدفوعة على الأصل تعريف الأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقد تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية بإقتطاع هذه التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها، ولذلك تم الإعتراف بها على إنها مصاريف للأغراض الضريبية.

   الأساس الضريبي لتكاليف لتطوير هو (صفر) لأن السلطات الضريبية قد سمحت أصلاً بإقتطاع تكاليف الأصل من قائمة الدخل في السنة الحالية والتي جرى فيها انفاق المبلغ وبالتالي اصبحت قيمة البند صفر (أي لا يوجد قيمة مرسملة للبند للغايات الضريبية).

وبشكل عام تقسم الاختلافات بين متطلبات التشريعات الضريبية المحلية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في معالجة الايرادات والمصاريف الى فئتين هما:

الفروقات المؤقتة Temporary Differences: هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها. وتمثل **الفروقات المؤقتة** اختلاف في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والتشريعات الضريبية. ومن الامثلة على هذا النوع من الاختلافات عدم قبول تشريعات ضريبة الدخل في بعض الدول مصاريف الديون المشكوك فيها ما لم يتم تأكيد اعدام الديون بقرار قضائي، في حين تتطلب معايير المحاسبة الدولية الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها عند اعداد القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ المقابلة.

ويمكن أن تكون **الفروق المؤقتة** كما يلي:

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Differences**: وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- **فروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل Deductible Temporary Differences**

وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات القادمة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

- **الفروق الدائمة Permanents Differences**: وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس اثار هذه الفروقات على فترات مالية قادمة. مثال ذلك اعفاء بعض الايرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب اقتصادية او اجتماعية، مثل اعفاء ايرادات توزيعات ارباح الاسهم من ضريبة الدخل في الاردن، فهذا الاعفاء هو اعفاء مطلق اي لا يخضع هذا البند لضريبة الدخل في الفترة الحالية ولن يخضع ايضاً في الفترات القادمة، بينما يعتبر هذا البند وفق معايير المحاسبة المالية ايراد يتوجب الاعتراف به في الفترة التي يستحق فيها الايراد للمنشاة.

يتكون المصروف الضريبي من: ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية للجهات الحكومية والمحسوبة بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية + أو – المصروف الضريبي المؤجل.

يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الحالي + أو – الدخل الضريبي المؤجل.

الائتمان الضريبي Tax Credits: التخفيضات في الإلتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءاً على نظم ضرائب الدخل.

التخصيص الضريبي بين الفترات Interperiod Tax Allocation:

وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل والمعد وفقاً للمحاسبة المالية بين فترات إعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية الفعلية للضرائب، وذلك بهدف عكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الأحداث الاقتصادية الواردة في القوائم المالية الحالية والسابقة والمتوقعة والتي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ إعداد التقارير.

ونظراً لصعوبة بعض المفاهيم والمصطلحات الواردة في هذا المعيار سيتم اعطاء مثال لتوضيح بعض من تلك المفاهيم والمصطلحات وذلك قبل البدء بشرح المعيار.

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل المختصرة للعامين 2023 و2024 والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية لشركة الشروق:

قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	2023	2024
الإيرادات	200,000	300,000
يطرح المصاريف	(150,000)	(220,000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	50,000	80,000

علما ان هناك عقد تم توقيعه من قبل الشركة في 2023/12/1 مع احد عملاء الشركة قيمته 20,000 دينار، استلمت الشركة كامل قيمة العقد نقدا عند التوقيع. في نهاية العام 2023 كانت نسبة الانجاز صفر، وتم انجاز كامل العقد في العام 2024. في ضوء ذلك، تم محاسبياً الاعتراف بكامل قيمة العقد كإيراد في العام 2024، بينما لم يتم الاعتراف باي ايراد عن العقد للعام 2023.

اما ضريبيا ووفقا للتشريعات الضريبية فقد تم اخضاع كامل قيمة العقد للضريبة في العام 2023، اي تم معالجة قيمة العقد البالغة 20,000 دينار كايراد في العام 2023، وبالتالي لم يتم ضريبيا الاعتراف باي ايرادات تتعلق بالعقد في العام 2024. تخضع الشركة لمعدل ضريبة يبلغ 20%.

المطلوب تحديد ما يلي لكل من العامين 2023 و2024:

1. الربح المحاسبي Accounting Profit وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
2. مصروف ضريبة الدخل Tax Income الواجب اظهاره في قائمة الدخل.
3. الدخل الخاضع للضريبة Tax Profit وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية.
4. الضريبة الحالية Current tax (مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية)
5. الفروقات المؤقتة Differences Temporary للعام 2023، وهل يوجد فروقات دائمة؟
6. الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets or Liabilities الواجب اظهارها في ميزانية 2023/12/31.
7. القيد المحاسبي للاعتراف بمصروف الضريبة.

حل مثال (1)

1. الربح المحاسبي Accounting Profit وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية:
يمثل الربح المحاسبي الربح الظاهر في قائمة الدخل اعلاه المالي الدولية والبالغ قبل ضريبة الدخل 50,000 دينار للعام 2023 و80,000 دينار للعام 2024، حيث ان قائمة الدخل المعطاة معدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
2. مصروف ضريبة الدخل Tax Income الواجب اظهاره في قائمة الدخل:
يتم احتساب مصروف الضريبة الواجب اظهاره في قائمة الدخل بناء على الربح المحاسبي، وعليه يكون مصروف الضريبة للعام 2023 مبلغ 10,000 دينار (50,000 × 20%)، بينما يبلغ 16,000 دينار للعام 2024 (80,000 × 20%).
3. الدخل الخاضع للضريبة Tax Profit وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية:
يظهر الدخل الخاضع للضريبة على النحو التالي:

	2023	2024
صافي الربح قبل ضريبة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية	50,000	80,000
يضاف ايرادات العقد المعترف بها ضريبيا كايراد في العام 2023	20,000	
يطرح ايرادات العقد المعترف بها ضريبيا كايراد في العام 2023		(20,000)
الدخل الخاضع للضريبة	70,000	60,000

4. الضريبة الحالية Current tax (مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية)
يتم احتساب الضريبة الحالية والواجب سدادها للسلطات الضريبية بناء على الدخل الخاضع للضريبة، وعليه تكون الضريبة الحالية للعام 2023 مبلغ 14,000 دينار (70,000 × 20%)، بينما تبلغ 12,000 دينار للعام 2024 (60,000 × 20%).
5. الفروقات المؤقتة Temporary Differences للعام 2023، وهل يوجد فروقات دائمة؟
تبلغ الفروقات المؤقتة للعام 2023 مبلغ 4,000 دينار والتي تمثل الفرق بين مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل والبالغ في العام 2023 مبلغ 10,000 دينار والضريبة الجارية والواجبة السداد للسلطات الضريبية والبالغة 14,000 دينار.
6. الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets or Liabilities الواجب اظهارها في ميزانية 2023/12/31
الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة للعام 2023 تبلغ 4,000 دينار والتي تمثل الفروقات المؤقتة المحتسبة في المطلوب السابق وتمثل اصول ضريبية مؤجلة نظرا لأنها تمثل ضرائب

مدفوعة مقدما وسيتم الاستفادة منها في السنة التالية 2024.

7. القيد المحاسبي للاعتراف بمصروف الضريبة.

يكون القيد للعام 2023 على النحو التالي:

10,000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل
4,000		حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل
	14,000	الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل (او النقدية)

أما القيد الخاص بالعام 2024 فيظهر على النحو التالي:

16,000		من حـ/ مصروف ضريبة الدخل
	4,000	الى حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل
	12,000	حـ/ مخصص ضريبة الدخل (او النقدية)

ولتوضيح كيفية معالجة الفروقات الدائمة نورد المثال التالي:

مثال (2)

اظهرت قائمة دخل شركة الشروق للعام 2024 والمعدة وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية صافي ربح محاسبي قبل تنزيل ضريبة الدخل يبلغ 200,000 دينار، وقد ظهر ضمن قائمة دخل الشركة 60,000 دينار مصروف ضيافة، الا انه ووفقاً لقانون ضريبة الدخل تم قبول 40,000 دينار فقط من مصروف ضيافة. علماً بان فرق الضيافة غير المقبول ضريبيا والبالغ 20,000 دينار (60,000 – 40,000)، لا يمكن للشركة الاستفادة منه وتنزيله للغايات الضريبية خلال الفترات القادمة، ولم يكن هناك اختلافات بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة خلاف بند مصروف الضيافة. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

المطلوب:

1. هل الفروقات الناتجة عن معالجة مصروف الضيافة هي فروقات مؤقتة ام دائمة؟
2. ما مقدار ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية للعام 2024؟
3. ما مقدار مصروف الضريبة الواجب تحميله واظهاره في قائمة الدخل للعام 2024؟
4. ما مقدار الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة الواجب اظهارها في ميزانية 2024/12/31؟

حل مثال (2)

1. هل الفروقات الناتجة عن معالجة مصروف الضيافة هي فروقات مؤقتة ام دائمة؟

الاجابة: فروقات دائمة نظرا لان الشركة لا يمكنها الاستفادة من فرق مصروف الضيافة وتنزيله للغايات الضريبية خلال الفترات القادمة.

2. مقدار ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية للعام 2024:

يبلغ الدخل الخاضع للضريبة للعام 2024 مبلغ 220,000 دينار (200,000 + 20,000 مصروف الضيافة غير المقبول تنزيله ضريبياً). وبالتالي تكون ضريبة الدخل الواجب السداد 44,000 دينار (220,000 × 20%)

3. مقدار مصروف الضريبة الواجب تحميله واظهاره في قائمة الدخل للعام 2024 يبلغ 44,000 دينار والذي يمثل الضريبة الواجبة السداد للسلطات الضريبية نظرا لعدم امكانية الاستفادة من اختلاف معالجة مصروف الضيافة في الفترات التالية.
4. مقدار الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة الواجب اظهارها في ميزانية 2024/12/31 = صفر نظرا لان الفروقات دائمة وبالتالي لا يمكن الاستفادة من اختلاف معالجة مصروف الضيافة في الفترات التالية.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل: Accounting for Income Tax

هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما:

1. طريقة الميزانية او الالتزام الضريبي The Liability Tax Method
2. طريقة قائمة الدخل او طريقة الضرائب المؤجلة The Deferred Tax Method

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي تتبني منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال **الاصول والالتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات القادمة من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل شريطة تقدير قيمة الاصول بموثوقية مناسبة. في حين **منع المعيار** إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للايرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الجارية

1. اذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة دخل الفترة الحالية والفترات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيجب الإعتراف بالفرق كمطلوبات. أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدماً).

2. كما يعترف بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل اذا كان بالامكان إستخدامها بأثر رجعي لإستعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة الى الخلف)، او يمكن استخدامها خلال الفترات القادمة (تدوير الخسارة الى الامام). ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كاصل ضريبي في حالة تدويرها للامام، وعدم امكانية تدويرها للخلف ان يكون لدى المنشاة شبه تأكد من الاستفادة من تلك الخسارة المدورة خلال الفترات التالية، وذلك عن طريق **وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشاة لارباح في المستقبل وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.**

مثال (3)

حققت الشركة العالمية خسارة للعام 2022 تبلغ 80,000 دينار، وتم قبول الخسارة ضريبيا، علما ان قانون الضريبة يسمح بتدوير الخسارة الى الامام ولمدة خمس سنوات قادمة. يوجد لدى الشركة توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق أرباح خلال السنوات الخمس القادمة وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

حققت الشركة ربح يبلغ 50,000 دينار للعام 2023 ومبلغ 70,000 دينار للعام 2024، علما بان الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة متساوي خلال السنوات 2022 – 2024.

تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق والقيود الواجب اظهارها في دفاتر الشركة.

حل مثال (3)

المعالجة المحاسبية للعام 2022:

في ضوء تحقيق الشركة لخسارة تبلغ 80,000 في هذا العام ونظرا لان الخسارة مقبول تدويرها وتنزيلها ضريبيا في الفترات القادمة ويوجد لدى الشركة توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشاة لأرباح خلال السنوات الخمس القادمة وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة، فيتم الاعتراف بضرائب مؤجلة اصل بقيمة 16,000 دينار (80,000 × 20%). وعليه يتم اثبات القيد التالي:

16,000		من حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل
	16,000	الى حـ/ مكاسب تدوير خسارة للأمام (الوفر الضريبي)

وفي ضوء هذا القيد تنخفض خسارة العام 2022 الى 64,000 دينار (80,000 – 16,000).

المعالجة المحاسبية للعام 2023:

في ضوء تحقيق الشركة لربح يبلغ 50,000 دينار للعام 2023، وبما ان الربح اقل من الخسارة المدورة للعام 2022 فان الشركة لن تدفع أي ضريبة للدولة للعام 2023، كما يتبقى لديها خسارة مدورة تبلغ 30,000 دينار تنزل من ارباح العام 2024.

وعليه يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ مصروف ضريبة الدخل (50,000 × 20%)		10,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل	10,000	

وفي ضوء القيد اعلاه يصبح رصيد ضرائب مؤجلة – أصل 6,000 دينار، والذي يمثل الضريبة المتعلقة بباقي الخسارة المدورة البالغة 30,000 دينار.

المعالجة المحاسبية للعام 2024:

في ضوء تحقيق الشركة لربح يبلغ 70,000 دينار للعام 2024، وبما ان الربح يزيد عن باقي الخسارة المدورة البالغة 30,000 دينار، فان الشركة ستدفع ضريبة للدولة للعام 2024 على باقي الربح والبالغ 40,000 دينار بعد تنزيل الخسارة المدورة (70,000 – 30,000)، وعليه فان المبلغ الواجب السداد للدولة للعام 2024 سيكون 8,000 دينار (40,000 × 20%). وعليه يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ مصروف ضريبة الدخل (70,000 × 20%)		14,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل	6,000	
الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل (او النقدية)	8,000	

معالجة الخسارة في ظل عدم وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق ارباح مستقبلية

في حال عدم وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق ارباح مستقبلية فيتم معالجة الخسارة على النحو التالي:

1. في السنة التي حدثت فيها الخسارة لا يتم اثبات أي قيد يتعلق بالضرائب المؤجلة.
2. في السنوات التالية وفي حال تحقيق ارباح والسماح بتنزيل الخسارة السابقة منها يتم اثبات الوفر الضريبي من عملية تقاص الخسارة من الارباح في حساب الارباح المدورة.

ولتوضيح ذلك سيتم استخدام نفس معلومات المثال السابق.

مثال (4)

حققت الشركة العالمية خسارة للعام 2022 تبلغ 80,000 دينار، وتم قبول الخسارة ضريبيا، علما ان قانون الضريبة يسمح بتدوير الخسارة الى الامام ولمدة خمس سنوات قادمة. **لا يوجد لدى** الشركة توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشاة لأرباح خلال السنوات الخمس القادمة وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

حققت الشركة ربح يبلغ 50,000 دينار للعام 2023 ومبلغ 70,000 دينار للعام 2024، علما بان الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة متساوي خلال السنوات 2022 – 2024.

تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق والقيود الواجب اظهارها في دفاتر الشركة.

حل مثال (4)

المعالجة المحاسبية للعام 2022:

لا يتم اثبات أي قيد.

المعالجة المحاسبية للعام 2023:

في ضوء تحقيق الشركة لربح يبلغ 50,000 دينار للعام 2023، وبما ان الربح اقل من الخسارة المدورة للعام 2022 فان الشركة لن تدفع أي ضريبة للدولة للعام 2023، كما يتبقى لديها خسارة مدورة تبلغ 30,000 دينار تنزل من ارباح العام 2024.

وعليه يتم اثبات القيد التالي:

من ح/ مصروف ضريبة الدخل (50,000 × 20%)		10,000
الى ح/ أرباح مدورة	10,000	

المعالجة المحاسبية للعام 2024:

في ضوء تحقيق الشركة لربح يبلغ 70,000 دينار للعام 2024، وبما ان الربح يزيد عن باقي الخسارة المدورة البالغة 30,000 دينار، فان الشركة ستدفع ضريبة للدولة للعام 2024 على باقي الربح والبالغ 40,000 دينار بعد تنزيل الخسارة المدورة (70,000 – 30,000)، وعليه فان المبلغ الواجب السداد للدولة للعام 2024 سيكون 8,000 دينار (40,000 × 20%). وعليه يتم اثبات القيد التالي:

من ح/ مصروف ضريبة الدخل (70,000 × 20%)		14,000
الى ح/ أرباح مدورة	6,000	
الى ح/ مخصص ضريبة الدخل (او النقدية)	8,000	

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، الا ان المعيار استثنى الحالتين التاليتين من عملية الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات:

أ- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية باطفائها.
ب- في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:
- ليست إندماج أعمال.
- عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.

أما الفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بها.

وتجدر الاشارة الى ان بعض الفروقات المؤقتة تنتج عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها **التزامات ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. إيراد الفائدة والذي يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي أكتسبت بها تلك الفوائد، الا ان التشريعات الضريبية في بعض الدول تخضع ايراد الفوائد للضريبة عند قبضها، أي على الأساس النقدي. وفي هذه الحالة يعتبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات (صفر)، نظراً لأن الإيرادات في هذه الحالة لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل قيمتها نقداً. وبناء عليه تعتبر الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد التزامات ضريبية مؤجلة يتم سدادها في الفترات التالية عند القبض النقدي لتلك الفوائد.
2. الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة للغايات المحاسبية طريقة او معدل إهتلاك للاصول غير المتداولة مختلف عن الطريقة المقبولة ضريبياً. فعلى سبيل المثال، يسمح قانون ضريبة الدخل في الأردن باستخدام الاهتلاك المتسارع (أي مضاعفة نسب الاهتلاك) لاستهلاك معظم الأصول غير المتداولة، في حين قد تستخدم شركة معينة لغايات المحاسبة المالية النسب العادية دون مضاعفتها، مما ينجم عن ذلك فروقات مؤقتة قابلة تمثل التزامات ضريبية مؤجلة. ففي السنوات الاولى من عمر الاصل يزيد مصروف اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية مما يخفض ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن ارباح الشركة، الا ان اهتلاك الاصل لغايات ضريبة الدخل يقل عن الاهتلاك لغايات المحاسبة المالية في السنوات الاخيرة من عمر الاصل.

مثال (5)

في 2024/1/1 قامت الشركة العربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 100,000 دينار، يتم إهتلاك تلك المعدات من قبل الشركة بنسبة 25% سنوياً وعلى اساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30% سنوياً. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 30%.

المطلوب: احتساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ عن المعدات والأجهزة في 2024/12/31.

حل مثال (5)

- يبلغ مصروف الإهتلاك للعام 2024 والمحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 25,000 دينار (100,000 × 25%).
- يبلغ مصروف الاهتلاك للعام 2024 لأغراض الضريبة 30,000 دينار (100,000× 30%).

إن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ 5,000 دينار، وبالتالي يبلغ الإلتزام الضريبي المؤجل 1,500 دينار (5,000 × 30%)، وهو ناتج عن كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الضريبة المحاسبي المحسوب من قبل الشركة، أي أن الدخل الخاضع للضريبة للعام 2024 سيكون أقل من الربح المحاسبي.

3. يتم وفق المعايير الخاصة بالمحاسبة المالية اعتبار تكاليف التطوير المنفقة في الفترة الحالية أصلاً غير ملموس تظهر بالميزانية ويتم اطفائها خلال الفترات التالية لانفاقها، في حين تسمح بعض الدول لغايات الضريبة بتنزيل تلك التكاليف كمصروف عند حدوثها. في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لتلك التكاليف يكون (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. فاذا افترضنا ان شركة انفقت مبلغ 50000 دينار تطوير براءة اختراع، فيكون الفرق المؤقت عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر).

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها اصول **ضريبية مؤجلة ما يلي:**

1. الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتنزيلها من ارباح الفترة الجارية، وتاجيل الاعتراف بها لغايات ضريبة الدخل للفترات القادمة. ومن الامثلة على هذا البند في قانون ضريبة الدخل الاردني، عدم جواز تنزيل مكافاة نهاية الخدمة لغايات ضريبة الدخل الا في السنة التي تدفع تلك المكافاة فعليا للموظف عند تركه العمل.
2. اخضاع بعض الايرادات بموجب التشريعات الضريبية لضريبة الدخل في الفترة الحالية رغم ان معايير المحاسبة المالية توجب الاعتراف بتك الايرادات خلال الفترات التالية. ففي هذه الحالة يتم دفع ضريبة دخل عن تلك الايرادات في السنة الحالية وتعتبر هذه الضريبة اصل (بمثابة ضريبة مدفوعة مقدماً) يتم خصمها من ضريبة دخل الفترات التالية.

الاثار الضريبية لإعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة

كما هو معروف فان معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية تسمح باعادة تقييم الاصول غير المتداولة وبعض الاصول الاخرى واظهارها بالقيمة العادلة لها، الا ان التشريعات الضريبية في العديد من الدول لا تأخذ بالقيمة العادلة الناتجة عن اعادة التقييم، مما يترتب على ذلك ظهور فروقات ضريبية مؤقته. ولتوضح تلك الاثار نورد المثال التالي:

مثال (6)

في 2024/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني وإعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية والرأسمالية 30%.

المطلوب:

1. احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني في 2024/12/31.
2. اثبات قيد اعادة التقييم.

حل مثال (6)

1. الإلتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (300,000 – 500,000) × 30%

= 200,000 × 30% = 60,000 دينار.

2. اثبات قيد اعادة التقييم.

من حـ/ مجمع اهتلاك المباني (500,000 – 400,000)		100,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – التزام	60,000	
الى حـ/ فائض اعادة التقييم	40,000	

– ينشأ عن الخسائر غير المتحققة لادوات الدين المقاسة بالقيمة العادلة وبالكلفة المطفأة لاغراض ضريبية فروقات ضريبية مؤقتة قابلة للاقتطاع الضريبي مستقبلاً بصرف النظر عما اذا كانت اداة الدين (السندات مثلا) محتفظ بها لاسترداد قيمتها عند الاستحقاق او بهدف بيعها (تعديل ساري المفعول من 2017/1/1) .

– عند تقدير الربح الخاضع للضريبة يتم استبعاد الاقتطاعات الضريبية الناتجة عن اية مبالغ معكوسة للفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاعات (تعديل ساري المفعول من 2017/1/1).

اختلافات معدلات الضريبة على مصادر الدخول المختلفة

تطبق بعض الدول معدلات ضريبية مختلفة تختلف باختلاف مصدر الدخل، ففي بعض الدول يخضع الدخل التشغيلي للشركات لمعدلات ضريبية تختلف عن الارباح الراسمالية الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة. في مثل هذه الحالة وفي ظل وجود فروقات ضريبية مؤقتة لبعض من الاصول التي قد تستخدم للغايات التشغيلية او قد تباع وينتج عنها ارباح راسمالية تبرز مشكلة تحديد معدل الضريبة الواجب استخدامه. هنا يتم اختيار معدل الضريبة الملائم في ضوء توقعات الشركات المستقبلية بكيفية التصرف في الاصل.

مثال (7)

في 2024/12/31 قامت شركة البلاد بإعادة تقييم المباني واعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 400,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 500,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 300,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 35%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع المباني) 30%.

المطلوب: احتساب الإلتزام الضريبي المؤجل الخاص بالمباني في 2024/12/31، واثبات قيد اعادة التقييم، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع المباني خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم المباني في عملياتها التشغيلية.

حل مثال (7)

1. الإلتزام الضريبي المؤجل في حالة بيع المباني خلال الفترة المالية القادمة =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 30%

= (300,000 – 500,000) × 30%

= 200,000 × 30%

= 60,000 دينار.

– اثبات قيد اعادة التقييم.

من حـ/ مجمع اهتلاك المباني (500,000 – 400,000)		100,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – التزام	60,000	
الى حـ/ فائض اعادة التقييم	40,000	

2. الالتزام الضريبي المؤجل في حالة استخدام الشركة للمباني في عملياتها التشغيلية =

(القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) × 35%

$$\% 35 \times (300,000 - 500,000) =$$

$$35\% \times 200,000 = \quad 70,000 \text{ دينار}$$

- اثبات قيد اعادة التقييم.

من حـ/ مجمع اهتلاك المباني (500,000 – 400,000)		100,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – التزام	70,000	
الى حـ/ فائض اعادة التقييم	30,000	

يلاحظ من المثال اعلاه ان قيمة الالتزام الضريبي قد اختلفت باختلاف ما تخطط الشركة القيام به بخصوص الاصل المعني.

الشهرة

كما سبق وبينا فقد تنشأ شهرة نتيجة تملك المنشاة لمنشاة اخرى، وفي كثير من التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة (الاعتراف بخسارة تدني) كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فان قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات دائمة. وبالتالي لا يسمح هذا المعيار الإعتراف باي اثر ضريبي مؤجل للشهرة، الا ان قيمة الشهرة المحتسبة في هذه الحالة قد تتاثر بوجود فروقات ضريبية مؤقتة ناتجة عن عملية التملك.

مثال (8)

في 2024/1/1 اشترت الشركة الوطنية شركة تابعة (س)، ونتج عن الشراء شهرة بقيمة 800,000 دينار. كان لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته (خسارة مدورة) قابلة للتنزيل من ارباح الفترات التالية تبلغ 400,000 دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة للاستفادة من الفروقات المؤقتة القابلة للتنزيل. يبلغ معدل الضريبة 30%. ولم يؤخذ بالاعتبار الفرق المؤقت القابل للاقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما مبلغ الشهرة الواجب الاعتراف به في الميزانية الموحدة للشركة الأم؟

حل مثال (8)

بداية يجب الاعتراف بأصل مؤجل بقيمة 120,000 دينار (400,000 × 30%) وذلك لوجود فروق مؤقته قابلة للاقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون كافية لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصل ضريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الاعتبار ونتيجة لذلك سيتم تخفيض الشهرة التي سيتم الاعتراف بها من 800,000 دينار إلى 680,000 دينار أي (800,000– 120,000) دينار.

ثانياً: قياس الأصول والإلتزامات الضريبية

Measurement of tax assets and liabilities

أ- يجب قياس الأصول (الإلتزامات) الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، وبحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ الميزانية العمومية.

ب- في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية او الماضية فيجب في هذه الحالة قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة **بإستخدام معدلات الضرائب** المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي المؤجل.

مثال (9)

في 2023/12/31 بلغ صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل ضريبة الدخل 120,000 دينار، بينما بلغ الدخل الخاضع للضريبة لنفس الفترة 150,000 دينار. يمثل الفرق بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة والبالغ 30,000 دينار مصاريف عن قضايا مرفوعة على الشركة الا انها لم تدفع بعد، وقد تم الاعتراف بها وتحميلها لصافي الربح المحاسبي، في حين تم رفض تنزيلها لغايات الضريبة لحين دفعها. الا انه وفي ضوء المعلومات الموثوقة لدى الشركة سيتم دفعها تلك المصاريف خلال العام 2024، وبالتالي سيتم قبول تنزيلها لغايات ضريبة الدخل. يبلغ معدل الضريبة 20% للعام 2023 ويتوقع ان يكون 25% للعام 2024.

المطلوب: احتساب ما يلي:

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبة عن الفترة الحالية 2023).
2. مقدار ضريبة الدخل المؤجلة وتحديد طبيعتها فيما إذا كانت أصل أم التزام.
3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2023.
4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2023.

حل مثال (9)

1. مقدار الضريبة الجارية (الضريبة الواجب تسديدها للجهات الضريبة عن الفترة الحالية: 2023) = 150,000 × 20% = 30,000 دينار.
2. ضريبة الدخل المؤجلة = 30,000 × 25% = 7500 دينار، وتعتبر اصل ضريبي مؤجل، نظراً لان الشركة قامت بتسديد السلطات الضريبية مبلغ ضريبي اعلى من المبلغ الواجب سداده حسب الربح المحاسبي. كما يلاحظ استخدام معدل الضريبة المتوقع ان يكون سائداً عن

الاستفادة من الاصل الضريبي المؤجل.

3. مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به واظهاره في قائمة الدخل للعام 2023 = 30,000 – 7,500 = 22,500 دينار.

4. قيود اليومية الخاصة بالضريبة عن الحالة السابقة للعام 2023:

من حـ/ مصروف ضريبة الدخل		22,500
حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل		7,500
الى حـ/ مخصص ضريبة الدخل (او النقدية)	30,000	

ثالثاً: الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة وكيفية عرضها في القوائم المالية:
Recognition and presentation of Current and Deferred Tax

يتطلب المعيار (12) عرض البنود المتعلقة بضريبة الدخل في القوائم المالية على النحو التالي:

1. يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل. الا انه يستثنى من ذلك ما يلي:
   - في حال وجود ضريبة تتعلق ببند يظهر في قائمة الدخل ضمن الدخل الشامل الاخر، مثل فائض اعادة تقييم الممتلكات والمعدات والمصانع، يتم اظهار الضريبة المتعلقة به ضمن الدخل الشامل الاخر.
   - في حال وجود ضريبة تتعلق ببند يظهر في قائمة التغير في حقوق الملكية، مثل التغير في السياسات المحاسبية، يتم اظهار الضريبة المتعلقة به ضمن قائمة التغير في حقوق الملكية.
2. يتم عرض بند "الضرائب المؤجلة – أصل" في الميزانية ضمن الاصول غير المتداولة، كما يتم عرض بند "الضرائب المؤجلة – التزام" ضمن الالتزامات غير المتداولة، وبغض النظر عن تاريخ تحول الضرائب المؤجلة اصل او التزام الى مصروف الضريبة.
3. في حالة عدم تسديد كامل مبلغ الضريبة المستحق وفق التشريعات الضريبية يظهر الرصيد المتبقي ضمن الالتزامات المتداولة تحت بند ضريبة دخل مستحقة الدفع. وفي حال زيادة المبلغ المسدد عن مبلغ الضريبة المستحق وفق التشريعات الضريبية يظهر الرصيد المتبقي ضمن الاصول المتداولة تحت بند ضريبة دخل مدفوعة مقدماً.
4. في حالة كانت الضرائب المحسوبة في الفترات السابقة اقل أو اكثر من مخصص الضريبة المقدر لتلك الفترات فان الفرق يتم تحميله للفترة التي جرى فيها اعادة التقدير وذلك تمشيا مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8).
5. يتم الاعتراف "بالضرائب المؤجلة – التزام" في جميع الحالات التي تتعلق بالفروقات المؤقتة.
6. يجب الاعتراف "بالضرائب المؤجلة – أصل" في الحالات التي تتعلق بالفروقات المؤقتة والى الحد

الذي من المتوقع ان تسفيد منه المنشاة (مثل الخسائر المدورة).

7. يجب مراجعة رصيد "الضرائب المؤجلة – أصل" في نهاية كل فترة مالية، وتخفيضها الى الحد الذي اصبحت معه الارباح المتوقعة غير كافية للاستفادة من هذا البند.

مثال (10)

في 2024/12/31 كان لدى الشركة العالمية رصيد "ضرائب مؤجلة – أصل" يبلغ 20,000 دينار ويتعلق هذا الحساب بخسائر سنوات سابقة يبلغ رصيدها في هذا التاريخ 100,000 دينار، وتخضع الشركة لمعدل ضريبة 20%. وفي ضوء تقييم الادارة للارباح المستقبلية تبين ان الشركة تستطيع وبشكل شبه مؤكد تحقيق ارباح كافية لتغطية خسائر مدورة وضمن المدة القانونية لتنزيل الخسارة تبلغ 60,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق.

حل مثال (10)

في ضوء تقييم الادارة فان قيمة الضرائب المؤجلة – اصل ستكون 12,000 دينار (60,000 × 20%)، وبالتالي يتوجب تخفيضها بمقدار 8,000 دينار، وذلك بموجب القيد التالي:

من حـ/ خسارة ضرائب مؤجلة – أصل		8,000
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل	8,000	

8. في نهاية كل فترة مالية، تعيد المنشأة تقييم أصول الضريبة المؤجلة غير المسجلة . وتثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته في السابق إذا أصبح من المرجح أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة .فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تحسن ظروف التجارة إلى زيادة احتمال أن المنشأة ستكون قادرة على أن تولد في المستقبل للضريبة بحيث يستوفي أصل الضريبة المؤجلة.

9. يجب عدم خصم (ايجاد القيمة الحالية) للضرائب المؤجلة سواء كانت أصل والتزام رغم انها قد تستغرف فترة طويلة للاعتراف بها او تسديدها.

رابعاً: القوائم المالية الموحدة

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

تنتج الفروقات المؤقتة عند إختلاف القيمة الدفترية للإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة أو

الأساس الضريبي للإستثمار التي غالباً ما تكون بالتكلفة. تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

أ- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ب- فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشأتها التابعة في بلدان مختلفة.

جـ- وجود تدني في قيم الاستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على المنشاة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بإستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

أ- أن تكون المنشاة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت.

ب- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

مثال (11)

باعت شركة تابعة خلال عام 2024 بضاعة تكلفتها 750,000 دينار الى شركتها الأم مقابل 900,000 دينار، وفي نهاية عام 2024 كانت البضاعة المذكورة ما تزال في مخازن الشركة الأم. علما بان الشركة الام والتابعة تعملان في نفس البلد، وتبلغ نسبة الضريبة على الشركتين 30%.

المطلوب: بيان المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة وكم يبلغ الاصل الضريبي المؤجل.

حل مثال (11)

في هذه الحالة سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة 150,000 دينار من قائمة الدخل ومن الميزانية الموحدة في مخزون المجموعة. وتعتبر عملية بيع المخزون حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيراً في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في القوائم المالية الموحدة للمخزون هو 750,000 دينار، في حين أن القاعدة الضريبية (الاساس الضريبي) يبلغ 900,000 دينار وهذا يؤدي الى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة 150,000 دينار بمعدل ضريبي 30% ويساوي 45,000 دينار.

خامساً: العرض Presentation

الأصول والإلتزامات الضريبية- المقاصة Offset

1. لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية الا إذا كانت المنشأة :
   - لديها حق واجب النفاذ قانونا في إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها .
   - تنوي اما التسوية على أساس صافٍ ، أو تحقيق الاصل وتسوية الالتزام في آن واحد.
2. يجب عرض الاصول والالتزامات الضريبية في الميزانية بشكل مستقل عن الاصول والالتزامات الاخرى لدى الشركة.
3. لا يجوز للمنشأة إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة في حالة الا في الحالات التالية:

- ان يكون للمنشاة الحق القانوني في اجراء تلك المقاصة، ويكون عادة للمنشأة حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي مع الالتزام الضريبي عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.
- ان يكون في نية المنشاة تسوية المبالغ المتعلقة بتلك الاصول والالتزامات الضريبية على أساس الصافي، أو يكون بامكانها الاستفادة وتنزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي.
- كانت الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي:

أ- نفس دخل المنشأة الخاضع للضريبة، أو

ب- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة ترغب في تسديد الإلتزامات الضريبية الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي، أو جعل الأصول الضريبية تتحقق وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، وفي كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري سداد أو إسترداد مبالغ جوهرية من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21): أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية

المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

سادساً: الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة: ويمكن أن تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

أ- مصروف (دخل) الضريبة الحالي.

ب- التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة حالية من فترات سابقة.

جـ- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الناتج عن وجود وانعكاس الفروق المؤقتة.

د- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعزى لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و- مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

ز- مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

ح- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الجالية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

أ- مجموع الضريبة الحالية أو المؤجلة التي تتعلق ببنود أضيفت لحساب حقوق الملكية.

ب- شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الحالتين التاليتين:

1. مطابقة مصروف (دخل) الضريبة والناتج عن ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح عن أساس إحتساب معدل الضريبة المطبق.
2. مطابقة بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المستخدم، مع الإفصاح عن اساس احتساب معدل الضريبة المستخدم.

د- توضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المستخدمة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير

المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل متعلق بها في الميزانية العمومية.

و- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة متعلق بها.

ز- الأفصاح لكل نوع من انواع الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

1. مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز المالي لكل فترة معروضة.
2. مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ح- فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، الإفصاح عن مصروف الضريبة الذي يتعلق بما يلي:

1. ربح أو خسارة عدم الاستمرارية.
2. الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة الحالية، مع المبالغ المقابلة لها لكل فترة سابقة معروضة.

ط- مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.

كما يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن ماهية الأدلة المعززة للاعتراف به وذلك، عند:

أ- إعتماد الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناجمة من إنعكاس فروقات ضريبية مؤقتة.

ب- تكبد المنشأة خسائر أما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة لدى الهيئات الضريبية التي ينتمي لها الأصل الضريبي المؤجل.

دفع أرباح الأسهم

يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة تبعات ضريبة الدخل المحتملة التي قد تنتج على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً وبيان إذا لم يكن ممكناً تحديدها عملياً.

أمثلة وتطبيقات إضافية

مثال (12)

اذا افترضنا ان التشريع الضريبي يعمل على تشجيع المنشآت على شراء الات ومعدات جديدة، لذلك سمح التشريع الضريبي باحتساب اهتلاك معجل في السنة الاولى بنسبة 25% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة، وعلى ان يتم اهتلاك القيمة المتبقية بعد خصم الاهتلاك المعجل على العمر الإنتاجي المتبقي لتلك المعدات وبطريقة القسط الثابت.

في 2023/1/1 قامت احدى الشركات بشراء معدات جديدة بقيمة 80,000 دينار وكان العمر الإنتاجي لها 4 سنوات ولا يوجد لها قيمة نفاية. بفرض ان الأرباح المحاسبية قبل الاهتلاك لعامي 2023 و2024 كانت 300,000 دينار، و350,000 دينار على التوالي، ولا توجد فروق اخرى بخلاف الاهتلاك بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. وتخضع ارباح الشركة لضريبة الدخل بمعدل 40%.

المطلوب:

1. احتساب الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي عليها.
2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي.

حل مثال (12)

1. الأرباح المحاسبية والعبء الضريبي

بيان	2023	2024
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300,000	350,000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(20,000)	(20,000)
الربح المحاسبي بعد الاهتلاك	280,000	330,000
ضريبة الدخل (40%)	112,000 دينار	132,000 دينار

2. احتساب الضريبة على اساس الاهتلاك الضريبي:

الاهتلاك المعجل الإضافي في السنة الأولى = 80,000 × 25% = 20,000 دينار

مصروف الاهتلاك العادي في كل سنة = (80,000 – 20,) ÷ 4 = 15,000 دينار.

اجمالي مصروف الاهتلاك في السنة الاولى = الاهتلاك المعجل + الاهتلاك العادي

= 20,000 + 15,000 = 35,000 دينار

ويكون الاهتلاك في الثلاث السنوات التالية هو 15,000 دينار

بيان	2023	2024
الربح المحاسبي قبل الاهتلاك	300,000	350,000
يطرح: مصروف الاهتلاك المحاسبي	(35,000)	(15,000)
الدخل الخاضع للضريبة بعد الاهتلاك	265,000	335,000
ضريبة الدخل (40%)	106,000 دينار	134,000 دينار

من الجدولين السابقين يتبين ما يلي:

1. انخفاض مقدار الضريبة عام 2023 من 112,000 الى 106,000 دينار أي بمقدار 6,000 دينار.
2. رغم انخفاض مقدار عبء الضريبة عام 2023 الا انه سوف يقابله زيادة في العبء الضريبي في السنوات التالية بمقدار 2,000 دينار في كل سنة نتيجة انخفاض مصروف الاهتلاك من 20,000 الى 15,000 دينارا بفرق يبلغ 5,000 دينار وهو ما يعادل 2,000 دينار ضريبة (5,000 × 40%).

مثال (13)

بفرض ان صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لشركة الاتحاد كان 250,000 دينار للعام 2023 وتبلغ الفروقات المؤقتة والخاصة بالايرادات والتي لا تخضع للضريبة للسنة الحالية 2023 الا أنها ستخضع خلال العام 2024 مبلغ 28,000 دينار، اما الفروقات المؤقتة القابلة للخصم الضريبي والتي تمثل مصاريف غير قابلة للتنزيل ضريبيا في الفترة الحالية الا أنها ستنزل خلال العام 2024 فتبلغ 8,000 دينار ولا توجد أية خسائر مرحلة او اعفاءات اخرى لدى الشركة، كما لا يوجد اية التزامات او اصول ضريبية من فترات سابقة. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 40%.

المطلوب:

1. احتساب مقدار الضريبة المستحقة على الشركة وكل من الالتزام الضريبي المؤجل والاصل الضريبي المؤجل
2. اثبات قيود اليومية المتعلقة بالضريبة.

حل مثال (13)

يتم احتساب الربح الضريبي في هذه الحالة كما يلي:

الربح المحاسبي قبل الضرائب	250,000
الفروقات المؤقتة الخاصة بالايرادات	(28,000)
الفروق المؤقتة الخاصة بالمصاريف	8,000
الدخل الخاضع للضريبة	230,000 دينار
الضريبة المستحقة = 230,000 × 40% =	92,000 دينار
الالتزام الضريبي المؤجل = 28,000 × 40% =	11,200 دينار
الاصل الضريبي المؤجل = 8,000 × 40% =	3,200 دينار

ويكون قيد اليومية اللازم لاثبات العملية السابقة كما يلي:

من حـ/ مصروف ضريبة الدخل (250,000 × 40%)		100,000
حـ/ ضرائب مؤجلة – أصل		3,200
الى حـ/ ضرائب مؤجلة – أالتزام	11,200	
حـ/ مخصص ضريبة الدخل (أو النقدية)	92,000	

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل":
   - الربح الخاضع للضريبة
   - الضريبة الحالية
   - ضرائب مؤجلة – التزام
   - ضرائب مؤجلة – أصل
   - التخصيص الضريبي بين الفترات
4. ما الفرق بين الفروقات الضريبية الدائمة والفروقات الضريبية المؤجلة؟
5. ما الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة للاصل والاساس الضريبي للاصل؟
6. ما هي طرق معالجة الضرائب المؤجلة، وما هي الطريقة التي يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) استخدامها؟
7. أعطي مثالين على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة، ومثالين على فروقات مؤقتة لبنود ينتج عنها اصول ضريبية مؤجلة.
8. في حالة احتمال تغير معدلات الضريبة خلال الفترات المالية القادمة، ما هو معدل الضريبة الواجب استخدامه في هذه الحالة لتحديد الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة؟
9. هل يجوز إجراء تقاص بين الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، مع توضيح الحالات التي يجوز فيها التقاص والحالات التي لا يجوز فيها التقاص وذلك وفق ما ورد بمعيار المحاسبة

الدولي رقم (12)؟

10. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أظهرت ميزانية إحدى الشركات وضمن الأصول غير المتداولة مبلغ 3,000 دينار تمثل صافي القيمة الدفترية لسيارات تملكها الشركة، علما ان السيارات مستهلكة ضريبيا بالكامل. وتبلغ نسبة ضريبة الدخل على المنشأة 20%. ان الأساس (القاعدة) الضريبي لتلك السيارات يبلغ:

أ- 1,000 دينار ب- 3,000 دينار جـ- 600 دينار د- صفر

2. ينشأ الإلتزام الضريبي المؤجل (المطلوبات الضريبية) عندما تكون:

أ - القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

د- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

3. ينشأ الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون:

أ- القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

ب- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي.

جـ- القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي.

د - القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام تساوي أساسه الضريبي.

4. في 2024/1/1 قامت الشركة العالمية بشراء معدات بمبلغ 100,000 دينار، وتم إهتلاك تلك المعدات من قبل الشركة للغايات المحاسبية بنسبة 20% سنوياً وعلى أساس القسط الثابت، في حين تم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 25% سنوياً. إن الاساس الضريبي للمعدات في 2024/12/31:

أ- 100,000 دينار ب- 80,000 دينار جـ- 75,000 دينار د- 25,000 دينار

(الأسئلة من 5 – 7 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. يتم الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة في حالة:

أ- وجود فروقات ضريبية مؤقتة.

ب- وجود خسائر مدورة مقبولة.

جـ- 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. يتم إظهار الضرائب المؤجلة – مطلوبات في الميزانية على النحو التالي:

أ- ضمن المطلوبات المتداولة.

ب- يصنف جزء منها ضمن المطلوبات المتداولة والجزء الاخر ضمن المطلوبات غير المتداولة.

جـ- ضمن المطلوبات غير المتداولة.

د- بند مستقل بعد مجموع المطلوبات.

7. قامت شركة بإعادة تقدير قيمة موجوداتها واخذت الفائض من اعادة التقدير في بند مستقل في حقوق الملكية. وكانت القيمة الدفترية للموجودات قبل اعادة التقدير 8 مليون دينار وأصبحت بعد اعادة التقدير 10 مليون دينار.

فإذا علمت ما يلي:

- أن الأساس الضريبي للموجودات المعاد تقديرها يبلغ 6 مليون دينار
- ان معدل ضريبة الدخل على ارباح الشركة هو 35%
- ان معدل ضريبة الدخل على الأرباح الناجمة عن بيع الموجودات هو 30%

أين تظهر الالتزامات الضريبية وما هو مقدارها مما يلي:

أ- في بند الارباح المدورة ويبلغ (700) الف دينار.

ب- في بيان الدخل وبمبلغ (600) الف دينار.

جـ- في بند ضمن المطلوبات غير المتداولة وبمبلغ (1.2) مليون دينار.

د- في بيان الدخل وبمبلغ (1.4) مليون دينار.

التمرين الثاني (مقالي)

فيما يلي قائمة الدخل المختصرة لشركة الشروق للعامين 2023 و2024 والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية:

قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	2023	2024
الإيرادات	300,000	400,000
يطرح المصاريف	(150,000)	(220,000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	150,000	180,000

علما ان هناك سيارات تم شرائها في 2022/1/1 بتكلفة تبلغ 120,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي

للغايات المحاسبية بـ 6 سنوات، بينما قدر عمرها لغايات ضريبة الدخل بـ 5 سنوات، وتستهلك السيارات محاسبيا وضريبيا بطريقة القسط الثابت دون قيمة متبقية. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

المطلوب تحديد ما يلي لكل من العامين 2023 و 2024:

1. الربح المحاسبي Accounting Profit وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
2. مصروف ضريبة الدخل Tax Income الواجب اظهاره في قائمة الدخل
3. الدخل الخاضع للضريبة Tax Profit وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية
4. الضريبة الحالية Current tax (مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية)
5. الفروقات المؤقتة Temporary Differences للعام 2023، وهل يوجد في الحالة فروقات دائمة؟
6. الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets or Liabilities الواجب اظهارها في ميزانية 2023 و2024.
7. القيد المحاسبي للاعتراف بمصروف الضريبة.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2020/1/1 قامت الشركة المتحدة بشراء آلات بمبلغ 200,000 دينار، وتم إهتلاك تلك الآلات من قبل الشركة للغايات المحاسبية بنسبة 20% سنوياً وعلى أساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 25% سنوياً. حققت الشركة خلال السنوات 2020 – 2024 الأرباح التالية:

	2020	2021	2022	2023	2024
صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل اهتلاك الآلات	80,000	65,000	90,000	70,000	60,000

علماً انه لا يوجد اختلافات بين الأرباح المعدة وفق المحاسبة المالية والأرباح لغايات ضريبة الدخل باستثناء فروقات الآلات أعلاه، وتخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 25%.

المطلوب:

1. احتساب الدخل الخاضع للضريبة للأعوام 2020 – 2024.
2. احتساب ضريبة الدخل الواجبة السداد لدائرة ضريبة الدخل للأعوام 2020 – 2024.
3. احتساب مقدار مصروف الضريبة الواجب إظهاره في قائمة الدخل لكل عام من الأعوام 2020 – 2024.
4. اثبات قيد اليومية الخاص بضريبة الدخل للعام 2021.
5. بيان رصيد اصول (التزامات) الضرائب المؤجلة الذي سيظهر في ميزانية الأعوام 2020 – 2024.

التمرين الرابع (مقالي)

في 2024/12/31 قامت شركة السالم بإعادة تقييم المعدات واعترفت بالتغير في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد كانت القيمة الدفترية للمعدات بذلك التاريخ 125,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 110,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للمعدات 90,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 25%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع المعدات) 20%.

المطلوب: احتساب الإلتزام (أو الاصل) الضريبي المؤجل الخاص بالمعدات اعتبارا في 2024/12/31، بافتراض ان الشركة:

1. ستبيع المعدات خلال الفترة المالية القادمة.
2. ستستخدم المعدات في عملياتها التشغيلية.

التمرين الخامس (من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

تعمل شركة الاستشارات المتعددة في الاردن وتخضع بنسبة ضريبة دخل تبلغ 20%، وفيما يلي قائمة الدخل المختصرة للسنوات الثلاثة للشركة وفقاً لبياناتها المالية ووفقا لقانون ضريبة الدخل في الاردن:

	2022	2023	2024	المجموع
الإيرادات	600,000	900,000	1,200,000	2,700,000
يطرح المصاريف	(450,000)	(660,000)	(840,000)	(1.950,000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل	150,000	240,000	360,000	750,000
ضريبة الدخل 20%	30,000	48,000	72,000	150,000

قائمة الدخل المعدة وفقا لقانون ضريبة الدخل:

	2022	2023	2024	المجموع
الإيرادات	750,000	840,000	1,110,000	2,700,000
يطرح المصاريف	(450,000)	(660,000)	(840,000)	(1.950,000)
الدخل الخاضع للضريبة	300,000	180,000	270,000	750,000
ضريبة الدخل 20%	60,000	36,000	54,000	150,000

علما ان الفرق بين القائمتين ناتج عن الاختلاف في توقيت الاعتراف بايرادات عقد قيمته 240,000 دينار ومدته 3 سنوات تم استلام قيمته بالكامل في عام 2022 مقدما من قبل الشركة. وتم اخضاع كامل قيمته لضريبة الدخل في سنة 2022 في حين تم لغايات البيانات المالية تأجيل الاعتراف بمبلغ 60,000 دينار لعام 2023 ومبلغ 90,000 دينار لعام 2024.

المطلوب: إعداد القيود المحاسبية لبيان المعالجة المحاسبية للضريبة للسنوات الثلاث.

التمرين السادس (حالات عملية)

1. بلغ الربح المحاسبي لشركة النسر للعام 2024 مبلغ 80,000 دينار، بينما بلغ الدخل الخاضع للضريبة 50,000 دينار، تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.
   - ما قيد مصروف الضريبة للعام 2024؟
2. بلغ الربح المحاسبي لشركة السلام للعام 2024 مبلغ 160,000 دينار، وتخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%. ظهر في قيد اثبات مصروف الضريبة لعام 2024 مخصص ضريبة الدخل (النقدية) مبلغ 50,000 دينار.
   - ما مقدار دخل الشركة الخاضع للضريبة للعام 2024؟
3. في 2020/1/1 اشترت الشركة المتحدة سيارات بمبلغ 60,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للغايات المحاسبية بـ4 سنوات، بينما قدر عمرها لغايات ضريبة الدخل بـ 5 سنوات، وتستهلك السيارات محاسبيا وضريبيا بطريقة القسط الثابت دون قيمة متبقية. بلغ الربح المحاسبي للعام 2024 بعد تنزيل استهلاك السيارات 100,000 دينار، ولم يكن هناك فرق بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة خلاف البند المتعلق باستهلاك السيارات. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.
   - ما قيد مصروف الضريبة للعام 2024؟
4. بلغ الربح المحاسبي قبل الضريبة للعام 2024 مبلغ 200,000 دينار، وهناك سيارة تم شرائها في 2020/1/1 بقيمة 50,000 دينار وتستهلك محاسبيا على عمر يبلغ 4 سنوات وبطريقة مجموع ارقام السنيين بينما تستهلك ضريبيا على عمر 5 سنوات بطريقة القسط الثابت. يبلغ معدل الضريبة 25%.
   - ما قيد مصروف الضريبة للعام 2024؟
5. بلغ الربح المحاسبي لشركة السماح قبل الضريبة للعام 2024 مبلغ 200,000 دينار، وضمن الربح المحاسبي مصروف ضيافة يبلغ 35,000 دينار الا ان المصروف المقبول ضريبيا يبلغ 30,000 دينار ويعتبر فرق مصروف الضيافة من الفروقات الدائمة. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.
   - ما مقدار مصروف الضريبة الواجب الاعتراف به للعام 2024؟
6. حققت شركة الرازي الصناعية خسارة مقبولة ضريبيا للعام 2023 تبلغ 80,000 دينار ولا يوجد لدى الشركة توقع شبه مؤكد أنها ستحقق خلال السنوات التالية أرباح كافية لتغطية تلك

الخسارة. حققت الشركة للعام 2024 ربح محاسبي يبلغ 120,000 دينار ودخل خاضع للضريبة يبلغ 100,000 دينار، تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

- ما قيد مصروف الضريبة للعام 2024؟

7. حققت شركة النور الصناعية خسارة مقبولة ضريبيا للعام 2023 تبلغ 100,000 دينار ولدى الشركة شبه تأكد بانها ستحقق ارباح كافية خلال الاعوام التالية لتغطية تلك الخسارة. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%. حققت الشركة أرباح للعام 2024 تبلغ 60,000 دينار.

- ما قيد مصروف الضريبة للعام 2024؟

8. حققت الشركة العالمية خسارة مقبولة ضريبيا للعام 2023 تبلغ 20,000 دينار ولم يكن لدى الشركة شبه تأكد بانها ستحقق ارباح كافية خلال الاعوام التالية، وحققت الشركة خسارة للعام 2024 تبلغ 50,000 دينار وكان لدى الشركة شبه تأكد بانها ستحقق ارباح كافية خلال الاعوام التالية لتغطية تلك الخسارة. حققت الشركة أرباح للعام 2025 تبلغ 100,000 دينار. تخضع الشركة لمعدل ضريبة على الدخل يبلغ 20%.

- ما قيد مصروف الضريبة للعام 2025؟

9. في 2024/12/31 قامت شركة السالم بإعادة تقييم الآلات والمعدات واعترفت بالتغير في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد كانت القيمة الدفترية للآلات والمعدات بذلك التاريخ 140,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 180,000 دينار. وكان الأساس الضريبي للآلات 150,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح التشغيلية للشركة ما نسبته 25%، بينما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الرأسمالية (بيع الآلات والمعدات) 20%.

- ما مقدار الإلتزام (أو الاصل) الضريبي المؤجل الخاص بالآلات والمعدات والواجب الاعتراف به في 2024/12/31، بافتراض ان الشركة ستبيع الآلات والمعدات خلال الفترة المالية القادمة؟

10. في 2023/12/31 بلغ صافي الربح المحاسبي قبل تنزيل ضريبة الدخل 120,000 دينار، بينما بلغ الدخل الخاضع للضريبة لنفس الفترة 150,000 دينار. يمثل الفرق بين الربح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة والبالغ 30,000 دينار ايراد عقد تم الاعتراف به ضريبيا للعام 2023 وتم تاجيله محاسبيا للعام 2024. يبلغ معدل الضريبة 20% للعام 2023 ويتوقع ان يكون 25% للعام 2024.

- ما قيد مصروف الضريبة للعام 2023؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (16)	الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment
IAS 16	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". 3. توضيح الشروط الواجب توفرها للاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات. 4. بيان التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها. 5. بيان التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها. 6. شرح للنماذج المستخدمة للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات. 7. عرض للأسس الواجب مراعاتها لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات. 8. توضح كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الانخفاض. 9. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات".

معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والمصانع والمعدات

Property, Plant and Equipment

مقدمة

تساهم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسة، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة، أي في عمليات إنتاج وتوريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة، أو الاصول غير المتداولة.

وبما أن هذه الأصول تقدم منافع إقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، فانه يتم رسملة تكلفة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي، وهو ما يطلق عليه الإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة إستخدام هذه الاصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهتلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق.

ويبين هذا المعيار كيفية المحاسبة عن تلك الأصول عند الإقتناء، وعند وجود إضافات عليها، وفي حالة مبادلتها، أو الإستغناء عنها بالمبادلة او البيع وكيفية اهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بتلك الأصول.

هدف المعيار Objective

ان الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة او تستخدم في توريد البضاعة الى المشتري، كما يغطي المعيار الاصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والاصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

ان الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في:

- توقيت الاعتراف بها وتسجيلها والقيمة التي يجب ان تسجل بها.
- مصروف الاهتلاك.
- معالجة الانخفاض في قيمتها في الفترات التالية للتملك، وكيفية الاعتراف بها.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عما يلي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة او توريدها للمشتري والاصول المستخدمة من قبل الإدارة والاصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع ان تستخدم لأكثر من فترة واحدة.
- الاصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات البيولوجية مثل الاشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كاصول غير متداولة ملموسة اعتبارا من 2016/1/1. ولا ينطبق هذا على المواشي او الاصول التي لها صفات مشتركة تكون مولدة لمنتجات بيولوجية ويمكن استهلاكها بذاتها. اي ان المواشي تنتج منتجات بيولوجية مثل الحليب ويتم استهلاك لحومها لذلك تعالج كاصول بيولوجية ضمن معيار 41 "الزراعة".

لا يغطي هذا المعيار ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- الاصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار رقم 41).
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول والفحم.

إلا إنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment: هي أصول ملموسة محتفظ بها لإستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، أي تلك الأصول التي يتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

الاصول النباتية المنتجة (المولدة) للمنتجات البيولوجية Bearer Plant :

هي الاصول التي تتصف بما يلي:

- تستخدم لانتاج او توليد المنتجات الزراعية.
- يتوقع ان تنتج المنتجات الزراعية لاكثر من فترة مالية واحدة.
- من غير المحتمل بيعها كمنتجات زراعية باستثناء المبالغ العرضية المتحصلة من بيعها كنفاية (خردة).

التكلفة Cost: وهي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

العمر الإنتاجي Useful Life: هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع المشروع استخدام الأصل خلالها، أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها نتيجة إستخدام الأصل.

القيمة المتبقية أو الخردة للأصل The Residual Value: هي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وتحدد تلك القيمة بالقيمة المقدرة حاليا للاصل كما لو كان الأصل حالياً في العمر والحالة المتوقعة في نهاية العمر الانتاجي له (قيمة الأصل كما لو كان اليوم خردة).

القيمة القابلة للإهتلاك Depreciable Amount: هي عبارة عن تكلفة تملك الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية (الخردة) المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة Fair Value: هي المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على اطلاع ودراية وراغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية.

الإهتلاك Depreciation: هو توزيع منظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

خسارة تدني – انخفاض – القيمة An Impairment Loss: هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمه القابلة للاسترداد عن قيمة الأصل المرحلة (الدفترية).

المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount: هو صافي القيمة العادلة لسعر بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) لذلك الأصل أيهما أعلى، والقيمة قيد الاستعمال للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

القيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة المرحلة) Carrying Amount: هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسارة تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (ان وجدت).

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: الإعتراف بالأصل Recognition

أ- معايير الإعتراف بالأصل

- يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:
  - ان هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق الى المنشاة نتيجة استغلال او استخدام الأصل.
  - يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.
- ان أساس الاعتراف أعلاه يستخدم لجميع تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم تكبدها عند التملك. وتتضمن التكاليف المحملة للممتلكات والمصانع والمعدات جميع التكاليف التي يتم تكبدها للحصول على الأصل او لإنشاء الأصل وتشييده.

ب- القياس عند الاعتراف الأولي Measurement at Recognition

يجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة. وتتضمن التكلفة في هذا المجال

جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشاة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام وبالشكل الذي اشتري الأصل من اجله.

وبالتالي فان تكلفة الأصل تتضمن ما يلي:

1. ثمن الشراء مخصوما منه الخصم التجاري.
2. رسوم الجمارك والضرائب المدفوعة على الأصل وغير المستردة.
3. تكلفة إعداد وتهيئة المكان الخاص بالأصل.
4. التكاليف المرتبطة باستلام الأصل والمناولة والتنزيل والتركيب.
5. الاتعاب المهنية (اتعاب المهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل).
6. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم (أي تقييم ما إذا كان الأداء الفني والمادي للأصل يمكن من استخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو تأجيرها للآخرين، أو لأغراض إدارية) .[1]
7. التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل الى وضعه الطبيعي (مخصص التزامات إزالة الأصل).
8. تكاليف الإقتراض الى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الإقتراض" المتعلقة برسملة تكاليف الاقتراض للأصل المؤهل للرسملة والذي تشيده المنشأة ويتطلب فترة طويلة لإتمامه.

أما التكاليف المتعلقة بالأصول والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة، ويجب قيدها *كمصروف* في بيان الدخل، فتشمل ما يلي:

1. تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
2. تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل.
3. تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
4. تكاليف الإعلانات والترويج للأصل، مثل تكاليف إعلانات للتعريف بمزايا جهاز الليزر لتصحيح العيون.

---

[1] إعتباراً من 2024/1/1 الغى المعيار المعالجة السابقة التي يتم فيها تخفيض تكاليف اختبار الأصل "**صافي القيمة التحصيلية** من عملية بيع الإنتاج خلال مرحلة اختبار وتجربة الأصل"، وأصبحت تعالج متحصلات بيع الإنتاج خلال مرحلة اختبار وتجربة الأصل ضمن الأرباح والخسائر.

5. تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
6. تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل.
7. التكاليف التي يتم تحملها بعد ان يتم تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة سواء خلال فترة عدم استخدام الاصل فعلياً أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
8. الخسائر التشغيلية (وهي الخسائر التي تنشأ في حال كون الايرادات الناشئة من الاصل تقل عن التكاليف كتلك التي يتم تكبدها إلى أن يزداد الطلب على مخرجات الاصل).
9. تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

عائدات وتكاليف بيع عينات الإنتاج خلال مرحلة تجربة او تجهيز الأصل للعمل

قد يتم إنتاج بنود مثل المواد او العينات المنتجة أثناء تهيئة بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات إلى الموقع والحالة اللازمة ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح)[2]. تعترف المنشأة **بعائدات** بيع أي من هذه البنود، **وتكلفة** تلك البنود، في "بيان الدخل" وفقًا للمعايير المعمول بها.[3]

مثال (1) (التكاليف التي يتوجب رسملتها وبالتالي تحميلها للأصل)

قامت شركة الفارس الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج. وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة على تلك الآلات:

– تكلفة شراء الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)	200,000 دينار
– مصاريف التسليم والمناولة	50,000 دينار
– مصاريف الإدارة الخاصة بالإشراف ومتابعة شراء الالات	20,000 دينار
– صافي متحصلات بيع عينات الإنتاج خلال فترة تجربة الالات	3,000 دينار
– مصاريف إستشارات لشراء الالات	40,000 دينار
– تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الالات	30,000 دينار
– تكلفة إعداد الموقع لتركيب الالات	70,000 دينار
– تكاليف مقدرة لتفكيك الآلات في نهاية عمرها الانتاجي	20,000 دينار
– الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل الإنتاج التجاري	15,000 دينار

[2] هذه المعالجة دخلت حيز التطبيق في 2024/1/1 بموجب اخر التعديلات على المعايير .
[3] تقيس المنشأة تكلفة تلك البنود حسب منطلبات القياس لمعيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون".

المطلوب: (1) تحديد التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات.

(2) اثبات قيد اليومية الخاص بالتكاليف الواجب رسملتها.

حل مثال (1)

1. التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) تتمثل بالاتي:

- تكلفة شراء الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)	200,000 دينار
- مصاريف التسليم والمناولة	50,000 دينار
- مصاريف إستشارات لشراء الالات	40,000 دينار
- تكلفة إعداد الموقع لتركيب الالات	70,000 دينار
- تكاليف مقدرة لتفكيك الآلات في نهاية عمرها الانتاجي	20,000 دينار
مجموع التكاليف الواجب تحميلها للآلات	**380,000 دينار**

أما مصاريف الإدارة الخاصة بالإشراف ومتابعة شراء الالات، وصافي متحصلات بيع عينات الإنتاج خلال فترة تجربة الالات، وتكاليف تدريب الموظفين على استخدام الالات، والخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري **فلا تعتبر** تكاليف او بنود منسوبة مباشرة لإقتناء الالات وبالتالي لا يتم رسملتها وانما يتم تحميلها على بيان الدخل للفترة التي حدثت فيها.

2. قيد اليومية الخاص بالتكاليف الواجب رسملتها:

380,000		من حـ/ الآلات
	360,000	الى حـ/ البنك
	20,000	حـ/ مخصص التزامات إزالة الآلات

حالات خاصة

- يمكن تجميع بعض البنود ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات تحت بند واحد اذا كانت أهميتها النسبية ليست عالية لتجنب التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول واحتساب إهتلاكه السنوي وغيرها من التكاليف.
- بالنسبة لقطع الغيار الصغيرة الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات، فيتم معالجتها كمخزون وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" اذا كانت اهميتها النسبية قليلة، حيث يتم تسجيلها كمخزون عند شرائها ويتم جرد المتبقي منها في نهاية الفترة المالية واظهارها ضمن المخزون في قائمة المركز المالي، اما المستعمل منها فيتم اظهاره كمصروف في قائمة

الدخل. أما قطع الغيار الرئيسة فيتم الإعتراف بها ضمن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

- اذا كانت بعض أجزاء الأصل ذات أهمية نسبية عالية مقارنة مع إجمالي تكلفة الأصل وكان العمر الإنتاجي لهذه لأجزاء تختلف عن العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، فيتوجب في هذا الحالة تسجيل واهتلاك تلك الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل شريطة ان يكون بالإمكان تقدير المنفعة المستقبلية بشكل موثوق. ويتم تسجيل هذه الاجزاء بالقيمة المقدرة لها.

مثال (2)

في 2024/1/1 قامت شركة النقل السريع بشراء محطة نقل كهربائية بمبلغ إجمالي يبلغ 500,000 دينار، وكان من ضمن المحطة قطار كهربائي يتطلب الاستبدال في نهاية السنة الخامسة كون عملية الصيانة الإضافية له غير مجدية نظراً لتسببه في توقف العمل في محطة النقل. اما بقية المحطة فيقدر العمر الإنتاجي لها بـ 10 سنوات. تم في فاتورة الشراء تحديد تكلفة القطار الكهربائي بشكل مستقل عن المحطة بمبلغ 90,000 دينار.

المطلوب:

1. هل يتوجب الاعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل؟
2. ما هي المعالجة المحاسبية للعملية السابقة؟

حل مثال (2)

1. سيحقق القطار الكهربائي الجديد منافع اقتصادية مستقبلية للشركة نتيجة استخدامه، كما ان تكلفة القطار قابلة للقياس بشكل موثوق، لذلك يجب الاعتراف بالبند كأصل.
2. بما ان فاتورة الشراء حددت تكلفة القطار الكهربائي بمبلغ 90,000 دينار، فيتوجب في هذه الحالة تسجيل تكلفة المحطة بشكل مستقل عن القطار وبمبلغ 410,000 دينار (500,000 – 90,000)، وتسجيل القطار الكهربائي بمبلغ 90,000 دينار.

وعليه يظهر قيد شراء المحطة والقطار على النحو التالي:

2024/1/1	من حـ/ محطة نقل كهربائية		410,000
	حـ/ قطار كهربائي		90,000
	الى حـ/ البنك	500,000	

- ان تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هي معادل السعر النقدي في تاريخ الاعتراف (الاثبات). وفي حال تأجيل السداد لما بعد فترة الائتمان العادية Normal credit terms، فان الفرق بين السعر النقدي المعادل واجمالي المبلغ المسدد يتم الاعتراف به كمصروف فائدة على مدار فترة الائتمان اي تأجيل السداد ولا تحمل للأصل، الا اذا انطبق على

(الزيادة) الفوائد الشروط الخاصة برسملة الفوائد والمحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) "تكاليف الاقتراض".

- في حالة تصنيع الأصل داخلياً ضمن العمليات العادية للمنشاة، فتحدد التكلفة في هذه الحالة بنفس الأسس المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون بموجب المعيار رقم (2)، ولا يجوز تضمين تكلفة الأصل في هذه الحالة اية أرباح مفترضة.
- في حالة حصول المنشاة على منحة حكومية تتعلق بالاصول غير المتداولة يمكن في هذه الحالة تخفيض قيمة الأصل غير المتداول بمقدار قيمة تلك المنحة، ويستهلك الرصيد الباقي على مدار العمر الإنتاجي للأصل. مع ملاحظة وجود معالجة اخرى للمنح الحكومية تقوم على الاعتراف بالمنحة كإيراد مؤجل ومن ثم توزيعها كإيراد على فترات الانتفاع من الأصل (المعيار رقم 20).
- تتم المحاسبة عن **النباتات المثمرة** Bearer plants بنفس طريقة البنود المشيدة داخليا للممتلكات والمصانع والمعدات قبل وجودها في الموقع وبالحالة اللازمة لتكون قابلة للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.
- ونتيجة لذلك، فإن الإشارة إلى "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.
- عند مبادلة أصل غير متداول **بأصل اخر غير متداول**، فإنه يتم الاعتراف بالربح او الخسارة الناتجة عن المبادلة بالاعتماد على القيمة العادلة للاصل المتنازل عنه الا اذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم إستلامه اكثر تحديدا ووضوحا فيتم في هذه الحالة استخدامها لتحديد ربح او خسارة المبادلة.
- 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 جلية، اي أكثر وضوحاً More clearly evident .
- لا يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، في الحالتين التاليتين:
  1. اذا كانت عملية المبادلة تفتقر الى الجوهر التجاري[4] للمبادلة، أو

[4] ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري في الحالات التالية:
أ- إذا كانت طبيعة مبالغ ومخاطر وتوقيت التدفقات النقدية الناتجة عن الاصل المستلم تختلف بشكل عن طبيعة مبالغ ومخاطر وتوقيت التدفقات للاصل المنقول . او

2. إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها (بموثوقية).

في حالة تحقق أي من الحالتين أعلاه يتم قياس قيمة الأصل المستلم بناء على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه والتي تساوي تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر التدني بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، مع الاخذ بعين الاعتبار النقدية او التي تم استلامها او دفعها في سبيل اتمام عملية المبادلة.

مثال (3)

في 2024/1/1 قامت محلات الفداء بمبادلة سيارة تكلفتها 12,000 دينار ورصيد مجمع اهتلاكها 8,500 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 4,000 دينار وقد قبضت محلات الفداء مبلغ 500 دينار نقداً من خلال عملية المبادلة.

المطلوب:

1. تحديد مكاسب او خسائر المبادلة.
2. اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.

حل مثال (3)

1. **مكاسب (خسائر) المبادلة =**

(القيمة العادلة للأصل المستلم + النقدية المقبوضة) – (القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه)

(8,500 – 12,000) – 500 + 4,000

= 4500 – 3500 = 1,000 دينار مكاسب.

2. **اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.**

2024/1/1	من حـ/ مجمع إهتلاك السيارة		8,500
	حـ / المعدات		4,000
	حـ/ النقدية		500
	الى حـ / السيارة	12,000	
	حـ / مكاسب مبادلة السيارة	1,000	

– يتم اعتبار مصاريف الإصلاح والصيانة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تحافظ على الحالة التشغيلية العادية للأصل ولا تؤدي الى زيادة العمر الإنتاجي للأصل كمصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل. مثال ذلك: اجور عمال الصيانة المتعلقة بالأصل وتكلفة قطع

ب- إذا كانت القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة المبادلة .

ج- اذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العادلة للاصول المتبادلة.

الغيار الصغيرة.

- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث سنوات او أربع سنوات فإنه يتم رسملة هذه التكاليف وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

مثال (4)

تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 3 سنوات، وقد تم في 2024/1/1 دفع مبلغ 180,000 دينار مصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة.

حل مثال (4):

- إثبات تكاليف الصيانة كأصل:

2024/1/1	من حـ/ الطائرة – تكاليف صيانة شاملة		180,000
	الى حـ/ البنك	180,000	
	(تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)		

- في نهاية كل عام من الأعوام الثلاثة يتم اهتلاك تكاليف الصيانة الشاملة بمبلغ 60,000 دينار (180,000 ÷ 3 سنوات).

2024/12/31	من حـ/ مصروف صيانة		60,000
2025/12/31	الى حـ/ الطائرة – تكاليف صيانة شاملة	60,000	
2026/12/31	(قسط اطفاء تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)		

ج- القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي Measurement after recognition

سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام احد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات:

1. **نموذج التكلفة Cost Model:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسارة التدني في قيمة الأصل. وبموجب نموذج التكلفة يتم الاعتراف بالاصل عند التملك بالتكلفة وخلال الفترات التالية للتملك يتم الاعتراف بخسارة تدني الممتلكات والمصانع والمعدات في حال كانت القيمة القابلة للاسترداد للاصل تقل عن القيمة (المرحلة) المسجلة للاصل بالدفاتر، في حين لا يتم الاعتراف بارتفاع القيمة القابلة للاسترداد للاصل عن القيمة (المرحلة) المسجلة للاصل بالدفاتر، **الا اذا** كان الاصل قد سبق وتم

الاعتراف بخسارة تدني له في الفترات السابقة وتم في الفترات اللاحقة ارتفاع في قيمته القابلة للاسترداد عن القيمة المسجلة له، حيث يتم في هذه الحالة الاعتراف بمكاسب الارتفاع وبحدود رصيد مجمع التدني المرحل من الفترات السابقة. وقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "الانخفاض في قمية الاصول" لمعالجة الانخفاض في قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات.

- **نموذج إعادة التقييم Revaluation Model:** بموجب هذا النموذج وبعد الاعتراف الاولي للأصل بالتكلفة، يتم خلال الفترات التالية للتملك اظهار الممتلكات والمصانع والمعدات **بمبلغ إعادة التقييم** وذلك للاصول التي يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ومبلغ اعادة التقييم هو عبارة عن القيمه العادلة للاصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي مجمع اهتلاك لاحق وأي مجمع خسارة تدني لاحقة.

ويختلف نموذج اعادة التقييم عن نموذج التكلفة بما يلي:

1. يتم بموجب نموذج اعادة التقييم الاعتراف بالارتفاع والانخفاض في قيمة الاصل، في حين يعترف نموذج التكلفة بالانخفاض في قيمة الاصل فقط، الا بالحالة التي يكون هناك انخفاض في فترات سابقة في قيمة الاصل.
2. يتم بموجب نموذج اعادة التقييم تقييم الاصل واظهاره بعد اعادة التقييم بالقيمة العادلة (اعادة التقييم)، بينما يستخدم نموذج التكلفة القيمة القابلة للاسترداد.

عند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة بنود مكونات كل فئة[5] من الممتلكات والمصانع والمعدات ، فعند استخدام نموذج إعادة التقييم لاحد الاراضي يتوجب إعادة تقييم جميع الاراضي المملوكة من قبل المنشاة وذلك **لسببين:**

1. ان اختيار المنشاة لبعض الاراضي لقياسها بالتكلفة واراضي أخرى حسب إعادة التقييم سيؤدي لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.
2. تفادي إختيار المنشأة الأفضل أي عدم تمكين المنشأة من الإنتقائية في إختيار البنود التي ارتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل الميزانية.

ففي حالة امتلاك المنشأة لاكثر من قطعة ارض فلا يجوز استخدام نموذج اعادة التقييم على احد الاراضي واستخدام نموذج التكلفة على الاراضي الاخرى، في حين يجوز استخدام نموذج اعادة التقييم على فئات مختلفة مثل اعادة تقييم الاراضي، على سبيل المثال، ونموذج التكلفة على فئة الالات.

- يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كافٍ لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل

[5] مثل (فئة الاراضي، فئة الاراضي والمباني، فئة الالات، فئة السفن، فئة السيارات ..... الخ).

(القيمة الدفترية الصافية) Carrying Amount بصورة مادية عن القيمة العادلة . حيث تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما أذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً، فيتم إعادة التقييم كل ثلاث او خمس سنوات ويعتبر ذلك كافياً، وذلك نظراً لإستقرار أسعار ذلك الأصل.

- تمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة 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، او بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهتلاك.

المحاسبة عن المكاسب والخسائر الناتجة عن اعادة التقييم بموجب نموذج اعادة التقييم

Accounting for Revaluation Gains and Losses under the Revaluation Model

بموجب نموذج اعادة التقييم، اذا نجم عن إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل بعد إعادة التقييم عن قيمته المثبتة قبل التقييم، أي كانت القيمة العادلة للاصل اكبر من القيمة المسجلة للاصل، فان مبلغ الزيادة (المكاسب غير المحققة) يظهر في قائمة الدخل الشامل وضمن الدخل الشامل الاخر، أي لا يتم اظهاره ضمن ربح او خسارة الفترة، ويظهر في الميزانية في بند مستقل ضمن حقوق المالكين وتحت مسمى "فائض إعادة التقييم" "Revaluation Surplus". والسبب في هذه المعالجة يعود الى ان مكاسب اعادة التقييم غير المتحققة لم ينتج عنها اي تدفقات نقدية ولا تهدف المنشاة بيعها في الاجل القصير ، وبالتالي يتم استبعادها من ربح الفترة حتى لا يتم توزيعها كارباح على المالكين. ويمكن استخدام مسمى فائض اعادة التقييم Revaluation Surplus او "مكاسب غير محققة من اعادة تقييم الاصول الملموسة طويلة الاجل an unrealized asset gain on the revalued long-lived tangible".

- لا يجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم الى بيان الدخل.
- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح المحتجزة بإحدى الحالتين التاليتين:

1. إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة عند الغاء الاعتراف بالاصل اي عندما يتم سحبه من الخدمة او يستبعد بالبيع مثلا . مع ملاحظة ان إقفال رصيد فائض إعادة التقييم يتم في حساب الأرباح المدورة ويجب ان لا يتم من خلال "الربح او الخسارة " ، حيث يتم اظهاره ضمن قائمة التغير في حقوق الملكية.

2. التحويل الجزئي لمبلغ إعادة التقييم من حساب فائض اعادة التقييم الى حساب الارباح المدورة بمقدار الفرق بين الاهتلاك على اساس التكلفة التاريخية للأصل والاهتلاك بناء على قيمة إعادة التقييم.

- في حالة انخفاض القيمة العادلة للاصل عن القيمة المسجلة، فان مقدار الانخفاض يعترف به خسارة تدني ويتم اظهاره في قائمة الدخل الشامل وضمن ربح او خسارة الفترة.
- في حالة انخفاض القيمة العادلة للاصل عن القيمة المسجلة لبند سبق ان تم تقييمه في فترات سابقة وتم الاعتراف في الفترات السابقة بفائض اعادة تقييم نتيجة ذلك، فيتم في الفترة الحالية تغطية التدني من رصيد فائض اعادة التقييم ويظهر بالسالب ضمن الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل، وفي حال عدم كفاية رصيد الفائض في تغطية كامل التدني (الخسارة) يتم الاعتراف بباقي التدني كخسارة تدني وتظهر ضمن ربح او خسارة الفترة.
- في حالة ارتفاع القيمة العادلة للاصل عن القيمة المسجلة لبند سبق ان تم تقييمه في فترات سابقة وتم الاعتراف في الفترات السابقة بخسارة تدني لذلك البند، فيتم في الفترة الحالية الاعتراف بمكاسب اعادة التقييم وبما لا يتجاوز رصيد مجمع خسارة التدني بتاريخ اعادة التقييم وعلى ان لا تزيد القيمة الدفترية للاصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني[6]، وفي حال كان مبلغ الارتفاع يزيد عن مجمع خسارة التدني فيتم الاعتراف بباقي الزيادة في حساب فائض اعادة تقييم.

مثال (5) إعادة تقييم الأراضي

في 2024/5/1 اشترت شركة النور اراضي بتكلفة تبلغ 200,000 دينار، وفي 2024/12/31 تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 250,000 دينار. وفي 2025/12/31 تم تقييم الاراضي بقيمة عادلة تبلغ 180,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم باستخدام نموذج اعادة التقييم.

حل مثال (5)

في 2024/12/31 هناك ارتفاع في القيمة العادلة للاراضي عن القيمة المسجلة يبلغ 50,000 دينار، وبالتالي يتم اثبات الارتفاع بالقيد التالي:

2024/12/31	من حـ/ الأرضي		50,000
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	50,000	

[6] يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 36 "الانخفاض في قيمة الاصول" تطبيقات وامثلة على هذه الحالة.

اما في 2025/12/31 فهناك انخفاض في القيمة العادلة للاراضي مقارنة مع القيمة المسجلة يبلغ 70,000 دينار (180,000 – 250,000)، وبالتالي يتم تغطية جزء من هذا الانخفاض من خلال فائض اعادة التقييم المعترف به في السنة السابقة، ويتم تغطية باقي الانخفاض من خلال الاعتراف بخسارة تدني، وعليه يكون قيد اعادة التقييم في 2025/12/31 على النحو التالي:

2025/12/31	من حـ/ فائض إعادة التقييم		50,000
	حـ/ خسارة تدني اراضي		20,000
	الى حـ/ الأرضي	50,000	
	حـ/ مجمع تدني اراضي	20,000	

مثال (6) إعادة تقييم الأراضي

في 2024/5/1 اشترت شركة النور اراضي بتكلفة تبلغ 200,000 دينار، وفي 2024/12/31 تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 160,000 دينار. وفي 2025/12/31 تم تقييم الاراضي بقيمة عادلة تبلغ 225,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم باستخدام نموذج اعادة التقييم.

حل مثال (6)

في 2024/12/31 هناك انخفاض في القيمة العادلة للاراضي عن القيمة المسجلة يبلغ 40,000 دينار، وبالتالي يتم اثبات الانخفاض بالقيد التالي:

2024/12/31	من حـ/ خسارة تدني اراضي		40,000
	الى حـ/ مجمع تدني الأرضي	40,000	

اما في 2025/12/31 فهناك ارتفاع في القيمة العادلة للاراضي مقارنة مع القيمة المسجلة في هذا التاريخ يبلغ 65,000 دينار (225,000 – 160,000)، وبالتالي يتم الاعتراف بمكاسب اعادة تقييم جزئيا بمقدار 40,000 دينار والذي يمثل رصيد خسارة تدني الاراضي المعترف به في السنة السابقة، ويتم الاعتراف بباقي الزيادة بحساب فائض اعادة التقييم، وعليه يكون قيد اعادة التقييم في 2025/12/31 على النحو التالي:

2025/12/31	من حـ/ مجمع تدني الأرضي		40,000
	حـ/ الاراضي		25,000
	حـ/ مكاسب اعادة تقييم اراضي	40,000	
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	25,000	

معالجة ضريبة الدخل في اعادة التقييم

في حال خضوع الارباح الراسمالية لضريبة الدخل، حيث ان معظم الدول تخضع المكاسب المحققة من بيع الاصول غير المتداولة لضريبة الدخل، ففي هذه الحالة يتم عند اعادة التقييم ووجود ارتفاع في القيمة العادلة للاصل عن قيمته المسجلة توزيع الزيادة بين ضريبة دخل مؤجلة (التزام) وفائض اعادة التقييم، حيث ان الضريبة تفرض في العادة عند البيع الفعلي للاصل وبالتالي يتم الاعتراف بها كضرائب مؤجلة.

مثال (7) إعادة تقييم الأراضي مع وجود ضريبة دخل

في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات ارض تكلفتها بالدفاتر 200,000 دينار، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 250,000 دينار. بافتراض ان الارباح الراسمالية الناتجة عن بيع الاصول غير المتداولة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيد إعادة التقييم.

حل مثال (7)

2024/12/31	من حـ/ الأرضي		50,000
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	40,000	
	حـ/ ضرائب مؤجلة – التزام	10,000	

إعادة تقييم الاصول القابلة للاستهلاك Revaluation of Depreciable Assets

بالنسبة لاعادة تقييم الاصول القابلة للاهتلاك وفي حال تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم، يجري تعديل الأصل بتاريخ إعادة التقييم باحد الطريقتين التاليتين:

1. إلغاء مجمع الاهتلاك وتعديل رصيد حساب الاصل زيادة او نقصان لتصبح مساوية لقيمة إعادة التقييم.
2. تعديل كل من قيمة الأصل ومجمع اهتلاكه بالقيمة العادلة في ضوء التغير في قيمة الأصل المعاد تقييمه، وبحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم.

- في حالة اعادة تقييم الاصل القابل للاستهلاك وسواء كان هناك ارتفاع او انخفاض في القيمة العادلة للاصل مقارنة مع القيمة المسجلة له، يتم في الفترات التالية للتقييم استهلاك الاصل بناء على القيمة الجديدة (القيمة العادلة) بعد طرح القيمة المتبقية (ان وجدت) وعلى العمر الانتاجي المتبقي للاصل. وبالتالي ففي حال ارتفاع القيمة العادلة للاصل عن القيمة المسجلة

فان قيمة مصروف اهتلاك الاصل ستزيد في الفترات التالية للتقييم مقارنة مع مصروف الاستهلاك قبل اعادة التقييم، علما ان فرق الاستهلاك يتم تحويله للارباح المدورة من خلال تخفيض فائض اعادة التقييم وزيادة الارباح المدورة. أما اذا كانت القيمة العادلة للاصل أقل من القيمة المسجلة له، فان قيمة مصروف اهتلاك الاصل في الفترات التالية للتقييم تكون اقل من مصروف الاستهلاك قبل اعادة التقييم، علما ان فرق الاستهلاك يتم تحويله لمجمع اهتلاك الاصل من خلال زيادة مجمع الاهتلاك وتخفيض مجمع خسارة التدني.

مثال (8) إعادة تقييم اصول قابلة للاستهلاك

في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات آلات تكلفتها 140,000 دينار ومجمع اهتلاكها 20,000 دينار اي ان صافي قيمتها الدفترية 120,000 دينار، وعمرها المتبقي بذلك التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة بلغت 150,000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات قيود إعادة التقييم بالطرق المحددة في المعيار (16).
2. ما مقدار مصروف اهتلاك الآلات للعام 2025.
3. إطفاء فائض إعادة التقييم للعام 2025.

حل مثال (8)

1. إثبات قيود إعادة التقييم

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الاهتلاك وتعديل الآلات بالقيمة العادلة:

2024/12/31	من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات		20,000
	حـ/ الآلات		10,000
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	30,000	

2. مصروف اهتلاك الآلات لسنة 2025 = 150,000 ÷ 5 = 30,000 دينار.

ويلاحظ ان مصروف الاهتلاك تم احتسابه للعام 2025 بناء على القيمة العادلة (اعادة التقييم) وبناء على العمر المتبقي للاصل.

الطريقة الثانية: تعديل كل من قيمة الآلات ومجمع الاهتلاك بالقيمة العادلة:

- تبلغ نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية 25% (150,000 – 120,000) ÷ 120,000. وعليه يتم زيادة التكلفة الأصلية للآلات بنسبة 25% وزيادة رصيد مجمع الاهتلاك بنفس النسبة 25%.
- وعليه يكون قيد إعادة التقييم على النحو التالي:

35,000		من حـ/ الآلات (140,000×25%)	2024/12/31
	5,000	الى حـ/ مجمع الاهتلاك (20,000 ×25%)	
	30,000	حـ/ فائض إعادة التقييم	

أما مصروف الاهتلاك لسنة 2025 فيبقى 30,000 دينار.

3. إطفاء فائض إعادة التقييم

ويمكن إطفاء فائض إعادة التقييم جزئيا وحسب العمر الإنتاجي المقدر للأصل او بمقدار الفرق في مصروف الاهتلاك بتحويل قيمته الى الأرباح المدورة، ففي نهاية كل سنة يسجل القيد التالي:

6,000		من حـ/ فائض إعادة التقييم
	6,000	الى حـ/ أرباح مدورة

30,000 ÷ 5 = 6,000 دينار.

ويلاحظ ان قسط اطفاء فائض اعادة التقييم يساوي الفرق في اهتلاك الالات بناء على القيمة قبل التقييم والاهتلاك الجديد بناء على قيمة اعادة التقييم.

مثال (9) إعادة تقييم اصول قابلة للاستهلاك مع وجود انخفاض في قيمة الأصل

في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات آلات تكلفتها 140,000 دينار ومجمع اهتلاكها 20,000 دينار اي ان صافي قيمتها الدفترية 120,000 دينار ، وعمرها المتبقي بذلك التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات حيث بلغت القيمة العادلة 110,000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات قيد (قيود) إعادة التقييم.
2. ما مقدار مصروف اهتلاك الآلات للعام 2025.

حل مثال (9)

1. إثبات قيد (قيود) إعادة التقييم.

تبلغ خسارة التدني 10,000 دينار (120,000 – 110,000)، يتم اثباتها بالقيد التالي:

10,000		حـ/ خسارة تدني الآلات	2024/12/31
	10,000	حـ/ مجمع خسارة تدني الالات	

ويلاحظ من القيد اعلاه، انه تم الاعتراف بخسارة التدني البالغة 10,000 دينار بحساب خسارة التدني بجعله مدين بـ 10,000 دينار، أما الطرف الدائن للقيد فهو مجمع خسارة تدني الالات حيث يظهر هذا الحساب في الميزانية مطروحاً من الالات لتظهر الالات بقيمة مرحلة تبلغ 110,000 دينار والتي تمثل القيمة العادلة لها، وعلى النحو التالي:

آلات	140,000
يطرح: مجمع اهتلاك آلات	(20,000)
مجمع خسارة تدني آلات	(10,000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	110,000

2. مقدار مصروف اهتلاك الآلات للعام 2025 = 110,000 ÷ 5 = 22,000 دينار.

ثانياً: الإهتـلاك Depreciation

- يجب استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم وبحيث يوزع الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل. ويتم الاعتراف بمبلغ الاهتلاك اما كمصروف او جزء من تكلفة أصل اخر (اهتلاك آلات التصنيع).
- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل، يتم تحديد مبلغ الاهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الاخرى (مثال ذلك أجزاء الطائرة).
- يتوجب ان تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع ان تستغل او تستخدم المنشاة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.
- لا يجوز احتساب اهتلاك الاصول غير المتداولة الملموسة اعتماداً على الايرادات التي تتوقع المنشأة تحقيقها خلال عُمر الاصل. لان الايرادات تنتج عادة من عمليات المنشأة ككل وليس من اصل مفرد[7].
- يجب مراجعة طريقة الاهتلاك المستخدمة بشكل سنوي، وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الاهتلاك للفترة الحالية والمستقبلية.
- تبدأ عملية اهتلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال، **بالطريقة** التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. ويستمر اهتلاك الأصل حتى يتم الاستغناء عنه، حيث يتوجب الاستمرار في الاستهلاك في حالة بقاء الأصل في العمل حتى لو كان عاطل عن العمل.
- تتحدد الحياة الإنتاجية للأصل بموجب المنفعة المتوقعة منه للمنشاة. وفي حالة كون سياسة إدارة المشروع تقوم على التخلص من الأصل بعد وقت محدد أو بعد استهلاك جزء معين من

[7] هذا المتطلب ساري المفعول للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1.

المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، وكانت الفترة المقدرة لاستخدام الأصل تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك الأصل على العمر الاقل.

- يتم فصل قيمة الأراضي عن المباني وتستهلك المباني فقط .
- يتم إحتساب إهتلاك الأصل على المبلغ القابل للإهتلاك (التكلفة – قيمة الخردة المقدرة) على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل هو الفترة المستخدمة والتي تتحدد من خلال الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات التي يولدها الأصل، وليس العمر الإقتصادي للأصل والتي يمكن أن تكون أطول من العمر الإنتاجي للأصل. أي أن العمر الإنتاجي للأصل هو ذلك العمر الذي يتم الحصول خلاله على منافع معقولة ومقبولة من الأصل.
- يتم إيقاف إحتساب الإهتلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على إنه "محتفظ به برسم البيع" أيهما أسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- عند زيادة قيمة الخردة المتوقعة للأصل عن المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) في وقت من الأوقات، يتم إحتساب الإهتلاك بمبلغ (صفر) حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة المسجلة أو الدفترية للأصل. اي اذا تم اعادة تقدير قيمة الخردة في وقت لاحق للاقتناء الاولي وكانت القيمة الجديدة للخردة اكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ، يتم عندها التوقف عن احتساب الاهتلاك للفترات المتبقية لعدم وجود قيمة موجبة للقيمة القابلة للاهتلاك.
- يتم إحتساب الإهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو إنخفاض أو تراجع في إستخدام الأصل حيث أن المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الإستخدام ولكن أيضاً من خلال التقادم (بإستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الإهتلاك (صفر) عندما لا يكون هناك إنتاج.

وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الإستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والإكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية. وفي حال وجود تغيير في تقدير العمر الانتاجي للأصل نتيجة عمليات الصيانة للأصل او وجود معلومات جديدة للمنشاة تشير الى ان عمر الأصل المقدر يختلف عن العمر عند التملك، فيتم في هذه الحالة اعادة احتساب الاهتلاك في ضوء هذا التغيير وذلك للفترة التي جرى فيها التغيير والفترات القادمة، ولا يتم عكس ذلك على الفترات السابقة.

- يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري، وفي حالة اكتشاف وجود تغيير في ذلك يتوجب معالجة ذلك حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، والذي ينص على وجوب تعديل مصروف الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة، مع عدم اجراء أي تعديل على اهتلاك الفترات السابقة.

مثال (10): التغير في العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة)

لدى الشركة العربية آلة تكلفتها التاريخية عند الشراء 100,000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للآلة بمدة 8 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 20,000 دينار. في بداية السنة السابعة من عمر الآلة، وبسبب برامج الصيانة المتطورة التي تتبناها الشركة، قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 10 سنوات من تاريخ شراء الآلة، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) الى 10,000 دينار. علما بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للأصل وتعديل قيمة الخردة للأصل؟

حل مثال (10)

- القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل في نهاية السنة السادسة تبلغ 40,000 دينار، والتي تساوي (التكلفة – مجمع الإهتلاك أي 100,000 – 60,000).

تم إحتساب مجمع الإهتلاك كما يلي:

مجمع الإهتلاك = مصروف الإهتلاك السنوي × 6 سنوات

$$= \frac{20,000 - 100,000}{8} \times 6 = 60,000 \text{ دينار.}$$

- وبعد مراجعة العمر الإنتاجي للآلة الى 10سنوات، فإن العمر المتبقي من تاريخ إعادة تقدير العمر الإنتاجي يبلغ 4 سنوات (10 –6).
- تبلغ القيمة القابلة للإهتلاك بعد إعادة التقدير 30,000 دينار (القيمة الدفترية بتاريخ إعادة تقدير عمر الأصل وقيمة الخردة – القيمة الجديدة المقدرة للخردة أي 40,000 – 10,000 دينار).

وبالتالي سيكون مصروف الإهتلاك السنوي للسنة السابعة والسنوات التالية 7,500 دينار	$\frac{10,000 - 40,000}{4}$ = 7,500 دينار

ثالثاً: إلغاء الإعتراف بالأصل Derecognition

يتطلب المعيار ما يلي:

- يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) لأي من الممتلكات والمصانع والمعدات عند بيعها أو التبرع بها أو إبرام عقد إيجار تمويلي مع أحد المستأجرين، أو عندما لا يتوقع تدفق منافع مستقبلية من الأصل أو التصرف به.
- يمثل الربح أو الخسارة الناجمة عن التصرف أو بيع الأصل بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء كانت نقدية أو عينية مقيمة بالقيمة العادلة من جهة و(القيمة الدفترية للأصل) من جهة اخرى، ولا يتم تصنيف تلك الارباح كإيرادات وإنما كربح.
- يجب على المنشأة التي تقوم ببيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ بها لتأجيرها للآخرين بشكل روتيني في سياق الأنشطة العادية الخاصة بها (مثل شركات تأجير السيارات السياحية والتي تقوم ببيع تلك السيارات لاحقا)، تحويل مثل هذه الأصول إلى **مخزون** بالقيمة المسجلة الخاصة بها عندما تتوقف عن كونها مؤجرة وتصبح محتفظاً بها برسم البيع . ويجب الإعتراف بالعوائد الناشئة عن مثل هذه الأصول على أنها إيراد وفقاً للمعيار الدولي رقم 15 " الإيراد من العقود مع العملاء". ولا يطبق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) عند تحويل الأصول المحتفظ بها برسم البيع إلى مخزون في السياق العادي للأعمال.
- يتم الإعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المستلم عند التخلص من أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات مبدئياً بقيمته العادلة مثل إستلام كمبيالة، أو بضاعة. وإذا تم تأجيل الدفع يتم الإعتراف بالمقابل المستحق القبض بالسعر النقدي المعادل، ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل المستلم (ورقة القبض) والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15) "الإيراد من العقود مع العملاء"، مما يعكس العائد الحقيقي على المبلغ المستحق القبض.
- في حالة سحب الأصل من الخدمة والاحتفاظ به لحين التخلص منه ترحل بقيمته المرحلة في تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية، وتقوم المنشاة باختبار قيمة الأصل مرة على الأقل في نهاية كل سنة مالية للتحقق من مدى وجود انخفاض في قيمته، حيث يجري الاعتراف بأية خسارة ناتجة عن الانخفاض.
- في حالة التوقف عن استخدام الأصل وتوقع عدم وجود منافع مستقبلية من الأصل يتم شطب الأصل والاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك.

رابعاً: إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة

Impairment and Compensation for Impairment

- يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الأصول، والذي يبين كيفية إحتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل .
- يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إنخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما **يصبح التعويض مستحق القبض.**

خامساً: الإفصاح Disclosure

أ- يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في إحتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية)، وعندما يستخدم اكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.
- طرق الاهتلاك المستخدمة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ المرحل ومجمع الإهتلاك ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية المدة.
- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبيناً:
  - الإضافات.
  - الإستبعادات.
  - عمليات تملك شركات أخرى من خلال إندماج الأعمال.
  - الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات، (إن وجدت) وكما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر انخفاض القيمة (التدني) المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم(36)، ان وجدت. ويقصد بها انخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية كما هو مبين في معيار رقم (36) لاحقاً.
  - خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، والتي تمثل ارباح استعادة خسائر

التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (ان وجدت).

- مصروف الإهتلاك للفترة الحالية.
- صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.
- التغيرات الأخرى.

ب- كما يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:

- وجود قيود على ملكية المنشأة للأصول ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المرهونة مقابل الإلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الممتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء.
- قيمة التعويض عن الأصول التي إنخفضت قيمتها أو المفقودة أو التي تم التخلي عنها والتي لم يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بيان الدخل .

جـ- عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فانه يجب الإفصاح عما يلي:

- تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم.
- بيان فيما إذا تم إجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.
- فائض إعادة التقييم مبيناً حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

د- كذلك تلبي المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:

- القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً.
- المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الإستخدام.
- المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها. و
- في حال إستخدام طريقة التكلفة ، الافصاح عن القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات":
   - القيمة القابلة للإهتلاك
   - القيمة العادلة
   - خسارة تدني – إنخفاض – القيمة
   - المبلغ القابل للإسترداد
4. ما هما الشرطان الواجب توفرهما للاعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات؟
5. ما هي التكاليف التي يجب تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
6. ما هي التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل وبالتالي عدم تحميلها للممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها؟
7. سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام احد نموذجين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات، بين هذان النموذجان والأسس الواجب مراعاتها عند تطبيق كل منهما.
8. حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (16) بعض الأسس الواجب مراعاتها لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بين أهم هذه الأسس.
9. وضح كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصل والتعويض عن قيمة ذلك الانخفاض.
10. حدد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الخسائر التشغيلية الأولية الناجمة عن تركيب خط انتاجي جديد يجب معالجتها كما يلي:
   أ- تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن.
   ب- قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل.
   جـ- رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة.
   د- نقلها إلى الأرباح المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية.
2. اشترت شركة النساجون المحترفون آلات لتصنيع السجاد ولغايات التحقق من سلامة اعدادات الالة وقبل البدء بالإنتاج التجاري للسجاد فقد دفعت الشركة 18,000 دينار ثمن خيوط ومواد لتجربة مخرجات الالة . وقد تم بيع عينات الإنتاج التجريبي بمبلغ 25,000 دينار.
   يتم معالجة ثمن خيوط ومواد تجربة مخرجات الالة كما يلي:
   أ- تحمل للالات ب- تعتبر مصروف
   جـ- تعتبر جزء من تكلفة المبيعات د- يتم تاخير الاعتراف بها بدء الانتاج التجاري
3. تملك شركة الاتحاد أسطولا يتألف مما يزيد عن 50 سيارة و20 شاحنة، ولديها ممتلكات ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها، قررت الشركة إعادة تقييم ممتلكاتها ومصنعها ومعداتها.
   أي من هذه البدائل يجب أن تختارها الشركة بموجب معيار المحاسبة رقم (16):
   أ- إعادة تقييم 50% فقط من كل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات، حيث أن تلك الطريقة أقل جهداً وأسهل بالمقارنة مع إعادة تقييم جميع الأصول مع بعضها.
   ب- إعادة تقييم صنف كامل من الممتلكات والمصانع والمعدات.
   جـ- إعادة تقييم شاحنة واحدة في كل مرة. حيث أنه أسهل من إعادة تقييم جميع الشاحنات مع بعضها.
   د - يتم إعادة تقييم السيارات دون الشاحنات.

(الأسئلة من 4 -20 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

4. أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءا من تكلفة الآلة:

أ- تكاليف شحن الالة.

ب- تكاليف تركيب الالة في موقعها.

جـ- ضريبة المبيعات على سعر شراء الالة غير المستردة.

د- ثمن القطع المحترقة اثناء تركيب الالة.

5. اشترت شركة النخبة للمقاولات معدات مقابل 10,000 دينار. كانت ضريبة المبيعات على الشراء 500 دينار. التكاليف الاخرى المكتبدة هي: رسوم الشحن البالغة 200 دينار، والاصلاحات بقيمة 350 دينار بدل التلف اثناء تركيب المعدات، وتكاليف التركيب بقيمة 225 دينار. ما هي تكلفة المعدات الواجب الاعتراف بها؟

أ- 11,275 دينار ب- 10,500 دينار

جـ- 10,925 دينار د- 10,000 دينار

6. في 2024/1/1 اشترت الشركة الوطنية قطعة أرض بمبلغ 300,000 دينار لبناء مكاتب إدارية للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2024:

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.

إن رصيد حـ/الأراضي في 2024/12/31 للشركة الوطنية هو:

أ- 372,000 دينار

ب- 360,000 دينار

جـ- 362,000 دينار

د- 300,000 دينار

7. يتم إستهلاك الموجودات الثابتة المعرضة للإستهلاك في الحالات التالية:

أ- عند إستعمالها.

ب- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها شريطة أن تكون عاملة.

جـ- عندما تكون جاهزة للإستعمال وحتى الإستغناء عنها وبالرغم من أنها غير عاملة.

د- إذ تدنت قيمتها في الميزانية العامة.

8. لدى منشاة اصل غير متداول (مركبة تحميل) كانت تكلفتها عند الشراء بتاريخ 2023/10/1 مبلغ 16,000 وقيمتها كخردة 1,000 دينار وعمرها الانتاجي المتوقع 5 سنوات فما هو رصيد مجمع اهتلاك المركبة في نهاية عام 2024 اذا كانت المنشاة تستخدم طريقة مجموع ارقام السنين:

أ- 6,000 دينار ب- 5,000 دينار

جـ- 9,000 دينار د- 1,000 دينار

9. بتاريخ 2024/3/1 اشترت شركة الة للاستخدام بقيمة 24,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـ 8 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على افتراض استخدم الشركة لطريقة ضعف القسط الثابت (Double Declining Balance Method) لتحديد الاهتلاك، فما هي قيمة مصروف اهتلاك الالة لسنة 2024:

أ- 6,000 دينار ب- 5,000 دينار

جـ- 4,500 دينار د- 4,375 دينار

10. في 2021/1/1 اشترت منشأة الشرق معدات بتكلفة 72,000 دينار أردني. قدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات، ونفايتها 12,000 دينار. تهتلك المنشأة معداتها حسب طريقة القسط الثابت. أعادت المنشأة تقدير العمر الإنتاجي للمعدات بنهاية 2024 وقبل الإهتلاك لينتهي في 2028/12/31، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 6,000 دينار. إن قيمة مصروف الإهتلاك للعام 2024 يساوي:

أ- 6,000 دينار ب- 6,600 دينار

جـ- 9,600 دينار د- 13,200 دينار

11. تمتلك شركة العلالي آلة كلفتها 9,000 دينار وقيمتها الدفترية 3,000 دينار وقيمتها السوقية العادلة 2,500 دينار، قامت الشركة بمبادلة هذه الالة بآلة جديدة قيمتها السوقية العادلة 7,500 دينار ودفعت مبلغ 5,000 دينار نقدا بالاضافة الى الالة القديمة ما هو مبلغ الربح او الخسارة الذي يجب اعتباره عند تسجيل هذه العملية:

أ- 500 دينار ربح ب- 500 دينار خسارة

جـ- 1,000 دينار ربح د- 1,000دينار خسارة

12. بتاريخ 2021/7/1 اشترت شركة الة للاستخدام بقيمة 144,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي للالة بـ 6 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بـ 2,400 دينار، تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت (Straight Line Method) لتحديد الاهتلاك، فعلى افتراض أنه اصاب تلك الالة حريق بتاريخ 2024/12/31 وتحطمت نتيجة لذلك الحريق، فاذا كانت الشركة غير مؤمنة على تلك الالة ضد الحريق فما هي نتيجة ذلك الحريق:

أ- خسارة 50,000 دينار ب- خسارة 74,000 دينار

جـ- خسارة 24,000 دينار د- خسارة 61,400 دينار

13. في حالة استلام تعويضات مالية عن موجودات ثابتة فإنها:
أ- تنزل من الموجودات المتعلقة بها في الميزانية.
ب- تؤخذ ايراداً في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق القبض.
جـ- تسجل كمطلوبات لحين الانتهاء من اقتناء الموجودات الثابتة.
د - ما ورد في (أ) او (ب) صحيح .

14. إن الربح من إستبعاد موجودات ثابتة، لها فائض اعادة تقييم، فان الربح المتعلق بفائض اعادة التقييم يظهر ضمن:
أ- بند مستقل في قائمة الدخل.
ب- ضمن الإيرادات في قائمة الدخل.
جـ- ضمن بيان الدخل ضمن الايرادات الاخرى.
د- لا يظهر في بيان الدخل بل يقفل في الارباح المدورة.

15. في حالة اقتناء موجودات ثابتة مقابل موجودات غير نقدية (Non - monetary) فان القيمة التي تسجل فيها هذه الموجودات هي كما يلي: علماً بان القيمة العادلة لكل من الموجودات المستلمة والمتنازل عنها يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه:
أ- القيمة العادلة ما لم تكن الموجودات المتبادلة متشابهة.
ب- القيمة العادلة ما لم تكن معاملة التبادل لا تعتمد على جوهر تجاري.
جـ- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة او الموجودات غير النقدية ايهما اعلى.
د- القيمة الدفترية للموجودات المقتناة او الموجودات غير النقدية ايهما اقل.

16. عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر مشابه فإنه يتم:
أ- الإعتراف بارباح المبادلة فقط
ب- الإعتراف بخسارة المبادلة فقط
جـ- الإعتراف بأرباح وخسارة المبادلة
د- لا شيء مما ذكر

قامت شركة السهم بشراء ماكنة صناعية بتاريخ 2022/1/1 بمبلغ 100,000 دينار وقد تم تقدير العمر الإنتاجي بـ 10 سنوات. تم استهلاك الأصل بطريقة القسط الثابت. تم إعادة تقييم الأصل حسب نموذج إعادة التقييم في معيار 16، بمبلغ 104,000 دينار كما في 2023/12/31. استخدم المعلومات الواردة أعلاه للاجابة عن السؤالين التاليين:

17. ان مبلغ الاستهلاك السنوي في السنوات 2024 وما بعدها هو:
أ- 14,857 دينار ب- 10,400 دينار
جـ- 13,000 دينار د- 10,000 دينار

18. ان المبلغ الذي سيتم تحويله من فائض القيمة العادلة الى الارباح المدورة سنويا، هو:

أ- 10,400 دينار ب- 13,000 دينار

جـ- 3,000 دينار د- 4,857 دينار

19. بتاريخ 2024/1/1 قامت الشركة س بشراء الة بقيمة 350,000 دينار اردني، وتم تحديد العمر الانتاجي لهذه الالة بـ 20 سنة.

بتاريخ 2025/7/1 تم اعادة تقييم الالة بمبلغ 400,000 دينار اردني دون تغيير في عمرها الانتاجي المقدر.

بالاعتماد على المعلومات أعلاه فان مصروف استهلاك الالة للسنة المنتهية في 2025/12/31 تقريباً:

أ- 20,000 دينار

ب- 17,500 دينار

جـ- 19,560 دينار

د- 18,750 دينار

20. قامت شركة بتطوير الة تمتلكها من خلال شراء واضافة قطعة جديدة بتكلفة 27,000 دينار اردني بهدف تخفيض وقت الانتاج للوحدة الواحدة.

يجب معالجة كلفة القطعة الجديدة على النحو التالي:

أ- اضافة كلفتها على القيمة الدفترية للالة

ب- تخفيض رصيد الاستهلاك المتراكم بكلفتها

جـ- الاعتراف بها كاصل منفصل

د- مصاريف صيانة ضمن بيان الدخل

التمرين الثاني (مقالي)

قامت شركة النهضة الصناعية بتركيب خط إنتاجي جديد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالخط والتي تكبدتها الشركة:

السعر المعلن لشراء الخط (مع الحصول على خصم تجاري 10% من ثمن الشراء)	750,000 دينار
الرسوم الجمركية	150,000
مصاريف الشحن	25,000 دينار
تكلفة إعداد الموقع	45,000 دينار
تكاليف دراسة جدوى اقتصادية	40,000 دينار
تكاليف مقدرة لتفكيك الخط التي سيتم تكبدها بعد انتهاء العمر الإنتاجي للخط	25,000 دينار
الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري	18,000 دينار

علماً بان الشركة التزمت بالإضافة الى السعر المعلن أعلاه بمبلغ 20,000 دينار مقابل تأجيل دفع ثمن الخط لمدة 8 شهور.

المطلوب:

1. ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها واعتبارها ضمن تكلفة الخط؟
2. اثبات القيود (القيد) المحاسبي لما سبق.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2024/1/1 قامت شركة الحديد والصلب بشراء خط إنتاجي بمبلغ إجمالي مليون دينار من ضمنه محطة تبريد، وقد قدر العمر الإنتاجي للخط الإنتاجي بـ 8 سنوات. في نهاية السنة الخامسة، تتطلب محطة التبريد استبدالها بمحطة جديدة، كون عملية الصيانة الإضافية لها ستكون مكلفة وبالتالي غير مجدية. اما بقية أجزاء الخط الإنتاجي فستبقى صالحة ويتوقع ان تستمر للسنوات الثلاث المقبلة. تم في فاتورة الشراء تحديد تكلفة محطة التبريد بشكل مستقل عن باقي أجزاء الخط الإنتاجي بمبلغ 125,000 دينار.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية للعملية السابقة.

التمرين الرابع (مقالي)

في 2024/1/1 قامت شركة الرائد الصناعية بمبادلة آلة تكلفتها 80,000 دينار ورصيد مجمع إهتلاكها بتاريخ المبادلة 35,000 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 32,000 دينار، كما دفعت شركة الرائد 15,000 نقدية نتيجة عملية المبادلة .

المطلوب: ما هو ربح او خسارة عملية المبادلة، وما قيد اليومية الخاص بالعملية أعلاه؟

التمرين الخامس (مقالي)

في 2023/12/31 كان لدى شركة الإبداع سيارات صافي قيمتها الدفترية 60,000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 90,000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 30,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم السيارات بقيمة عادلة تبلغ 75,000 دينار. تستخدم الشركة نموذج اعادة التقييم وتخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب:

1. إثبات قيود إعادة تقييم السيارات أعلاه حسب الطريقتان المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
2. إثبات قيد اليومية الخاص باهتلاك السيارات أعلاه في 2024/12/31.
3. إثبات قيد اليومية في 2024/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

التمرين السادس (مقالي)

في 2021/1/1 اشترت شركة الرمال معدات تكلفتها التاريخية 80,000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـ 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 20,000 دينار. في 2024/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ 25,000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ 15,000 دينار. علما بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهتلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

التمرين السابع (اجب عن الحالات التالية)

1. قامت شركة النهضة الصناعية بتركيب خط إنتاجي جديد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالخط والتي تكبدتها الشركة:

السعر المعلن لشراء الخط (مع خصم تجاري 10% من ثمن الشراء)	200,000 دينار
تدريب الموظفين على تشغيل الخط	10,000 دينار
تكلفة المواد المستخدمة في عملية تجريب الخط لأول مرة، علما بانه تم بيع المنتج بـ 3,000 دينار	18,000 دينار
تكاليف مقدرة تفكيك الخط التي سيتم تكبدها بعد انتهاء العمر الإنتاجي للخط	15,000 دينار
اتعاب المهندسيين والمستشاريين المرتبطة بالاصل	20,000 دينار

- ما مقدار التكاليف التي سيتم رسملتها واعتبارها ضمن تكلفة الخط الانتاجي؟

2. في 2023/4/1 اشترت شركة معدات بقيمة 62,000 دينار وقدر عمرها الانتاجي بـ 5 سنوات والخردة بـ 2,000 دنار.
   - ما مقدار رصيد مجمع اهتلاك المعدات في نهاية عام 2024 اذا كانت المنشاة تستخدم طريقة مجموع ارقام السنين؟

3. في 2024/1/1 كان لدى شركة النعيم معدات تم مبادلتها بسيارات. تبلغ القيمة العادلة للسيارات 18,000 دينار بينما تبلغ القيمة العادلة للمعدات 15,000 دينار. تبلغ تكلفة المعدات 50,000 دنيار ومجمع إهتلاكها 22,000 دينار ، ودفعت شركة النعيم 5,000 دينار نقدية نتيجة عملية المبادلة. علما ان القيمة العادلة للسيارات اكثر تحديدا ووضوحا من القيمة العادلة للمعدات.
   - ما قيمة خسارة او ربح المبادلة؟

4. في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات معدات تكلفتها 80,000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 30,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات. تم تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 40,000 دينار.
   - تتبع الشركة نموذج اعادة التقييم. في ضوء ما سبق، اجب عن السؤالين التاليين:

   أ- ما قيد اثبات اعادة التقييم في 2024/12/31؟

   ب- ما قيمة مصروف اهتلاك المعدات للعام 2025؟

5. في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات آلات تكلفتها 80,000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 30,000 دينار ومجمع تدني 20,000 دينار. وكان العمر المتبقي للالات 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 56,000 دينار بافتراض ان معدل الضريبة 20%، تستخدم الشركة نموذج اعادة التقييم.
   - ما قيد (قيود) اعادة التقييم في 2024/12/31؟

6. في 2024/12/31 كان لدى شركة سيارات تكلفتها التاريخية 40,000 دينار ومجمع اهتلاكها 28,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. تم في هذا التاريخ اعادة تقييم السيارات ونتيجة اعادة التقييم ارتفع مصروف اهتلاك السيارات للعام 2023 بمقدار 2,500 دينار. تستخدم الشركة نموذج اعادة التقييم، مع تجاهل اثر الضريبة.
   - ما قيمة صافي القيمة العادلة للسيارات عند اعادة التقييم في 2024/12/31؟

7. ظهر بميزانية 2023/12/31 لدى احد المنشات آلات تكلفتها 60,000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 20,000 دينار وفائض اعادة تقييم 8,000 دينار. معدل الضريبة 20%. في 2024/1/1 تم بيع الآلات بقيمة 46,000 دينار.
   - ما مقدار مكاسب (خسائر) البيع التي تظهر في قائمة دخل الشركة للعام 2024؟

8. ظهر بميزانية احد المنشآت في 2023/12/31 آلات تكلفتها 90,000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 50,000 دينار وفائض اعادة تقييم 10,000 دينار وكان العمر المتبقي للآلات 5 سنوات اعتبار من 2023/12/31 وكان معدل الضريبة 20%.
   - ما مقدار رصيد فائض اعادة التقييم الذي سيظهر في ميزانية 2024/12/31؟

9. في 2021/1/1 اشترت شركة معدات بقيمة 100,000 دينار وقدر عمرها الانتاجي بـ 5 سنوات وتم اهتلاك المعدات بطريقة القسط الثابت. بلغت صافي القيمة العادلة للمعدات في 2023/12/31 و 2024/12/31 وعلى التوالي 36,000 دينار و 19,400 دينار.
   - ما قيد اعادة التقييم في 2024/12/31؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (19)	منافع الموظفين Employee Benefits
IAS 19	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 3. بيان المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين". 4. توضيح كيفية محاسبة برامج المساهمات المحددة. 5. توضيح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة. 6. توضيح كيفية احتساب الأصل أو الإلتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ الميزانية. 7. بيان البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة. 8. توضيح كيفية قياس التزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري. 9. توضيح كيفية معالجة أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد). 10. توضيح كيفية الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية. 11. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين".

معيار المحاسبة الدولي رقم (19)

منافع الموظفين Employee Benefits

مقدمة

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. إضافة الى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.

نطاق المعيار `Scope

يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسة لمنافع الموظفين:

أ- منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الرواتب والأجور ومساهمات المنشأة في الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة المالية، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجاناً أو بأسعار مخفضة للعاملين.

ب- المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين اثناء فترة التقاعد.

جـ- مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.

د- منافع الموظفين طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

أصول الخطة Plan Assets :

تلك الأصول الموجودة في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل، إضافة الى أية بوالص تأمين مؤهلة.

منافع الموظفين Employee Benefits : هي كافة التكاليف التي تتكبدها المنشأة مقابل خدمة الموظفين في المنشأة.

منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits: هي منافع الموظفين التي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهر بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفون الخدمة. (ولا تشمل منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة Post-Employment Benefits: هي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية (ولا تشمل على منافع نهاية الخدمة ومنافع

التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين).

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans: هي برامج أو خطط تتضمن قيام المنشأة بتكوين صندوق تقوم بالمساهمة به بهدف دفع مبالغ أو تقديم منافع للعاملين لديها، ولا يوجد على المنشأة (صاحب العمل) التزام بدفع مبالغ كمنافع للموظفين إلا بمقدار ما يتوفر في هذا الصندوق من مبالغ، أو قد يلتزم طرف ثالث مثل شركة تأمين بتقديم مبالغ أو منافع للموظفين.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans : هي خطط منافع العاملين بعد إنتهاء الخدمة والتي يتم بموجبها دفع مبالغ محددة مثل الرواتب التقاعدية الثابتة للعاملين بعد انتهاء الخدمة.

تكلفة الخدمة الحالية Current Service Cost: هي زيادة القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناشئة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الخدمة السابقة Past Service Cost: هي زيادة القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة والتي نتجت بسبب إجراء تغيرات في الفترة الحالية على المنافع ما بعد نهاية الخدمة الواجب دفعها للعاملين.

تكلفة الفائدة Interest Cost: هي زيادة القيمة الحالية لالتزام منافع محددة خلال فترة محددة والتي تنتج كون المنافع المستحقة الدفع أقرب الى التسديد بمقدار سنة واحدة.

العائد على موجودات الخطة The Return on Plan Assets: هو الفائدة وأرباح الأسهم وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من موجودات الخطة بالإضافة الى الأرباح والخسائر المتحققة او غير المتحققة من موجودات الخطة مطروحاً منها اية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحاً منها أيضاً اية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.

الأرباح والخسائر الاكتوارية Actuarial Gains and Losses : وتتضمن تعديلات الخبرة وآثار أية تغيرات في الافتراضات الاكتوارية، وتعديلات الخبرة هي الإختلافات بين الإفتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعلياً.

مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة:

أ- تحدد خطط المنافع المحددة المنافع المقدمة للعاملين وفق شروط خطة المنافع المحددة. في حين تعتمد المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ المساهمات في برنامج المساهمات المحددة.

ب- وفق برنامج المنافع المحددة تتحمل المنشأة (صاحب العمل) مخاطر تتمثل في الالتزام بتوفير المبلغ المتفق عليه والمتعلقة بالمنافع للموظفين الحاليين والسابقين، وتقوم المنافع عادة على أساس عوامل معينة مثل التعويض والعمر ومدة الخدمة.

جـ- تعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر صعوبة من خطط المساهمة المحددة. حيث تقوم المنشأة (صاحب العمل) بالإستثمار وتحمل المخاطر والقيام بإدارة موجودات ومطلوبات الخطة.

مثال (1)

وفقا لخطة التقاعد لشركة الوفاق العربي يساهم كل من العاملين والمنشأة بما نسبته 7% من رواتب الموظفين في الخطة، ويحصل الموظف على عائد مساهمات مضمون بالإضافة إلى 4% من قبل الشركة.

المطلوب: كيف يجب تصنيف برنامج التقاعد المذكور؟

حل مثال (1)

بما أن الشركة (صاحب العمل) تضمن نسبة ثابتة من العائد وبالتالي فإنها تتحمل مخاطر عدم كفاية موجودات خطة التقاعد وعليه فهي خطة منافع محددة.

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً: منافع الموظفين قصيرة الأجل Short-Term Employee Benefits :

أ- تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية:

- الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الاجتماعي.
- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12شهر قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.
- المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية للعاملين الحاليين.
- حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12شهر بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية.

ب- لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل إفتراضات إكتوارية لقياس الالتزام او التكاليف ويتم قياس التزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية.

جـ- الإعتراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل وقياسها.

تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع ان تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات)، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحق لهم كمصاريف مدفوعة مقدماً.

ثانياً : محاسبة برامج المساهمات المحددة

Accounting For Defined Contribution Plans

أ- يتم تحديد إلتزام المنشأة (صاحب العمل) لكل فترة من خلال المبلغ الواجب المساهمة به في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الإلتزام بناءاً على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لإحتساب تلك الإلتزامات.

ب - لا تستلزم المحاسبة عن خطط أو برامج المساهمات المحددة وجود إفتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف المتعلقة بمنافع ما بعد إنتهاء خدمة العاملين في المنشأة ولا يوجد أرباح او خسائر إكتوارية.

ثالثاً : محاسبة خطط المنافع المحددة

Defined Benefit Plans Accounting for

أ- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة بتقديم مقدار محدد من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو قد تكون عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع.

ب- يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءاً على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة، ويتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة في قائمة الدخل.

جـ- قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المنشأة، وبالتالي تدفع المنشأة كافة منافع التقاعد للعاملين، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي ويكون هناك جهة أخرى تساهم مع المنشأة مثل شركات التأمين ويمكن أن لا تكون المنشأة ممولة لهذه المنافع.

وإذا كانت المنشأة هي الممولة وهي التي تتحمل تمويل خطة منافع التقاعد بشكل كامل تقوم عندها بإنشاء صندوق خاص منفصل عن موجودات المنشأة، بحيث يتولى الصندوق دفع المبالغ المستحقة للعاملين ودفع قيمة المنافع التي ستقدم لهم مستقبلاً. ويضمن صاحب العمل استثمارات الصندوق والمخاطر الإكتوارية.

د- تتطلب المحاسبة عن خطط المنافع المحددة وجود الافتراضات الإكتوارية لتحديد الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بمنافع ما بعد نهاية الخدمة للعاملين، وبالتالي فهي أكثر تعقيداً من خطط المساهمات المحددة. وفي معظم الحالات تختلف النتائج الفعلية عن تلك النتائج التي يتم تحديدها وفق أسلوب التقييم الإكتواري الأمر الذي يؤدي الى وجود أرباح وخسائر إكتوارية.

هـ- يتم إثبات الإلتزامات المستقبلية لمنافع العاملين لما بعد نهاية الخدمة بالقيمة الحالية بعد

خصم قيمة الإلتزامات المقدرة وذلك كون هذه الإلتزامات ستسدد للعاملين بعد إنتهاء خدماتهم التي قد تمتد سنوات طويلة.

مثال (2)

تم تعيين خبير لدى الشركة (س) وتبلغ منافع التقاعد ما نسبته 10% من الراتب الأخير سنوياً عن المدة التقاعدية البالغة ثلاث سنوات. ولا يقوم هذا الخبير بالمساهمة في خطة التقاعد، يتوقع أن يكون الراتب السنوي له خلال السنوات الثلاث كما يلي:

السنة الأولى 200,000 دينار السنة الثانية 200,000 دينار

السنة الثالثة 288,000 دينار، بافتراض معدل الخصم هو 5%.

المطلوب: احسب تكلفة الخدمة الحالية، والتزام التقاعد، وتكلفة الفائدة خلال السنوات الثلاث.

حل مثال (2)

السنة	الراتب (1)	تكلفة الخدمة الحالية (2)	تكلفة الخدمة الحالية المخصومة (3)	تكلفة الفائدة (5%× الالتزام) = 5%×(5) (4)	التزام مدور من السابق (5)	الالتزام في نهاية السنة (6) = رصيد الإلتزام+3 +4
1	200,000	*28,800	26,122[1]	–	–	26,122
2	240,000	28,800	27,428[2]	1,306	26,122	54856
3	288,000	28,800	28,800[3]	2,744	54,856	**86,400**
المجموع		**86,400**	82,350	4,050		

* تكلفة الخدمة الحالية = 10% × 288,000.

رابعاً: البنود المعترف بها في قائمة المركز المالي

Recognition In Statement of Financial Position

أ- الأصل أو الالتزام المعترف به من خطط المنافع المحددة بتاريخ قائمة المركز المالي يتم احتسابه من خلال:

---

[1] السنة الأولى – (28,800)/(1+5%)2 = 26,122

2 السنة الثانية – (28800)/(1+5%)1 = 27428

3 السنة الثالثة = (28,800)/(1+5%)0 = 28,800

= القيمة الحالية للإلتزامات بموجب المنافع المحددة + (أي ارباح اكتوارية – الخسائر غير المعترف بها بعد كون الأرباح والخسائر تقع خارج حدود نطاق 10% بالزيادة أو النقصان حول أفضل تقديرات المنشأة للالتزامات الخاصة بمنافع الموظفين) – أي تكلفة خدمة سابقة لم يعترف بها بعد – القيمة العادلة لأصول الخطة كما هي بتاريخ قائمة المركز المالي.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ موجب (+)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي إلتزامات خطة المنافع المحددة.

وإذا كانت نتيجة المعادلة السابقة مبلغ سالب (–)، سوف تظهر عندها قائمة المركز المالي أصول خطة المنافع المحددة.

خامساً: البنود المعترف بها في قائمة الدخل

Recognition In Income Statement

تتضمن قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة البنود التالية:

- تكلفة الخدمة الجارية او الحالية.
- مصروف الفائدة ويحتسب من خلال ضرب معدل الفائدة في بداية الفترة × القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة.
- العائد المتوقع على أي أصول للخطة.
- الأرباح والخسائر الإكتوارية التي تتطلب السياسة المحاسبية للمنشأة الإعتراف بها.
- تكلفة الخدمة السابقة وأثر أي تخفيضات للخطة أو تسويات.

سادساً: قياس التزام المنافع المحددة : أسلوب التقييم الإكتواري

Actuarial Valuation Method

أ – يجب على المنشأة إستخدام أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة **Unit Credit Projected Method** أو ما تسمى (اسلوب المنفعة المستحقة مقسومة على الخدمة) لتحديد كل من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الجارية والسابقة.

ب– بموجب هذا الأسلوب فإن كل فترة من فترات خدمة العاملين تؤدي الى وجود وحدة إضافية في مستحقات المنافع، ويقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع بشكل مستقل لتشكيل الإلتزام النهائي والذي يحدد بالقيمة الحالية بسعر الخصم المناسب. ويتضمن هذا الأسلوب عدد من الإفتراضات الإكتوارية تشمل معدلات الوفاة والتغير في سن التقاعد، ومعدلات الخصم وغيرها.

سابعاً: أصول الخطة Plan Assets

يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة وهي القيمة السوقية إذا كانت متوفرة أو قيمة مقدرة إذا لم تكن متوفرة. و يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلية باستعمال سعر خصم يمثل المخاطر وتاريخ الاستحقاق أو تاريخ التصرف المتوقع بتلك الأصول. ولا تشمل أصول الخطة بشكل محدد مما يلي:

- المساهمات غير المدفوعة التي لم تسددها المنشأة.
- الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق.
- أية بوالص تأمين غير مؤهلة.

ثامناً: أصول والتزامات خطط منافع ما بعد الخدمة (التقاعد)

Plans Assets and Liabilities

أ- عندما يتم تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، السياسات والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ب- عند وجود أكثر من خطة يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

جـ- إذا قامت شركة معينة بشراء شركة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والالتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمنشأة المشتراة بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول أية خطة، وبتاريخ الشراء تتضمن القيمة الحالية للالتزام التعاقدي ما يلي:

- الأرباح والخسائر الاكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الشراء. سواء كانت داخل أو خارج مدى ال 10%.
- تكاليف الخدمة السابقة.
- المبالغ التي ظهرت وفق الأحكام الانتقالية التي لم تعترف بها المنشأة المشتراة.

تاسعاً: الأرباح والخسائر الاكتوارية – خطط المنافع المحددة

Actuarial Gains and Losses

يجوز للمنشأة الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية كما يلي:

الإعتراف بجزء من أرباحها وخسائرها الاكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الاكتوارية التراكمية الصافية وغير المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في

بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين أيهما اعلى:

- 10 % من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في بداية السنة.
- 10 % من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

عاشراً: الخفض والتسوية Curtailments and settlements

أ- ينتج التخفيض على الخطة عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المتضمنين في الخطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة، وإذا كان لعمليات التخفيض أثر مهم على القوائم المالية للمنشأة مثل حالات إعادة الهيكلة، يجب الاعتراف بها في القوائم المالية في نفس الوقت الذي يتم به الاعتراف بإعادة الهيكلة. وقد يتم التخفيض نتيجة تسوية المنشأة لإلتزام محدد مع احد العاملين مثل دفع مبلغ مقطوع. وعلى المنشأة قياس الالتزام التعاقدي وأصول الخطة باستعمال الافتراضات الاكتوارية الحالية قبل إجراء أي تخفيض.

ب- تظهر أرباح وخسائر التسوية بناءاً على التغيرات التي تتم على إلتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لأصول الخطة وأية أرباح وخسائر اكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الاعتراف بها في السابق.

مثال (3)

في 2024/12/31 قامت الشركة (س) بإغلاق شركتها التابعة المملوكة لها بنسبة 100%، ولن يحصل موظفو الشركة التابعة على منافع تقاعدية بعد تسريحهم من العمل. ولدى المنشأة ارصدة الحسابات التالية:

- رصيد بحساب التزام منافع محددة بصافي قيمة حالية تبلغ 10 مليون دينار.
- تبلغ القيمة العادلة لأصول خطة التقاعد 8 مليون دينار.
- ارباح اكتوارية تراكمية صافية غير معترف بها بمبلغ 4 مليون دينار.

علما بان الشركة قامت بتبني معيار المحاسبة الدولي رقم (19) في 2023/1/1، وقررت الاعتراف بالالتزام المتزايد بمبلغ 5 مليون دينار خلال فترة 5 سنوات قادمة من 2022/1/1. علما بأن التقليص (الخفض) يؤدي الى تخفيض القيمة الحالية الصافية للالتزام بمبلغ 1 مليون دينار لتصبح 9 مليون دينار.

المطلوب: احسب أرباح التقليص (الخفض) والقيمة الصافية للالتزام المعترف به في قائمة المركز المالي للشركة (س) بعد التقليص (الخفض).

حل مثال (3) المبالغ بالمليون دينار

البيان	قبل التقليص (الخفض)	أرباح التقليص	بعد التقليص
صافي القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي	10	1	9
القيمة العادلة لاصول خطة التقاعد	(8)	--	(8)
الرصيد	2	(1)	1
أرباح اكتوارية تراكمية صافية غير معترف بها	4	(.4) (4× %10)	3.6 (4×%90)
المبلغ الانتقالي غير المعترف به	(3) 5× (5÷3) سنوات	(.3) (3× %10)	(2.7) (3× %90)
القيمة الصافية للإلتزام في قائمة المركز المالي	3	1.1	1.9

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

1- ارباح التقليص او الخفض من الارباح الاكتوارية التراكمية الصافية = 10% × 4 = 4. مليون وهي النسبة التي يتطلبها المعيار (19).

2- ارباح التقليص او الخفض من المبلغ الانتقالي غير المعترف به تمثل الإطفاء التراكمي لمبلغ 5 مليون للإلتزام المتزايد على مدار 3 سنوات (2022/1/1 – 2024/12/31)

= الرصيد قبل الخفض × 10%

= 5 × (3÷5) سنوات × 10% = 3. مليون دينار

حادي عشر: الإفصاح Disclosure

أ- يجوز فصل وعرض مكونات مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية ومصروف فوائد وعوائد أصول الخطة او يجوز عرضها كمبلغ مستقل ضمن بيان الدخل.

ب- يجب تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة.

ج- كما يجب الإفصاح عما يلي :

- السياسة المحاسبية للاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية.
- الافتراضات الاكتوارية الرئيسة المستخدمة.
- مطابقة القيمة الصافية للالتزام للاصول المعترف بها في قائمة المركز المالي من سنة إلى أخرى، والوضع الممول للخطة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة.
- وصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل.
- أية ممتلكات مستخدمة من قبل المنشأة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (19): "منافع الموظفين"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (19): "منافع الموظفين":
   - أصول الخطة
   - منافع الموظفين
   - خطط المساهمات المحددة
   - خطط المنافع المحددة
   - العائد على موجودات الخطة
   - الأرباح والخسائر الاكتوارية
4. ما الفرق بين المنافع المحددة والمساهمات المحدودة؟
5. ما هي البنود التي تتضمنها منافع الموظفين قصيرة الأجل؟
6. وضح كيفية محاسبة برامج المساهمات المحددة.
7. وضح كيفية محاسبة خطط المنافع المحددة.
8. ما هي البنود التي تتضمنها قائمة الدخل عند إتباع خطة المنافع المحددة؟
9. وضح كيفية قياس التزام المنافع المحددة بأسلوب التقييم الإكتواري.
10. وضح كيفية الاعتراف بالأرباح والخسائر الاكتوارية.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. خطط المنافع ما بعد الخدمة (التقاعد) التي تتحمل فيها المنشأة (صاحب العمل) مخاطر عدم كفاية موجودات الخطة لتسديد منافع العاملين هي :

أ- خطط المساهمات المحددة جـ- الخطط المتغيرة

ب- خطط المنافع المحددة د- (أ) و (ب) صحيح

2. أي من الأحداث التالية تسبب تغييراً في التزام المنافع المحددة ؟

أ- التغير في معدلات الوفيات.

ب- التغير في نسبة الموظفين المتقاعدون مبكراً.

جـ- التغييرات في معدل دوران الموظفين.

د- جميع ما ذكر صحيح.

3. في محاسبة خطط المنافع المحددة يتم معالجة الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء الرواتب التقاعدية ضمن :

أ- مباشرة في قائمة الدخل.

ب- ضمن حقوق الملكية في بند منفصل.

جـ- كدخل أو خسارة مؤجلة.

د- ضمن الأرباح المحتجزة.

4. عند وجود أكثر من خطة تقاعد يجب عرض أصول كل خطة والتزاماتها عن الخطط الأخرى كما يلي:

أ- بشكل إجمالي في قائمة المركز المالي.

ب- بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

جـ- مطروحة من مجموع حقوق المساهمين.

د- مضافة الى مجموع حقوق المساهمين.

معيار المحاسبة الدولي رقم (20)	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 20	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية". 3. عرض للشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية. 4. بيان اسلوب الإعتراف بالمنح المتعلقة بالاصول القابلة للاهتلاك. 5. بيان كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط. 6. توضح كيفية معالجة إعادة دفع منحة تتعلق باصل. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (20)

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

هدف المعيار Objective

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة الى تشجيع ودعم منشات القطاع الخاص، وخصوصاً تلك المنشات التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشات لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، او تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية او عينية مباشرة او تخفيض الضرائب او الإعفاء منها لفترة محددة، او تقديم قروض بفائدة متدنية او بفوائد مجانية، او المساعدة في توفير البنية التحتية، وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

ونظراً لان المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمنشات المستفيدة منها، ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط يتوجب ان تلبيها المنشاة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الإعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل اصول يتم نقلها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشاة مقابل التزام المنشاة بالقيام بأعمال معينة، سواء كانت هذه الأعمال تتعلق بالماضي أو المستقبل، وبحيث تتعلق هذه الأعمال بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، مثل تنظيف تلوث بيئي سببته المنشأة.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية، وفي الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية.

لا ينطبق المعيار على الأمور التالية:

1. المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (التضخم).
2. المساعدات الحكومية التي تكون على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية، أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات.
3. المشاركة الحكومية في ملكية المنشأة.
4. المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

أورد المعيار التعريفات التالية:

حكومة Government: تمثل الحكومة، والهيئات والمؤسسات الحكومية في بلد معين أو خارج البلد، وبالتالي فهي تشمل الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية Government Assistance: هو إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى منشأة معينة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة. وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل اصول للمنشاة، مثل المشورة القانونية للمنشأة بدون مقابل. **ولا تشمل المساعدة الحكومية** لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة **بشكل غير مباشر** من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العامة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية Government Grants: هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة. ولا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة.

وتشمل المنح الحكومية المنح التي تتضمن نقل الموارد إلى المنشأة للعمل في منطقة محددة (مثل منطقة حدودية بعيدة) أو صناعة معينة (أي صناعة قائمة على أساس زراعي بحيث قد لا تكون، بسبب تدني الربحية، جاذبة للإستثمار). وقد أوضح التفسير رقم (10) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة أن "المتطلب العام الذي يقضي بالعمل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية من أجل الحصول على المساعدات الحكومية يمثل أحد الشروط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets: هي منح حكومية تقوم الحكومة من خلالها بنقل أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول

طويلة الأجل. كما يمكن ان يتضمن هذا النوع من المنح شروط ثانوية تحدد نوع الأصول أو موقعها أو فترة شراءها أو حيازتها.

المنح المرتبطة بالدخل Grants Related to Income: وتمثل المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول، وهي منح تقوم الحكومة بموجبها بنقل او تحويل نقدية للمنشأة.

متطلبات المعيار الرئيسة

1. الإعتراف بالمنح الحكومية Recognition

أ – شروط الإعتراف.

يجب الإعتراف بالمنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة، عند توفر الشرطيين التاليين معاً:

1. أن المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة.
2. وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

وتجدر الاشارة ان الاستلام الفعلي للمنحة لا يعني بالضرورة ان المنشاة ستفي بالشروط الخاصة بالمنحة.

كما ان معالجة المنح لا تتأثر بكيفية استلام قيمة المنحة، حيث لا تختلف المعالجة سواء تم استلام قيمة المنحة نقداً أم تم خصم قيمتها من التزامات حكومية مستحقة على المنشاة.

ب– مدة أو فترة الإعتراف.

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، **ويجب أن لا تضاف المنح** مباشرة لحقوق المساهمين.

2– المنح المتعلقة بالدخل Grants Related to Income :

هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل او تحويل نقدية للمنشأة، وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول غير المتداولة.

2/أ – المعالجة المحاسبية: في حالة كون المنحة الحكومية لا تنطوي على تقديم اصول غير قابلة للاهتلاك، مثل تقديم منح نقدية او تخفيض التزام حكومي على المنشأة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالمنحة كدخل في (الارباح والخسائر) عن طريق توزيع قيمة المنحة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة، وبحيث تستخدم التكاليف التي تتكبدها المنشاة للوفاء بشروط المنحة كأساس للتوزيع على الفترات الزمنية اللازمة للتنفيذ.

مثال (1)

استلمت الشركة العربية منحة بقيمة 25 مليون دينار من إحدى الجهات الحكومية شريطة تنظيف وتشجير البيئة المحيطة بمصانع الشركة. وقد تم تنفيذ عملية التنظيف والتشجير على مدار 3

سنوات، وبلغت التكاليف التي تكبدتها الشركة على النحو التالي:

السنة	التكاليف المتكبدة
1	8 مليون دينار
2	5 مليون دينار
3	7 مليون دينار
المجموع	**20 مليون دينار**

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل مثال (1) : سيتم الإعتراف بالمنحة كدخل خلال الفترات الزمنية اللازمة لتنفيذ شروط المنحة. وسيتم توزيع قيمة المنحة وإطفائها على تلك الفترات باستخدام التكاليف المنفقة من قبل الشركة كأساس لذلك، وعلى النحو التالي:

السنة	مبلغ المنحة المعترف به كدخل
1	(20/8) × 25 مليون دينار = 10 مليون دينار
2	(20/5) × 25 مليون دينار = 6.25 مليون دينار
3	(20/7) × 25 مليون دينار = 8.75 مليون دينار
المجموع	**= 25 مليون دينار**

2/ب – عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالدخل بالقوائم المالية :

يتم الاعتراف بهذا النوع من المنح في الارباح والخسائر(قائمة الدخل) ، الا ان هناك بديلان لكيفية عرضها والافصاح عنها في قائمة الدخل هما:

البديل الأول: عرض المنحة كرصيد دائن في قائمة الدخل، سواء بشكل منفصل أو تحت عنوان عام "مثل "إيرادات أخرى".

البديل الثاني: طرح المنحة من المصروفات المرتبطة بها.

ويترك المعيار الخيار للمنشأة اختيار أي من البديلين، نظرا لوجود مؤيدين لكلا البديلين.

3- المنح المرتبطة بالأصول Grants Related to Assets: هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للمنشأة أو تحويل نقدية للمنشأة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراءها أو حيازتها.

3/أ- المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالاصول – عدا النقدية –:

يسمح المعيار في هذه الحالة للمنشأة أن تختار واحدة من المعالجات المحاسبية التالية:

- تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي، أو
- إثبات كل من الأصل والمنحة "بمبلغ اسمي" أي رمزي، مبلغ دينار واحد مثلاً.

اي اذا كانت المنحة تمثل اصلاً قابلاً للاهتلاك وتم الاعتراف به بقيمته العادلة ، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بالمنحة على إنها دخل خلال المدة الزمنية التي تستهلك بها تلك الاصول، وبنسب قيمة اهتلاك الاصل في كل فترة. مثال ذلك حصول مستشفى خاص على سيارة اسعاف كمنحة من جهة حكومية، ففي هذه الحالة يتم توزيع قيمة السيارة على العمر الانتاجي المقدر للاصل وحسب طريقة الاهتلاك المستخدمة.

مثال (2)

استلمت الشركة العربية منحة بقيمة 4 مليون دينار لتركيب أجهزة فلاتر لمنع التلوث، وقدرت الشركة تكلفة تلك الأجهزة 6 مليون دينار. وسيتم إهتلاك تلك الأجهزة بطريقة مجموع أرقام السنين خلال عمرها البالغ 4 سنوات.

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل مثال (2)

يتم الإعتراف بدخل المنحة على مدى 4 سنوات وبنسبة إهتلاك الأجهزة المتعلقة بالمنحة وكما يلي:

السنة	نسبة الإهتلاك السنوي	دخل المنحة
1	4/ 10 = %40	1,6 = 4 × %40 مليون دينار
2	10/3 = %30	1,2 = 4 × %30 مليون دينار
3	10/2 = %20	0,8 = 4 ×%20 مليون دينار
4	10/1 = %10	0,4 = 4 ×%10 مليون دينار
	المجموع	**= 4 مليون دينار**

الاعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.

تتضمن بعض المنح وجود عدة شروط يجب على المنشاة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقتضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة الى اجزاء وربط الاعتراف بكل جزء بالتكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشرط المعني.

مثال (3)

تلقت شركة العروبة منحة موحدة بقيمة 60 مليون دينار، وسيتم استغلال 60% من المنحة في شراء مبنى للطلبة أصحاب الاحتياجات الخاصة (المعوقين حركياً) والذي قدر العمر الإنتاجي له بـ 20 سنة. أما المبلغ المتبقي من المنحة فهو مخصص لدعم رسوم تعليم أولئك الطلبة لمدة أربع سنوات من تاريخ المنحة.

المطلوب: بيان كيفية توزيع قيمة المنحة وبالتالي الاعتراف به كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20).

حل مثال (3)

سيتم أولا توزيع المنحة على النحو التالي:

المنحة المتعلقة بالأصول (شرا مبنى) 60% × 60 = 36 مليون دينار.

المنحة المتعلقة بالدخل (دعم رسوم التعليم) 40% × 60 = 24 مليون دينار.

سيتم توزيع قيمة منحة المبنى، والاعتراف بها في بيان الدخل، بناء على العمر الإنتاجي للمبنى والبالغ 20 سنة باستخدام أساس منتظم وبافتراض أنه يتم استهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت، يتم الاعتراف بهذا الجزء من المنحة (أي 36 مليون دينار) كدخل خلال فترة 20 سنة بمعدل 1,8 مليون دينار سنوياً (36 مليون ÷ 20 سنة).

وسيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة أربع سنوات، وبافتراض أنه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساوي خلال مدة الأربع سنوات، سينقل هذا الجزء من المنحة (أي 24 مليون دينار) إلى الدخل خلال فترة أربع سنوات بمعدل 6 مليون دينار للسنة الواحدة.

المنح الحكومية المقبوضة كتعويض للمنشأة عن مصاريف أو خسائر متكبدة سابقاً

في حالة استلام المنشاة لمنحة حكومية كتعويض لها عن مصاريف أو خسائر تم تكبدها فعلاً، او عندما يكون الغاية من المنحة تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون ان تتكبد المنشاة لتكاليف مستقبلية ذات علاقة لتنفيذ شروط المنحة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بقيمة المنحة على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض.

ومن الأمثلة عليها:

- المنح التي تدفع أحيانا من قبل الدولة لتعويض المزارعين والمنشات الزراعية عن خسائر محددة لحقت بهم نتيجة الصقيع وادت الى اضرار بالإنتاج الزراعي.
- المنح التي تقدم من قبل الحكومة لبعض المنشات كتعويض لها عن خسائر تكبدتها في الماضي بسبب العمل ضمن منطقة نائية أو نتيجة تأثر هذه المنشات سلبياً بالقرارات الحكومية.

3/ب- عرض المنح المتعلقة (المرتبطة) بالاصول بالقوائم المالية:

يجب عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المعترف بها بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية بأحد البديلين التاليين:

البديل الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل، ثم يجري الاعتراف به لاحقاً كدخل بطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشروط المنحة.

البديل الثاني: طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصول المتعلقة بها للتوصل إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل.

مثال (4)

في 2022/1/1 استلمت شركة الفرح منحة مقدارها 300,000 دينار متعلقة بأجهزة مولدات طاقة كهربائية، حيث تعمل الشركة في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد اشترت الشركة المولدات بمبلغ 1,200,000 دينار، وقد حدد العمر الإنتاجي لها بثلاث سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. وبافتراض ان شركة الفرح حققت في كل عام من الأعوام 2022 – 2024 ربح سنوي قبل احتساب اهتلاك مولدات الطاقة الكهربائية وقبل الاعتراف بالمنحة يبلغ مليون دينار.

المطلوب: بيان طرق عرض المنحة في القوائم المالية لشركة الفرح.

حل مثال (4)

البديل الأول: عرض المنحة كدخل مؤجل

يتم بموجب هذا البديل اثبات مبلغ المنحة في حساب دخل منحة مؤجل، وعليه يظهر قيد استلام المنحة في 2022/1/1 على النحو التالي.

300,000		من حـ/ النقدية لدى البنك	2022/1/1
	300,000	الى حـ/ دخل منحة مؤجل	

- ويتم اثبات قيد شراء المولدات بالقيد التالي:

1,200,000		من حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية	2022/1/1
	1,200,000	الى حـ/ النقدية لدى البنك	

- في 2022/12/31 يتم الاعتراف بمبلغ 100000 دينار كدخل منحة (300,000 ÷ 3 سنوات عمر الاصل) وعليه يتم إعداد القيد التالي:

100,000		من حـ/ دخل منحة مؤجل	2022/12/31
	100,000	الى حـ/ دخل منحة متحقق	

ويقفل حساب دخل المنحة المتحقق في قائمة الدخل، أما رصيد دخل المنح المؤجل فسيظهر ضمن المطلوبات في الميزانية بمبلغ 200,000 دينار.

ويتم تكرار قيد الاعتراف بجزء من المنحة كدخل في نهاية عامي 2023 و2024.

ونتيجة ما سبق ستظهر قائمة دخل الشركة للأعوام 2022 – 2024 على النحو التالي:

قائمة الدخل لعام				
البيان	2022	2023	2024	المجموع
الربح قبل الاهتلاك والمنحة	1,000,000	1,000,000	1,000,000	3,000,000
يطرح اهتلاك المولدات	(400,000)	(400,000)	(400,000)	(1,200,000)
يضاف مبلغ المنحة المعترف به	100,000	100,000	100,000	300,000
الربح	700,000	700,000	700,000	2,100,000

أما ميزانية الشركة للأعوام 2018 – 2020 فتظهر على النحو التالي:

الميزانية في 12/31			
البيان	2022	2023	2024
الاصول غير المتداولة			
مولدات الطاقة الكهربائية	1,200,000	1,200,000	1,200,000
يطرح مجمع اهتلاك	(400,000)	(800,000)	(1,200,000)
صافي القيمة الدفترية	800,000	400,000	0000
الالتزامات			
دخل منحة مؤجل	200,000	100,000	0

البديل الثاني: عرض المنحة كتخفيض من قيمة الأصل

بموجب البديل الثاني يتم اقتطاع المنحة من قيمة الأصل الدفترية (المسجلة)، أي تعتبر المنحة تخفيض لقيمة المولدات الدفترية.

وعليه يتم إثبات شراء الأصل وتخفيضه بقيمة المنحة بموجب القيدين التاليين:

قيد شراء الأصل:

2022/1/1	من حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية		1,200,000
	الى حـ/ النقدية لدى البنك	1,200,000	

قيد تخفيض الأصل بقيمة المنحة:

2022/1/1	من حـ/ النقدية لدى البنك		300,000
	الى حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية	300,000	

وبناء عليه تنخفض القيمة الدفترية المسجلة للمولدات لتصبح 900,000 دينار (1,200,000 – 300,000). وبما أن العمر الإنتاجي لمولدات الكهرباء هو ثلاث سنوات، فان قيمة الاهتلاك السنوي تنخفض نتيجة المنحة لتصبح 300,000 دينار (900,000 دينار ÷ 3 سنوات).

ونتيجة ما سبق ستظهر قائمة دخل الشركة للأعوام 2022 – 2024 على النحو التالي:

قائمة الدخل				
البيان	**2022**	**2023**	**2024**	**المجموع**
الربح قبل الاهتلاك والمنحة	1,000,000	1,000,000	1,000,000	3,000,000
يطرح اهتلاك المولدات	(300,000)	(300,000)	(300,000)	(900,000)
الربح	700,000	700,000	700,000	2,100,000

اما ميزانية الشركة للأعوام 2022 – 2024 فتظهر على النحو التالي:

الميزانية في 12/31			
البيان	**2022**	**2023**	**2024**
الاصول غير المتداولة			
مولدات الطاقة الكهربائية	900,000	900,000	900,000
يطرح مجمع اهتلاك	(300,000)	(600,000)	(900,000)
صافي القيمة الدفترية	600,000	300,000	0000

ويلاحظ ان الأثر الفعلي على النتائج التشغيلية لن يختلف بإتباع أي من البديلين.

البديل	البديل الأول	البديل الثني
دخل منحة سنوي متحقق	700,000 دينار	-
مصروف إهتلاك سنوي	(400000) دينار	(300,000) دينار
صافي الأثر	(300,000) دينار	(300,000) دينار

4- عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية.

عندما يتم استلام المنح المتعلقة بالأصول نقدا، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة ضمن قسم **الأنشطة الاستثمارية** في قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة لذلك سيكون هناك أيضا تدفقات نقدية خارجة نتيجة شراء الأصل الوارد في شروط المنحة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) بشكل محدد ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعات الخارجة بشكل منفصل وعدم اظهارها بالصافي عن طريق اجراء تقاص بينهما، كما يتطلب المعيار أيضا ضرورة إظهار المقبوضات بمعزل عن المدفوعات بشكل منفصل بغض النظر عما إذا كان تخفيض قيمة الاصل بالمنحة أم لم يتم عند عرضها في الميزانية.

5- إعادة دفع المنح الحكومية Repayment of Government Grants

عند الإخلال بشروط المنحة بحيث تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كتغيير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال بيان الدخل.

أ- إعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل:

عند إعادة دفع منحة تتعلق بالدخل فيجب في هذه الحالة إتباع ما يلي:

- في البداية يتم إستخدام رصيد مبلغ المنحة غير المطفأ (دخل منحة مؤجل، والذي يكون رصيده دائناً)، ان وجد، لتغطية المبالغ المعاد دفعها.
- إذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل، فيجب الإعتراف بالمبالغ الباقي من المنحة المعاد دفعها كمصروف. وفي حالة لم يكن هناك رصيد دائن لدخل المنحة المؤجل، فيتم الاعتراف بكامل المبلغ المعاد دفعه من المنحة كمصروف.

مثال (5)

في 2022/1/1 إستلم مستشفى الاستقلال منحة نقدية تبلغ 300,000 دينار وذلك مساهمة من جهة حكومية في معالجة مرضى السكري، علماً بان المبلغ يغطي فترة 3 سنوات بالتساوي. في 2024/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة اعلاه بمطالبة مستشفى الاستقلال بمبلغ 145000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة اخلال المستشفى ببعض شروط المنحة. وبعد مفاوضات بين المستشفى والجهة الحكومية المقدمة للمنحة تم الاتفاق على ان يسدد المستشفى مبلغ 122,000 دينار وقد قام مستشفى الاستقلال بدفع المبلغ نقداً في 2024/8/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض ان مستشفى الاستقلال استخدم اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

حل مثال (5)

- يبلغ رصيد دخل المنحة المؤجل في 2024/1/1 مبلغ 100,000 دينار نظراً للاعتراف بما يخص عامي 2022 و2023. وبما ان قيمة المبلغ المعاد دفعة يتجاوز رصيد دخل المنحة المؤجل فيتم الاعتراف بالباقي والبالغ 22,000 دينار كمصروف. وعليه يظهر قيد المبلغ المعاد دفعة من المنحة على النحو التالي:

2024/8/1	من حـ/ دخل منحة مؤجل		100,000
	حـ/ مصاريف منحة معاد دفعها		22,000
	الى حـ/ النقدية لدى البنك	122,000	

ب- إعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول:

عند إعادة دفع منحة تتعلق باصل فيجب في هذه الحالة معالجة المنح المعاد دفعها للجهات المانحة بإحدى طريقتين هما:

1. من خلال زيادة القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل المتعلق بالمنحة، وتستخدم هذه الطريقة في عرض المنحة عند الحصول عليها كتخفيض من قيمة الاصل، أو
2. تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه، وتستخدم هذه الطريقة في حالة اختيار اسلوب عرض المنحة كدخل مؤجل.

كما يجب الإعتراف مباشرة كمصروف بالإهتلاك المتجمع الإضافي المتراكم الذي كان سيتم الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة.

مثال (6)

في 2022/1/1 استلمت شركة الفرح منحة مقدارها 300,000 دينار متعلقة بأجهزة مولدات طاقة كهربائية، حيث تعمل الشركة في منطقة نائية وتخدم المجتمع المحلي بشكل كبير. وقد إشترت الشركة المولدات بمبلغ 1,200,000 دينار، وقد حدد العمر الإنتاجي لها بثلاث سنوات وسيتم إهتلاكها بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية. في 2024/7/1 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة اعلاه بمطالبة شركة الفرح بمبلغ 165,000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الشركة ببعض شروط المنحة. وبعد مفاوضات بين الشركة والجهة الحكومية المقدمة للمنحة تم الاتفاق على ان تسدد الشركة مبلغ 120,000 دينار وقد قامت الشركة بدفع المبلغ نقداً في 2024/8/1.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة بافتراض ان شركة الفرح استخدمت اسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل.

حل مثال (6)

نظراً لان الشركة استخدمت اسلوب عرض المنحة كتخفيض للأصل فتكون قيمة المولدات التي أثبتت بعد تخفيضها بقيمة المنحة 900,000 دينار (1,200,000 – 300,000). وعليه يتم بداية زيادة قيمة الاصل بمقدار المنحة المعاد دفعها ويظهر ذلك بموجب القيد التالي:

2024/8/1	من حـ/ مولدات الطاقة الكهربائية		120,000
	الى حـ/ التزام منحة معاد دفعها	120,000	

ويتم اثبات قيد دفع المنحة نقدا :

2024/8/1	من حـ/ التزام منحة معاد دفعها		120,000
	الى حـ/ النقدية	120,000	

اما فرق الاهتلاك المتراكم للعامين 2023 و2024 والذي يتوجب الاعتراف به كمصروف فيمثل الفرق بين ما تم اهتلاكه في دفاتر الشركة في ضوء حصولها على كامل المنحة والاهتلاك في ضوء اعادة جزء من المنحة، حيث يظهر على النحو التالي:

البيان	2023	2024
الاهتلاك السنوي في ضوء حصول الشركة على كامل المنحة (900,000 ÷ 3)	300,000	300,000
الاهتلاك السنوي في ضوء اعادة جزء من المنحة (900,000 + 120,000) ÷ 3	340,000	340,000
الفرق في الاهتلاك	40,000	40,000
الفرق في مجمع الاهتلاك المتراكم للعامين 2023 و 2024 =	40,000 + 40,000 = 80,000	

وفي ضوء ذلك يتم إثبات القيد التالي:

2024/8/1	من حـ/ مصاريف منحة معاد دفعها		80,000
	الى حـ/ مجمع اهتلاك مولدات طاقة كهربائية	80,000	

6- المساعدات الحكومية Government Assistance

تشمل المساعدات الحكومية المنح الحكومية المتعلقة بنقل موارد للمنشأة سواء كانت منح متعلقة بالدخل أو بالأصول والتي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية، كما تشمل المساعدات الحكومية أشكال معينة من المساعدات المباشرة ولا يمكن بشكل موضوعي تحديد قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة، والتي لا يتم الإعتراف بها بل الإفصاح عنها فقط مثل:

- الاستشارات الفنية أو المهنية الأخرى المجانية.
- تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة.

ويشير المعيار أيضاً بأن المساعدات غير المباشرة المتمثلة بتوفير الحكومة لبنية تحتية من خلال تحسين شبكات المواصلات والإتصالات والمياه لا تعتبر شكلاً من أشكال المساعدات الحكومية نظراً لصعوبة تحديد منفعة المنشأة المباشرة للمنشأة.

معالجة القروض بدون فائدة او بمعدلات فائدة متدنية

يتم معالجة المنفعة الناتجة عن قرض حكومي بسعر اقل من سعر الفائدة السائد في السوق على انه منحه حكومية اي فرق الفائدة يعالج كدخل، وذلك بموجب التعديل الساري المفعول اعتبارا من 2009/1/1 علما بان المعيار كان يتطلب سابقاً اعتبارها مساعدات حكومية يتم الافصاح عنها فقط.

7- متطلبات الإفصاح Disclosure

يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

أ- السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طريقة عرض المنح الحكومية التي تم إتباعها في القوائم المالية.

ب- طبيعة ومدى المنح الحكومية التي تم الحصول عليها والاعتراف بها والمساعدات الحكومية التي استفادت المنشأة منها.

جـ- الشروط التي لم تلبيها المنشأة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية":
   - حكومة
   - المساعدة الحكومية
   - المنح الحكومية
   - المنح المرتبطة بالأصول
   - المنح المرتبطة بالدخل
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمنح الحكومية؟
5. وضح اسلوب الإعتراف بالمنح المتعلقة بالاصول القابلة للاهتلاك.
6. بين كيفية الإعتراف بدخل المنح التي تتضمن عدد من الشروط.
7. حدد كيفية عرض المنح المتعلقة بالأصول في قائمة التدفقات النقدية.
8. وضح كيفية معالجة إعادة دفع منحة تتعلق باصل.
9. وضح المقصود بالمساعدات الحكومية، مع اعطاء بعض الأمثله عليها.
10. حدد أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (20): "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من المعالجات المحاسبية التالية تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنحة المتعلقة بالاصول:

أ- إثبات الأصل الناتج عن المنحة بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل وقيد المنحة بمبلغ رمزي يبلغ دينار واحد.

ب- تسجيل المنحة بقيمة يحددها خبير مستقل.

جـ- إثبات الأصل فقط بالقيمة العادلة، وعدم الاعتراف بالقيمة العادلة للمنحة.

د- تسجيل كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي.

2. أي من المعالجات المحاسبية التالية تتفق مع متطلبات المحاسبة الدولي رقم (20) بالنسبة للمنح المتعلقة بالدخل:

أ- الإعتراف بالمنحة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

ب- عرض المنحة في قائمة الدخل تحت عنون (إيرادات آخرى)، أو طرحها من المصاريف المرتبطة بها.

جـ- الإعتراف بالمنحة ضمن حساب الأرباح المحتجزة في الميزانية العمومية.

د- إضافة قيمة المنحة بالدائن لحساب المبيعات أو الإيرادات الأخرى من العمليات في قائمة الدخل.

3. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) هناك نوعان من المنح الحكومية:

أ- المنح المتعلقة بالأصول. جـ- المنح المتعلقة بالمطلوبات.

ب- المنح المتعلقة بالدخل. د- ما ورد في (أ) و(ب) صحيح.

4. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) معالجة تحسين الحكومة لشبكة المواصلات في المنطقة التي تعمل بها الشركة كما يلي:

أ- تعالج بإعتبارها منح حكومية.

ب- تعالج بإعتبارها من المساعدات الحكومية.

جـ- لا تعتبر ضمن المساعدات الحكومية.

د- تعامل بإعتبارها هبة.

5. عندما يتم استلام المنح المتعلقة بالأصول نقدا، يتم إظهار التدفقات النقدية المستلمة في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة:

أ- التشغيلية.

ب- الاستثمارية.

جـ- التمويلية.

د- التشغيلية او الاستثمارية.

6. يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كما يلي:

أ- ضمن الأرباح المحتجزة.

ب - كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبط بالوفاء بشروط المنحة.

جـ- ضمن حساب رأس المال الموهوب في حقوق الملكية.

د - تخفيض للالتزامات.

(الأسئلة من 7 - 9 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. في حالة الحصول على منحة تتعلق بالدخل فإنه يتم معالجتها كما يلي:

أ- تقيد المنحة كاحتياطي عام ضمن حقوق الملكية.

ب- تظهر المنحة في بيان الدخل كايرادات اخرى او في بند مستقل اخر وتنزل من المصاريف المتعلقة بها.

جـ- تقيد المنحة ضمن بند أرباح مدورة في الميزانية العامة.

د- تقيد المنحة ضمن المبيعات في بيان الدخل.

8. إذا حصلت المنشأة على قرض من الحكومة بفائدة تقل كثيراً عن سعر الفائدة السائد في السوق فإنه:

أ- يتم اعتبار الفرق في سعر الفائدة منحة حكومية للمنشأة.

ب- لا يتم اعتبار الفرق في سعر الفائدة كمنحة حكومية لأنه لم يقبض من المنشأة.

جـ- يتم أخذ الفرق في سعر الفائدة إلى الربح الصافي.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

9. بتاريخ 2024/1/1 حصلت شركة س على منحة حكومية بقيمة 2,500,000 دينار اردني بغرض المساهمة في شراء خط انتاجي بكلفة 4,000,000 دينار اردني، علماً بان العمر الانتاجي لخط الانتاج الذي تم شراؤه بتاريخ 2024/1/1 هو عشرة سنوات ويتم استهلاكه بنسبة "20% رصيد

متناقض". فاذا علمت بان الشركة تقوم بمعالجة جميع المنح الحكومية بطريقة الدخل المؤجل فان الدخل الواجب الاعتراف به من المنحة خلال عام 2024 هو:

أ- 2,500,000 دينار

ب- 500,000 دينار

جـ- 200,000 دينار

د- 250,000 دينار

التمرين الثاني (مقالي)

في 2020/1/1 حصلت شركة مصانع الاسمنت الأردنية على منحة حكومية مقدارها مليون دينار كمساهمة من الحكومة في تغطية جزء من ثمن شراء فرن حراري صديق للبيئة، وقد بلغ تكلفة شراء الفرن مبلغ 5 مليون دينار وقدر العمر الإنتاجي له بخمس سنوات، وتم استهلاكه بطريقة القسط الثابت. بافتراض ان شركة مصانع الاسمنت حققت في كل عام من الأعوام 2020 – 2024 ربح سنوي قبل احتساب اهتلاك الفرن الحراري وقبل الاعتراف بالمنحة يبلغ 10 مليون دينار.

المطلوب:

1. بيان كيفية عرض المنحة في القوائم المالية لشركة مصانع الاسمنت للأعوام 2020 – 2024 بافتراض استخدام الشركة بديل عرض المنحة كدخل مؤجل.
2. بيان كيفية عرض المنحة في القوائم المالية لشركة مصانع الاسمنت للأعوام 2020 – 2024 بافتراض استخدام الشركة بديل طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصل.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2022/1/1 استلمت جامعة الاستقلال وهي جامعة خاصة منحة حكومية نقدية تبلغ 400,000 دينار وذلك مساهمة من الحكومة في تغطية رسوم بعض الطلبة من ذوي الدخول المتدنية، علماً بان المبلغ يغطي فترة 4 سنوات بالتساوي. في 2024/8/15 قامت الجهة الحكومية المقدمة للمنحة أعلاه بمطالبة جامعة الاستقلال بمبلغ 195,000 دينار كاسترداد لجزء من المنحة نتيجة إخلال الجامعة ببعض شروط المنحة. في 2024/12/1 قامت الجامعة بدفع المبلغ المطلوب نقداً.

المطلوب: بيان كيفية معالجة المبلغ المعاد دفعه من المنحة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 21	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". 3. ما هي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؟ 4. شرح كيفية معالجة العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية من حيث إثباتها ومن ثم معالجة اثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية. 5. شرح كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد أسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة. 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (21)
أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

مقدمة

ان الانفتاح الاقتصادي في السنوات الأخيرة وانتشار استخدام الانترنت، قد زاد عمليات التبادل التجاري العالمية بين الدول، كما ساعد على سرعة وسهولة تدفق الأموال بين الأسواق المالية العالمية، وهذا بدوره زاد من حجم العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية لدى المؤسسات والشركات، حتى أصبحت بعض الشركات تعتمد في معظم عملياتها التجارية على التصدير للأسواق الخارجية، وبالمقابل فان العديد من الشركات أصبحت تعتمد على مصادر المواد الخام المستوردة وعلى استيراد العديد من قطع الغيار او بعض الأجزاء التي تدخل في عملية التصنيع.

من جهة أخرى ازداد حجم الاستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، أي التي تقع في دول تختلف عن دول الشركات القابضة، مما أدى الى نشوء مشكلة إعداد القوائم الموحدة بعملة واحدة وبالتالي العمل على ترجمة القوائم المالية من عملة معينة الى عملة أخرى قبل الشروع في عملية إعداد القوائم الموحدة.

بناءاً على سبق فان موضوع العملات الأجنبية يتطلب التعامل مع أمرين أساسيين هما:

1. كيفية معالجة العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة والتي تتم بعملة تختلف عن العملة التي تستخدمها المنشأة في مسك حساباتها، مثل شراء شركة أردنية تمسك حساباتها بالدينار الأردني لبضاعة من شركة أمريكية وبحيث تكون شروط السداد قيام الشركة الأردنية بسداد القيمة بالدولار او بعملة أجنبية خلاف الدينار الأردني.
2. في حالة تملك شركة قابضة لشركة تابعة أجنبية، واختلاف العملة التي تمسك بها الشركة التابعة حساباتها عن عملة الشركة القابضة، فان إعداد القوائم الموحدة يتطلب قبل الشروع في ذلك ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة الى عملة الشركة القابضة.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيس يهدف المعيار الى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها في عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية، وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار في:

أ- المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، بإستثناء المعاملات المشتقة (المشتقات) والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية.

جـ- ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة القابضة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

سعر الإقفال Closing Rate: هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية.

فروقات أسعار الصرف Exchange Differences : هي الفروقات الناجمة عن تحويل مقدار معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

العمليات الأجنبية Foreign Operations : هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد أخر غير بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشآت.

العملة الوظيفية Functional Currency: هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسة التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسة من خلالها.

البنود النقدية Monetary Items: هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والإلتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، وأذونات الخزينة، والقروض وغيرها.

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية Operation Net Investment in A foreign:
هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة.

عملة التقرير Presentation Currency: هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية للمنشاة.

سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate: هو سعر صرف العملة الأجنبية للتسليم أو التبادل الفوري.

متطلبات المعيار وتفسير المفاهيم الواردة في المعيار

أولا: العملة الوظيفية والاعتراف بفروقات أسعار الصرف

Functional Currency and Recognition of Exchange Differences

1. يتم تحديد العملة الوظيفية Functional Currency من خلال الأخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة التي تولد بها المنشأة عادة النقد وتدفع من خلالها، والتي غالبا ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وتعتبر العمليات التي تتم بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أ- ان تكون العملة تؤثر بشكل رئيس على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.

ب- هي عملة الدولة المؤثرة على أسعار بيع السلع وتقديم الخدمات.

جـ- هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.

د- هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).

هـ- العملة التي يتم بها الاحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

وتعتبر البنود الثلاثة الأولى عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

2. العوامل التي تساعد في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (أي للشركات التابعة والزميلة وغيرها).

يجب على المنشأة معدة التقارير المالية (الشركة الأم) تحديد العملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية (أي المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة)، ويتم الآخذ بعين الإعتبار العوامل التالية في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وما إذا كانت العملة الوظيفية الخاصة بتلك المنشآت والعمليات هي نفس عملة المنشأة معدة التقارير المالية (المنشأة الأم):

- ما إذا كانت أنشطة المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة إمتداد للمنشأة الأم أو إنها مستقلة عنها.
- تحديد نسبة معاملات تلك المنشآت مع المنشأة الأم وأهميتها النسبية.
- وجود تأثير مباشر للتدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة) على التدفقات النقدية للمنشأة الأم معدة التقارير.

3. عندما تكون العملة الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم، يجب إعادة عرض البيانات

المالية باستخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (29)، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط.

4. يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي أي باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية. ويجب تطبيق التغيير في العملة الوظيفية إعتباراً من التاريخ الذي حدث به.

5. ترجمة (تحويل) المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية الى العملة الوظيفية:

أ- تشمل المعاملات بالعملات الأجنبية العمليات التي تتم أو تتطلب تسوية بعملة أجنبية، مثل شراء وبيع السلع والخدمات المحددة أسعارها بالعملات الأجنبية وعمليات الإقتراض والإقراض التي تتم بعملة أجنبية، وعمليات شراء أصول أو تكبد أو تسديد إلتزامات محددة بعملة أجنبية.

ب- بموجب المعيار يجب إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية مبدئياً **بسعر الصرف الفوري** في تاريخ المعاملة. ويمكن إستخدام سعر تقريبي على سبيل المثال، من خلال إستخدام متوسط السعر لفترة محددة، وفي حالة تذبذب أسعار الصرف بشكل كبير فلا يمكن إستخدام متوسط السعر.

جـ- التقرير عن الأرصدة الواردة في القوائم المالية بتاريخ الميزانيات العمومية اللاحقة كما يلي:

- البنود النقدية بالعملة الأجنبية تترجم بسعر الإقفال (الجاري بتاريخ الميزانية).
- البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.
- البنود غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة بإستخدام السعر الذي كان قائماً عند قياس القيمة العادلة.

مثال (1)

في 2024/10/12 قامت شركة الانتعاش وهي شركة أردنية بشراء بضاعة من شركة ألمانية بسعر مليون يورو وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة باليورو في2025/4/15. بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار الأردني على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2024/10/12	0.810
2024/12/31	0.825
2025/4/15	0.800

المطلوب: إثبات العمليات أعلاه في دفاتر كل من الشركة الأردنية والشركة الألمانية بافتراض ان عملة التقرير للشركة الأردنية هي الدينار الأردني وللشركة الألمانية اليورو.

حل مثال (1)

- **دفاتر الشركة الأردنية (الشركة المشترية)**

شراء البضاعة (2024/10/12)		
810,000		من حـ/ المشتريات (بضاعة بالمخازن)
	810,000	الى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
		(1000,000 يورو × 0.81)

تعديل اثر التغير في سعر الصرف (2024/12/31)		
15,000		من حـ/ خسائر عملات أجنبية
	15,000	الى حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
		(1,000,000 يورو × (0.810 – 0.825))

- وبناء على القيد أعلاه يتم تحميل قائمة الدخل للعام 2024 بخسائر عملات أجنبية تبلغ 15,000 دينار، كما يظهر حساب ذمم دائنة عملات أجنبية يورو في ميزانية 2024/12/31 بقيمة 825,000 دينار ليعكس مقدار التزامات الشركة الفعلية في هذا التاريخ.

تعديل اثر التغير في سعر الصرف (2025/4/15)		
25,000		من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
	25,000	الى حـ/ أرباح عملات أجنبية
		(1,000,000 يورو × (0.825 – 0.800))

يلاحظ انه تم تعديل قيمة الذمم الدائنة عملات أجنبية بمقدار التغير في سعر الصرف بين 2024/12/31 و2025/4/15 وقد نتج عن العملية أرباح عملات أجنبية نظراً لانخفاض سعر صرف اليورو مقابل الدينار وبالتالي انخفاض التزامات الشركة في هذا التاريخ، وبناء عليه ينخفض رصيد الذمم الدائنة عملات أجنبية ليصبح 800,000 دينار.

تحويل القيمة المطلوبة الى اليورو (2025/4/15)		
800,000		من حـ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو
	800,000	الى حـ/ النقدية (1,000,000 × 0.800)

سداد قيمة البضاعة (2025/4/15)		
800,000		من حـ/ ذمم دائنة عملات أجنبية/ يورو
	800,000	الى حـ/ نقدية عملات أجنبية/ يورو

6. الاعتراف بفروقات أسعار الصرف

أ- يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية في بيان الدخل، **بإستثناء** فروقات الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية (الاستثمار في شركة تابعة) يتم الاعتراف بها في القوائم المالية الموحدة ضمن عنصر منفصل في حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بها في بيان الدخل عند التصرف بالاستثمار الصافي (التخلص منه).

ب- يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار الصافي المنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية في بيان الدخل في البيانات المالية **المنفصلة** للمنشأة الأم.

جـ- إذا تم الاعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، يتم الاعتراف أيضاً بربح أو خسارة أسعار الصرف الأجنبي في حقوق الملكية.

ثانياً: التحويل (الترجمة) الى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية:

Translation to Presentation Currency

يقصد بالترجمة لعملة العرض قيام المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض العملة المحلية للمنشأة او اي عملة اخرى. ويمكن بيان ذلك كما يلي:

أ- يمكن للمنشأة أن تعرض قوائمها المالية بأي عملة، وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية، يتم تحويل قوائمها المالية الى عملة العرض على سبيل المثال عند وجود شركات تعمل في عدة دول ولها عملات وظيفية مختلفة، يتم إعادة عرض القوائم المالية لتلك الشركات بعملة عرض معينة مثل الدولار أو اليورو أو الدينار أو غيرها.

ب- إذا لم تكن القوائم المالية للمنشأة بالعملة الوظيفية لإقتصاد مفرط التضخم يتم تحويل القوائم المالية للمنشأة للسنة الحالية والفترات المقارنة بعملة العرض (والتي قد تكون العملة المحلية أو أي عملة أخرى) كما يلي مع الإعتراف بكافة فروقات الصرف في بند منفصل من حقوق الملكية:

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول والإلتزامات (بما في ذلك أي شهرة تنشأ من الشراء وأية تعديلات للقيمة العادلة)	سعر الإقفال بتاريخ الميزانية العمومية
بنود الدخل والمصاريف وبنود الدخل الشامل الآخر.	أسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملة ويجوز إستخدام متوسط الأسعارإذا لم يكن هناك تقلب كبير في أسعار الصرف.

ويتم الاعتراف بمفروقات الترجمة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ويتم الاعتراف بأية فروقات أسعار صرف متراكمة والمنسوبة الى حصص الأقلية ضمن بند حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

جـ- التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض لمنشأة عملتها الوظيفية هي عملة إقتصاد عالي التضخم:

في هذه الحالة يتم تحويل جميع المبالغ (أي الأصول والإلتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف) بسعر صرف الإقفال الفوري بتاريخ الميزانية، بإستثناء عندما يتم تحويل المبالغ الى عملة اقتصاد ليست ذات تضخم عالي التضخم، حيث تعرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة كما عرضت في السنة السابقة دون تعديلها بالتغيرات اللاحقة في مستويات الاسعار او في تغيرات معدلات اسعار الصرف.

مثال (2)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س وهي شركة أردنية 80% من أسهم الشركة ص وهي شركة أمريكية بسعر 210,000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وكانت القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة التابعة ص متساوية. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر الدولار الأمريكي العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الأمريكية.

وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركة ص كما هي في 2024/1/1 (معدة بالدولار الأمريكي)		
البند		القيمة بالدولار $
الأصول		
النقدية		35,000
ذمم مدينة		125,000
بضاعة		170,000
آلات	80,000	
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20,000)	60,000
مجموع الأصول		390,000
الالتزامات للغير		
ذمم دائنة		90,000
حقوق الملكية		
رأس المال		200,000
رأس المال الإضافي		60,000
أرباح محتجزة		40,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		390,000

في 2024/12/31 ظهر ميزان المراجعة للشركة ص والمعد بالدولار الأمريكي على النحو التالي:

ميزان المراجعة للشركة ص كما في 2024/12/31 (المبالغ بالدولار الأمريكي)		
البيان	أرصدة مدينة $	أرصدة دائنة $
النقدية	10,000	
ذمم مدينة	80,000	
بضاعة	250,000	
آلات	80,000	
توزيعات أرباح مدفوعة	50,000	
مجمع اهتلاك آلات		30,000
ذمم دائنة		35,000
رأس المال		200,000
رأس المال الإضافي		60,000
أرباح محتجزة 1/1		40,000
المبيعات		650,000
تكلفة المبيعات	450,000	
مصروف إيجار	30,000	
مصروف رواتب	40,000	
مصروف اهتلاك آلات	10,000	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15,000	
المجموع	**1,015,000**	**1,015,000**

كان سعر صرف الدولار مقابل الدينار خلال العام 2024 على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2024/1/1	0.700
2024/12/31	0.725
متوسط سعر الصرف خلال العام 2024	0.710
سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح	0.715

المطلوب:

1. ترجمة ميزانية الشركة ص في 2024/1/1 من الدولار الأمريكي الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
2. ترجمة ميزان المراجعة للشركة ص في 2024/12/31 من الدولار الأمريكي الى الدينار الأردني باستخدام طريقة الترجمة.
3. إعداد القوائم المالية للشركة للعام 2024 وذلك بالاعتماد على ميزان المراجعة المترجم في المطلوب رقم 2.

حل مثال (2)

ميزانية الشركة ص كما هي في 2024/1/1 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	$	سعر الصرف	دينار
النقدية	35,000	0.700	24,500
ذمم مدينة	125,000	0.700	87,500
بضاعة	170,000	0.700	119,000
آلات	80,000	0.700	56,000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20,000)	0.700	(14,000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	60,000		42,000
مجموع الأصول	390,000		273,000
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	90,000	0.700	63,000
حقوق الملكية			
رأس المال	200,000	0.700	140,000
رأس المال الإضافي	60,000	0.700	42,000
أرباح محتجزة	40,000	0.700	28,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	390,000		273,000

ميزان المراجعة للشركة ص كما في 2024/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)					
البيان	مدين دولار	دائن دولار	سعر الصرف	مدين دينار	دائن دينار
النقدية	10,000		0.725	7,250	
ذمم مدينة	80,000		0.725	58,000	
بضاعة	250,000		0.725	181,250	
آلات	80,000		0.725	58,000	
توزيعات أرباح مدفوعة	50,000		0.715	35,750	
مجمع اهتلاك آلات		30,000	0.725		21,750
ذمم دائنة		35,000	0.725		25,375
رأس المال		200,000	0.700		140,000
رأس المال الإضافي		60,000	0.700		42,000
أرباح محتجزة 1/1		40,000	0.700		28,000
المبيعات		650,000	0.710		461,500
تكلفة المبيعات	450,000		0.710	319,500	
مصروف إيجار	30,000		0.710	21,300	
مصروف رواتب	40,000		0.710	28,400	
مصروف اهتلاك آلات	10,000		0.710	7,100	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15,000		0.710	10,650	
تسويات الترجمة المتراكم					8,575
المجموع	1,015,000	1,015,000		727,200	727,200

قائمة دخل الشركة ص عن الفترة المنتهية في 2024/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	دولار	سعر الصرف	دينار
المبيعات	650,000	0.710	461,500
يطرح تكلفة المبيعات	450,000	0.710	319,500
مجمل الربح	200,000		142,000
يطرح: مصاريف إدارية وعمومية			
مصروف إيجار	30,000	0.710	21,300
مصروف رواتب	40,000	0.710	28,400
مصروف اهتلاك آلات	10,000	0.710	7,100
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15,000	0.710	10,650
صافي الربح التشغيلي	**105,000**		**74,550**

قائمة الأرباح المحتجزة للشركة ص في2024/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	دولار	سعر الصرف	دينار
أرباح محتجزة 1/1	40,000	0.700	28,000
أرباح العام	105,000		74,550
- توزيعات أرباح	(50,000)	0.715	(35,750)
أرباح محتجزة 12/31	95,000		66,800

ميزانية الشركة ص كما هي في 2024/12/31 بالدولار الأمريكي ومترجمة الى الدينار (طريقة الترجمة)			
البند	دولار	سعر الصرف	دينار
النقدية	10,000	0.725	7,250
ذمم مدينة	80,000	0.725	58,000
بضاعة	250,000	0.725	181,250
آلات	80,000	0.725	58,000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(30,000)	0.725	(21,750)
صافي القيمة الدفترية للآلات	50,000		36,250
مجموع الأصول	390,000		282,750
الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	35,000	0.725	25,375
حقوق الملكية			
رأس المال	200,000	0.700	140,000
رأس المال الإضافي	60,000	0.700	42,000
أرباح محتجزة	95,000		66,800
تسويات الترجمة المتراكم			8,575
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	390,000		282,750

ثالثاً: ترجمة العملية الأجنبية Translation of a Foreign Operation

1. يعرف المعيار العمليات الأجنبية بأنها أي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المنشأة معدة التقارير المالية.

أ- عند إعداد القوائم الموحدة للمنشأة وشركاتها التابعة أو الزميلة أو مشاريعها المشتركة، يكون من البديهي التعامل مع منشآت تستخدم عملات مختلفة، وبالتالي يجب تحويل القوائم المالية إلى عملة العرض. وتعامل الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عند إعداد القوائم الموحدة وعند إجراء عملية الترجمة على إنها أصول والتزامات خاصة بالعملية الأجنبية، لهذا فإنه يتم ترجمتها في تاريخ كل ميزانية عمومية بسعر الإقفال الجاري بتاريخ الميزانية.

ب- يتم الاعتراف في القوائم المالية الموحدة للمنشأة معدة التقرير بفروقات الترجمة للبنود التي تمثل العمليات المتبادلة بين المنشآت ضمن المجموعة الواحدة (التي تدخل في القوائم الموحدة) من قبل في بيان الدخل الموحد بإستثناء ما ورد في الفقرة (أولاً/6/أ) أنفاً.

جـ- عند وجود فروقات اسعار الصرف في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم ناتجة عن الأرباح المدفوعة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يتم الاعتراف بها أيضاً في الأرباح أو الخسائر الموحدة عند اعداد القوائم الموحدة.

2. إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية:

عند التخلص من منشأة اجنبية، يتم الاعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك المنشأة.

رابعاً: متطلبات الإفصاح

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

أ- فروقات أسعار الصرف المعترف بها في بيان الدخل، بإستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".

ب- فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.

ج- عند عرض المنشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

د- الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.

هـ- عند إختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لإستعمال عملة عرض مختلفة.

و- إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومات مالية أخرى إضافية بعمله تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالمنشأة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقا، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية ونوع العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟

– سعر الإقفال	– البنود النقدية
– فروقات أسعار الصرف	– صافي الاستثمار في منشأة أجنبية
– العمليات الأجنبية	– عملة التقرير
– العملة الوظيفية	– سعر الصرف الفوري

4. ما هي العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية؟
5. اشرح كيفية معالجة العمليات المالية التي تتم بعملات أجنبية من حيث إثباتها ومن ثم معالجة اثر التغير في سعر الصرف خلال الفترات التالية للعملية.
6. اشرح كيفية ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية مع تحديد اسعار الصرف المستخدمة في عملية الترجمة وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن الترجمة.
7. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (21): "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في 2024/9/1 باعت شركة أردنية بضاعة الى تاجر سعودي بسعر مليون ريال على أن يتم استلام القيمة بالريال السعودي في 2025/3/1. كان سعر صرف الريال في 2024/9/1 مبلغ 0.18 وأصبح في 2024/12/31 مبلغ 0.20 وأصبح في 2025/3/1 مبلغ 0.185. أن مقدار مكاسب او خسائر العملات الأجنبية الخاص بالعملية السابقة للعام 2024 سيكون:

أ- 20,000 دينار مكاسب ب- 15,000 دينار خسارة

جـ- 5,000 دينار مكاسب د- 5,000 دينار خسارة

2. تترجم البنود النقدية بالعملة الأجنبية بسعر الصرف:

أ- الإقفال (الجاري بتاريخ الميزانية).　　ب- التاريخي

جـ- متوسط سعر الصرف　　د- التاريخي او الإقفال

3. يطلق على عملة البيئة الإقتصادية الرئيسة التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسة من خلالها:

أ- عملة التقرير　　ب- العملة الوظيفية

جـ- عملة التحويل　　د- عملة المنشاة

(الأسئلة من 4 - 9 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

4. يمكن إعتبار العوامل التالية لتحديد العملة الرئيسية (العملة التي يطغى استعمالها) بعمليات الشركة بإستثناء:

أ- العملة التي لها تأثير على أسعار البيع وتكلفة المبيعات.

ب- إن عمليات الشركة هي إمتداد للشركة الأم أو أنها مستقلة لوحدها.

جـ- العملة المستخدمة في تمويل نشاطات الشركة.

د- العملة المستخدمة في إظهار عرض البيانات.

5. في حالة التصدير للخارج تقيم المبيعات عند استلامها في تاريخ الاستحقاق وفقا لـ:

أ- سعر شراء العملة الصعبة　　ب- سعر الصرف التاريخي

جـ- سعر البيع　　د- سعر الصرف الجاري

6. إذا تطابقت العملة الوظيفية Functional Currency للشركة التابعة العاملة في السعودية مع عملة إعداد التقرير Reporting Currency للشركة القابضة الاردنية فعند اعداد القوائم المالية الموحدة، على الشركة القابضة ان تستخدم طريقة الترجمة التالية لترجمة البيانات المالية للشركة التابعة:

أ- طريقة الترجمة الجارية.　　ب- طريقة إعادة القياس.

جـ- طريقة إعادة القياس ثم طريقة الترجمة.　　د- لا تتم اية عملية ترجمة للقوائم المالية.

7. اذا تم ترجمة القوائم المالية لشركة تابعة بإستخدام طريقة اعادة القياس (Temporal Method) فان بضاعة اخر المدة الظاهرة في ميزانية الشركة التابعة بسعر التكلفة سوف تترجم:

أ- حسب اسعار الصرف الجارية.

ب- حسب اسعار الصرف عند الشراء.

جـ- حسب متوسط اسعار الصرف خلال السنة.

د- حسب اسعار الصرف اول السنة.

8. يجب ترجمة المركز المالي (بما فيها ارقام المقارنة) للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية ليس عمله اقتصاد ذو تضخم جامح الى عمله عرض مختلفة على النحو التالي:
   أ- سعر الاقفال بتاريخ المركز المالي الحالي
   ب- متوسط سعر الصرف خلال العام الحالي
   ج- أسعار الصرف في تواريخ المعاملات
   د- لا شيء مما ذكر أعلاه
9. أي من الإيضاحات التالية لا يعد من الإيضاحات المطلوبة لشركة ملتزمة تماماً بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) أثر التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية:
   أ- التغير في العملة الوظيفية
   ب- صافي التغير سعر الصرف المعترف به ضمن بنود الدخل الشامل الآخر
   ج- قيمة فرق سعر الصرف المعترف به في بيان الدخل
   د- لا شيء مما ذكر اعلاه

التمرين الثاني: مقالي

في 2024/6/14 قامت شركة الانتصار وهي شركة أردنية ببيع بضاعة الى شركة أمريكية بسعر مليون دولار أمريكي، وتم الاتفاق على تسديد قيمة الصفقة بالدولار في 2025/2/12، علماً بان الدينار هو عملة التقرير للشركة الأردنية، والدولار هو عملة التقرير للشركة الأمريكية. بلغ سعر صرف الدولار مقابل الدينار على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2024/6/14	0.715
2024/12/31	0.707
2025/2/12	0.708

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة لما سبق في دفاتر كل من الشركة الأردنية والشركة الأمريكية.

التمرين الثالث: مقالي

في 2024/1/1 اشترت الشركة س وهي شركة أردنية كامل أسهم الشركة ص وهي شركة ألمانية بسعر 1,200,000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. تمسك الشركة الأردنية حساباتها بالدينار الأردني في حين يعتبر اليورو العملة الوظيفية وعملة التقرير للشركة الألمانية. وقد ظهرت ميزانية الشركة التابعة ص بتاريخ التملك مباشرة على النحو التالي:

الميزانية كما في 2024/1/1 (معدة باليورو)	
النقدية	100,000
ذمم مدينة	200,000
بضاعة	500,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12,000
أراضي	500,000
سيارات	180,000
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	30,000
صافي القيمة الدفترية للسيارات	150,000
مجموع الأصول	**1462,000**
المطلوبات	
ذمم دائنة	180,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000
حقوق الملكية	
رأس المال	800,000
رأس المال الإضافي	110,000
أرباح محتجزة	272,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1462,000**

في 2024/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31 (معدة باليورو)	
المبيعات	900,000
يطرح تكلفة المبيعات	(700,000)
مجمل الربح	200,000
يطرح مصاريف إدارية وعمومية	(75,000)
صافي الربح التشغيلي	125,000

قائمة الأرباح المحتجزة في 2024/12/31	
أرباح محتجزة 1/1	272,000
أرباح العام	125,000
– توزيعات أرباح	(100,000)
أرباح محتجزة 12/31	297,000

الميزانية كما في 2024/12/31 (معدة باليورو)	
النقدية	85,000
ذمم مدينة	300,000
بضاعة	342,000
أراضي	500,000
سيارات	180,000
يطرح مجمع اهتلاك سيارات	50,000
صافي القيمة الدفترية للسيارات	130,000
مجموع الأصول	**1,357,000**
المطلوبات	
ذمم دائنة	50,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000
حقوق الملكية	
رأس المال	800,000
رأس المال الإضافي	110,000
أرباح محتجزة	297,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1,357,000**

كان سعر صرف اليورو مقابل الدينار على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2024/1/1	0.780
2024/12/31	0.820
متوسط سعر الصرف خلال العام 2024	0.810
سعر الصرف وقت الإعلان عن توزيعات الأرباح	0.815

المطلوب:

1. ترجمة ميزانية الشركة ص في 2024/1/1 من اليورو الى الدينار الأردني.
2. ترجمة قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2024/12/31 والميزانية في 2024/12/31 للشركة ص من اليورو الى الدينار الأردني.

معيار المحاسبة الدولي رقم (23)	تكاليف الاقتراض Borrowing Costs
IAS 23	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض". 3. بيان الشروط الواجب توافرها لرسملة فوائد الاقتراض واعتبار الاصل مؤهل للرسملة. 4. عرض مكونات تكاليف الاقتراض. 5. شرح الاسس التي تحدد البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليقها، ومتى يتم ايقافها؟ 6. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض".

معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

تكاليف الاقتراض

Borrowing Costs

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض. يتطلب المعيار عموماً إما الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف أو رسملة تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار ما يلي:

أ- المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.

ب- يتناول المعيار تكاليف الإقتراض المتعلق بعملية الإقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالتزام.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

تكاليف الاقتراض Borrowing Costs: هي مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشاة نتيجة اقتراض الأموال من الغير.

الأصل المؤهل A qualifying Asset: هو الاصل الذي يستغرق إنشائه وإعداده للاستخدام للغاية التي انشيء من اجلها فترة زمنية طويلة. ويمكن ان يكون هذا الاصل بضاعة او بناء او معدات او مصانع، كما قد يكون اصول غير ملموسة خلال فترة تطويرها. علماً بانه لا يجري تطبيق رسملة الاقتراض على الاصول المعاد تقييمها.

متطلبات المعيار الرئيسة

اولاً: مكونات تكاليف الاقتراض Borrowing Costs Components

يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي:

1. مصروف الفائدة المحسوب بطريقة الفائدة الفعالة وفق متطلبات معيار رقم IFRS 9 .
2. الفوائد المتعلقة بالتزامات عقود الايجار المعترف بها بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (16): "عقود الإيجار".
3. فروقات اسعار الصرف والمرتبط بالفائدة في حالة القروض التي تتم بعملات أجنبية الى المدى التي تعتبر تعديلاً لتكلفة الاقتراض.

لا يدخل ضمن فائدة الاقتراض التكلفة الفعلية او المقدرة الخاصة بحقوق الملكية، كما لا يدخل ضمن تكلفة الاقتراض عوائد الأسهم الممتازة طالما لم يتم تصنيفها ضمن الالتزامات للغير.

ثانياً: الأصول المؤهلة A qualifying Assets

وفق متطلبات المعيار لا تعتبر الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ضمن الأصول المؤهلة. بل إن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ- المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع مثل عقارات يتم تشييدها بهدف بيعها.

ب- بناء المنشآت الصناعية.

ج- مرافق توليد الطاقة الكهربائية.

جـ- الاستثمارات العقارية.

د- الاصول غير الملموسة.

هـ- النباتات المثمرة Bearer plants.

أما الاستثمارات الأخرى وبنود المخزون التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو يتم إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فلا تعتبر أصولاً مؤهلة، كما أن الأصول الجاهزة للاستخدام المستهدف أو البيع لا تعتبر أصولاً مؤهلة.

المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض

يتطلب المعيار رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الاصل المؤهل وتشييده وانتاجه واعتبار تكلفة الاقتراض جزء من تكلفة الاصل.

- يتم رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:
  - من المحتمل أن تعود تكاليف الإقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشاة.
  - من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

  وإذا لم تلبي تكاليف الاقتراض هذه الشروط، يتم معالجتها كمصروف.
- يتطلب المعيار الانسجام في معالجة جميع تكاليف الاقتراض خلال كل مرحلة من مراحل الحصول على الاصل وتشييده ووضعه في الوضع الملائم لاستخدامه.
- عندما يتم الحصول على قرض بشكل محدد لاصل مؤهل فيتم في هذه الحالة رسملة تكاليف الاقتراض الفعلية المدفوعة عن ذلك القرض مع خصم الايراد المتحقق من الاستثمار المؤقت

لجزء من الاموال الفائضة من القرض. فهناك بعض الحالات التي يبقى فيها مبلغ القرض أو جزء منه غير مستغل للغاية التي اقترض من اجلها، مما يضطر المقترض الى استثمار جزء من القرض والحصول على عوائد، ففي هذه الحالة تخصم العوائد من تكاليف الاقتراض المدفوعة ويرسمل الباقي.

- إذا تمت عمليات الاقتراض والتمويل مركزياً ضمن مجموعة من الشركات مثلا، أو وجود عدة أدوات دين متعددة للإقتراض، في هذه الحالات يمكن تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل، ويجب أن لا تتجاوز تكاليف الإقتراض المرسملة في فترة معينة مبلغ تكاليف الإقتراض التي تتكبدها المنشأة خلال تلك الفترة.
- في حالة الاقتراض بشكل غير محدد لاصل معين، فيتم احتساب مبلغ الفائدة لغايات الرسملة بناء على قيمة النفقات على الاصل وباستخدام المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض للقروض ككل.
- في حالة الإقتراض بشكل غير محدد لأصل معين (اقتراض أموال على وجه العموم)، يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل(متوسط) رسملة على النفقات المتكبدة على ذلك الاصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض للقروض القائمة خلال الفترة المالية ، وعلى المنشأة ان تستثني من ذلك الاحتساب تكاليف الاقتراض المتعلقة بالقروض التي تتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل الى ان تكتمل تقريبا جميع الانشطة اللازمة لاعداد ذلك الاصل للاستخدام المقصود او لبيعه . ويتم تخصيص تكاليف الاقتراض للقروض التي تم الحصول عليها خصيصا للانفاق على الاصل المؤهل اولا ثم يتم رسملة تكاليف الاقتراض للقروض العامة. انظر مثال رقم (3) تالياً.

بدء رسملة تكاليف الإقتراض Commencement of Capitalization

- عند استخدام معالجة رسملة الفوائد، يتوجب البدء برسملة الفوائد عند البدء بكل من:
  - الانفاق على الاصل.
  - بدء الاعمال الرئيسة لتشييد او اعداد الاصل، ويمكن ان تتضمن هذه الاعمال بعض الاجراءات الرئيسة التي تسبق عملية البدء الفعلي بتنفيذ اعداد الاصل.
  - بدء تحمل تكاليف الاقتراض.

تعليق الرسملة Suspension of Capitalization

يجب تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها العمل الفعلي، إلا إذا كان التوقف جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل.

إيقاف الرسملة Cessation of Capitalization

- يجب التوقف عن رسملة الفوائد عند الانتهاء من اكتمال الاعمال الاساسية لاعداد الاصل للغاية المحددة له.
- اذا كان هناك بعض الاعمال الثانوية لم تنتهي بعد، فهذا يشير الى الانتهاء من الاعمال الأساسية وبالتالي يتوجب التوقف عن رسملة الفوائد.
- عند الانتهاء من اجزاء مستقلة من المشروع مع الاستمرار في اجزاء اخرى مع امكانية استخدام واستغلال الاجزاء التي انتهى منها العمل، يجب التوقف عن رسملة الفوائد للأجزاء المنتهية.

زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

- عندما يزيد المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للاسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يجب في هذه الحالة تخفيض أو إلغاء المبلغ المسجل وفقاً لمتطلبات المعايير الاخرى، كما هو الحال عند تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36): "تدني قيمة الموجودات".

الإفصاح

يتوجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- مبالغ الفوائد المرسملة خلال الفترة.
- معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

مثال (1): خصم الإيراد المتحقق من الاستثمار المؤقت لجزء من القرض

في 2024/1/1 اقترضت شركة الشرق مبلغ مليون دينار لمدة 5 سنوات لتمويل تشييد بناء لاستعماله من قبل الشركة. استغرق تشييد البناء سنة حيث تم الانتهاء من تشييد البناء في 2024/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء:

التاريخ	المبلغ (بالدينار)
2024/1/1	200,000
2024/4/1	300,000
2024/10/1	300,000
2024/12/31	200,000

تبلغ معدل فائدة القرض 12% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2024 بمعل فائدة 8% سنوياً.

المطلوب:

1. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل على حساب البناء.
2. القيمة التي سيظهر بها البناء في سجلات الشركة.

حل مثال (1)

1. فائدة الاقتراض للعام 2024 = 1,000,000 × 12% = 120,000 دينار.

إيراد فوائد الجزء غير المستغل من القرض		
الفترة	**المبلغ المستثمر (غير المستغل من القرض)**	**ايراد الفائدة**
2024/4/1 – 2024/1/1	800,000 دينار	800,000 × (3 ÷ 12) × 8% = 16,000 دينار
2024/10/1 – 2024/4/1	500,000 دينار	500,000 × (6 ÷ 12) × 8% = 20,000 دينار
2024/12/31 – 2024/10/1	200,000 دينار	200,000 × (3 ÷ 12) × 8% = 4,000 دينار
المجموع		**40,000 دينار**

وبالتالي تكون تكاليف الاقتراض الصافية والتي يتوجب رسملتها وإضافة قيمتها لحساب البناء = 120,000 – 40,000 = 80,000 دينار.

2. القيمة التي سيظهر بها البناء بسجلات الشركة = 1,000,000 + 80,000 = 1080,000 دينار.

مع ملاحظة ان عملية رسملة الفوائد على حساب البناء تتوقف بعد العام 2024 نظراً لانتهاء تشييد البناء رغم ان مدة القرض هي 5 سنوات، وعليه ففي العام 2025 وما يليه تعتبر فوائد القرض مصروف إيرادي ولا يرسمل على حساب البناء.

مثال (2) تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الفائدة للرسملة على الأصل المؤهل

تقوم شركة الفلاح بالاقتراض عن طريق مركز الشركة لسد حاجات فروع الشركة المنتشرة في أنحاء المملكة، وفيما يلي البيانات الخاصة بقروض الشركة القائمة خلال العام 2023:

مبلغ القرض	تاريخ الحصول على القرض	تاريخ استحقاق سداد القرض	معدل الفائدة السنوي
1,000,000	2022/7/1	2025/7/1	%12
2,000,000	2021/4/1	2024/4/1	%9
500,000	2023/1/1	2025/1/1	%11

إذا علمت ما يلي:

1. تم الحصول على القرض الأخير (500,000 دينار بفائدة 11%) لتمويل بناء مستودعات للشركة.
2. قام احد فروع الشركة بإنشاء خط إنتاجي جديد، وقد تم تمويل إنشاء الخط عن طريق أموال الاقتراض التي تتم عن طريق المركز. يتوقع ان يستغرق إنشاء الخط سنتان وقد بدء العمل به

في 2022/10/1 ويتوقع الانتهاء منه في 2024/9/30. وخلال العام 2023 تم دفع المبالغ التالية على الخط: 200,000 دينار في 2023/4/1 ومبلغ 400,000 دينار في 2023/7/1.

المطلوب:

1. احتساب المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض على القروض المؤهلة للرسملة.
2. بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2023 على الخط الإنتاجي.

حل مثال (2)

1. احتساب المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض على القروض المؤهلة للرسملة.

$$= \%9 \times \frac{2{,}000{,}000}{2{,}000{,}000+1{,}000{,}000} + \%12 \times \frac{1{,}000{,}000}{2{,}000{,}000+1{,}000{,}000}$$

$\%4 + \%6 = \%10$.

ويلاحظ ان القرض الأخير لم يدخل في عملية احتساب المتوسط المرجح لمعدل فائدة الاقتراض نظراً لأنه تم الحصول عليه لغاية محددة هي تمويل بناء مستودعات للشركة، وبالتالي فان فائدة هذا القرض سترسمل على البناء فقط.

2. بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2023 على الخط الإنتاجي.

الفترة	المبلغ المدفوع	الفائدة التي سترسمل
2023/12/31 – 2023/4/1	200,000 دينار	$\%10 \times (12 \div 9) \times 200{,}000 =$ 15,000 دينار
2023/12/31 – 2023/7/1	400,000 دينار	$\%10 \times (12 \div 6) \times 400{,}000 =$ 20,000 دينار
المجموع		**35,000 دينار**

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان مجموع مبالغ الفائدة التي سترسمل على الخط الإنتاجي تبلغ 35,000 دينار تم احتسابها بناء على المتوسط المرجح لفائدة الاقتراض وعلى المبالغ المصروفة على إنشاء الخط وحسب الفترات الزمنية للمبالغ المصروفة.

مثال (3)

في 2022/1/1 حصلت شركة الحنين على القروض التالية لمواجهة إحتياجاتها التمويلية:

مبلغ القرض	تاريخ إستحقاق سداد القرض	معدل الفائدة السنوي
500,000	2025/7/1	%13
1,000,000	2024/12/31	%9

وفي 2023/1/1 حصلت الشركة على قرض لمدة 4 سنوات خصيصاً لتمويل بناء مستودعات

للشركة مقداره 600,000 دينار بفائدة 12% سنوياً، وقد انتهت عملية البناء في 2023/12/31 (عام واحد).

وخلال العام 2023 تم دفع المبالغ التالية كدفعات لتشييد المستودعات:

400,000 دينار	في 2023/1/1
400,000 دينار	في 2023/4/1
700,000 دينار	في 2023/7/1
100,000 دينار	في 2023/12/31
1,600,000 دينار	المجموع

المطلوب: بيان مقدار الفوائد التي سيتم رسملتها خلال العام 2023 على مباني المستودعات.

حل مثال (3)

1. يتم إحتساب المتوسط المرجح للدفعات على بناء المستودعات خلال عام 2023:

التاريخ	المبالغ المدفوعة	المدة الزمنية للرسملة	المتوسط المرجح للمدفوعات
2023/1/1	400,000	12/12	400,000
2023/4/1	400,000	12/9	300,000
2023/7/1	700,000	12/6	350,000
2023/12/31	100,000	12/0	0
	1,600,000 دينار		**1,050,000 دينار**

يتم إحتساب المُعدل المرجح لتكلفة الإقتراض للقروض العامة (غير المحددة لإنشاء مباني المستودعات) كما يلي:

= [(500,000 × 13%) + (1,000,000 × 9%)] ÷ (1,000,000 + 500,000)

= 155,000 ÷ 1,500,000

= **10.333%**

2. تكاليف الإقتراض الفعلية لعام 2023 = (500,000 ×13%) + (1,000,000 × 9%) + (600,000 × 12%) = **227,000** دينار

3. 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 الأقل ما بين **118,500 دينار** (التكاليف الممكن تجنبها) وتكاليف الإقتراض الفعلية البالغة (227,000) دينار، وعليه يتم الإعتراف بباقي تكاليف الإقتراض البالغة 108,500 دينار (227,000-118,500) كمصروف في الأرباح والخسائر.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض":
   - تكاليف الاقتراض.
   - الأصل المؤهل.
4. ما هي مكونات تكاليف الاقتراض؟
5. ما هي الشروط الأساسية لاعتبار الاصل مؤهل لغايات رسملة فوائده؟ مع إعطاء 3 أمثلة على اصول مؤهلة.
6. متى يتم البدء برسملة الفوائد، ومتى يتم تعليق الرسملة، ومتى يتم ايقافها؟
7. كيف يتم معالجة حالة زيادة المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن قيمته القابلة للاسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق.
8. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (23): "تكاليف الاقتراض"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند إتباع الشركة لأسلوب رسملة تكاليف الإقتراض، يتم معالجة الدخل المتأتي من استثمار المبالغ الفائضة مؤقتاً من المبلغ المقترض خصيصاً لتشييد أصل مؤهل كما يلي:

أ- إيرادات ضمن بيان الدخل ب- تخفيض لتكاليف الإقتراض

جـ- ضمن حقوق الملكية د- إيرادات مؤجلة

2. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (23)، أي مما يلي لا يعتبر أصلاً مؤهلاً لرسملة تكاليف الاقتراض؟

أ- بناء مباني لإستخدام الشركة يستغرق بنائها 3 سنوات.

ب- معدات جاهزة ثمنها كبير سيتم تمويل شرائها لأجل بموجب قرض.

جـ- محطة توليد طاقة كهربائية يستغرق بنائها سنتين.

د- آلة تقوم المنشأة بتصنيعها بغرض إعادة بيعها وتستغرق عملية التصنيع سنتين.

3. أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 23؟

أ- السياسة المحاسبية المستخدمة في تكاليف الاقتراض.

ب- معدل الرسملة المستخدم في تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

جـ- مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة.

د- فصل الأصول التي ينطبق عليها تعريف الاصول المؤهلة عن الأصول الأخرى في الميزانية.

4. في حالة تعدد معدلات الإقتراض لوجود أدوات دين مختلفة للإقتراض، يتم إحتساب تكلفة الإقتراض المرسملة كما يلي:

أ- أعلى معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام.

ب- المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات على الأصل المؤهل.

جـ- أقل معدل فائدة إقتراض تم تكبده من أدوات الدين خلال العام.

د - (أ) أو (ب) صحيح.

5. يتم إيقاف أو تعليق عملية رسملة تكاليف الإقتراض في حالة:

أ- توقف العمل الفعلي لتشييد الأصل المؤهل.

ب- إستكمال كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل بشكل جوهري.

جـ- إنتهاء تكبد تكاليف الإقتراض.

د- جميع ما ذكر صحيح.

(الأسئلة من 6 - 8 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

6. في حالة اقتراض شركة من أجل إقامة مبنى لمصنعها فإن تكاليف الاقتراض خلال فترة البناء تحمّل على النحو التالي:

أ- على بيان الدخل. ب- تضاف إلى كلفة البناء.

جـ- (أ) أو (ب) أعلاه صحيح. د- لا شيء مما ذكر.

7. تشمل تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها نتيجة اقتراض أموال ما يلي باستثناء:
   أ- فوائد الديون المقترضة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.
   ب- مصاريف فروق العملة الأجنبية.
   ج- التكاليف الناجمة عن ترتيبات الاقتراض ناقص أي فوائد مكتسبة تم جنيها عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.
   د- لا يجوز أن يزيد تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة عن التكاليف التي تم تكبدها خلال الفترة.
8. إن رسملة أعباء الاقتراض التي ترتبط بموجودات تحتاج الى مدة طويلة لانجازها تعالج محاسبياً كما يلي:
   أ- يجب رسملتها على الموجودات المرتبطة بها.
   ب- يجوز رسملتها على الموجودات المرتبطة بها او قيدها على بيان الدخل.
   ج- يجب تحميلها على بيان الدخل.

التمرين الثاني (مقالي)

في 2024/1/1 اقترضت شركة الرمال مبلغ 4 مليون دينار لمدة 5 سنوات لتمويل تشييد بناء لاستعماله من قبل الشركة. استغرق تشييد البناء سنتان حيث تم الانتهاء من تشييد البناء في 2025/12/31. وفيما يلي المدفوعات على البناء للعام 2024:

التاريخ	المبلغ
2024/1/1	500,000
2024/7/1	400,000
2024/10/1	400,000
2024/12/31	100,000

تبلغ معدل فائدة القرض 10% سنوياً، وقد تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض خلال العام 2024 بمعل فائدة 6% سنوياً.

المطلوب:

1. بيان مقدار الفوائد التي سترسمل خلال العام 2024 على حساب البناء.
2. مقدار القيمة التي ستحمل للبناء في سجلات الشركة حتى 2024/12/31.

التمرين الثالث (مقالي من اسئلة امتحان JCPA)

قامت شركة هندسية مصنفه (المقاول) بالبدء بانشاء محطة توليد كهربائي بالطاقة الشمسية، بدأ العمل بتاريخ 2021/10/1 واستمرت بأعمال الإنشاء دون توقف حتى 2021/12/31 تم انفاق 900,000 دينار حتى 2021/12/31 **وكما يلي:**

300,000 عند توقيع الاتفاقية مع العميل في 2021/9/30

240,000 في بداية شهر تشرين الاول/ 2021

210,000 في بداية شهر تشرين الثاني

150,000 في بداية كانون الأول

تم تمويل الانشاء جزئياً عن طريق قرض بقيمة 300,000 دينار حيث قام المقاول بدفع فوائد للبنك بمبلغ 4,500 دينار خلال الفترة بين تشرين اول وكانون اول/ 2021 أي في شهر 10 الى شهر 2021/12.

- كما هو مبين أعلاه تم استخدام القرض بالكامل كجزء من الانفاق عند توقيع العقد والبدء باعمال الانشاءات اما باقي الانفاق على المشروع فقد تم من خلال الاقتراض العام حيث قامت الشركة سابقاً بالاقتراض لتمويل عملياتها كما يلي:
- سندات بقيمة اسمية 900,000 دينار بفائدة سنوية 7%.
- جاري مدين بقيمة 120,000 دينار بفائدة 10%.

تم رفع سقف الجاري مدين في بداية شهر كانون اول/2021 بقيمة 30,000 ليصبح 150,000 دينار والفائدة المعدلة اصبحت 11%.

المطلوب:

ما هو مبلغ الفائدة المطلوب رسملته حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 23 مع بيان الخطوات بشكل واضح.

معيار المحاسبة الدولي رقم (24)	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures
IAS 24	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 3. بيان الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة". 4. عرض الحالات التي يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (24)
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
Related Party Disclosures

مقدمة

نظراً لتشعب نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة، وإهتمام أصحاب المصالح بالمنشاة بامور المنشأة ومعرفة كافة ما يتعلق بأعمالها، فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر اصبح مهما وضروريا في تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتخذة من قبل اصحاب المصالح لدى المنشاة.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو إقتراض مع أطراف ذات علاقة، دون أن يكون للأطراف الأخرى معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت. وحتى يتم التأكد من شفافية تلك العمليات ونزاهتها وأنها تمت على أسس تجارية يتطلب المعيار الإفصاح عن وجود مثل هذه العلاقات بين المنشأة وتلك الأطراف.

هدف المعيار Objective

وبالتالي فإن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) في:

أ- تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

ب- بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.

جـ- بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و (ب) مطلوباً.

د- تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.

ولكن في القوائم المالية الموحدة للشركة الأم، لا يوجد معاملات مع أطراف ذات علاقة أو أرصدة مبّلغ عنها بين أعضاء المجموعة الموحدة، حيث يتم حذف كافة هذه البنود عند التوحيد من خلال تطبيق الإجراءات المبينة في معيار IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة "والمعيار المحاسبي رقم 27"القوائم المالية المنفصلة".

الاطراف ذات العلاقة Related Parties

الطرف ذو علاقة هو شخص او منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم باعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة التقرير). وتشمل الاطراف ذات العلاقة الجهات التالية:

أ- يكون الشخص او احد افراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة معدة التقرير اذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة او سيطرة مشتركة (مع اخرين) على المنشأة معدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من اعضاء الادارة الرئيسين (أحد كبار موظفي الادارة) للمنشأة معدة التقرير او للشركة الام للمنشأة معدة التقرير.

ب- تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة معدة التقرير اذا انطبق واحدة من الشروط التالية:

1. ان تكون المنشأة والمنشأة معدة التقرير اعضاء في نفس المجموعة (اي ان كل شركة أم او شركة تابعة او شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالاخرين).
2. اذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة او مشروعاً مشتركاً للمنشأة (ص) (او شركة زميلة او مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشاة ص عضوا فيها.
3. ان تكون كلا المنشآتان س و ص مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة ع).
4. ان تكون احدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الاخرى شركة زميلة للطرف الثالث.
5. ان تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد العمل (التوظيف) اي صندوق تقاعد العاملين.
6. ان تكون المنشأة خاضعة للسيطرة او لسيطرة مشتركة من قبل الشخص المذكور في الفقرة (أ) اعلاه.
7. ان يكون الشخص المذكور في الفقرة (أ/1) تأثير جوهري على المنشأة او عضو في الادارة الرئيسية للمنشاة (او شركة ام للمنشأة).
8. أن تقدم المنشأة (س) ، أو أي عضو في المجموعة التي تعتبر المنشأة (س) جزءاً منها" للمنشأة المعدة للتقرير او للمنشأة الام للمنشأة معدة التقرير خدمات تعتبر من اختصاص موظفي الادارة الرئيسين (كبار موظفي الادارة).

الإستثناءات من التطبيق:

بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

أ- **شركتان لمجرد** أن لهما مدير واحد او احد موظفي الادارة الرئيسين في كلا المنشآتين. ويشير هذا النص بالاستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا تحسين الأداء في الشركات . من الشائع وجود مدراء مشتركين بين المنشآت وغالبا ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين او موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات وبحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس إدارة خلال فترة التقاعد .

ب- إن الجهات التي تقدم التمويل والاتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافا ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة, حتى لوكانت تشارك في عمليات اتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.

جـ- لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الامتياز أو الموزعون أو الوكلاء العامون أطرافا ذات علاقة بالمنشآة فقط لأن المنشآة معتمدة عليهم اقتصاديا.

د- لا يعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطرون بشكل مشترك على المشروع المشترك.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة A Related Party Transaction :

نقل الموارد او الخدمات أو الالتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عن كونها مسعرة أم غير مسعرة.

أفراد العائلة المقربين لفرد معين Close Members of the Family of an Individual: هم أفراد العائلة المقربين الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو قد يتأثرون به في التعاملات التي تتم مع المنشأة من قبلهم ومنهم:

- اولاد ذلك الشخص او زوجة او شريكه المحلي (شريكه بالسكن)[1] .
- اولاد زوج ذلك الشخص او اولاد شريكه المحلي .
- الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص او يعولهم زوجه 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.

[1] Domestic partner

السيطرة Control: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الام)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الام) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع الام من خلال تملكها لاسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الادارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على ايرادات وعوائد الشركة التابعة.

السيطرة المشتركة Joint Control: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الانشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الإستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

التأثير الهام Significant Influence: صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسون Key Management Personnel : الأشخاص الذين يملكون الصلاحيات ويتحملون المسؤولية فيما يخص التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها بصورة مباشرة بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك).

متطلبات المعيار الرئيسة

1. تفسير وتوضيح التعريفات

أ- المشاريع المشتركة

يوضح المعيار بأن طرفي المشروع المشترك لا يرتبطان ببعضهما البعض فقط من خلال علاقتهما التعاقدية، ويكون المشروع المشترك طرف ذو علاقة بالنسبة لكل مشارك في المشروع حسب التعريف ولكن إذا كان عقد المشروع المشترك هو العلاقة الوحيدة بين المشاركين في المشروع المشترك، فهو لا يجعلهما مرتبطان ببعضهما البعض.

ب- تعويض موظفي الإدارة الرئيسين

يشير المعيار إلى أن مكافآت الإدارة مشمولة بالإفصاحات المطلوبة، كأطراف ذات علاقة.

متطلبات الإفصاح

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

1. العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة

أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما اضافة للافصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي رقم (27) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12).

ب- اسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفا، الطرف النهائي المسيطر، وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن اسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك.

2. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين "لكل من الفئات التالية:
   - منافع الموظفين قصيرة الأجل و منافع ما بعد الخدمة
   - المنافع طويلة الأجل الأخرى
   - منافع إنهاء الخدمة
   - الدفعات على أساس الأسهم
3. اذا كان هناك 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:

أ- مبلغ تلك المعاملات .

ب- مبلغ الأرصدة القائمة (المعلقة) بما في ذلك الالتزامات، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:
- ماهية تلك الارصدة وبنودها وشروطها، بما في ذلك معلومات فيما إذا كانت مضمونة أو غير مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية (طبيعة عوض التسوية).
- معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.

ج- مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.

د- المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها المستحقة من أطراف ذات علاقة.

4. يجب الإفصاح عن المبالغ التي تكبدتها المنشأة لتقديم خدمات موظفي الإدارة الرئيسية التي يتم توفيرها من قبل كيان إدارة منفصل .

ويعفي هذا المعيار المنشأة معدة التقرير من الافصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة والمتعلقة بالمعاملات مع الاطراف ذات العلاقة والارصدة والتعهدات القائمة اذا كانت تتم مع كل من:

- الجهات الحكومية التي لها سيطرة او سيطرة مشتركة او تأثير هام على المنشأة معدة التقرير.
- أية منشأة أخرى تعتبر ذات علاقة كون نفس الحكومة لها سيطرة او سيطرة مشتركة او تأثير هام على المنشآتان.

5. **يتطلب المعيار تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:**
   - الشركة القابضة (الأم).
   - المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة.
   - الشركات التابعة.
   - الشركات الزميلة.
   - المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة طرف مشاركة فيها.
   - موظفو الإدارة الرئيسون في المنشأة أو شركتها الأم.
   - الأطراف الأخرى ذات علاقة.
6. يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشاة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
3. ما هي الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟
4. ما هي الحالات التي يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة":
   - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. - أفراد العائلة المقربين لفرد معين.
   - التعويض. - السيطرة.
   - السيطرة المشتركة. - التأثير الهام. - موظفو الإدارة الرئيسيون.
6. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 4 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. أي مما يلي لا يعتبر طرف ذو علاقة بالشركة:

أ - موظفو الإدارة الرئيسيون للشركة. ب- الشركات الحليفة للشركة.

جـ- الشركة التابعة للشركة. د- الائتلاف الذي لا تكون الشركة فيه شريكة في الائتلاف.

هـ- أفراد الأسرة والأقارب.

2. إن المعاملات التالية تعتبر معاملات مع أطراف ذات علاقة بإستثناء:

أ- جهات لها سيطرة مشتركة على الشركة. ب- ائتلاف تكون فيها الشركة احد الشركاء.

جـ- أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة للشركة.

د- أعضاء مجلس إدارة او مدراء رئيسين في شركة هم أعضاء او مدراء في شركة أخرى.

3. إن الجهات التالية هي أطراف ليست ذات علاقة بإستثناء:

أ- شركتان يديرهما مدير واحد.

ب- أصحاب إئتلاف يشتركون في السيطرة على إئتلاف آخر.

جـ- المعاملات مع شركات حكومية تهدف إلى الربح وتتبع المعايير الدولية للتقارير المالية مع شركات حكومية أخرى مسيطرة عليها.

د- مورد واحد للشركة تقوم الشركات بمعاملات كبيرة جوهرية معه بالأسعار والشروط التجارية.

4. أي مما يلي لا يعتبر طرفا ذا علاقة:

أ- مدير الشركة ب- ابن الرئيس التنفيذي للشركة

جـ- الشركة الأم د- مساهم يملك 2% من رأسمال الشركة

5. أي مما يلي ليس طرفا ذو علاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (24)؟

أ- أحد مدراء المنشأة. ب- الشركة الأم للمنشأة.

جـ- مساهم في المنشأة يمتلك 3% من أسهم المنشأة. د- شقيق المدير التنفيذي للمنشأة.

6. يجب إجراء الحد الأدنى من الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) بشكل منفصل لفئات معينة من الأطراف ذات العلاقة. أي مما ليس من قائمة الفئات المحددة بموجب المعيار لأغراض الإفصاح المنفصل؟

أ- المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو ذات التأثير الهام على المنشأة

ب- الشركة الأم للمنشأة جـ- شركتان لهما مدير مشترك

د- المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها

معيار المحاسبة الدولي رقم (26)	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 26	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 3. بيان المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد". 4. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

معيار المحاسبة الدولي رقم (26)
المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

مقدمة

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد، ويتم الخلط أحياناً بين معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (19)، حيث يتطرق كل منهما إلى منافع الموظفين. ولكن هناك اختلافا فيما بينهما، حيث يعالج معيار المحاسبة الدولي رقم (26) إعتبارات إعداد التقارير المالية لخطة المنافع ذاتها، مثل المنشاة التي تعد التقارير. في حين يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (19) محاسبة أصحاب العمل لتكلفة هذه المنافع حيث يتم إكتسابها من قبل الموظفين. لذلك فإن هذين المعيارين مرتبطين مع بعضهما البعض إلى حد ما لكن لا يوجد تداخل مباشر بين المبالغ المذكورة في البيانات المالية لخطة المنافع والمبالغ المذكورة من قبل أصحاب العمل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19).

هدف المعيار Objective

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة. ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد وينطبق المعيار على:

- خطط المساهمات المحددة: حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الاستثمار فيها.
- خطط المنافع المحددة: حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و /أو سنوات الخدمة.

نطاق المعيار Scope

1. يتناول معيار المحاسبة الدولي 26 المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد، ولا يتطلب عرض تقرير سنوي للخطة. لكن يمكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد أن تقدم الخطة تقريرا سنويا.
2. تعتبر خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة، ومتميزة عن أصحاب العمل المشاركين في الخطة، وينطبق المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهات أخرى غير صاحب العمل

(مثل الجمعيات التجارية أو مجموعات أصحاب العمل). إضافة لذلك، يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتطرق إلى التقارير المعدة لمختلف المشاركين فيما يخص مستحقاتهم من منافع التقاعد.

3. ينص المعيار على نفس طريقة المحاسبة سواء كان هناك خطط منافع تقاعد رسمية او ترتيبات منافع تقاعد غير رسمية. وتنطبق متطلبات هذا المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة لدى شركة تأمين، لم يكن العقد مع التامين باسم مشارك معين أو مجموعة من المشاركين وتكون المسؤولية على عاتق التأمين وحدها.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

برامج منافع التقاعد Retirement Benefit Plans: هي تعاقدات تعطي المنشأة بموجبها لموظفيها منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة صاحب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد اعتماداً على شروط موثقة أو من ممارسات المنشأة السابقة.

خطط المساهمات المحددة Defined Contribution Plans: هي خطط منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد إعتماداً على مساهمات المنشأة في صندوق التقاعد مع الأخذ بالاعتبار عائد الإستثمار الذي يحققه الصندوق.

خطط المنافع المحددة Defined Benefit Plans: هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ الواجب دفعها من قبل المنشأة كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمده على مكاسب الموظفين و /أو سنوات خدمتهم. وبالتالي فالمنشأة مسئولة عن دفع التقاعد للعاملين بغض النظر عما إذا كان هناك أموال كافية في صندوق التقاعد أم لا.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع Net Assets Available for Benefits: هي أصول البرنامج مطروحاً منها الالتزامات بإستثناء القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد التي سيتم تسديدها للعاملين مستقبلاً.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة Actuarial Present Value of Promised Retirement Benefits: هي مجموع القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقع دفعها إلى الموظفين الحاليين والسابقين والتي تتعلق بخدماتهم المقدمة في الفترات السابقة.

المنافع المكتسبة (القابلة للاستحقاق) Vested Benefits: هي منافع تكون الحقوق في الحصول عليها بموجب شروط خطة منافع التقاعد غير مشروطة بالاستمرار في العمل .

متطلبات المعيار الرئيسة

1. **خطط المساهمة المحددة:** يجب أن يحتوي التقرير على **خطط المساهمة المحددة** على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل. وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، يجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة". وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن سبب عدم إستخدام "القيمة العادلة".

2. **خطط المنافع المحددة:**

أ- إن خطط المنافع المحددة هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مبالغ مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع تقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادة على مكاسب الموظفين و/ أو عدد سنوات الخدمة. والعوامل الأساسية هي بالتالي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول المتاحة لدفع المنافع، وهذا يختلف بشكل واضح عن طريقة عمل خطط المساهمات المحددة، حيث تقدم هذه الخطط للموظفين عند التقاعد مبالغ مخصصة لاداء المنافع، يُضاف إليها أو يُطرح منها أرباح أو خسائر الاستثمارات التي تراكمت عليها، مهما كان المبلغ صغيرا أو كبيراً.

ويجب تسجيل إستثمارات الخطة "بالقيمة العادلة" والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

معدل تكرار التقويمات الاكتوارية

في كثير من الدول، يزيد معدل الحصول على التقويمات الاكتوارية عن مرة كل **ثلاث** سنوات. وإذا لم يكن التقويم الاكتواري معدا في تاريخ القوائم يستخدم أحدثُ تقويم كأساس، ويفصح عن تاريخ التقويم.

ب- يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة على البند (1) أو (2) التاليتين:

1. **قائمة تظهر ما يلي:**
   - صافي الأصول المتاحة لاداء المنافع.
   - القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين، مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق (المكتسبة).
   - الفائض أو العجز الناجم عن الفرق بين البندين السابقين.

أو

2. قائمة بصافي الأصول المتوفرة لاداء المنافع تشمل إما:
   - إيضاح يبين القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي ستقدم للعاملين مع التمييز بين

المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق، أو

- التنويه إلى هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرفق.

لا يوجب المعيار استخدام تقييمات إكتوارية سنوية، ويمكن وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتواري في تاريخ التقرير، يجب استخدام آخر تقييم كأساس لإعداد البيان المالي، إلا أن المعيار يقتضي ضرورة الإفصاح من تاريخ التقييم الاكتواري المستخدم.

متطلبات الإفصاح

أولا- الإفصاحات الإضافية المطلوبة بمقتضى المعيار

أ- في حال خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ضرورة أن تشمل تقارير خطة منافع التقاعد المعلومات التالية:

- بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة.
- وصف الخطة وأثر أي تغيرات عليها خلال الفترة.

ثانياً- يمكن أن تشمل التقارير المقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، إن أمكن :

أ- كشف بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يوضح ما يلي:

- الأصول في نهاية الفترة والتي يتم تصنيفها بشكل مناسب.
- الأساليب المستخدمة في تقييم الأصول.
- إيضاحات عن أي استثمار واحد قيمته أكبر من 5% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو 5% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية.
- الالتزامات باستثناء القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد التي سيتم دفعها للعاملين مستقبلاً.

ب- بيان بالتغيرات في الأصول المتوفرة للمنافع يوضح التالي:

- مساهمات (مشاركة) صاحب العمل.
- مساهمات (حصة أو مشاركة) الموظفين.
- دخل الاستثمار على الأصول المتعلقة بالمنافع مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح.
- مصادر الدخل الأخرى.
- المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (مصنفة مثلا على أنها منافع تقاعد ومنافع وفاة ومنافع عجز ودفعات بمبلغ مقطوع)
- المصاريف الإدارية والعمومية.
- المصاريف الأخرى.

- ضرائب الدخل.
- الأرباح والخسائر من التصرف بالاستثمار والتغيرات في قيمة الاستثمار.
- عمليات النقل من وإلى الخطط الأخرى.

جـ- بالنسبة لخطط المنافع المحددة, وصف للافتراضات الاكتوارية الهامة والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

د- بالنسبة لخطط المنافع المحددة القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع القابلة وغير القابلة للاستحقاق) على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط الخطة, وعلى اساس الخدمة المقدمة حتى تاريخه وباستخدام إما مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة، ويمكن شمول هذه المعلومات في تقرير اكتواري مرافق لتقرأ بالاقتران مع المعلومات ذات العلاقة.

هـ- وصف لسياسة التمويل المستخدمة

ثالثاً تقرير خطة منافع التقاعد يمكن أن يحتوي على أسماء مجموعات أصحاب العمل والموظفين المشمولة وعدد المشاركين الذين يستلمون المنافع ونوع البرنامج ووصف لشروط إنهاء البرنامج.

مثال (1)

فيما يلي مثال على بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع لخطة مساهمات محددة .

الأصول	المبلغ بالدينار
الإستثمارات بالقيمة العادلة :	
الاوراق المالية للحكومة الاردنية	20,000
سندات التنمية الحكومية	40,000
الاستثمارات في الاسهم المحلية	30,000
الاستثمارات في الاسهم الاوروبية	40,000
اخرى	20,000
مجموع الاستثمارات	**150,000**
الذمم المدينة	
المبالغ المستحقة على شركات الوساطة المالية من بيع الاوراق المالية	20,000
الفائدة المستحقة	10,000
توزيعات ارباح مستحقة القبض	5,000
مجموع الذمم المدينة	15,000

النقد	20,000
اجمالي الاصول	**185,000**
الإلتزامات	
الذمم الدائنة	
المبالغ المستحقة لشركات الوساطة المالية من شراء الاوراق المالية	10,000
المنافع مستحقة الدفع للمشاركين – مستحقة وغير مدفوعة	12,000
مجموع الذمم الدائنة	**(22,000)**
المصاريف المستحقة	**(8,000)**
مجموع الالتزامات	**(30,000)**
صافي الاصول المتوفرة للمنافع لخطة المساهمات المحدد	**155,000**

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد":
   - برامج منافع التقاعد.
   - خطط المساهمات المحددة.
   - خطط المنافع المحددة.
   - صافي الأصول المتوفرة للمنافع.
   - القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.
   - المنافع المكتسبة (القابلة للاستحقاق).
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟
5. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (26): "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) ما يلي:
   أ- خطط المساهمات المحددة فقط.
   ب- خطط المنافع المحددة فقط.
   ج- القوائم المالية ذات الأغراض العامة للتقارير المالية لخطط منافع التقاعد.
   د- محاسبة أصحاب العمل لتكلفة منافع التقاعد.
2. يجب تسجيل موجودات خطط المساهمات المحددة عند إعداد القوائم المالية كما يلي
   أ- بالتكلفة.
   ب- بالقيمة العادلة.
   ج- بالقيمة الحالية.
   د- التكلفة او القيمة العادلة أيهما اقل.
3. في حال خطة المنافع المحددة فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (26):
   أ- يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.
   ب- يوجب إضافة 10% على أساس مؤشر أسعار إلى التقييم الإكتواري للسنة الماضية.
   جـ- يسمح للخطة بتقدير القيمة الحالية للمنافع المستقبلية على أساس المبيعات التي يتم إجرائها من قبل الخطط المشابهة الأخرى.
   د- لا يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.
4. أي من البنود التالية لا يعتبر من مكونات الدخل الشامل الاخر (من اسئلة **JCPA**):
   أ- إعادة قياس خطط المنافع المحددة للموظفين.
   ب- التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية المقاسة بموجب نموذج القيمة العادلة.
   ج- التغير في فائض إعادة تقييم العقارات.
   د- الأرباح والخسائر الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لعملية اجنبية.

معيار المحاسبة الدولي رقم (27)	القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements
IAS 27	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة". 3. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة . 4. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (27)

القوائم المالية المنفصلة

Separate Financial Statements

مقدمة

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

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إلى وصف وبيان المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح المطلوبة للاستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والشركات الزميلة عندما تقوم المنشأة الأم بإعداد قوائم مالية منفصلة.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها التشريعات والقوانين المحلية عرض قوائم مالية منفصلة.
2. لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت الواجب عليها إعداد قوائم منفصلة، وإنما يطبق على المنشآت التي تعد قوائم منفصلة بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRs) .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

المجموعة A Group: هي الشركة القابضة وكافة المشاريع التابعة لها.

المنشأة التابعة A Subsidiary: عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

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

هي ليست قوائم مالية منفصلة.

ويشار هنا إلى أن القوائم المالية المنفصلة تشمل القوائم التي تعرض الى جانب القوائم المالية الموحدة للشركة الأم او القوائم التي تصدر عن المستثمر في شركة زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة والتي يتم بموجبها المحاسبة عن تلك الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية. ولا يلزم هذا المعيار بعرض قوائم مالية منفصلة إلى جانب القوائم الموحدة.

متطلبات المعيار

1. المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم

عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة القابضة محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمنشات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطرق التالية:

أ. التكلفة أو

ب. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) .

ج. بطريقة حقوق الملكية – الموصوفة ضمن معيار المحاسبة رقم (28). [1]

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

2. إذا اتبعت الشركة طريقة التكلفة وقررت الشركة لاحقاً تصنيف الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة كاستثمارات محتفظ بها للبيع (أو إدراجها في مجموعة التصرف Disposal group المحتفظ بها للبيع) عندها يتم محاسبة هذه الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

أما إذا اتبعت الشركة طريقة المحاسبة عن تلك الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) فإنها تستمر بتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (9) حتى عندما يتوقف تصنيف الاستثمار عن كونه شركة تابعة او زميلة او مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع.

3. عندما يتم الاحتفاظ باستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك بشكل مباشر، أو يتم الاحتفاظ به بشكل غير مباشر من خلال منشأة تمثل مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق مشترك ، ووحدة استئمانية ومنشآت مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، **يجوز** للمنشأة أن تختار لقياس هذا الاستثمار "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" وفقًا لمعيار الابلاغ المالي رقم 9. ويجب على المنشأة إجراء هذا الاختيار بشكل منفصل لكل

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

شركة زميلة أو مشروع مشترك عند الاعتراف الأولي بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

4. **توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة:** يجب على المنشأة الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في قوائمها المالية المنفصلة عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات، وهو في الاردن مثلا تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركات المستثمر بها على تلك التوزيعات.

متطلبات الإفصاح

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

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

1. أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد. كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للمنشأة (الأم أو أية منشأة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة.
2. قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.
3. وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات في الفقرة (2).

ج- **الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة (عدا الواردة في ب سابقاً) أي التي لم تعفى من إعداد قوائم مالية موحدة أو المستثمر في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو المستثمر في شركة زميلة:**

- حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك القوائم إن لم يتطلبها القانون.
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وحقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة":
   - القوائم المالية الموحدة.
   - المجموعة.
   - المنشأة التابعة.
   - القوائم المالية المنفصلة
4. ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة؟
5. وضح طرق المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة؟
6. وضح كيفية الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر (بيان الدخل) في قوائمها المالية المنفصلة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1. إن المعالجة المحاسبية للاستثمار في شركة تابعة عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة يتم بموجب:
   أ- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.
   ب- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)
   جـ- طريقة التكلفة أو معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) او طريقة حقوق الملكية .
   د- طريقة الملكية
2. يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم (27): "القوائم المالية المنفصلة" بعرض قوائم
   أ- مالية منفصلة إلى جانب القوائم الموحدة
   ب- مالية منفصلة فقط.
   جـ- مالية موحده
   د- أما مالية منفصلة أو قوائم موحدة
3. يجب على الشركة الأم الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة:
   أ- عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات
   ب- عند إقرار مجلس الإدارة لهذه التوزيعات
   جـ- عند الاستلام النقدي لتلك التوزيعات
   د- عند إعداد القوائم المالية

معيار المحاسبة الدولي رقم (28)	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة Investments in Associates and Joint Ventures
IAS 28	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي رقم (28). 3. بيان المقصود بالمصطلحات والعبارات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (28). 4. توضيح الحالات المستثناة من استخدام المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية. 5. عرض لكيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. 6. توضيح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (28).

معيار المحاسبة الدولي رقم (28)

الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

Investments in Associates and Joint Ventures

مقدمة

تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية في الاسهم باختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في اسهم الشركة المتسثمر بها، حيث تقسم هذه الاستثمارات الى 3 فئات رئيسة هي:

- تملك اقل من 20%، ويصنف هذا الاستثمار ضمن حساب اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل او كاصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر (اي استثمارات للمتاجرة او استرتيجية). وفي هذا النوع من الاستثمار يكون **تاثير المستثمر محدود** على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار الابلاغ المالي رقم 9 .
- تملك بين 20% – 50%، ويتم المحاسبة عنه بطريقة الملكية، ويكون هناك **تاثير هام** من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (28).
- تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر **سيطرة** على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وبالتالي تنشأ علاقة قابضة وتابعة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها، مما يتطلب اعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار الابلاغ المالي رقم (10).
- وهناك استثمارات في شركات مع مستثمرين اخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الاستثمارت في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

يتناول المعيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والاستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% – 50%، يطلق عليها في هذه الحالة بالشركة الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

كما يبين هذا المعيار متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية المحاسبة عن الإستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. اما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع المشتركة فهي واردة في معيار الابلاغ المالي رقم (11) "الترتيبات المشتركة".

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة اخرى وتسمى شركة زميلة، او يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة اخرى وتسمى منشآت خاضعة للسيطرة المشتركة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الشركة الزميلة An Associate : هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير هام على قراراتها المالية والتشغيلية، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements : القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تظهر وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

السيطرة Control: صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة لتحقيق منافع من أنشطته.

التأثير الهام Significant Influence : صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

طريقة حقوق الملكية The Equity Method: طريقة محاسبية تسجل بموجبها الإستمارات بالتكلفة عند الشراء، ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق اضافة حصة المستثمر من صافي ارباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الارباح المستلمة. كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (أرباح أو خسائر) المنشأة المستثمر بها. كما يعترف المستثمر بحصته من الدخل الشامل الاخر للشركة المستثمر بها بعد التملك.

القوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements: هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك،

حيث يتم فيها المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة او الزميلة او المشاريع المشتركة بطريقة بالتكلفة او بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 9 "الادوات المالية" او بطريقة حقوق الملكية.

السيطرة المشتركة Joint Control : عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

متطلبات المعيار

1. تحديد التأثير الهام

يبين المعيار أن التأثير الهام ينشأ عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة له على 20% – 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20%، يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير.

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل الهام في مجلس الإدارة.
- المشاركة في عملية وضع السياسات.
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.

يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال، من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيرا هاما. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً فإنها لا تؤخذ في الاعتبار.

كما يمكن أن يفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، على سبيل المثال يمكن أن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية.

مثال (1)

تمتلك الشركة س 16% من اسهم الشركة ص وتعتمد الشركة ص، وهي شركة اتصالات، بشكل كبير على موظفي الشركة س كخبراء في مجال الامور الفنية والتقنية، كما يوجد اثنان من مدراء

الشركة س في مجلس ادارة الشركة ص، علماً بان عدد اعضاء مجلس ادارة الشركة ص 8 اعضاء.

المطلوب: تحديد كيفية تصنيف الشركة س لاستثماراتها في الشركة ص.

حل مثال (1)

رغم ان نسبة تملك الشركة س في الشركة ص هو 16%، أي لم يصل الى 20%، الا ان الاستثمار يتوجب ان يصنف استثمار في شركة زميلة لسببين، اولهما ان الشركة ص تعتمد على الشركة س وبشكل كبير في مجال الامور الفنية والتقنية. والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة س في مجلس ادارة الشركة ص.

2. طريقة حقوق الملكية

طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي:

- عند تملك اسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة شراء الاسهم مضافاً اليها اية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة اوالمشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الامور التالية:

- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب ان يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة بمقدار التوزيعات الممتلمة من الشركة الزميلة اوالمشاريع المشتركة.
- يتم تعديل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الاخرى[1] في الشركة الزميلة او المشروع المشترك مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

ولا يتم تطبيق معيار الابلاغ المالي رقم IFRS 9 على الادوات المالية الاخرى التي تكون في منشأة زميلة أو مشروع مشترك غير مطبق عليهما طريقة حقوق الملكية.

[1] انظر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " عرض البيانات المالية".

مثال (2)

- في 2024/1/1 اشترت الشركة س 40% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 200,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2024 صافي أرباح مقدارها 60,000 دينار.
- في 2025/5/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 20,000 دينار.

المطلوب: اثبات العمليات التي تمت على حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

حل مثال (2)

أ. بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص).

200,000		من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2024/1/1
	200,000	الى حـ/ النقدية	

ب. في2024/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):

(نصيب الشركة (س) من الارباح المحققة للشركة (ص) 40% × 60,000)

24,000		من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2024/12/31
	24,000	الى حـ/ ايراد الاستثمارات في شركات زميلة	

وبناء على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة س للعام 2024 مبلغ 24,000 دينار ايراد الاستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في ميزانية الشركة (س) في 2024/12/31 بمبلغ 224,000 دينار.

ج. في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 20,000 دينار:

يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة 40% أي 8,000 دينار ويتم اعداد القيد التالي:

8,000		من حـ/ النقدية	2025/5/1
	8,000	الى حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

- ويتم تصنيف الاستثمارات في الشركات الزميلة او الاستثمار في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة ضمن الاصول غير المتداولة، ما لم يتم تصنيف تلك الاستثمارات او جزة منها كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5).

3. الإستثناءات من طريقة حقوق الملكية:

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

بإستثناء الحالات الثلاث التالية:

أ- عندما لا يتوجب على الشركة القابضة التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة الزميلة او المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم "10".

ب- في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية **مجتمعة**:

1. يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، ويتم الحصول على موافقة مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية.
2. لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي).
3. لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.
4. عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- يمكن لمؤسسات راس المال المشترك Venture Capital Organization والصناديق المشتركة Mutual Fund وصناديق التامين الاستثماري المشترك ووحدات الائتمان ان تختار المحاسبة عن استثماراتها في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وقياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) "الادوات المالية".
- **لا يسمح** المعيار لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحدى الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة **بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية** كون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال الى المستثمر[2].

4. تصنيف الاستثمار كأصول محتفظ بها للبيع:

أ- يجب على المنشأة تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة" على الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك او جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع. واي جزء متبقي من

---

[2] قبل عام 2005 كان المعيار يتطلب عدم تطبيق طريقة حقوق الملكية كون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال الى المستثمر.

الاستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة علية بطريقة حقوق الملكية. وفي حال بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع فان الشركة تطبق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) "الادوات المالية" على الجزء المتبقي من الاستثمار، ما لم تكن الحصة الباقية بالاستثمار يمثل استثمار في شركة زميلة او مشروع مشترك عنده يتم الاستمرار بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب- اذا لم يعد الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك او جزء منه يستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية على تلك الاستثمارات بأثر رجعي Retrospectively من تاريخ تصنيفها السابق كأصول محتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقا والتي ظهر فيها الاستثمار كمحتفظ بها للبيع ليظهر الاستثمار كاستثمارات في شركات زميلة او مشاريع مشتركة.

5. التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

يجب على المنشأة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الاستثمار يصنف على انه استثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وكما يلي:

أ- اذا اصبحت الشركة الزميلة او المشروع المشترك شركة تابعة، يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار في تلك الشركات بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (3) "الاندماج" ومعيار الابلاغ المالي رقم (10) "القوائم الموحدة".

ب- إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة او المشروع المشترك السابق تعتبر اصول مالية نتيجة فقدان التاثير الهام، يجب محاسبة الإستثمار بإستخدام معيار الابلاغ المالي الدولي "9" إبتداءً من تاريخ فقدان التأثير الهام.

ويقوم المستثمر بقياس أي إستثمار تم إستبقائه في الشركة الزميلة (أي ملكية بأقل من 20% من تلك الشركة عموماً) السابقة او المشروع المشترك السابق **بالقيمة العادلة**، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة المشتثمر بها مضافاً اليها عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الاستثمار وبين القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

أي أن أرباح أو خسائر بيع الإستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك – بشكل كلي أو جزئي – يعبر عنها كما يلي:

القيمة العادلة لأي إستثمار متبقي في الشركة التي كانت زميلة او مشروع مشترك	××
يضاف: متحصلات بيع جزء من الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك	××
الإجمالي	××
يطرح: القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك في تاريخ فقدان التاثير الهام.	(××)
الربح (الخسارة)	××

مثال (3)

تملك الشركة الدولية 30% من اسهم الشركة الأهلية، ويبلغ رصيد حساب "الإستثمار في الشركة الزميلة" بدفاتر الشركة الدولية 90,000 دينار، وفي 2024/7/1 قامت الشركة الدولية ببيع ثلثي حصتها من اسهم الشركة الاهلية بمبلغ 70,000 دينار. علماً بان القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ 2024/7/1 تبلغ 38,000 دينار.

المطلوب: احسب الربح او الخسارة الناجم عن التخلص من جزء من الاستثمار في الشركة الزميلة.

حل مثال (3)

بما أن الشركة الدولية باعت ثلثي (66.6%) حصتها في الشركة الأهلية (الزميلة) سيؤدي الى فقدان التأثير الهام على الشركة الأهلية، حيث ان الحصة المتبقية فيها تعادل 10% (30% – 30% × 66.6%) فإن الحصة المتبقية سيتم محاسبتها بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (9) وستقوم الشركة بتصنيفها كاصول مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل او كاصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر.

إما أرباح او خسائر بيع جزء من الحصة في الشركة الزميلة فيتم احتسابها كما يلي:

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

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

ب. تعتبر القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ فقدان التأثير الهام عليها هي القيمة

العادلة عند الإعتراف الأولي به كأصل مالي بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

ج. عند التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في قائمة الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالاستثمار على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة المستثمر بها (الزميلة او المشروع المشترك) مباشرة بالأصول أو الإلتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فإن بعض البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل سيعترف بها في بيان الدخل، فعلى سبيل المثال اذا كان لدى الشركة الزميلة أصول مالية معدة للبيع وفقد المستثمر التأثير الهام على الشركة الزميلة، يجب على المستثمر إعادة تصنيف الربح او الخسارة المعترف بها سابقاً في بيان الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه الأصول في بيان الدخل.

د. اذا اصبح الاستثمار في الشركة الزميلة استثماراً في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة Joint Venture او العكس، تستمر المنشأة بتطبيق طريقة حقوق الملكية بعد التحول في شكل الاستثمار.

مثال (4)

- في 2024/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 125,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغ رصيد الارباح المحتجزة لدى الشركة ص عند الشراء 40,000 دينار.
- في 2025/1/1 قامت الشركة س ببيع نصف ما تمتلكه من اسهم الشركة ص، ونتيجة عملية البيع لم يصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغ رصيد الارباح المحتجزة لدى الشركة ص في 2025/1/1 مبلغ 60,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد فيما اذا كان تصنيف الشركة س لاستثماراتها في الشركة ص سيتغير نتيجة بيعها لجزء من الاسهم التي تمتلكها في الشركة ص.
2. تحديد مقدار رصيد الاستثمار في الشركة ص بعد عملية البيع.

حل مثال (4)

1. يتوجب على الشركة س التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في الشركة ص نظراً لعدم وجود تأثير هام لها على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص. كما يتوجب تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) على الاستثمار في الشركة ص بدلاً من تصنيفه الى استثمار في الشركة الزميلة.

2. رصيد الاستثمار في الشركة ص بعد عملية البيع =

125,000 دينار	رصيد 2024/1/1
5,000	مقدار التغير على حساب الاستثمار (60,000 – 40,000) × 25%
130,000	الرصيد في 2025/1/1 قبل عملية البيع
65,000 دينار	الرصيد بعد عملية البيع 130,000 × 50%

6. التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

اذا تغيرت حصة ملكية الشركة المستثمره في الشركة المستثمر بها، مع استمرار اتباع طريقة حقوق الملكية مثل (انخفاض حصة الشركة س في الشركة الزميلة ص من 40% الى 30% نتيجة التخلص من جزء من الاستثمار) فان على المنشأة اعادة تصنيف جزء من الربح او الخسارة المعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الاخر الى بيان الدخل فيما يتعلق بمقدار التخفيض في ملكية المستثمر في الشركة المستثمر بها سواء كانت زميلة او مشروع مشترك اذا كانت تلك الارباح او الخسائر مطلوب اعادة تصنيفها الى بيان الدخل في حال التصرف في الاصول والالتزامات التي نشأ عنها دخل شامل آخر.

مثال (5)

في 2024/1/1 تملكت الشركة (س) 50% من اسهم الشركة (ص). وقد اظهرت سجلات الشركة ص خلال عام 2024 رصيد ارباح تقييم الاستثمار في السندات المصنفه ضمن فئة "الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" (بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 9) 20,000 دينار والتي ستظهر ضمن مكونات الدخل الشامل الاخر وضمن حقوق الملكية للشركة ص.

وتبلغ حصة س في الدخل الشامل الاخر 50% للشركة الزميلة ص 10,000 دينار (50% × 20,000) لعام 2024.

على افتراض ان الشركة س باعت نصف حصتها في الشركة ص المطلوب بيان المعالجة المحاسبية لحصة س في الدخل الشامل الاخر للشركة ص.

حل مثال (5)

ان الشركة (ص) ما زالت شركة زميلة للشركة (س) حيث نسبة التملك اصبحت من 50% الى 25% وهي اكثر من 20% وستستمر س بتطبيق طريقة حقوق الملكية على ذلك الاستثمار. اما بخصوص حصتها من الدخل الشامل الاخر فان س ستحول 50% من حصتها في الدخل الشامل الاخر الى بيان الدخل وبمبلغ 5,000 دينار كونها تخلصت من نصف الاستثمار في الشركة الزميلة، وكون معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) يتطلب تحويل رصيد الارباح والخسائر غير

المحققة من تقييم الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر الى بيان الدخل عند التخلص من تلك الاصول.

7. المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الإنخفاض في القيمة

أ- عند شراء إستثمار معين في شركة زميلة او مشروع مشترك، يتم اعتبار الفرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة او المشروع المشترك والتزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) المتعلق بإندماج الأعمال. الا ان تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمرة او الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الاستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة. وتظهر الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك تزيد عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة او المشروع المشترك والتزامها المحتملة ، بينما تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك تقل عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستثمر بها والتزامها المحتملة.

مثال (6)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 30% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 135,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة ص بتاريخ التملك 42,0000 دينار، كما كان هناك التزامات محتملة على الشركة ص لم تظهر بدفاترها تبلغ 2,0000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.

حل مثال (6)

الشهرة = 135,000 – 30% (420,000 – 20,000)

= 135,000 – 120,000 = 15,000 دينار شهرة موجبة.

ويلاحظ ان 30% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة ص بعد استبعاد الالتزامات المحتملة يساوي 120,000 دينار، وبالتالي فان الزيادة في تكلفة الاستثمار عن تلك القيمة تعد شهرة تظهر ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار في الشركة الزميلة.

ب- بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كإيراد في دفاتر

الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الاستثمار وذلك ضمن حساب ايرادات الاستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.

مثال (7)

افترض بالمثال رقم (6) اعلاه ان الشركة س اشترت 30% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 108,000 دينار بدلاً من 135,000 دينار، وان الشركة ص حققت صافي ربح للعام 2024 يبلغ 50,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.
2. تحديد مقدار حصة الشركة س في صافي ارباح الشركة ص للعام 2024.
3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

حل مثال (7)

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 ارباح الشركة ص للعام 2024.

15,000 دينار	نصيب الشركة س من ارباح الشركة ص 50,000 × 30%
12,000	اطفاء شهرة سالبة
27,000	ايرادات الاستثمار في الشركة ص

3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

– قيد شراء اسهم الشركة ص:

2024/1/1	من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)		108,000
	الى حـ/ النقدية	108,000	

– قيد اثبات ايراد الاستثمارات في شركات زميلة:

2024/12/31	من حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)		27,000
	الى حـ/ ايراد الاستثمارات في شركات زميلة	27,000	

ج- خلال الفترات التالية للتملك، تقوم الشركة المستثمرة بمعالجة اي خسائر تدني (خسائر إنخفاض القيمة) لدى الشركة الزميلة او المشروع المشترك عن طريق تعديل حصة الشركة المستثمرة من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المشروع المشترك.

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

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

و- يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة او المشروع المشترك، وفي حال إستخدام الشركة المستثمر بها سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة او المشروع المشترك وإستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

ز- عند تكبد الشركة الزميلة لخسائر او المشروع المشترك، وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر أكبر من قيمة رصيد حساب الإستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة، فإنه يتم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة او المشروع المشترك بحيث يصبح (1 دينار)، ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية الا اذا كان عليها التزام قانوني. وفي حالة وجود قرض او التزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الاعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الاولية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

فمثلاً إذا بلغ رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة ص 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 ان 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 الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن القرض والبالغة 15,000 دينار (40,000 – 25,000).

ط - خسائر الإنخفاض في قيمة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة

عند وجود مؤشرات إنخفاض (تدني) في قيمة الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة يتم تطبيق المؤشرات الواردة في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9). ونظراً لان الشهرة تشكل جزءاً من المبلغ المسجل في حساب الاستثمار في الشركة الزميلة **ولا يعترف بها بشكل منفصل**، فلا يمكن إختبار التدني في قيمتها بشكل منفصل، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) عليها. وبناء عليه، يتم اجراء إختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الموجودات وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد للاستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب، ويتم الإعتراف بخسارة تدني القيمة كخسارة في بيان الدخل إذا إنخفضت القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية. وفي حالة وجود استثمار في اكثر من شركة مستثمر بها، يجب تقييم كل شركة على حدة فيما يخص المبلغ القابل للاسترداد لذلك الإستثمار ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة او شركات اخرى مستثمر بها.

مثال (8)

في 2022/12/31 اشترت الشركة س 40% من راس مال الشركة ص مقابل 1 مليون دينار، وبذلك التاريخ كان رصيد الارباح المدورة 2 مليون دينار وترغب الشركة س الاحتفاظ بالاستثمار في الشركة ص لفترة طويلة. تقوم الشركتان س و ص بإعداد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. وفيما يلي بيانات قائمة المركز المالي المختصرة للشركة ص في 2024/12/31.

اجمالي الاصول	8 مليون دينار
اجمالي المطلوبات	(1) مليون دينار
صافي الاصول	**7 مليون دينار**
حقوق الملكية:	
راس مال الاسهم	1 مليون دينار
راس مال اضافي	2 مليون دينار
الارباح المحتجزة	4 مليون دينار

وبتاريخ 2024/12/31 بلغت القيمة القابلة للاسترداد للشركة ص ما قيمته 4.5 مليون دينار كما كانت القيمة العادلة لصافي اصول ص بتاريخ الشراء 5 مليون دينار.

المطلوب: ما هو المبلغ الواجب اظهاره في قائمة المركز المالي للشركة س في 2024/12/31 لقيمة الاستثمار في الشركة الزميلة ص، مع تحديد خسارة الانخفاض (التدني) في قيمة ذلك الاستثمار ان وجد.

حل مثال (8)

القيمة الدفترية (المسجلة) الاستثمار في الشركة الزميلة في 2024/12/31
= نسبة التملك × القيمة الدفترية لصافي اصول الشركة الزميلة
= 40% × 7 مليون = 2.8 مليون دينار

او يمكن احتسابها بطريقة اخرى:

التكلفة	1 مليون
حصة الشركة س في ارباح ما بعد الشراء = 40% × (الزيادة في رصيد الارباح المحتجزة) = 40 % (4 -2) = .8 مليون	.8 مليون
الشهرة السالبة = (40% × القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الشراء) – التكلفة = (40 % × 5) – 1 = 1 مليون	1 مليون
القيمة المسجلة (الدفترية) لرصيد الاستثمار في الشركة الزميلة ص في 2024/12/31	2.8 مليون

ويتم إظهار الشهرة السالبة كأرباح في بيان الدخل في الفترة التي تم فيها شراء الاستثمار في الشركة الزميلة.

ولتحديد خسارة الانخفاض في قيمة الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36 يتم مقارنة القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار بدفاتر المستثمر (الشركة س) مع القيمة القابلة للاسترداد للشركة الزميلة وكما يلي:

القيمة القابلة للاسترداد للاستثمار في الشركة الزميلة 40% × 4.5 = 1.8 مليون

القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة الزميلة = (2.8) مليون

خسارة انخفاض القيمة (1) مليون

بما ان القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية (المسجلة) للاستثمار، فإن هناك خسارة انخفاض في القيمة تبلغ 1 مليون. ويتم في 2024/12/31 اعداد القيد التالي بدفاتر الشركة (س):

من حـ/ خسارة انخفاض الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)		1,000,000
الى حـ/ الاستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	1,000,000	

ويتم اقفال حساب خسارة الانخفاض في بيان الدخل.

8. المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة

اذا كانت شركة لديها استثمارات في شركة او شركات زميلة او مشاريع مشتركة فيتم في هذه الحالة محاسبة تلك الاستثمارات في القوائم المالية **المنفصلة** وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم

(27) يتم إستخدام أي من الطرق التالية:

- التكلفة أو
- وفقا" لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)
- طريقة حقوق الملكية.

9. متطلبات الإفصاح

انتقلت متطلبات الافصاح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة الى معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12) IFRS 12 "الافصاح عن المصالح في المنشآت الاخرى".

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (28): "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ":
   - الشركة الزميلة
   - القوائم المالية الموحدة
   - السيطرة
   - التأثير الهام
   - طريقة حقوق الملكية
   - السيطرة المشتركة
4. بين الطرق التي يمكن من خلالها إثبات وجود تأثير هام من قبل المستثمر على المنشاة المستثمر بها.
5. ضح كيفية معالجة الخسائر في انخفاض قيمة الاستثمار في الشركات الزميلة.
6. وضح كيفية معالجة حصة الشركة المستثمرة من خسائر الشركة المستثمر بها في حالة كون تلك الخسائر تفوق قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يظهر الاستثمار في الشركات الحليفة (التي تمارس الشركة الام فيها تأثيرا ملموسا) في البيانات المالية المنفصلة للشركة الام التي تعد بيانات مالية موحدة على النحو التالي: **(CPA)**

أ- بطريقة الكلفة.

ب- بطريقة حقوق الملكية.

ج- وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39).

د- ما ورد في (أ) و (ج) اعلاه صحيح.

2. عند شراء الشركة الزميلة والاحتفاظ بها بهدف التصرف بها خلال فترة محددة من الزمن لا يتطلب المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية، فما هي الفترة التي يجب خلالها التصرف بالمنشأة حتى تنطبق هذه الحالة؟

أ- 6 أشهر.

ب- 12 شهر.

ج- 18 شهر.

د- في المستقبل القريب.

3. واحدة مما يلي صحيحة عند التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في القوائم المالية:

أ- يتم إطفاؤها على 20 سنة.

ب- يتم اختبار انخفاض قيمتها بشكل منفرد.

ج- يتم إلغائها من خلال بيان الدخل.

د- لا يتم الاعتراف بالشهرة بشكل منفصل ضمن المبلغ المسجل للاستثمار.

4. ما هي الطريقة المحاسبية التي ينبغي استخدامها للاستثمار في الشركة الزميلة عندما تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل مثلا, عندما يكون للشركة سيطرة مؤقتة على الشركة الزميلة؟

أ- كأصول مالية معدة للبيع بموجب معيار المحاسبة الدولي 39.

ب- يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية إذا كان من الممكن ممارسة تأثير هام.

ج- يجب إظهار الشركة الزميلة بسعر التكلفة.

د- يجب إستخدام التوحيد التناسبي.

5. تمتلك الشركة (س) 30% من الشركة (ص)، وقد باعت الشركة (س) خلال عام 2024 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 2024.
ما هو مقدار الأرباح من المعاملة التي سيتم الإبلاغ عنها في حسابات المجموعة؟
أ- 100,000 دينار
ب- 70,000 دينار
جـ- 300,000 دينار
د- صفر

6. إذا لم يعد للمستثمر تأثير هام على الشركة الزميلة، فكيف يجب المحاسبة عن الاستثمار؟
أ- الاستمرار بمعاملته باستخدام طريقة حقوق الملكية.
ب- يجب معالجته وفقاً معيار المحاسبة الدولي رقم "39".
جـ- تتم المحاسبة عن الاستثمار بالتكلفة المطفأة.
د- يجب المحاسبة عن الاستثمار بالتكلفة.

7. الشركة الزميلة بشكل عام هي التي يمتلك بها المستثمر على الأقل ..... من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها؟
أ- 40%
ب- 50%
جـ- 20%
د- 100%

التمرين الثاني (مقالي)

- في 2023/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 140,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2023 أرباح مقدارها 40,000 دينار.
- في 2024/3/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 25,000 دينار.
- اظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2024 أرباح مقدارها 50,000 دينار.
- في 2025/4/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 15,000 دينار.

المطلوب: اثبات العمليات التي تمت على حساب الاستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 25% من الاسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة ص بمبلغ 90,000 دينار، ونتيجة ذلك التملك اصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص، وقد بلغت صافي القيمة العادلة لاصول الشركة ص بتاريخ التملك 450,000 دينار، كما كان هناك التزامات محتملة على الشركة ص لم تظهر بدفاترها تبلغ 10,000 دينار. حققت الشركة ص صافي ربح للعام 2024 يبلغ 50,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار الشهرة الخاصة باستثمارات الشركة س في الشركة ص.
2. تحديد مقدار حصة الشركة س في صافي أرباح الشركة ص للعام 2024.
3. اثبات قيود اليومية الخاصة بما سبق في دفاتر الشركة س.

معيار المحاسبة الدولي رقم (29)	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 29	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع". 3. بيان الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع. 4. شرح لكيفية إعادة عرض القوائم المالية للشركات التي تعمل في ظل اقتصاد ذو تضخم مرتفع. 5. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

معيار المحاسبة الدولي رقم (29)

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

مقدمة

هناك ثلاث مدارس محاسبية تعالج التغير في قيم البنود التي تظهر في القوائم المالية. المدرسة الأولى هي التكلفة التاريخية Historical Cost والتي يطلق عليها بالمدرسة التقليدية والتي كانت لفترة طويلة هي السائدة وما زالت تستخدم في العديد من المنشات، حيث تقوم على إثبات بنود القوائم المالية المختلفة حسب تكلفتها التاريخية أي التكلفة المحددة وقت الاعتراف بالبند. المدرسة الثانية والتي بدأت بالظهور بشكل واضح في أواخر القرن الماضي، وهي مدرسة القيم الجارية Current Value والتي تقوم بإعادة تقييم الموجودات بالقيم السوقية أو العادلة بتاريخ إعداد الميزانية. أما المدرسة الثالثة، وهي الأقل انتشاراً، فتدعى بالمستوى العام لأسعار General Price-Level وتقوم بعملية إعادة عرض لبنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم وباستخدام مؤشر المستوى العام للأسعار.

إن الفرق بين المدرسة الثانية (القيم الجارية) والمدرسة الثالثة (المستوى العام للأسعار) يتمثل في أن مدرسة القيم الجارية تعدل بنود القوائم المالية بالتغير بقيم أو أسعار كل بند وحسب درجة تأثر ذلك البند بارتفاع الأسعار. ففي حالة الأراضي، على سبيل المثال، يتم تعديل قيمتها بحيث تعكس القيمة المعدلة سعر الأرض الجاري وقت إعداد القوائم المالية. أما مدرسة المستوى العام للأسعار فتقوم بتعديل بنود القوائم المالية التي تتأثر بالتضخم باستخدام مؤشر واحد يطلق عليه المؤشر العام للأسعار رغم أن الارتفاع في الأسعار في أي دولة لا يكون متماثل لجميع السلع والخدمات، فقد ترتفع سلعة معينة خلال العام بنسبة 50% بينما ترتفع سلعة أخرى بنسبة 2%.

وعليه فان من المآخذ الرئيسة على اسلوب المستوى العام للأسعار، قيامه على افتراض أساسي يتمثل في أن جميع السلع والخدمات غير النقدية تتأثر بنفس نسبة الزيادة في الأسعار.

يتم احتساب المؤشر العام للأسعار الذي يستخدم في اسلوب المستوى العام للأسعار بالاعتماد على التغير الحاصل خلال العام على أسعار مجموعة من السلع والخدمات، والتي تدعى سلة السلع والخدمات، ويتراوح عددها بين 25 – 30 بند، مع إعطاء أهمية متفاوتة لكل سلعة أو خدمة استخدمت في الاحتساب. ويستخدم في العملية سنة أساس تعطى نسبة 100%، ثم يتم احتساب الارتفاع في الأسعار للفترات التالية في ضوء سنة الأساس، فعلى سبيل المثال إذا استخدمت سنة

2024 كسنة أساس فتعطى نسبة 100%، وفي حالة ارتفاع الأسعار خلال العام 2025 بنسبة 10% يصبح مؤشر الأسعار للعام (2025) 110%، وفي حالة ارتفاع الأسعار خلال العام 2026 بنسبة 25% عما كان عليه في العام 2024 يصبح مؤشر الأسعار للعام (2026)، 135%.

يعالج معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" عملية إعادة عرض القوائم المالية حسب أسلوب المستوى العام للأسعار في حالة ارتفاع معدل التضخم بشكل كبير في الدولة التي تعمل فيها المنشاة.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (29) إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية لمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسة بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها المالية بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جداً، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقاً، مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة هي ذات تضخم مرتفع جداً، كما يحدد المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل أثار التضخم المرتفع.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

لا يعرف المعيار التضخم المرتفع **Hyperinflation** ولكنه يحدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال ما يلي:

أ- عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات متتالية إلى نسبة 100% أو أكثر.

ب- عندما يستخدم في تسعير السلع والخدمات عملة أجنبية بدلاً من العملة المحلية، كما يهتم عامة الناس بالاتفاق على تحديد البنود النقدية مثل الديون بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية.

ج- عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة، حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة جدا، بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية.

د- عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار.

هـ- عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، وفي حالة توفر أي مبلغ بالعملة المحلية يتم على الفور استثماره أو تحويله إلى عملة أجنبية مستقرة وذلك من أجل محاولة الحفاظ على قوته الشرائية.

وينص المعيار أيضاً على ضرورة إستخدام الاجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة

عرض البيانات المالية للمنشأة تطبيقاً لهذا المعيار أم لا. وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه عالي التضخم، يجب على المنشأة عندئذ أن تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقا لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

متطلبات المعيار

أولاً- إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

1. إذا كانت الميزانية العمومية معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، يتم إعادة عرض بنود الميزانية غير المعروضة بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية باستخدام المؤشر العام للأسعار. ويفضل استخدام كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.
2. يصنف المعيار بنود القوائم المالية لغايات إعادة العرض على أساس المؤشر العام للأسعار إلى ثلاث فئات هي:

أ- البنود النقدية، وهي البنود التي تبقى قيمتها الاسمية ثابتة، أي لا تتأثر بالتضخم، مثل (النقدية، الذمم المدينة، الذمم الدائنة.....الخ)، ففي حالة وجود ذمم مدينة لدى المنشاة فان ارتفاع الأسعار لا يزيد من قيمة هذه الذمم بل تبقى قيمتها الاسمية ثابتة أي يلتزم المدين بتسديد المبلغ الاسمي، أي المتفق عليه. وبشكل عام تعتبر جميع الالتزامات للغير بنود نقدية، إلا إذا كان الالتزام مشروط بالتغير في ضوء التغير في المستوى العام للأسعار. وحسب المعيار رقم (29) تبقى البنود النقدية بقيمتها المسجلة أي لا يجري تعديلها بالمؤشر العام للأسعار، كونها لا تتأثر بالتغير في الأسعار.

ب- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحقق أو الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي، آو المبلغ القابل للاسترداد للاصول غير المتداولة. وكما هو الحال بالنسبة للبنود النقدية، فان البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، لا تعدل بالمؤشر العام الأسعار كونها مقيمة بالأسعار الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

ج- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة، او الاصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة بفترات مالية سابقة. وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) يتم إعادة عرض هذه المجموعة من البنود باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود أو تاريخ إعادة تقييمها في أخر مرة وتاريخ الميزانية العمومية الحالية.

مثال (1)

تعمل شركة الإتحاد في اقتصاد مرتفع التضخم، وفيما يلي ميزانية الشركة في 2024/12/31:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1,200
المخزون	2,000
الممتلكات والمعدات	1,000
مجموع الأصول	**4,200**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	1,000
المطلوبات غير المتداولة	2,000
رأس المال (اصدر في 2021/1/1)	400
الأرباح المحتجزة	800
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4,200**

حيث كان مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2021/1/1	%100
2021/12/31	%120
2022/12/31	%160
2023/12/ 31	%200
2024/12/ 31	%260

تم شراء الممتلكات والمعدات في 2022/12/31، والمطلوبات غير المتداولة عبارة عن قرض تم الحصول عليه في 2024/4/1، والمخزون هو من مشتريات 2024/11/1. وبافتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إظهار الميزانية العمومية لشركة الاتحاد في 2024/12/31 بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

حل مثال (1)

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	1,200
المخزون 2,000 × (260% ÷ 250%)	2,080
الممتلكات والمعدات 1000 × (260% ÷ 160%)	1,625
مجموع الأصول	**4,905**

المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	1,000
المطلوبات غير المتداولة	2,000
رأس المال (اصدر في 2021/1/1) 400 × (260 % ÷ 100%)	1,040
الأرباح المحتجزة (متمم حسابي) (4905-1000-2000-1040)	**865**
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**4,905**

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

- تم إعادة عرض المخزون بالرقم القياسي عند اقتناء المخزون والبالغ 250%، والذي تم احتسابه على النحو التالي:

$$\%250 = 10 \times \frac{200 - 260}{\text{12 شهر}} + \%200$$

- البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم الدائنة، المطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، حيث لا يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.
- بلغت ارباح القيمة الجارية الناتجة عن اعادة قياس 65 دينار وتمثل التغير في رصيد حساب الارباح المحتجزة (865-800) دينار .

3. يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، وبحيث يتم الإفصاح عن أرباح أو خسائر إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل.
4. يتم تطبيق مؤشر الأسعار من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود.
5. إذا تم إعادة قياس قيمة بعض الأصول غير النقدية (مثل إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات) في فترات سابقة لتاريخ القوائم المالية، يتم عندها إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.
6. بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية باستخدام الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار، نجد أن هناك بنود قد تظهر وفق المعالجات المحاسبية المقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية مثل:

أ- المبلغ القابل للاسترداد عند تقييم الأصول غير المتداولة، أو

ب- صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون، أو

جـ- القيمة العادلة لبعض أنواع الاستثمارات المالية.

في هذه الحالة يتم مقارنة مبالغ البنود المحتسبة باستخدام الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار أو القيم الجارية للبنود (أ، ب، ج) وإثبات القيم الأقل عند إعادة عرض الميزانية.

7. إذا كانت الشركة القابضة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع، بينما تعمل الشركة الزميلة أو الشركة التابعة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار.

8. إذا كانت الشركة الزميلة أو الشركة التابعة تعمل في اقتصاد لا يتصف بالتضخم المرتفع، بينما تعمل الشركة القابضة في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة القابضة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)، بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من تطبيق المعيار، إلا انه يتم إعادة عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

9. في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين باستثناء الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام المؤشر العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري إشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في الميزانية العمومية.

10. **إعادة عرض بنود قائمة الدخل**

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

11. **الأرباح أو الخسارة من صافي المركز النقدي**

في فترة التضخم تفقد المنشأة قوة شرائية إذا كان لديها زيادة في الأصول النقدية عن الالتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه التزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والالتزامات مرتبطة مع مستوى الأسعار. يتمثل الربح أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والالتزامات المرتبطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي ضمن بيان الدخل ويتم إجراء مقاصة بين الربح أو الخسارة وصافي المركز النقدي.

مثال (2)

في 2024/12/31 كان لدى الشركة س والتي تعمل في إقتصاد عالي التضخم الأصول والمطلوبات التالية:

نقدية 6,000 دينار، ذمم مدينة 4,000 دينار، ذمم دائنة 3,000 دينار، استثمار في سندات 5,000 دينار، قرض بنك قصير الأجل 2,000 دينار.

المطلوب: عند إعادة عرض القوائم المالية للشركة س هل سيظهر أرباح أم خسائر قوة شرائية للبنود النقدية؟

حل مثال (2)

يوجد لدى الشركة س صافي أصول نقدية تبلغ 10,000 دينار (6,000 + 4,000 + 5,000 – 3,000 – 2,000) وبالتالي سيظهر لدى الشركة خسائر حيازة قوة شرائية، نظراً لأن الأصول النقدية أكبر من المطلوبات النقدية.

كيفية احتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية

يتم احتساب أرباح أم خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية عن طريقة مقارنة صافي البنود النقدية في بداية الفترة مع صافي البنود النقدية في نهاية الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار حركة البنود النقدية خلال العام ومدى التغير في مؤشر مستوى الأسعار خلال نفس الفترة.

مثال شامل (3)

في 2024/1/1 تم تأسيس شركة الشروق وقد ظهرت الميزانية المقارنة للشركة في 2024/1/1 و2024/12/31 على النحو التالي:

البيان	2024/1/1	2024/12/31
الأصول		
النقدية	4,000	11,000
ذمم مدينة	6,000	80,000
المخزون 4,000 وحدة 1/1/ 5,000 وحدة 12/31	40,000	75,000
الأصول غير المتداولة		
أراضي	30,000	30,000
آلات ومعدات	30,000	30,000
يطرح مجمع اهتلاك	000	(6,000)
مجموع الأصول	**110,000**	**220,000**

المطلوبات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	5,000	57,000
قرض بنك طويل الأجل	20,000	20,000
رأس المال	85,000	85,000
الأرباح المحتجزة	000	58,000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**110,000**	**220,000**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2024/12/31 وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات (15,000 وحدة × 20)	300,000
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة أول المدة 4,000 وحدة × 10	40,000
مشتريات 7,000 وحدة × 12 + 9,000 وحدة × 15	219,000
البضاعة المتاحة للبيع 20,000 وحدة	259,000
يطرح بضاعة أخر المدة 5,000 وحدة	(75,000)
تكلفة المبيعات	184,000
مجمل الربح	116,000
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف إدارية وبيعيه	50,000
اهتلاك اصول غير متداولة	6,000
مصروف فائدة	2,000
مجموع المصاريف التشغيلية	58,000
صافي الربح	58,000

المعلومات الإضافية

1. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

2024/1/1	%120
2024/12/31	%160
متوسط المؤشر خلال العام 2024	%140
مؤشر الأسعار عند شراء أول دفعة من البضاعة (7,000 وحدة)	%130
مؤشر الأسعار عند شراء ثاني دفعة من البضاعة (9,000 وحدة)	%150

2. جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات واهتلاك الاصول غير المتداولة، وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.
3. تستخدم الشركة في تقييم مخزون أخر المدة طريقة الوارد أول صادر أول FIFO.
4. تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 5 سنوات.

المطلوب: إعادة عرض قائمة الدخل والميزانية لشركة الشرق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

حل المثال الشامل (3)

قائمة الدخل المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
المبيعات (15,000 وحدة × 20)	300,000	140/160	**342,857**
يطرح تكلفة المبيعات:			
بضاعة أول المدة 4,000 وحدة × 10	40,000	120/160	53,333
مشتريات 7,000 وحدة × 12 + 9,000 وحدة × 15	219,000	130/160 و150/160	247,385
البضاعة المتاحة للبيع 20,000 وحدة	259,000		300,718
يطرح بضاعة أخر المدة 5,000 وحدة	(75,000)	150/160	(80,000)
تكلفة المبيعات	184,000		**220,718**
مجمل الربح	116,000		**122,139**
يطرح مصاريف تشغيلية:			
مصاريف إدارية وبيعيه	50,000	140/160	57,143
اهتلاك اصول غير متداولة	6,000	120/160	8,000
مصروف فائدة	2,000	140/160	2,286
مجموع المصاريف التشغيلية	58,000		67,429
صافي الربح	58,000		54,711
صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)	000		(2,043)
صافي الربح	58,000		

ملاحظات على الحل

- تم إعادة عرض كلاً من المبيعات والمصاريف الإدارية والبيعية والفائدة باستخدام متوسط الرقم القياسي خلال العام منسوباً الى الرقم القياسي في نهاية العام.

- تم إعادة عرض بضاعة أول المدة باستخدام الرقم القياسي في بداية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- تم إعادة عرض المشتريات باستخدام الرقم القياسي السائد عند اقتناء كل دفعة من المشتريات منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
- بما أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، فقد تم إعادة عرض بضاعة أخر المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي السائد عند شراء أخر دفعة من البضاعة.
- تم إعادة عرض اهتلاك الاصول غير المتداولة باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي السائد عند اقتناء الاصول غير المتداولة.
- ظهر بنهاية عمود الدخل المعدل بقائمة الدخل صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية)، والذي تم احتسابه حسب الجدول أدناه.

جدول احتساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية (الاحتفاظ بالبنود النقدية)

	التاريخية	معامل التحويل	القيمة المعدلة
صافي البنود النقدية في بداية العام (4,000 + 20,000 – 5,000 – 6,000)	15,000–	120/160	20,000–
+ المبيعات	300,000	140/160	342,857
– مشتريات بضاعة	(219,000)	130/160 و150/160	(247,385)
– مصاريف إدارية وبيعيه	(50,000)	140/160	(57,143)
– مصروف فائدة	(2,000)	140/160	(2,286)
صافي البنود النقدية في نهاية العام (20,000–57,000–80,000+11,000)	14,000		16,043
صافي خسائر إعادة القياس (الاحتفاظ بالبنود النقدية) (16043 –14,000)	000		2,043–

ملاحظات على الحل

يتم احتساب صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس حسب الخطوات التالية:

1. يتم تحديد صافي البنود النقدية في بداية الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين مجموع الاصول النقدية مطروحاً منها الالتزامات النقدية، ويتم إعادة عرضها باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام.

2. يتم إضافة البنود التي تؤدي إلى الزيادة في صافي البنود النقدية والتي تكون بالعادة ناتجة عن مبيعات البضاعة وبيع أية اصول أخرى والاقتراض وزيادة رأس المال. ويتم إعادة عرض هذه البنود باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
3. يتم طرح البنود التي تؤدي إلى النقص في صافي البنود النقدية والمتمثلة في دفع المصاريف التي تحتاج إلى نقدية، لذا تم في الحالة أعلاه استبعاد الاهتلاك. ويتم إعادة عرض هذه البنود باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام منسوباً إلى الرقم القياسي عند حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند.
4. يتم إيجاد صافي البنود النقدية التاريخية والمعدلة في نهاية الفترة عن طريق حاصل التغير في البنود النقدية خلال الفترة. ويجب أن يتطابق هذا الرصيد مع صافي البنود النقدية التاريخية في نهاية الفترة في الميزانية.
5. يمثل صافي أرباح أو خسائر إعادة القياس الفرق بين رصيد البنود النقدية في نهاية الفترة التاريخي والمعاد قياسه.

الميزانية في 2021/12/31 المعاد عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29)			
البيان	**التاريخية**	**معامل التحويل**	**القيمة المعدلة**
الأصول			
النقدية	11,000	160/160	11,000
ذمم مدينة	80,000	160/160	80,000
المخزون 5,000 وحدة	75,000	150/160	80,000
الأصول غير المتداولة			
أراضي	30,000	120/160	40,000
آلات ومعدات	30,000	120/160	40,000
يطرح مجمع اهتلاك	(6,000)	120/160	(8,000)
مجموع الأصول	**220,000**		**243,000**
المطلوبات وحقوق الملكية			
الذمم الدائنة	57,000	160/160	57,000
قرض بنك طويل الأجل	20,000	160/160	20,000
رأس المال	85,000	120/160	113,333
الأرباح المحتجزة	58,000		52,667
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**220,000**		**243,000**

ملاحظات على الحل

1. البنود النقدية مثل (النقدية، والذمم المدينة، والذمم الدائنة، والمطلوبات غير المتداولة) تظهر بقيمتها الدفترية، حيث لا يتم إعادة عرضها بالرقم القياسي لمؤشر الأسعار.
2. يتم إعادة عرض البنود غير النقدية مثل (الأراضي، والآلات والمعدات والبضاعة) باستخدام الرقم القياسي عند تملك الاصل منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
3. يتم إعادة عرض رأس المال باستخدام الرقم القياسي عند تأسيس الشركة منسوباً إلى الرقم القياسي في نهاية العام.
4. تمثل الأرباح المحتجزة المعاد قياسها صافي ربح العام المعاد قياسه نظراً لعدم وجود أرباح محتجزة أول المدة ولعدم وجود توزيعات أرباح خلال العام.

ثانياً: انتهاء حالة التضخم الاقتصادي المرتفع

عندما يعود معدل التضخم للانخفاض ويتصف اقتصاد الدولة التي تعمل فيها المنشاة بانه لا يعاني من معدلات تضخم مرتفعة، تتوقف المنشأة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.

خامساً: الإفصاح

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) الإفصاح عن المعلومات التالية:

1. حقيقة أنه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى وفقاً للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير.
2. الأساس الذي تم بناء عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية.
3. طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة.

التفسير رقم 7 التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

ينص هذا التفسير "تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، على انه في الفترة التي يصبح فيها اقتصاد العملة الوظيفية للمنشأة مرتفع التضخم، تطبق المنشأة متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (29) كما لو أن الاقتصاد كان دائما مرتفع التضخم. ويتلخص أثر ذلك في أن إعادة عرض البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية يتم من تواريخ الاعتراف بها لأول مرة، وبالنسبة للبنود غير النقدية الأخرى يتم إعادة العرض من تواريخ القيم السائدة عند إعادة تقييمها. ويتم إعادة قياس البنود

الضريبية المؤجلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) بعد إعادة عرض المبالغ المسجلة الإسمية للبنود غير النقدية في الميزانية العمومية الافتتاحية من خلال تطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ، ويتم إعادة عرض هذه البنود بالنسبة للتغير في وحدة القياس من تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية إلى تاريخ الميزانية العمومية في نهاية المدة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (29): " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
3. ما هي أهم الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وحسب ما ورد في المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
4. ما المقصود بالاصول النقدية والاصول غير النقدية وكيف تختلف معالجتها بموجب متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"؟
5. وضح كيفية معالجة الاصول المعاد تقييمها بالقيم الجارية عند تطبيق متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".
6. بين كيفية تطبيق متطلبات المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، في حالة وجود شركات تابعة أو زميلة.
7. وضح كيفية التعامل مع حالة إنتهاء حالة التضخم الاقتصادي المرتفع.
8. وضح متى ينشأ أرباح أو خسائر من صافي المركز النقدي، وكيف يتم معالجة وإظهار مثل هذه الأرباح أو الخسائر.
9. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29): "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 7 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. جميع ما يلي يعتبر بنداً نقدياً Monetary Item ما عدا:

أ- النقدية. ب- الذمم المدينة.

جـ- المخزون من البضاعة. د- أوراق الدفع قصيرة الأجل.

2. خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي تنشأ مكاسب حيازة قوة شرائية Gains in Purchasing Power بسبب حيازة البنود التالية:

أ- النقدية. ب- الذمم الدائنة.

جـ- الذمم المدينة. د- الأصول الثابتة.

3. خلال فترة الانكماش الاقتصادي تحقق المنشأة مكاسب قوة شرائية بسبب حيازة البنود التالية:

أ- أوراق القبض. ب- أوراق الدفع.

جـ- المخزون السلعي. د- القروض قصيرة الأجل.

4. عند القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية تنشأ مكاسب أو خسائر حيازة في البنود التالية:

أ- المبيعات ب- تكلفة المبيعات

جـ- الذمم المدينة د- المخزون السلعي

5. خلال فترة ارتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم الإقتصادي) تنشأ خسائر حيازة قوة شرائية للبنود التالية:

أ- الأصول الثابتة ب- قرض بنكي

جـ- ذمم مدينة د- المخزون السلعي

6. واحدة مما يلي لا تعتبر بند نقدي:

أ- الذمم المدينة التجارية. ب- الالتزامات الضريبية المؤجلة

جـ- المصاريف المستحقة والذمم الدائنة الأخرى. د- أوراق الدفع.

7. يجب ترجمة المركز المالي (بما فيها ارقام المقارنة) للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية ليس عمله اقتصاد ذو تضخم جامح الى عمله عرض مختلفة على النحو التالي:

أ- سعر الاقفال بتاريخ المركز المالي الحالي.

ب- متوسط سعر الصرف خلال العام الحالي.

جـ- أسعار الصرف في تواريخ المعاملات. د- لا شيء مما ذكر أعلاه.

التمرين الثاني: مقالي (JCPA)

مع أن محاسبة التضخم بأنواعها (محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة، محاسبة الكلفة الجارية وغيرها) جاءت لمعالجة القصور في محاسبة الكلفة التاريخية إلا أنها (محاسبة التضخم) لم تأخذ طريقها إلى التطبيق. بين مزايا وعيوب كل من محاسبة التضخم ومحاسبة الكلفة التاريخية ومبررات استخدام / عدم استخدام كل منها في التطبيق.

التمرين الثالث (مقالي)

في 2022/12/31 تم تأسيس شركة الشروق وقد ظهرت الميزانية المقارنة للشركة في 2024/1/1 و2024/12/31 على النحو التالي:

البيان	2024/1/1	2024/12/31
الأصول		
النقدية	11,000	15,000
ذمم مدينة	80,000	120,000
المخزون 5,000 وحدة 1/1/ 10,000 وحدة 12/31	75,000	180,000
الأصول غير المتداولة		
أراضي	30,000	30,000
آلات ومعدات	30,000	30,000
يطرح مجمع اهتلاك	(6,000)	(12,000)
مجموع الأصول	**220,000**	**363,000**
المطلوبات وحقوق الملكية		
الذمم الدائنة	57,000	166,000
قرض بنك طويل الأجل	20,000	15,000
رأس المال	85,000	85,000
الأرباح المحتجزة	58,000	97,000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**220,000**	**363,000**

قائمة الدخل المعدة عن السنة المالية المنتهية في 2024/12/31 وفقاً للتكلفة التاريخية	
المبيعات (25,000 وحدة × 25)	625,000
يطرح تكلفة المبيعات:	
بضاعة أول المدة 5,000 وحدة × 15	75,000
مشتريات 10,000 وحدة × 16 + 20,000 وحدة × 18	520,000
البضاعة المتاحة للبيع 35,000 وحدة	595,000
يطرح بضاعة أخر المدة 10,000 وحدة	(180,000)
تكلفة المبيعات	415,000
مجمل الربح	210,000
يطرح مصاريف تشغيلية:	
مصاريف إدارية وبيعيه	80,000
اهتلاك اصول غير متداولة	6,000
مصروف فائدة	5,000
مجموع المصاريف التشغيلية	91,000
صافي الربح	**119,000**

المعلومات الإضافية

1. بلغ المؤشر العام للأسعار كما يلي:

2024/1/1	%160
2024/12/31	%200
متوسط المؤشر خلال العام 2023	%175
مؤشر الأسعار عند شراء أول دفعة من البضاعة (10,000 وحدة)	%170
مؤشر الأسعار عند شراء ثاني دفعة من البضاعة (20,000 وحدة)	%180

2. جميع الإيرادات والمصاريف حدثت بشكل منتظم خلال العام ما عدا تكلفة المبيعات واهتلاك الاصول غير المتداولة، وبافتراض أن مؤشر الأسعار كان يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.
3. تستخدم الشركة في تقييم مخزون أخر المدة طريقة الوارد أول صادر أول FIFO.
4. تستهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 5 سنوات.
5. قامت الشركة في 2024/5/1 بتوزيع أرباح على المساهمين تبلغ 80,000 دينار، وقد بلغ مؤشر الأسعار في هذا التاريخ 175%.
6. بلغ رصيد الأرباح المحتجزة في 2024/1/1 والمعاد قياسه 52,667 دينار.

المطلوب: اعادة عرض قائمة الدخل والميزانية لشركة الشرق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

التمرين الرابع (مقالي)

فيما يلي ميزانية شركة النهضة في 2025/12/31، مع العلم أن الشركة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم:

البيان	المبالغ بالدينار
الأصول	
النقدية	5,000
الذمم المدينة	8,000
البضاعة	42,000
الآلات	25,000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(10,000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	15,000
مجموع الأصول	**70,000**
المطلوبات وحقوق الملكية	
الذمم الدائنة	6500
قروض بنوك	7500
رأس المال (اصدر في 2022/1/1)	50,000
الأرباح المحتجزة	6,000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	**70,000**

بلغ مؤشر الرقم القياسي للأسعار كما يلي:

2020/12/31	%100	2023/12/ 31	%200
2021/12/31	%125	2024/12/ 31	%240
2022/12/31	%175	2025/12/ 31	%300

تم شراء الآلات في 2023/12/31، وتم الحصول على قرض البنك في 2024/8/1، أما البضاعة فتم شرائها في 2025/7/1، مع افتراض أن مؤشر الأسعار يتزايد بشكل تناسبي منتظم خلال العام.

المطلوب: إعادة عرض الميزانية العمومية لشركة النهضة بعد تعديلها بأثر التضخم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (29).

معيار المحاسبة الدولي رقم (32)	الأدوات المالية: العرض Financial Instruments :Presentation
IAS 32	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض". 3. بيان الأصول التي تعتبر أصول مالية. 4. بيان الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية. 5. عرض المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية. 6. بيان المقصود بالأدوات المالية المركبة. 7. بيان القاعدة الواجب اتباعها لتصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير). 8. بيان المقصود بأسهم الخزينة، وكيف يتم معالجتها محاسبياً عند الشراء وعند اعادة بيعها. 9. عرض الشروط الواجب توافرها لإجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي.

معيار المحاسبة الدولي رقم (32)
الأدوات المالية: العرض
Financial Instruments: Presentation

مقدمة

ساهم تطور وسائل الإتصال وعولمة النشاط الإقتصادي، وتعزيز حرية إنتقال رؤوس الأموال عبر العالم وبين أسواق رأس المال العالمية في تعزيز نشوء أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية سواء كان ذلك للإستثمار، أو للتحوط المالي أو لأ غراض إدارة السيولة.

يبين هذا المعيار متطلبات عرض الأدوات المالية في القوائم المالية. تتناول معايير العرض تصنيف الأدوات المالية الى التزامات وحقوق مالكين، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الى وضع مباديء أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، الى أصول مالية، ومطلوبات مالية، وأدوات حقوق الملكية. وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها. كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.

نطاق المعيار Scope

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

أ- الحصص في الإستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

ب- حقوق والتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي (19) المتعلق بمنافع الموظفين.

ج- عقود التأمين حسب تعريفها في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم "17" عقود التأمين أو عقود الاستثمار ذات ميزات المشاركة الاختيارية وفق IFRS 17، الا ان المعيار ينطبق على مشتقات مالية تكون مدمجة ضمن عقد التامين و مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن عقود التامين.

هـ- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". بإستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

و- العقود التي ابرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء او البيع او الاستخدام التي تتوقعها المنشأة ، مثل عقد شراء مواد خام لأغراض التصنيع.[1]

وينطبق أيضا معيارا المحاسبة الدولي 32 ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 9 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة، وهذا يوسع نطاق تلك المعايير لتشمل عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو النفط أو الغاز) بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليين:

- يمكن تسويته بصافي النقد أو اداة مالية أخرى.
- عندما لا يكون استلام أو تسليم بند غير مالي (ذهب أو نفط وهكذا) وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع للمنشآة.

مثل العقود الآجلة لشراء النفط والتي يتم تنفيذها بتاريخ لاحق في المستقبل وبأسعار آجلة يتم الاتفاق عليها عند ابرام العقد ، والتي يتم تنفيذها على اساس الصافي اي على اساس فرق سعر النفط وليس باستلام النفط فعلياً وكما، وسيتم استعراض العقود الآجلة ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في هذا الكتاب.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأداة المالية A financial instrument: أي عقد يؤدي الى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.فمثلاً استلام الشركة (س) ورقة قبض من الشركة (ص) يؤدي الى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو ورقة القبض وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي لدى الشركة (ص) وهو ورقة الدفع.

أداة حق الملكية An equity instrument: هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة معينة بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها. أي أن حقوق الملكية = إجمالي الأصول – إجمالي المطلوبات.

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية (التي لا يمكن ردها الى الجهة المصدرة من قبل حاملها).
- الأسهم الممتازة (التي لا يمكن استردادها من قبل حاملها وقد تقدم توزيعات أرباح غير محددة

[1] يجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غيرمالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى.

لحاملها).

- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة (التي تسمح لحاملها بالإكتتاب أو – شراء– عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر).

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية (صفقات منظمة) بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

الأصل المالي A financial asset: هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشآة أخرى.

جـ- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشآة أخرى، أوحق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشآة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.

د- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة anon-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها. مثل ابرام الشركة (س) عقد لشراء اسهمها (اسهم الخزينة) من منشأة أخرى بمبلغ 10,000 دينار على ان يتحدد عدد الأسهم المستلمة بناءً على القيمة العادلة للسهم بتاريخ تنفيذ العقد بإفتراض ان سعر القيمة العادلة للسهم بتاريخ ممارسة العقد 20 دينار فإن عدد الأسهم 500 سهم (10,000÷20).
- عقود مشتقة (عقود مستقبلية، عقود آجلة، عقود الخيار، عقود المقايضة) والمفصلة لاحقاً ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) والتي سيتم تسويتها بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

مثال (1)

أبرمت الشركة (س) في 2024/11/1 عقد آجل لشراء 10,000 يورو بسعر آجل 95. دينار/ يورو وبتاريخ ممارسة للعقد في 2025/7/1 ، وبتاريخ 2024/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 1.1 دينار/ يورو.

في هذه الحالة فإن شروط العقد ايجابية لان سعر اليورو ارتفع عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 15. دينار لكل يورو (1.1 –0.95) وبالتالي فإن هناك أصل مالي بتاريخ 2024/12/31 باسم عقود آجلة يورو بقيمة 1,500 دينار (10,000 × 0.15).

وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد او اي أصل مالي آخر.

من الأمثلة على الأصول التي تعتبر أصول مالية:

- النقد.
- الاستثمارات المالية في اسهم الشركات الأخرى.
- الذمم المدينة.
- القروض والسلف الممنوحة للغير.
- الاستثمارات المالية في السندات.
- الأصول المالية المشتقة.
- الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي.

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

1. **الأصول غير المتداولة الملموسة:** (مثل المباني والعقارات والمعدات ...الخ)، حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
2. **الأصول غير الملموسة:** (مثل براءة الإختراع وحقوق الملكية الفكرية وغيرها) حيث لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
3. **المصاريف المدفوعة مقدما:** ترتبط هذه الأصول بالحصول على البضائع أو الخدمات في المستقبل لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability:

أ- التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشآة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشآة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

مثال (2)

أبرمت الشركة (س) في 2024/11/1 عقد آجل لشراء 10,000 يورو بسعر آجل 95. دينار/ يورو وبتاريخ ممارسة للعقد في 2025/7/1 ، وبتاريخ 2024/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 750. دينار / يورو.

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير ايجابية لان سعر اليورو انخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 200. دينار لكل يورو (750. -95.) وبالتالي فإن هناك التزام مالي بتاريخ 2024/12/31 باسم التزامات عقود آجلة يورو بقيمة 2,000 دينار (10,000 × 0.200).

ب- عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.

مثل ابرام الشركة (س) عقد لإصدار عدد متغير من اسهمها لمنشأة أخرى بمبلغ 5000 دينار على ان يتحدد عدد الأسهم التي سيتم اصدارها بناءً على القيمة العادلة للسهم بتاريخ تنفيذ العقد بإفتراض ان سعر القيمة العادلة للسهم بتاريخ ممارسة العقد 50 دينار فإن عدد الأسهم 100 سهم (5,000 ÷ 50).

- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

ومن أمثلة على الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية:

- الذمم الدائنة.
- القروض التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى.
- السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشآة.
- الذمم الدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإلتزامات المالية المشتقة، مثل التزامات عقود الخيار والتزامات العقود الآجلة.
- الإلتزامات التعاقدية لتسليم الأسهم المتعلقة بالمنشأة نفسها التي تساوي مبلغ محدد من النقد.
- بعض المشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أسهم المنشأة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الأخر.

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

- **الإيرادات المؤجلة:** ترتبط هذه الالتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء التزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
- **مخصص ضمانات البضاعة المباعة:** ترتبط هذه المخصصات بإلتزام بتقديم خدمات مستقبلية، لكن لا تؤدي الى وجود إلتزام تعاقدي بدفع نقدية أو أصل مال أخر.
- **التزامات (او أصول) ضريبة الدخل:** لا تعتبر هذه الالتزامات (او الأصول) تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.
- **الالتزامات الإستنتاجية:** لا تعتبر إلتزامات مالية لانها لا تنتج عن عقود مع الغير وتعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).

مثال (3)

ظهرت البنود التالية في دفاتر الشركة "س":

- النقد في الصندوق.
- السبائك الذهبية.
- أوراق القبض التجارية.
- الاستثمار في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك.
- الاستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام للشركة (س) على الشركة المستثمر بها.
- الاستثمار في الأسهم حيث يكون للشركة "س" سيطرة على الجهة المستثمر بها.
- المصاريف المدفوعة مقدما.
- الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي.
- الإيرادات المؤجلة.
- مخصص قضايا مقامة على المنشأة.

المطلوب: حدد أي من البنود المذكورة أعلاه يستوفي تعريف الأداة المالية وأي منها يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (3)

البند	ينطبق عليه تعريف الأداة المالية	يعتبر ضمن نطاق الأدوات المالية بموجب المعيار "32"
النقد في الصندوق	**نعم**	نعم: بنص المعيار المباشر وكذلك النقد لدى البنوك من الأصول المالية.
السبائك الذهبية	**لا:** تعتبر سلعة	لا
أوراق القبض التجارية	**نعم:** لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم ، وتعتبر أصل مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية.
الاستثمارات في شهادات الإيداع الصادرة عن البنوك.	**نعم:** لأن حاملها لديه الحق بإستلام نقد في المستقبل	نعم، وتعتبر أصل مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية.

الاستثمارات في الأسهم دون وجود تأثير هام للشركة (س) على الشركة المستثمر بها.	**نعم**	نعم، وتعتبر أصل مالي لأن حاملها لديه حق تعاقدي لإستلام نقدية.
الاستثمارات في الأسهم حيث يكون للشركة "س" سيطرة على الجهة المستثمر بها.	**نعم**	**لا:** تقع هذه الإستثمارات ضمن نطاق معيار IAS 27 " القوائم المالية المنفصلة".
المصاريف المدفوعة مقدما	**لا :** لأنه لا ينتج عنها تسليم أو تبادل للنقد أو أدوات مالية أخرى.	لا
الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي.	**نعم**	نعم
الإيرادات المؤجلة	**لا**	لا
مخصص قضايا مقامة على المنشأة	**لا**	**لا:** تقع المخصصات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي "37".

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: التصنيف كإلتزام أو حق ملكية Presentation: Liabilities and equity

1. إن المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية يتم وفق جوهر العقد المبرم مع الغير وليس اعتماداً على الشكل القانوني، وإنسجاماً مع تعريف كل من الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

وبالتالي إذا كان هناك إلتزام تعاقدي لدفع النقد أو تسليم أصل مالي أخر، فإن الأداة المالية تلبي تعريف الإلتزام المالي حتى لو كانت تبدو شكلاً على انها أداة حق ملكية. بغض النظر إذا ما كان عقد الإلتزام مشروط بممارسة الطرف الأخر حقه في طلب التسديد له.

ومن الأمثلة على الأدوات المالية التي تبدو على أنها أدوات حقوق ملكية، في حين أنها تستوفي في جوهرها تعريف الإلتزام المالي، **ويجب المحاسبة عنها كإلتزامات مالية:**

- الأسهم الممتازة (التفضيلية) التي تتطلب رد قيمتها لحامليها من قبل الجهة المصدرة لها مقابل قيمة محددة أو قابلة للتحديد في المستقبل.

- الأسهم القابلة للإسترداد من قبل المنشأة المصدرة بشكل إلزامي. أما الأسهم الممتازة العادية التي لا يوجد لها تاريخ إستحقاق محدد، ولا يوجد على المصدر إلتزام تعاقدي لدفع أي نقدية فإنها تعتبر نوع من أنواع حقوق الملكية.
- أي أداة مالية تعطي حاملها الحق في إعادتها الى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي أخر.

2. يبين التفسير رقم (2) الصادر عن لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي (32) على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة (أسهم العضوية) حيث تسمح تلك الأسهم أحياناً حق المطالبة بالاسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر وفي مثل هذه الحالات يوضح التفسير رقم (2) بان اسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

أ- كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض استرداد أسهم الأعضاء. أو

ب- إذا كان الاسترداد ممنوع بشكل مطلق بواسطة قانون محلي أو لائحة أو النظام الأساسي للمنشآة.

ثانياً: الأدوات المالية المركبة Compound financial instruments

أ- تتميز بعض الأدوات المالية التي تصدرها المنشأة بأنها تشمل جزئين جزء يمثل إلتزام وجزء يمثل حقوق ملكية وهي ما تسمى بالأدوات المالية المركبة. في هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي (32) عرض الأداة المركبة عند الإصدار كإلتزامات مالية أو أدوات حقوق الملكية بشكل منفصل وبما يتلائم مع تعريف كل من الإلتزام وحقوق الملكية.

ومن الأمثلة على ذلك القروض المستحقة على المنشأة مع وجود خيارات ممنوحة للمقرض لشراء أسهم المنشأة والقابلة للتحديد ومن الأمثلة الأخرى **السندات القابلة للتحويل** لعدد محدد من الأسهم العادية Convertible Bonds والتي تتكون من جزئين :

الجزء الأول: يمثل التزام تعاقدي بدفع الفائدة الدورية وسداد المبلغ الأصلي للسندات بالقيمة الأسمية عند الإستحقاق إذا إحتفظ حامل السندات بها حتى الإستحقاق ولم يطلب تحويلها لأسهم عادية، ويلبي هذا الجزء تعريف الإلتزام المالي لوجود التزام تعاقدي بدفع نقدية.

أما **الجزء الثاني:** يمثل حق ملكية ممثلاً بخيار حق التحويل لأسهم الممنوح لحامل السندات، ويستوفي هذا الجزء تعريف أداة حقوق الملكية.

ويتم الإبلاغ عن الفائدة والتوزيعات والأرباح والخسائر المتعلقة بالأداة المالية المصنفة كإلتزام من خلال قائمة الدخل، وبالتالي فإن توزيعات الأرباح المدفوعة للأسهم الممتازة المصنفة كإلتزامات تعالج

كمصروفات. أما توزيعات الأرباح لحملة الأسهم العادية فيتم تحميلها مباشرة على حقوق الملكية.

ب- يتم فصل مكونات الأداة المالية المركبة الى إلتزام وأداة حق ملكية من خلال تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام أولاً، ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حق الملكية ولا يجوز ان يتم تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية

أولاً. أي أن **قيمة جزء حقوق الملكية (الأسهم) =**

القيمة العادلة للأداة المركبة – القيمة العادلة لعنصر الإلتزام

مثال (4)

في 2024/1/1 أصدرت الشركة العربية إسناد قرض (سندات) قابلة للتحويل لأسهم عادية تستحق بعد 5 سنوات قيمتها الاسمية 80,000 دينار نقداً بفائدة 10% سنوياً وهي مساوية لمعدل الفائدة السوقي. وعند خصم التدفقات النقدية لقيمة السندات والفائدة الخاصة بالسندات بدون أي عنصر لحقوق الملكية أي بدون قابلية التحويل لأسهم وجد أنها تبلغ 74,000 دينار وتمثل القيمة العادلة للسندات بدون حق التحويل.

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

حل مثال (4)

وبالتالي فإن القيمة الأولية لجزء حقوق الملكية هو:

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

= 80,000 – 74,000 = 6,000 دينار

وستقوم الشركة العربية في 2024/1/1 إثبات القيد التالي:

من حـ/ النقدية		80,000
الى حـ/ إسناد القرض (التزامات مالية)	74,000	
حـ/ أسهم محتملة – خيارات تحويل لحقوق الملكية	6,000	

جـ- لا يتطلب المعيار إعادة تصنيف مكونات الأداة المالية المركبة في أداة الدين القابلة للتحويل لأسهم عادية نتيجة التغير في إحتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية (الأسهم).

ثالثاً: الأدوات المالية التي سيتم تسويتها من خلال إصدار أسهم

Settlement Options

عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير)، فإنه يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات وفق القاعدة التالية وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي (32):

أ- يتم تصنيف تلك العقود كأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة إذا كانت عقود مشتقة سيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (أسهم) ومبلغ نقدي محدد أو إذا كانت عقود غير مشتقة سيتم تسويتها من خلال إصدار عدد محدد من ادوات حقوق الملكية للمنشأة (أسهم).

على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة خيار شراء أو حقوق يمنح حامله الحق في الحصول على 5,000 سهم مقابل 4 دنانير للسهم، وتم بيع حق الخيار بمبلغ 1,500 دينار نقداً، سيتم في هذه الحالة جعل حساب النقدية مديناً وحساب خيارات الأسهم – حقوق الملكية دائناً بمبلغ 1,500 دينار بتاريخ منح حق الخيار للغير.

ب- إما إذا كان مبلغ النقدية أوعدد أدوات حقوق الملكية (الأسهم) التي سيتم إصدارها للغير أو الحصول عليها من الغير قابل للتغير في المستقبل أي بعد إبرام العقد، يتم تصنيف العقد كأصل مالي أو إلتزام مالي.

على سبيل المثال، في 2024/1/1 إذا أبرمت الشركة العربية عقد مع إحدى الجهات تلتزم بموجبه بإصدار أسهم (أدوات حقوق الملكية) بمبلغ 60,000 دينار ويمارس العقد بتاريخ 2025/7/1.

في هذه الحالة سيتم تصنيف هذا العقد (الأداة المالية) كإلتزامات مالية كون عدد الأسهم المصدرة سيختلف بناءاً على التغير في القيمة العادلة للسهم عند التنفيذ، فإذا إرتفع سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيتم إصدار عدد أقل من أسهم الشركة، أما إذا إنخفض سعر السهم السوقي عند التنفيذ سيزيد عدد الأسهم الواجب إصدارها لحامل العقد. وبالتالي فإن العقد (الأداة المالية) سيتم **تصنيفها كإلتزام مالي.**

جـ- إذا إلتزمت المنشأة بإعادة شراء أسهمها المصدرة (أدوات حقوق الملكية) في المستقبل مقابل دفع نقدية أو تسليم أصول مالية أخرى، فإن ذلك يمثل إلتزام مالي يقاس مبدئياً بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء، حيث سيتم إعادة تصنيف أدوات حقوق الملكية المصدرة كأسهم لتظهر ضمن الإلتزامات.

د- يتطلب هذا المعيار أيضاً تصنيف الأداة المالية المشتقة a derivative financial instrument التي تعطي أحد أطراف العقد سواء المنشأة مصدرة العقد أو حامل الخيار الحق في تحديد كيفية تسويتها وتنفيذ العقد مثل التسوية مقابل النقد أو مبادلة أسهم بنقد، يتم تصنيفها في هذه الحالة كأصل مالي أو إلتزام مالي، إلا إذا كانت جميع البدائل المتاحة لتنفيذ العقد (الخيار) تؤدي الى نشوء أداة حق ملكية.

رابعاً: أسهم الخزينة Treasury shares(Stocks)

عندما تقوم شركة ما (أو إحدى شركاتها التابعة) بشراء أسهمها المصدرة أو أداة 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 وانما ضمن مكونات حقوق الملكية بإسم "رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم خزينة".

جـ– 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)

لدى الشركة الأهلية مليون سهم عادي مصدرة قيمتها الاسمية دينار واحد للسهم، وقد تمت العمليات التالية:

– في 2024/7/1 قامت الشركة بشراء 1,000 سهم من السوق المالية بسعر 6 دنانير للسهم شاملة عمولات الشراء نقداً.

– في 2024/9/1 باعت الشركة 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم نقداً.

– في 2024/10/1 باعت الشركة 600 سهم بسعر 3 دنانير للسهم نقداً.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر الشركة الأهلية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32).

حل مثال (5)

– عند الشراء:

2024/7/1	من حـ/ أسهم الخزينة		6,000
	الى حـ/ النقدية	6,000	

عند بيع جزء من الأسهم بربح يبلغ (10 – 6) × 400 = 1600 دينار والتي تعتبر رأس مال إضافي – أسهم خزينة، يتم إعداد القيد التالي:

2024/9/1	من حـ/ النقدية (10×400)		4,000
	الى حـ/ أسهم الخزينة (400 ×6)	2,400	
	حـ/ رأس مال إضافي – أسهم خزينة	1,600	

عند بيع جزء من الأسهم بخسارة تبلغ (3– 6) × 600 = 1,800 دينار يتم تخفيض رصيد حساب

رأس مال إضافي – أسهم خزينة والفرق يحمل على الأرباح المحتجزة، يتم إعداد القيد التالي:

2024/10/1	من حـ/ النقدية (600×3)		1,800
	حـ/ رأس مال إضافي – أسهم خزينة		1,600
	حـ/ أرباح محتجزة		200
	الى حـ/ أسهم الخزينة (600×6)	3,600	

خامساً: التقاص بين الأصول والإلتزامات المالية

Offsetting a financial asset and a financial liability

أ- يتطلب هذا المعيار بشكل عام عرض كل من الأصول والإلتزامات المالية بصورة منفصلة حيث يعكس العرض المنفصل وضع أفضل للتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها. إلا أن المعيار قد تطلب إجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي، بحيث يتم عرض المبلغ الصافي بينهما إما كأصل أو إلتزام في الميزانية حسب مقتضى الحال عند توفر الشرطين التاليين معاً:

- للمنشأة حق قانوني للمقاصة قابل للتطبيق للمبالغ المعترف بها (وجود عقد أو إتفاق مع الأطراف الأخرى).
- وجود نية للتسديد (أو تسوية العقد) على أساس الصافيsettle on a net basis أو أن تعترف المنشأة بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام في آن واحد.

متطلبات الإفصاح: إنتقلت متطلبات الإفصاح الى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (32): "الأدوات المالية: العرض":
   - الأداة المالية
   - أداة حق الملكية
   - القيمة العادلة
   - الأصل المالي
4. أعطي 4 أمثلة على الالتزامات التي تعتبر إلتزامات مالية.
5. ما هو المبدأ الأساس في تصنيف الأداة المالية أو الأجزاء المكونة لها التي تصدرها المنشأة عند الإعتراف الأولي بها بإعتبارها إلتزام مالي أو أداة حق ملكية؟
6. ما المقصود بالأدوات المالية المركبة، مع اعطاء مثالين عليها؟
7. بين القاعدة الواجب اتباعها لتصنيف العقود كأدوات حقوق ملكية أو إلتزامات عند إبرام المنشأة عقود مع أطراف أخرى بحيث يتم تسويتها من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية (إصدار المنشأة أسهم للغير).
8. ما المقصود بأسهم الخزينة، وكيف يتم معالجتها محاسبياً عند الشراء وعند اعادة بيعها؟
9. ما هي الشروط الواجب توافرها لإجراء مقاصة بين قيمة الأصل المالي والإلتزام المالي؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من البنود التالية لا يعد أصل مالي؟

أ- المصاريف المدفوعة مقدماً. ب- الاستثمار في أداة حق ملكية منشأة أخرى.

جـ- النقد د- الاستثمار في السندات

2. أي من الالتزامات التالية هي التزام مالي؟
أ- مخصص ضمان ما بعد البيع. ب- مخصص التزام استنتاجي.
جـ- 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- التزامات مالية
جـ- 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
جـ- أداة حقوق الملكية د- مطروحة من حقوق الملكية

5. تتميز المشتقات المالية بما يلي:
أ- ليس لها قيمة بذاتها.
ب- تتغير قيمتها إستجابة لتغير في سعر أو قيمة الأصل الضمني (المتعاقد عليه)
جـ- يتم تنفيذها بالمستقبل د- جميع ما ذكر صحيح

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

(الأسئلة من 7 – 12 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. في حالة وجود سندات قابلة للتحويل إلى أسهم يتم إظهار السندات في البيانات المالية للجهة المصدرة كما يلي:
أ- كمطلوبات.
ب- توزع بين مطلوبات وحقوق مساهمين.
جـ- أي من (أ) و(ب) اعلاه صحيح.

8. أرباح بيع أسهم الخزينة تظهر ضمن:
أ- إيرادات أخرى في قائمة الدخل
ب- حساب رأس المال الإضافي- أسهم خزينة ضمن حقوق الملكية
جـ- الأرباح المدورة د- لا تظهر في القوائم المالية على الإطلاق.

9. تدرج أسهم الخزينة في الميزانية ضمن:
أ- الاستثمارات طويلة الأجل. ب- الأصول الأخرى.
جـ- مطروحة من حقوق المساهمين. د- المطلوبات طويلة الأجل.

10. تتضمن الأصول المالية ما يلي:
أ- براءة الاختراع ب- قروض لأطراف ذات علاقة
جـ- العلامة التجارية د- المصاريف المدفوع مقدماً

11. أي من البنود التالية لا يصنف كأدوات مالية :
أ- ذمم دائنة ب- ذمم مدينة
جـ- مخزون د- قروض ممنوحه للغير.

12. Treasury stock is treated in the financial statement as follows

A – Shown on the balance sheet as asset.

B – Gain or loss on sale of treasury stock is shown in the income statement.

C – Dividends received on stock are taken to income statement.

D – Gain or loss on sale of treasury stock is taken to shareholder equity.

التمرين الثاني: مقالي (JCPA)

شركة مساهمة عامة بلغ عدد أسهمها المتداولة في السوق 80,000 سهم عادي بقيمة إسمية دينارين للسهم الواحد وقد أصدرت تلك الأسهم بسعر 10 دنانير للسهم الواحد، وقد تمت العمليات التالية في تلك الشركة:

1. اشترت الشركة 10,000 سهم كأسهم خزينة (Treasury Stock) بسعر 40 دينار للسهم الواحد.
2. أعادة بيع 4,000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 42 دينار للسهم الواحد.
3. أعادة بيع 3,000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 35 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة للشركة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (33)	ربحية السهم Earnings per Share (EPS)
IAS 33	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم". 3. توضيح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية. 4. بيان المقصود بالعدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وكيفية احتسابه. 5. توضيح كيفية احتساب ربحية السهم المخفضة. 6. بيان اهم الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم".

معيار المحاسبة الدولي رقم (33)
ربحية السهم
Earnings per Share (EPS)

مقدمة

تعتبر ربحية السهم من المقاييس الشائعة الاستخدام لتحليل ربحية الشركة وتقييم أدائها، حيث تستخدم لمقارنة ذلك مع أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما يستخدم المحللون ربحية السهم لمقارنة ربحية وأداء الشركة مع الشركات المماثلة التي تعمل في نفس مجال الصناعة وخلال نفس الفترة المالية. تم تغطية موضوع ربحية السهم Earnings per Share من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (33).

هدف المعيار Objective

ان الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (33) هو توضيح أساس احتساب ربحية السهم واسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية. واعتبر المعيار ان الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.

نطاق المعيار Scope

حددت الفقرة رقم (2) من المعيار ان الشركات التي ينطبق عليها احتساب ربحية السهم وعرضه ضمن القوائم المالية، وبالتحديد ضمن قائمة الدخل، هي الشركات التي تكون أسهمها مطروحة للاكتتاب والتداول العام في السوق المالي او التي تنوي طرح أسهم للاكتتاب العام. وحدد المعيار في الفقرة (4) ان ربحية السهم تحسب للشركات التي تعد قوائم مالية موحدة باستخدام صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل الموحدة وليس لكل شركة على حده حتى في حال عرضت المنشأة قوائم مالية منفصلة ايضا. واذا اختارت الشركة ان تفصح عن ربحية السهم على أساس قوائمها المالية المنفصلة عليها أن تعرض معلومات ربحية السهم تلك في قائمة الدخل الشامل المنفصلة فقط.

وقد تطلب المعيار احتساب وعرض كل من ربحية السهم الأساسية Basic Earnings per Share وربحية السهم المخفضة Diluted Earnings per Share وذلك باستخدام الأرباح او الخسائر من النشاط المستمر للمنشاة وذلك لجميع الفترات التي تغطيها القوائم المالية المعروضة. وفي حالة وجود أرباح او خسائر من نشاط غير مستمر لدى المنشاة، فيجب في هذه الحالة عرض حصة السهم الواحد من أرباح او خسائر النشاط غير المستمر اما ضمن قائمة الدخل او ضمن الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

كما ان ربحية السهم الأساسية والمخفضة يجب ان تحسب حتى في حالة تحقيق الشركة لخسائر.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

ربحية السهم الأساسية (نصيب السهم الواحد من الأرباح الأساسية) Basic EPS:

هي نصيب السهم العادي الواحد من الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية، وتحتسب من خلال قسمة الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح للأسهم العادية.

ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings per Share: عند وجود رأس مال مركب والذي يتضمن خيارات لشراء الأسهم العادية للمنشأة أو سندات قابلة للتحويل لأسهم عادية، فإن هناك أسهم عادية محتملة لدى المنشأة وعند الأخذ بعين الإعتبار هذه الأسهم في إحتساب ربحية السهم فإن حصة السهم المحتسبة هي ربحية السهم المخفضة.

السهم العادي المحتمل A potential Ordinary Share: هو أداة مالية أو عقد ممنوح للغير يعطي حامله الحق في الحصول على الأسهم العادية، مثل خيارات شراء الأسهم الممنوحة للغير والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية.

خيارات بيع (رد) الأسهم Put Options on Ordinary Shares: خيارات الرد على الاسهم العادية هي عقود تمنح حاملها الحق في بيع الاسهم العادية بسعر محدد لفترة محددة.

متطلبات المعيار الرئيسية

احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة

ربحية السهم الأساسية

تمثل ربحية السهم الأساسية، بشكل عام، حصة السهم العادي الواحد من صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد الفوائد والضرائب، ويتم استخراج ربحية السهم عن طريق تقسيم صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد طرح جميع المصاريف بما فيها الفوائد والضرائب وحصة الأقلية من الأرباح وحصص الأسهم الممتازة من الأرباح على عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{الأرباح السنوية – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة}}$$

وفي حالة تغير عدد الأسهم العادية خلال العام سواءً بالزيادة أو الانخفاض يتم استخدام العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام لاحتساب ربحية السهم، وعليه تصبح معادلة احتساب ربحية السهم على النحو التالي:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) للأسهم العادية المصدرة والمتداولة}}$$

وتجدر الإشارة الى أن هناك العديد من الأحداث التي ينتج عنها تغير في عدد الأسهم العادية المطروحة والمتداولة في السوق منها زيادة رأس مال الشركة بطرح أسهم جديدة للاكتتاب، وتوزيع أسهم مجانية، وشراء أسهم الخزينة، وتجزئة السهم، وتحويل السندات او الأسهم الممتازة القابلة للتحويل الى أسهم عادية.

ولتوضيح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية والمتوسط المرجح لعدد الأسهم نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2024/1/1 كان عدد أسهم الشركة العالمية مليون سهم عادي بقيمة اسمية 1 دينار. كما كان لدى الشركة 400,000 سهم ممتاز بقيمة اسمية مليون دينار تعطي أرباح 6%.

وخلال العام 2024 تم ما يلي:

- في 2024/4/1 قامت الشركة بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 500,000 سهم إضافي تم بيعها بسعر 2.5 دينار للسهم.
- في 2024/8/1 قامت الشركة بشراء 150,000 سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في 2024/10/1 قامت الشركة بتوزيع سهم مجاني لكل سهم عادي.
- في 2024/12/1 قامت الشركة ببيع 60,000 سهم من أسهم الخزينة.
- بلغ صافي ربح الشركة من العمليات المستمرة 300,000 دينار.

المطلوب

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2024.
2. احتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2024.

حل مثال (1)

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2024.

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح	
2024/1/1	1,000,000	3	(12÷3) × (2×1,000,000)	500,000 =
2024/4/1	1500,000	4	(12÷4) × (2×1500,000)	1,000,000=
2024/8/1	1350,000	2	(12÷2) × (2×1350,000)	450,000 =
2024/10/1	2,700,000	2	(12÷2) × (2700,000)	450,000 =
2024/12/1	2,760,000	1	(12 ÷1) × (2760,000)	230,000 =
2024/12/31	2,760,000	0		
المجموع		12		2,630,000

يلاحظ من الجدول أعلاه ان توزيع أسهم مجانية يعامل وكأنه تم في بداية العام، ولهذا السبب تم ضرب عدد الأسهم القائم خلال الفترات السابقة للتوزيع بـ 2. ويعامل تجزئة السهم نفس معاملة توزيع أسهم مجانية.

2. احتساب ربحية السهم الأساسية للعام **2024**.

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة – حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\%6 \times 1{,}000{,}000 - 300{,}000}{2{,}630{,}000}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{240{,}000}{2{,}630{,}000} = 0.09125 \text{ دينار للسهم}$$

ربحية السهم المخفضة

تحتسب وتنشر ربحية الأسهم المخفضة في حالة وجود أدوات مالية لدى المنشاة قابلة للتحويل الى أسهم عادية، مثل الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية. ويتم احتساب ربحية السهم في هذه الحالة بافتراض تحويل هذه الأدوات الى أسهم عادية وبالتالي يتم تعديل اثر التحويل على الأرباح (البسط) وعدد الأسهم (المقام) في عملية احتساب ربحية السهم. وفي حالة انخفاض ربحية السهم عند التحويل عن ربحية السهم الأساسية يعتبر ربحية السهم مخفضة ويتوجب في هذه الحالة نشر كل من ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفضة. وتجدر الإشارة الى انه في حالة كون عملية تحويل احد الأدوات المالية القابلة للتحويل تؤدي الى زيادة ربحية السهم فيتم في هذه الحالة تجاهلها وبالتالي لا تدخل في عملية احتساب ربحية السهم المخفضة.

ومن الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة ما يلي:

- الديون القابلة للتحويل
- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
- أسهم الخيارات
- أسهم التعهدات (الحقوق)

ويتم ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم،

حيث يتم احتساب ربحية السهم المخفضة بالبدء بالأداة الأكثر تخفيضا ثم التي تليها وهكذا. وفي حالة الأدوات التي لا يوجد لها اثر تخفيضي تستثنى من عملية الاحتساب.

مثال (2)

خلال العام 2024 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق مليون سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الاسمية مليون دينار تعطي أرباح 8% سنويا، ويبلغ عددها 400,000 سهم قابلة للتحويل الى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل الى 2 سهم عادي.
- لدى الشركة سندات قيمتها الاسمية مليون دينار يبلغ معدل الفائدة عليها 6% سنويا، ويبلغ عددها 100,000 سند قابلة للتحويل الى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل الى 4 أسهم عادية.
- بلغ صافي ربح الشركة من الأنشطة المستمرة للعام 2024 مبلغ 250,000 دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 25%.

المطلوب:

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.
2. ربحية السهم المخفضة.

حل مثال (2)

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\%8 \times 1,000,000 - 250,000}{1,000,000} = 0.170 \text{ دينار للسهم}$$

2. احتساب ربحية السهم المخفضة.

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل الى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:

- اثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$\frac{\%8 \times 1{,}000{,}000}{2 \times 400{,}000} = 0.100 \text{ دينار للسهم}$$

وبما ان القيمة المحسوبة اقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.

- اثر تحويل السندات:

$$\frac{((0.25-1) \%6 \times 1{,}000{,}000}{4 \times 100{,}000} = 0.1125 \text{ دينار للسهم}$$

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة اثر تحويلها على ربحية السهم:

1. الأسهم الممتازة 0.100 دينار
2. السندات 0.1125 دينار

وبناء عليه يتم البدء باحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل الأسهم الممتازة يليها السندات.

- ربحية السهم في حالة تحويل الأسهم الممتازة

$$\frac{250{,}000}{2 \times 400{,}000 + 1{,}000{,}000} = 0.1388 \text{ دينار للسهم}$$

- ربحية السهم في حالة تحويل الأسهم الممتازة والسندات:

$$= \frac{((0.25-1) \%6 \times 1{,}000{,}000 + 250{,}000}{4 \times 100{,}000 + 2 \times 400{,}000 + 1{,}000{,}000}$$

$$\frac{45{,}000 + 250{,}000}{2200{,}000} = 0.13409 \text{ دينار للسهم}$$

وبناء على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.13409 دينار. حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.170 دينار، وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.13409 دينار.

مثال (3)

في 2024/1/1 منحت الشركة العربية أحد موظفيها حق خيار شراء 10,000 سهم بسعر ممارسة 5 دنانير للسهم ولفترة تنفيذ تبلغ سنتين، عند إعداد القوائم المالية في 2024/12/31 بلغ معدل متوسط سعر السهم العادل خلال السنة 10 دنانير.

المطلوب: ما هو عدد الأسهم المحتملة التي سيتم إضافتها للمتوسط المرجح للأسهم العادية عند احتساب ربحية السهم المخفضة؟

حل مثال (3)

وفق متطلبات المعيار رقم (33) سيتم حساب عدد الأسهم التي سيتم إصدارها لحامل حق الخيار فيما لو تمت التسوية من خلال الأسهم فقط وبالصافي:

المكاسب التي أكتسبها حامل حق الخيار = 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 5,000 سهم (50,000 ÷ 10) لحامل حق الخيار دون قبض أية مبالغ نقدية منه.

وعليه فإن عدد الأسهم المحتملة لحق الخيار هو 5,000 سهم عادي.

ثالثاً: متطلبات العرض الإفصاح

العرض:

أ- يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في متن (صلب) قائمة الدخل حتى لو كانت خسارة (أرقام سالبة) ولكل فئة من الأسهم العادية.

ب- يجب عرض ربحية السهم المخفضة والأساسية للعمليات المتوقفة (إذا أعدت المنشأة تقريراً عن هذه العمليات) إما في صلب قائمة الدخل أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الإفصاح:

أ- مبلغ الأرباح أو الخسائر المستخدم في حساب الأرباح المعدة لحملة الأسهم العادية عند إحتساب ربحية السهم المخفضة، وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة.

ب- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم لإحتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

جـ-الأدوات المالية التي يحتمل أن تؤدي لتخفيض ربحية السهم الأساسية مستقبلاً، وتم إستثنائها في حساب ربحية السهم المخفضة الحالية لأنها لا تؤدي للتخفيض (ضد التخفيض).

د- توضيح ووصف للأحداث اللاحقة المتعلقة بالأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة اللاحقة لتاريخ الميزانية (التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية).

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟
   - ربحية السهم الأساسية
   - ربحية السهم المخفضة
   - السهم العادي المحتمل
   - خيارات شراء الأسهم
4. وضح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية.
5. بين المقصود بالعدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام وكيفية احتسابه.
6. وضح كيفية احتساب ربحية السهم المخفضة.
7. ما هي الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن ان تتحول الى أسهم عادية وبالتالي يتوجب استخدامها في احتساب ربحية السهم المخفضة؟
8. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (33): "ربحية السهم"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 5 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. الإعلان عن توزيعات أرباح وتسديدها في صورة أسهم مجانية:
   أ- يزيد عائد السهم العادي Eps.
   ب- تخفض قيمة رأس المال العامل.
   جـ- تخفض القيمة الدفترية للسهم الواحد.
   د- يزيد قيمة حقوق المساهمين.
2. في 2024/12/1 قامت الشركة س بتوزيع أسهم مجانية بنسبة 6% من عدد الأسهم لديها والبالغ 100000 سهم عادي. ما عدد الأسهم العادية التي سيتم استخدامها لاحتساب ربحية السهم للعام 2024:
   أ- 100,000 سهم ب- 100,500 سهم
   جـ- 103,000 سهم د- 106,000 سهم
3. بلغت ربحية السهم الأساسية لدى الشركة س للعام 2024 مبلغ 15 دينار، يوجد لدى الشركة سندات قابلة للتحويل الى أسهم عادية، وفي حالة تحويل تلك السندات ستنخفض ربحية السهم الأساسية بمقدار 0.75 دينار للسهم. كما يوجد لدى الشركة أسهم ممتازة قابلة للتحويل الى أسهم عادية، وفي حالة تحويل تلك الأسهم ستزيد ربحية السهم الأساسية بمقدار 0.1 دينار للسهم. **ما مقدار ربحية السهم المخفضة التي يتوجب الافصاح عنها للعام 2024؟**
   أ- 15.00 دينار ب- 14.35 دينار
   جـ- 14.25 دينار د- 15.10 دينار
4. في 6/30 من العام الماضي أصدرت شركة 20 سند بقيمة اسمية 10,000 دينار للسند الواحد 7%، وكانت السندات قابلة للتحويل إلى اسهم عادية بمعدل 200 سهم عادي لكل سند. في 6/30 من العام الحالي تم تحويل كامل السندات إلى اسهم عادية. بلغ عدد الاسهم العادية في بداية السنة الحالية 10,000 سهم، وبلغ ربح الشركة عن العام الحالي 35,000 دينار، **ان مقدار ربحية السهم الأساسية التي يتوجب الإفصاح عنها للعام الحالي:**
   أ- 2.50 دينار ب- 2.85 دينار
   جـ- 2.92 دينار د- 3.50 دينار
5. فيما يلي البيانات المتعلقة بهيكل رأس المال للشركة س للعامين 2024 و2025:

200,000 سهم عادي (القيمة الاسمية للسهم 5 دينار) 1000,000 دينار
25,000 سهم ممتاز 4% مجمعة للأرباح (القيمة الاسمية للسهم 10 دينار) 250,000 دينار
بلغ صافي ربح الشركة س للسنة المالية المنتهية في 2025/12/31 مبلغ 500,000 دينار، علماً بأنه لم يدفع أرباح للأسهم الممتازة للعام 2024، وتم دفع مبلغ 16,000 دينار أرباح للأسهم العادية في نهاية العام 2025. ما مقدار ربحية السهم الأساسية للعام 2025؟

أ- 2.42 دينار ب- 2.45 دينار جـ- 2.48 دينار د- 2.50 دينار

6. في حالة توزيع اسهم مجانية في 2024/10/1 يتم اخذ اثر الأسهم المجانية عند احتساب ربحية السهم الاساسية للعام 2024 اعتبار من:

أ- 2024/1/1 ب- 2024/10/1
جـ- 2024/12/31 د- 2025/7/1

7. أي من العمليات التالية يؤدي الى تخفيض ربحية السهم الاساسية:

أ- ارتفاع معدل ضريبة الدخل ب- ارتفاع معدل الفائدة على الاقتراض
جـ- تجزئة سهم الشركة د- جميع ما ذكر

8. بتاريخ 2024/12/31 كان لدى الشركة العصرية 400,000 سهم عادية متداول من ضمنها 300,000 سهم تم إصدارها قبل بداية عام 2024 و100,000 سهم تم إصدارها بتاريخ 2024/10/1، فإذا علمت أن صافي دخل الفترة المنتهية بتاريخ 2024/12/31 بلغ 1,530,000 دينار، فإن ربحية السهم العادي للشركة العصرية لعام 2024 (مقربة لأقرب خانتين عشريتين) هي:

أ- 3.06 دينار ب- 3.60 دينار جـ- 4.71 دينار د- 3.83 دينار

9. إن انخفاض معدل الضريبة على المنشأة (بفرض أن المنشأة تحقق أرباح):

أ- يخفض ربحية السهم الأساسية والمخفضة ب- يزيد ربحية السهم الأساسية
جـ- يزيد ربحية المخفضة د- ب وج صحيحتان

التمرين الثاني: مقالي

في 2024/1/1 كان لدى الشركة السعادة 5 مليون سهم عادي بقيمة اسمية دينار للسهم، وفي 2024/4/1 تم شراء مليون سهم كاسهم خزينة. في 2024/7/1 تم طرح 2,000 سند قابلة للتحويل الى اسهم عادية بمعدل 1 سند: 100 سهم تبلغ القيمة الاسمية للسندات 2 مليون دينار وتعطي فائدة بمعدل 12% سنوياً. بلغ صافي ربح الشركة بعد الفوائد والضرائب 750,000 دينار وتبلغ نسبة الضريبة 20%.

المطلوب: احتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح لعام 2024.

التمرين الثالث: مقالي (JCPA)

يتكون راسمال شركة المنسوجات المساهمة العامة من 1,000,000 (مليون) سهم عادي وبقيمة اسمية دينار واحد للسهم العادي الواحد و 50,000 سهم ممتاز بقيمة اسمية 10 دنانير للسهم الواحد الممتاز، وبنسبة أرباح 10% للأسهم الممتازة (علما بأن الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح وقابلة للتحويل الى أسهم عادية) حيث ان كل سهم ممتاز قابل للتحويل الى 10 أسهم عادية.

- في 2024/3/31 أصدرت شركة المنسوجات 450,000 سهم عادي وبسعر اصدار 3 دنانير للسهم الواحد (ثلاثة دنانير للسهم الواحد) وبقيمة اسمية دينار واحد.
- في 2024/7/1 وزعت شركة المنسوجات أسهم مجانية على المساهمين بنسبة 10% من الأسهم العادية (145,000 سهم عادية).
- في 2024/10/1 أعادت شراء 50,000 سهم من أسهمها العادية كأسهم خزينة بسعر 4 دنانير للسهم الواحد (أربعة دنانير للسهم الواحد).
- بلغ صافي الربح للشركة لعام 2024 مبلغ 1,650,000 دينار (مليون وستمائة وخمسون الف دينار).

المطلوب: احتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح EPS لعام 2024.

التمرين الرابع: مقالي (JCPA)

المعلومات التالية هي للشركة الألمانية الأردنية لعام 2024:

ربح السنة	150,000 دينار
الربح المنسوب الى حقوق غير مسيطرين	10,000 دينار
توزيعات نقدية لحملة الأسهم الممتازة	20,000 دينار
المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة	100,000 سهم
سندات قرض قابلة للتحويل لأسهم عادية (عدد 800 سند، قيمة اسمية 1000 دينار للسند، فائدة اسمية 20%)	800,000 دينار
نسبة ضريبة الدخل	30%

المطلوب:

احسب نسبة تحويل السندات الى اسهم عادية والتي بموجبها سيكون ربح السهم المخفف (Diluted EPS) مساو للربح السهم الأساسي (Basic EPS).

معيار المحاسبة الدولي رقم (34)	التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting
IAS 34	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): " التقارير المالية المرحلية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): " التقارير المالية المرحلية". 3. بيان القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي كحد أدنى، في حالة إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة. 4. بيان الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي. 5. بيان الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية. 6. شرح النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية. 7. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (34)
التقارير المالية المرحلية
Interim Financial Reporting

مقدمة

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها من خلال تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بشكل مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادىء الاعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إستخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

نطاق المعيار Scope

لا يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم (34) اي نوع من المنشآت نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية، اي ان عرض القوائم المرحلية غير الزامي وفق هذا المعيار.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار ما يلي:

أ. يشجع المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:

- تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.
- أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية.

ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب منها بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة

بكافة متطلبات هذا المعيار.

ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34)، فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الفترة المرحلية Interim Period: هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي Interim Financial Report: هو التقرير المالي الذي يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية" أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة كما هو مبين في هذا المعيار.

متطلبات المعيار

أولاً: شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية Content of an Interim Financial Report

أ. إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية A Complete Set of Financial Statements في التقرير المرحلي (قائمة المركز المالي ، قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، عندها يجب أن تمتثل تلك القوائم المالية لجميع معايير المحاسبة الدولية.

ب. إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر" مختصرة.
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصر.
- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

واذا عرضت المنشأة قائمة الربح والخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل في القوائم المالية السنوية، يجب عليها عندها عرض الربح والخسارة (قائمة الدخل) بشكل منفصل ايضا في التقارير المالية المرحلية.

ج. إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية مختصرة، يجب أن تتضمن تلك التقارير كحد أدنى العناوين Headings والمجاميع الفرعية Subtotals الواردة في آخر قوائم مالية سنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34).

د. يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح Basic Earnings Per Share وحصة السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share في صلب (متن) قائمة الدخل الشامل. واذا عرضت المنشأة قائمة الربح والخسارة بشكل منفصل يجب عرض ربحية السهم الاساسية والمخفضة في هذه القائمة.

هـ. إذا تم إعداد القوائم المالية السنوية للمنشأة على أساس قوائم موحدة، يجب عندها إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس.

ثانياً: المعاملات والاحداث الهامة Significant Events and Transactions

أ. يجب ان تتضمن القوائم المالية المرحلية توضيح للمعاملات والاحداث المهمة لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للمنشأة والاداء المالي لها منذ اخر قوائم مالية سنوية. والمعلومات المعروضة حول المعاملات والاحداث المهمة تعمل على تحديث المعلومات الملائمة في احدث قوائم سنوية معلنة.

ب. لا يتطلب هذا المعيار عرض المعلومات غير المهمة في ملاحظات التقارير المالية المرحلية والمتعلقة بمعلومات عرضت ضمن ملاحظات اخر تقرير مالي سنوي.

ج. فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات المطلوب الإفصاح عنها **اذا كانت مهمة**، وهي على سبيل المثال لا الحصر:

- تخفيض المخزون الى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض.
- الاعتراف بخسارة تدني الاصول المالية والأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، وأرباح استعادة الخسارة في الانخفاض والمعترف بها كخسارة في فترات سابقة.
- عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- بيع وشراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التعهدات لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- التسويات القضائية.
- تصحيح أخطاء فترات سابقة.
- التغيرات في الظروف الاقتصادية وظروف العمل والتي تؤثر على القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الاصول والالتزامات المالية تقاس بالقيمة العادلة

او بالتكلفة المطفأة.

- تعثر سداد الديون أو الإخلال في تنفيذ اتفاقية دين لم يتم تصويبها لاحقاً.
- العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- التحول بين المستويات المختلفة المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية.
- التغير في تصنيف الأصول المالية الناتجة عن التغير في أغراض او استخدامات تلك الاصول.
- التغيرات في الاصول والالتزامات المحتملة (الطارئة).

ثالثاً: الافصاحات الاخرى

يجب الافصاح عما يلي في ملاحظات Notes التقرير المالي المرحلي ويتم الافصاح عنها على اساس من بداية السنة حتى تاريخة:

- عبارة تفيد بإتباع نفس السياسات المحاسبية الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي سابق، وأي تغيرات في السياسات المحاسبية إن وجدت.
- تعليقات تفسيرية تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.
- البنود غير الإعتيادية Unusual (من حيث طبيعتها، حجمها، أو عدد مرات حدوثها).
- طبيعة وقيمة التغير في التقديرات في القوائم السابقة المنشورة (سواء سنوية أو مرحلية).
- إصدارات وإعادة شراء وتسديدات أدوات حقوق الملكية (الأسهم) أو أدوات الدين.
- توزيعات الأرباح المدفوعة للسهم الواحد أو الإجمالية، ولكل من الأسهم العادية والأسهم الأخرى.
- الأحداث الهامة للفترة اللاحقة للفترة المرحلية الحالية والتي لم تظهر ضمن بيانات الفترة المرحلية الحالية.
- إفصاحات حول قطاعات المنشأة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم (8) "القطاعات التشغيلية"، وتشمل:
  - الايرادات من العملاء الخارجين اذا كانت تدخل في التقرير وفي تحديد الربح او الخسارة التي يتم مراجعتها من قبل متخذ القرار التشغيلي للمنشأة ككل.
  - الايرادات الداخلية من القطاعات الأخرى (البينية).
  - مبلغ ربح او خسارة القطاع.
  - اجمالي الاصول اذا كان هناك تغير مهم في قيمتها منذ اخر تقرير مالي سنوي.

- وصف عن اي تغيرات في القطاعات منذ اخر تقرير مالي سنوي.
- تسوية لاجمالي بنود الربح والخسارة التي يتم تخصيصها من القطاع الى المنشأة ككل وبالعكس.

– التغيرات في هيكل المنشأة متضمنة عمليات إندماج الأعمال وإعادة الهيكلة.

رابعاً: الإفصاح عن الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Disclosure of Compliance with IFRSs

إذا إمتثل التقرير المالي المرحلي لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34)، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ويجب أن لا يعتبر التقرير المالي المرحلي أنه ممتثلاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مالم يمتثل لكافة متطلبات هذه المعايير والتفسيرات المتعلقة بها.

خامساً: الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية:

Periods for Which Interim Financial Statements are required to be presented

أ. فيما يتعلق **بالفترات المالية** التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) سواء كانت مختصرة ام كاملة فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة المركز المالي المقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة .
2. قائمة "الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر" للفترة المالية المرحلية الحالية وتراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الأخر مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
4. قائمة التدفقات النقدية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

ب. إذا كانت أعمال المنشأة موسمية ولم يظهر أثرها في القوائم المرحلية، يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بتلك الأعمال لفترة 12 شهر سابقة والبيانات المالية المقارنة لها، بالإضافة إلى القوائم المالية للفترة المرحلية.

مثال (1) التقرير المرحلي نصف السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية نصف السنوية لعام 2025 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيان الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (1)

إن القوائم المالية التي يتوجب عرضها في التقرير المالي نصف السنوي لعام 2025 تتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2025/6/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2024/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن الفترة المنتهية في 2025/6/30 وقائمة دخل شامل مقارنة عن الفترة المنتهية في 2024/6/30، ولا حاجة لعرض البيانات التراكمية للسنة حتى تاريخه لأنها نفسها المعروضة لفترة نصف السنة.
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (6) شهور والمنتهية في 2025/6/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2024.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 2025/6/30 أي من 1/1 – 2025/6/30، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2024.

مثال (2) التقرير المرحلي ربع السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية ربع السنوية للربع الثالث لعام 2025 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بيان الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (2)

الربع الثالث يغطي الفترة من 7/1 – 2025/9/30، أما القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي ربع السنوي لعام 2025 فتتضمن ما يلي: (بإفتراض إن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 2025/9/30 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2024/12/31.
2. قائمة دخل شامل عن:
   أ. فترة ثلاثة شهور المنتهية في 2025/9/30 (7/1 – 2025/9/30) وقائمة دخل مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في 2024/9/30 (7/1 – 2024/9/30).

ب. تراكمياً من بداية السنة عن الفترة المنتهية في 2025/9/30 (2025/1/1 – 2025/9/30) وقائمة دخل تراكمية مقارنة عن نفس الفترة المنتهية من العام السابق 2024/9/30 (2024/1/1 – 2024/9/30).

3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (9) شهور والمنتهية في 2025/9/30، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2024.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 2025/9/30 أي من 2025/9/30 – 2025/1/1، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2024.

سادساً: الأهمية النسبية Materiality

يجب تقييم أهمية البنود عند إتخاذ القرار المتعلق بكيفية الإعتراف أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية بحيث تتضمن التقارير المرحلية كافة المعلومات ذات الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة، مع العلم بأن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المالية المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر بشكل كبير من إعتمادها على القوائم المالية السنوية.

سابعاً: الإفصاح في القوائم المالية السنوية Disclosure in Annual Financial Statements

إذا تم خلال الفترة اللاحقة للتقرير المرحلي تغيير تقدير مبلغ وبشكل كبير كان قد ورد في التقرير المالي المرحلي ولم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة، فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة ذلك التغير في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

ثامناً: الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. السياسات المحاسبية

عند إعداد القوائم المالية المرحلية يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة.

وإذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة في فترة مرحلية معينة، فإنه يجب تطبيق تلك السياسة ويتم إعادة عرض القوائم المرحلية المقارنة وفقا لمعيارالمحاسبة الدولي رقم (8).

ب. القياس

يجب أن تتم عمليات القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية على أساس (السنة حتى

تاريخه)، ويجب أن لا تتأثر نتائج أعمال المنشأة بتكرار إعداد التقارير المالية المرحلية. كما يجب مراعاة النقاط التالية في عملية القياس:

- يجب معاملة الإيرادات التي يتم إستلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لأخر بطريقة مماثلة عن تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، وبالتالي يجب الإعتراف بتلك الإيرادات أو تأجيلها في تاريخ أعداد القوائم المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يتم الإعتراف بالتكاليف والإيرادات في القوائم المالية المرحلية (خاصة التي يتم تكبدها بشكل غير متساوي على مدار السنة المالية) بنفس أسس الإعتراف المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يجب الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة.

مثال (3) الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية

تخضع شركة لمعدل ضريبة على النحو التالي:

- اول 100,000 دينار 10%
- الـ 100,000 دينار التالية 20%
- ما زاد عن ذلك 25%

تتوقع الشركة تحقيق ربح للعام 2024 يبلغ 400,000 دينار. بلغ ربح النصف الاول من العام 2024 مبلغ 220,000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به عن النصف الاول من العام 2024.

حل مثال (3)

يتم تقدير المتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة على النحو التالي:

10,000	100,000 × 10%
20,000	100,000 × 20%
50,000	200,000 × 25%
80,000	المجموع

- المتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة = 80,000 ÷ 400,000 = 20%.
- مقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به = 20% × 220,000 = 44,000 دينار.
- يتم تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة حديثاً والسارية المفعول خلال فترة القوائم المالية المرحلية ويتم تبنيها عند إعداد القوائم المرحلية، كما يجب تطبيق ذلك في التقارير المالية السنوية.

- يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة إذا تحققت شروط الإعتراف بها وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

فعلى سبيل المثال، إذا دفعت الشركة مبلغ 30,000 دينار حتى نهاية 2024/6/30 كمصاريف بحث، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن قائمة الدخل نصف السنوية كمصاريف، وإذا دفعت الشركة خلال الربع الثالث من السنة مبلغ 8,000 دينار وليس هذا المبلغ شروط الإعتراف به كأصل غير ملموس فإن قيمة الأصل غير الملموس سيظهر بمبلغ 8,000 دينار في ميزانية الربع الثالث كما في 2024/9/30.

[redacted]

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية":
   - الفترة المرحلية
   - التقرير المالي المرحلي
4. بين القوائم والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي كحد أدنى، في حالة إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة.
5. ما هو الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟
6. ما هي الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية؟
7. ما هي النقاط الواجب مراعاتها في عملية القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية؟
8. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الفئة التالية من الشركات على إعداد قوائم مالية مرحلية؟
   أ- شركات التضامن
   ب- المؤسسات غير الهادفة للربح
   جـ- الشركات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي
   د- الشركات المساهمة الخصوصية
2. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) المنشآت تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي على الأقل:
   أ- الربع الاول من سنتها المالية ب- النصف الأول من سنتها المالية
   جـ- الربع الثالث من سنتها المالية د- سنة واحدة
3. يجب أن تشمل التقارير المالية المرحلية كحد أدنى ما يلي:
   أ- مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تنسجم مع معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
   ب- ميزانية عمومية وقائمة دخل فقط.
   جـ- مجموعة كاملة مختصرة من القوائم المالية وإيضاحات مختارة.
   د- ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر فقط.
4. تقوم الشركة (س) بإعداد قوائم مالية نصف سنوية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)، حيث تغطي القوائم المالية الشهور الستة الأولى من عام 2024، وقد صدر معيار إبلاغ مالي دولي جديد ساري المفعول للفترات التي تبدأ في 2024/1/1 وما بعد. يجب أن تتبنى المنشأة هذا المعيار في:-
   أ- القوائم المالية حتى 2024/6/30 فقط. ب- القوائم المالية للسنة حتى 2024/12/31 فقط.
   جـ- وفق لسياسة الشركة الداخلية د- (أ) و (ب) معاً صحيح.
5. بلغ رصيد الذمم المدينة في نهاية الربع الاول من عام 2024 مبلغ 60000 دينار ونسبة الديون المشكوك فيها 10% من رصيد الذمم المدينة، وتبيع الشركة البضاعة بشروط تسديد خلال 6 شهور من تاريخ الشراء. عند إعداد القوائم المالية المرحلية للربع الثاني للعام 2024 تبين للشركة أن نسبة مصروف الديون المشكوك فيها يجب أن تكون 20%. وقد بلغ رصيد

الذمم المدينة حتى 2024/6/30 مبلغ 100,000 دينار (علماً بانه لم يتم تحصيل أي مبالغ من الذمم المدينة حتى 2024/6/30).

إن مقدار مصروف الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في القوائم المالية المرحلية (بيان الدخل) للربع الثاني لسنة 2024؟

أ- 20,000 دينار

ب- 6,000 دينار

جـ- 14,000 دينار

د- 12,000 دينار

التمرين الثاني

تخضع شركة لمعدل ضريبة على النحو التالي:

اول 100,000 دينار 10%

الـ 100,000 دينار التالية 15%

ما زاد عن ذلك 20%

تتوقع الشركة تحقيق ربح للعام 2024 يبلغ 400,000 دينار. بلغ ربح الربع الاول من العام 2024 مبلغ 240,000 دينار.

المطلوب: ما مقدار مصروف ضريبة الدخل الواجب الاعتراف به عن الربع الاول من العام 2024.

معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	الانخفاض في قيمة الأصول Impairment of Assets
IAS 36	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول". 3. بيان لأهم المؤشرات الخارجية والداخلية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول. 4. توضيح الخطوات الواجب القيام بها لاحتساب خسارة تدني الاصول. 5. شرح لكيفية تقدير القيمة قيد الإستعمال للاصل. 6. توضيح كيفية الاعتراف بخسارة تدني الاصل. 7. بيان المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات. 8. توضيح كيفية تحديد خسارة تدني الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة. 9. عرض لتوقيت اختبار انخفاض القيمة. 10. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول".

معيار المحاسبة الدولي رقم (36)
الانخفاض في قيمة الأصول
Impairment of Assets

مقدمة

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادىء الهامة في عملية اعداد القوائم المالية، وقد استمر الاعتماد على هذا المبدأ وبشكل واسع ولفترة زمنية طويلة. الا ان اعتماد الشركات في الوقت الحاضر على اصول ملموسة وغير ملموسة تتصف بتغير قيمها السوقية او العادلة، وبشكل جوهري، عن القيمة المسجلة بها دفترياً قد اثار انتقادات كثيرة لمبدأ التكلفة التاريخية، وعزز من ضرورة اظهار الاصول بقيمها العادلة وذلك لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية. ان اظهار الأصول في الميزانية بقيمها الحقيقية والاعتراف بالتالي بخسارة الإنخفاض أو التدني، يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الاصول التي تمتلكها المنشاة، حيث يقوم المعيار على مبدأ اساسي هو ضرورة عدم إظهار الأصل في القوائم المالية بقيمة تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد له. وبناء عليه يكون هناك خسارة تدني في قيمة الاصل في حالة كون قيمة الاصل القابلة للاسترداد Recoverable amount تقل عن القيمة المسجلة carrying amount للأصل بتاريخ الميزانية. كما يوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة، كما ويحدد المعيار الافصاحات المطلوبة.

نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار على جميع الاصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي اخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها. وبناء على ما سبق، **يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الاصول التالية:**

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات).
- الممتلكات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة.
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

أما الاصول التي لا يطبق عليها هذا المعيار، نظراً لان قياس التدني في قيمتها والاعتراف بذلك التدني تم معالجته بشكل محدد في معايير دولية اخرى، فتشمل ما يلي:

- المخزون (معيار المحاسبة الدولي رقم 2).
- أصول العقد والأصول التي تنشأ عن تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به والتي يتم إثباتها وفقا لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء".
- الاصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي رقم (9) "الادوات المالية"
- الأصول المحتفظ بها للبيع (معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5).
- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي رقم 19).
- الاستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 40).
- الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- العقود الواقعة ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم" 17 عقود التأمين " التي تعتبر أصولاً.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر) Carrying Amount: هي المبلغ الذي يظهر به الأصل في الميزانية والتي تمثل تكلفة تملك الأصل مطروحا منها كل من مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر تدني الاصل نتيجة انخفاض قيمة الأصل (ان وجدت).

المبلغ القابل للإسترداد Recoverable Amount: هو عبارة "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **ايهما اعلى.**

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل او (من وحدة توليد النقد)، مضافاً اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقة للاصل في نهاية عمره الانتاجي.

القيمة العادلة Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

خسارة تدني – انخفاض – القيمة An impairment Loss: هي عبارة عن الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمه القابلة للاسترداد للاصل عن قيمته المرحلة.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك

Identifying an Asset that may be Impaired

يشير المعيار الى ضرورة الاعتراف بخسارة التدني في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد للأصل او "وحدة توليد النقد "A cash- generating units" **تقل** عن القيمة المسجلة للأصل أو وحدة توليد النقد. ووحدة توليد النقد هي مجموعة الاصول التي يتم تحديد قيمة التدني فيها بشكل مجتمع وليس لكل أصل على حدا، وكما سنبين ذلك لاحقاً. ويشير المعيار الى ضرورة تحديد مدى وجود تدني في كل أصل يغطيه المعيار ولكل فترة مالية. الا أن ذلك يتطلب جهد وتكلفة قد تكون عالية، وبالتالي فقد اشار المعيار الى ضرورة قيام المنشاة بتحديد القيمة القابلة للاسترداد فقط في حال وجود **مؤشرات على وجود تدني**، وكما هو موضح أدناه:

أ- في تاريخ كل ميزانية عمومية يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض مادي (مهم نسبياً) في قيمة أي من الاصول لديها، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك على المنشأة القيام بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل الذي حصل به الانخفاض.

ب- اقترح معيار المحاسبة الدولي رقم (36) **المؤشرات الخارجية** التالية كأساس لتحديد مدى وجود إنخفاض في قيمة الأصول (أي تدني قيمتها):

- إنخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري وأكبر من الانخفاض الناتج عن إهتلاك أو تقادم الاصل نتيجة الاستعمال او مرور الزمن.
- حدوث تغيرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة، مما اثر سلباً على قيمة الاصول المستخدمة في المجال الذي حدثت فيه التغيرات.
- إرتفاع في أسعار الفائدة في السوق، او في معدل العائد على الاستثمار الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل –.
- زيادة القيمة الدفترية لصافي اصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة. تمثل القيمة السوقية للمنشاة سعر سهم المنشأة السوقي مضروباً في عدد اسهم المنشأة المصدرة والمتداولة في السوق المالي.

ج- **المصادر الداخلية لمؤشرات الإنخفاض** في قيمة الأصول أي تدني قيمتها:

- تلف الأصل أو عدم صلاحيته للإستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.

- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو ستكون أسوء مما هو متوقع، وبالتالي إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

د- في حالة وجود أو عدم وجود مؤشر لتدني قيمة الاصول، يجب على المنشأة القيام **دائماً** وبشكل **سنوي** بإختبار التدني (إنخفاض القيمة) للبنود التالية:

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- الأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية إندماج الأعمال.

وقد شدد المعيار الى أن المؤشرات أعلاه ليست حصرية، وبالتالي فقد يكون هناك مؤشرات اخرى على وجود تدني في قيمة الاصول.

أشار المعيار الى أن وجود مؤشرات لتدني قيمة الاصل، فان هذه المؤشرات قد تشير ايضا الى وجوب مراجعة العمر الانتاجي المتبقي للاصل والقيمة المتبقية وطريقة الاهتلاك وحسب متطلبات معيار رقم (16).

ثانياً: تحديد المبلغ القابل للإسترداد Measuring Recoverable Amount

اذا تبين للمنشاة وجود مؤشر او اكثر لتدني في قيمة اصل معين، فعلى المنشاة القيام بما يلي:

أ- احتساب **القيمة القابلة للاسترداد للاصل** ومقارنتها مع القيمة المسجلة للاصل لتحديد قيمة التدني ان وجدت.

ب- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على انها "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **ايهما اعلى.**

جـ- تمثل **القيمة العادلة للأصل**، سعر بيع الاصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل اتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الاصل. والنفقات المتوقع تحملها في سبيل اتمام عملية البيع تشمل النفقات المباشرة التي يتم تكبدها نتيجة بيع الاصل، وبالتالي لا يدخل من ضمنها ضريبة الدخل او مصاريف التمويل ان وجدت.

د- تحتسب **قيمة الاصل قيد الإستعمال** عن طريق ايجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل خلال عمره الانتاجي مضافاً اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للاصل في نهاية عمره الانتاجي.

هـ- إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الإستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم إعتبار (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للإسترداد.

و- اذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود اساس موثوق لتقدير القيمة العادلة على اساس عمليات بيع اعتيادية بين اطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة ، عندها يتم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال.

ز- ليس من الضروري تحديد كل من القيمة قيد الاستعمال وصافي القيمة العادلة للاصل، حيث يكتفى باحدهما اذا تبين انها تزيد عن القيمة المسجلة للاصل، حيث ان ذلك اشارة الى عدم وجود تدني في قيمة الاصل.

ح- بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي محدد، يجب إجراء إختبار التدني سنوياً من خلال إحتساب القيمة القابلة للإسترداد. إلا أنه من الممكن إستخدام القيمة القابلة للإسترداد والتي تم إحتسابها في نهاية الفترة السابقة عند إختبار إنخفاض قيمة الأصول في الفترة الحالية إذا كانت هذه القيمة – تزيد بشكل كبير عن القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل، شريطة ما يلي:

- لا يوجد إحتمالية لإنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة منذ أخر تقييم لتلك القيمة في نهاية الفترة المالية السابقة.
- أن يولد الأصل غير الملموس تدفقات نقدية من خلال مجموعة أصول، ولم تتغير مجموعة الأصول والإلتزامات التي تتكون منها وحدة توليد النقد بشكل ملموس منذ أخر إحتساب للمبلغ القابل للإسترداد.

ثالثاً: تقدير التدفقات النقدية المستقبلية (إحتساب القيمة قيد الإستعمال أو منفعة الإستعمال)
Basis for Estimates of Future Cash Flows

أ- عند إحتساب القيمة قيد الإستعمال للأصل، أي قيمة المنافع الناجمة عن إستخدام الأصل، يتم مراعاة ما يلي:

- أن تكون تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة إستخدام الأصل مبنية على إفتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، وبحيث تعطى المؤيدات الناتجة عن معلومات خارجية اوزان أكبر في إحتساب التقديرات.
- يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أطول من خمس سنوات يتم تقدير التدفقات النقدية المتوقعة من خلال إستخدام الإستدلال الإحصائي بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، الا إذا تم تبرير معدل نمو متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي خمس سنوات. أما إذا كان هناك تأكيد معقول بمبالغ التدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام الأصل لفترة تزيد عن خمس سنوات، فلا حاجة لإستخدام اسلوب الإستدلال

الإحصائي.

- **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.
- يجب أن لا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستتم على الاصل في المستقبل أو التدفقات الناتجة عن تحسن إداء الأصل.
- يجب أن لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

ب- معدل الخصم المستخدم لخصم التدفقات النقدية:

يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

رابعاً: القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

Recognising and Measuring an Impairment Loss

أ- عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل، ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

		من حـ/ خسارة تدني الأصول
	××	الى حـ/ مجمع تدني الأصول

ثم يتم اقفال خسارة التدني في الاصل في قائمة الدخل بالقيد التالي:

		من حـ/ ملخص الدخل
	××	الى حـ/ خسارة تدني الأصول

أما في حال ارتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل فلا يتم في هذه الحالة الاعتراف بالارتفاع وبالتالي يبقى الاصل ظاهرا بقيمته المسجلة كما هي.

مثال (1)

فيما يلي البيانات الخاصة بالاصول غير المتداولة لدى شركة السلام وكما في 2024/12/31، علما أن هناك مؤشرات تدني لهذه الاصول:

	القيمة المسجلة	القيمة العادلة – تكاليف البيع المقدرة	القيمة قيد الاستعمال
معدات	40,000 دينار	38,000 دينار	42,000 دينار
سيارات	18,000 دينار	14,000 دينار	15,000 دينار
اثاث	8,000 دينار	6,000 دينار	5,000 دينار

المطلوب: تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل ومقدار الخسارة الواجب الاعتراف بها لكل أصل (ان وجدت).

حل مثال (1)

يتم احتساب خسارة التدني على النحو التالي:

	القيمة المسجلة	القيمة القابلة للاسترداد	خسارة التدني
معدات	40,000 دينار	42,000 دينار	0
سيارات	18,000 دينار	15,000 دينار	3,000 دينار
اثاث	8,000 دينار	6,000 دينار	2,000 دينار

يلاحظ ان القيمة القيمة القابلة للاسترداد هي "القيمة العادلة – تكاليف البيع المقدرة" او القيمة قيد الاستعمال ايهما اكبر .

ويوضح المثال التالي كيفية الاعتراف بخسارة التدني.

مثال (2)

في 2024/12/31 أظهرت سجلات الشركة العربية معدات تكلفتها 80,000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 30,000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 40,000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 3,000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 45,000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للمعدات في 2024/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للمعدات؟

3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها المعدات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31؟

حل مثال (2)

1. القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أكبر.
   - صافي القيمة العادلة = 40,000 – 3,000 = 37,000 دينار.
   - القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة = 45,000 دينار.
   - بناء عليه تكون القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال والبالغة 45,000 دينار، نظراً لأنها اكبر من صافي القيمة العادلة للمعدات.
2. خسارة تدني المعدات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للاسترداد
   = 45,000 – (30,000 – 80,000)
   = (5,000) دينار خسارة.
3. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

2024/12/31	من حـ/ خسارة تدني المعدات		5,000
	الى حـ/ مجمع خسائر تدني المعدات	5,000	

4. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للاسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31 على النحو التالي:

الميزانية العمومية في 2024/12/31	
الاصول غير المتداولة	
معدات	80,000
يطرح: مجمع اهتلاك	(30,000)
مجمع خسائر تدني المعدات	(5,000)
صافي القيمة الدفترية	45,000

أما خسارة تدني المعدات فيتم اظهارها في قائمة الدخل وتظهر ضمن ربح او خسارة الفترة.

ب- إذا تعرض أصل معاد تقييمه بموجب نموذج اعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي رقم "16" الى الإنخفاض، وكان هناك فائض اعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة، يتم معالجة خسارة التدني في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم. وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض اعادة التقييم يتم الاعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني ضمن قائمة الدخل.

مثال (3)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الوحدة آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

آلات	170,000
يطرح مجمع اهتلاك آلات	(20,000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	150,000

علماً بان هناك فائض إعادة تقييم يتعلق بالآلات أعلاه يبلغ 30,000 دينار وقد تم الاعتراف به في 2023/12/31 نتيجة اعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 30,000 دينار.

في هذا التاريخ (2024/12/31) بلغت القيمة القابلة للاسترداد للآلات 115,000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد مقدار خسارة التدني للآلات.
2. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
3. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31.

حل مثال (3)

1. خسارة تدني الآلات = القيمة المسجلة (الدفترية) – القيمة القابلة للاسترداد
= 150,000 – 115,000 = 35,000 دينار.

2. القيد المحاسبي اللازم للاعتراف بخسارة التدني:

2024/12/31	من حـ/ فائض اعادة التقييم		30,000
	حـ/ خسارة تدني الآلات		5,000
	الى حـ/ مجمع اهتلاك الآلات	30,000	
	حـ/ مجمع خسائر تدني الآلات	5,000	

3. عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31:

الميزانية العمومية في 2024/12/31	
الاصول غير المتداولة	
آلات	170,000
يطرح مجمع اهتلاك الآلات	(50,000)
يطرح مجمع خسائر تدني الآلات	(5,000)
صافي القيمة الدفترية للآلات	115,000

جـ- إذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل عن المبلغ المسجل للأصل، فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بإلتزام فقط إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار أخر. 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.

مثال (4)

في 2024/12/31 كان لدى شركة سما معدات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

معدات	80,000
يطرح: مجمع اهتلاك معدات	(70,000)
مجمع خسائر تدني معدات	(5,000)
صافي القيمة الدفترية للمعدات	5,000

في هذا التاريخ (2024/12/31) تم تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 4,000 دينار، وبلغت تكاليف بيع وازالة المعدات المقدرة 7,000 دينار، علما ان المعدات لم يعد بالإمكان استخدامها.

المطلوب: إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة اعادة تقييم المعدات.

حل مثال (4)

يلاحظ هنا ان صافي القيمة العادلة للمعدات سالبة وبقيمة (3,000) دينار (4,000 – 7,000)، وبالتالي فان خسارة التدني تبلغ 8,000 دينار وهي تزيد عن القيمة المسجلة للمعدات بمقدار 3,000 دينار. في ضوء ذلك يكون قيد معالجة اعادة تقييم المعدات على النحو التالي:

8,000		من حـ/ خسارة تدني معدات
	5,000	الى حـ/ مجمع تدني معدات
	3,000	الى حـ/ التزام (مخصص التزامات)

د- عكس خسارة انخفاض القيمة

إذا تم الاعتراف بخسارة تدني لاصل في فترة او فترات مالية سابقة، وظهر في الفترة او الفترات المالية اللاحقة زيادة القيمة القابلة للاسترداد للاصل عن قيمته الدفترية المسجلة، فيتم في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل 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. ويستثنى من هذه المعالجة الشهرة، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرة نتيجة التدني في قيمتها، فلا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة. فعلى سبيل المثال اذا كان رصيد الشهرة لدى

احدى الشركات 140,000 دينار وانخفضت قيمتها في العام 2024 الى 120,000 دينار، فيتوجب هنا تخفيض قيمة الشهرة الى 120,000 دينار والاعتراف بخسارة تدني تبلغ 20,000 دينار. وفي حالة تقدير ان قيمة الشهرة اصبحت في العام 2025 مبلغ 135,000 دينار، على سبيل المثال، فلا يتم هنا اعادة تقييم الشهرة وزيادة قيمتها الى 135,000 دينار بل تبقى مثبته بمبلغ 120,000 دينار.

هـ- 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 خسارة التدني) مطروحا منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

مثال (5)

في 2024/1/1 اشترت شركة الصمود معدات بمبلغ 60,000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي بـ 6 سنوات، وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك، ولا يوجد قيمة متبقية للمعدات في نهاية عمرها الانتاجي. ولدى إجراء اختبار التدني في نهاية عامي 2024 و2025 تبين أن قيمة المعدات القابلة للإسترداد هي 35,000 دينار و48,000 دينار على التوالي.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتدني وإستعادة التدني نهاية عامي 2024 و2025.

حل مثال (5)

- **نهاية عام 2024:**

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية (التكلفة – مجمع الإهتلاك)

= 35,000 – (60,000 – 10,000[1])

= – 15,000 دينار (خسارة تدني)

ويتم إثبات القيد التالي:

2024/12/31	من حـ/ خسائر تدني المعدات		15,000
	إلى حـ/ مجمع تدني المعدات	15,000	

في نهاية العام 2025 يتم اثبات قيد الاهتلاك على النحو التالي:

2025/12/31	من حـ/ مصروف اهتلاك 35,000 ÷ 5		7,000
	حـ/ مجمع تدني المعدات 15,000 ÷ 5		3,000
	الى حـ/ مجمع الإهتلاك للمعدات	10,000	

[1] مجمع الإهتلاك = (6/60,000) × 1 سنة = 10,000 دينار

نهاية عام 2025:	
القيمة الدفترية للمعدات =	
التكلفة	60,000
– مجمع الإهتلاك (10,000 + 10,000)	(20,000)
– مجمع التدني (15,000 – 3,000)	(12,000)
القيمة الدفترية في 2025/12/31	28,000

ملاحظات:

- مجمع الاهتلاك نهاية عام 2025 = اهتلاك عام 2024 + اهتلاك عام 2025

= 6/60,000 = 10,000 × 2 = 20,000 دينار

- الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة الدفترية (إستعادة التدني) = 48,000 – 28,000 = 20,000 دينار

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (12,000).
- 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 الاهتلاك

= 60,000 – (2 × 10,000)

= 40,000 دينار

وعليه، فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 12,000 دينار (40,000 – 28,000). ويتم إعداد القيد التالي:

2025/12/31	من حـ/ مجمع تدني المعدات		12,000
	حـ/ مكاسب إستعادة خسائر التدني	12,000	

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل، ويظهر ضمن ربح او خسارة الفترة.

مثال (6)

في 2024/12/31 كان لدى احد المنشآت آلات صافي قيمتها الدفترية 120,000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 140,000 دينار ومجمع اهتلاكها 20,000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم القيمة القابلة للاسترداد للآلات بمبلغ 90,000 دينار.

المطلوب: احتساب خسائر التدني الواجب الاعتراف بها للعام 2024، وقسط الاهتلاك السنوي للعام 2025 في ضوء إعادة التقييم.

حل مثال (6)

- تبلغ خسائر التدني 30,000 دينار (120,000 – 90,000).
- قسط الاهتلاك السنوي للعام 2025 = (التكلفة – رصيد مجمع الإهتلاك – رصيد مجمع خسارة التدني) ÷ العمر المتبقي.

= (140,000 – 20,000 – 30,000) ÷ 5 = 18,000 دينار

خامساً: وحدات توليد النقد A Cash-generating Units

تمثل وحدات توليد الدخل أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى، ويتطلب المعيار أن يتم تحديد خسارة إنخفاض الأصول بشكل مفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل، أما إذا لم يكن من الممكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل المفرد يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

وعلى سبيل المثال إذا كانت آلة تعمل ضمن خط إنتاجي متكامل فقد يكون من الصعب تحديد القيمة القابلة للإسترداد لهذه الآلة، وبالتالي يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد لكافة الآلات في الخط الإنتاجي ومقارنتها مع القيمة المسجلة – الدفترية – لكافة الآلات في الخط الإنتاجي. كما أن الشهرة تكون بالعادة ضمن وحدة توليد نقد نظرا لعدم توليد الشهرة تدفقات نقدية بمفردها.

ويشير المعيار الى الثبات في تحديد مكونات وحدة توليد النقد خلال الفترات المتتالية، الا اذا حدث تغيير في ذلك.

سادساً: تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد

Allocation of an Impairment Loss for a Cash-generating Unit

أ- في حالة وجود خسارة تدني في وحدة توليد النقد، يجب تخصيص (توزيع) خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض الشهرة (ان وجدت) بمقدار خسارة تدني وحدة توليد النقد.
- في حال تجاوزت قيمة خسارة التدني الشهرة المسجلة، فان باقي خسارة التدني توزع على الأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب- عند توزيع خسارة تدني القيمة على الاصول الاخرى، يجب ان لا تقل قيمة أي اصل بعد

التخفيض عن أي من القيم التالية ايهما اعلى:

- القيمه العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الإستعمال، اذا كان بالامكان تحديدها.
- صفر.

في حالة انطباق أي من هذه القيود أعلاه على أي اصل من وحدة توليد النقد، ينبغي تخصيص مبلغ خسارة انخفاض القيمة التي كان من الممكن تخصيصها للأصل المعني بالتناسب بين الأصول الأخرى لوحدة النقد.

مثال (7)

في 2024/12/31 لدى الشركة س وحدة توليد نقد والتي تشمل الاصول التالية بقيمتها الصافية:

شهرة تم الاعتراف بها نتيجة الاندماج	40 مليون
العقارات	60 مليون
المصانع والمعدات	120 مليون
المجموع	220 مليون

وفي 2024/12/31 بلغت القيمة القابلة للاسترداد 156 مليون دينار، وكانت القيمه العادلة للمصانع والمعدات مطروحا منها تكاليف البيع 100 مليون دينار.

المطلوب:

1. تخصيص خسارة انخفاض القيمة للاصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.
2. بافتراض القيمه العادلة للمصانع والمعدات مطروحا منها تكاليف البيع 110 مليون دينار بدلاً من 100 مليون، وضح كيفية توزيع خسارة التدني.

حل مثال (7)

1. تخصيص خسارة انخفاض القيمة للاصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

تبلغ خسارة تدني وحدة توليد النقد 64 مليون دينار(220 – 156)، يتم توزيعها على النحو التالي:

البيان	الشهرة	العقارات	المصانع والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (مليون دينار)	40	60	120	220
خسارة انخفاض القيمة	(40)	(8)	(16)	(64)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد انخفاض القيمة	0	52	104	156

ملاحظات:

- تم تخصيص خسارة التدني اولاً بتخفيض القيمة الدفتريه للشهرة.

- تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة انخفاض القيمة الى الاصول الاخرى والبالغة 24 مليون دينار (64 – 40)، على اساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الاصول وبنسبة 1 : 2 بين العقارات و"المصانع والمعدات" ذات القيمة الدفترية (60 : 120 مليون) على التوالي.
- يلاحظ ان قيمة المصانع والمعدات بعد تخفيضها بحصتها من خسارة التدني تبلغ 104 مليون دينار وهي اعلى من القيمة العادلة للمصانع والمعدات مطروحا منها تكاليف البيع والبالغة 100 مليون دينار.

2. بافتراض القيمه العادلة للمصانع والمعدات مطروحا منها تكاليف البيع 110 مليون دينار بدلاً من 100 مليون، وضح كيفية توزيع خسارة التدني.

في هذه الحالة تبقى خسارة التدني والتوزيع الاولي لخسارة التدني كما في المطلوب (1) أعلاه، الا ان قيمه المصانع والمعدات بعد التخفيض والبالغة 104 مليون يجب أن لا تقل عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع منها والبالغة 110 مليون دينار، وبالتالي فان 6 مليون من خسارة التدني الخاصة بالمصانع والمعدات تحمل للعقارات لتصبح قيمة العقارات في ضوء ذلك 46 مليون دينار والمصانع والمعدات 110 مليون دينار.

سابعاً: توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

Allocating Goodwill to Cash-generating Units

ينتج شهرة في غالب حالات الاندماج التي تتم بين الشركات، حيث تمثل الشهرة زيادة تكلفة الشراء المتكبدة للحصول على الإستثمار عن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المسيطر عليها. وتعتبر الإستثمارات في المنشأة المشتراة وحدة توليد نقد يتم إختبارها عادة كوحدة واحدة. وبهذا الخصوص يبين المعيار ما يلي:-

أ- يجب إختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً.

ب- وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال"، وفي حالة كون نسبة تملك الشركة القابضة اقل من 100% من اسهم الشركة التابعة، يتم الإعتراف بكامل قيمة الشهرة في القوائم المالية الموحدة بما في ذلك حصة الأقلية، او يتم الاعتراف بحصة القابضة فقط من الشهرة. وعند إحتساب القيمة القابلة للإسترداد للمنشأة المشتراة بإعتبارها وحدة توليد نقد فإن هناك جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد ينسب الى حصة الأقلية في الشهرة، وبالتالي يجب أن تؤخذ شهرة الأقلية بعين الإعتبار لغايات تحديد خسارة التدني لوحدة توليد النقد والمتعلقة بالإستثمار في الشركات التابعة.

جـ- تحسب خسارة إنخفاض القيمة (التدني) لقيمة الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال من خلال

إضافة حصة الأقلية غير الظاهرة في الشهرة الى المبلغ المسجل للشهرة (لأغراض إحتساب التدني فقط ولا يظهر ذلك بالدفاتر)، ومقارنة إجمالي قيمة الشهرة المعدلة مع القيمة القابلة للإسترداد للشركة المشتراة (وحدة النقد) لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض في وحدة توليد النقد.

مثال (8)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 720,000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 800,000 دينار. في 2024/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 780,000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة ص) في 2024/12/31 مبلغ 700,000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت.

حل مثال (8)

1. قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك = 720000 – 80% × 800000 = 80000 دينار.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص):

القيمة المسجلة لصافي أصول الشركة المشتراة (ص) في دفاتر الشركة (س) باستثناء الشهرة.	640,000 دينار
يضاف: الشهرة المسجلة بدفاتر (س)	80,000 دينار
المجموع	**720,000 دينار**
يضاف: الشهرة التي تنسب للأقلية (غير معترف بها) (80,000÷ 80%) = 100,000 دينار كامل قيمة الشهرة، وبالتالي قيمة الشهرة الخاصة بالأقلية 20,000 (100,000– 80,000)	20,000 دينار
القيمة المسجلة (الدفترية) المعدلة [2]– إفتراضاً –	**740,000 دينار**
يطرح: القيمة القابلة للاسترداد	(700,000) دينار
خسارة انخفاض القيمة	**40,000 دينار**

[2] القيمة الدفترية مع اضافة شهرة الاقلية ، حتى تظهر القيمة الدفترية للاستثمار في الشركة التابعة متضمنة الشهرة بكامل قيمتها .

3. بما ان خسارة التدني أعلاه تمثل 100%، أي ما يخص القابضة والأقلية، فيتم احتساب ما يخص القابضة منها والذي يبلغ 32,000 دينار (40,000 × 80%). وعليه يتم تخفيض الشهرة التي تخص القابضة بهذه القيمة لتصبح قيمتها بعد تنزيل خسارة التدني مبلغ 48,000 دينار (80,000 – 32,000).

ثامناً: توقيت إختبار إنخفاض القيمة Timing of Impairment Tests

أ- يمكن تنفيذ إختبار إنخفاض أو تدني قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص شهرة لها في أي وقت خلال السنة، شريطة تنفيذ الإختبار في نفس الوقت من كل عام. وفي حالة وجود أكثر من وحدة نقد يمكن إجراء إختبار التدني في أوقات مختلفة لكل وحدة.

ب- يستثنى من ذلك، عند شراء وحدة توليد النقد في عملية إندماج الأعمال خلال الفترة المالية الحالية، في هذه الحالة يجب إجراء إختبار تدني قيمة وحدة توليد النقد (الشركة المشتراة) قبل إنتهاء السنة المالية الحالية.

جـ- يمكن الإعتماد على القيمة القابلة للإسترداد المحتسبة في فترة سابقة لوحدة توليد النقد إذا لم تتغير مكونات الأصول والإلتزامات لوحدة توليد النقد وكانت القيمة القابلة للإسترداد تزيد من القيمة الدفترية المسجلة لوحدة توليد النقد بشكل كبير، ولا يوجد إحتمالية لوجود خسارة تدني.

تاسعاً: عكس خسارة إنخفاض القيمة Reversing an Impairment Loss

عند ارتفاع قيمة الأصول التي تدنت قيمتها القابلة للإسترداد عن قيمتها الدفترية المسجلة، يتم التعامل مع إستعادة خسارة التدني في قيمة الأصول وفق ما يتطلبه هذا المعيار كما يلي:

أ- يجب على المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية تقييم مإذا كان هناك مؤشرات أو أدلة على أن خسارة الإنخفاض المعترف بها سابقاً **(بإستثناء الشهرة والتي لا ينطبق عليها ذلك)** لم تعد موجودة أو أنها قد إنخفضت، وعند وجود مثل هذه الأدلة، يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

ب- عند إستعادة خسارة التدني نتيجة لإرتفاع القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية) يتم عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها في السنوات السابقة كدخل في قائمة الدخل مع تعديل قسط الإهتلاك للفترات المستقبلية.

جـ- يجب أن يتم الإعتراف بمبلغ عكس خسارة الإنخفاض الناتجة عن الزيادة في القيمة المسجلة – الدفترية – للأصل بمقدار يصل فقط الى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يكن قد حصل إنخفاض في قيمة الأصل.

د- يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد – ماعدا الشهرة – على أساس تناسبي لتلك الأصول بشكل إفرادي.

مثال (9)

في 2024/12/31 بلغ إجمالي الاستثمار المسجل في الشركة التابعة ص (وحدة توليد النقد) 1,000,000 دينار، منها 200,000 دينار شهرة و800,000 دينار صافي الأصول الأخرى، وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد في 2024/12/31 (600,000 دينار).

المطلوب: إحتساب خسارة الإنخفاض وبين كيفية تخصيصها.

حل مثال (9)

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية	200,000 دينار	800,000 دينار	1,000,000 دينار
خسارة التدني	(200,000)	(200,000)	(400,000)
القيمة القابلة للإسترداد	0	600,000 دينار	600,000 دينار

مثال (10)

في المثال رقم (9) السابق افرض أن القيمة القابلة للاسترداد لصافي أصول الشركة التابعة ص قد بلغت في السنة التالية (2025/12/31) ما قيمته 750,000 دينار، وان معدل اهتلاك الأصول يبلغ 15% من القيمة المسجلة للأصل (قسط متناقص).

بالنسبة للشهرة لا يتم عكس خسارة الإنخفاض للشهرة بعد الإعتراف بخسارة التدني لها في تاريخ سابق أي لا يتم إستعادتها. ويتم زيادة القيمة المسجلة لصافي الأصول كما لو أن الإنخفاض لم يكن، ويظهر ذلك كما يلي:

قيمة صافي الأصول المسجل بالدفاتر قبل إستعادة التدني

= 600,000 – 600,000 × 15% = 510,000 دينار.

قيمة صافي الأصول لو لم يحدث تدني في الفترة السابقة:

= 800,0000 – 800,000 ×15% = 680,000 دينار

وبالتالي يتم إستعادة (عكس) خسارة التدني = 680,000 – 510,000

= 170,000 دينار

والجدول التالي يوضح الأرصدة في 2025/12/31 ومبلغ استعادة خسارة التدني:

البيان	الشهرة	صافي الأصول	الإجمالي
القيمة المسجلة – الدفترية – (600,000 –600,000 × 15%)	-	510,000 دينار	510,000 دينار
عكس خسارة التدني	-	170,000	170,000
القيمة القابلة للإسترداد	0	680,000 دينار	680,000 دينار

عاشراً: الإفصاح Disclosure

أ- يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:

- خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل.
- أرباح (دخل) إستعادة خسارة التدني المعترف بها في قائمة الدخل.
- مبلغ أية خسائر إنخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.

ب - يجب الإفصاح عن خسائر الإنخفاض في قيمة أصول القطاعات المعترف بها في قائمة الدخل او حقوق الملكية وأية عكس (إستعادة) لخسارة إنخفاض في قيمة أصول القطاعات.

جـ-عند وجود خسائر تدني هامة في قيمة الأصول أو إستعادة جوهرية لخسارة التدني، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والظروف التي أدت الى الإعتراف بخسارة التدني في قيمة الأصول.
- مبلغ خسارة الإنخفاض وإستعادة خسارة الإنخفاض.
- إذا كان التدني في قيمة أصل مفرد، الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتمي له الأصل.
- أما إذا كان التدني في وحدة توليد النقد، فيتم وصف لوحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الإنخفاض وإستعادة خسائر الإنخفاض.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هل القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.
- إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة قيد الإستعمال، يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

د- يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر إنخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي إستعادة خسائر التدني المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للإعتراف بتلك الخسائر.

هـ- يجب الإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم إستخدامها لتحديد القيمة القابلة للإسترداد.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول":
   - القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر)
   - المبلغ القابل للاسترداد للأصل
   - القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)
   - القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
   - خسارة انخفاض الاصل
4. ما هي أهم المؤشرات الخارجية والداخلية التي اقترحها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) كأساس لتحديد مدى وجود انخفاض في قيمة الأصول؟
5. وضح الخطوات الواجب القيام بها لاحتساب خسارة تدني الاصول.
6. اشرح كيفية تقدير القيمة قيد الاستعمال للأصل.
7. وضح كيفية الاعتراف بخسارة تدني الاصل.
8. ما المقصود بوحدات توليد النقد وكيف يتم تقدير خسارة التدني لهذه الوحدات.
9. وضح كيفية تحديد خسارة التدني في الشهرة، وكيف يتم معالجة هذه الخسارة.
10. تكلم عن توقيت اختبار انخفاض القيمة.
11. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. القيمة القابلة للإسترداد هي:
   أ- القيمة قيد الاستعمال للأصل
   ب- صافي القيمة العادلة للأصل
   جـ- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أقل
   د- القيمة قيد الإستعمال أو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أيهما أعلى
2. يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية المستقبلية لإحتساب القيمة قيد الإستعمال على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز:
   أ- 10 سنوات
   ب- 20 سنة
   جـ- 5 سنوات
   د- تحددها المنشأة
3. ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (36): "الانخفاض في قيمة الأصول"على أياً مما يلي:
   أ- الأصول المالية ب- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع
   جـ- الممتلكات والمصانع والمعدات
   د- المخزون
4. يجب إجراء إختبار التدني للشهرة:
   أ- كل 5 سنوات
   ب- عند وجود مؤشرات على التدني
   جـ- سنوياً
   د- لا تخضع لاختبار التدني
5. عند وجود إرتفاع في قيمة وحدة توليد النقد والتي سبق وأن تعرضت للتدني في قيمتها، يتم الإعتراف بإستعادة (عكس) خسارة التدني للشهرة:
   أ - كدخل ضمن قائمة الدخل.
   ب- كفروقات تقييم ضمن حقوق الملكية.
   جـ- كزيادة لقيمة الأصول غير الملموسة الأخرى.
   د- لا يتم الإعتراف بها على الإطلاق.

6. يجب الإعتراف بخسارة تدني المعدات المعاد تقييمها في فترة سابقة ولها فائض اعادة تقييم يغطي تلك الخسارة من خلال:

أ- قائمة الدخل ب- فائض إعادة التقييم المتعلق بالمعدات

جـ- الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة د- الاحتياطي الاختياري

(الأسئلة من 7 - 12 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً فيما يتعلق بمعيار تدني الموجودات:

أ- يجب على الشركة مراجعة كافة موجوداتها سنوياً للتحقق من حدوث تدني في قيمتها

ب- يعرف المبلغ القابل للاسترداد على انه القيمة العادلة للاصل.

جـ- تؤخذ خسائر التدني في الموجودات التي لا تظهر في الميزانية العامة بموجب إعادة التقدير الى بيان الدخل مباشرة.

د- في حال إكتشاف خسائر تدني في أصل معين فإنه يجب ان يتم تقييم هذا الاصل في كل سنة وفقاً لاساس الثبات.

8. ان القيمة قيد الاستعمال للاصل هي:

أ- القيمة السوقية

ب- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن استخدام الاصل

جـ- القيمة العادلة للموجود بعد تنزيل مصاريف البيع أو القيمة السوقية أيهما أعلى

د- القيمة الظاهرة في الميزانية العامة

9. شركة اتصالات قامت بإجراء اختبار تدني حسب المعيار الدولي رقم 36 لمشتركيها ضمن رخصة تكنولوجيا الجيل الثاني حيث أظهرت البيانات المالية كما في 2017/12/31 القيمة الدفترية للرخصة 25 مليون دينار، وعند إجراء احتساب القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع ظهرت بقيمة 18 مليون دينار. أما القيمة عند الاستخدام حسب طريقة خصم التدفقات النقدية المستقبلية، فأظهرت ان قيمة الرخصة 12 مليون دينار. ان مبلغ التدني الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل:

أ- مليون دينار خسارة

ب- 7 مليون دينار ربح إعادة تقييم رخصة

جـ- لا يوجد خسارة تدني

د- 7 مليون دينار خسارة

10. شركة صناعية لديها ماكنة كلفتها 7 مليون دينار ، ومجمع الاستهلاك 2 مليون دينار ونتيجة للتطور التكنولوجي فقد ادى ذلك الى ان انتاجية الماكنة قد انخفضت بنسبة 30% وتمثل

انخفاض متوقع بشكل مباشر على الايرادات، وذلك على مدار العمر الانتاجية المتوقع البالغ 10 سنوات .فإذا علمت ان قيمة الماكنة السوقية مطروحا منها تكاليف اتمام عملية البيع هو 3.2 مليون دينار. وان صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للماكنة 4.272 مليون دينار. ان مبلغ خسارة التدني حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ان وجد هو:

أ- لا يوجد خسارة ب- 728 الف خسارة

جـ- 1,8 مليون خسارة د- 3,8 مليون خسارة

11. يجب اجراء اختبار تدني للموجودات التالية في كل عام:

أ- برنامج محاسبي تم تطويره داخل الشركة

ب- برنامج محاسبي تم شراؤه من طرف خارجي

جـ- الشهرة

د- بنود الممتلكات والمعدات

12. أي من الموجودات التالية لا يخضع لاختبار التدني:

أ- الاستثمارات العقارية التي تقاس بموجب الكلفة

ب- الاستثمارات في الشركات الحليفة.

جـ- الشهرة الناجمة عن الاستحواذ على شركة تابعة.

د- الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع.

التمرين الثاني (مقالي)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الشروق سيارات تكلفتها التاريخية 50,000 دينار، ورصيد مجمع إهتلاكها 28,000 دينار. ولدى إجراء اختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود انخفاض في قيمة السيارات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للسيارات 15,000 دينار ولا يوجد تكاليف لبيع السيارات. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام السيارات وبيع الخردة في نهاية عمر السيارات بمبلغ 21,000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للاسترداد للسيارات في 2024/12/31؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للسيارات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها السيارات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31؟

التمرين الثالث (مقالي)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الأنوار آلات ظهرت المعلومات المالية المتعلقة بها على النحو التالي:

آلات	150,000
يطرح مجمع اهتلاك	(90,000)
يطرح مجمع تدني الآلات	(10,000)
صافي القيمة المسجلة – الدفترية	50,000

في هذا التاريخ (2024/12/31) بلغت القيمة القابلة للاسترداد للآلات 62,000 دينار، علما بان شركة الأنوار تستخدم نموذج التكلفة.

المطلوب:

1. إثبات القيد المحاسبي اللازم لمعالجة إعادة تقييم الآلات.
2. بيان كيفية عرض الآلات في الميزانية العمومية كما في 2024/12/31.

التمرين الرابع (مقالي)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 75% من أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 450,000 دينار، كانت القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة بتاريخ السيطرة 500,000 دينار. في 2024/12/31 ظهر رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص بقيمة 710,000 دينار وقد بلغت القيمة القابلة للاسترداد (صافي القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة ص) في 2024/12/31 مبلغ 650,000 دينار.

المطلوب:

1. احتساب قيمة الشهرة التي تخص الشركة القابضة عند التملك.
2. احتساب خسارة التدني لوحدة توليد النقد (الشركة ص) إن وجدت.
3. بيان كيفية معالجة خسارة التدني ان وجدت.

التمرين الخامس (من أسئلة JCPA)

بتاريخ 2024/1/1 قامت شركة الشرق الصناعية بشراء خط انتاجي بقيمة 700,000 دينار على أن يتم استهلاكه وفقا لطريقة القسط الثابت على مدة خمسة سنوات.

بتاريخ 2024/12/31 و2025/12/31 قامت الشركة بإجراء اختبار تدني لخط الإنتاج أعلاه وكانت النتائج على النحو التالي:

	2024/12/31	2025/12/31
	دينار اردني	دينار اردني
القيمة السوقية لخط الإنتاج	450,000	575,000
مصاريف استبعاد خط الإنتاج المتوقعة	25,000	25,000
قيمة التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام خط الإنتاج	600,000	560,000
القيمة المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام خط الإنتاج	400,000	390,000

المطلوب

1. إعداد القيود المحاسبية لمعالجة قيمة التدني في خط الانتاج كما في 2024/12/31 و2025/12/31.
2. إعداد القيد المحاسبي لاثبات قيمة استهلاك خط الإنتاج لعام 2025.

التمرين السادس (من أسئلة JCPA)

قامت مجموعة الفنادق العالمية (A) بالاستحواذ بنسبة 100% على شركة الفنادق المحلية (B) قبل عدة سنوات بمبلغ 4,000,000 دينار عندما كانت القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتمديد بمبلغ 3,600,000 دينار تم افتراض ان جميع تعديلات القيمة العادلة الناتجة من الاستحواذ تم اطفاؤها / استهلاكها خلال هذه الفترة بعد الاستحواذ ، نتيجة جائحة الكورونا تم اجراء اختبار تدني في عام 2020 وتبين ان القيمة العادلة لوحده توليد النقد B اي لشركة B هو 3,500,000 ديناروان القيمة في الاستخدام قد بلغت 3,680,000 دينار .

اظهرت البيانات المالية لشركة (B) بتاريخ اختبار التدني المعلومات التالية :

	بالآف الدنانير
الممتلكات والآلات والمعدات	320
الأصول غير الملموسة	64
المخزون	42

أصول متداولة أخرى	74
الالتزامات	(96)
المجموع	404

بلغت القيمة العادلة ناقصا تكاليف إتمام عملية البيع للممتلكات والآلات والمعدات مبلغ 310,000 دينار.

المطلوب:

أ- احتساب القيمة القابلة للاسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) مع بيان الخطوات.

ب- حدد مبلغ خسارة التدني الإجمالي إن وجد.

ج- اعداد وتعبئة جدول التدني أدناه وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36؟

البند	الأرصدة قبل التدني	خسارة التدني	الأرصدة بعد التدني
الشهرة			
الممتلكات والآلات والمعدات			
الأصول غير الملموسة			
المخزون			
اصول متداولة اخرى			
الالتزامات			
المجموع			

التمرين السادس (حالات عملية)

1. في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام معدات تفاصيلها كما يلي: التكلفة التاريخية 50,000 دينار، مجمع الاهتلاك 20,000 دينار، مجمع تدني 4,000 دينار. وفي هذا التاريخ تم تقدير القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 23,000 دينار وتكاليف البيع 2,000 دينار، بينما بلغت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من المعدات نتيجة استعمالها 19,000 دينار.
   - ما مقدار خسارة انخفاض القيمة الواجب الاعتراف بها؟
2. في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام معدات تفاصيلها كما يلي: التكلفة التاريخية 50,000 دينار، مجمع الاهتلاك 20,000 دينار، وكان هناك فائض إعادة تقييم تم الاعتراف به في الفترات السابقة يبلغ 3,000 دينار. وفي هذا التاريخ تم تقدير صافي القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 25,000 دينار.
   - ما قيد (قيود) اليومية لما سبق؟

3. في 2024/1/1 تم شراء اله بقيمة 70,000 دينار وقدر عمرها الانتاجي بـ 10 سنوات وقيمة الخردة صفر وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك ونموذج التكلفة في تقييم أصولها. وفي نهاية السنة الثالثه ونتيجة وجود مؤشرات على انخفاض قيمة الاصل تم اعطاءك البيانات التالية: القيمة العادلة للاصل 33,000 دينار والقيمه قيد الاستعمال 35,000 دينار والقيمة غير المخصومه للمنافع من استخدام الاصل 37,000 دينار.
   - ما هي قيمة مصروف الاستهلاك في السنة الثالثة والرابعة؟
4. في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات معدات تكلفتها 100,000 دينار ومجمع اهتلاكها 60,000 دينار، بينما بلغت القيمة العادلة للمعدات 35,000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 4,000 دينار والقيمة قيد الاستعمال 38,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة 20%.
   - ما هي القيمة الدفترية (المسجلة) للمعدات التي ستظهر بعد التقييم؟
5. في 2024/12/31 أظهرت سجلات الشركة العربية معدات تكلفتها 80,000 دينار، ورصيد مجمع الإهتلاك 30,000 دينار. بلغت القيمة العادلة للمعدات 30,000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 3,000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 36,000 دينار.
   - ما القيمة القابلة للاسترداد للمعدات في 2024/12/31؟
6. في 2024/12/31 كان لدى احد المنشات معدات تكلفتها 100,000 دينار ومجمع اهتلاكها 60,000 دينار، تم تقدير القيمة القابلة للاسترداد بمبلغ 35,000 دينار.
   - ما (قيود) قيد إعادة التقييم؟
7. في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام معدات تفاصيلها كما يلي: التكلفة التاريخية 50,000 دينار، مجمع الاهتلاك 20,000 دينار. وفي هذا التاريخ تم تقدير القيمة القابلة للاسترداد بمبلغ 32,000 دينار. وكان العمر المتبقي للمعدات في 2024/12/31 (5 سنوات). تستخدم الشركة نموذج التكلفة.
   - ما مقدار مصروف اهتلاك المعدات للعام 2025؟
8. في 2024/12/31 كان لدى الشركة س وحدة توليد نقد تبلغ 100,000 دينار تتكون من 20,000 دينار معدات و60,000 دينار مباني والباقي شهرة. وفي 2024/12/31 تم تقدير القيمة القابلة للاسترداد لوحدة النقد بمبلغ 60,000 دينار.
   - ما القيمة التي ستظهر بها المعدات بعد الاعتراف بخسارة التدني؟

معيار المحاسبة الدولي رقم (37)	المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 37	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصص. 4. توضيح الية تحديد قيمة المخصص. 5. توضيح متى يتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة، مع اعطاء مثال على ذلك. 6. توضيح متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص اعادة الهيكلة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (37)
المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

مقدمة

يعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسة التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم الى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. فقد تتكبد المنشاة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناءاً على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات إقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية. وقد جاء هذا المعيار ليوضح متى يتم الإعتراف بالمخصصات ومتى يتم الإفصاح عنها فقط.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) الى تحديد مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها، وكذلك يهدف الى تنظيم وتحديد متطلبات الافصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

نطاق المعيار Scope

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها بإستثناء:

- تلك الناجمة من العقود التنفيذية Executory Contracts أي ذات الشروط المحددة والواضحة، بإستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات Onerous.
- تلك التي تغطيها معايير أخرى .

ومن المعايير التي تتناول بشكل محدد المخصصات ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم (37):

- معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل IAS 12".
- معيار الابلاغ الدولي رقم (17): "عقود التامين IFRS 17".
- معيار المحاسبة الدولي رقم (19): "منافع الموظفينIAS19" .
- معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية IFRS 9".

- معيار الابلاغ 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 معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 16 . ويتم تطبيق هذا المعيار أيضا على عقود الإيجار قصيرة الأجل (مدتها سنة فأقل) وعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة محاسب عنها وفقا لمعيار الابلاغ المالي الدولي 16 والتي أصبحت عقودا متوقعا خسارتها.
- الإيرادات من العقود مع العملاء (انظر المعيار رقم IFRS 15 "الايرادات من العقود مع العملاء "(لكن في الحالات التي لا يتضمن معيار رقم 15 متطلبات محدده لمعالجة العقود مع العملاء المتوقع خسارتها (مثقلة أو المتوقع ان تكون مثقلة بالاعباء Onerous)، عندها يتم تطبيق هذا المعيار (رقم 37) على مثل هذه الحالات.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

المخصص A Provision: هو التزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكدين.

الالتزام (المطلوب) A Liability: هو التزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع اقتصادية من المنشأة للغير.

الإلتزام القانوني A Legal Obligation: هو التزام مأخوذ من خلال عقد، او تشريع، أوتطبيق لأحكام قانون.

الالتزام المحتمل A Contingent Liability :

أ- التزام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد او أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ب- التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة ولا يتم الإعتراف به بسبب ما يلي:

- من غير المحتمل أن يتطلب تدفق صادر للموارد لتسديد الإلتزام.
- لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل A Contingent Asset : هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة، وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أوعدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

الإلتزام الإستنتاجي A Constructive Obligation : هو إلتزام ينتج لدى المنشأة في حالة توفر ما يلي:

أ- وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمنشأة أو السياسة المعلنة لأطراف أخرى، بأنه سيقبل مسؤوليات معينة، أي أن المنشأة تتعهد للعملاء أو للغير بأنها ستلتزم بتنفيذ إلتزامات معينة.

مثل قيام إحدى الشركات النفط بالتعهد من خلال التصريحات عن نيتها تنظيف المنطقة المحيطة بالشركة خلال السنة اللاحقة، ودون وجود 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 الاقتصادية التي يتوقع إستلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة A Restructuring :

هي برنامج تقوم الإدارة بتخطيطه وتسيطر عليه، ويؤدي الى تغيرات جوهرية في نطاق عمل المنشأة أو طريقة تنفيذ العمل.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: المخصصات Provisions (يتم الإعتراف بها في القوائم المالية)

1. المخصص هو التزام ذو توقيت اومبلغ غير مؤكدين، ويشار هنا الى أن مجمع إهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات وفق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة لأصول.

يجب الإعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

أ - عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ب- من المحتمل[1] أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الالتزام التعاقدي.

جـ- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام 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 الى إلتزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد).

2. للإعتراف بالمخصص يجب أن يكون من المحتمل حدوث تدفق صادر للموارد الإقتصادية في المستقبل، ويشير مفهوم "محتمل" لأغراض هذا المعيار الى أن إحتمالية حدوث التدفق

[1] لاغراض هذا المعيار فان مفهوم " محتمل" Probable يقصد بها **مرجحاً** اي ان حدوث التدفق الصادر للمنافع او حدوث حدث مستقبلي "مرجح حدوثه أكثر من عدمه".

الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل إحتمالية مرجحة، وتعني إحتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة، أي تتجاوز نسبة 50%.

3. يتم الإعتراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الإعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الإلتزام غير موثوقة، ففي هذه الحالة لا يتم الإعتراف بمخصص وإنما يتم الإفصاح عن مطلوبات محتملة (طارئة).
4. يتم الأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة .
5. عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد إحتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال إحتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الإحتمالات الممكن حدوثها.
6. إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلاً بعد فترة طويلة و/ أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم إحتساب المخصص بالقيمة الحالية للإلتزام المتوقع تكبده. ويزداد المبلغ الدفتري للمخصص في كل فترة ليعكس مرور الوقت. ويتم إثبات هذه الزيادة على أنها تكلفة اقتراض.

مثال (1)

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2024 باعت الشركة العربية 500 جهاز حاسوب، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 50% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
- 30% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.
- 20% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز 100 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 300 دينار.

المطلوب: إحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينة في 2024/12/31.

حل مثال (1)

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات

$$= (500 \times \%50 \times 0) + (500 \times \%30 \times 100) + (500 \times \%20 \times 300)$$

إجمالي مخصص ضمانات الإجهزة = 45,000 دينار

ثانياً: المطلوبات المحتملة Contingent Liabilities (لا يتم الإعتراف بها في القوائم المالية): المطلوبات أو الإلتزامات المحتملة هي مطلوبات محتمل تكبدها بعد تاريخ

قائمة المركز المالي ولكنها لم تصل في إحتمالية حدوثها لدرجة الإعتراف بها كمخصص، ويتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة عندما تكون إحتمالية حدوثها ضعيفة أو غير مرجحة وبالتالي يجب عدم الإعتراف بها كإلتزام محتمل في القوائم المالية ويتم الإفصاح عنها فقط كإلتزامات طارئة.

على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة الوطنية خلال عام 2022 من قبل أحد العملاء للتعويض بمبلغ 50,000 دينار عن أضرار وقعت على العميل. وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الوطنية لا يوجد مسؤولية على الشركة الوطنية (أي أن إحتمالية دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة).

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي مخصص لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن إلتزامات طارئة في القوائم المالية لعام 2022.

ثالثاً: الأصول المحتملة Contingent Assets : (لا يتم الإعتراف بها في القوائم المالية)

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشاة بشكل كامل. وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب المعيار عدم الإعتراف بالأصل المحتمل ، ويتم الافصاح عندما يكون من المرجح حدوث تدفق وارد للمنافع .

على سبيل المثال، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 40,000 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.

رابعاً: الخسائر التشغيلية المستقبلية Future Operating Losses

يمنع هذا المعيار الاعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، لأنها لا تستوفي معايير الاعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست التزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمشأة (مثلا عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الاعتراف بالمخصصات، ويمكن أن ينطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36)، تدني قيمة الموجودات.

خامساً: العقود المثقلة بالإعباء Onerous contracts

يتطلب هذا المعيار الإعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالالتزامات" والعقد المثقل بالالتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه

التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية، وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد.

وتشمل تكلفة الوفاء بالعقد التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد. وتتألف التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد من الاتي[2]:

1- التكاليف الاضافية للوفاء بذلك العقد – على سبيل المثال، العمالة والمواد المباشرة؛

2- التكاليف الموزعة allocation of other costs من التكاليف الاخرى التي تتعلق مباشرة بالوفاء بالعقود – على سبيل المثال، الجزء المتعلق بمصاريف الاهتلاك الخاص بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة في الوفاء بذلك العقد من بين العقود الاخرى.

وعلى سبيل المثال، إذا أبرمت الشركة العربية إتفاقية مع شركة أخرى لمدة سنتين للإستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 20,000 دينار. وقد قررت الشركة العربية عدم الإستمرار في عملية النشر.

يتوجب على الشركة الإعتراف بمخصص بمبلغ 20,000 دينار، نظراً لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد.

سادساً: إعادة الهيكلة Restructuring

يعرف هذا المعيار إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة وتؤدي إعادة الهيكلة الى تغيير نطاق أعمال المنشآة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال.

ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغاء عنهم.

ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة ولا يشمل المخصص المبالغ المرتبطة بالإنشطة المستمرة، وتكاليف إعادة تدريب الموظفين، والتسويق، وتكاليف الأنظمة الجديدة.

---

[2] هذا التعديل المتعلق بتكلفة الوفاء بالعقد ساري المفعول اعتبارا من 2022/1/1.

سابعاً: متطلبات الإفصاح

أ- يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.

ملاحظة: المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

ب- يجب أن تفصح المنشاة أيضا ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الإفتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية).
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

جـ- ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر بعيد الحدوث، يجب الإفصاح في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الالتزام المحتمل.

وحيثما كان عملياً يجب الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

د- حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً، يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عمليا، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

هـ- عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الافصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضرراً كبيراً بوضع المنشاة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو

الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الافصاح عن المعلومات بل يجب الافصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة":
   - المخصص
   - الإلتزام القانوني
   - المطلوب المحتمل
   - الإلتزام الإستنتاجي
   - العقد المثقل بالأعباء
   - إعادة الهيكلة
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالمخصص؟
5. بين الية تحديد قيمة المخصص.
6. وضح متى يتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة، مع اعطاء مثال على ذلك.
7. وضح متى يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، وما هي التكاليف التي يشتملها مخصص اعادة الهيكلة؟
8. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 4 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. عندما تكون هنالك موجودات محتملة (طارئة) وإن التدفقات من منافعها الإقتصادية محتملة الحدوث ولكنها غير مؤكد تماما، في هذه الحالة:
   أ- لا يتم الإعتراف بالموجودات ولا يتم الإفصاح عنها
   ب- لا يتم الإعتراف بالموجودات ويتم الإفصاح عنها
   جـ- يتم الإعتراف بالموجودات فقط
   د- يتم الاعتراف والإفصاح عن الموجودات المحتملة
2. في نهاية عام 2020 قامت شركة الريادة بوضع خطة إعادة هيكلة للشركة وتقديم دورات تدريبية مكثفه لموظفيها خلال النصف الأول من العام 2021، وقد بلغت التكاليف المتوقعة لإعادة الهيكلة والتدريب مبلغ 250,000 دينار و300,000 دينار على التوالي، بناء على المعلومات أعلاه، أي من الجمل التالية تعتبر صحيحه فيما يتعلق بمعالجة تكاليف إعادة الهيكلة والتدريب المتوقعة ضمن البيانات المالية للشركة لعام 2020، وفقاً لمعيار المحاسبية الدولي 37:
   أ- لا يتم الاعتراف بتكاليف إعادة الهيكلة ولا بتكاليف التدريب.
   ب- يتم الاعتراف فقط بالتكاليف المتوقعة لإعادة الهيكلة.
   جـ- يتم الاعتراف فقط بالتكاليف المتوقعة للتدريب.
   د- يتم الاعتراف بكل من تكاليف إعادة الهيكلة وتكاليف التدريب.
3. يتم الاعتراف بالأصول المحتملة في حال:
   أ- احتماليه الحدوث أكبر ومرجحة اكثر من احتمالية عدم الحدوث.
   ب- من المحتمل ان يتطلب تدفق منافع اقتصادية واردة.
   جـ- من الممكن قياس مبلغ الأصل بموثوقية كافيه.
   د- لا شيء مما ذكر أعلاه.
4. كان على شركة المعارف بتاريخ 2021/12/31، قضية مرفوعة ضدها. وفقاً لرأي

المستشار القانوني للشركة من المحتمل ان تخسر الشركة هذه القضية خلال جلسة المحكمة التي ستعقد خلال شهر 2022/6 ، الا ان الشركة لم تتمكن من قياس قيمة الخسارة بموثوقية كافيه، أي من الخيارات التالية يعتبر صحيحاً فيما يتعلق بمعالجة الحالة اعلاه ضمن البيانات المالية للشركة لعام 2021:

أ- مطلوبات طويلة الاجل.

ب- مخصص قصير الاجل.

جـ- مخصص طويل الاجل.

د- التزامات محتملة.

5. إذا كانت إحتمالية خسارة دعوى قضائية مقامة على الشركة بمبلغ 20,000 دينار محتملة بدرجة ضئيلة، على المنشأة في هذه الحالة القيام بما يلي:

أ- الإفصاح عن مطلوبات محتملة

ب- الإفصاح عن موجودات محتملة

جـ- الإعتراف بمخصص بأقل من 20,000 دينار

د - الإعتراف بمخصص بقيمة 20,000 دينار

6. يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:

أ- إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة

ب-خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها

جـ- المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة

د- جميع ما ذكر

7. العقد المثقل بالأعباء هو:

أ- العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

ب- العقد التنفيذي الذي تساوي فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

جـ- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

د- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة و تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

8. واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص:

أ- مخصص الديون المشكوك فيها

ب- مجمع إهتلاك المباني

جـ- متراكم تدني قيمة الأصول

د- مخصص ضمانات كفالة المنتج

9. لا يتم الإعتراف بالأصول المحتملة تطبيقاً لـ:

أ- مبدأ الإفصاح

ب- الجوهر فوق الشكل

جـ- التحفظ

د- الموضوعية

معيار المحاسبة الدولي رقم (38)	الأصول غير الملموسة Intangible Assets
IAS 38	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة". 1. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة". 2. بيان الشروط الواجب توافرها ليتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس. 3. التكاليف التي تعتبر جزء من تكاليف الاصل غير الملموس والتكاليف التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس. 4. توضيح كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. 5. بيان كيفية معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل). 6. شرح نماذج القياس اللاحق بعد الإعتراف للاصول غير الملموسة. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (38)
الأصول غير الملموسة
Intangible Assets

مقدمة

تمثل الاصول غير الملموسة احد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشات، حيث تعتبر هذه الاصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الايرادات لدى تلك المنشات. فالعلامة التجارية وسمعة الشركة مثلاً تمثل المصدر الرئيس لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية وشركات الالبسة وشركات العطور.

وتمتاز الاصول غير الملموسة بالاتي:

1. ليس لها وجود مادي ملموس.
2. اصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
3. يمتد عمرها الانتاجي او فترة الانتفاع منها بالغالب لاكثر من فترة واحدة.
4. قد تنشأ داخليا او قد يتم شرائها من الخارج.
5. صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة او الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

ومن الامثلة الشائعة على الاصول غير الملموسة الشهرة وبراءة الاختراع والعلامة التجارية والاسم التجاري وحقوق التاليف وحقوق الامتياز، وحقوق استخراج المصادر الطبيعية.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الى تغطية الاصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

1. تحديد متى يمكن او يجب ان يتم الاعتراف بالاصول غير الملموسة.
2. تحديد الاسس الواجب استخدامها لقياس الاصول غير الملموسة.
3. توضيح كيفية معالجة الاطفاءات وخسائر التدني التي يمكن ان تطرأ على الاصول غير الملموسة.
4. الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الاصول غير الملموسة

نطاق المعيار Scope

أ- تنطبق متطلبات هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بإستثناء ما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسبي دولي أخر.

- الأصول المالية التي يغطيها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، "الأدوات المالية.
- أسس الإعتراف والقياس للأصول الناجمة عن رسملة مصاريف الإستكشاف والتقييم والتي يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)، "إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية".

ب- لا ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة التي تغطيها المعايير الدولية الأخرى مثل:

- الأصول غيرالملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي والتي تعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، "المخزون".
- الأصول الضريبية المؤجلة والتي يتعامل معها معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، "ضرائب الدخل".
- عقود الإيجار التي يتم معالجتها ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".
- الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، "منافع الموظفين".
- الأصول المالية الناجمة عن الإستثمارات في الشركات التابعة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10)، والإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (28)، والأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (32).
- الشهرة الناجمة من إندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3).
- الأصول الملموسة الناجمة عن عقود التأمين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) (إلا أن متطلبات الافصاح الخاصة بالأصول غير الملموسة تكون قابلة للتطبيق).
- الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

جـ- **ينطبق هذا المعيار** على تكاليف الاعلانات والتدريب وتكاليف ماقبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الإستيراد وغيرها.

د- هناك بعض الاصول غير الملموسة التي تستعمل مع او تعتبر جزء من اصول ملموسة. مثال ذلك البرمجيات المستخدمة في اجهزة الحاسوب، في مثل هذه الحالة يتوجب استعمال

التقدير الشخصي لمعالجة تلك البرمجيات. حيث تعتبر هذه البرمجيات جزء من أجهزة الحاسوب وتعالج وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" اذا كانت هذه البرمجيات ضرورية لتشغيل واستعمال الجهاز مثل برنامج Windows. اما اذا كانت البرمجيات اضافية وتستخدم لغاية معينة مثل برامج الفيروسات او البرامج الهندسية التي تستخدم في عمليات التصميم فتعالج البرمجيات بشكل منفصل عن الأجهزة ويتم معالجتها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأصل غير الملموس An Intangible Asset : أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب ان يتوفر شرطيين في الاصل غير الملموس:

1. تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي.
2. يتوقع ان تحصل المنشأة نتيجة إقتناء أو إستخدام الأصل على منافع إقتصاديه ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية.

البحث Research: هو إستقصاء أصيل ومخطط له للحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.

التطوير Development: هو عملية تطبيق معرفة أو نتائج بحث تم التوصل إليها على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الانتاج او الإستخدام التجاري.

الإطفاء Amortization: هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

خسارة التدني An Impairment Loss: هي الخسارة الناجمة عن إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة (الدفترية الصافية) للأصل، والقيمة القابلة للاسترداد معرفة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

القيمة المتبقية للأصل The Residual Value of an Asset: هي القيمة المقدر والمتوقع الحصول عليها من الاصل في نهاية عمره الانتاجي المقدر مطروحاً منها التكاليف المقدرة

للتخلص من الأصل. وتحسب القيمة المقدرة للاصل بناء على العمر والحالة المتوقعين للاصل في نهاية عمره الإنتاجي مع تجاهل القيمة الزمنية للنقود.

القيمة المسجلة او المرحلة Carrying Amount: المبلغ الذي يظهر به الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الإطفاء المتراكم وخسائر الإطفاء المتراكمة في قيمة الأصل إن وجدت.

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً : الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:

1. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
2. أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وأي اصل غير ملموس لا يستوفي الشرطيين اعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل. وتتحق المنافع الاقتصادية للمننشاة عن طريق بيع البضاعة او تقديم الخدمات او تخفيض التكاليف.

وتعتبر سيطرة المنشاة على الاصل غير الملموس امراً اساسياً لتحقيق الشرط الاول اعلاه للاعتراف بالاصول غير الملموسه. وقد تتم سيطرة المنشاة على الاصل غير الملموس من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات الاختراع. في حين لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال او بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لان المنشاة لا تملك السيطرة على منع العمال او الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع اجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المنشاة.

الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض. علماً بانه لا يمكن الاعتراف بالاصل غير الملومس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة اصول وعدم قدرة المنشاة على تحديده وعزله عن الاصول الاخرى، حيث يعالج في مثل الحالة هذه كجزء من الشهرة.

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة كما يلي :

1. تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية.

- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل.

2. **هناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:**

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.
- مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب.
- التكاليف الإدارية.
- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام.
- الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

3. **تملك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال.**

تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم تملكة كجزء من إندماج الأعمال وكما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال"، بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء ويتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة اذا كان بالامكان تحديدها بشكل مستقل عن الشهرة.

4. **مبادلة الاصول غير الملموسة Exchanges of Intangible Assets**

(شراء أصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي أخر).

عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشترى بالقيمة العادلة للاصل المتنازل عنه الا اذا كانت القيمة العادلة للاصل المستلم اكثر وضوحاً، **ويستثنى من هذه المعالجة توفر الحالتين التاليتن:**

أ- كانت عملية التبادل تفتقر الى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة او علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً).

ب- اذا كان لا يكمن قياس القيمة العادلة للاصل الملموس بموثوقية.

في حالة توفر أي من الحاليتين اعلاه، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشترى بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Goodwill Assets

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الإعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع ان يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية.

ويمكن بيان متطلبات المعيار بهذا الخصوص كما يلي :

1. يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس، حيث يعتبر المعيار ان تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الاساسي للاعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار ان قياس تكاليف انشاء الشهرة داخليا لا يمكن ان يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الاعتراف بها.
2. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

تكاليف البحث والتطوير

1. تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2. تكاليف التطوير

يتم الإعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الإعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة. وبشكل عام يجب الإعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستخدام أو البيع.
- نية المنشاة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.

- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة اعلاه فيتوجب الاعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتباراً من تاريخ تحقق المنشاة من توفر هذه البنود.

مثال (1)

تقوم شركة الشفاء بتصنيع العديد من الأدوية، وتقوم بالعديد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال، وخلال احد الأبحاث التي قامت بها الشركة تم اكتشاف دواء جديد لمعالجة مرض السكري بشكل فعال، وقد بدأت الشركة في 2024/1/1 مرحلة تطوير الدواء لغايات تصنيعه وبيعه، وفي 2024/4/1 وبعد إجراء العديد من التجارب تحققت الشركة من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس. بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير الدواء مليون دينار خلال العام 2024، منها 235,000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2024/1/1 ولغاية 2024/3/31. علماً بأن الشركة تعد قوائم ربع سنوية.

المطلوب: بيان كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية التطوير خلال العام 2024.

حل مثال (1)

تعتبر المبالغ المنفقة اعتباراً من 2024/4/1 والبالغة 765,000 دينار (1,000,000-235,000) اصلاً غير ملموس نظراً لان الشركة تحققت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للاعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. اما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 235,000 دينار فتعتبر مصاريف فترة.

ومن الأمثلة على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير ملموس، تصميم وتشييد واختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال، وتصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة.

- وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي استوفى تعريف الأصل غير

الملموس كافة النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة أصل قادر على العمل وفق رغبة الإدارة، ومن امثلتها ما يلي :

- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستنفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
- الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
- رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة الاختراع.
- مصاريف إطفاء براءة الاختراع والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.

وبالمقابل لا تعتبر المصاريف المتعلقة بتدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والمصاريف الثابتة العامة جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

Establishment Costs and Pre-operating Costs

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:

- **مصاريف التأسيس:** وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة ، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.
- **مصاريف ما قبل التشغيل:** وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

مثال (2)

خلال الفترة من 2024/1/1 – 2024/3/31 دفع الشركاء في شركة الوطن "قيد التأسيس" المبالغ التالية كمصاريف تأسيس وما قبل التشغيل وتشمل:

4,000 دينار مصاريف دراسة جدوى اقتصادية، 3,000 دينار رواتب واجور، 500 دينار رسوم انتساب لغرفة التجارة.

المطلوب: بين كيفية معالجة هذه المصاريف في قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة كما في 2024/3/31، وعند اعداد القوائم المالية في 2024/12/31.

حل مثال (2)

ستظهر قائمة المركز المالي الافتتاحية رصيد 4,500 دينار كمصاريف تأسيس، ومبلغ 3,000 دينار مصاريف ما قبل التشغيل.

في قائمة المركز المالي في 2024/12/31 سيتم إعداد القيد التالي :

2024/12/31	من حـ/ ملخص الدخل		7,500
	الى حـ/ مصاريف التأسيس	4,500	
	حـ/ مصاريف ما قبل التشغيل	3,000	

ثانياً : العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس

Amortization Period and Useful Life

يمكن تقسيم الاصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء الى فئتين هما:

1. الاصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها نظراً لوجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها، مثال ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة.
2. الاصول غير الملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظراً لعدم وجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها او عدد معين، مثل شراء المنشاة لبراءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة او عمر انتاجي محدد للاستفادة منها.

إنخفاض القيمة (التدني): عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصول غير الملموسة عن القيمة المسجلة لها، وسواء كانت تلك الاصول يتوجب اطفائها ام لا، يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات.

الاصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها

أ- يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب اطفائه حسب طبيعته، ويمكن ان تؤخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، واستقرار الصناعة، والإستخدام المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية. وفي حالة اختلاف العمر الانتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الاقل لغايات احتساب قسط الاطفاء السنوي.

ب- يجب توزيع المبلغ القابل للإهتلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي المحدد

ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ أخر غير التكلفة، مثلا في نموذج إعادة التقييم) مطروحا منه قيمته المتبقية. **ويبدأ الاطفاء** عندما يكون الأصل جاهزاً للاستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

جـ- يتم إعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة الى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.

د- يتطلب المعيار إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً، ويتم معاملة هذه التغيرات محاسبياً كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويتم معالجة مبلغ الاطفاء السنوي للاصول غير الملموسة كمصروف حيث يجعل مديناً، اما الطرف الدائن بالقيد فيكون اما الاصل غير الملومس او مجمع اطفاء الاصل غير الملموس.

اطفاء الاصول غير الملوسة على اساس الايرادات المتوقع تحققها[1]

لا تعتبر طريقة اطفاء الاصول غير الملوسة على اساس الايرادات مناسبة لان الايرادات تتولد من عمليات المنشأة ككل وليس فقط من الاصول غير الملوسة. الا ان التعديل المذكور اقر قبول استخدام طريقة الايرادات Revenue –based method اذا كانت هناك علاقة ارتباط قوية بين الاصل غير الملموس وقيمة الايرادات المتحققة، اي اذا كان الاصل غير الملموس بذاته هو المولد الرئيسي للايراد عندها يجوز استخدام طريقة اساس الايراد لاحتساب الاطفاء لذلك الاصل.

مثال (3)

في 2024/1/1 اشرت شركة الادوية الحديثة حقوق الاختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض الضغط ولمدة 5 سنوات بتكلفة بلغت 60,000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن خمس سنوات تم تقدير العمر الانتاجي لحقوق الاختراع بثلاث سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2024.

---

[1] هذه المعالجة نافذه اعتبارا من 2016/1/1 .

حل مثال (3)

قيد شراء حقوق الاختراع

2024/1/1	من حـ/ حقوق اختراع الى حـ/ النقدية	60,000	60,000

قيد اطفاء حقوق الاختراع في نهاية العام 2024

2024/12/31	من حـ/ مصروف اطفاء حقوق اختراع الى حـ/ حقوق اختراع/ أو مجمع اطفاء حقوق اختراع	20,000	20,000

ويلاحظ ان قسط الاطفاء السنوي لحقوق الاختراع يبلغ 20,000 دينار (60,000 ÷ 3)، وقد حسب على العمر الانتاجي نظراً لأنه اقل من العمر القانوني للاصل.

ويظهر مصروف اطفاء حقوق اختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية، اما حقوق الاختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي وبقيمة 40,000 دينار.

ثالثاً: القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجيين التاليين:

1. 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.

2 . نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة. ويجب تحديد 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 العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية :

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الامتياز أو الأسماء التجارية ويجب ان تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة

من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.

- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة.
- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الإعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "**فائض إعادة التقييم**" وإذا حدث إنخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم قيد الإنخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مديناً وبحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم.
- إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد إستنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند إرتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة – عند إعداد القوائم المالية– يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والإعتراف بأرباح إستعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبياً كما يلي :
  - الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس. أو
  - إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الاجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

مثال (4)

- في 2024/1/1 تملكت شركة الفرح رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول – يمكن بيعها للغير – بتكلفة تبلغ 60,000 دينار، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 6 سنوات، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2025/12/31 وكنتيجة لزيادة حركة السفن والبواخر ارتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 80,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الميناء في 2025/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (4)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 10,000 دينار سنوياً (60,000 ÷ 6)

- رصيد مجمع الإطفاء في نهاية عام 2025 يبلغ 20,000 دينار.
- وعليه، فإن القيمة المسجلة للأصل في 2025/12/31 = (التكلفة– مجمع الإطفاء) = 60,000 – 20,000 = 40,000 دينار.
- وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم الإعتراف بزيادة القيمة العادلة للأصل غير الملموس المعاد تقييمه في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية ويمكن إتباع طريقتين لذلك هما:

- **الطريقة الأولى:** الغاء الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس

القيمة العادلة =	80,000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل	(40,000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	**40,000 دينار**

ونتيجة ما سبق يتم اثبات القيود التالية:

20,000		من حـ/ مجمع إطفاء رخصة الميناء	/12/31
	20,000	الى حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	2025

40,000		من حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	/12/31
	40,000	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	2025

- **الطريقة الثانية:** إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الاجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة. وهنا نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن المسجلة (100%) من 40,000 دينار الى 80,000 دينار.

الأرصدة قبل إعادة التقييم		**الأرصدة قبل إعادة التقييم**	
التكلفة	60,000 دينار	التكلفة	120,000 دينار
– مجمع الإطفاء	20,000 دينار	– مجمع الإطفاء[2]	40,000 دينار
القيمة المسجلة	40,000 دينار	القيمة المسجلة	80,000 دينار

2 حسب مجمع الاطفاء بناء على القيمة الجديدة لرخصة تشغيل الميناء بعد اعادة التقييم والبالغة 120,000 دينار، حيث يصبح مبلغ الاطفاء السنوي 20,000 دينار (120,000 ÷ 6).

60,000		من حـ/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس)	2025/12/31
	20,000	الى حـ/ مجمع الإطفاء	
	40,000	حـ/ فائض اعادة التقييم	

نلاحظ مما سبق أن الطريقتين تؤديان الى نفس النتيجة من حيث ظهور فائض إعادة التقييم بمبلغ 40,000 دينار.

رابعاً: التفسير رقم (32) SIC: تكاليف تطوير الموقع الالكتروني Intangible Assets—Web Site Costs

يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحة الوصول اليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات هذا المعيار.

وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الالكتروني 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.

خامساً : الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار الافصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى :

- تحديد ما إذا كانت الاعمار الانتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- المبلغ المسجل الاجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبيناً ما يلي :

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل من تلك الأصول المطورة داخلياً وتلك المشتراة بصورة منفصلة والمشتراة من خلال عمليات اندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5).

- الزيادة او الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر انخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.
- الاطفاء المعترف به خلال الفترة
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغيرات أخرى خلال الفترة.
- بالنسبة للأصول ذات العمر الانتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- وصف أي أصل فردي غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الاطفاء المتبقية لها.
- الأصول غير الملموسة التي يتم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة العادلة.
- مبلغ الإلتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.

إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الافصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول :

- تاريخ إعادة التقييم.
- المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
- المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

كما يشجع المعيار المنشآت على الافصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الإعتراف.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة":
   - الأصل غير الملموس
   - البحث
   - التطوير
   - الإطفاء
   - القيمة العادلة للأصل
   - خسارة التدني
4. ما هي الشروط الواجب توفرها ليتم الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس؟
5. بين التكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها.
6. وضح كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.
7. بين كيفية معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
8. اشرح نماذج القياس اللاحق بعد الإعتراف للاصول غير الملموسة.
9. ما هي اهم الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبي الدولي رقم (38): "الأصول غير الملموسة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 4 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. الموجودات التالية تعتبر موجودات غير ملموسة بإستثناء:

أ- أفلام السينما ب- تكاليف برامج حملات التسويق الكبيرة

جـ- برامج الكمبيوتر د- العلاقات مع العملاء والموردين

2. ان البند الذي يعتبر مؤهلاً كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38) هو:

أ- حملة دعاية واعلام لمنتج جديد

ب- خسارة عمليات من التجارب من التصنيع

جـ- اجور محاماة عن تسجيل حقوق ملكية لدى الحكومة

د- تكلفة الموقع الالكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها

3. يتم فحص للتدني في قيمة الشهرة:

أ- اذا كان هناك مؤشر على التدني ب- سنوياً

جـ- كل خمس سنوات د- عند شراء شركة تابعة

4. يشير ميزان مراجعة شركة الفريد كما 4 2024/12/31 الى وجود علامة تجارية بكلفة 200,000 دينار ناقص مخصص إطفاء متراكم بمبلغ 60.000 دينار مدور من 2024/1/1، علماً بأن إطفاء العلامة التجارية يتم على مدة عشرة سنوات، بتاريخ 2024/7/1 تم اجراء اختبارتدني للعلامة التجارية وتبين ان قيمة الاستخدام لهذا الأصل قد بلغت 80,000 دينار والمتبقي للعمر الإنتاجي لهذا الأصل ثلاثة سنوات. كما حصلت الشركة بذلك التاريخ على عرض لبيع الأصل بمبلغ 100,000 دينار، ماهي القيمة الدفترية التي يجب ان يظهر بها الأصل في بيان المركز المالي بتاريخ 2024/12/31:

أ- 140,000 دينار. ب- 120,000 دينار.

جـ- 100,000 دينار. د- 80,000 دينار.

5. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلا كأصل غير ملموس؟

أ- برامج الحاسوب ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول

جـ- براءة الإختراع د- أجهزة الحاسوب

6. أي من البنود التالية يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)؟
   أ- الدعاية والترويج لإطلاق منتج ضخم
   ب- تكاليف البحث
   جـ- الخسائر التشغيلية خلال المراحل الأولية للمنشأة
   د- رسوم تسجيل براءة الإختراع
7. في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):
   أ- القسط المتناقص ب- القسط الثابت
   جـ- طريقة وحدات النشاط د- لا يتم إطفائها
8. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم قياس قيمة الأصل غير الملموس الذي له سوق نشط بإستخدام ما نموذج:
   أ- التكلفة جـ- (أ) أو (ب) صحيح
   ب- إعادة التقييم د- لا شيء مما ذكر
9. يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:
   أ- كمصاريف ب- تعتبر أصل غير ملموس
   جـ- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم د- كمصاريف مدفوعة مقدماً

التمرين الثاني (مقالي)

في 2024/1/1 اشترت شركة الرمال للادوية حقوق اختراع احد الادوية لاستغلاله في تصنيع دواء لمرض السعال ولمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 80,000 دينار، ونظراً لاحتمالية ظهور مكتشف جديد في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الانتاجي لحقوق الاختراع باربع سنوات. وقد تم استخدام طريقة القسط الثابت لغايات اطفاء تكاليف حقوق الاختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2024.

التمرين الثالث (مقالي)

- في 2024/1/1 اشترت شركة السعادة رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم الموجودة في الجامعة الاردنية لمدة 4 سنوات وبتكلفة تبلغ 80,000 دينار، علماً بان شروط العقد يسمح للشركة بيع الرخصة للغير خلال فترة العقد. وقد استعملت الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2024/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة 90,000 دينار.
- في 2025/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة 45,000 دينار.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2024/12/31 و2025/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.
2. بيان كيفية المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2024/12/31 و2025/12/31 علما بان الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	الاستثمارات العقارية Investment Property
IAS 40	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية :** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول. 4. شرح للنموذجين اللذين يجوز للمنشاة الاختيار من بينهما لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية للتملك. 5. عرض للمعايير والاسس التي يتوجب الاسترشاد بها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة اختيار المنشاة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية. 6. توضيح اهم حالات عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفرق في قيمة العقار المحول. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية".

معيار المحاسبة الدولي رقم (40)
الاستثمارات العقارية
Investment Property

مقدمة

تلجأ بعض الشركات الى استثمار جزء من اموالها في الاراضي والمباني (العقارات) وذلك بهدف تاجير هذه العقارات للغير والحصول منها على ايرادات التاجير. كما تلجأ بعض الشركات الى الاستثمار في العقارات بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع اسعارها السوقية مما يحقق لها ارباح راسمالية عند عملية بيعها.

ونظراً لزيادة اقبال الشركات على الاستثمار في العقارات وضخامة الاموال المستثمرة في هذا الجانب، فقد تم تخصيص معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" لمعالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه الاستثمارات من اعتراف وقياس وافصاح.

ويجب التنويه الى ان امتلاك المنشاة للعقارات (اراضي ومباني) قد يكون لاسباب عديدة منها استخدام هذه العقارات لغايات استخدامات المنشاة مثل مباني المصانع والمباني التي تستخدم كمكاتب للادارة والمباني التي تستخدم كمستودعات بضاعة، وهذا النوع من العقارات يختلف عن الاستثمارات العقارية، حيث يطبق عليه متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". كما ان هناك منشات اخرى، مثل شركات الاسكان، تقوم بانشاء الابنية لغايات بيعها بعد ذلك، اي ان نشاط البناء بالنسبة لها يعتبر نشاط تشغيلي، وبالتالي يطبق على هذا النوع من العقارات متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون"، وتعتبر العقارات في هذه الحالة أصول متداولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (2).

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" الى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الإعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار في الاعتراف والقياس والافصاح للاستثمارات 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 والاحتياطيات المعدنية مثل النفط، والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة، حيث تعالج بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (6).

ومن الأمثلة على الممتلكات الإستثمارية التي يشملها هذا المعيار ما يلي:

أ. أرض محتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأجل القصير في السياق العادي للعمل.

ب. أرض محتفظ بها لاستخدام مستقبلي غير محدد حالياً.

ج. مبنى تمتلكه المنشأة أو (أصل حق استخدام[1] يتعلق بمبنى محتفظ به بواسطة المنشأة) وتم تأجيره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

د. مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

هـ. عقار قيد الانشاء أو التطوير لاستخدامه مستقبلاً على أنه عقار استثماري.

فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تعتبر استثمارات 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[2] المالك (انظر IAS 16 و IFRS 16) بما في ذلك من بين أمور أخرى (عقار محتفظ به لاستخدامه مستقبلا على أنه عقار يشغله المالك، أو عقار محتفظ 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 الاستبعاد.

ج- عقار مؤجر لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

حالات خاصة:

1. اذا كانت المنشاة تمتلك عقار وتستخدم جزء من هذا العقار لعملياتها التشغيلية وتؤجر الجزء الأخر او تنوي بيعه في حالة ارتفاع سعره، فيتم في هذه الحالة معالجة الجزء الأول حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، بينما يعالج الجزء المؤجر كاستثمارات عقارية، أي بموجب

---

[1] راجع معيار " الايجار" IFRS16

[2] يقصد هنا بعبارة يشغله: اي يستخدمة مالك العقار، بمعنى ان المنشاة تستخدم المبنى او الارض لممارسة نشاطها واعمالها.

المعيار رقم (40). أما اذا كان من غير الممكن تأجير الجزء الأخر او بيعه بشكل منفصل عن الجزء المشغول من قبل المنشاة، فان العقار يعامل في هذه الحالة طبقاً لمتطلبات المعيار رقم (16)، الا اذا كانت الأهمية النسبية للجز المشغول من قبل المنشاة قليلة، فيعالج كامل العقار في هذه الحالة كاستثمارات عقارية، أي بموجب المعيار رقم (40).

2. في بعض الحالات، تمتلك منشأة عقاراً يكون مؤجراً لشركتها الام او لشركة تابعة اخرى في هذه الحالة يعتبر هذا العقار استثمار عقاري في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة . في حين لا يعتبر هذا العقار كاستثمارات عقارية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة نظراً لان العقار يعتبر عقاراً يشغله المالك من منظور المجموعة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الاستثمارات العقارية Investment Property: هي أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك او المستأجر 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.

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

التكلفة Cost: هي عبارة عن النقدية المدفوعة أو التضحيات التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

القيمة المسجلة او المرحلة Carrying Amount: هي قيمة الاصل المعترف بها بتاريخ الميزانية العمومية.

العقار المشغول من مالكه Owner-Occupied Property: هو العقار الذي يحتفظ به المالك أو المستأجر كأصل حق استخدام لاستخدامه في انتاج أو توريد سلع او تقديم خدمات أو للأغراض الإدارية.

متطلبات المعيار الرئيسة

أولاً: الإعتراف بالاستثمارات العقارية Recognition

يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول عند توفر الشرطين التاليين مجتمعين:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمارات العقارية إلى المنشأة.
- من الممكن قياس تكلفة الاستثمارات العقارية بموثوقية.

1. القياس الأولي للاستثمارات العقارية Initial Measurement

- يتم القياس الاولي للاستثمارات العقارية بالتكلفة والتي تشمل كافة التكاليف المتعلقة بإقتناء تلك الإستثمارات والتي تتضمن سعر الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية والرسوم القانونية لتسجيل شراء العقار.
- اذا تم تأجيل الدفع مقابل العقار الاستثماري، فإن تكلفته تكون هي السعر النقدي المعادل. ويتم إثبات الفرق بين السعر النقدي ومجموع المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.
- يجب قياس الاستثمارات العقارية المحتفظ به بواسطة المستأجر **كأصل حق استخدام** عند الاعتراف الاولي بها بالتكلفة وفقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) IFRS[3].

2. الحصول على استثمارات عقارية من خلال مبادلتها باصول غير نقدية

- في حالة الحصول على استثمارات عقارية من خلال عملية مبادلة مقابل اصول غير نقدية اخرى، يتم قياس تكلفة الاستثمارات العقارية **بالقيمة العادلة**. واذا كانت المنشأة قادرة على قياس القيمة العادلة لكل من الاصل المستلم والاصل المتنازل عنه في عملية المبادلة فان **القيمة العادلة للاصل المتنازل** عنه تستخدم لقياس تكلفة الاصل الاستثماري المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للاصل المستلم اكثر وضوحاً.

ثانياً: القياس اللاحق بعد الإعتراف Measurement after Recognition

أ- خلال الفترات التالية للتملك، وعند إعداد القوائم المالية للمنشأة على المنشأة قياس الاستثمارات العقارية باحد النموجين التاليين:

- نموذج التكلفة The Cost Model ، أو
- نموذج القيمة العادلة The Fair Value Model.

وبغض النظر عن النموذج المستخدم من قبل المنشاة، يتوجب على المنشاة استخدام نموذج واحد لجميع الاستثمارات العقارية لديها. ففي حالة اختيار المنشاة لنموذج القيمة العادلة يتوجب ان يتم قياس جميع الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة لها. يستثنى من ذلك حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للعقارات بموثوقية على أساس مستمر، عندها يجب قياس العقار باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، وفي حالة استخدام نموذج التكلفة يتم إفتراض أن القيمة المتبقية للعقار تساوي صفر. وبناء على ما سبق من الممكن أن تحتفظ المنشاة باستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.

---

[3] يتطلب معيار التقرير المالي رقم IFRS 16 قياس تكلفة حقوق الاستخدام بالقيمة الحالية لالتزامات عقد الايجار المستقبلية مضافا اليها ايه نقدية مدفوعه (راجع معيار عقود الايجار).

نموذج التكلفة Cost Model

1. نموذج التكلفة للاستثمارات العقارية هو نفس نموذج التكلفة المستخدم في معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"، والذي يتم بموجبه اظهار الممتلكات في الميزانية بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهتلاك ومتراكم خسائر الانخفاض (التدني) في قيمة الأصل.
2. في حالة اختيار المنشاة لنموذج التكلفة يتوجب عليها الافصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بتاريخ الميزانية.

نموذج القيمة العادلة Fair Value Model

في حالة اختيار المنشاة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والاسس التالية:

1. عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (13) على المنشأة التاكد من ان القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود ايجار حالية، والافتراضات الاخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية.
2. عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلي سبيل المثال لا تقيم المصاعد الموجودة في البناء والتي تعتبر جزء اساسياً منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة.
3. ان تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.
4. عندما يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس عقار استثماري محتفظ به على أنه أصل حق استخدام بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 16 "عقود الايجار"، يجب عليه قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.
5. يجب على المنشأة إعادة قياس العقار الاستثماري الذي يحتفظ به المستأجر على أنه أصل حق استخدام بالقيمة العادلة إذا اختارت المنشأة تطبيق نموذج القيمة العادلة على استثماراتها العقارية.
6. لا تخضع الاستثمارات العقارية التي يتم قياسها وفق نموذج القيمة العادلة الى الاهتلاك .

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الاولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالارباح او الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في بيان دخل الفترة التي حدث فيها التغير. وتعتبر هذه المرة الاولى التي تسمح معايير المحاسبة

الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الاصول غير المالية كارباح تظهر في قائمة الدخل.
يضع المعيار افتراض يتطلب من المنشاة مراعاته عند استخدام نموذج القيمة العادلة، حيث يقوم هذا الافتراض على قدرة المنشاة على تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر. وفي حالة استخدام المنشاة لنموذج القيمة العادلة وتبين لها خلال الفترات التالية عدم قدرتها على تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية وبشكل مستمر، فيتم في هذه الحالة استخدام نموذج التكلفة.

مثال (1)

في 2024/1/1 اشترت شركة الرائد عقار لغايات تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كاستمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 900,000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 100,000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر ان قيمة الارض تشكل 40% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 60%، وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2024/4/1 باجره سنوية تبلغ 80,000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجاره سنة كاملة عند التأجير في 2024/4/1.
في 2024/12/31 تم اعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 520,000 دينار للأراضي و620,000 دينار للمباني.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة الرائد نموذج التكلفة.
2. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة الرائد نموذج القيمة العادلة.

حل مثال (1)

1. نموذج التكلفة

أ- قيد التملك

400,000		من حـ/ استثمارات عقارية – اراضي	2024/1/1
600,000		حـ/ استثمارات عقارية – مباني	
	1,000,000	الى حـ/ النقدية	

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار مليون دينار (900,000 + 100,000).
- تم توزيع التكلفة الكلية للعقار على الاراضي والمباني بنسبة 40%:60% على التوالي.

ب- قيد التأجير واستلام الدفعة الاولى من الايجار

80,000		من حـ/ النقدية	2024/4/1
	80,000	الى حـ/ ايراد ايجار عقار	

جـ- قيد التسويات الجردية المتعلقة بإيجار العقار المقبوض مقدما

2024/12/31	من حـ/ ايراد ايجار عقار		20,000
	الى حـ/ ايراد عقار غير مكتسب	20,000	

د- قيد إثبات اهتلاك البناء

2024/12/31	من حـ/ مصروف اهتلاك مباني		12,000
	الى حـ/ مجمع اهتلاك مباني	12,000	

الاهتلاك السنوي للبناء = 12,000 دينار (600,000 × 2%).

2. نموذج القيمة العادلة

أ- قيد التملك

2024/1/1	من حـ/ استثمارات عقارية – اراضي		400,000
	حـ/ استثمارات عقارية – مباني		600,000
	الى حـ/ النقدية	1,000,000	

- تبلغ التكلفة الكلية للعقار مليون دينار (900,000 + 100,000).

- تم توزيع التكلفة الكلية للعقار على الاراضي والمباني بنسبة 40% : 60% على التوالي.

ب- قيد التأجير واستلام الدفعة الاولى من الايجار

2024/4/1	من حـ/ النقدية		80,000
	الى حـ/ ايراد ايجار عقار	80,000	

جـ- قيد التسويات الجريدة المتعلقة بايجار العقار المقبوض مقدما

2024/12/31	من حـ/ ايراد ايجار عقار		20,000
	الى حـ/ ايراد عقار غير مكتسب	20,000	

د- قيد إثبات اهتلاك البناء

لا تخضع للاهتلاك وفق نموذج القيمة العادلة

هـ- إعادة تقييم المباني والاراضي بالقيمة العادلة

2024/12/31	من حـ/ استثمارات عقارية – اراضي		120,000
	حـ/ استثمارات عقارية – مباني		20,000
	الى حـ/ مكاسب التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية	140,000	

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للأراضي = 520,000 – 400,000 = 120,000 دينار.

* مكاسب التغير في القيمة العادلة للمباني = 620,000 – 600,000 = 20,000 دينار

التغير في النموذج المستخدم Changing Models

كما سبق وبينا فقد اعطى المعيار المنشآت حرية الاختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية لتملك العقار. وقد اوجب المعيار ضرورة التزام المنشاة بالاستمرار في استخدام النموذج الذي تم اختياره وعدم التغيير للنموذج الاخر الا اذا كان التغيير يؤدي الى تحسين عملية عرض الاستثمارات العقارية. وقد اشار المعيار الى انه من غير المحتمل ان يؤدي التغير من نموذج القيمة العادلة الى نموذج التكلفة الى تحسين عملية عرض الاستثمارات العقارية.

ثالثاً: عمليات التحويل Transfers

تتم عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية عندما وفقط يكون هناك تغير في استخدام العقار يثبته ما يلي:

- قيام المنشاة بتحويل الاستثمارات العقارية الى عقارات تستخدم لغايات العمليات التشغيلية للمنشاة أي تصبح ضمن الممتلكات والمصانع والمعدات، ويطبق عليها اعتبار من تاريخ التحويل معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات". واذا كانت المنشاة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى ممتلكات تستخدم لغايات العمل، فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ التحويل كتكلفة للعقارات المحولة.
- بدء تطوير العقار بقصد بيعه، وبهذا الاجراء يتم تحويل العقار من إستثمارات عقارية إلى مخزون، ويطبق عليه اعتبار من تاريخ بدء التطوير معيار المحاسبة الدولي رقم (2): "المخزون". واذا كانت المنشاة تستخدم نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية عند عملية تحويلها الى مخزون، فتعتبر القيمة العادلة للعقار في تاريخ التحويل كتكلفة للمخزون.
- تحويل مباني أو أراضي تستغل من قبل المنشاة في عملياتها التشغيلية إلى استثمارات عقارية، وهنا يطبق على العقار المحول معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"، وذلك اعتبار من تاريخ التحويل. ويجري في تاريخ التحويل تقييم العقارات بقيمتها العادلة واية فروق نتيجة التقييم تعالج وفق معيار معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمصانع والمعدات"، اي ان الانخفاض في قيمتها يعترف به كخسارة ويظهر في قائمة الدخل، في حين تظهر الزيادة في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية ضمن بند فائض اعادة التقييم.
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك من خلال تحويل الأصل بإعتباره مخزون إلى الممتلكات والمصانع والمعدات.

وفيما يلي تلخيص لعملية قياس الأصول المحولة من والى ممتلكات إستثمارية:

التحويل		كيفية المعالجة
من	الى	
أصل طويل الأجل (الأصل المستخدم من قبل المنشأة لتسيير أعمالها) بموجب معيار المحاسبة رقم (16)	ممتلكات إستثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	يجب تسجيلها بالقيمة العادلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) إلى أن يتم التغيير وبالتالي فإن فروقات إعادة تقييم القيمة العادلة يتم التعامل معها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 16 وتظهر في حساب فائض إعادة التقييم.
الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة.	ممتلكات ومصانع ومعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).	تصبح القيمة العادلة هي تكلفة للأصل بعد تحويله ولا يوجد فروقات في قيمة الأصل نتيجة التحويل.
الأصول المصنفة كمخزون	الاستثمارات العقارية التي يجب تسجيلها بالقيمة العادلة	تظهر الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة وفروقات التقييم تظهر في بيان الدخل عند التحويل.

وفي الحالات التي لا يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة، تجري عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة لكل بند محول، أي لا يظهر فروقات في قيمة الأصل الذي تم تحويله من فئة لأخرى.

مثال (2)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الرائد عقار كان يستخدم من قبل الشركة كمكاتب ادارة، ونظراً لانتقال مكاتب ادارة الشركة الى مبنى جديد تم شرائه مؤخراً، قررت الشركة تأجير المبني القديم وبالتالي اعادة تصنيفه كاستثمارات عقارية. وقد ظهرت البيانات المالية الخاصة بالعقار المحول في 2024/12/31 على النحو التالي:

150,000	اراضي
250,000	مباني
(50,000)	يطرح مجمع اهتلاك مباني

في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الاراضي بقيمة عادلة تبلغ 210,000 دينار، والمباني بقيمة عادلة تبلغ 275,000 دينار وقررت الشركة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية بعد التحويل.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم وتحويل العقار الى استثمارات عقارية.

حل مثال (2)

- إثبات قيد إعادة التقييم

2024/12/31	من حـ/ مجمع اهتلاك مباني		50,000
	حـ/ مباني		25,000
	حـ/ اراضي		60,000
	الى حـ/ فائض إعادة التقييم	135,000	

- إثبات قيد تحويل العقار الى استثمارات عقارية

2024/12/31	من حـ/ استثمارات عقارية – اراضي		210,000
	حـ/ استثمارات عقارية – مباني		275,000
	الى حـ/ اراضي	210,000	
	حـ/ مباني	275,000	

رابعاً : استبعاد (الغاء الاعتراف) بالاستثمارات العقارية

Disposals of Investment Property

يجب إلغاء إثبات العقار الاستثماري) حذفه من قائمة المركز المالي (عند استبعاده أو تأجيرة بموجب عقد تأجير تمويلي أو عندما يتم سحب العقار الاستثماري بشكل دائم من الاستخدام ولا يُتوقع تحصيل منافع اقتصادية مستقبلية من استبعاده.

- يجب إثبات التعويض المستلم من أطراف ثالثة (مثل شركات التأمين) مقابل العقار الاستثماري الذي هبطت قيمته أو تم فقده أو تم التنازل عنه، ضمن الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.
- يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناشئة عن استبعاد العقار الاستثماري أو سحبه من الخدمة على أنها الفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد (البيع) والمبلغ الدفتري للاصل، ويجب إثباتها ضمن الربح أو الخسارة).

خامساً : الإفصاح Disclosure

1. يجب على المنشاة الافصاح عن الامور التالية:

- النموذج المطبق: هل هو نموذج التكلفة أم نموذج القيمة العادلة.
- في حالة استخدام المنشاة نموذج القيمة العادلة، الإفصاح عن ظروف تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي على انها استثمارت عقارية.
- إذا كان التصنيف صعباً، يتوجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة لتمييز الاستثمارات العقارية والعقار المشغول من مالكه والممتلكات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية.
- مدى إعتماد القيم العادلة على تقييمات من قبل مقيم مستقل ومؤهل، وإذا لم يكن هناك مثل

هذه التقييمات يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2. يتوجب الافصاح عن المبالغ التي يتم الاعتراف بها في بيان الدخل لما يلي:

- دخل الإيجار من الاستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي أدت إلى توليد دخل الإيجار المتعلق بالاستثمارات العقارية.
- المصاريف التشغيلية المباشرة التي لم تنتج دخل إيجار.
- التغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في بيان الدخل عند بيع الاستثمارات العقارية من مجموعة أصول يستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة.
- وجود وحجم القيود على قابلية تحقيق الاستثمارات العقارية او القيود على تحويل الدخل والعوائد من التصرف.
- الالتزامات التعاقدية لشراء أو انشاء أو تطوير الاستثمارات العقارية لعمليات الاصلاح أو الصيانة أو التحسينات.

3. في حال طبقت منشاة ما نموذج القيمة العادلة يجب أن تفصح أيضا عن مطابقة القيم المسجلة في بداية ونهاية الفترة للاستثمارات العقارية تبين:

- الاضافات التي تظهر بشكل منفصل عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات اندماج الأعمال.
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5).
- صافي الارباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة.
- صافي فروقات التبادل الناشئة عن تحويل القوائم المالية بعملة عرض مختلفة.
- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.

إذا تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، فإنه ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب الافصاح عن هذه الاصول بشكل منفصل عن تلك المسجلة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى الافصاحات التالية:

- وصف الاستثمارات العقارية.
- توضيح عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- نطاق التقديرات إذا أمكن أن تندرج ضمنه القيمة العادلة.
- عمليات التصرف بالاستثمارات العقارية غير المسجلة بالقيمة العادلة.

4. بالنسبة للاستثمارات العقارية التي يتم قياسها بموجب التكلفة، تفصح المنشأة عما يلي:

- طرق الاهتلاك المستخدمة والأعمار الانتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.

- تسوية المبالغ المسجلة الإجمالية في بداية ونهاية الفترة والاهتلاك مبينا، الإضافات، والأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع، والإهتلاك، ومبلغ خسائر التدني في القيمة، وصافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لعملتي عرض مختلفتين، والتحويلات من والى المخزون والاصول طويلة الاجل المستخدمة في المنشأة.
- عندما لا يكون من الممكن للمنشأة تحديد القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية يجب الافصاح عن:
  1. وصف للممتلكات الاستثمارية، و
  2. اسباب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية، و
  3. بيان التقديرات المتوقع ان تدخل ضمنها القيمة العادلة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية":
   - الاستثمارات العقارية
   - التكلفة
   - القيمة العادلة للأصل
   - القيمة المسجلة او المرحلة
   - العقار المشغول من مالكه
4. ما هما الشرطان الواجب توفرهما للاعتراف بالاستثمارات العقارية من قبل المنشاة كأصول؟
5. ما هما النموذجان اللذان يجوز للمنشاة الاختيار من بينهما لقياس الاستثمارات العقارية خلال الفترات التالية للتملك؟ مع شرح مختصر لكل نموذج.
6. ما هي اهم المعايير والاسس التي يتوجب الاسترشاد بها لتحديد القيمة العادلة للعقار في حالة اختيار المنشاة استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية.
7. وضح اهم حالات عمليات التحويل من وإلى الاستثمارات العقارية وكيفية معالجة الفرق في قيمة العقار المحول.
8. ما هي الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند تحويل الأصول المصنفة كمخزون الى بند الاستثمارات العقارية، يتم معالجتها كما يلي:
   أ- تبقى بقيمتها المسجلة بها قبل التحويل لممتلكات إستثمارية.
   ب- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في بيان الدخل.
   جـ- تسجل بالقيمة العادلة مع إثبات فروقات التقييم في حقوق الملكية.
   د- تسجل بالتكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل.
2. لدى شركة شذى الورد العقارية شقق مفروشة (مؤثثة) في مدينة العقبة يتم تأجيرها بعقود يومية او اسبوعية او شهرية وتقوم الشركة بتطبيق نموذج القيمة العادلة على الاستثمارات العقارية لديها. اي العبارات التالية صحيحة بموجب معيار المحاسبة رقم (40):
   أ- يتم احتساب الاهتلاك للاثاث فقط اما الشقق فلا يتم اثبات اهتلاك لها.
   ب- يتم احتساب الاهتلاك للشقق والاثاث كوحدة واحدة.
   جـ- يتم احتساب الاهتلاك للشقق بشكل مستقل عن الاثاث لاختلاف العمر الانتاجي بينهما.
   د- لا تخضع الشقق والاثاث للاهتلاك.
3. إذا لم يكن من الممكن عند شراء أو إقتناء الممتكات الإستثمارية (من خلال تحويلها من الأصول طويلة الأجل الى ممتلكات إستثمارية) تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، يجب عندها قياس الأصل كما يلي:
   أ- باستخدام نموذج التكلفة وفق معيار المحاسبة رقم (16) إلى أن يتم التخلص من الأصل
   ب- يجب إعتبار القيمة المتبقية بانها(صفر)
   جـ- بالتكلفة او صافي القيمة العادلة ايهما اقل
   د- (أ) + (ب)
4. تسجل الممتلكات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي عند الاستئجار بـ:
   أ- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.
   ب- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما اكثر.
   جـ- لا تسجل المباني والاراضي كممتلكات استثمارية الا اذا تضمن العقد انتقال ملكية الارض للمستاجر في نهاية مدة العقد.
   د- لا شيء مما ذكر صحيح
5. في حالة اختيار المنشاة لنموذج التكلفة لقياس الاستثمارات العقارية في الفترات التالية للتملك،

يتوجب على المنشاة:

أ- الإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بتاريخ الميزانية

ب- الاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل

جـ- الاعتراف بارتفاع قيمتها في قائمة الدخل

د- أ وب صحيحتان هـ- أ و ب و ج صحيحة

6. أي من الاتي لا يعتبر استثمارات عقارية:

أ- أرض محتفظ بها حالياً لغرض غير محدد

ب- أرض محتفظ بها بإنتظار إرتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد

جـ- العقارات المحتفظ بها من قبل المنشاة بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي

د- العقارات المملوكة من قبل المنشاة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تمويلي

7. عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الاولى للاستثمارات العقارية الاعتراف بالارباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في:

أ- قائمة الدخل وبالقدر المتعلق بما سبق الاعتراف به كخسارة تدني في الفترات السابقة، اما باقي الربح فيتم الاعتراف به بحساب بفائض إعادة التقييم

ب- قائمة التدفقات النقدية

جـ- قائمة الأرباح المحتجزة

د- لا شيء مما ذكر صحيح

(الأسئلة من 8 - 11 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

8. أي من الجمل التالية يعتبر صحيحاً:

أ- يجب تقييم الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة.

ب- يجب تقييم الاستثمارات العقارية بالكلفة الفعلية.

جـ- تعتبر العقارات المعدة للايجار استثمارات عقارية.

د- لا يتم معالجة التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية ضمن بيان الدخل.

9. عندما يتم التأجير للإستثمارات العقارية فإنه يتم معالجتها محاسبياً كما يلي بإستثناء:

أ- إعتبار كل من عنصر الأرض والبناء بشكل منفصل.

ب- يتم توزيع الحد الأدنى من دفعات التأجير بشكل يتناسب مع كلفة كل من الأرض والعقار.

جـ- يتم تصنيف عنصر الأرض العقار عادة كتأجير تشغيلي مالم يتم تحويل الملكية للمؤجر في نهاية مدة التاجير وعندها يتم تصنيفه كتأجير رأسمالي.

د- يتم تصنيف عنصر العقار عادة كتأجير رأسمالي أو تأجير تشغيلي حسب الحالة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.

10. الفجر شركة تطوير عقاري لديها 3 عقارات استثمارية هي:

	العقار 3	العقار 2	العقار 1
سعر الشراء	12,000	10,000	15,000
القيمة السوقية	14,500	9,000	17,000

حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (40) للاستثمارات العقارية، فإن الربح (الخسارة) الاجمالية من اتباع خيار القيمة العادلة:

أ- ربح بقيمة 3,500 دينار في دخل الشامل الاخر فقط

ب- ربح بقيمة 3,500 دينار في قائمة الدخل

جـ- خسارة بقيمة 1,000 دينار في قائمة الدخل

د- لا يوجد خيار اعادة تقييم في المعيار

11. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) ورقم (16) فإن:

أ- المباني قيد الانجاز لأغراض استثمارية تظهر ضمن الاستثمارات العقارية.

ب- المباني قيد الانجاز لأغراض استثمارية تظهر ضمن ممتلكات وماكينات ومعدات حتى يتم انجازها وتحول لاستثمارات عقارية عندما تكون جاهزة.

جـ- المباني التي يتم تطويرها لاستخدامها في المستقبل كاستثمارات عقارية تظهر ضمن ممتلكات وماكينات ومعدات.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

التمرين الثاني: مقالي

في 2024/1/1 اشترت شركة العملاقة عقار لغايات تأجيره للغير تم تصنيفه من قبل الشركة كاستمارات عقارية، وقد دفعت الشركة مبلغ 400,000 دينار ثمن للعقار ومبلغ 100,000 دينار رسوم تسجيل العقار. وقد قدر ان قيمة الارض تشكل 60% من قيمة العقار الكلية، في حين يشكل البناء 40%، وتقرر استهلاك البناء بنسبة 2% سنوياً. تم تأجير العقار في 2024/7/1 باجره سنوية تبلغ 60,000 دينار، وقد استلمت الشركة إيجاره سنة كاملة عند التأجير في 2024/7/1.

في 2024/12/31 تم اعادة تقييم العقار بقيمة عادلة تبلغ 360,000 دينار للأراضي و425,000 دينار للمباني.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة العملاقة نموذج التكلفة.
2. بيان المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية في حال استخدمت شركة العملاقة نموذج القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (41)	الزراعة Agriculture
IAS 41	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية :** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي، وكما تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي رقم (41): "الزراعة". 4. توضيح الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية. 5. توضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط. 6. بيان كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. 7. بيان الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".

معيار المحاسبة الدولي رقم (41)
الزراعة
Agriculture

مقدمة

ضمن الإتجاه العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية في تعزيز تبني مفهوم القيمة العادلة لتحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية. ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً او كمياً.

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو بموجب معيار رقم (40) "الممتلكات الإستثمارية".
- تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام الى قماش والحليب الى أجبان حيث يعالج كمخزون بضاعة ضمن معيار المحاسبة رقم (2).
- الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة.
- الاصول النباتية المثمرة (الاشجار المثمرة) المنتجة للمنتجات الزراعية حيث اصبحت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

- النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي (حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16[1] وتعالج كأصول غير متداولة) وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.
- المنح الحكومية المتعلقة بالاصول النباتية المنتجة للمنتجات الزراعية مثل (الاشجار المثمرة) حيث تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20)" المنح الحكومية".
- أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 16" عقود الايجار).

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القيمة العادلة للأصل Fair Value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

النشاط الزراعي Agricultural Activity: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو او التسمين أو غيرها.

المنتجات الزراعية Agricultural Products: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل، الحليب ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام، وثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي a Biological Asset: هو نبات أو حيوان حي.

التحول البيولوجي Biological Transformation: هي عمليات النمو، والتكاثر، وتقليص التكاثر، والإنتاج التي تؤدي الى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

مجموعة الأصول البيولوجية A group of Biological Assets: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد Harvest: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لاصل بيولوجي.

المجالات التي يغطيها المعيار

يغطي المعيار مجالات وأنشطة زراعية عديدة مثل تربية المواشي، العناية بالغابات والمحاصيل المستمرة أو السنوية، تربية الحيوانات البحرية بما فيها مزارع الأسماك وكل ما يتعلق بالنشاط الزراعي.

---

[1] اعتباراً من 2016/1/1 اصبحت الاشجار المثمرة تعالج كأصول غير متداولة ملموسة (اصول ثابته).

متطلبات المعيار الرئيسية

أولاً: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ- يجب على المنشأة الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.

مثال (1)

لدى الشركة العربية أصول غابات قيمتها الاجمالية 300 مليون دينار وتشمل ما يلي:

قيمة الأشجار	200 مليون
الأرض المزروعة بالاشجار	60 مليون
الطرق التي تمر بالغابات	40 مليون
المجموع	**300 مليون**

المطلوب: بيان كيفية تصنيف مكونات الغابات في البيانات المالية.

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41) يتم تصنيف الغابات الى مايلي:

الأصول البيولوجية (الاشجار)	200 مليون
الأصول غير المتداولة (أراضي)	60 مليون
الأصول غير المتداولة – أصول اخرى ملموسة	40 مليون
المجموع	**300 مليون**

ب- **القياس عند الإعتراف المبدئي:**

يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وكما يلي:

1. يجب قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية، والأشجار المثمرة) عند الإعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية **بمقدار "قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع"** بإستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحاً منها أي إهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة.

ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية، وتصنف ضمن بند

المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

2. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب، والصوف، والثمار) **"بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع" بتاريخ الحصاد.** وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، المخزون، حيث ستتحول المنتجات الزراعية الى بضاعة بعد الحصاد.

ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائماً، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائماً.

تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع.
- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي الى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

3. لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية او العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الأجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ اعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقاً.

4. 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 الاسعار التعاقدية لبيع المنتج البيولوجي في تاريخ مستقبلي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة التي تعكس ظروف السوق الحالية – بتاريخ إعداد القوائم المالية– وليس بتاريخ تنفيذ عقد البيع المتعاقد علية في تاريخ مستقبلي .

5. لا تدرج المنشأة أي تدفقات نقدية لتمويل الاصول أو إعادة إنشاء الاصول البيولوجية بعد الحصاد (مثل ، تكلفة إعادة زراعة الاشجار بعد الحصاد في مزرعة حرجية).

6. 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.

7. فروقات التقييم بالقيمة العادلة (الأرباح والخسائر) Gains and Losses

يتم إظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الإعتراف الأولي (المبدئي) بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن قائمة الدخل للفترة المرتبطة بها.

مثال (2)

في **2024/12/31** كان لدى الشركة الزراعية **س** الارصدة التالية في دفاترها وسجلاتها:

قيمة الأصل البيولوجي (الأشجار) كما في 2023/12/31	300 مليون دينار
فائض اعادة التقييم عند الاعتراف الاولي بالقيمة العادلة كما في 2023/12/31	400 مليون
التغير في القيمة العادلة حتى 2024/12/31 بسبب تقلبات النمو والاسعار	100 مليون
الإنخفاض في القيمة العادلة بسبب الحصاد	80 مليون

المطلـوب: بيـان كيفيـة التقريـر عـن المبـالغ السـابقة فـي بيـان الـدخل للفتـرة المنهيـة فـي 2024/12/31 وقائمة المركز المالي كما في 2024/12/31.

حل مثال (2)

بيان الدخل للسنة المنتهية في 2024/12/31	
التغير في القيمة العادلة للاصول البيولوجية	100 مليون
الانخفاض بسبب الحصاد	(80) مليون
ربح الفترة	20 مليون

قائمة المركز المالي كما في 2024/12/31	
الأصول	**مليون دينار**
الأصول البيولوجية (الاشجار)	300
تعديلات القيمة العادلة كما في 2023/12/31	400
القيمة الدفترية للاصول البيولوجية في 2024/1/1	700
تعديلات القيم العادلة كما في 2024/12/31	100
الانخفاض بسبب الحصاد	(80)
القيمة الدفترية للاصول البيولوجية في 2024/1/1	720

ثانياً: المنح الحكومية Government Grants

أ- يتطلب هذا المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض.

ب- إما إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع مشروطة، يجب عندها الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل في قائمة الدخل شريطة الوفاء بشروط المنحة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

لاغراض فهم المصطلحات الواردة في الافصاحات المطلوبة في هذا المعيار ، فيما يلي توضيح لكل مصطلح وكما يلي : -

الأصول البيولوجية المخصصة للاستهلاك Consumable biological assets :

هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعي أو تباع كأصول بيولوجية ، ومن أمثلة الأصول البيولوجية المخصصة للاستهلاك بذاتها : المواشي والدواجن التى يكون الهدف من إنتاجها الحصول على لحومها أو يحتفظ بها للبيع أو مزارع الأسماك والحبوب مثل الذرة والقمح والاشجار التي تزرع بهدف الحصول على الاخشاب ، أما الأصول البيولوجية المخصصة للتربية فهى تلك الأصول التى يحتفظ بها لأغراض أخرى عدا الأصول المخصصة للاستهلاك، وهي الاصول المخصصة للانتاج (او التربية) مثل، المواشى التى ينتج منها اللبن وكروم العنب و أشجار الفاكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه. والأصول البيولوجية المنتجة للثمار ليست منتجات زراعية، حيث يتم الاحتفاظ بها لتحمل المنتجات (الثمار) مثل اشجار الزيتون والحمضيات.

الاصول البيولوجية الناضجة والاصول غير الناضجة Mature & Immature biological assets

يمكن تصنيف الاصول البيولوجية الى اصول بيولوجية ناضجة (مكتملة النمو) او اصول بيولوجية غير ناضجة (في طور النماء). والأصول البيولوجية الناضجة هى تلك التى حققت مواصفات الحصاد ، مثل الأصول البيولوجية المخصصة للاستهلاك كالدواجن اللاحمة أو تلك الاصول القادرة على أن تقدم حصاد منتظم (مثل الأصول البيولوجية المخصصة للانتاج مثل دواجن الامهات للحصول على البيض).

متطلبات الافصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

1. الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
2. وصف كل **مجموعة من الأصول البيولوجية** ويمكن ان يكون هذا الافصاح كمي او نوعي حول :
   - الأصول البيولوجية المخصصة للاستهلاك
   - الأصول البيولوجية المخصصة للانتاج (التربية)
3. يشجع هذا المعيار المنشأة على تقديم وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية ، تميز فيه بين الأصول البيولوجية المحتفظ بها للاستهلاك وتلك المحتفظ بها للانتاج أو بين الأصول البيولوجية الناضجة[2] وغير الناضجة . فمثلاً ، قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للأصول المحتفظ بها للاستهلاك وتلك المخصصة للانتاج (السلالات) فى مجموعات. وقد تصنف المنشأة تلك القيمة الدفترية بين ما هو ناضج وبين ما هو غير ناضج لتلك الأصول . ويوفر هذا التصنيف معلومات قد تساعد فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وعلى المنشأة أن تفصح عن أسس التصنيف .
4. يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل البيولوجي نتيجة لكل من التغير المادي (الطبيعي) وتغيرات السعر بالسوق، ويفيد الإفصاح المنفصل عن التغيرات الطبيعية والسعرية فى تقييم اداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية وبالتحديد عندما توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة . فى مثل هذه الحالات يشجع المعيار المنشأة على أن تفصح بالمجموعة أو بأى شكل آخر عن قيمة التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بما فى ذلك الربح أو الخسارة نتيجة للتغيرات الطبيعية ونتيجة التغيرات فى السعر، وهذه المعلومات فى العادة تكون أقل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة ، مثل تربية الدجاج أو زراعة الحبوب.

---

[2] الاصول البيولوجية الناضجة اي مكتملة النمو Mature وهي تلك التي حققت مواصفات قابلة للحصاد (فيما يخص الاصول البيولوجية للاستهلاك أو الاصول القادرة على العيش والاستمرار لمواسم حصاد منتظمة وهي المخصصة للانتاج.

مثال (3) التغيير المادي وتغير السعر[3]

في 2024/1/1 كان لدى مؤسسة الضفتين قطيع من المواشي يتكون من 20 رأس ماعز عمرها سنتان. تم شراء ماعز واحد عمره 2.5 سنة في 2024/7/1 مقابل 210 دنانير، وولد ماعز واحد في 2024/7/1. لم يتم بيع أي رأس من الماعز أو التخلص منها خلال هذه الفترة. كانت (القيمة العادلة – تكاليف البيع) لراس الماعز الواحد كما يلي:

	(القيمة العادلة – تكاليف البيع)
الماعز التي عمرها سنتان تبلغ قيمتها كما في 2024/1/1	200 دينار
ماعز مولودة في 2024/7/1 تبلغ قيمتها	140
شراء ماعز واحد عمره 2.5 سنة في 2024/7/1	210
الماعز التي ولدت في 2024/12/31 قيمتها	145
الماعز التي عمرها 6 شهور قيمتها بتاريخ 2024/12/31	160
ماعز عمرها سنتان قيمتها كما في 2024/12/31	220
ماعز عمرها 2.5 سنة قيمتها في 2024/12/31	230
ماعز عمرها 3 سنوات قيمتها في 2024/12/31	250

المطلوب:

أ- تقييم الاصول البيولوجية/ قطيع الماعز كما في 2024/12/31.

ب- بيان مقدار التغير في القيمة العادلة في 2024/12/31 الذي ينسب الى التغيرات المادية- النمو- (physical changes) والتغير الذي ينسب الى التغير في اسعار الماعز.

حل مثال (3)

أ- (القيمة العادلة – تكاليف البيع) لقطيع الماعز في 2024/12/31 كما يلي :

21 رأس ماعز × 250 =	5250 دينار
1 راس ماعز × 160 =	160
المجموع	**5410 دينار**

3 يشجع هذا المعيار دون الزام على الافصاح عن فصل التغيير في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات المادية والجزء المتعلق بالتغيرات في الأسعار.

ب- التغير في القيمة العادلة في 2024/12/31 الذي ينسب الى التغيرات المادية (النمو) و التغير في الاسعار.

	بالدينار
(القيمة العادلة – تكاليف البيع) لقطيع الماعز في 2024/1/1 = (20 ×200) دينار	4000 دينار
شراء ماعز واحد عمره 2.5 سنة في 2024/7/1 = (1 × 210) دينار	210
المجموع	**4210 دينار**
التغير في(القيمة العادلة –تكاليف البيع) بسبب التغير في الاسعار كما يلي : 20 × (200–220) = 400 دينار 1 × (210–230) = 20 1 × (140–145) = 5	**425**
التغير في(القيمة العادلة –تكاليف البيع) بسبب التغيرات المادية (النمو) كما يلي : 20 × (220–250) = 600 دينار 1 × (230–250) = 20 1 × (145–160) = 15 1 × 140 = 140	**775**
المجموع	**5410 دينار**

5. اذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية ، على المنشأة أن تصف ما يلى :

أ- طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية . و

ب- المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى لما يلى:

ب/1 : كل مجموعة من الأصول البيولوجية فى نهاية الفترة .

ب/2 : محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة .

6. وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة واي أصول بيولوجية

مرهونة كضمان للإلتزامات.

7. مقدار أي إلتزامات متعلقة بتطوير وامتلاك أصول بيولوجية.
8. إستراتيجيات ادارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي .
9. على المنشأة أن تعرض تسوية (مطابقة) للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية: عرض منفصل للتغيرات في القيمة والحصاد وعمليات اندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وصافي فروقات اسعار الصرف[4] والتغيرات الاخرى .

الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:

1. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفاً للأصل، وإيضاحاً حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
2. النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة إن امكن ذلك.
3. أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف، وطريقة الإهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك.
4. بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للاهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
5. يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلاً)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الاهتلاك واية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب ان تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الإنخفاض في القيمة، وإستعادة خسائر الإنخفاض في القيمة، والإهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.
6. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحاً منه الاهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الاصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، واثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).
7. **المنح الحكومية:** يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية، والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

---

[4] ويقصد بها صافي فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية .

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي رقم (41): "الزراعة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة":
   - النشاط الزراعي
   - المنتجات الزراعية
   - الأصل البيولوجي
   - التحول البيولوجي
   - مجموعة الأصول البيولوجية
4. ما هي الشروط الواجب توفرها للإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي، وكما تم تحديدها من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)؟
5. ما الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية؟
6. وضح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط.
7. بين كيفية الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
8. بين أهم الافصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): "الزراعة".

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 3 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. يتم قياس قيمة المنتجات الزراعية على النحو التالي:

أ- المحاصيل الزراعية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة ضمن بند حقوق المساهمين.

ب- قطعان الاغنام تظهر بالكلفة ويجري استهلاك قيمتها على أساس العمر الإنتاجي لها.

جـ- قطعان الاغنام بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير بالقيمة العادلة ضمن بيان الدخل.

د- تظهر الغابات بالكلفة ويجري استهلاكها وفقاً لما يستخدم منها.

2. في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) حول المحاسبة الزراعية فإن المنح الحكومية المتحققة وغير المشروطة والمتعلقة بالموجودات البيولوجية تعالج محاسبياً كما يلي:

أ- تؤخذ للإيرادات المؤجلة ويتم إطفاؤها في الإيرادات على مدى العمر الإنتاجي للموجودات المتعلقة بها وبالمقابل يؤخذ إستهلاك للموجودات بنفس مبلغ الإطفاء ويحمل على بيان الدخل.

ب- يتم تسجيلها وإظهارها مطروحة من الموجودات البيولوجية المتعلقة بها.

جـ- تؤخذ للإيرادات.

د- أي من الخيارات في (أ) أو (ب) أو (ج) صحيح.

3. بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) حول محاسبة الزراعة فانه يتم قياس المنتوجات الزراعية في تاريخ جني المحصول كما يلي:

أ- بالكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

ب- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع.

جـ- بالقيمة العادلة عند جني المحصول بعد تنزيل القيمة المقدرة للتكاليف حتى نقطة البيع ما لم يكن من الصعب تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه وعندها يتم اظهارها بالكلفة.

د- بالقيمة العادلة في تاريخ جني المحصول.

4. يجب قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي عموماً بإستخدام:
أ- التكلفة التاريخية.
ب- نموذج القيمة العادلة.
جـ- التكلفة التاريخية مطروحا منها الاستهلاك مطروحا منه إنخفاض القيمة.
د- التكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل.
5. عندما يكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية، فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي:
أ- بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل البيولوجي.
ب- بالتكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم.
جـ- بالتكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم وخسائر التدني في قيمة الأصل البيولوجي المتراكمة.
د- سعر السوق السائد.
6. أي من التكاليف التالية لا تدخل ضمن التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع عند تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي:
أ- ضرائب ورسوم القيمة المضافة (التحويل).
ب- الرسوم المفروضة من قبل الجهات المشرفة على سوق السلع الزراعية.
جـ- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق السلع الزراعية.
د - تكاليف نقل الأصول البيولوجية الى سوق السلع الزراعية.
7. يتم الإعتراف بالمنح الحكومية المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:
أ- ضمن حقوق الملكية.
ب- دخل مؤجل حتى يتم الوفاء بشروط المنحة.
جـ- تخفيض لحقوق الملكية.
د- دخل عند قبض المنحة.
8. يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن الإثبات المبدئي لأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع المقدرة لأصل بيولوجي ضمن:
أ- أرباح أو خسائر غير متحققة ضمن قائمة الدخل.
ب- فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.
جـ- أرباح أو خسائر متحققة ضمن قائمة الدخل.
د- لا يتم الإعتراف بها.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 1	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 3. بيان متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة". 4. شرح أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. 5. بيان المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1)

تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

مقدمة

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول إعتبارا من 2004/1/1 وتم ادخال تحسينات اضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات اعتبار من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشأت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة والتي سوف تعرض اول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي ، او شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الاولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى ضمان ان القوائم المالية الاولية (القوائم السنوية التي تعد لاول مرة) على اساس IFRS والقوائم المالية المرحلية الاولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. توفر الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
3. يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي:

1. تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى.
2. كما يغطي المعيار المنشآت التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل الجوانب فيما عدا أنها لا تحتوي على "بيان صريح وبدون تحفظ" بأنها تلتزم بمعايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها أو جزء منها.
3. كما ينطبق المعيار على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، أو ان القوائم المالية معدة وفقا للمعايير الدولية ولكنها معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاك المنشأة او اي مستخدمين خارجيين.

متطلبات الاعتراف والقياس

1. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة او غير منشورة) في تاريخ الإنتقال الى المعايير الدولية.
2. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الاولى التي تطبق IFRS. أي أنه يجب التطبيق الكامل باثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التامين.
3. **أسس اعداد الميزانية الافتتاحية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:**

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسة الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وتشمل ما يلي:

أ. يجب الاعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الإعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشأت قبل تبني المعايير لاول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية On –Balance Sheet ولكن تعترف بها خارج الميزانية Off –Balance Sheet، والتزامات التقاعد او وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب ان يتم الاعتراف بهذه الاصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الارباح المحتجزة (او بند محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال (1)

قامت الشركة الوطنية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتباراً من 2024/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2023/12/31 قيمتها العادلة 25,000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بيّن المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (1)

بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير الابلاغ المالي والمحاسبة الدولية الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) يتطلب الاعتراف

بأصل مالي بإسم مشتقات مالية- عقود آجلة مع الاعتراف بها ضمن حساب الارباح المحتجزة، وعليه يتم اعداد القيد التالي:

من حـ/ مشتقات مالية- عقود آجلة		25,000
الى حـ/ الأرباح المحتجزة	25,000	

ب. استبعاد الاصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة، والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وبحيث يتم اقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (او حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الامثلة على ذلك الاصول غير الملموسة المولدة داخلياً (مثل الشهرة المولدة داخلياً) المعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فان على المنشأة الغاء الاعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		×××
الى حـ/ الشهرة	×××	

ومن الامثلة الاخرى قيام المنشأة برسملة تكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (2)

قامت الشركة العربية في 2024/12/31 بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60,000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الانجليزية والتي كانت تتبعها الشركة سابقاً.

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية.

حل مثال (2)

بموجب معايير الابلاغ المالي الدولية وتحديداً معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث. وبما ان الشركة العربية ستتبع معايير الإبلاغ المالي الدولية، فيتوجب بموجب معيار الابلاغ المالي الدولية رقم (1) الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الارباح المحتجزة وكما يلي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		60,000
الى حـ/ تكاليف البحث	60,000	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2023/12/31.

ج. يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الامثلة على ذلك اذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الاصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للاسهم الممتازة القابلة للاستدعاء Redeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فانه يجب اعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

د. يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الاصول والالتزامات المعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية الى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن الامثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الاجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات او التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص، مثل الرقم القياسي لاسعار العقارات.

تاريخ الاثبات: هو تاريخ قائمة المركز المالي التي تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2024/12/31.

التاريخ الانتقالي Date of Transition to IFRSs: هو تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية المقارنة للسنة السابقة (اذا كان تاريخ الاثبات 2024/12/31 فإن التاريخ الانتقالي هو 2023/1/1).

مثال (3)

قررت الشركة العربية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2024/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2023، وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الامريكية.

المطلوب: متى يتوجب ان تعدّ الشركة العربية قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير الابلاغ المالي الدولية؟

حل مثال (3)

إن بداية أول فترة يجب ان تعرض فيها الشركة العربية معلومات مقارنة كاملة هي في 2023/1/1، وفي هذه الحالة فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في 2023/1/1.

ومن الأمثلة الاخرى لتطبيق متطلبات معايير قد لا تكون مطلوبة بموجب المعايير الوطنية للمنشأة متطلبات معيار رقم (36)، تدني الاصول. وفي هذه الحالة يجب قياس الاصول بعد الاخذ بعين الاعتبار إحتمالية وجود تدني في قيمتها الظاهرة بالميزانية قبل تبني المعايير الدولية.

هـ. المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل التالية:

- الاراضي والمنشأت والمعدات
- الممتلكات الاستثمارية
- الاصول غير الملموسة

يمكن إظهار البنود المذكورة كتكلفة عند التبني الاول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع التكلفة المهلكة –القيمة الدفترية – معدلة بالرقم القياسي العام او الخاص).

و. يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الاجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الانتقالي، واي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات اجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي.

ز. لا توجد حاجة الى إعادة اظهار الادوات المالية المقارنة وفقاً للمعيارين المحاسبيين ذوات الأرقام (32) و معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) في القوائم المالية الاولى المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقاً) على المعلومات المقارنة للادوات المالية. ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين 32 و 9 دون الحاجة لقياسها كمياً، ويجب إعتبار التبني للمعيارين المذكورين على أنه تغيير في السياسات المحاسبية.

كما ومنع المعيار اعادة عرض العديد من البنود باثر رجعي وسمح بعدم عرض بنود اخرى عديدة ايضا [1].

---

1 يمكن الرجوع للمعيار ذاته للحصول على اسماء تلك البنود .

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
3. ما هي متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"؟
4. ما هي أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1): "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟
5. ما المقصود بالتاريخ الانتقالي وتاريخ الاثبات؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لاول مرة ويكون التطبيق على القوائم المالية:
   أ- السنوية فقط.
   ب- السنوية ونصف السنوية ولا يشمل ربع السنوية.
   جـ- السنوية وجميع التقارير المرحلية (نصف سنوي، ربع سنوي ، او شهري)
   د- لا شيء مما ذكر.
2. تاريخ الإثبات هو:
   أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على انها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي
   ب- تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة
   جـ- تاريخ اخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية
   د- لا شيء مما ذكر

3. أي مما يلي غير معفى من التطبيق بأثر رجعي بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1):
أ- التقديرات المتبعة بموجب المعايير المتبعة سابقاً والمقبولة قبولاً عاماً.
ب- الأصول والإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها كما في نهاية 2000 فما دون.
جـ- عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحويل الى معايير الإبلاغ المالي الدولية.
د- محاسبة القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

4. عند وجود أصول غير ملموسة مثل الشهرة المولدة داخلياً في ميزانية المنشأة (س) والتي ستتبع لأول مرة معايير الإبلاغ المالي الدولية (علماً بأن معايير الإبلاغ المالي الدولية لا تعترف بتلك الأصول. في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة (س) بإقفال رصيد حساب الشهرة من خلال:
أ- بيان الدخل
ب- زيادة التزامات بمقدار قيمتها
جـ- الأرباح المحتجزة
د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة.

5. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة، واحدة مما يلي لا يتطلب إعادة عرضها بصورة مقارنة وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية:
أ- الممتلكات والمصانع والمعدات ب- المطلوبات غير المتداولة
جـ- الأدوات المالية بموجب معيار المحاسبة رقم (32) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)
د- الأصول المتداولة

6. عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:
أ- الإعتراف في هذه العقود خارج الميزانية بحسابات نظامية.
ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل.
جـ- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.
د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق.

7. قررت شركة السماح تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءاً من 2020/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة، ان قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة الى اعدادها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في:
أ- 2017/1/1 ب- 2018/1/1
جـ- 2019/1/1 د- 2020/1/1

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)	المدفوعات على اساس الاسهم Share-based payments
IFRS 2	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم". 3. توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية. 4. توضيح كيفية قياس العمليات التي تتم مع العاملين. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم".

معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2)
المدفوعات على اساس الاسهم
Share-Based Payments

مقدمة

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية وقد تأخذ صورة اسهم أو خيارات أسهم.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الاسهم.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيارعلى كافة عمليات الدفع التي تتم الى أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

1. **تسويات حقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوف الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.
2. **تسويات نقدية على أساس سعر السهم:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع او خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على اساس سعر أسهم المنشأة أو أي ادوات حقوق ملكية اخرى.
3. العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الاتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو باصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

تسويات حقوق الملكية Equity– Settled: هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على اساس الاسهم Share –Based Payment Transaction:

هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل اصدار أسهم أو ابرام عقود خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل التزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس التغير في أسعار أسهم المنشأة او أي أدوات حقوق ملكية اخرى للمنشأة.

تاريخ المنح The Grant Date: التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف أخر (بما في ذلك أي من العاملين) على إتفاقية دفع على اساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف أخر على منحه نقدية أو اصول اخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الاخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) Intrinsic Value: تمثل الفرق بين القيمة العادلة للاسهم التي يكون للطرف الاخر المقابل حق الحصول عليها او الاكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (اذا التزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الاسهم. فمثلاً، اذا كان سعر التنفيذ لحق خيار اسهم 25 دينار (المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 65 دينار فان القيمة الضمنية 40 دينار.

خيار السهم A Share Option: هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للاكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أوقابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط The Vesting Period: هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

متطلبات المعيار

1. يتطلب المعيار الاعتراف **بالسلع** (زيادة الأصول) والخدمات (مصاريف) التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عند (بتاريخ) الحصول على السلعة أو تقديم الخدمة. وإذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بالتزامات.

وتشمل **السلع** البنود التالية:

- المخزون
- المواد الاستهلاكية
- العقارات والالات والمعدات

- الاصول غير الملموسة
- الاصول غير المالية الاخرى

2. عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عمليات تسديد على أساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كأصل (لا تتوفر بها خصائص الأصول) فانه يجب الإعتراف بها كمصروف (تستنفد فوراً).
3. **عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية):**

يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للاسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو مايسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال (1)

في 2024/1/1 اشترت الشركة العربية معدات قيمتها العادلة 50,000 دينار، مقابل اصدار 10,000 سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 6 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء؟
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

حل مثال (1)

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 50,000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد اثبات شراء المعدات:

2024/1/1	من حـ/ المعدات		50,000
	الى حـ/ راس مال الاسهم العادية 10,000×1	10,000	
	حـ/ راس مال اضافي	40,000	

تم اثبات المعدات بالقيمة العادلة لها وهي 50,000 دينار منها 10,000 دينار راس مال الاسهم العادية والفرق البالغ 40,000 دينار تمثل راس مال اضافي.

مثال (2)

استخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض ان القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

1. ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء؟
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

حل مثال (2)

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 60,000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.
2. قيد اثبات شراء المعدات:

2024/1/1	من حـ/ المعدات "10,000 سهم × 6 دنانير للسهم"		60,000
	الى حـ/ راس مال الاسهم العادية 10,000×1	10,000	
	حـ/ راس مال اضافي	50,000	

تم اثبات المعدات بالقيمة العادلة للاسهم المصدرة وهي 60,000 دينار منها 10,000 دينار راس مال الاسهم العادية والفرق البالغ 50,000 دينار تمثل راس مال اضافي.

4. العمليات التي تتم مع العاملين:

أ- يتم عادة قياس العمليات التي تتم مع العاملين بإستخدام "نموذج تاريخ المنح Grant Date Model" أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه. بينما تقاس العمليات مع غير العاملين باستخدام "نموذج تاريخ الخدمة Service Date Model" أي تسجل العمليات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات التي تم الحصول عليها في التاريخ الذي تم استلامها به.

ب- عندما تكون المكافأة او الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً، فانه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.

ج- يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الاسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black- Scholes أو Binomial، ويطلب من المنشأة معاملة الانتقال من نموذج تسعير الى اخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ونشير هنا الى أن نموذج بلاك- شولز يعتبر من النماذج المقبولة قبولاً واسعاً لتقييم خيارات الاسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادة ما تكون متاحة للاستخدام والتطبيق.

مثال (3)

بتاريخ 2023/1/1 منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (1,000) موظف (20) سهماً اسهم حقوق منحة مقابل ارتفاع سعر السهم تقديرا لإنجازهم عددها بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2025/12/31.

وعلى افتراض انه تم ممارسه حقهم في 80% من عدد الاسهم وان اسعار الاسهم في السوق كانت كما يلي:

2023/1/1	14 دينار
2023/12/31	17 دينار
2024/12/31	17.5 دينار
2025/12/31	18 دينار

المطلوب: ما مقدار الالتزام لمكافآت الموظفين الواجب قيده لقاء هذه الاسهم في 2025/12/31؟

حل مثال (3)

مبلغ التزام مكافآت الموظفين في 2025/12/31 = عدد الموظفين × عدد اسهم حقوق المنحة × نسبة ممارسة الموظفين لاسهم حقوق المنحة × التغير في سعر السهم

مبلغ التزام مكافآت الموظفين في 2025/12/31

= 1,000 × 20 × 80% × (14-18)

= 64,000 دينار.

مثال (4)

في 2024/1/1 منحت احدى الشركات 100 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 200 موظف وكل حق خيار يتاح له الحصول على سهم عادي واحد ، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة الـ 3 سنوات القادمة. قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير وفق نماذج تسعير الخيارات، كما قدرت الشركة بان المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 20% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار، وبلغ سعر السهم السوقي عند ممارسة تلك الحقوق 15 دينار للسهم.

المطلوب: في ضوء المعطيات السابقة ما هو مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الاعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	اجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (20,000 × %80 × 6 ÷ 3)	32,000 دينار	32,000 دينار
2. (20,000 × %80 × 6 ÷ 3)	32,000 دينار	64,000 دينار
3. (20,000 × %80 × 6 ÷ 3)	32,000 دينار	96,000 دينار

القيود المحاسبية:

- في 2024/1/1 لا قيد لان مصروف التعويضات صفر
- في 12/31 من كل عام ويتكرر لمدة 3 سنوات:

12/31	من حـ/ مصروف التعويضات		32,000
	الى حـ/ راسمال اضافي مدفوع –خيار اسهم	32,000	

عند ممارسة خيارات الاسهم من قبل الموظفين يتم اصدار اسهم عادية لهم وبافتراض ان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ راسمال اضافي مدفوع – خيار اسهم		96,000
الى حـ/ راس مال الاسهم العادية	16,000	
حـ/ راس مال اضافي	80,000	

5. معاملات الدفع على اساس الاسهم التي يتم تسويتها نقداً

Cash-settled share-based payment transactions

بخصوص معاملات الدفع على أساس الاسهم التي يتم تسويتها نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المقتناة والالتزامات المتكبدة **بالقيمة العادلة للالتزام**، حتى تاريخ تسوية الالتزام، و على المنشأة اعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في نهاية كل فترة تقرير مالي وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

مثال (5)

بتاريخ 2024/1/1 منحت شركة ادوية الكفاءة المساهمة العامة عدد من موظفيها البالغ عددهم (60) موظف أسهم حقوق منحة Share appreciation rights مقابل إرتفاع

سعر السهم كمكافأة لهم لتميزهم وانجازاتهم بالعمل عددها (2000) سهم منحة بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2025/12/31 اذا لم يتركوا العمل حتى ذلك التاريخ.

وعلى إفتراض أنه يتوقع ممارسة حقهم في 80% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2024/1/1	12 دينار
2024/12/31	16 دينار
2025/12/31	17 دينار

المطلوب:

أ- اعداد قيد اثبات الالتزام الواجب الاعتراف به في 2024/12/31.

ب- احسب قيمة المكافأة التي سيتم دفعها للعاملين (بافتراض ان 90%) استمروا بالعمل واستحقوا المكافأة.

حل مثال (5)

أ- اثبات الالتزام الواجب الاعتراف به في 2024/12/31

التزامات مكافآت العاملين في 12/31 /2024

= 60 موظف × 80 % × 2000 × (16-12)

= 384000 دينار

384,000		من حـ/ مصروف مكافآت العاملين	2024/12/31
	384,000	الى حـ/ التزامات مكافآت العاملين	

ب- التزامات مكافآت العاملين في 12/31 /2025 الواجب سدادها لهم =

= 60 موظف × 90 % × 2000 × (17-12)

= 540000 دينار

الزيادة في رصيد الالتزام خلال عام 2021 يبلغ 540,000 - 384,000 = 156000 دينار

وسيتم الاعتراف بالتغر في القيمة العادلة للالتزام في الارباح او الخسائر .

156,000		من حـ/ مصروف مكافآت العاملين	2025/12/31
	156,000	الى حـ/ التزامات مكافآت العاملين	

اثبات قيد تسديد مكافآت العاملين نقدا (156,000+384,000)= 540,000 دينار :

540,000		من حـ/ التزامات مكافآت العاملين	2025/12/31
	540,000	الى حـ/ النقدية	

6. متطلبات الإفصاح:

يتطلب هذا المعيار إفصاحات مختلفة تندرج ضمن ما يلي:

أ- تقديم معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة ومدى المعاملات القائمة خلال الفترة والتي تتم من خلال الأسهم.

ب- معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء بضاعة أو الحصول على خدمات مقابل الأسهم، أوالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة.

ج- معلومات تبين أثر المصاريف المدفوعة والمتعلقة بالعمليات التي تتم على أساس الأسهم على بيان الدخل.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم":
   - تسويات حقوق الملكية
   - عمليات الدفع على اساس الاسهم
   - قيمة ضمنية (ذاتية)
   - خيار السهم
   - فترة الوفاء بالشروط
4. وضح كيف يتم قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية.
5. وضح كيف يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين.
6. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (2): "المدفوعات على اساس الاسهم"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تم شراء بضاعة قيمتها السوقية العادلة 40,000 دينار، مقابل إصدار 10,000 سهم عادي للمورد تسديداً لقيمة البضاعة. بلغت القيمة الإسمية للسهم 1 دينار في حين بلغت القيمة العادلة للسهم بتاريخ شراء البضاعة 3 دنانير. بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) يتم تسجيل البضاعة بتاريخ الشراء بمبلغ:

أ- 10,000 دينار ب- 30,000 دينار

جـ- 40,000 دينار د- 50,000 دينار

2. في 2022/12/18 قدمت الشركة الأهلية لموظفيها خيارات أسهم شريطة موافقة الهيئة العامة في اجتماع عام للمساهمين. تمت موافقة الهيئة العامة على منح الموظفين خيارات الأسهم في اجتماعها الذي عقد في 2023/2/3، علما بأن الشركة تعد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. ويحق للموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم اعتبارا من 2/3/ 2025. بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (2) يجب تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم بقيمتها كما هي بتاريخ:

أ- 2022/12/18 ب- 2023/2/3

جـ- 2/3/ 2025 د- 2022/12/31

3. أي من العمليات التالية والتي تتضمن إصدار أسهم، ولا تقع ضمن نطاق تعريف الدفع على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2):

أ- خيارات أسهم الموظفين

ب- شراء أسهم الموظفين

جـ- دفع تعويضات نهاية الخدمة للموظفين مقابل ارتفاع سعر السهم

د- المدفوعات على أساس الأسهم عند إستملاك شركة تابعة.

4. يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين من خلال منحهم الأسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ التسوية ب- نموذج تاريخ المنح

جـ- نموذج التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

5. يتم قياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية عند الحصول على أصول مقابل منحهم أسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ العملية (تاريخ الشراء) ب- نموذج تاريخ المنح

جـ- نموذج التكلفة د- لا شيء مما ذكر

6. في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (2) حول المدفوعات على اساس الاسهم فانه **(JCPA)**:

أ- يتم الاعتراف بالمدفوعات على أساس الأسهم في البيانات المالية.

ب- يتم تأجيل المصاريف عند استعمال السلعة أو الخدمة.

جـ- يطبق المعيار المذكور على المنشات المدرجة في السوق والمنشات غير المدرجة في السوق.

د- يتم قيس المدفوعات على اساس الاسهم بالكلفة للمنشات غير العامة في حالة ان القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)	اندماج الأعمال Business Combinations
IFRS 3	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 3. بيان المتطلبات الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال". 4. توضيح المقصود بالشهرة السالبة وبيان كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الاندماج. 5. بيان الفرق بين الاندماج والاتحاد والسيطرة. 6. توضيح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال. 7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)
اندماج الأعمال
Business Combinations

مقدمة

صدر هذا المعيار المعدل في كانون ثاني 2008 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد **طريقة الحيازة Acquisition method** (طريقة الشراء) عند المحاسبة عن اندماج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول اندماج الأعمال.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج منشآت الأعمال، ويتطلب ان يتم اعتماد طريقة الحيازة (كان يطلق عليها في نسخة المعيار عام 2004 طريقة الشراء) للمحاسبة عن اندماج الأعمال[1]. وبالتالي فان المقتني (الدامج) Acquirer سيقوم بالاعتراف بالاصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه (المندمجة) Acquiree بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنوياً.

نطاق المعيار Scope

يتناول المعيار ما يلي:

1. طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.
2. يمكن أن يتم ضم الأعمال[2] بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو اخرى، وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر[3]، أو شراء صافي اصول مشروع أعمال[4]. وقد تتم بإصدار أسهم أو تحويل نقدية أو ما يعادل النقدية أو أصول اخرى،

---

[1] The acquisition method (called the 'purchase method' in the 2004 version of IFRS 3).

[2] منظومة متكاملة من الانشطة والاصول التي يمكن ممارستها وإدارتها لغرض توفير سلع أو خدمات للعملاء، أو توليد دخل استثمار، مثل (توزيعات الارباح أوالفائدة)، أو توليد دخل آخر من الانشطة المعتادة.

[3] وهو ما يطلق عليه السيطرة (الام والتابعة).

[4] وهو ما يطلق عليه الاندماج.

كما قد تتم العملية ما بين حملة الأسهم لمشروعين منضمين أو ما بين مشروع وحملة أسهم المشروع الآخر. وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديدة ليسيطر على المشاريع المندمجة[5]، أو تحويل صافي اصول واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة إلى مشروع آخر أو تلاشي واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة[6]. عندما يكون جوهر العملية متفق مع تعريف ضم الأعمال في هذا المعيار، فان متطلبات المحاسبة والإفصاح تعد مناسبة بغض النظر عن هيكلية الانضمام المتبعة.

3. قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة وليس شراء أسهم في المشروع الآخر. مثل هذا الضم للأعمال لا ينتج عنه علاقة منشأة ام بمنشأة تابعة. وفي مثل هذه الظروف يطبق المشروع الضام هذا المعيار في بياناته المالية الخاصة وبالتالي في بياناته المالية الموحدة.
4. كما يتطرق المعيار إلى المحاسبة عن الشهرة والاصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماجات الأعمال.
5. لا يطبق هذا المعيار على تأسيس مشاريع مشتركة، أو استملاك اصل أو مجموعة من الاصول ولا ينتج عن مثل هذه المعلومات شهرة، ومجموعة من المنشآت او الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

اندماج الأعمال Business Combination: هو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام احدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي اصول وعمليات منشأة أخرى.

الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الاصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة الدامجة س (القابضة) من الاستحواذ على 85% من أسهم الشركة (ص) المندمجة، ففي هذه الحالة فان باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

---

[5] وهو ما يطلق عليه الاتحاد.

6 تمثل هذه الحالة اندماج أيضا.

طريقة الحيازة Acquisition method

(كان يطلق عليها طريقة الشراء The Purchase Method):

هي طريقة تعتبر ان اي اندماج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة او كيان اخر يتم الاستحواذ عليه، وان المنشأة الدامجة تشتري صافي اصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالاصول والمطلوبات المشتراه بالقيمة العادلة لها، كما تعترف باية التزامات محتملة قد تنشأ على ان تكون قابلة للقياس بموثوقية.

السيطرة Control: هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمشروع اخر لتحقيق منافع من أنشطته.

القيمة العادلة Fair : هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

متطلبات المعيار الرئيسة

1. يتطلب المعيار ان تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال **بطريقة الحيازة او (التملك).**
2. يجب ان يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج منشآت أعمال داخلة ضمن نطاقه.
3. يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) ان تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة **بتاريخ التبادل** للاصول المعطاة (نقدية مدفوعة او اي اصول اخرى) والالتزامات التي تم تحملها.

التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related costs

تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشاة لتفعيل عملية الاندماج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى ، المصاريف الإدارية والعمومية ، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية ، و يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها ، باستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون او لحقوق الملكية وفقاً لمعياري المحاسبة الدوليين: معيار المحاسبة رقم 32 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 9 كتخفيض لراس المال الاضافي كما هو موضح لاحقاً.

تاريخ التبادل: وهو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة في عملية تبادل مفردة.

4. يجب على المنشأة المشترية (الدامج) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الاندماج بالاصول والالتزامات المحددة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه (المندمجة) وبغض النظر عما اذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة

(المشتراه) ام لا.

اي انه يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة التي تم نقلها من الشركة المشتراه الى الشركة المشترية عند اندماج الأعمال اذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام حالي ناشي من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق ، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37) ، تعترف المنشأة الدامجة بالالتزام المحتمل في اندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة .

5. يتم الاعتراف بالاصول والالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات والالتزامات المحتملة المتملكة من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100%، وتشارك الأقلية في التغير بالقيمة العادلة.

6. لا يجوز للمنشأة المستحوذة اثبات اي "اصل محتمل" في تاريخ الاستحواذ[7].

ويعرّف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "الاصل المحتمل" بأنه "أصل من المحتمل أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الاحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة ".

ومن امثلة الاصول المحتملة وجود قضية مقامة من قبل المنشأة على احد الموردين لمخالفته شروط توريد بضاعة في الوقت المحدد ، ففي هذه الحالة لا يعترف باية تعويضات (اصول) محتملة القبض حتى لو كانت مرجحة الحدوث.

7. يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس أية مجموعة من مجموعات العقود التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 "عقود التأمين" والمستحوذ عليها في عملية تجميع أعمال، وأي أصول خاصة بالتدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين حسبالتعريف الوارد في المعيار الدولي رقم 17، على أنها التزام أو أصل في تاريخ الاستحواذ[8] .

8. يجب تخصيص تكلفة الشراء على الاصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الاصول والالتزامات، عدا الاصول المصنفة كاصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).

9. يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الاصول المشتراه القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الاخرى. ويجب على المنشأة اجراء التصنيف الاصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف

---

[7] تم إضافة هذه الفقرة لتطبق على التقارير السنوية التي تبدأ في 2022/1/1.

8 يتم تطبيق هذه الفقرة عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (17).

الاقتصادية والسياسات المحاسبية او التشغيلية اوغيرها . وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة او بالتكلفة المطفأة.

10. **الشهرة** : يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة Goodwill . ويتم احتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشهرة =(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

11. اذا كانت تكلفة الشراء **(القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها)** اقل من القيمة العادلة لصافي الاصول المشتراه فان هناك شهرة سالبة Badwill والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" **Bargain purchases** والتي يجب ان تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للاصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراه والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة.

12. يجب على المنشأة المشترية في كل اندماج أعمال قياس اي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراه. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى احيانا طريقة الشهرة الكاملة Full goodwill method، **أو**

ب. أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراه Proportionate share of net assets.

مثال (1)

دفعت الشركة (س) 10,000 دينار لشراء 80% من أسهم الشركة (ص). وتبلغ القيمة العادلة لصافي اصول الشركة المشتراه (ص) بتاريخ الشراء 8,000 دينار علما بان القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 2,100 دينار.

المطلوب:

1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الاصول للشركة المشتراه، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج.

2- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس القيمة العادلة، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج.

حل مثال (1)

1- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق اسلوب الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الاصول = 8000 × 20% = 1600 دينار.

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الاندماج كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

= 10,000 + 1,600 – 8,000

= 3,600 دينار او (80,000 – 10,000 × 80%)

2- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس القيمة العادلة لاسهم "حقوق غير المسيطرين" للشركة المشتراه = 2100 دينار.

وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الاندماج كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والالتزامات المحتملة.

= 10,000 + 2,100 – 8,000 = 4,100 دينار

13. يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنوياً او أكثر من مرة اذا كانت هناك أحداث وظروف تشير الى احتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الاصول.

14. الشهرة المعترف بها نتيجة عملية اندماج سابقة يتم التوقف عن إطفائها اعتبارا من 2004/3/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقا.

15. يتم الاعتراف بمصاريف إعادة هيكلة الشركة كمصاريف ما بعد التملك.

المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراه، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، اي القياس على أساس السوق.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية اندماج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الاصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) اي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

متطلبات الإفصاح

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

أ- اندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

ب- اندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.

ج- بعض اندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

المعالجة المحاسبية لتوحيد الأعمال

تمثل عملية توحيد الأعمال دمج وتوحيد أعمال مؤسستين او أكثر في مؤسسة واحدة. وبشكل مبسط فان عملية توحيد الأعمال قد تتم بين المؤسسة (س) والمؤسسة (ص) حيث يتم تجميع أصول والتزامات المؤسستين في مؤسسة واحدة.

وتوحيد الأعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد والتي قد تأخذ احد الأشكال التالية:

- الاندماج
- الاتحاد
- السيطرة (القابضة والتابعة)

وفيما يلي توضيح لكل من الإشكال الثلاثة.

- **الاندماج Merger**: تحدث عملية الاندماج عند قيام مؤسسة بتملك مؤسسة أخرى مما ينتج عنه زوال الشركة التي تم تملكها وانتقال نشاطها وأصولها والتزاماتها للشركة المشترية. فمثلاً اذا قامت الشركة س بشراء كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك اندماج ص في س فان كامل أصول والتزامات ص تنتقل الى س مما ينتج عنه انتهاء وتصفية الشركة ص.
- **الإتحاد Consolidation**: تحدث عملية الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول ونشاطات مؤسستين او أكثر قائمتين مما ينتج عنه تصفية وزوال الشركات الداخلة في

الإتحاد. فإذا كان لدينا الشركة س والشركة ص فقد يتم اتحادهما في الشركة ع حيث يتم تصفية أعمال الشركتين س و ص وتنتقل أصولهما ونشاطهما الى الشركة الجديدة ع.

- **السيطرة Acquisitions:** تمثل السيطرة قيام شركة بشراء غالبية أسهم شركة أخرى مما يعطي الشركة المشترية القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات الشركة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفقاً لمصالح الشركة المسيطرة. وتجدر الإشارة الى ان السيطرة تختلف عن الاندماج والإتحاد في بقاء الشركتين قائمتين وتمارسان أعمالهما بشكل مستقل ويبقى لكل منهما صفة قانونية مستقلة وسجلات محاسبية مستقلة، كما ان السيطرة لا تحتاج الى شراء كامل أسهم الشركة المسيطر عليها. ومن الشروط الأساسية للسيطرة تملك الشركة المسيطرة على أكثر من 50% من أسهم الشركة الأخرى، أو من حقوق التصويت فيها. ويطلق على الشركة المسيطرة بالشركة القابضة او الأم Parent Company اما الشركة المسيطر عليها فيطلق عليها الشركة التابعة Subsidiary Company.

تعد المعالجة المحاسبية لعملية ضم الأعمال من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيداً الا انها في نفس الوقت من أكثر المواضيع متعة والأكثر تشعباً. وبغض النظر عن شكل ضم الأعمال، أي سواءً كان اندماج ام اتحاد او قابضة وتابعة فان هناك طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما: **طريقة الحيازة Acquisition method (طريقة الشراء Purchase Method) وطريقة المصالح المشتركة Pooling of Interests Method.** وكما بينا سابقاً، فقد حددت **الفقرة (4) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): اندماج الأعمال، معالجة عمليات دمج الأعمال باستخدام طريقة الحيازة فقط وعدم جواز استخدام طريقة المصالح المشتركة.** كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في العام 2001 المعيار الخاص بإلغاء استخدام طريقة المصالح المشتركة.

طريقة الحيازة Acquisition method

تقوم طريقة الحيازة على افتراض ان عملية التوحيد تمثل قيام الشركة المشترية بشراء صافي أصول الشركة المشتراة، لذا تتم معالجة عملية التوحيد حسب هذه الطريقة بالشكل التالي:

- يتم في البداية احتساب تكلفة التملك والتي تشمل النقدية المدفوعة من قبل الشركة المشترية بالإضافة الى القيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة المشترية في سبيل تملك الشركة المشتراة. وفي حالة تمويل عملية التوحيد كلياً او جزئياً عن طريق إصدار أسهم فان القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم لاحتساب تكلفة الاستثمار.
- تصنف المصاريف التي تدفعها الشركة المشترية لإتمام عملية التوحيد الى مصاريف مباشرة Direct Costs ومصاريف غير مباشرة Indirect Costs، ومن الأمثلة على المصاريف المباشرة أتعاب المدققين والاستشاريين والمحامين والمتعلقة بإتمام صفقة التملك، بالإضافة الى

المصاريف القانونية ومصاريف التسجيل اللازمة لذلك. أما المصاريف غير المباشرة فتنحصر في رواتب المديرين والعاملين في الشركة الذين ساهموا في دراسة وإتمام عملية التملك، بالإضافة الى اهتلاك أصول الشركة المشترية المستخدمة في العملية، حيث تعتبر كافة المصاريف المباشرة وغير المباشرة مصاريف إيراديه ولا تضاف لتكلفة الاستثمار. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، وقد جرت العادة على خصمها من رأس المال الإضافي[9] Additional Paid-in Capital.

- يتم تقويم أصول والتزامات الشركة المشتراة بالقيمة العادلة او السوقية.
- في حالة اختلاف تكلفة تملك الشركة المشتراة عن صافي القيمة العادلة لأصولها فان الفرق يمثل شهرة موجبة او سالبة يتم أخذها بعين الاعتبار عند إثبات عملية التوحيد، وكما سيتم توضيحه لاحقاً.
- اذا تمت عملية التملك خلال العام فان إيرادات ومصاريف الشركة المشتراة خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التملك لا يتم نقلها لحسابات الشركة المشترية.

وسيتم في الأجزاء التالية من الفصل توضيح طريقة الحيازة في كل من حالة الاندماج والإتحاد والقابضة والتابعة.

المعالجة المحاسبية للاندماج باستخدام طريقة الحيازة

Accounting for Business Combination under the Acquisition method

تمثل عملية الاندماج، وكما بينا أعلاه، قيام شركة بشراء كامل أسهم شركة أخرى مما ينتج عنه انتقال جميع أصول والتزامات الشركة المشتراة الى الشركة المشترية وبالتالي تصفية وزوال الشركة المشتراة. وبموجب طريقة الحيازة تقوم الشركة المشترية بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة وذلك حسب قيمتها العادلة.

وفي حالة زيادة تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية عن صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة، فان مبلغ الزيادة يمثل شهرة يتوجب إثباتها بجعلها مدينة ثم يجري اختبار قيمة الشهرة خلال الفترات المالية التالية لقياس إن كان هناك تدني او انخفاض في قيمتها. وتجدر الإشارة الى ان مبلغ الزيادة قد يمثل أكثر من أصل غير ملموس، فبالإضافة الى الشهرة قد يكون هناك علامة تجارية او براءة اختراع، وفي هذه الحالة يتوجب توزيع مبلغ الزيادة بين هذه الأصول، شريطة ان يكون تحديد أهمية وقيمة هذه الأصول قابل للقياس بشكل معقول، وإلا اعتبر مبلغ الزيادة شهرة.

---

[9] يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للسهم وسعر بيعه للجمهور برأس المال الإضافي، وهناك من يستخدم تعبير علاوة إصدار الأسهم بدل من راس المال الإضافي.

أما عن كيفية معالجة الشهرة الناتجة عن دمج الأعمال خلال الفترات المالية اللاحقة للدمج فقد نص **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3): اندماج الأعمال (وكما بينا سابقاً)، على عدم إطفاء الشهرة بتوزيع قيمتها على عدد من الفترات المالية، وبدلاً من ذلك يجب اختبار قيمة الشهرة في نهاية كل سنة لقياس إن كان هناك تدني او انخفاض في قيمتها (Impairment of Goodwill)**. وعليه ففي الفترات اللاحقة تبقى قيمة الشهرة دفتريا كما هي ولا تخفض قيمتها اذا لم توجد أي مؤشرات تفيد بانخفاض قيمتها. أما في حالة وجود مؤشرات لانخفاض قيمة الشهرة فيتم في هذه الحالة إثبات خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة وتحميلها للفترة التي حدث فيها الانخفاض، وبموجب **معيار المحاسبة الدولي رقم (36): انخفاض قيمة الموجودات**، لا يتم استعادة خسارة التدني في الفترات التالية التي تزيد فيها قيمة الشهرة.

مثال (2)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س في سبيل شراء جزء من أسهم ص بإصدار 20,000 سهم من أسهما ذات القيمة الاسمية دينار والسوقية 5 دنانير كما تم شراء الجزء الأخر من أسهم الشركة ص نقدا وذلك بمبلغ 122,000 دينار، ومبلغ 5,000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	000,40
بضاعة	180,000	60,000	62,000
ألآت	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	**660,000**	**180,000**	**202,000**
ذمم دائنة	210,000	30,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**660,000**	**180,000**	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

1. احتساب تكلفة شراء أسهم ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.
3. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة س بعد إتمام عملية الاندماج مباشرة.

حل مثال (2)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة س = 20,000 × 5	100,000
+ النقدية المدفوعة لشراء الجزء الأخر من الأسهم	122,000
المجموع	**222,000**

يلاحظ ان الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية س قد احتسبت بقيمتها السوقية وليس بقيمتها الدفترية، كما ان مصاريف التملك لا تعتبر جزء من تكلفة الشراء وإنما مصاريف إيراديه في بيان الدخل.

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.

الشهرة = 222,000 – (182,000) = 40,000 دينار.

2. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (1) أعلاه، وعلى النحو التالي:

من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)		222,000
الى حـ/ النقدية	122,000	
حـ/ رأس المال	20,000	
حـ/ رأس المال الإضافي	80,000	

ويلاحظ ان حساب رأس المال قد جعل دائناً بالقيمة الاسمية للسهم المصدرة، في حين جعل حساب رأس المال الإضافي دائناً بالفرق بين القيمة السوقية للأسهم المصدرة والقيمة الاسمية.

- قيد دفع مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية كما يلي :

من حـ/ رأس المال الإضافي		5,000
الى حـ/ النقدية	5,000	

ونتيجة القيد أعلاه ينخفض حساب رأس المال الإضافي بمقدار 5,000 دينار.

- اما القيد الثالث للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة المندمجة ص، ونقل

أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س وحسب قيمها العادلة، مع إظهار الشهرة التي تم استخراجها في المطلوب (1) أعلاه،

وعليه يتم إثبات انتقال أصول والتزامات الشركة ص الى الشركة س على النحو التالي:

25,000		من حـ/ النقدية
40,000		حـ/ ذمم مدينة
62,000		حـ/ بضاعة
45,000		حـ/ ألآت
30,000		حـ/ سيارات
40,000		حـ/ شهرة
	20,000	الى حـ/ ذمم دائنة
	222,000	حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)

ونتيجة القيد أعلاه تكون كامل أصول والتزامات الشركة ص قد انتقلت الى الشركة س، مع ملاحظة ظهور الشهرة ضمن الأصول وبقيمة 40,000 دينار.

3. تظهر ميزانية الشركة س بعد إتمام عملية الاندماج على النحو التالي:

قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة س كما هي في 2024/1/1 (بعد الاندماج مباشرة)	
88,000	نقدية (25,000 + 5,000 – 122,000 – 190,000)
170,000	ذمم مدينة (40,000 + 130,000)
242,000	بضاعة (62,000 + 180,000)
145,000	ألآت (45,000 + 100,000)
90,000	سيارات (30,000 + 60,000)
40,000	شهرة
775,000	**مجموع الأصول**
230,000	ذمم دائنة (20,000 + 210,000)
370,000	رأس المال (20,000 + 350,000)
150,000	رأس المال الإضافي (5,000 – 80,000 + 75,000)
25,000	أرباح محتجزة
775,000	**مجموع الالتزامات وحقوق الملكية**

الاندماج مع وجود شهرة سالبة

تنشأ الشهرة السالبة Negative Goodwill او ما يطلق عليها أحيانا بالزيادة an excess في حال كون صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة تزيد عن تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية، وقد **حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (المعيار رقم 3: اندماج الأعمال) ثلاثة أسباب لوجود هذه الحالة:**

1. وجود خطأ في عملية تحديد القيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة المشتراة، او خطأ في عملية تحديد تكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية. وفي هذه الحالة يتوجب إعادة احتساب القيمة العادلة لاصول الشركة المشتراة وتكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية واثبات القيمة الصحيحة.
2. وجود قدرة تفاوضية عالية لدى الشركة المشترية مما أدى الى قيامها بشراء الشركة المندمجة بقيمة اقل من قيمتها الصحيحة. الا ان المعيار اعتبار حدوث هذه الحالة نادراً نظراً لان أطراف العملية يكونوا في العادة على معرفة كافية وعلم بالقيمة العادلة للصفقة.
3. استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الاندماج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلاً من استخدام القيمة العادلة. مثال ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة وجود خسائر مرحلة (مدورة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقيمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة.[10]

اما عن كيفية معالجة الشهرة السالبة في حالة وجودها فقد بين حدد **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (المعيار رقم 3: اندماج الأعمال) ان تلك الزيادة او الشهرة السالبة يتم الاعتراف بها فوراً كربح او خسارة بعد إعادة مراجعة تقييم القيمة العادلة لاصول والتزامات الشركة المشتراة وتكلفة الاستثمار المدفوعة من قبل الشركة المشترية.** ولم يسمح المعيار معالجة الشهرة السالبة كتخفيض لقيمة الاصول غير الملموسة، كما لم يسمح بمعالجتها كالتزامات مؤجلة.

مثال (3)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وقد قامت الشركة س بدفع مبلغ 114,000 دينار نقداً في سبيل شراء أسهم الشركة ص . لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص اندماج الشركة ص في الشركة س. وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

[10] في حالة وجود خسائر مدورة لدى الشركة المشتراة ، فان الشركة المشترية تستطيع الاستفادة منها في الفترات المالية القادمة لتنزيلها من أرباح تلك الفترات، مما يعني وجود قيمة لهذه الخسائر المرحلة يجب أخذها بعين الاعتبار.

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقدية	190,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
ألآت	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
مجموع الأصول	**660,000**	**180,000**	**202,000**
ذمم دائنة	210,000	30,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**660,000**	**180,000**	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاندماج.

المطلوب:

1. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة ص.
2. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة س والخاصة بعملية اندماج ص.

حل مثال (3)

1. تكلفة (الاستثمار) شراء أسهم الشركة ص = 114,000 دينار

- اما الشهرة الناتجة عن الاندماج فيتم استخراجها بالشكل التالي:

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة.

الشهرة = 114,000 – (202,000 – 20,000) = (68,000) دينار، وهي شهرة سالبة يتم الاعتراف بها كأرباح غير تشغيلية.

2. إثبات قيود الاندماج في دفاتر الشركة س:

- قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة ص والذي يتم بقيمة تكلفة الاستثمار المستخرجة في المطلوب (1) أعلاه، وعلى النحو التالي:

من حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)		114,000
الى حـ/ النقدية	114,000	

- اما القيد الثاني للاندماج فيتم بموجبه إقفال حساب الاستثمار في الشركة ص، ونقل أصول

والتزامات الشركة ص الى الشركة س بجعل الأصول مدينة والالتزامات دائنة حسب قيمها العادلة، وعليه يظهر القيد على النحو التالي:

25,000		من حـ/ نقدية
40,000		حـ/ ذمم مدينة
62,000		حـ/ بضاعة
45,000		حـ/ الآت
30,000		حـ/ سيارات
	20,000	الى حـ/ ذمم دائنة
	114,000	حـ/ الاستثمار في الشركة ص (المندمجة)
	68,000	حـ/ مكاسب شهرة سالبة

المعالجة المحاسبية للاتحاد باستخدام طريقة الحيازة

تمثل عملية الإتحاد، وكما بينا سابقاً، وجود شركتين يتم اتحادهما في شركة واحدة مما يؤدي الى إلغاء الشركتين القديمتين وانتقال أصولهما والتزاماتهما الى شركة جديدة، وبالتالي فان عملية الإتحاد تتم في دفاتر الشركة الجديدة. ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاتحاد عن الاندماج باستثناء ان الشركة الجديدة التي سيثبت في دفاترها عملية الإتحاد تقوم بإثبات انتقال أصول والتزامات كلتا الشركتين وبالقيمة العادلة لأصول والتزامات كل شركة مع إثبات الشهرة لأي من الشركتين ان وجدت.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
   - اندماج الأعمال – حقوق الأقلية
   - طريقة الحيازة – السيطرة
   - القيمة العادلة
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟
5. وضح المقصود بالشهرة السالبة وبين كيفة معالجتها محاسبياً في حالة الاندماج.

6. ما الفرق بين الاندماج والاتحاد والسيطرة؟
7. وضح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن توحيد الأعمال.
8. ما هي أهم الإفصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): "اندماج الأعمال"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 3 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. في عملية اندماج الشركات تقيم الأصول والالتزامات بموجب طريقتي الشراء ودمج حقوق المساهمين حسب ما يلي:

دمج حقوق المساهمين	الشراء
أ- القيمة العادلة	القيمة الدفترية
ب- القيمة العادلة	القيمة العادلة
جـ- القيمة الدفترية	القيمة العادلة
د- القيمة الدفترية	القيمة الدفترية

2. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي:

أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل.

ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.

جـ- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات غير المتداولة المتعلقة بها وأي زيادة فيها عن ذلك يتم الاعتراف به كإيراد غير عادي في بيان الدخل.

د- لاشيء مما ذكر

3. قامت شركة الفولاذ الوطنية بالاستحواذ بنسبة 100% على شركة الحديد الدولية وذلك بسعر 80 مليون دينار. فإذا توفرت لديك البيانات التالية للشركة التابعة قبل الاستحواذ:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
نقد في الصندوق ولدى البنوك	80	80
صافي الذمم المدينة	360	340
المخزون	185	180
ضرائب مؤجلة عن صافي خسائر تشغيلية منقولة		240

معدات وممتلكات	680	720
المجموع	**1305**	**1560**
مطلوبات متداولة	287	287
قروض طويلة الأجل	1115	1115
حقوق الملكية	**(97)**	**158**

أن الشهرة الناتجة عن عملية الاستحواذ تبلغ:

أ- 177 مليون دينار موجبة ب- 162 مليون دينار موجبة

جـ- 78 مليون دينار سالبة د- لا يكمن تحديدها

4. اشترت شركة مستثمرة كامل أسهم الشركة ص وذلك مقابل إصدار 50,000 سهم من أسهمها وبقيمة اسمية 10 دنانير علماً بأن القيمة السوقية لها بلغت 15 دينار ولقد دفعت الشركة المستثمرة 15,000 دينار نقداً نفقات مباشرة و 5,000 نفقات إصدار وتسجيل الأسهم. إن تكلفة الاستثمار ستثبت في دفاتر الشركة المستثمرة بمقدار :

أ- 520,000 دينار ب- 750,000 دينار

جـ- 770,000 دينار د- 765,000 دينار

5. في 2020/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بتكلفة تبلغ 200,000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة ص مبلغ 180,000 دينار، وكانت القيمة العادلة والدفترية لاصول ص متساوية باستثناء بضاعة قيمتها الدفترية 20,000 دينار والعادلة 25,000 دينار، نتج عن الشراء اندماج ص في س. ان مقدار شهرة ص التي ستظهر بعد الاندماج مباشرة تبلغ:

أ- 20,000 دينار ب- 15,000 دينار

جـ- 25,000 دينار د- صفر

6. في 2020/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص وتم تمويل الصفقة بالكامل عن طريق إصدار أسهم من س ونتج عن ذلك اندماج ص في س. فيما يلي حقوق المساهمين للشركتين قبل الشراء مباشرة:

	الشركة س	الشركة ص
رأس المال	200,000	100,000
رأس المال الإضافي	400,000	150,000
أرباح محتفظ بها 2020/1/1	100,000	50,000

اتبعت الشركة س طريقة المصالح المشتركة وبعد الاندماج مباشرة ظهر رصيد رأس المال الإضافي لدى الشركة س الجديدة الناتجة عن الاندماج 250,000 دينار. مع العلم ان القيمة

الاسمية لسهم س وص كانت دينار للسهم الواحد.

بالاعتماد على المعلومات أعلاه اجب عن السؤالين التاليين:

ان عدد الأسهم التي أصدرتها س في سبيل شراء أسهم ص تبلغ

أ- 400,000 ب- 500,000

جـ- 250,000 د- 550,000

7. افترض ان الشركة س في الحالة السابقة أصدرت 380,000 سهم لتملك ص، فان حساب الاستثمار في أسهم ص سيجعل مديناً لإثبات القيد الأول للاندماج بمبلغ:

أ- 380,000 دينار ب- 300,000 دينار

جـ- 250,000 دينار د- 130,000 دينار

8. في 2020/1/1 اشترت الشركة س 90% من أسهم الشركة ص وذلك عن طريق إصدار 100,000 سهم، مع العلم ان القيمة الاسمية لسهم س يبلغ دينار واحد والقيمة السوقية تبلغ 4 دنانير. كما دفعت الشركة س مبلغ 10,000 دينار نقدا وذلك عمولة وسطاء ماليين لإتمام الصفقة، ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين واستخدمت س طريقة الحيازة. ان قيد إثبات عملية التملك في دفاتر الشركة س سيتضمن جعل حساب الاستثمار في أسهم التابعة ص مدين بمبلغ:

أ- 400,000 دينار ب- 110,000 دينار

جـ- 360,000 دينار د- 370,000 دينار

9. يتم المحاسبة عن عمليات اندماج الأعمال وفق ما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) بطريقة:

أ- توحيد المصالح ب- الشراء

جـ- التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

10. محاسبة الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر محدد والناشئ عند اندماجات منشآت الأعمال كما يلي :

أ- احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

ب- عدم احتساب إطفاء سنوي و إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

جـ- احتساب إطفاء سنوي و إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

د- عدم احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة

11. سيظهر عند زيادة القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه عن تكلفة الشراء:

أ- شهرة موجبة ب- شهرة سالبة

جـ- لا يوجد شهرة د- حقوق ملكية فكرية

التمرين الثاني: مقالي

في 2024/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص ونتج عن ذلك عملية اندماج بين الشركتين، وقد ظهرت الميزانية العمومية بعد الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بآلاف الدنانير):

مجموع الاصول	1750
الالتزامات للغير	250
رأس المال	800
علاوة إصدار	650
الأرباح المحتفظ بها	50

وقد أصدرت الشركة س في سبيل الاندماج 300,000 سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية دينار واحد والسوقية 3 دنانير ولم تدفع اية نقدية. وكانت ميزانية الشركة ص قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي (المبالغ بآلاف الدنانير):

مجموع الاصول	300
الالتزامات للغير	80
رأس المال	180
علاوة إصدار	30
الأرباح المحتفظ بها	10

فإذا علمت ما يلي:

1. كانت القيمة العادلة لاصول الشركة ص تزيد عن القيمة الدفترية بمقدار 110,000 دينار.
2. استخدمت طريقة الحيازةص لإثبات الاندماج.

المطلوب:

1. إثبات قيد (قيود) الشراء.
2. تحديد الشهرة ان وجدت التي ستظهر نتيجة الاندماج.
3. تحديد قيمة مجموع اصول الشركة س قبل الاندماج مباشرة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations
IFRS 5	<u>الأهداف التعليمية</u> بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة". 3. بيان الشروط الواجب توفرها لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع. 4. توضيح كيفية الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع. 5. بيان كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع. 6. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations

مقدمة

يعالج هذا المعيار موضوعين هما:

- كيفية قياس وعرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع Non-current Assets Held For Sale، وهي الاصول غير المتداولة والتي تنوي المنشاة التخلص منها ببيعها، ويتطلب المعيار ضرورة عرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في الميزانية بشكل مستقل.
- نتائج العمليات غير المستمرة Discontinued Operations والتي تمثل ارباح او خسائر التخلص من خط إنتاجي او ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

ونظراً لان الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة تتميز بكونها غير متكررة الحدوث ولها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشاة، فان عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل سيمكن مستخدمي القوائم من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج اعمال المنشاة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل افضل.

صدر هذا المعيار في اذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 2005/1/1، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) والذي كان يحمل العنوان "العمليات غير المستمرة"، الذي تم الغاءه عند صدور هذا المعيار.

هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والافصاح عن نتائج العمليات غير المستمرة، وبشكل اكثر تحديداً يهدف المعيار الى تغطية ما يلي:

أ- بالنسبة للاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، يتم معالجتها وفق المعيار على النحو التالي:

- يتم قياسها بالقيمة المرحلة (الدفترية) Carrying Amount أو (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) أيهما أقل.

- تعرض كبند مستقل في الميزانية.
- يتم التوقف عن اهتلاكها.

ب- بالنسبة لنتائج العمليات غير المستمرة يتم عرضها في بند منفصل في قائمة الدخل.

نطاق المعيار Scope

ينطبق معيار الابلاغ المالي رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف **Disposal Groups** ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فان المعيار لا ينطبق على الاصول التالية نظراً لانها مغطاة بمعايير اخرى:

1. الاصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12).
2. الاصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19).
3. الاصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).
4. الاصول غير المتداولة التي يتم المحاسبة عنها وفقا **لنموذج القيمة العادلة** الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية".
5. الاصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة.".
6. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).
7. مجموعات العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 "عقود التأمين".

التعريفات والمصطلحات الرئيسة الواردة في المعيار

تكاليف البيع Cost to Sell:

هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتخلص من اصل او (مجموعة التصرف)، ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة.

القيمة الدفترية (المرحلة) Carrying Amount:

هي التكلفة التاريخية للاصل بعد تنزيل مجمع الاهتلاك، ومجمع خسائر التدني (الانخفاض) في قيمة الأصل.

حدث محتمل Probable : حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه.

المبلغ القابل للاسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset:

هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" **ايهما اعلى.**

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافاً اليها القيمة المتبقية للاصل والمتوقعة في نهاية عمره الانتاجي.

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS 13).

متطلبات المعيار الرئيسة

فيما يلي المتطلبات الرئيسية للمعيار:

أولاً: تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع:

يتم، بشكل عام، تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال عملية بيع هذه الاصول، وليس من خلال الاستخدام المستمر لها. بالاضافة الى ذلك فان هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع، وهذان الشرطان هما:

1. أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب اصلاحات او تعديلات لتجهيزه للبيع مع مراعاة الشروط المعتادة والمألوفة لبيع هذه الأصول.
2. ان تكون هناك احتمالية عالية لبيع الاصل (highly probable)، وتعني الاحتمالية العالية ان تكون احتمالية حدوث عملية بيع الاصل اكثر من عدم حدوثها. وحتى تكون احتمالية بيع الاصل عالية يجب ان يتوفر ما يلي:
   - ان يكون هناك التزام وخطة معدة من قبل ادارة الشركة ومن مستوى اداري مناسب لبيع الأصل، وان تضع المنشاة برنامج او خطة فاعلة لايجاد مشتري للاصل.
   - ان يكون للأصل سوق نشط يمكن من خلاله تسويق وبيع الاصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة للاصل.
   - من المتوقع ان تتم عملية البيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف (ويمكن تمديد هذه الفترة اذا كان التاخير في البيع خارج عن سيطرة المنشأة).
   - من غير المحتمل ان تحدث تغييرات جوهرية لخطة البيع أو الغاء عملية البيع.

واذا لم تتوفر هذه الشروط في نهاية أي فترة مالية لاحقة، فيتم الغاء تصنيف الاصل على أنه

محتفظ به للبيع. واذا تحققت شروط التصنيف أعلاه بعد نهاية الفترة المالية وقبل المصادقة على نشر القوائم المالية، فيتم في هذه الحالة الافصاح عن ذلك في الملاحظات المرافقة للقوائم المالية، وبالتالي لا يظهر اثر هذا التصنيف في القوائم المالية نفسها.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الاصل مصنف كاصل غير متداول محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي:

- ان تكون الاحداث التي ادت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشأة.
- توفر دلائل كافية بأن المنشأة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ بها للبيع.

تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين

تصنف الاصول غير المتداولة او (مجموعة التصرف) على انها محتفظ به للتوزيع على المالكين عند التزام المنشأة بتوزيع الاصل على المالكين ، ويجب ان تكون الاصول متوفرة فورا للتوزيع الفوري او يجب ان يكون التوزيع محتملا بشكل كبير بحيث يتم استكمال عملية التوزيع خلال عام من تاريخ التصنيف. ويجب الاخذ بالاعتبار احتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما اذا كان البيع محتملا بشكل كبير.

ثانياً: الاصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة)

Non – Current Assets that are to be Abandoned

1. في حال قررت المنشاة ترك او هجر اصل غير متداول، فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كاصل محتفظ به للبيع"، وذلك نظراً لان القيمة الدفترية للأصل (القيمة المرحلة) سوف تسترد اساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك اذا كانت (مجموعة التصرف) Disposal Group المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقفة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على انها عمليات متوقفة اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة او (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الأقتصادي، ثم الاستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.
2. لا تعامل المنشأة الأصل غير المتداول الذي تم ايقاف استخدامه مؤقتاً كما لو كانت قد تركته.

مثال (1)

في 2024/4/1 قررت هيئة المديرين لدى شركة الغد الصناعية استبدال احد الخطوط الإنتاجية،

وقد تم وضع خطة لتنفيذ ذلك وتم الاتفاق على الالتزام بالخطة والبدء بالإجراءات اللازمة لذلك. وبناء عليه تم الاتفاق على بيع الخط الإنتاجي لإحدى المصانع المحلية التي تعمل في نفس مجال الصناعة. ونظراً لوجود التزام من الشركة لتامين زبائن الشركة باحتياجاتهم من المادة المصنعة ضمن الخط الإنتاجي المخطط بيعه، تم الاتفاق مع الشركة التي ستشتري الخط على تسليم الخط لها بعد استكمال تجهيز الخط الجديد. وفي 2024/12/31 كانت الشركة ما زالت في مراحل إعداد الخط الجديد وبالتالي لم تقم بتسليم الخط القديم للمشتري.

المطلوب: هل يتوجب تصنيف الخط القديم الموجود لدى الشركة كأصل محتفظ به للبيع؟

حل مثال (1)

لا يتم تصنيف الخط الإنتاجي في الحالة السابقة كأصل محتفظ به للبيع، نظراً لان الأصل غير جاهزة للبيع الفوري.

الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع

1. يتم قياس الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل** (القيمة العادلة – تكاليف البيع) **أيهما أقل.**
2. يجب قياس الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول) والمصنفة كمحتفظ بها للتوزيع على المساهمين **بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل** (القيمة العادلة – تكاليف التوزيع[1]) **أيهما أقل.**
3. عند تصنيف الاصل غير المتداول كمحتفظ به للبيع (مجموعة الاصول) يتم مباشرة وقبل التصنيف قياس الاصل وفق المعايير ذات العلاقة (عادة وفق المعايير IAS 16 و IAS 38) والاعتراف بالتدني في قيمتها ان وجد. حيث يتم الاعتراف بخسارة التدني في بيان الدخل ما لم يكن الاصل يعالج بموجب نموذج اعادة التقييم قبل اعادة التصنيف حيث يتم تخفيض رصيد فائض اعادة التقييم (إن وجد) بمقدار خسارة التدني. اما بعد تصنيفه كمحتفظ به للبيع فان خسارة التدني تقاس وتعالج وفق هذا المعيار (اي في بيان الدخل) وعلى اساس القيمة الدفترية (المرحلة) بتاريخ اعادة التصنيف أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة– تكاليف البيع) أيهما أقل.

يتم الاعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف في الاصول معاً)، عند انخفاض **صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة).** ويلاحظ ان معالجة خسارة التدني للاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع تختلف

[1] تمثل التكاليف المتعلقة بالتوزيع باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

بعض الشيء عن معالجة خسارة التدني للاصول غير المتداولة الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "الانخفاض في الاصول". فحسب المعيار رقم (36) يتم الاعتراف بخسارة التدني في حالة انخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل. والقيمة القابلة للإسترداد للأصل هي عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" ايهما اعلى. وعليه فان الاعتراف بخسارة التدني حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) لا تنطبق على الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

4. في الفترات التالية لتصنيف الاصل او مجموعة التصرف كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع وفي حالة حدوث زيادة على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة- تكاليف البيع) لأصل سبق أن اعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الاعتراف بالزيادة كمكاسب (أرباح استعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الاصول او مجموعة التصرف المعدة للبيع) والتي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً لهذا المعيار او تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي المتعلق بتدني الأصول رقم (36)، قبل تصنيف الاصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.
5. لا تخضع الأصول غير المتداولة (الثابتة) المحتفظ بها للبيع او الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للإهتلاك. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على انها "محتفظ بها البيع" فيستمر الإعتراف بها كما هي.

مثال (2)

في 2024/1/1 كان لدى الشركة العالمية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل محتفظ به للبيع وقد بلغت قيمتها الدفترية 5,000 دينار وصافي القيمة العادلة 4,000 دينار، وكان العمر الانتاجي المتبقي لها 5 سنوات وكانت الشركة تستهلكها قبل التصنيف حسب طريقة القسط الثابت. في 2024/12/31 بلغت صافي قيمته العادلة للمعدات 3,500 دينار، وفي 2025/12/31 بلغت صافي قيمته العادلة 6,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق وفق معيار الابلاغ المالي رقم (5).

حل مثال (2)

2024/1/1	
القيمة الدفترية	5,000 دينار
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة- تكاليف البيع)	(4,000) دينار
خسارة التدني	1,000 دينار

وفي ضوء ذلك يتم الاعتراف بخسارة تدني بقيمة 1,000 دينار، ويتم اثبات ذلك بالقيد التالي:

2024/1/1	من حـ/ خسارة تدني معدات		1,000
	إلى حـ/ مجمع تدني معدات	1,000	

(بتاريخ اعداد الميزانية) 2024/12/31	
صافي القيمة العادلة في 2024/1/1	4,000 دينار
صافي القيمة العادلة في 2024/12/31	(3,500) دينار
خسارة التدني يتم الاعتراف بها في 2024/12/31	500 دينار
رصيد مجمع خسارة التدني في 2024/12/31 (1,000 + 500)	1,500 دينار

ويتم في 2024/12/31 الاعتراف بخسارة تدني بقيمة 500 دينار، وذلك بالقيد التالي:

من حـ/ خسارة تدني معدات		500
إلى حـ/ مجمع تدني معدات	500	

أما اسهتلاك المعدات للعام 2024 فيكون صفر، حيث لا يتم حسب المعيار استهلاك الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

(بتاريخ اعداد الميزانية) 2025/12/31	
صافي القيمة العادلة في 2025/12/31	6,000 دينار
صافي القيمة الدفترية بتاريخ التصنيف 2024/1/1	5,000 دينار
التكلفة او صافي القيمة العادلة ايهما اقل	5,000 دينار
القيمة المسجلة بالدفاتر (العادلة) في 2024/12/31	3,500 دينار
استعادة خسارة التدني (ربح) = 5,000 – 3,500	= 1,500 دينار لعام 2025

في ضوء ذلك يتم في 2025/12/31 اثبات قيد استعادة خسارة التدني (ربح) بالقيد التالي:

من حـ/ مجمع تدني معدات		1,500
إلى حـ/ مكاسب استعادة خسارة تدني معدات	1,500	

ولتوضيح كيفية معالجة خسارة التدني في مجموع الاصول نورد المثال التالي:

مثال (3)

تخطط إحدى المنشأت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group وقد تم تصنفيها كمحتفظ بها للبيع، تم قياس المجموعة كما يلي:

البند	القيمة الدفترية المعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع
شهرة	1,500
مباني	4,000
معدات	6,000
مخزون	1,900
اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر	1,500
المجموع	**14,900**

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع لمجموعة الاصول المحتفظ بها للبيع بـ 13,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية لمجموعة الأصول وفق معيار الابلاغ المالي رقم (5).

حل مثال (3)

تقوم المنشأة بالإعتراف بخسارة تدني بمبلغ 1,900 دينار (14,900 – 13,000) ويتم توزيعها على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الاصول غير المتداولة الملموسة الاخرى وبنسبة وتناسب مع ارصدتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للاصول المتداولة كالمخزون او الاصول المالية وكما يلي:

البند	القيمة الدفترية المعاد قياسها مباشرة قبل تصنيفها كمحتفظ بها للبيع	تخصيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
شهرة	1,500	(1,500)	0
مباني	4,000	(160)	3,840
معدات	6,000	(240)	5,760
مخزون	1,900	0	1,900
اصول مالية معدة للبيع	1,500	0	1,500
	14,900	**1,900**	**13,000**

ويلاحظ ان خسارة التدني البالغة 1,900 دينار تم تخصيصها بداية على الشهرة وبقيمة 1,500 دينار، أي تم الغاء الشهرة بالكامل. أما باقي الخسارة البالغة 400 دينار فتم توزيعها نسبة وتناسب بين المباني والمعدات وبنسبة 4,000 للمباني: 6,000 للمباني.

6. عند الحصول على اصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الاصول بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

مثال (4)

في 2024/1/1 اندمجت الشركة ص مع الشركة س، وكان لدى ص عند الاندماج معدات قيمتها المسجلة بدفاتر ص 50,000 دينار وصافي القيمة العادلة لها 60,000 دينار والقيمة قيد الاستعمال 52,000 دينار. تم تصنيف هذه المعدات كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

المطلوب: تحديد قيمة المعدات التي ستظهر عند التصنيف.

حل مثال (4)

ستظهر المعدات عند التصنيف وحسب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة" بصافي القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) والبالغة 60,000 دينار.

7. 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.

مثال (5)

في 2024/1/1 كان لدى شركة الحرية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 60,000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 58,000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 3,000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 2,400 دينار.

في 2024/6/30 وعند اعداد القوائم نصف السنوية كانت المعدات ما تزال لدى الشركة وتبين انه لم يحدث تغيير على القيمة العادلة للمعدات الا ان القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة اصبحت في هذا التاريخ 2,700 دينار.

المطلوب:

1. اثبات القيد اللازم للاعتراف بخسارة التدني في 2024/1/1.
2. اثبات القيد اللازم في 2024/6/30.

حل مثال (5)

1. اثبات القيد اللازم للاعتراف بخسارة التدني في 2024/1/1

تبلغ خسارة التدني 4,400 دينار حسبت كما يلي:

صافي القيمة العادلة = 58,000 – 2,400 = 55,600 دينار

وبالتالي تكون خسارة التدني 55,600 – 60,000 = 4,400 دينار

ويتم اثبات خسارة التدني بالقيد التالي:

من حـ/ خسارة تدني معدات		4,400
إلى حـ/ مجمع تدني معدات	4,400	

2. اثبات القيد اللازم في 2024/6/30

يتم اثبات الزيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع والبالغة 300 دينار (2,700 – 2,400) والتي تنشأ مع مرور الوقت كتكلفة تمويل وعلى النحو التالي:

من حـ/ تكاليف تمويل		300
إلى حـ/ مجمع تدني معدات	300	

تغييرات خطة البيع

1. إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (او مجموعة التصرف) على أنها "محتفظ بها للبيع".

فمثلاً إذا قررت المنشأة عدم بيع الأصل لأن السعر المعروض أقل بكثير مما هو مقدر له، فيتم في هذه الحالة التوقف عن تصنيف الاصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

2. يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع او توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع، بالقيمة الاقل من القيمتين التاليتين:

أ- القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ بها للبيع، وعلى ان يتم تعديله بأي إهتلاكات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الاصل على إنه "محتفظ به للبيع"، أو

ب- المبلغ القابل للاسترداد Recoverable Amount في تاريخ اتخاذ قرار عدم البيع.

3. يتم تضمين أي تسوية مطلوبة متعلقة بالقيمة الدفترية (المرحلة) "بند أ في النقطة السابقة" للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محتفظ به للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها الغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

العمليات غير المستمرة Discontinued Operations

عرف المعيار (IFRS5) العمليات غير المستمرة بأنها عبارة عن جزء (مكون) من المنشأة a component of an entity (فرع او خط انتاجي او ما شابهه) تم استبعادة او على انه محتفظ به لغرض البيع **بالاضافة لما يلي :**

أ- يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة، او

ب- يعد جزء من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة، او

ج- يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصريا بهدف اعادة بيعها.

يتطلب المعيار ضرورة عرض معلومات كافية عن العمليات غير المستمرة تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الاثار المترتبة على العمليات غير المستمرة. وفي ضوء ذلك يتوجب على المنشأة ان تظهر في قائمة الدخل مبلغ واحد بحيث يحتوي على مجموع:

1. الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات المتوقفة، و
2. الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس الاصول المتعلقة بالعمليات المتوقفة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (أو التصرف).

ويمثل الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات المتوقفة نتائج اعمال العمليات غير المستمرة (الايرادات والمصاريف) خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية. ففي حالة تصنيف أصل او مجموعة اصول كمحتفظ بها للبيع فان ايراداتها ومصاريفها وبالتالي نتائج اعمالها يجب ان تعرض بشكل مستقل عن باقي نتائج أعمال المنشاة.

ويتم اظهار ما سبق أما في صلب قائمة الدخل أو في الملاحظات المرافقة للقوائم المالية.

مثال (6)

فيما يلي مسودة قائمة الدخل الذي تم اعدادها لشركة السلام للسنة المالية المنتهية في 2024/12/31 (بالاف الدنانير):

	600	المبيعات
	(180)	تكلفة المبيعات
420		مجمل الربح
30		الايرادات الاخرى
	80	المصاريف البيعية
(120)	40	المصاريف الادارية
330		الربح قبل ضريبة الدخل
(66)		م. ضريبة الدخل
264		الربح بعد ضريبة الدخل

علمان ان الشركة قامت في 2024/5/1 ببيع احد فروعها في مدينة اربد، وقد بلغت ايرادات الفرع خلال الفترة من 2024/1/1 ولغاية تاريخ البيع 40,000 دينار بينما بلغت تكلفة المبيعات 24,000 دينار، كما بلغت المصاريف البيعية المتعلقة بالفرع 4,000 دينار والمصاريف الادارية 2,000 دينار وقد ظهرت ايرادات وتكاليف ومصاريف الفرع المباع ضمن قائمة الدخل أعلاه. وبلغت ضريبة الدخل الخاصة بالربح التشغيلي للفرع 2,000 دينار ظهرت ضمن ضريبة الدخل الظاهرة في قائمة الدخل أعلاه. وقد نتج عن عملية بيع أصول الفرع خسارة تبلغ 5,000 خسارة وقد ظهرت الخسارة ضمن المصاريف الادارية، ونتج عن الخسارة وفر ضريبي يبلغ 1,000 دينار تم خصمه من ضريبة الدخل الظاهره في قائمة الدخل أعلاه.

المطلوب: بيان كيفية إظهار وعرض قائمة الدخل اعلاه وفق متطلبات معاير الابلاغ المالي (IFRS5).

حل مثال (6)

يتم عرض قائمة الدخل وفق متطلبات معاير الابلاغ المالي (IFRS5) على النحو التالي:

شركة السلام قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2024/12/31 (بالاف الدنانير)		
العمليات المستمرة		
	560	المبيعات 600 – 40
	(156)	تكلفة المبيعات 180 – 24
404		مجمل الربح
30		الايرادات الاخرى
	76	المصاريف البيعية 80 – 4
(109)	33	المصاريف الادارية 40 – 2 – 5
325		الربح قبل ضريبة الدخل
(65)		ضريبة الدخل 66 – 2 + 1
260		الربح من العمليات المستمرة بعد ضريبة الدخل
4		الربح من العمليات غير المستمرة بعد الضريبة
264		ربح العام بعد الضريبة

أما تفاصيل الربح من العمليات غير المستمرة بعد الضريبة فيظهر على النحو التالي:

	40	المبيعات
	(24)	تكلفة المبيعات
16		مجمل الربح
	4	المصاريف البيعية
(6)	2	المصاريف الادارية
10		الربح قبل ضريبة الدخل
(2)		ضريبة الدخل
8		الربح بعد ضريبة الدخل
	(5)	خسارة التخلص من اصول الفرع
(4)	1	الوفر الضريبي من خسارة التخلص من اصول الفرع
4		الربح من العمليات غير المستمرة بعد ضريبة الدخل

العرض والإفصاح

1. يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تُمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعات المعدة للبيع).

2. يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية :

أ- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.

ب- الأصول (المحتفظ بها للبيع) للمجموعات المعدة للبيع والإلتزامات المتعلقة بها. ومن الامثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول وإلتزامات.

3. يجب الإفصاح عما يلي:

أ- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملاً إجمالي:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة.
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملاً العمليات غير المستمرة.

ب- تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال بيان ما يلي (في الإيضاحات):

1. الإيراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة.
2. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (1).
3. الربح أو الخسارة المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف المكونة للعملية غير المستمرة.
4. مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق (3).

4. إفصاحات أخرى:

أ- وصف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف).

ب- وصف وقائع وظروف البيع أو المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقع بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك.

جـ- الربح أو الخسارة المعترف بها، وإذا لم يكن معروضاً بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل فيجب تحديد البند الرئيس الذي يشمل رقم الربح أو الخسارة.

د- ما إذا كانت متطلبات التقرير القطاعي الذي يوجد به الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) معروضاً طبقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8).

هـ- وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا استبعدت المنشأة أصلاً أو التزاماً مفرداً من "مجموعة تصرف" وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأي فترات سابقة معروضة.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟

– تكاليف البيع	– المبلغ القابل للاسترداد للأصل
– حدث محتمل	– القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال)

4. ما هي الشروط الواجب توفراها لتصنيف الاصل كأصل محتفظ به للبيع؟
5. وضح كيفية الإعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع.
6. بين كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع.
7. ما هي اهم الافصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5): "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة مما يلي لا تعتبر من شروط تصنيف الأصول غير المتداولة (او مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع:
   أ- أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي.
   ب- ان تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة لبيع الأصل وانه من غير المحتمل ان تحدث تغييرات جوهرية او إلغائها.
   جـ- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف.
   د- من المحتمل بيع الأصول المحتفظ بها للبيع خلال فترة (18) شهراً من تاريخ التصنيف.
2. من المتطلبات الرئيسية للمعيار لتصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع:
   أ- إن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي
   ب- في حالة كون القيمة المرحلة (الدفترية) لها سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال عملية بيع الأصل
   جـ- ان تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل
   د- جميع ما ذكر صحيح
3. عند الحصول على اصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من إندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الاصول:
   أ- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة أيهما أقل
   ب- بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع
   جـ- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة القابلة للاسترداد ايهما اقل
   د- بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو القيمة القابلة للاسترداد ايهما اعلى
4. بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع فإنه يتم إحتساب مصروف الإهتلاك لها كما يلي:

   أ- بطريقة القسط الثابت ب- بنفس طريقة إهتلاك الأصول المشابهة
   جـ- لا تخضع للإهتلاك د- على مدار 3 سنوات كحد أقصى

(الأسئلة من 5 – 8 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع فإنها تظهر وفقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) (IFRS) كما هو وارد أدناه:

أ- بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل.

ب- بالكلفة أو بالقيمة العادلة أيهما أقل.

جـ- بالقيمة الدفترية أو بالقيمة العادلة ناقص مصاريف البيع أي القيمتين أقل.

د- بالقيمة العادلة لها.

6. يجب قياس الموجودات غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع على النحو التالي:

أ- القيمة الدفترية.

ب- القيمة العادلة.

جـ- القيمة العادلة ناقص كلفة البيع لهذا الأصل.

د- لا شيء مما ذكر أعلاه.

7. **وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (5)، فانه يتم قياس الأصل المحتفظ به لغرض البيع عن النحو التالي :**

أ- بالقيمة الدفترية له قبل تصنيفه على أنه أصل طويل الأجل محتفظ به للبيع

ب- بقيمته الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل

ج- بقيمته العادلة بعد طرح مصاريف البيع المتوقعة

د- لا شيء مما ذكر أعلاه

8. إن نتائج العمليات المتوقفة (غير المستمرة) تظهر في البيانات المالية كما يلي:

أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل.

ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.

جـ- يتم الافصاح عنها في الايضاحات حول البيانات المالية اذا كانت جوهرية.

د- ما ورد في (أ) و (جـ) اعلاه صحيح.

التمرين الثاني (من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (5) (الاصول غير المتداولة) تصنف الشركة الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في حال كان الغرض منها هو بيعها وليس الاحتفاظ بها والاستمرار في استخدامها لاغراض الشركة، هذا ويشترط بأن يكون البيع محتمل بشكل كبير. تمتلك شركة صناعية معدات تستخدم في انتاج المواد الكيمائية وترغب في ايقافها عن العمل وبيعها واستبدالها بمعدات جديدة.

المطلوب: ما هي الشروط الواجب تحققها وفقا لمتطلبات المعيار المذكور أعلاه التي تعد عوامل تدل على ان البيع محتمل بشكل كبير؟

التمرين الثالث (مقالي)

في 2024/12/31 كان لدى شركة الصناعات الحديثة آلات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل محتفظ به للبيع. وقد بلغت القيمة المسجلة للآلات بتاريخ 2024/12/31 مبلغ 50,000 دينار، بينما بلغت صافي القيمة العادلة للآلات بذلك التاريخ 39,000 دينار.

في 2025/12/31 بلغت صافي القيمة العادلة للآلات 43,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للآلات وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (5)، وكيفية عرضها في ميزانية الشركة في 2024/12/31 و2025/12/31.

التمرين الرابع (حالات عملية)

1. في 2024/4/1 قامت شركة الحرية باعادة تصنيف معدات كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 200,000 دينار وصافي القيمة العادلة 180,000 دينار والقيمة قيد الاستعمال 185,000 دينار. في 2024/12/31 تم تقييم صافي القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 204,000 دينار.

   في ضوء ما سبق ما القيمة الدفترية المسجلة للمعدات التي ستظهر في ميزانية 2024/12/31؟
2. في 2024/12/31 كان لدى شركة الراية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. تبلغ تكلفة المعدات 150,000 دينار ومجمع اهتلاكها 120,000

دينار، ومجمع التدني 5,000 دينار. وفي هذا التاريخ (2024/12/31) تم إعادة تقييم المعدات بقيمة عادلة تبلغ 31,000 دينار.

ما (قيود) قيد إعادة التقييم؟

3. في 2024/12/31 كان لدى شركة الحرية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 60,000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 55,000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 2,000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 1,300 دينار.

ما مقدار الربح او الخسارة الواجب الاعتراف به عند تصنيف المعدات في 2024/12/31؟

4. في 2024/12/31 كان لدى شركة السلام معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان التكلفة التاريخية للمعدات 60,000 دينار ومجمع الاهتلاك 40,000 دينار، وتم الاعتراف بخسارة تدني عند التصنيف تبلغ 4,000 دينار وذلك بمقدار انخفاض القيمة العادلة عن الدفترية المسجلة للمعدات. في 2025/12/31 كانت المعدات ما تزال لدى الشركة وتم الاستمرار في تصنيفها كاصل غير متداول محتفظ به للبيع، وتم في هذا التاريخ تقدير صافي القيمة العادلة للمعدات بمبلغ 11,000 دينار.

ما (قيود) قيد إعادة التقييم في 2025/12/31؟

5. في 2024/12/31 كان لدى شركة الحرية معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كاصل غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 45,000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 35,000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكلفة المقدرة للبيع 5,000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 3,200 دينار. في 2025/12/31 تم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 30,000 وبلغت القيمة الحالية لتكاليف البيع 4,000 دينار.

- ما القيد (القيود) الواجب اثباتها في 2025/12/31؟
- ما مقدار خسارة التدني (مكاسب اعادة التقييم) التي ستظهر في قائمة الدخل للعام 2025؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها Exploration For and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 6	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها". 3. بيان أهم بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل. 4. توضيح كيفية القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية). 5. عرض لأهم المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لاختبار التدني لتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل؟ 6. شرح لطريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز. 7. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها".

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)

الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

Exploration For and Evaluation of Mineral Resources

مقدمة

تمثل المصادر الطبيعية حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها. واهم ما تمتاز به المصادر الطبيعية هو حاجتها الى استثمارات مالية ضخمة، كما تحتاج لفترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر، كما ان هناك حالات عديدة يكون فيها المصدر الطبيعي غير مجدي استغلاله اقتصادياً ولا يتم اكتشاف ذلك الا بعد مرور فترة زمنية طويلة على بدء العمل ودفع مبالغ عالية نسبياً. من هنا فان اهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية هي كيفية تحديد ومعالجة تكاليف البحث والاستكشاف الخاصة بها، ومن ثم كيفية توزيع التكلفة خلال الفترات التالية للتملك او اكتشاف المصدر.

صدر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها" بصورته النهائية في حزيران 2005 وأصبح ساري المفعول من 1/1/ 2006، وقد جاء المعيار لوضع بعض الإرشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى ان يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقاً بإصدار معيار اكثر تفصيلاً وتحديداً وليتم تغطية الموضوع بشكل وافي.

بناء على ما سبق، لم يحدد المعيار سياسة محاسبية معينة فيما يتعلق بالمصادر الطبيعية وتقييمها، وانما سمح المعيار للمنشأة بتطوير السياسة المحاسبية الملاءمة، وبدون اعتبارات محددة لمتطلبات الفقرات (11) و(12) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء". تلك الفقرات التي تشير الى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس، ويقصد بهذا المعيار الامريكي رقم (19). وعليه فإن الشركات تستطيع الاستمرار باتباع نفس أسس الاعتراف والقياس التي كانت تستخدمها كسياسة محاسبية منسجمة مع متطلبات هذا المعيار.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية. وبشكل أكثر تحديداً، يهدف المعيار الى:

أ- ادخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.

ب- تحديد أي من نفقات الإستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف.

جـ- إخضاع نفقات الإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم (6)، في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

د - بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف عن وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الإستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية. في حين لا ينطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف:

1. التي تدفع قبل حصول المنشاة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، أو منجم او ما شابهه.
2. التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

بنود الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول Exploration and Evaluation Assets

هي تكاليف الإستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية والتي يتم تصنيفها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة.

نفقات الإستكشاف والتقييم Exploration and Evaluation Expenditures

هي النفقات المتكبدة اثناء عمليات الإستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

الإستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية

Exploration and Evaluation of Mineral Resources

هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشأة على الحق القانوني في القيام بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والإقتصادية لإستخراج الموارد الطبيعية. وتشمل الموارد الطبيعية المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة.

متطلبات المعيار الرئيسة

1. لم يتضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل وإنما ترك للمنشاة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك. ونص المعيار على قيام المنشآت التي تعترف بتكاليف الإستكشاف والتقييم كأصول بتطبيق الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8). حيث تنص الفقرة (10) على أنه في حالة عدم وجود معيار محدد او تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملاءمة وموثوقة.
2. تعفى المنشأة من الالتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و(12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تشير الى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الإعتراف والقياس.
3. يتم قياس تكاليف الإستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة.
4. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الإستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة بإتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل ان تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج المصادر الطبيعية (نفط اوغاز). وفيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):
   - تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of right to explore
   - تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية Topographical, geological, geochemical, and geophysical studies
   - تكاليف الاستكشاف Exploratory Drilling
   - تكاليف الحفر Trenching
   - تكاليف العينات Sampling
   - تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد الطبيعية Evaluating the technical feasibility and commercial viability of extracting a mineral resource
5. لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم

والاستكشاف)، ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار رقم (38).

6. في حالة التزام المنشأة بترميم او ازالة مخلفات عملية التنقيب والاستكشاف، يتم الإعتراف بذلك كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).
7. القياس اللاحق بعد الإعتراف: بعد الإعتراف المبدئي تقوم المنشأة بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل، وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق منسجم مع الأصل كونه مصنف كأصل ملموس أو غير ملموس.
8. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية، او ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملاءمةً.
9. يتم تصنيف تكاليف التقييم والإستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة او غير ملموسة طبقاً لنوع الأصل. فمثلاً تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تكاليف معدات الحفر والمركبات تعتبر ملموسة، وتعتبر تكاليف اهتلاك او استخدام اصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس من تكاليف الاصل غير الملموس، اما الاصل نفسه الذي يتم اهتلاكه فهو أصل ملموس.
10. يتم التوقف عن اثبات تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج المصادر الطبيعية (النفط او الغاز مثلاً). ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما اذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.
11. يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسملة من خلال تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى إحتمالية أن تزيد تكلفة الأصل (مخزون النفط مثلاً) عن مقدار القيمة القابلة للإسترداد Recoverable Amount ففي هذه الحالة يجب على المنشأة قياس وعرض والافصاح عن خسارة التدني بوجب معيار المحاسبي الدولي رقم (36) المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول.
12. يتم الإعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل.
13. المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- انتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.

ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق.

جـ- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءاً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة.

د- اذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أقل من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والإستكشاف عن المصادر الطبيعية. وهذا يتطلب ما يلي:

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الإعتراف بهذه التكاليف كأصول.
- مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناجمة عن الإستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

المعالجة المحاسبية للنفط والغاز

يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

1. طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method
2. طريقة التكاليف الكلية Full Cost Method

وفق طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فانه يتم رسملة جميع تكاليف التنقيب والإستكشاف للأبار والمناجم الناجحة فقط. أما الآبار والمناجم غير الناجحة سواء غير المجدية إقتصادياً أو الفارغة (Dry Holes) فتعتبر مصاريف إيرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسمل تكاليف التنقيب للأبار او المناجم الناجحة وغير الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة، مع العلم ان مركز التكلفة قد يكون دولة معينة او مجموعة دول.

مثال (1)

بلغت تكاليف التنقيب لدى الشركة (س) وهي احدى شركات النفط كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
.1	منتج	1 مليون
.2	منتج	2 مليون
.3	فارغ	1.5 مليون
.4	فارغ	1 مليون
.5	فارغ	2 مليون
.6	منتج	2.5 مليون
المجموع		**10 مليون**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

حل مثال (1)

طريقة الجهود الناجحة:

وفقاً لطريقة الجهود الناجحة فان مخزون النفط سيظهر بتكلفة الآبار الناجحة فقط، أما غير الناجحة فتعتبر مصاريف فترة تحمل لبيان الدخل. وعليه يتم إثبات القيد التالي:

من حـ/ مخزون النفط		5,500,000
حـ/ مصروف التنقيب والاستكشاف		4,500,000
الى حـ/ البنك	10,000,000	

طريقة التكلفة الكلية:

وفقاً لطريقة التكلفة الكلية سيظهر مخزون النفط باجمالي التكاليف حيث تحمل الآبار الفارغة على الآبار الناجحة. وعليه يتم إثبات القيد التالي :

من حـ/ مخزون النفط		10,000,000
الى حـ/ البنك	10,000,000	

المعالجة المحاسبية لنضوب المصادر الطبيعية

بعد عملية اكتشاف المصادر الطبيعية وتجهيزها لغايات الاستغلال وثبوت الجدوى الاقتصادية من عملية الاستغلال، يتم تقدير الكمية المتوفرة في المصدر او الكمية المتوقع استخراجها من المصدر خلال فترة الترخيص الممنوحة للمنشاة اذا كان هناك فترة محددة للاستغلال. ثم يتم توزيع تكاليف الترخيص والإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) على الفترات الزمنية التي يتم فيها

استخراج المصدر ليتم الاعتراف بتكلفة الجزء المستخرج كمصروف نضوب أو استنفاذ Depletion.

ويتم استخراج مصروف النضوب حسب الخطوات التالية:

1. يتم ايجاد معدل تكلفة الوحدة المستخرجة وحسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكاليف الاصل المرسملة} - \text{القيمة المتبقية المقدرة}}{\text{الكمية المقدرة}}$$

2. يتم في كل فترة مالية حصر الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، ومن ثم ايجاد مصروف النضوب الواجب تحميله للفترة عن طريق ايجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة في معدل تكلفة الوحدة.
3. يثبت مصروف النضوب لكل فترة بموجب القيد التالي:

من حـ/ المخزون		×××
الى حـ/ مجمع النضوب (أو الاصل)	×××	

ويلاحظ ان تكاليف الكمية المستخرجة (حصتها من مصروف النضوب) قد حملت لحساب المخزون، وفي حالة وجود تكاليف إضافية لتصنيع المنتج يتم إضافتها لحساب المخزون، وعند بيع المخزون أو أي جزء منه يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ تكلفة المبيعات		×××
الى حـ/ المخزون	×××	

مثال (2)

- في 2024/1/1 حصلت شركة المعادن الثمينة على حق التنقيب عن الذهب في الاردن وضمن منطقة المفرق. وفي 2024/12/1 تم اكتشاف احد المناجم، حيث قدر مخزونه بـ 80,000 أونصه وبلغت التكاليف المنفقة على المنجم حتى تاريخه والتي تم رسملتها مبلغ 1,200,000 دينار.
- في 2024/12/31 تبين انه قد تم استخراج 1,000 اونصة، بيع منها 800 اونصة بسعر 50 دينار للاونصة.
- في 2025/12/31 تبين انه قد تم استخراج 20,000 اونصة.
- بلغ مبيعات الشركة للعام 2025 / 14,200 اونصة بسعر 60 دينار للاونصة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر الشركة للاعتراف بمصروف النضوب، مع بيان كيفية اظهار الاصل في الميزانية وذلك للاعوام 2024 و 2025.

حل مثال (2)

عام 2024: قيد رسملة تكاليف المنجم:

1,200,000		من حـ/ منجم الذهب / الاردن – المفرق	/12/1
	1,200,000	الى حـ/ النقدية	2024

– قيد مصروف النضوب للعام 2024:

15,000		من حـ/ المخزون	/12/31
	15,000	الى حـ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	2024

معدل تكلفة الاونصة = $\frac{1,200,000}{80,000}$ = 15 دينار

مصروف النضوب للعام 2024 = 15 × 1,000 = 15,000 دينار.

الميزانية كما هي في 2024/12/31			
1,200,000		منجم الذهب / الاردن – المفرق	
(15,000)		يطرح مجمع النضوب	
1,185,000			

عام 2025: قيد مصروف النضوب للعام 2025:

300,000		من حـ/ المخزون	/12/31
	300,000	الى حـ/ مجمع النضوب (أو منجم الذهب)	2024

– مصروف النضوب للعام 2025 = 15 × 20,000 = 300,000 دينار.

الميزانية كما هي في 2025/12/31			
1,200,000		منجم الذهب / الاردن – المفرق	
(315,000)		يطرح مجمع النضوب	
885,000		الصافي	

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟
   - بنود الإستكشاف والتقييم المصنفة كأصول.
   - نفقات الإستكشاف والتقييم.
   - الإستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية.
4. ما هي أهم بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والإستكشاف للمصادر الطبيعية والتي يتم معالجتها كأصل؟
5. وضح كيفية القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي للمصادر المعدنية (الطبيعية).
6. ما هي أهم المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء المنشأة لإختبار التدني لتكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل؟
7. وضح الفرق بين طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات التنقيب عن النفط والغاز.
8. ما هي اهم الافصاحات التي يتوجب على الشركات القيام بها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إلتزام منشأة نفطية بإزالة أو ترميم مخلفات عملية الترميم، في المستقبل يتم الإعتراف بها كما يلي:
   أ- لا يتم الإعتراف بها إلا عند تكبدها وتسجل حينها كمصاريف.
   ب- يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف المتوقع تكبدها مستقبلاً.
   جـ- يتم تخفيضها مباشرة من إيرادات بيع النفط.
   د- تسجل كبند ضمن حقوق الملكية.
2. يمكن المحاسبة عن النفط والغاز والموارد غير المتجددة بإستخدام الطريقة التالية:
   أ- التكاليف الكلية.
   ب- الجهود الناجحة.
   جـ- (أ) + (ب)
   د- لا شيء مما ذكر
3. واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تشير الى وجوب إجراء إختبار التدني لأصل تكاليف الإستكشاف والتقييم والتنقيب :
   أ- إنتهاء حقوق الإستكشاف أو أنها على وشك الإنتهاء، ولا يتوقع تمديدها.
   ب- وجود تكاليف إضافية للإستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق
   جـ- كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءً على عمليات التنقيب والإستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة.
   د- اذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أكبر من تكلفة التنقيب والإستكشاف المرسملة كأصل.

التمرين الثاني (مقالي)

بلغت تكاليف التنقيب لدى شل العالمية وهي احدى شركات النفط العالمية كما يلي:

رقم البئر	الحالة	التكاليف
.1	منتج	5 مليون
.2	منتج	3 مليون
.3	فارغ	2.5 مليون
.4	فارغ	1 مليون
.5	فارغ	4 مليون

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق حسب كلاً من طريقة الجهود الناجحة وطريقة التكاليف الكلية.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)	الأدوات المالية: الإفصاحات Financial Instruments: Disclosures
IFRS 7	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 2. تحديد النطاق الذي يغطيه المعيار رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات". 3. بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: حول تصنيف الاصول والمطلوبات المالية 4. الافصاح عن معلومات حول التحوط للقيمة العادلة والتدفق النقدي والاستثمار في العمليات الاجنبية. 5. الافصاح حول الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة 12 شهر وعلى مدار عمر الاداة 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 الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)
الأدوات المالية: الإفصاحات
Financial Instruments: Disclosures

هدف المعيار Objective

1. يهدف هذا المعيار الى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمي تلك القوائم من تقييم:

أ- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشاة.

ب- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشاة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشاة لهذه المخاطر.

2. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكمله للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (32) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

يلاحظ من الأهداف السابقة أن هناك تركيز على بيان عنصر الأهمية (الجوهرية) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وكذلك فقد تم شمول الفترة التي يتم الإفصاح خلالها عن طبيعة ومدى مخاطر الأدوات المالية لتشمل المخاطر كما في تاريخ المركز المالي وخلال الفترة المالية أي أن الفترة الزمنية لتقييم المخاطر أصبحت أكثر شمولا.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية **باستثناء** :

أ- تلك الحصص في المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة أو المشروعات المشتركة بموجب معيار التقرير والتي تعالج بموجب المعايير IFSR 10 و IAS27 و IAS 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 أيضا 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 الدولي32 .

ب- حقوق والتزامات 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 معيار الدولي الابلاغ المالي 17 ، إذا تطلب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 من المنشأة المحاسبة عنها بشكل منفصل؛ **وينطبق ايضا على** مكونات الاستثمار التي تكون مفصولة عن العقود الواقعة ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 17، إذا تطلب المعيار 17 فصلها.

د- الأدوات المالية والعقود والالتزامات التي بموجب معاملات دفع على أساس السهم ينطبق عليها معيار الابلاغ المالي الدولي (2) " الدفع على أساس السهم".

هـ- تنطبق متطلبات الافصاح عن المخاطر الائتمانية الناشئة عن الاصول المالية بموجب معيار IFRS 15 (مثل الافصاح عن مخاطر الذمم المدينة).

وينطبق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي التي تقع في نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

متطلبات المعيار

1. مدى أهمية بند الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل :

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية و(جوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل.

2. **الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي:**

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار الابلاغ 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 مايلي:-

- الاصول المالية المصنفة ضمن هذه الفئة منذ الاعتراف الاولي .
- الاصول المالية بشكل اختياري ضمن هذه الفئة (الاستثمارات في ادوات الملكية المحتفظ بها لغير المتاجرة اي الاستراتيجة وفق الخيار المسموح به في معيار IFRS 9) .

- تلك المصنف بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) مثل الاستثمارات في الاسهم والسندات للمتاجرة.

ب- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، بحيث تظهر بشكل منفصل ما يلي:

- الالتزامات المالية المصنفة ضمن هذه الفئة منذ الاعتراف الاولي.
- تلك التي تستوفي تعريف الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة الوارد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

ج- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

د- الالتزامات 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 ادوات الدين (المحتفظ بها للاستحقاق وللبيع) والاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تختار تصنيفها ضمن هذه الفئة منذ الاعتراف الاولي بموجب الخيار المتاح بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

3. **متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر** Financial Assets or Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فانه سيتم الإفصاح عما يلي:

أ- الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان credit risk الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.

ب- مبالغ أية مشتقات إئتمان credit derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان.

ج- مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

د. إذا تم تصنيف التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 9 وكان مطلوباً من المنشأة عرض آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

- التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام.
- الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الالتزام.
- أي تحويلات للربح أو الخسارة المتراكمة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.
- في حالة إلغاء الاعتراف بالتزام خلال الفترة ، الافصاح عن المبلغ المعروض ضمن الدخل الشامل الآخر والذي تحقق عند إلغاء الاعتراف بالالتزام Realised at derecognition.

هـ. إذا تم تصنيف التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب معيار الابلاغ المالي رقم IFRS 9 وكان مطلوباً من المنشأة عرض التغيرات في القيمة العادلة لذلك الالتزام بما في ذلك آثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الربح او الخسارة فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

- التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام.
- الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي والقيمة التي تطالب المنشأة تعاقدياً بدفعها عند الاستحقاق إلى حامل الالتزام.

4. الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر:

إذا قامت المنشأة الاختيار بتصنيف الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية (الاسهم) ضمن فئة "اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر"، كما هو مسموح به في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) فإنه **يجب عليها الإفصاح** عن:

أ- ماهي الاستثمارات 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 الاستثمار في نهاية فترة التقرير.

د- توزيعات الأرباح المعترف بها خلال الفترة، مع إظهار بشكل منفصل تلك المتعلقة بالاستثمارات التي تم إلغاء إثباتها خلال الفترة المالية وتلك المتعلقة بالاستثمارات المحتفظ بها في نهاية فترة التقرير.

هـ- أي تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

5. إذا قامت المنشأة بإلغاء الاعتراف Derecognised استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير، فيجب عليها الإفصاح عن:

أ- أسباب استبعاد الاستثمارات.

ب- القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ إلغاء الاعتراف.

ج- الربح أو الخسارة المتراكمة من الاستبعاد.

6. إعادة التصنيف Reclassification

يجب على المنشأة الافصاح عما إذا كانت، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف أي اصول مالية وفق ما يتطلبه معيار FRS 9. ويجب الافصاح لكل حدث من هذا القبيل، عما يلي:

- تاريخ إعادة التصنيف.
- توضيح مفصل للتغيير الذي حدث في نموذج الاعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة.
- مبلغ الأصول المالية المعاد تصنيفها وتتضمن الاصول المعاد تصنيفها (من فئة التكلفة أو التكلفة المطفأة الى فئة القيمة العادلة. ومن فئة القيمة العادلة الى فئة التكلفة أو التكلفة المطفأة).

7. الضمانات Collateral

يجب على المنشاة الإفصاح عما يلي:

أ- القيمة المسجلة carrying amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات وللالتزامات (المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

8. التعثر والخروقات Defaults and breaches

يجب الافصاح عن التزامات القروض المستحقة غير المسددة بتاريخ القوائم المالية على المنشأة الافصاح عما يلي:

- تفاصيل أي تعثرات خلال الفترة في سداد اصل القرض أو الفائدة أو في صندوق تسديد الديون Sinking fund أو شروط الاطفاء لتلك القروض مستحقة السداد؛
- القيمة الدفترية للقروض المستحقة غير المسددة المتعثرة في نهاية الفترة المالية.
- ما إذا كان التعثر قد تمت معالجته أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض مستحقة السداد، قبل اعتماد القوائم المالية للاصدار.

9. متطلبات الافصاح في قائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية:

على المنشاة إن تفصح عن بنود الدخل، والمصروف، والربح، والخسارة اما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي:

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن:

1. الأصول أو المطلوبات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة).
2. الأصول المالية من خلال الدخل الشامل مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية الى الأرباح والخسائر للفترة المالية.
3. الاستثمارات المالية بالتكلفة المطفأة.
4. المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

ب- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للاصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ج- إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعةFee Income and Expense (عدا المبالغ الداخلة في احتساب معدل الفائدة الفعال) والناشئة عن:

- الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.
- الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء.

د- يجب على المنشأة الافصاح عن تحليل للربح أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة عن إلغاء الاعتراف[1] بـ "الاصول المالية بالتكلفة المطفأة" مع التوضيح المفصل للارباح والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات تلك الاصول المالية. ويجب أن يتضمن هذا الافصاح أسباب إلغاء الاعتراف بتلك الاصول المالية.

9. حساب مخصص الخسائر الائتمانية Allowance account for credit losses

لا يتم تخفيض القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصول المالية من فئة ادوات الدين مثل السندات والتي يحتفظ بها للاستحقاق وللبيع وفقاً لمعيار الابلاغ المالي الدولي 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

10- الافصاحات الأخرى Other Disclosures

أ- السياسات المحاسبية Accounting Policies

طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية على المنشاة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

ب- محاسبة التحوط Hedge Accounting

يجب على المنشأة الافصاح عن معلومات وافيه حول تحوط القيمة العادلة وتحوط التدفق النقدي وتحوط صافي الاستثمار في عمليات اجنبية و لتلك التعرضات للمخاطر التي تتحوط منها المنشأة والتي تختار لها المنشأة تطبيق المحاسبة عن التحوط ، يجب أن تقدم إفصاحات المحاسبة عن التحوط معلومات عن:

- استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وكيف تطبق إدارة المخاطر؛
- أثر أنشطة التحوط للمنشأة على مبلغ تدفقاتها النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها؛
- الأثر الذي كان للمحاسبة عن التحوط على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

[1] قد يتم الغاء الاعتراف بالبيع مثلا وفق ما يسمح به معيار IFRS 9 .

متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي تشمل ما يلي:

- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.
- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.
- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.
- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

إفصاحات إضافية تتعلق باحلال معدل الفائدة المرجعي

Additional disclosures related to interest rate benchmark reform

معدل الفائدة المرجعي : هو المعدل الذي يتم اعتماده لتحديد عائد متغير للاصل المالي او مصروف فائدة الالتزام المالي ومن امثلتها اللايبور LIBOR[2] و معدل الفائدة القياسي لسندات الخزينة الامريكية U.S treasury securities benchmarks .

يتطلب هذا المعيار الافصاح عما يلي:

- طبيعة ومدى المخاطر التي تتعرض لها المنشأة والناشئة عن الادوات المالية الخاضعة لاحلال معدل الفائدة المرجعي (اي خاضعة لمعدل فائدة متغير) ، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- الانجاز او التقدم الذي حققته المنشأة في اتمام التحول الى معدلات الفائدة البديلة وكيفية ادارة ذلك التحول.

ج- القيمة العادلة Fair value

تطلب المعيار الافصاحات التالية عن القيمة العادلة:

- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.
- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشاة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.
- **على المنشاة الإفصاح عما يلي:**

- طرق تحديد القيمة العادلة، وعند استخدام أساليب تقييم معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيم العادلة لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية مثل الإفصاح عن فرضيات وتقديرات المعدلات والنسب المستخدمة في تقدير خسائر الائتمان ومعدل الخصم المستخدم.

---

[2] **Libor** اللايبور London Interbank Offered Rate : مصطلح يطلق على سعر الفائدة بين البنوك في لندن للقروض القصيرة الاجل ، وهو متوسط سعر الفائدة المحسوب من التقديرات المقدمة من البنوك الرائدة في لندن.

- بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (active market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (9).
- إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديل في القيمة العادلة، فان على المنشاة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

د- الافصاحات 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، او لالتزامات عقود الإيجار.

11. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

12. الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر و الطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

13. الافصاحات الكمية Quantitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة – مجلس الإدارة –.

ب- تركزات المخاطر.

ومن الأمثلة على الافصاح عن تركزات المخاطر ، عرض المنشاة لجدول يبين القطاعات التي تستثمر بها المنشأة في الاسهم من حيث شراء اسهم شركات صناعية او مالية او خدمات.

وكذلك افصاحات البنوك عن توزيع محفظة القروض على القطاعات الاقتصادية المختلفة ، مثل قروض ممنوحة للافراد او للشركات الصناعية او الزراعية او التجارية .... الخ.

14. المخاطر الإئتمانية Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

أ- النطاق والأهداف

يجب أن تمكن الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المخاطر الائتمانية على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها ، ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن توفر الإفصاحات عن المخاطر الائتمانية :

- معلومات بشأن ممارسات المنشأة لإدارة المخاطر الائتمانية وكيفية ارتباطها بالاعتراف والقياس للخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك الطرق، والافتراضات والمعلومات المستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة.
- معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم المبالغ الواردة في القوائم المالية والناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة وأسباب تلك التغييرات.
- معلومات بخصوص تعرض المنشأة لمخاطر ائتمانية (أي المخاطرالائتمانية المتأصلة Inherent risks في الاصول المالية للمنشأة والتعهدات بتقديم إئتمان) بما في ذلك التركزات الكبيرة للمخاطر الائتمانية.

ب- ممارسات إدارة المخاطر الائتمانية

يجب على المنشأة ان توضح ممارستها لادارة المخاطر الائتمانية وكيفية ارتباطها باثبات وقياس المخاطر الائتمانية المتوقعة 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 الائتمانية للأدوات المالية قد زادت بشكل كبير منذ الاعتراف الاولي 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 الائتمانية منذ الاعتراف الاولي 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 الائتمانية المتوقعة على أساس جماعي (مثل قياس مخاطر محفظة قروض السيارات او محفظة القروض الشخصية).

د- الاساس الذي حددت المنشأة أن أصولا مالية تعتبر أصولا مالية ذات مستوى ائتماني متدني.

هـ- سياسة المنشأة في شطب او اعدام الاصل المالي بما في ذلك مؤشرات على عدم وجود توقع معقول للاسترداد.

ج- المعلومات الكمية والنوعية بشأن المبالغ الناشئة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة

1. لتوضيح التغيرات في مخصص الخسارة وأسباب تلك التغييرات، يجب على المنشأة أن تقدم مطابقة لمخصص الخسارة من الرصيد الافتتاحي إلى الرصيد الختامي، بحسب فئة الأداة المالية، وفي جدول، بحيث تظهر بشكل منفصل التغيرات خلال الفترة في مخصص الخسارة مقاساً بمبلغ مساوي للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى 12 شهرا ، ومخصص الخسارة مقاساً بمبلغ مساوي للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر للاداة المالية.
2. يجب على المنشأة أن توضح المدخلات، والافتراضات وطرق التقدير المستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى 12 شهرا وعلى مدى العمر الكلي للاداة المالية.
3. يجب على المنشأة أن تفصح بحسب فئة الأصل المالي عن المبلغ الذي يعبر بشكل أفضل عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير و وصف سردي للضمان الرهني المُحتفظ به على أنه ضمان والتعزيزات الائتمانية الأخرى.

د- التعرض للمخاطر الائتمانية Credit risk exposure

1. لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم تعرض المنشأة للمخاطر الائتمانية وفهم التركزات الكبيرة لمخاطرها الائتمانية، يجب على المنشاة أن تفصح، بحسب درجات تصنيف المخاطر الائتمانية، عن إجمالي القيمة الدفترية للأصول المالية والتعرض للمخاطر الائتمانية على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي.
2. للذمم المدينة التجارية ، وأصول العقد ومبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفق معيار (9)، يمكن أن تكون المعلومات المقدمة معتمدة على مصفوفة المخصص (نسب احتمالية التعثر).

مثال (1)

في 2024/12/31 بلغ رصيد حساب القروض الممنوحة للعملاء لدى البنك س مبلغ 40 مليون دينار، وتستحق على مدار 18 شهر قادمة.

المطلوب: بيّن كيف يمكن للبنك س عرض الافصاحات حول استحقاق القروض والتي تمثل أصول مالية بالنسبة للبنك.

حل مثال (1)

على البنك استخدام تقديراته لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية اللازمة لعرض استحقاق القروض، ويمكن للبنك ان يحدد الفترات التالية كأحد الخيارات:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من سنة	اكثر من سنة
40 مليون	8 مليون	12 مليون	10 مليون	10 مليون

16. مخاطر السيولة Liquidity Risk

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة.

ب- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

مثال (2)

في 2024/12/31 اظهرت سجلات الشركة الاردنية التزامات مالية (ذمم دائنة) وقروض بنكية قصيرة الأجل بمبلغ 12 مليون.

المطلوب: بيّن كيف ستقوم الشركة الاردنية بالإفصاح عن مخاطر السيولة لهذه الالتزامات بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7).

حل مثال (2)

بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7) تقوم الشركة بالإفصاح عن تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة وتقسيمها لفترات زمنية مناسبة وكما يلي:

الاجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 – 6 شهور	اكثر من 6 شهور – اقل من 9 شهور	9 شهور – سنة
12 مليون	5 مليون	3 مليون	2 مليون	2 مليون

كما يتطلب المعيار المذكور الافصاح عن كيفية ادارة المخاطر ، ويمكن افتراض السياسات والاجراءات التالية لدى هذه الشركة لإدارة مخاطر السيولة:

- تقوم الشركة بالإحتفاظ بإستثمارات مالية قصيرة الأجل في اذونات الخزينة ذات السيولة المرتفعة وشهادات الايداع الصادرة عن البنوك ذات التصنيف الإئتماني المرتفع وبما يتلائم مع استحقاق الالتزامات الواردة في الجدول اعلاه.
- حصلت الشركة على موافقة جاري مدين من احد البنوك التجارية بحيث تحصل على تسهيلات مباشرة اذا اضطرت الشركة للحصول على النقدية خلال السنة القادمة ومواجهة الالتزامات المذكورة.

17. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يجب الإفصاح عما يلي:

أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان اثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.

ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة واسباب هذه التغيرات.

ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر (Value – at – Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) واستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.



1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" إذا قامت المنشاة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموع من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة؟
5. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالتحوط؟
6. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السيولة؟
7. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بالأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني؟
8. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السوق؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. كيف يُعرّف معيار الابلاغ المالي الدولي (7) "مخاطرة السيولة"؟

ا- 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

جـ- 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

2. تسمى مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى بـ:

أ- مخاطر إقتصادية ب- مخاطر السوق

جـ- مخاطر إئتمان د- مخاطر السيولة

3. تسمى البيانات الرقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية:

أ- الإفصاحات النوعية ب- الإفصاحات الكمية

جـ- الإفصاحات السوقية د- تحليل الحساسية

4. يجب على المنشأة الإفصاح عما إذا كانت، في فترات التقرير الحالية أو السابقة، قد أعادت تصنيف اي أصول مالية والمصنفة وفق معيار (9) من فئة الى اخرى. 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.

جـ- المبلغ الذي أعيد تصنيفه من والى كل فئة.

د- جميع ما ذكر صحيح

(الأسئلة من 5 – 6 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

5. تشتمل مخاطر السوق على ما يلي باستثناء:

أ. مخاطر تذبذب القيمة العادلة بسبب التغير في أسعار السوق.

ب. مخاطر العملة.

جـ. مخاطر المنافسة.

د. مخاطر سعر الفائدة.

6. تشتمل مخاطر السوق على ما يلي باستثناء:

أ- مخاطر تذبذب القيمة العادلة بسبب التغير في أسعار السوق.

ب- مخاطر السيولة.

جـ- مخاطر العملة.

د- مخاطر سعر الفائدة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8)	القطاعات التشغيلية Operating Segment
IFRS 8	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 3. عرض المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية". 4. شرح مفهوم القطاع المشمول في التقارير المالية والمعايير الواجب توافرها لذلك. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) (IFRS 8)
القطاعات التشغيلية
Operating Segments

مقدمة

تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد والمتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المنشأة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات. ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون الإسهاب المفرط في تقديم المعلومات والإفصاح عنها، حيث أن الإفراط في عرض المعلومات سيجعل حجم المعلومات المقدمة يشكل عبئاً على المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

المبدأ الاساسي (هدف المعيار) Core principle

يتطلب هذا المعيار من منشآت الاعمال الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

Scope نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

1. القوائم المالية المنفصلة **separate** او 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،
   - اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام. و
2. القوائم المالية الموحدة **Consolidated** والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:
   - يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو
   - اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام.

3. إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الافصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.
4. إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القطاعات التشغيلية Operating segments: القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

أ- يمارس نشاط تجاري يولد ايرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الايرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع اجزاء المنشأة الاخرى.

ب- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة chief operating decision maker لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

ج- تتوفر معلومات منفصلة حول ذلك القطاع.

ويمكن اعتبار قطاع معين على انه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد ايراد، فمثلاً يمكن اعتبار قطاع قيد التاسيس قطاع تشغيلي لاغراض هذا المعيار.

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالارشادات التالية:

1. لا تعتبر جميع اجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلاً قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة او بعض الدوائر الوظيفية ايرادات او تحقق ايرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.
2. يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسؤول عن اكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

متطلبات المعيار

القطاعات المشمولة في التقارير المالية Reportable segments

أولاً: يتطلب هذا المعيار **التقرير بشكل منفصل** عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطيين التاليين معاً:

1. القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الواردة سابقاً. او القطاعات الناتجة عن تجميع إثنين أو اكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادة أداء مالي متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوامش الربح الاجمالية طويلة الأجل) اذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة. ويتم تجميع قطاعين تشغيليين او اكثر في قطاع تشغيلي واحد اذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الاساسي الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب التالية:
   أ- طبيعة المنتجات والخدمات.
   ب- طبيعة العمليات الانتاجية.
   ج- نوعية وفئة العملاء.
   د- أساليب توزيع المنتجات او تقديم الخدمات.
   هـ- طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، او التامين، او المرافق العامة -اذا انطبق ذلك-.
2. اذا استوفى القطاع التشغيلي **واحدة** من الشروط التالية:

أ- إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (للعملاء) 10 % أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الايرادات الداخلية والخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية.

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة **مجتمعة** لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة **أيهما أكبر** في مبلغها المطلق.

ج- إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.

ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الافصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى اذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة، اذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

ثانياً : إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة ال 10% الواردة في المعيار. إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

ثالثاً : يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، اي غير المشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة " كافة القطاعات الأخرى " وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

رابعاً : إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الابلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية اذا اعتبرت ادارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

خامساً : اذا تم تحديد قطاع تشغيلي على انه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لشرط نسبة ال 10 % المذكورة في(أولاً /2) أنفا، **يجب** إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة، حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشرط نسبة ال 10 %المنصوص عليها في (أولاً /2) أنفاً، **إلا** اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاح Disclosure

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والأثار المالية لأنشطتها التجارية، والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها. وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل Statement of Comprehensive Income:

1. معلومات عامة وتشمل:
   - العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك اساس التنظيم (على سبيل المثال فيما اذا إختارت الإدارة تنظيم المنشأة على اساس الفروقات في المنتجات والخدمات، او المناطق الجغرافية، البيئة التنظيمية، او خليط من تلك العوامل، وفيما اذا ما تم تجميع القطاعات التشغيلية).
   - أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية ايراداته منها.
2. معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول وإلتزامات القطاع، وأساس القياس المستخدمة (تفاصيل المعلومات المطلوبة مبينة لاحقاً).

3. مطابقات إجمالي ايرادات القطاع وإجمالي ارباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول وإلتزمات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل.

أي يجب اعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع اعادة عرض بيانات الفترة السابقة كما سيتم بيانه لاحقاً.

مثال (1): معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية

يمكن عرض معلومات حول قطاعات الشركة العربية كما يلي:

تملك الشركة العربية 5 قطاعات مشمولة في التقارير المالية هي: قطع السيارات، السفن، البرمجيات، الالكترونيات، والتمويل. وينتج قطاع قطع السيارات قطع غيار لبيعها لمحلات بيع التجزئة. وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط في الخارج والاعمال التجارية المماثلة. وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب ومحلات بيع أجهزة الحاسوب بالتجزئة. وينتج قطاع الالكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة لبيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب. بينما قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات اقراض الممتلكات.

معلومات حول الربح او الخسارة والأصول والإلتزامات

Information about profit or loss, assets and liabilities

يجب على المنشأة التقرير (الابلاغ) عن ارباح او خسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك اجمالي اصول ذلك القطاع، كما يجب الإبلاغ عن التزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم الى مدير (متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة)، وكما يلي:

1. **على المنشأة الإفصاح عما يلي** حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الارباح او الخسائر، او اذا كانت هذه البنود تقدم كمعلومات الى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة حتى وان لم تكن مشمولة في قياس ارباح او خسائر ذلك القطاع:

أ. الإيرادات من العملاء الخارجيين.

ب. الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة.

ج. ايراد الفائدة و مصروف الفائدة.

د.. الإهتلاك والإطفاء.

هـ. البنود المادية (المهمة نسبياً) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " عرض البيانات المالية).

و. حصة المنشأة في ربح او خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.

ز. مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.

ح. البنود غير النقدية الهامة نسبياً بإستثناء الإهتلاك والإطفاء.

ويتطلب هذا المعيار التقرير عن ايراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة (عدم اجراء تقاص) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا اذا كانت معظم ايرادات القطاع من الفائدة وكان مدير (القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) يعتمد بشكل اساسي على رقم صافي ايراد الفائدة لتقييم اداء القطاع واتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع. وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي ايراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة، على ان تفصح المنشأة عن قيامها بذلك.

2. **على المنشأة الإفصاح عما يلي** لكل قطاع مشمول في التقارير المالية اذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها chief operating decision maker reviewed by او تقدم اليه كمعلومات بشكل منتظم، حتى وان لم تكن مشمولة ضمن اصول القطاع:

أ. مبلغ الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

ب. مبلغ الإضافات الى الأصول غير المتداولة (طويلة الآجل) بإستثناء " الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، و أصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

مثال (2)[1]

معلومات حول ارباح او خسائر وأصول والتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية فيما يلي عرض لنتائج القطاعات التشغيلية للشركة العربية لعام 2024:

[1] مثال مرفق بإرشادات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8).

	قطع السيارات	السفن	البرمجيات	الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الاخرى (أ)*	المجموع
الايرادات من عملاء خارجيين	3,000 دينار	5,000 دينار	9,500 دينار	12,000 دينار	5000 دينار	1,000 دينار	35,500 دينار
الايرادات من القطاعات	--	--	3,000	1,500	--	--	4,500
ايراد الفائدة	450	800	1000	1,500	--	--	3,750
مصروف الفائدة	350	600	700	1,100	--	--	2,750
صافي ايراد الفائدة(ب)*	--	--	--	--	1,000	--	1,000
الاهتلاك والاطفاء	200	100	50	1,500	1,100	--	2,950
أرباح القطاع	200	70	900	2300	500	100	4,070
البنود الهامة غير النقدية الاخرى :							
انخفاض قيمة الاصول	--	200	--	--	--	--	200
اصول القطاع	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
النفقات الراسمالية المتعلقة بالاصول غير المتداولة	300	700	500	800	600	--	2,900
التزامات القطاع	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	--	43,850

(أ): تمثل الايرادات من القطاعات التي لم تجتاز الاختبار الكمي (نسبة ال 10 %) المطلوبة في هذا المعيار أربعة قطاعات تشغيلية في الشركة العربية، وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير معدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات.

(ب) : يحصل قطاع التمويل معظم ايراداته من الفائدة. وتعتمد الادارة بشكل رئيسي في ادارة ذلك القطاع على صافي ايراد الفائدة وليس على اجمالي مبالغ الايراد والمصروف. لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب هذا المعيار.

القياس Measurement

1. يتطلب هذا المعيار من المنشأة ان تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والتي يتم التقرير عنها بموجب هذا المعيار، هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. كذلك الحال بالنسبة التعديلات والتسويات والحذوفات التي يتم اجراؤها عند اعداد البيانات المالية للمنشأة وتخصيص الايرادات والمصاريف والارباح والخسائر يجب ان تكون هي نفسها المشمولة في قياس ارباح وخسائر القطاع المستخدمة من قبل مدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة، وكذلك الحال بالنسبة للأصول والإلتزامات.

اي اننا نستطيع القول بأن هذا المعيار يتبنى المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات، وبالتالي فهو يسمح بإستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة، وهذا ما أيده مجلس معايير المحاسبة الدولية والعديد من المجيبون على مسودة عرض هذا المعيار خلال مرحلة الاقرار النهائي له.

2. اذا استخدم مدير او متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة عدة اساليب لقياس ارباح وخسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي في تقييم اداء القطاع واتخاذ قرار حول تخصيص الموارد، فيجب على المنشأة الافصاح عن اساليب القياس المفصح عنها لذلك القطاع يجب ان تكون تلك الاساليب التي تعتقد الادارة انها وفقاً لمباديء القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة.
3. يجب على المنشأة تقديم تفسيرات لمقاييس ارباح او خسائر واصول والتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية مع الافصاح عما يلي كحد ادنى:

- اساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات التي تم التقرير عنها في التقارير المالية اي التي عرضت معلوماتها بشكل منفصل.
- طبيعة اية فروقات بين مقاييس ارباح او خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وبين ارباح او خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتكبدة مركزياً اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة اية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول

المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الاصول المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.

- طبيعة اية فروقات بين مقاييس التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية والتزامات المنشأة، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الالتزامات المستخدمة بشكل مشترك اللازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها.
- طبيعة اية تغيرات عن الفترات السابقة في اساليب القياس المستخدمة في تحديد ارباح او خسائر القطاعات التي تم التقرير عنها واثر تلك التغيرات، ان وجدت، على قياس ارباح او خسائر القطاع.
- طبيعة واثر اي تخصيصات غير متناسقة (متناغمة) للقطاعات المشمولة في التقارير المالية، فمثلاً، قد تقوم المنشأة بتخصيص مصروف الإهتلاك لقطاع ما دون تخصيص الأصول القابلة للإهتلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

المطابقات (التسويات) Reconciliations

بموجب هذا المعيار على المنشأة تقديم وعرض مطابقات لكافة البنود التالية:

- اجمالي ايرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع ايرادات المنشأة.
- اجمالي ارباح او خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع ارباح او خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة.
- اجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أصول المنشأة.
- اجمالي التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع التزامات المنشأة.
- اجمالي مبلغ لكل بند مادي من المفصح عنها في القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبلغ المقابل لها فيما يخص المنشأة.

إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة

Restatement of previously reported information

اذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي الى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية. يجب عندها اعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية، الا اذا كانت المعلومات التي سيتم اعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة اعدادها باهضة.ويجب عند اعادة عرض معلومات الفترات السابقة الافصاح عن ذلك.

وفي حالة عدم عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات

المرحلية، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات اي قبل وبعد اعادة الهيكلة. الا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها مرتفعة جداً.

الإفصاحات على نطاق المنشأة Entity-wide disclosures

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية وكبار العملاء، وكما يلي:

1. **معلومات حول المنتجات والخدمات Information about products and services**

يجب على المنشأة التقرير (الإبلاغ) عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة إلا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها باهظة، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2. **معلومات حول المناطق الجغرافية Information about geographical areas**

يجب على المنشأة **الإبلاغ عن المعلومات الجغرافية التالية** الا اذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة اعدادها باهظة:

أ- الإيرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من:

- دولة مقر المنشأة.
- كافة الدول الأجنبية التي تستمد منها المنشأة الايرادات، واذا كانت الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من عمليات المنشأة في إحدى الدولة الأجنبية بشكل منفرد هي ايرادات هامة، يجب عندها الافصاح عن تلك الايرادات بشكل منفصل.

ب- الأصول غير المتداولة (طويلة الآجل) بإستثناء "الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع مابعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين، التي تقع في بلد إقامة المنشأة و / التي تقع في كافة الدول الأجنبية التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول. واذا كانت الأصول في احدى الدول أجنبية هي أصول هامة، يجب الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

3. **معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء)**

Information about major customers

يجب على المنشأة أن تقدم معلومات حول إعتمادها على عملائها الرئيسين. واذا كانت الإيرادات المتأتية من العمليات مع عميل خارجي واحد تساوي 10 % أو أكثر من ايرادات المنشأة، فإنه

يجب على المنشاة الافصاح عن تلك الحقيقة وعن اجمالي مبلغ الايرادات من كل عميل رئيسي وهوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي اليها مثل هؤلاء العملاء. ولا يطلب من المنشأة الإفصاح عن هوية عميل رئيسي او مبلغ الايرادات المتأتية لكل قطاع من ذلك العميل.

ولأغراض هذا المعيار اذا كان العميل الرئيسي مجموعة من المنشآت وتخضع للسيطرة العامة تعتبر هذه المنشآت كعميل واحد. كذلك الحال اذا كان العميل الرئيسي للمنشأة هي الحكومة (سواء وطنية او رسمية او إقليمية أو محلية او اجنبية) او منشآت خاضعة للحكومة فيتم معاملتها كعميل واحد لاغراض هذا المعيار.

ويتطلب هذا المعيار ايضاً اعادة عرض المعلومات حول القطاعات للسنوات السابقة والتي يتم عرضها كمعلومات مقارنة في اول سنة من تطبيق هذا المعيار، الا اذا كانت المعلومات اللازمة غير ضرورية وكانت تكلفة اعدادها باهظة.

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
3. ما هي الصفات التي يتصف بها القطاع التشغيلي؟
4. ما هي المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟
5. ما هي أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): "القطاعات التشغيلية"؟

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يجب التقرير عن القطاع كقطاع مستقل إذا تحقق ما يلي:

أ- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أقل من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

جـ- إذا القطاع جديد بغض النظر عن أهميته النسبية.

د- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 15% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق.

2. ينطبق معيار IFRS 8 على البيانات المالية لمنشأة تتصف بما يلي:

أ- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

ب- اذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام.

جـ- كافة انواع الشركات.

د- (أ) أو (ب) صحيح.

3. يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار في واحدة من الحالات التالية.

أ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

ب- إذا كان مجموع الإيراد الداخلي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

جـ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 60 % من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

د- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أكبر من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل.

4. يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات (على نطاق المنشأة) تتعلق بما يلي:

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات.

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية.

جـ- معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء).

د- جميع ما ذكر

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9)	الأدوات المالية Financial Instruments
IFRS 9	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): " الأدوات المالية". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): " الأدوات المالية". 3. عرض المتطلبات الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية". 4. شرح المعالجة المحاسبية للأدوات المالية. 5. بيان الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) (IFRS 9)
الأدوات المالية Financial Instruments

مقدمة

يتناول معيار الإبلاغ المالي رقم (9) " الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 39.

لقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المعنون بالأدوات المالية، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار إبلاغ مالي جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة.

وبدء تطبيق المعيار بشكل الزامي اعتبارا من 2018/1/1.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الاصول المالية والتي من شأنها ان تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة.

نطاق المعيار Scope

يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية **باستثناء**:

أ – تلك الحصص في المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقا لمعيار الابلاغ المالي رقم 10 " القوائم المالية الموحدة "أو معيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة " أو معيار المحاسبة الدولي رقم 28 " الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" .

وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب المعيار الدولي 10 أو المعيار 27 أو المعيار 28 من المنشأة أو يسمح لها بأن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار .ويجب على المنشآت– أيضا– 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 " 32الأدوات المالية :العرض."

ب– الحقوق والالتزامات 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 الاستثمار في عقود الإيجار التمويلي) ومبالغ الإيجار المستحقة عن عقود الإيجار التشغيلي المُثبتة من قبل المؤجر لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الاعتراف والتدني.
2. تخضع إلتزامات الإيجار واجبة السداد المُثبتة من قبل المستأجر لالغاء الاعتراف الواردة في هذا المعيار.
3. تخضع المشتقات المُدْمَجّة في عقود الإيجار لمتطلبات هذا المعيار للمشتقات المُدْمَجّة

ج- حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف، 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) 32 بما في ذلك الخيارات والأذونات.

هـ- الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقد يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 17 "عقود التأمين" مع بعض الاستثناءات.

و- أي عقد آجل بين منشأة مشترية (مستحوذة) وحامل أسهم يرغب ببيع اسهمه، لشراء أو بيع أعمال مُستحوذ عليها، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال".

ز- تعهدات القروض التي تصنفها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة و تعهدات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى حيث تعتبر تلك التعهدات مشتقات مالية وتعهدات الاقراض بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق.

كما 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 الاعتراف.

ح- الحقوق في دفعات لتعويض المنشأة مقابل نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الالتزام الذي تم الاعتراف به على أنه مخصص وفقاً لمعيار المحاسبة رقم 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، أو ما تم الاعتراف له بمخصص في فترة سابقة، وفقا لمعيار المحاسبة رقم 37.

ط- الحقوق والالتزامات 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 وفقا لهذا المعيار رقم (9).

ي- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات المتعلقة بالمدفوعات على أساس السهم وفق IFSR (2).

وقد حدد المعيار بعض الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض التي تصدرها المنشآت والمستثناة من نطاق هذا المعيار والتي تخضع لمعيار المحاسبة الدولي (37) المتعلق بالإلتزامات الطارئة بإستثناء قيام المصدر لهذه الإلتزامات من خلال ممارسات سابقة معتادة لديه ببيع الأصول مباشرة والمقتناة من الإلتزامات الناجمة عن تعهدات القروض والتي تخضع لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الأداة المالية A financial instrument: أي عقد يؤدي الى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى. فمثلاً شراء الشركة (س) السندات الصادرة عن الشركة (ص) يؤدي الى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو الاستثمارات المالية في السندات وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي لدى الشركة (ص) وهو اسناد القرض.

القيمة العادلة Fair value: هي المبلغ الذي سيتم استلامه اذا تم بيع الاصل او دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين اطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

الأصل المالي A financial asset: هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- النقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشآة أخرى (الاستثمار في حصص و اسهم الشركات الاخرى).

جـ- حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشآة أخرى، أوحق تعاقدي لمبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشآة أخرى بموجب **شروط من المحتمل أن تكون إيجابية.**

<u>عقود بشروط من المحتمل أن تكون إيجابية - نشوء اصل مالي</u>

من الامثلة على ذلك دخول شركة بتاريخ 2023/11/1 بعقد آجل لشراء 5000 برميل من النفط بعقد آجل لاغراض المتاجرة ، بحيث يكون التنفيذ (تاريخ ممارسة العقد) في 2024/2/1 بسعر 80 دولار للبرميل . وبافتراض ان سعر برميل النفط اصبح في 12/31 / 2023 وهو تاريخ اعداد القوائم المالية 90 دولار فهذا التغير ايجابي ويؤدي ان تصبح للعقد قيمة ايجابية بمقدار 10 دولار للبرميل ، اي ان القيمة العادلة ستكون ارباح ما يقارب 50,000 دولار (5000 × (90-80)) علما بان بورصة المشتقات المالية والتي تتضمن العقود الاجلة تحدد القيمة العادلة للعقد بناءاً على اسعار تداول تلك العقود فعلياً بالبورصة . ويكون القيد كما يلي :

50000 من ح/ مشتقات مالية –قيمة عادلة موجبة – اصل مالي 2023/12/31

50000 الى ح / ارباح تقييم مشتقات مالية – بيان الدخل

د- عقد قد تتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة لإستلام عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

وبالتالي فإن الأصل المالي ينشأ عند وجود حق تعاقدي لاستلام نقد او اي أصل مالي أخر.

الإلتزام المالي A Financial Liability

أ- التزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشآة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب **شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.**

<u>عقود بشروط من المحتمل أن تكون غير إيجابية - نشوء التزام مالي</u> من الامثلة على ذلك دخول شركة بتاريخ 2023/12/12 بعقد آجل لشراء 3000 برميل من النفط بعقد آجل لاغراض المتاجرة، بحيث يكون التنفيذ (تاريخ ممارسة العقد) في 2024/2/2 بسعر 80 دولار للبرميل. وبافتراض ان سعر برميل النفط اصبح في 2023/12/31 وهو تاريخ اعداد القوائم المالية 68 دولار فهذا التغير **غير** ايجابي ويؤدي ان تصبح للعقد قيمة سالبة بمقدار 12 دولار للبرميل ، اي ان القيمة العادلة ستكون خسارة ما يقارب 36,000 دولار (3000 × (68-80)) علما بان بورصة المشتقات المالية والتي تتضمن العقود الاجلة تحدد القيمة العادلة للعقد بناءاً على اسعار تداول تلك العقود فعلياً بالبورصة. ويكون القيد كما يلي: 36000 من ح/ خسائر تقييم مشتقات مالية – بيان الدخل 2023/12/31 36000 الى ح / مشتقات مالية –قيمة عادلة سالبة – التزام مالي

ب- عقد من الممكن أن تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشآة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشآة. وتشمل هذه العقود:

- عقود ليست مشتقة a non-derivative وتتضمن إلتزام تعاقدي للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها.
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة بإستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشاة.

المشتقات المالية Derivatives

هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، أسعار صرف العملة، سعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
- لا تتطلب صافي إستثمار أولي أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

متطلبات المعيار

القياس المبدئي Initial Recognition

يتم الإعتراف بالأصول المالية أو المطلوبات المالية في الميزانية عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية بإستخدام تاريخ التعامل (المتاجرة) Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلتزاماً في قائمة المركز المالي .

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الأخر.

التصنيف Classification

1. **يقسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) كافة الأصول المالية كما يلي :**

أ- الأصول المالية بالتكلفة المطفأة Financial Assets at a Mortised Cost

ب- الأصول المالية بالقيمة العادلة Financial Assets at Fair Value

ويمكن **تصنيف الاصول المالية** ضمن هذه الفئة الى:

ب/1: اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة.

ب/2: اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ او ب) عند الاقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقدي مع الغير **بناء على كل مما يلي:**

أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الاصول المالية.

The entity's business model for managing the financial assets;

ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسين في المنشأة وليس اعتمادا على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة، وبالتالي فان هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى اي على مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من اجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة استثمارات اخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدي للاصل المالي

(b) The contractual cash flow characteristics of the financial asset.

ويقصد بذلك ان يكون الاصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة او قابلة للتحديد مثل ادوات الدين المشتراة (السندات المشتراه) .

القياس اللاحق للأصول المالية

بموجب هذا المعيار يتم تصنيف الاصول المالية والقياس اللاحق لها ضمن 3 فئات هي:

1- الاصول المالية بالكلفة المطفأة Financial assets measured at amortized cost:

وهي تشمل الاستثمارات المالية في ادوات الدين (السندات) والقروض والذمم والتي سيحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق ولجمع التدفقات النقدية من فوائد او تحصيل دفعات من القروض او 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 الاسمية بتاريخ الاستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق بغرض الاستفادة من التغير في قيمتها العادلة.

- اختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يجب على المنشأة الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الاستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية او يكون من المتوقع بيعها. على سبيل المثال قد تبيع المنشأة اصل مالي إذا:

- لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا زيادة في المخاطر الائتمانية للاصول).
- إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الاصول المالية، وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.
- المبيعات التي تحدث لادارة مخاطر تركز الائتمان اذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو كانت قيمتها كبيرة) أو كانت ليست كبيرة في قيمتها سواء بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة).

لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الاستثمارية، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية اتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

وعند اعداد البيانات المالية يتم قياس الأصول المالية بالتكلفة المطفأة اي تبقى بالتكلفة مع اطفاء العلاوة أو الخصم **بطريقة الفائدة الفعالة** ويتم الاعتراف بالارباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصل المالي بالبيع مثلاً أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.

2- الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر (بيان الدخل)

(FVTPL). Financial assets at fair value through profit or loss

حيث يتم تقييمها عند اعداد البيانات المالية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الارباح والخسائر.

وهي تشمل مايلي:

أ- الاستثمارات المالية في ادوات الدين لاغراض المتاجرة مثل الاستثمارت في سندات المتاجرة.

ب- الاستثمارت في ادوات الملكية (الاسهم) لاغراض المتاجرة.

ويتم تصنيف اي اصل مالي للمتاجرة ضمن هذه الفئة (اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر).

ج- الاستثمارات في ادوات الملكية (الاسهم) لاغراض ليست للمتاجرة:

حيث **يسمح** هذا المعيار بتصنيف الاستثمارات في الاسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة مثل (الاسهم الاستراتيجية طويلة الاجل) ضمن فئة اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.

3- الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر

Financial assets at fair value through other comprehensive income

وهي تشمل:

أ- الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفروقات التقييم:

يسمح هذا المعيار تصنيف الاستثمارات المالية في ادوات الملكية اي الاستثمارات في اسهم الشركات الاخرى والتي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة اي (الاسهم الاستراتيجية طويلة الاجل) ضمن هذه الفئة (اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر) بحيث يتم تقييمها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل. ويطلق عادة على فروقات التقييم مسمى احتياطي تقييم الاصول المالية.

ويتطلب المعيار بخصوص هذه الفئة ما يلي:

- إذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها،اي لا يسمح باعادة تصنيف الاستثمارات في ادوات الملكية (الاسهم) من فئة اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر الى فئة اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر.
- ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة (احتياطي تقييم الاصول المالية) المعروض ضمن حقوق الملكية الى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بتلك الاصول بالبيع او غيره.
- لا تخضع الاصول المالية (الاستثمارات في الاسهم) ضمن هذه الفئة لاختبار التدني.
- لا يعترف بارباح بيع الاصول المالية المتحققة (الاستثمارات في الاسهم) ضمن هذه الفئة في الارباح والخسائر وانما ضمن الدخل الشامل الاخر وضمن حساب احتياطي تقييم الاصول المالية.
- يتم فقط الاعتراف بايراد توزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الاستثمارات في الأرباح والخسائر.

اي ان كافة التغيرات على قيمة الاستثمارات في ادوات الملكية (الاسهم) المصنفه ضمن فئة" اصول مالية بالقيم العادلة من خلال دخل شامل اخر" يعترف بها ضمن الدخل الشامل الاخر وضمن حقوق الملكية باستثناء ايراد توزيعات الارباح الناتجة عنها فيعترف بها ضمن الارباح والخسائر.

ب- الاستثمارات في ادوات الدين التي يحتفظ بها من اجل جمع التدفقات النقدية (تحصيل الفوائد وقيمة السندات) وبيع الاصل المالي.

وبالتالي اذا كان الهدف من نموذج الاعمال وواقع تصرف المنشأة باداة الدين (السندات مثلا) اما الاحتفاظ للاستحقاق و البيع يتم تصنيفها ضمن اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر.

وبخصوص هذه الفئة يتطلب المعيار ما يلي:

- يتم معالجة ايراد الفائدة، واية فروقات ارباح او خسائر ترجمة اذا كانت بعملات اجنبية، واية خسائر تدني وارباح استعادة تدني لتلك الاصول في بيان الدخل.
- تستمر المنشأة بالاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن دخل شامل اخر (حقوق الملكية) حتى يتم التخلص من الاصل بالبيع او التنازل عنه حيث تم التغير المتراكم بالقيمة العادلة الى بيان الدخل تحت مسمى تعديلات اعادة التصنيف Reclassification adjustment.

معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية:

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

مثال (1) (قياس التكلفة المطفأة للأصول المالية)

بتاريخ 2024/1/1 إشترت المنشأة (س) أداة دين -سندات - تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 10,000 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الاسمية للسندات 12,500 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 4.72% تدفع سنوياً. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 10%. وسيتم الاحتفاظ بها لتاريخ الاستحقاق وجمع التدفقات النقدية.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات.

حل مثال (1)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات (4.72%) أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 10% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 2,500 دينار وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الإسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات. وفيما يلي جدول يبين كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) =(2) ×10%	الفائدة المقبوضة *(4)	إطفاء الخصم (5) =(3)-(4)	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					10,000
2024	10,000	1000 =10%×10,000	590	410	10,410
2025	10,410	1041 =10%×10,410	590	451	10,861
2026	10,861	1,086=10%×10,861	590	496	11,357
2027	11,357	1,135=10%×11357	590	545	11,902
2028	11,902	1,190=10%×11902	590	600	12,500

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 590 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 4.72% × 12,500 دينار (القيمة الأسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- **بتاريخ شراء السندات في 2024/1/1 يثبت القيد التالي:**

10,000		من حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	10,000	حـ/ النقدية

- **في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2024/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
410		حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	1,000	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الثانية وبتاريخ 2025/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
451		حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	1041	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الثالثة وبتاريخ 2026/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
496		حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	1,086	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الرابعة وبتاريخ 2027/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
545		حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	1,135	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2028/12/31:**

590		من حـ/ النقدية – او الفائدة مستحقة القبض
600		حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة
	1,190	الى حـ/ ايراد فائدة السندات

- **عند تحصيل قيمة السندات بتاريخ 2028/12/31 :**

12,500		من حـ/ النقدية
	12,500	الى حـ/ اصول مالية بالكلفة المطفأة

مثال (3)

1. في 2024/7/6 اشترت المؤسسة العربية 1,000 سهم من أسهم البنك العربي بغرض الاستثمار الاستراتيجي طويل الاجل (ليس للمتاجرة) بسعر 8 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار وقررت المؤسسة العربية الاعتراف بفروقات التقييم لتلك الاسهم ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. في 2024/12/31 بلغت القيمة العادلة لسهم البنك العربي 12 دينار للسهم.
3. في 2025/2/5 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم.
4. في 2025/12/31 بلغت القيمة العادلة للسهم 7 دنانير للسهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق واثبات القيود اللازمة بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 9 علما بان الشركة اختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

حل مثال (3)

1. إثبات قيد الشراء في 2024/7/6

8,500		من حـ/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
	8,500	الى حـ/ النقدية (8×1,000) + 500

2. تقييم الاسهم في 2024/12/31 (هناك ارتفاع في هذا التاريخ بالقيمة العادلة لاسهم البنك العربي تبلغ 3,500 دينار ((12 × 1,000) – 8,500)

2024/12/31	من حـ/ تعديلات القيمة العادلة		3,500
	الى حـ/ التغير في القيمة العادلة (ارباح تقييم) – ضمن دخل شامل اخر	3,500	

3. إثبات بيع الأسهم في 2025/2/5

2025/2/5	من حـ/ النقدية 400 × 10		4,000
	الى حـ/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر 400×8.5	3,400	
	حـ/ التغير في القيمة العادلة– ضمن دخل شامل اخر 400(10–8.5)	600	

4. تقييم الأسهم في 2025/12/31

ان رصيد حساب "الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر" يبلغ 5,100 دينار (3,400–8,500)، ويجب تخفيضه الى 4,200 دينار في 2025/12/31 (600 سهم × 7 دنانير القيمة العادلة للسهم) وبالتالي يجب ان يكون حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً برصيد 900 دينار، وبما ان هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 3,500 دينار فيتم جعلة دائنا بمبلغ 4,400 دينار بالقيد التالي:

2025/12/31	من حـ/ التغير في القيمة العادلة – خسائر حيازة غير متحققة		4400
	الى حـ/ تعديلات القيمة العادلة	4400	

وعليه فان **قائمة المركز المالي** كما في 2025/12/31 ستظهر كما يلي:

الاصـــول

5,100 اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

(900) تعديلات القيمة العادلة (دائن) {3,500 مدين – 4,400 دائن}

4,200 دينار القيمة العادلة {600 سهم × 7}.

إعادة التصنيف Reclassification

بالنسبة للاستثمارات المالية في أدوات الدين فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (FVTPL) إلى الأصول المالية بالتكلفة المطفأة والعكس، إذا تغيرت أهداف حيازة المنشأة لتلك الأصول أي عندما تغير المنشاة نموذج أعمالها لإدارة الاصول المالية.

ويشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع أن تكون نادرة جدا، يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية، ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشأة وواضحة للأطراف الخارجية.

مثل قيام شركة خدمات مالية بإغلاق أعمال خدمات الرهن للأفراد retail mortgage business، وقررت الشركة القيام بتسويق محفظة قروض الرهن الخاصة بها بشكل نشط لغرض بيعها.

ولا يعتبر أي مما يلي تغيرات في نموذج الأعمال:

- تغير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغيرات هام في أوضاع وظروف السوق).
- إختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية.
- نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشأة التي يكون لها نماذج أعمال مختلفة.

إعادة تصنيف الاصول المالية:

تتم اعادة تصنيف الاصول المالية من فئة الى اخرى في تحقق ما يلي:

- عندما تغير المنشأة نموذج اعمالها لادارة الاصول المالية، يجب عليها اعادة تصنيف اصولها المالية المتأثرة بذلك. وتطبق اعادة التصنيف على الاصول التي تمثل ادوات دين (مثل السندات)، حيث ان ادوات الملكية تصنف دائما بالقيمة العادلة.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف الأصول المالية يجب أن تطبق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف.

وتتم معالجة اعادة التصنيف كما يلي:

إذا قامت المنشاة بإعادة تصنيف الاصول المالية من فئة لأخرى، يجب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقا، **وكما يلي:**

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 1) في تاريخ إعادة التصنيف.

القياس اللاحق للمطلوبات المالية:

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 اقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج

من خلال الأرباح والخسائر.

2. مطلوبات محتفظ 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.

مثال (4)

في 2024/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد آجل لشراء 2,000 يورو بسعر آجل 950. دينار/ يورو، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2025/5/1.

بتاريخ 2024/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 850. دينار/ يورو.

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

حل مثال (4)

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير إيجابية لان سعر اليورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 100. دينار لكل يورو (85. -95.) وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2024/12/31 بإسم التزامات عقود آجلة يورو بقيمة 200 دينار (2,000 × 100.).

ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة بإستخدام طريقة الفائدة الفعّالة (Effective Interest Method).

مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

إعادة تصنيف المطلوبات المالية

يمنع المعيار اعادة تصنيف اية فئة من المطلوبات المالية الى اية فئة اخرى.

منهجية التدني: نموذج خسائر التدني المتوقعة

Recognition of expected credit losses

تقوم منهجية التدني الجديدة وفق هذا المعيار على الاعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة منذ الاعتراف (الاثبات) الاولي بالاصل المالي مباشرة اي عند منح القرض او نشوء الذمم المدينة وغيرها من الاصول المالية الداخله ضمن نطاق التدني، اي ليس بالضرورة

وقوع الحدث الائتماني او حدوث التعثر ليتم الاعتراف بمخصص خسائر ائتمانية متوقعة.
وتتضمن منهجية التدني منهجان هما:

1. المنهج العام General approach

أ. يجب على المنشأة الاعتراف بخسارة تدني والاعتراف بمخصص للتدني لخسائر الائتمان المتوقعة للاصول التالية:

- الاصول المالية المقاسة بالكلفة المطفأة.
- الاصول المالية المقاسة بشكل الزامي بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر (ادوات الدين المحتفظ بها للاستحقاق او للبيع) المبينة انفاً.
- تعهدات الاقراض الممنوحة من المؤسسات المالية والبنوك للعملاء (التسهيلات غير المستغلة من قبل العملاء Undrawn facilities).
- ذمم مدينة لعقود الايجار التمويلية بموجب معيار رقم (17).
- الاصول الناتجة عن العقود مع العملاء بموجب معيار رقم (15) IFRS.

ب. إذا لم تكن المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير لأداة مالية قد زادت بشكل – جوهري منذ الاعتراف الأولي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس مخصص الخسارة لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوي للخسائر الائتمانية 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 الائتمانية المتوقعة على مدى عمر الاداة المالية full lifetime expected credit lossesإذا كانت المخاطر الائتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي.

إن الهدف من متطلبات الهبوط هو إثبات الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي سواء تم تقويمها على أساس فردي أو جماعي مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك الاستشرافية التي تتعلق بالمستقبل.

د- يجب على المنشأة أن تعترف بخسارة التدني بمبلغاً مساوياً للخسائر الائتمانية ضمن الربح أو الخسارة، أو مكاسب اتعادة (عكس) الخسائر الذي يُتطلب لتعديل مخصص الخسارة في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يتطلب أن يتم إثباته وفقاً لهذا المعيار.

2 – المنهج المبسط :

وهو 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 دائما مخصص الخسارة بمبلغ مسا و للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

- المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين (الذمم المدينة) أو أصول العقد[1] التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15) والتي لا تتضمن عنصر تمويل مهم مثل (بيع البضاعة مع تأجيل السداد لفترة تزيد عن سنة) او تتضمن مكون تمويل مهم وفق ا للمعيار الدولي للتقرير المالي 15، إذا اختارت المنشأة، على أنه سياستها المحاسبية، أن تقيس مخصص الخسارة بمبلغ مساوي للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.
- مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل (ذمم مدينة عقود الايجار) 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 الائتمانية 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 (5)

اصدر البنك العربي قرض إطفاء واحد مدته 10 سنوات بقيمة 1000,000 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

[1] راجع معيار IFRS 15 لفهم "اصول العقد " .

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 الاخذ بالاعتبار الضمانات المتوفرة). ومن خبرة البنك التاريخية إحتمالية التعثر خلال 12 شهراً تبلغ 0.5 بالمائة.

المطلوب: احسب مخصص الخسائر الائتمانية في تاريخ اعداد البيانات المالية 12/31 واعداد القيد اللازم.

حل مثال (5)

مخصص الخسارة للخسائر الإئتمانية المتوقعة خلال 12 شهراً =

= 1000000 x 25% x 0.5% = 1250 دينار

وتعتبر المؤشرات والمشاهدات التالية ادلة على وجود اصول متدنية ائتمانيا (متعثرة):

- صعوبات مالية جوهرية لمصدر الاداة المالية (مصدر السندات مثلا) او المقترض.
- خرق العقد مثل عدم الوفاء بتسديد الاقساط المستحقة على المقترض.
- احتمالية مرتفعة لافلاس المقترض او مصدر الاداة المالية.
- تنازل المقرض عن جزء من المبلغ المستحق على المقترض او مصدر الاداة المالية (اجراء تسوية بسبب التعثر).
- عدم وجود سوق نشط للاداة المالية بسبب صعوبات مالية للمقترض او مصدر الاداة المالية.
- شراء الاصل المالي بخصم كبير بسبب صعوبات لدى المدين او مصدر الاداة المالية.

المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية Derivatives

أ- هي أدوات مالية تنتج عن عقود تقوم المنشأة بعقدها مع الغير، وتتصف بما يلي:

- تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، وأسعار صرف العملة، وسعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
- لا تحتاج صافي إستثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
- سيتم تسويتها في المستقبل.

ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.

ب- يجب على المنشأة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب الميزانية العمومية، و يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أو ضمن حقوق الملكية إعتماداً على الغرض منها كما يلي:

- إذا كانت بغرض المتاجرة (المضاربة) يتم الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
- إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة 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 أخر بسعر مستقبلي معين وهو ما يسمى بالسعر الآجل أو سعر الممارسة. ويعتبر هذا النوع من العقود ملزمة لطرفي العقد ولا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد، ويتم الإتفاق على شروط العقد بين الطرفين من حيث تاريخ الممارسة والسعر وكمية الأصل موضوع العقد. ويجب ملاحظة أنه عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل فإن القيمة العادلة للحق والقيمة العادلة للإلتزام عادة تكون متساوية، وبالتالي فإن صافي القيمة العادلة للعقد الآجل 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 الاستحقاق value date.

عقود الخيار Options

هناك نوعان من أنواع الخيارات:

أ- حق شراء (Call Option): ويشمل شراء حق خيار الشراء، وشراء حق خيار البيع.

ب- حق بيع (Put Option): ويشمل بيع حق خيار الشراء، وبيع حق خيار البيع.

وهناك نمطين لعقود الخيار، النمط الأوروبي والذي تتم ممارسته فقط عند الإستحقاق أو بتاريخ الممارسة. والنمط الآخر هو النمط الأمريكي والذي يتيح لحامل عقد الخيار ممارسة العقد في أي يوم ضمن فترة العقد دون الإنتظار لحين الإستحقاق 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 (نفط او عملات اجنبية او سلع ....الخ) 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 (6): العقود الآجلة

أ- بتاريخ 2024/10/1 أبرمت شركة عمان التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100,000 يورو يستحق في 2025/2/1 بسعر آجل 850. دينار لكل يورو وذلك لأغراض المتاجرة.

ب- في 2024/12/31 بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار 920. دينار لكل يورو، وقد بلغت قيمة العقد العادلة في سوق المشتقات المالية 7,000 دينار.

جـ- في 2025/2/1 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد لليورو في ذلك اليوم 900. دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالعقد الآجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

حل مثال (6)

أ- عند إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود.

ب- في 2024/12/31 وهو تاريخ الميزانية العمومية، يتم إعداد القيد التالي:

من حـ/ عقود آجلة – شراء يورو 2024/12/31		7,000
إلى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة	7,000	

ويقفل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة في بيان الدخل بالقيد التالي:

من حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود أجلة 2024/12/31		7,000
إلى حـ/ ملخص الدخل	7,000	

جـ- في 2025/2/1 يتم تنفيذ العقد وفي الغالب يتم ممارسة العقد على أساس الصافي:

من حـ/ الصندوق 100,000 (900.- 850.) 2025/2/1		5,000
حـ/ خسائر متحققة لتنفيذ العقد 100,000 (92. - 900.)		2,000
إلى حـ/ عقود آجلة – شراء يورو	7,000	

مثال (7): العقود المستقبلية

في المثال السابق إفرض أن العقد هو عقد مستقبلي وبنفس الشروط.

حل مثال (7)

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 (8):عقود الخيار

- في 2024/12/1 أبرمت شركة الزهور عقد خيار مع أحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 10,000 سهم من أسهم شركة الفوسفات في 2025/3/5 لأغراض المتاجرة بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 5 دنانير للسهم، ودفعت شركة الزهور تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 2,000 دينار نقداً.
- وبتاريخ 2024/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 20,000 دينار، نظراً

لإرتفاع سعر سهم شركة الفوسفات في السوق المالي.

- وفي 2025/2/25 تم تنفيذ العقد وقد بلغ سعر السهم العادل 8 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية عند إبرام العقد.
2. تقييم العقد الأجل بتاريخ الميزانية في 2024/12/31.
3. القيد اللازم عند ممارسة عقد الخيار في 2025/2/25.

حل مثال (8)

1. يتم إثبات شراء عقد الخيار، بإثبات عقد الخيار كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكما يلي:

2024/12/1 من حـ/ عقود خيار– شراء أسهم شركة الفوسفات		2,000
إلى حـ/ النقدية	2,000	

2. بتاريخ قائمة المركز المالي في2024/12/31 يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة وبما أن هناك قيمة للعقد بمبلغ 2,000 دينار مثبتة سابقاً وبالتالي سيتم زيادته بمبلغ 18,000 دينار (2,000–20,000) وكما يلي:

2024/12/31 من حـ/ عقود خيار– شراء أسهم شركة الفوسفات		18,000
إلى حـ/ أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار (يقفل في بيان الدخل)	18,000	

3. في 2025/2/25 سيتم تنفيذ عقد الخيار حيث سيتم إستلام 30,000 دينار {10,000(8–5)}، وسيتم إلغاء حساب عقود الخيار. ويتم إعداد القيد التالي:

2025/2/25 من حـ/ الصندوق		30,000
الى حـ/ عقود خيار – شراء أسهم شركة الفوسفات	20,000	
حـ/ أرباح متحققة لحيازة عقد الخيار (بيان الدخل)	10,000	

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 (9): تحوّط القيمة العادلة / عقد مبادلة أسعار الفائدة

في 2024/1/1 إشترت الشركة الدولية سندات تم تصنيفها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر مدتها 5 سنوات بمبلغ 50,000 دينار وتحمل فائدة 5% سنوياً تقبض في 1/1 من كل عام، ويبلغ معدل الفائدة السوقية بذلك التاريخ 5% أيضاً (أي لا يوجد علاوة أو خصم). وتخشى الشركة الدولية إنخفاض القيمة العادلة للسندات بسبب إرتفاع أسعار الفائدة في السوق خلال السنوات الخمس القادمة، ولمواجهة هذه المخاطر أبرمت الشركة الدولية عقد مبادلة سعر الفائدة Interest Rate Swap لتبادل دفعات سعر الفائدة الثابتة المقبوضة على السندات مقابل إستلام دفعات سعر الفائدة العائمة (السائدة في السوق بتاريخ إستحقاق الدفعات) ويمثل هذا العقد أداة تحوط قيمة عادلة للسندات أي لمواجهة إنخفاض القيمة العادلة للسندات.

في 2024/1/1 فإن القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة = صفر كون سعر الفائدة على السندات البالغ 5% مماثلاً لسعر الفائدة في السوق.

المطلوب:

1. إعداد قيد إستحقاق الفائدة في 2024/12/31.
2. إعداد قيد التغير في قيمة السندات وقيمة عقد التحوط في نهاية عام 2024، إذا علمت أن سعر الفائدة السائد في السوق في 2024/12/31 قد ارتفع ليبلغ 6% سنوياً، مما أدى إلى إنخفاض القيمة العادلة للسندات لتبلغ 48,268 دينار (وتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية لفوائد السندات الدورية وللقيمة الإسمية للسندات بسعر فائدة 6%). كما بلغت القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة بذلك التاريخ 1,732 دينار.

حل مثال (9)

1. قيد إستحقاق الفائدة في 2024/12/31:

2024/12/31	من حـ/ فوائد مستحقة القبض		2,500
	إلى حـ/ إيراد الفائدة 50000 × 5%	2,500	

2. إثبات قيد الإنخفاض في القيمة العادلة للسندات، وكما ذكرنا أنفاً فإن فروقات التغير في القيمة العادلة للأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر يعترف بها مباشرة في

حقوق الملكية، لكن وبما أن السندات مصنفة على أنها بند متحوط له في عقد تحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة فيتم الإعتراف بهذا التغير في القيمة العادلة للسندات في حساب الأرباح والخسائر، ويتم إعداد القيد التالي:

2024/12/31	من حـ/ خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط)		1,732
	إلى حـ/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر	1732	

كما يتم إثبات القيمة العادلة لعقد مبادلة أسعار الفائدة في 2024/12/31 البالغة 1,732 دينار.

2024/12/31	من حـ/ عقود تحوط مبادلة سعر الفائدة		1,732
	إلى حـ/ أرباح تحوط عقود مبادلة	1,732	

ويتم إقفال حساب أرباح التحوط البالغة 1,732 دينار في الأرباح والخسائر، كما يتم إقفال حساب خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط) البالغة 1,732 دينار أيضاً في الأرباح والخسائر. وبما أن التأثير على الأرباح والخسائر = صفراً، فإن التحوط فعّال بنسبة 100%.

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 1,200 دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ 1,000 دينار فان التحوط الفعال يبلغ 1,000 دينار وهناك ارباح تحوط غير فعال 200 دينار.
- أما الجزء **غير الفعال** فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الإهتلاك أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المعترف به سابقاً 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 الاستثمار في عملية أجنبية

يجب أن تتم المحاسبة عن تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية بما في ذلك التحوط لبند نقدي تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار) أنظر 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 فعال ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. يجب أن يتم إثبات الجزء غير الفعال ضمن الربح أو الخسارة.

مثال (10): عقود تحوّط التدفق النقدي

في 2024/9/1 تخطط شركة السعادة شراء 1,000 وحدة من السلعة (س) في 2025/2/1. وتتوقع شركة السعادة إرتفاع سعر السلعة (س) خلال الأشهر القليلة القادمة، وترغب شركة السعادة للتحوّط ضد مخاطر دفع مبالغ أكبر عند إرتفاع الأسعار في 2025/2/1، وعليه فقد دخلت الشركة في عقد مستقبلي Future Contract لشراء 1,000 وحدة بسعر 1,500 دينار للوحدة.

(في هذه الحالة إذاإرتفع سعر السلعة س بأكثر من 1,500 دينار للوحدة فإن قيمة العقد سترتفع لأن الشركة ستتمكن من شراء المنتج س بسعر أقل من السوق بموجب العقد).

المطلوب: إثبات القيود اللآزمة لإثبات ما يتعلّق بعملية التحوط والبيع للسلعة (س) عامَي 2024 و2025.

حل مثال (10)

1. في 2024/1/1 عند إبرام عقد التحوط الآجل: لا قيد بإفتراض أن السعر الآني والسعر المستقبلي للسلعة س متساويان.
2. في 2024/12/31 إفترض أن سعر المنتج س إرتفع للوحدة ليصبح 1,520 دينار للوحدة:

2024/12/31 من حـ/ عقود مستقبلية		20,000
إلى حـ/ أرباح أو خسائرغيرمحققة تحوّط تدفق نقدي – حقوق الملكية	20,000	
(تسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوّط)		
(1,500 – 1,520) 1,000		

وتظهر الأرباح غير المتحققة لحيازة عقد التحوّط ضمن حقوق الملكية كونها تحوّط تدفق نقدي فعّال كون عملية شراء المخزون من المنتج س لم تحدث بعد وتبقى أرباح أو خسائر تقييم العقد ضمن حقوق الملكية وجزء من مكونات الدخل الشامل الآخر حتى الفترة التي يتم فيها بيع المخزون

عندها يتم تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار الأرباح غير المحققة المعترف بها ضمن حقوق الملكية.

3. في 2025/2/1 بإفتراض أن سعر السلعة س لم يتغير عن سعره في 2024/12/31 وقامت الشركة بشراء 1,000 وحدة بسعر 1,520 دينار للوحدة:

1,520,000		من حـ/ مخزون السلعة س	2025/2/1
	1,520,000	إلى حـ/ الصندوق	

وفي نفس الوقت سيتم تسوية أو تنفيذ العقد وإستلام 20,000 دينار وهي مكاسب العقد، ويتم إعداد القيد التالي:

20,000		من حـ/ الصندوق	2025/2/1
	20,000	إلى حـ/ عقود مستقبلية	

وبإفتراض أن الشركة باعت كامل كمية السلعة س في 2025/3/3 بمبلغ 1,800,000 دينار نقداً، فسيتم إعداد القيود التالية:

- قيد البيع:

1,800,000		من حـ/ الصندوق	2025/3/3
	1,800,000	إلى حـ/ المبيعات	

1,520,000		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	2025/3/3
	1,520,000	إلى حـ/ مخزون السلعة س	

- وبهذا التاريخ في 2025/3/3 عند بيع البضاعة إقفال الأرباح أو الخسائر المتعلقة بعقد تحوط التدفق النقدي في حساب تكلفة البضاعة المباعة، بمعنى آخر تحويل أثرها إلى بيان الدخل.

ويتم إعداد القيد التالي:

20,000		من حـ/ أرباح أو خسائر غير محققة تحوّط تدفق نقدي – حقوق الملكية	
	20,000	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	2025/3/3

وبذلك فإن عقد التحوط أدّى إلى تخفيض تكلفة البضاعة بمقدار 20,000 دينار.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية"؟
3. وضح متى يتم الاعتراف بالأصول المالية وحسب ما حددها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
4. بين كيفية تصنيف الأصول المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): "الأدوات المالية".
5. ما هي الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة؟
6. بين كيفية معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية.

التمارين

التمرين الاول

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

الاسئلة من (1-9) من اسئلة امتحان JCPA:

1. لدى بنك تجاري تسهيلات ممنوحة لعميل وكما يلي:

- جاري مدين سقف 1 مليون دينار
- قرض متجدد لتمويل رأس المال العامل 5 مليون دينار.

فإذا علمت ان العميل لديه تصنيف ائتماني 4 على سلم تصنيف من 10، وكانت السقوف المستغلة من قبل العميل كما في 2024/9/30 هي:

- جاري مدين مبلغ 100 الف دينار.
- القرض مبلغ 4 مليون دينار.

فإذا علمت ان النسبة المقررة لهذا العميل لاحتساب نسبة خسائر الائتمان المتوقعة حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم (9) هو 5%، فإن مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة كما في 2024/9/30 هي:

أ- 200,000 دينار ب- 300,000 دينار

جـ- 250,000 دينار د- 205,000 دينار

2. اذا كان نفس البنك لديه محفظة تمويل للشركات الصغيرة والمتوسطة، وليس لديه النية في الاستمرار بمنح هذا النوع من التمويل، وانما التركيز على تمويل الافراد والشركات وتم عرض هذه المحفظة للبيع للبنوك الاخرى فإن كان رصيد المحفظة كما في 2024/9/30 هو 30 مليون دينار فإنه سوف يتم تصنيفها حسب معيار التقارير المالي الدولي رقم (9):

أ- ضمن تصنيف القروض والذمم المدينة.

ب- ضمن القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل لان المحفظة معروضة للبيع.

جـ- القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر، لان المحفظة معروضه للبيع.

د- الابقاء عليها ضمن الكلفة المطفأة لان نموذج الاعمال هو تحصيل الفوائد لهذه القروض + مبالغ القروض الاصلية.

3. بتاريخ 2024/1/1 حصلت شركة (ص) على قرض حكومي بمبلغ 16,000 دينار بحيث يسدد دفعة واحدة بعد (5) سنوات ان القيمة الحالية للقرض هو 9,000 دينار بتاريخ الحصول على القرض.

ما هو المبلغ الواجب الاعتراف به للقرض في بيان المركز المالي بتاريخ 2024/1/1.

أ- 7000 دينار ب- 16000 دينار

جـ- 9000 دينار د- لاشيء مما ذكر

4. بتاريخ 2024/1/2 قامت شركة مساهمة عامة باستثمار مبلغ 850,000 دينار في اسهم على المدى الطويل, تعد الشركة بياناتها المالية الربعية كما في 2024/3/31, حيث بلغت القيمة السوقية لهذه الأسهم 900,000 دينار.

ما هي القيمة وأين يظهر الربح غير المتحقق لهذا الاستثمار كما في 2024/3/31:

أ- 900,000 دينار والربح غير المتحقق في قائمة الدخل الشامل الآخر.

ب- 850,000 دينار والربح هو صفر.

جـ- 900,000 دينار والربح هو صفر.

د- 900,000 والربح غير المتحقق في قائمة الدخل.

5. في حال وجود محفظة اسهم مصنفة ضمن القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر حسب معيار التقارير المالي الدولي رقم (9)، وكان هناك انخفاض مستمر في قيمة المحفظة بشكل مستمر وجوهري فإنه:

أ- يتم احتساب تدني قيمة للمحفظة، ولكن يتم تدوير الخسائر مباشرة ضمن حقوق الملكية دون التدوير من خلال قائمة الدخل.

ب- لا يتم احتساب تدني قيمة للمحفظة، ولا يتم تدوير الخسائر ضمن قائمة الدخل.

جـ- يتم احتساب تدني قيمة للمحفظة واعادة تدوير للخسائر الموجودة في حقوق الملكية لتصبح

من خلال قائمة الدخل.

د- المعيار رقم (9) ينص على غير ما جاء اعلاه.

6. تتضمن الأصول المالية ما يلي:

أ- براءة الاختراع ب- قروض لأطراف ذات علاقة

ج- العلامة التجارية د- المصاريف المدفوع مقدماً

7. اي من البنود التالية لا يصنف كأدوات مالية :

أ- ذمم دائنة ب- ذمم مدينة

ج- مخزون د- قروض ممنوحه للغير.

8. بتاريخ 2019/7/1 قامت شركة (س) بشراء 250,000 سهم من أسهم شركة (ص) المساهمة العامة بقيمة 750,000 دينار ، وقد كلفت عملية الشراء هذه مبلغ 4,000 دينار وتم شراء هذه الأسهم لغرض تحقيق أرباح مستقبلية وليس لغرض المتاجرة فاذا علمت بأن القيمة العادلة للسهم الواحد قد بلغت 4 دنانير كما في تاريخ البيانات المالية (2019/12/31) .

ما هو أثر الاستثمار أعلاه على البيانات المالية للسنة المنتهية في 2019/12/31 :

أ- بيان الدخل صفر أرباح، وبيان المركز المالي 1,000,000 دينار

ب- بيان الدخل 250,000 أرباح، وبيان المركز المالي 1,000,000 دينار

جـ- بيان الدخل 250،000 أرباح، وبيان المركز المالي 750،000 دينار

د- بيان الدخل صفر أرباح، وبيان المركز المالي 750،000 دينار

9. اي من الأصول التالية لا يعتبر أصل مالي لاغراض معيار IFRS 9:

أ- أصل ضريبي مؤجل. ب- ذمم تجارية.

ج- استثمار في سندات دين. د- استثمار في أدوات حقوق ملكية.

10. واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تدل على تدني قيمة الأصل المالي:

أ- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية.

ب- عدم دفع قيمة الأداة المالية أو الفوائد أو التأخر فيها.

جـ- عدم وجود سوق نشط للأداة المالية دون وجود صعوبات مالية للجهة المصدرة للأداة المالية.

د- إحتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية، أو جدولة الديون المتعثرة.

11. عند إعداد القوائم المالية يتم قياس الأصول المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة كما يلي:

أ- تقيم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم في بيان الدخل.

ب- تقيم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.

جـ- تظهر بالتكلفة المطفأة.

د- تظهر بالتكلفة.

12. يتم تصنيف الأصول المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي بإستثناء واحدة هي:

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.

ب- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

جـ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

د- أصول مالية بالتكلفة من خلال الربح والخسارة.

13. 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.إن تكلفة شراء الأسهم ستظهر بمبلغ:

أ- 12,000 دينار ب- 12,700 دينار

جـ- 11,300 دينار د- لا شيء مما ذكر

14. يمكن تصنيف الاستثمار في السندات التي يحتفظ بها من اجل جمع التدفقات النقدية و بيع الاصل المالي ضمن الفئة التالية:

أ- اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل ب- اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر

جـ- اصول مالية بالكلفة المطفأة د- أ او ب

15. يمكن تصنيف عقود التحوّط إلى:

أ- تحوط القيمة العادلة ب- تحوط التدفق النقدي

جـ- تحوط المشتقات المالية د- (أ) + (ب)

16. يجب قياس المشتقات المالية لأغراض المضاربة عند إعداد القوائم المالية:

أ- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.

ب- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في حقوق الملكية.

جـ- بالتكلفة المطفأة.

د- بالتكلفة مضافاً إليها علاوة الإصدار.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)	القوائم المالية الموحدة
IFRS 10	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة". 3. بيان متطلبات المعالجة المحاسبية لتوحيد الاعمال. 4. بيان الاجراءات المحاسبية لاعداد القوائم المالية الموحدة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 10. 5. توضيح متطلبات المعالجة المحاسبية للحصة غير المسيطر عليها. 6. بيان كيفية معالجة التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة. 7. بيان المعالجة المحاسبية لفقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة. 8. توضيح كيفية اعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)
القوائم المالية الموحدة

مقدمة

تم إصدار هذا المعيار في شهر أيار 2011 ويبدأ سريانه اعتباراً من 2016/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عند تملك شركة لأسهم أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى، وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة الأسهم التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة، اي خلاف الأسهم الممتازة، فان الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة او الام والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

على الرغم ان الهدف الأساسي من عملية دمج الأعمال هو هدف ربحي الا ان هناك عدة أهداف أخرى لذلك من أهمها[1]:

1. **تحقيق التكامل الأفقي Horizontals Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كان تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.
2. **تحقيق التكامل العامودي Vertical Integration**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين او أكثر تعملان في مجالين مختلفين الا ان طبيعة أعمالهما متكاملة، مثال ذلك دمج أعمال شركة تعمل في مجال انتاج العصائر مع مصنع إنتاج عبوات العصائر الفارغة. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بغرض تامين متطلبات الإنتاج وضمان انتظامها. ومن الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة IBM لصناعة أجهزة الحاسوب بشراء شركة Lotus التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة، وذلك في العام 1995 وبتكلفة بلغت 3.2 بليون دولار أمريكي.

[1] 1 Beams, F., J. Anthony, B, Bettinghaus, and K. Smith. 2012. 11 Edition. **Advanced Accounting**. Prentice Hall.

3. **التنويع في أنشطة الشركة Conglomeration:** ويتم ذلك عن طريق دمج أعمال شركتين تعملان في أنشطة وأعمال مختلفة، مثال ذلك دمج أعمال بنك مع شركة تأجير معدات. وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد.

بالإضافة الى الأسباب السابقة فان هناك منافع ودوافع أخرى لعملية الدمج من أهمها:

4. تخفيض التكلفة: عند دمج أعمال شركتين فان العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل الدمج، فبدل وجود مديرين للشركتين يتم تعين مدير واحد، كما ان الإيجارات ومصاريف التنقل قد يتم تخفيضها.
5. قد يكون اقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات.
6. عامل الضريبة، فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.
7. التوفير في بعض الأصول المستخدمة، ففي حالة الدمج قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات، كما في شركات الطيران.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة او أكثر من المنشآت الاخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

ولتحقيق الهدف السابق فان المعيار يتطلب:

1. الطلب من الشركة الام وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة او أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.
2. وضع الأساس لتحدد السيطرة Control، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة.
3. تحديد كيفية استخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد ان الشركة الام تتحكم بالشركة التابعة وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم موحدة.
4. وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الاصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف

والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

السيطرة على الشركة المستثمر بها Control of an Investee: تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

الشركة القابضة Company Parent: عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

قوة التأثير(القوة) Power : وجود الحق لدى منشاة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة اخرى.

الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الاصول الذي لم تمتلكه الشركة الام سواء بشكل مباشر او غير مباشر. فمثلا اذا تمكنت المنشأة س من السيطرة على 85% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فان باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين اخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

حقوق الحماية Protective Rights : هي حقوق يتم وضعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة اخرى، دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها.

الأنشطة الملائمة Relevant Activities: وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها .

السيطرة Control: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (القابضة)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة اخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة او عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

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

1. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.
2. وجود الحق او لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير او توجيه عوائد الشركة المستثمر بها،

مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الاصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة .

3. اذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة او نفوذ عال على الشركة المستثمر يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

تستمد السيطرة اما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة، او من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين اخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. ان حصول منشاة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشاة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فان السيطرة تظهر عندما يكون للمنشاة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير الى تغيير على انجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بان هذا التغيير قد يكون ايجابي او سلبي او كلاهما.

كما ان سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما ايضا من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من استثماراتها في الشركة الأخرى.

عند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشاة المستثمرة على منشاة مستثمر بها، فان متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود او عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث ان هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

المتطلبات المحاسبية Accounting Requirements

أ- يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.

ب- يتطلب المعيار استخدام اسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

ج- يتطلب المعيار عدم إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

1. اذا كانت الشركة القابضة (الشركة س على سبيل المثال) هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، او جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة س (الأقلية) على قرار عدم إعداد قوائم المالية موحدة.
2. اذا كانت أدوات الدين او أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام

(بورصة) سواء كان السوق محلي او خارجي.

3. اذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، او ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية او أي هيئة تنظيمية.
4. اذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

د- إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال".
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الاصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب ان يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لاصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.
- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

الحصة غير المسيطر عليها Non-Controlling Interest: هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر الى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بين معيار الإبلاغ المالي رقم (3) الية احتساب الحقوق غير المسيطر

عليها.

تعرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة، وبشكل مستقل وفي بند منفصل.

يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة حتى لو أدى ذلك الى وجود عجز في رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها (اي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه).

التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي الى فقدان السيطرة عليها على أساس انها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب او خسائر في هذه المعاملات، اي لا يتم تحقيق أرباح او خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.

فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الام بالشركة التابعة، او بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة او محكمة او وصي او جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) او اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

1. عدم إدراج اصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.
2. الاعتراف بقيمة الاستثمارات في التابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة ومعالجة أية مبالغ مستحقة للشركة التابعة أو عليها عند فقدان السيطرة وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي ذات العلاقة.
3. الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

متطلبات الإفصاح

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)" الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى " والساري المفعول من 2016/1/1.

مفهوم وإجراءات إعداد القوائم الماليّة الموحّدة

كما سبق وبينا فان مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم الماليّة الموحّدة

إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

ان مهمة إعداد القوائم الماليّة الموحّدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج الى معلومات إضافية، وكما سنبين لاحقاً، لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

اما عن الإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحّدة فتتمثل في الآتي:

1. الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.
2. تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه **ورقة العمل Working Paper**، وكما يظهر في الشكل رقم (1).
3. إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الافرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل. مع ملاحظة ان عمود التسويات يحتوي على طرفين احدهما مدين والأخر دائن، وبالتالي فان التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حالة الأصول، مثلاً، يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الأصل.
4. يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحّدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الأخذ بعين الاعتبار اثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات ان وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحّدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم الماليّة الموحّدة.

ويجب التأكيد على ان إعداد القوائم الماليّة الموحّدة يتم خارج نطاق السجلات المحاسبية لكلا الشركتين (القابضة والتابعة)، لذا فان القيم الظاهرة في القوائم الماليّة الموحّدة لا تظهر بشكل مباشر في القوائم المالية لأي من الشركتين.

وتجدر الإشارة الى ان الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة دخل وقائمة أرباح محتجزة وميزانية وقائمة تدفقات موحدة.

الشكل رقم (1)

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

إعداد الميزانية الموحدة في حالة تملك القابضة كامل أسهم

ان ما يحدث غالباً في الواقع العملي هو وجود اختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول والتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة او سالبة، وفي حالة حدوث مثل هذا الاختلاف فان إعداد الميزانية الموحدة يتطلب ضرورة إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل وبحيث تعدل أصول والتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحدة بالقيمة العادلة لها. أي ان ما يظهر في عمود الميزانية الموحدة لكل بند من بنود الميزانية يمثل مجموع كل من القيمة الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيمة العادلة للبند لدى الشركة التابعة. اما الشهرة الموجبة والناتجة عن عملية إعداد القوائم الموحدة فتظهر قيمتها بالطرف المدين بعمود التسويات وليتم بناء عليه إظهارها ضمن عمود الموحدة. أما الشهرة السالبة ان وجدت فيتم إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بها التملك. ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س كامل أسهم الشركة ص بسعر 170,000 دينار نقدا، لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	20,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
ألآت	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	10,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170,000		
مجموع الأصول	660,000	180,000	182,000
ذمم دائنة	210,000	30,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2024/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (1)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحدة سيتم استخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة ص.

الشهرة = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = 170,000 – (182,000 – 20,000) = 8,000 دينار.

الجدول رقم (1)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2024/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20,000	25,000			45,000
ذمم مدينة	130,000	45,000		5,000	170,000
بضاعة	180,000	60,000	2,000		242,000
ألآت	100000	40,000	5,000		145,000
سيارات	60000	10,000			70,000
الشهرة			8,000		8,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	170,000			170,000	000
مجموع الأصول	660,000	180,000			680,000
ذمم دائنة	210,000	30,000	10,000		230,000
رأس المال	350,000	120,000	120,000		350,000
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	20,000		75,000
أرباح محتجزة	25,000	10,000	10,000		25,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	175,000	175,000	680,000

يلاحظ من الجدول رقم (1) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ففي حالة الذمم المدينة وبما ان قيمتها العادلة (40,000 دينار) وهي أقل من القيمة الدفترية (45,000) بمقدار 5,000 دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الأصل ينخفض عند جعله دائناً ويزيد عند جعله مديناً.
2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.

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

في حالة عدم امتلاك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فان بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم **الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)[2] Non –Controlling Interest**، وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة ومنها الميزانية الموحّدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحّدة. وتعتبر معالجة الحقوق غير المسيطر عليها من المواضيع التي تثير جدلاً بين المحاسبين، فبالنسبة لمكان ظهور الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحّدة فقد يكون اما بعد المطلوبات وقبل حقوق المساهمين مباشرة، او في نهاية حقوق المساهمين. الا ان **الفقرة (22) من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" أوجبت إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة واعتبرت ان الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام.**

مثال (2)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بقيمة 153,000 دينار نقداً ودفعت مبلغ 5,000 دينار نقداً مصاريف وعمولات إتمام الصفقة. كما ساهم عدد من موظفي الشركة س في تحليل بيانات الشركة ص وإتمام الصفقة وقد قدرت مصاريف هذا الجهد بمقدار 4,000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة س	الشركة ص	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	37,000	25,000	25,000
ذمم مدينة	130,000	45,000	40,000
بضاعة	180,000	60,000	62,000
الآت	100,000	40,000	45,000
سيارات	60,000	10,000	30,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153,000		
مجموع الأصول	660,000	180,000	202,000

[2] تم في التعديل الاخير على معايير المحاسبة الدولية استبدال مصطلح حقوق الأقلية Minority Interests بمصطلح الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest

ذمم دائنة	210,000	30,000	20,000
رأس المال	350,000	120,000	
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	
أرباح محتجزة	25,000	10,000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	

اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات الاستثمار في أسهم الشركة التابعة ص.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحّدة في 2024/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (2)

الشهرة = تكلفة الاستثمار – 80% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

= 153,000 – 80% × (20,000 – 202,000) = 7,400 دينار (شهرة موجبة).

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (20,000 – 202,000) = 36,400 دينار.

يلاحظ هنا ان كافة المصاريف المتعلقة بشراء الشركة (ص) تعتبر مصروف إيرادي وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

الجدول رقم (2)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2024/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	37,000	25,000			62,000
ذمم مدينة	130,000	45,000		5,000	170,000
بضاعة	180,000	60,000	2,000		242,000
الآت	100,000	40,000	5,000		145,000
سيارات	60,000	10,000	20,000		90,000
الشهرة			7,400		7,400
الاستثمار في الشركة التابعة ص	153,000			153,000	000
مجموع الأصول	660,000	180,000			716,400

ذمم دائنة	210,000	30,000	10,000		230,000
رأس المال	350,000	120,000	120,000		350,000
رأس المال الإضافي	75,000	20,000	20,000		75,000
أرباح محتجزة	25,000	10,000	10,000		25,000
الحقوق غير المسيطر عليها				36,400	36,400
مجموع حقوق الملكية	450,000	150,000			480,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	660,000	180,000	194,400	194,400	716,400

يلاحظ من الجدول رقم (2) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.
2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
4. تم إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الجانب الدائن من عمود التسويات كونها تمثل مصدر تمويل.

إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

لاحظنا ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية.

ان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك تشابه من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة، الا ان عملية الإعداد في الفترات التالية للتملك تصبح أكثر تعقيداً. فالمفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحدة سواء المعدة بعد التملك مباشرة او المعدة خلال الفترات التالية للتملك يقوم على اعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فان عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والالتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة واعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وقبل الشروع في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.

المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة

كما بينا سابقاً، فان الشركة القابضة تستخدم عند تملك أسهم الشركة التابعة اما طريقة الحيازة او طريقة المصالح المشتركة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة. وتعتمد طريقة الحيازة، وكما بينا سابقاً، على تقييم أصول والتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية أو العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة. أما طريقة المصالح المشتركة فتقيم أصول والتزامات الشركة التابعة بالقيم الدفترية، وبالتالي لا يكون هناك أية فروقات.

أما عن كيفية معالجة التغير على حساب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث طرق هي:

- طريقة الملكية Equity Method
- طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete (Partial) Equity Method
- طريقة التكلفة Cost Method

وقد اوجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (القوائم المالية الموحدة) استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة، الا ان المعيار رقم 27 اوجب استخدام طريقة" التكلفة أو معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) او طريقة حقوق الملكية" في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة وعرض قوائم مالية منفصلة للشركة القابضة .

تقوم كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه على فلسفة ومبدأ خاص لمعالجة التغير على حساب الاستثمار في الشركة التابعة. فحسب طريقة الملكية يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالامور التالية:

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

أما حسب طريقة الملكية غير المكتملة فيتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و3 المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية ولا يتأثر بالبند 2، أي يتأثر بحصة القابضة من أرباح الشركة التابعة وبحصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة التكلفة، فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد. وبناء عليه، يبقى رصيد حساب الاستثمار في

الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للتملك، أي يبقى مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. وحسب معايير المحاسبة الدولية يخفض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك.
ورغم وجود اختلافات جوهرية بين الطرق الثلاثة، وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكلاً من طريقة الملكية وطريقة الملكية غير المكتملة، فان القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحّدة تكون، وكما سنرى لاحقاً، متساوية وبالطرق الثلاثة.

إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الحيازة وطريقة الملكية

لغايات توضيح الإجراءات الخاصة بهذه الحالة والحالات اللاحقة سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية شراء أسهم التابعة، وكيفية احتساب حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة في نهاية العام، وحصتها من توزيعات الأرباح، وإثبات ذلك في سجلات الشركة القابضة، ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحّدة بعد التملك مباشرة وفي نهاية الفترة الأولى ونهاية الفترة الثانية لتاريخ التملك.

مثال (3)

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 260,000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة ص، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. وقد ظهرت ميزانية الشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركتين س وص كما هي في 2024/1/1				
البيان	الشركة س	الشركة ص		
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات
النقدية	20,000	10,000	10,000	000
ذمم مدينة	130,000	60,000	60,000	0000
بضاعة	180,000	130,000	160,000	30,000+
آلات بالصافي	100,000	70,000	65,000	5,000-
أراضي	125,000	50,000	40,000	10,000-
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260,000			
مجموع الأصول	815,000	320,000	335,000	
المطلوبات				
ذمم دائنة	290,000	45,000	45,000	000
قرض بنك	165,000	25,000	25,000	000
حقوق الملكية				
رأس المال	200,000	180,000		
رأس المال الإضافي	100,000	60,000		
أرباح محتجزة	60,000	10,000		
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	815,000	320,000		

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

1. العمر المتبقي للآلات الموجودة لدى الشركة التابعة ص بتاريخ التملك (2024/1/1) 5 سنوات.
2. تم خلال العام 2024 بيع 60% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2025.
3. بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2025.
4. أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند مراجعة قيمتها في نهاية العام 2024 ونهاية العام 2025 وجود انخفاض في قيمتها يعادل في كل عام 10% من قيمتها عند التملك.

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

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800,000	150,000
يطرح تكلفة المبيعات	(650,000)	(80,000)
مجمل الربح	150,000	70,000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25,000)	(10,000)
صافي الربح التشغيلي	125,000	60,000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	29,600	
صافي الربح العام	154,600	

قائمة الأرباح المحتجزة فى 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	60,000	10,000
أرباح العام	154,600	60,000
– توزيعات أرباح	(130,000)	(25,000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45,000

الميزانية كما في 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
النقدية	10,000	2,000
ذمم مدينة	125,000	85,000
بضاعة	225,000	160,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20,000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269,600	
آلات بالصافي	98,000	85,000
أراضي	90,000	50,000
مجموع الأصول	837,600	382,000
المطلوبات		
ذمم دائنة	123,000	52,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130,000	25,000
قرض بنك	200,000	20,000

حقوق الملكية		
رأس المال	200,000	180,000
رأس المال الإضافي	100,000	60,000
أرباح محتجزة	84,600	45,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837,600	382,000

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. احتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد الميزانية الموحّدة في 2024/1/1 وبعد التملك مباشرة.
4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2024 و 2025 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.
5. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2024 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2024.

حل مثال (3)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2024/1/1 كما يلي :

		من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص
260,000	260,000	إلى حـ/ النقدية

2. احتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة – 80% من صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة عند التملك.

الشهرة = 260,000 – 80% × (70,000 – 335,000)

الشهرة = 260,000 – 212,000 = 48,000 دينار

- الحقوق غير المسيطر عليها في 2024/1/1 = 20% × صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (70,000 – 335,000) = 53,000 دينار.

ويلاحظ من الحل أعلاه ما يلي:

- تم احتساب الشهرة التي تخص الشركة القابضة فقط أي ما يعادل 80% من الشهرة الكلية

للشركة التابعة.

- تم احتساب الحقوق غير المسيطر عليها على أساس صافي القيمة العادلة لاصول الشركة التابعة.

3.إعداد الميزانية الموحّدة في 2024/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الجدول رقم (3): ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2024/1/1

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	20,000	10,000			30,000
ذمم مدينة	130,000	60,000			190,000
بضاعة	180,000	130,000	30,000		340,000
آلات بالصافي	100,000	70,000		5,000	165,000
أراضي	125,000	50,000		10,000	165,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	260,000			260,000	000
الشهرة			48,000		48,000
مجموع الأصول	815,000	320,000			938,000
المطلوبات					
ذمم دائنة	290,000	45,000			335,000
قرض بنك	165,000	25,000			190,000
حقوق الملكية					
رأس المال	200,000	180,000	000,180		200,000
رأس المال الإضافي	100,000	60,000	60,000		100,000
أرباح محتجزة	60,000	10,000	10,000		60,000
الحقوق غير المسيطر عليها				53,000	53,000
مجموع حقوق الملكية	360,000	250,000			413,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	815,000	320,000	328,000	328,000	938,000

4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاصول الشركة التابعة للعامين 2024 و 2025 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الاطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الاصل او العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة الآلات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية للآلات لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للآلات والبالغ 5 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 1,000 دينار (5,000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20%. ويبين الجدول (4) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2024.

الجدول رقم (4): إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2024

البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2024	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5,000	1,000	800	200
بضاعة	30,000	(18,000)	(14,400)	(3,600)
الأراضي	10,000	000	000	
الشهرة	48,000	(4,800)	(4,800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(21,800)**	**(18,400)**	**(3,400)**

ويبين الجدول رقم (5) مبالغ الاطفاءات الخاصة بالعام 2025.

الجدول رقم (5): إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2025

البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2025	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
آلات	5,000	1,000	800	200
بضاعة	30,000	(12,000)	(9,600)	(2,400)
الأراضي	10,000	000	000	
الشهرة	48,000	(4,800)	(4,800)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		**(15,800)**	**(13,600)**	**(2,200)**

يلاحظ من الجدولين (4) و (5) ما يلي:

1. تم توزيع فرق الآلات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه تم اطفاء مبلغ 1,000 دينار للعام 2024 ومبلغ 1,000 دينار للعام 2025، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بالباقي.
2. تم إطفاء فرق البضاعة على عامين وذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 60% من الفرق في العام 2024 وإطفاء الباقي في العام 2025.
3. اما الشهرة فتم اطفاء 10% في كل من العام 2024 و10% في العام 2025 وذلك تبعاً للانخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة انه لم يتم احتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظراً لان الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.
4. لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لان الأراضي لا تستهلك وبالتالي فان الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.

5. القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2024/12/31 حسب طريقة الملكية:

كما بينا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

القيد الأول: حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2024:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2024 يبلغ 60,000 دينار (انظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2024 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فان نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 48,000 دينار (60,000 × 80%)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص		48,000
إلى حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص	48,000	

ويلاحظ ان نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد حسب بنسبة تملك الشركة القابضة، واعتبر المبلغ ربح يخص الفترة الحالية وأدى الى زيادة حساب الاستثمار في الشركة التابعة. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لصافي خسارة فيتم تخفيض حساب الاستثمار في الشركة التابعة بمقدار حصة الشركة القابضة في الخسارة ويثبت بالخسارة القيد التالي:

من حـ/ خسارة الاستثمار في الشركة التابعة ص		×××
إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص	×××	

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة

والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2024:

ان مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2024 يبلغ 18,400 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (4). ويتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

18,400		من حـ/ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة ص
	18,400	إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص

ويلاحظ ان القيد أعلاه قد خفض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 18,400 دينار، وعليه فان ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2024 كأرباح استثمار في الشركة التابعة ص سيكون 29,600 دينار (48,000 – 18,400).

أما عن سبب تخفيض أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة بمقدار صافي الإطفاء فيعود الى ان كلاً من البضاعة والشهرة قيمت بالنسبة للشركة القابضة بتكلفة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية المثبتة بدفاتر التابعة، في حين تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية لدى الشركة التابعة. وبما ان حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد احتسبت في القيد الأول أعلاه بناء على ما هو مستخرج من دفاتر الشركة التابعة، يتوجب على الشركة القابضة تعديل الفروقات بدفاترها وبمقدار الصافي بين هذه الفروقات وهذا ما تم إثباته بموجب القيد الثاني أعلاه.

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2024:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2024 ان توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 25,000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 20,000 دينار (25,000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

20,000		من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض
	20,000	إلى حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة ص

ويلاحظ ان توزيعات الأرباح التي استحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لانها تمثل استلام القابضة لجزءاً من أرباح استثماراتها في الشركة التابعة.

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة ما يلي:

1. أرباح الاستثمار في الشركة التابعة 29,600 (قائمة الدخل).
2. توزيعات أرباح مستحقة القبض 20,000 دينار (الميزانية بجانب الأصول).
3. الاستثمار في الشركة التابعة ص 269,600 دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

260,000	رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2024/1/1
48,000	+ أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
(18,400)	– إطفاء فروقات الأصول
(20,000)	– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة
269,600	رصيد حسب الاستثمار في الشركة التابعة في 2024/12/31

6. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك

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

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحّدة

1. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة والتابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة عمل، والتي تشبه ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحّدة.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والأقلية. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للاصل. وتعامل الالتزامات بشكل عكسي، حيث تظهر الزيادة في القيمة العادلة للالتزامات عن القيمة الدفترية في الجانب الدائن ويظهر النقص في الجانب المدين من عمود التسويات.
3. يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مديناً في عمود التسويات.
4. في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فان جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحّدة. اما عن سبب طرح حصة الأقلية من الأرباح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة فيعود الى ان ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة يمثل مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين

القابضة والتابعة وبالتالي مجموع ربح الشركتين. ونظراً لوجود حصة للأقلية في أرباح الشركة التابعة فيتم في هذه الحالة طرح حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة من مجموع أرباح الشركتين. اما عن كيفية احتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (6) التالي:

الجدول رقم (6): حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	
إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (60,000 × 20%)	12,000
يطرح صافي حصة الأقلية من اطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لاصول الشركة التابعة (انظر الجدول رقم 5)	(3,400)
صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	8,600

5. يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
المبيعات	800,000	150,000			950,000
يطرح تكلفة المبيعات	(650,000)	(80,000)	18,000		(748,000)
مجمل الربح	150,000	70,000			202,000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(25,000)	(10,000)	4,800	1,000	(38,800)
صافي ربح العمليات	125,000	60,000			163,200
أرباح الاستثمار في التابعة	29,600		29,600		000
صافي الربح العام	154,600				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			8,600		(8600)
صافي الربح	154,600	60,000	61,000	1,000	154,600

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (18,000)، حيث اثبت بالجانب المدين لزياد تكلفة المبيعات. أما الانخفاض في الشهرة (4,800 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضا مما أدى الى زيادة قيمة المصاريف التشغيلية. وأخيرا اثبت فرق اهتلاك الآلات (1,000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة المصاريف التشغيلية.
2. تم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنع الازدواجية في عمود الموحّدة.
3. تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحّدة. ويطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظراً لان صافي الربح الظاهر بالموحّدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

ملاحظة: في حالة إتباع طريقة الملكية يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب ان يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة

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

قائمة الأرباح المحتجزة	
×××	أرباح محتجزة في بداية العام
×××	+ أرباح العام
(×××)	– توزيعات الأرباح
×××	أرباح محتجزة في نهاية العام

اما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فتتم على النحو التالي:

I. يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.
2. يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
3. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فان ما يظهر في عمود الموحّدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود الى اعتبار ما

يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضا.

4. يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحّدة مع الأخذ بالاعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناء على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2024 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة في 2024/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات		الموحّدة
			مدين	دائن	
أرباح محتجزة 1/1	60,000	10,000	10,000		60,000
أرباح العام	154600	60,000	61,000	1,000	154600
				20,000	
– توزيعات أرباح	(130,000)	(25,000)		5,000+	(130,000)
أرباح محتجزة 12/31	84,600	45,000	71,000	26,000	84,600

ويلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.
2. تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).
3. تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.
4. في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحّدة في القائمة، كما يجب ان يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

إجراءات إعداد الميزانية الموحّدة

يتم إعداد الميزانية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الاختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

1. يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة

بهما في ورقة العمل.

2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والالتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الأخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (30,000 دينار) نظراً لان القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 18,000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فان ما ينقل الى عمود الموحّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (12,000 دينار).
3. يتم حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الاستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.
4. يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.
5. يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الاطفاء الذي يخص الأقلية مطروحاً منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ملاحظة 1: يتوجب ان يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

ملاحظة 2: تم في عمود الموحّدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة و التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات ان وجدت.

ملاحظة 3: يتساوى في الميزانية الموحّدة مجموع الاصول مع مجموع الالتزامات وحقوق الملكية.

وبناء على ما سبق تظهر الميزانية الموحّدة في 2024/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحّدة كما في 2024/12/31					
البيان	الشركة س	الشركة ص	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
النقدية	10,000	2,000			12,000
ذمم مدينة	125,000	85,000			210,000
بضاعة	225,000	160,000	30,000	18,000	397,000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20,000			20,000	0000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	269,600			+260,000 9,600	0000
آلات بالصافي	98,000	85,000	1,000	5,000	179,000
أراضي	90,000	50,000		10,000	130,000
الشهرة			48,000	4,800	43,200
مجموع الأصول	837,600	382,000			971,200
المطلوبات					
ذمم دائنة	123,000	52,000			175,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130,000	25,000	20,000		135,000
قرض بنك	200,000	20,000			220,000
حقوق الملكية					
رأس المال	200,000	180,000	180,000		200,000
رأس المال الإضافي	100,000	60,000	60,000		100,000
أرباح محتجزة	84,600	45,000	[3]45,000		84,600
الحقوق غير المسيطر عليها				+53,000 3,600	56,600
مجموع حقوق الملكية	384,600	285,000			441200
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	837,600	382,000	384,000	384,000	971,200

ويلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

[3] تم نقل المبلغ (45,000 دينار) من الفرق بين مجموع عامود التسويات المدين والدائن في قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة.

1. تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
2. تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 30,000 دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 18,000 دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.
3. تم إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الاستثمار في بداية الفترة الحالية والبالغ 260,000 دينار، ثم تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الاستثمار خلال العام والبالغ 9600 دينار.
4. تم إثبات تخفيض رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 10,000 دينار.
5. تم تخفيض فرق الآلات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5,000 دينار، ثم تم إطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 1,000 دينار.
6. تم إثبات الشهرة والناتجة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 48,000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الانخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي (4800 دينار).
7. تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث اثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (53,000 دينار)، وأضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (3600 دينار).
8. تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10): "القوائم المالية الموحدة ":
   - القوائم المالية الموحدة.
   - السيطرة.
   - الشركة القابضة.
   - قوة التأثير
   - الحقوق غير المسيطر عليها
   - حقوق الحماية
   - الأنشطة الملائمة
4. ما هي الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة؟
5. ما هي الحالات التي حددها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) والتي لا يتم فيها إعداد قوائم موحدة رغم تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة؟
6. اشرح بشكل مختصر إجراءات إعداد القوائم الموحدة.
7. ما هي البنود الأساسية التي تؤثر على حساب الاستثمار في الشركة التابعة خلال الفترات التالية للتملك في حالة استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية وطريقة الحيازة؟
8. وضح كيفية احتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليهامن أرباح الشركة التابعة وكيفية إظهار هذا البند في قائمة الدخل الموحّدة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 10 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. لا يجوز توحيد الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة في حالة:

أ- إن الشركة التابعة تعمل في ظل قيود حادة طويلة الأمد تؤثر جوهرياً على تحويل الاموال للشركة القابضة.

ب- إن السيطرة على الشركة التابعة مؤقتة لا يزيد عن (18) شهراً.

جـ- ما يرد في (أ) او (ب) صحيح.

د- ما يرد في جميع البنود اعلاه غير صحيح.

2. تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية تجميع حسابات الشركات التابعة مع الشركة القابضة وإصدار بيانات مالية موحدة للشركة القابضة في الحالات التالية بإستثناء ما يلي:

أ- أن لا يكون نشاط الشركة التابعة يختلف عن نشاط الشركة القابضة.

ب- أن أسهم الشركة المالكة لا يتم التداول بها في السوق.

جـ- إن الشركة القابضة ليست شركة تابعة مملوكة بالكامل.

د- إن الشركة التابعة تعمل خارج الأردن.

3. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي:

أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل.

ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.

جـ- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات غير المتداولة المتعلقة بها وأي زيادة فيها عن ذلك يتم الاعتراف به كايراد غير عادي في بيان الدخل.

د- يتم الاعتراف بها كإيراد على مدة العمر الانتاجي للموجودات المتعلقة بها.

4. تظهر حصة الاقلية من الارباح في بيان الدخل الموحد كعبء أو مصروف كما يلي:

أ- في بند مستقل بعد الربح قبل الضريبة.

ب- في بند مستقل بعد الوصول إلى الربح بعد الضريبة.

جـ- لا تنزل من الربح الصافي في بيان الدخل.

5. اذا ما تم استخدام طريقة الحيازة عند محاسبة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب ان تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الام (القابضة) باعتبارها:
أ- إيرادات الا اذا تم دفعها من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة قبل التملك.
ب- إيرادات طالما ان التوزيعات قد أعلن عنها من الأرباح المحتجزة.
جـ- تخفيض لقيمة الاستثمار في الشركة التابعة.
د- إيرادات مؤجلة.

6. رصيد استثمار الشركة (أ) في الشركة التابعة (ب) يصبح:
أ- 2,585 ألف دينار ب- 2,600 ألف دينار
جـ- 625 ألف دينار د- 720 ألف دينار

7. عندما تزيد الخسارة عن قيمة الحقوق غير المسيطر عليها في حقوق الشركة التابعة فان الزيادة في الخسارة يتم أخذها على النحو التالي:
أ- ضمن حقوق الأكثرية
ب- ضمن حقوق الأكثرية إلى الحد الذي يكون للحقوق غير المسيطر عليها التزامات ملزمة ولها القدرة على زيادة الاستثمار لتغطية الخسارة.
جـ- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم
د- ضمن حقوق الملكية للشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها

8. يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الام ومنشئاتها التابعة في الحالات التالية:
أ- وجود عمليات بيع وشراء بينهم بمبالغ جوهرية
ب- وجود عمليات بيع وشراء بينهم، ولكن بمبالغ غير جوهرية
ج- عدم وجود أي معاملات فيما بينهم
د- جميع ما ذكر أعلاه صحيح

9. يظهر في قائمة التدفقات النقدية الموحدة لمجموعة س البنود التالية:
أ- القروض الممنوحة من الشركة الام للشركة التابعة
ب- توزيعات الأرباح من الشركة التابعة للشركة الام
ج-الفوائد المستحقة على القروض الممنوحة من الشركة الام للشركة التابعة
د- لا شيء مما ذكر أعلاه

10. بتاريخ 2021/8/1، قامت شركة س بالاستحواذ على 70% من رأسمال شركة ص، كما قامت بذلك التاريخ بمنح شركة ص قرض بدون فوائد بقيمة 3,000,000 دينار أردني.
ما هو أثر العملية أعلاه على الأرباح المتراكمة لشركة ص عند اعداد البيانات المالية الموحدة بتاريخ 2021/12/31. علما بأن معدل سعر الفائدة السوقي بذلك التاريخ هو 6% :
أ- زيادة الأرباح المتراكمة بقيمة 180,000 دينار أردني.
ب- انخفاض الأرباح المتراكمة بقيمة 180,000 دينار أردني.
ج- زيادة الأرباح المتراكمة بقيمة 75,000 دينار أردني.
د- لا شيء مما ذكر اعلاه.

11. تملكت الشركة (أ) في 2025/1/1 80% من صافي أصول الشركة (ب) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ب) عددها (500) ألف سهم القيمة الاسمية لسهم 1 دينار والقيمة العادلة بتاريخ التملك 5 دينار للسهم. حققت الشركة (ب) خلال عام 2025 أرباح قدرها 200 ألف دينار وزعت منها نقداً 75 ألف دينار.

12. يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن:
أ- المطلوبات غير المتداولة.
ب- بند منفصل في حقوق الملكية.
ج- بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية.
د- المطلوبات المتداولة.

13. 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.

14. 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 ادارة الشركة القابضة.

التمرين الثاني: مقالي (JCPA)

في 2024/5/1 تملكت الشركة (س) (80%) من صافي اصول الشركة (ص) وفقا لطريقة الحيازة بكلفة قدرها (600) الف دينار، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ (700) الف دينار القيمة الدفترية (550) الف دينار فاذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2024 أرباحاً صافية قدرها (120) الف دينار ووزعت منها على المساهمين (50) الف دينار وبلغ قسط اطفاء فروقات اعادة التقويم للاصول المشتراة المخصص لعام 2024 (20) الف دينار.

المطلوب: وفقا لكل من طريقتي الملكية Equity والتكلفة Cost تحديد ما يلي:

1. تحديد رصيد أرباح الاستثمارات في دفاتر الشركة (س) في 2024/12/31.
2. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2024/12/31.

التمرين الثالث: مقالي

في 2024/1/1 اشترت س 80% من أسهم ص بقيمة 250,000 دينار نقداً. وكانت حقوق المساهمين لدى ص عند الشراء 20,0000 دينار. اعتبر 75% من الفرق تخص البضاعة والباقي شهرة بلغ الانخفاض في قيمتها للعام 2024 مبلغ 5,000 دينار. بيع 60% من البضاعة خلال العام 2024 والباقي خلال العام 2025. حققت ص صافي خسارة للعام 2024 مبلغ 40,000 دينار، وحققت صافي ربح للعام 2025 مبلغ 150,000 دينار ووزعت ارباح للعام 2025 تبلغ 60,000 دينار.

المطلوب:

1. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2024/12/31 اذا اتبعت طريقة الملكية.
2. القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة س في 2024/12/31 اذا اتبعت طريقة التكلفة.
3. رصيد حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2024/12/31 في حالة ابتاع طريقة الملكية.

التمرين الرابع

في 2024/1/1 اشترت الشركة س 80% من أسهم الشركة ص بسعر 150,000 دينار نقدا، وكانت صافي القيمة الدفترية لاصول الشركة التابعة عند الشراء 160,000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة س لأسهم الشركة ص علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الاصول والالتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود اختلافات بين القيمة

الدفترية والقيمة العادلة:

البند	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	توزيع الفرق
بضاعة	80,000	85,000	بيعت بالكامل خلال عام 2024
آلات	125,000	100,000	عمرها المتبقي 4 سنوات
ذمم دائنة	60,000	61,000	سددت بالكامل خلال عام 2024
شهرة			تبين ان قيمتها قد انخفضت في نهاية عام 2024 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك، كما انخفضت في نهاية العام 2025 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك.

استخدمت الشركة س طريقة الحيازة لإثبات عملية الاستثمار في الشركة التابعة ص، واتبعت طريقة الملكية للمحاسبة عن التغير في حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص. في 2024/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	800,000	120,000
يطرح تكلفة المبيعات	(650,000)	(70,000)
مجمل الربح	150,000	50,000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(40,000)	(10,000)
صافي الربح التشغيلي	110,000	40,000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	26,040	
صافي الربح العام	136,040	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	250,000	30,000
أرباح العام	136,040	40,000
- توزيعات أرباح	(100,000)	(15,000)
أرباح محتجزة 12/31	286,040	55,000

الميزانية كما في 2024/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
نقدية	100,000	50,000
ذمم مدينة	200,000	40,000
بضاعة	500,000	11,0000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12,000	
الاستثمار في الشركة التابعة ص	164,040	
آلات بالصافي	500,000	100,000
مجموع الأصول	1,476,040	300,000
المطلوبات		
ذمم دائنة	180,000	100,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	15,000
حقوق الملكية		
رأس المال	800,000	100,000
رأس المال الإضافي	110,000	30,000
أرباح محتجزة	286,040	55,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1,476,040	300,000

في 2025/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة س والشركة التابعة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2025/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	900,000	80,000
يطرح تكلفة المبيعات	(700,000)	(60,000)
مجمل الربح	200,000	20,000
يطرح مصاريف إدارية وبيعيه	(75,000)	(5,000)
صافي الربح التشغيلي	125,000	15,000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	9240	
صافي الربح العام	134240	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2025/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
أرباح محتجزة 1/1	286040	55,000
أرباح العام	134240	15,000
– توزيعات أرباح	(100,000)	000
أرباح محتجزة 12/31	320280	70,000

الميزانية كما في 2025/12/31		
البيان	الشركة س	الشركة ص
نقدية	85,000	25,000
ذمم مدينة	150,000	35,000
بضاعة	487,000	95,000
الاستثمار في الشركة التابعة ص	173,280	
آلات بالصافي	485,000	85,000
مجموع الأصول	1,380,280	240,000
المطلوبات		
ذمم دائنة	50,000	40,000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100,000	
حقوق الملكية		
رأس المال	800,000	100,000
رأس المال الإضافي	110,000	30,000
أرباح محتجزة	320,280	70,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1,380,280	240,000

المطلوب:

1. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة التابعة للعامين 2024 و2025.
2. تسجيل القيود الواجب إثباتها في دفاتر الشركة القابضة في نهاية العامين 2024 و2025.
3. بيان كيفية استخراج رصيد حساب الاستثمار في الشركة التابعة ص والذي يظهر في ميزانية الشركة القابضة س في 2024/12/31 و2025/12/31.
4. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحّدة للعامين 2024 و2025.
5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في 2024/12/31 و2025/12/31.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11)	الترتيبات المشتركة Joint Arrangements
IFRS 11	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 3. بيان المتطلبات الرئيسية لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة". 4. عرض لخصائص الترتيبات المشتركة. 5. بيان أنواع الترتيبات المشتركة. 6. توضيح القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك. 7. بيان المعالجة المحاسبية للعمليات التشغيلية المشتركة بالقوائم المالية المنفصلة. 8. بيان أهم الافصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11)
الترتيبات المشتركة Joint Arrangements

مقدمة

يضع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) اسس ومباديء المعالجة والابلاغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغير، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (31) "الحصص في المشاريع المشتركة" وهو ساري المفعول اعتباراً من 2013/1/1.

نطاق المعيار Scope

يجب ان يطبق هذا على المعيار على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير.

المبدأ الأساسي Core principle

إن المبدأ الأساسي لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11) إن على المنشاة التي تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها وذلك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها التي تنطوي على هذه المشاركة وان تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيبات المشتركة.

التعريفات الأساسية Key definitions

الترتيبات المشتركة Joint Arrangements: هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة Joint control: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الانشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الإستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

العمليات التشغيلية المشتركة A Joint Operation: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه اطراف العقد والذين لهم سيطرة مشتركة على بالحصول على الحقوق المتعلقة بالاصول والالتزام بالمطلوبات المستحقة على المشروع المشترك.

المشروع المشترك A joint Venture: إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أوأكثر بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للاطراف المشاركة الحق في صافي اصول الترتيب التعاقدي (المشروع).

مالك المشروع المشترك A joint Venturer: هو احد اطراف المشروع المشترك والذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك في عملية السيطرة على المشروع المشترك.

الطرف في الترتيبات المشتركة Party to a joint arrangement: هو منشاة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشاة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

Separate vehicle: هي عبارة عن هيكل مالي منفصل ومحدد المعالم، ويشمل تحت مظلته منشاة مسجلة قانونياً أو منشاة معترف بها من قبل الدولة، بغض النظر عما إذا كانت تلك الكيانات لها شخصية قانونية.

خصائص الترتيبات المشتركة Arrangements Joint

هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

تتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

- يكون اطرافها ملزمين بالترتيب التعاقدي الموقع بينهما.
- إن الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من اطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك.
- تصنف الترتيبات التعاقدية أما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

مفهوم السيطرة المشتركة Joint control

أتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الانشطة الملائمة Relevant Activities (الالتشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

وقبل تقييم مدى وجود سيطرة مشتركة لمنشاة في ترتيبات مشاركة، على المنشاة إن تقيم في البداية مدى وجود سيطرة للاطراف المشاركة في الترتيبات المشتركة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة. بعد تقييم مدى وجود سيطرة للمجموعة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة، تقوم المنشاة بتقييم مدى وجود سيطرة لها في الترتيبات المشتركة.

تكون السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يكون اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتحكم مجتمعة في أمور الترتيبات المشتركة.

إن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف من أطراف أخرى، أو مجموعة من الأطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (نحو الأنشطة ذات الصلة) من دون موافقتها.

أنواع الترتيبات المشتركة Types of joint arrangements

تكون الترتيبات المشتركة أما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة.

1. الترتيبات التشغيلية المشتركة A joint operation: هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في اصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة. وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة.

2. المشروع المشترك Venture A joint

هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في صافي الأصول المتصلة بهذا الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشروع المشترك. اي ان هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من اكثر من طرف.

تصنيف الترتيبات المشتركة Classifying joint arrangements

تصنف الترتيبات المشتركة ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة ويعتمد التصنيف على حقوق والتزامات الطرفين في هذا الترتيب. وتحدد المنشاة نوع الترتيب المشترك من خلال فحص بنية وشكل هذا الترتيب، وما تم الاتفاق عليه من جانب الأطراف في الترتيبات التعاقدية، كما يراعى ايضا الظروف والحقائق التي تحيط بهذا الترتيب.

بغض النظر عن الهيكل، والغرض أو شكل الترتيب المشترك فان تصنيف الترتيبات المشتركة يتوقف على حقوق الطرفين والالتزامات الناشئة عن هذا الترتيب.

ويمكن للترتيبات المشتركة والتي تكون فيها الاصول والمطلوبات المتعلقة بالترتيب تمت من خلال تنظيم أو شكل معين مستقل إن تكون إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

أما الترتيب المشتركة التي تمت بدون تنظيم مستقل فانها تعتبر عملية تشغيلية مشتركة. وفي مثل هذه الحالات، فان الترتيبات التعاقدية تعطي اطراف الترتيب المشترك الحق في الأصول والالتزام بالمطلوبات المترتبة على الترتيب، كما تمنحها حقوق العائدات المتأتية وتلزمها بالنفقات. ويقصد بها هنا الاصول الخاضعة للسيطرة المشتركة، اي اشتراك اكثر من منشأة في تملك اصل معين.

القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك

Financial statements of parties to a joint arrangement

اولاً: الترتيبات (العمليات) التشغيلية المشتركة A joint operation

أ- تعترف الجهة المشتركة وهي المنشأة المشاركة مع الغير في عمليات خاضعة للسيطرة المشتركة بقوائمها المالية فيما يتعلق بالمشروع المشترك بما يلي:

- أصولها، بما في ذلك حصتها من أي أصول تمتلكها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛
- التزاماتها، بما في ذلك حصتها من أي التزام قد يترتب عليها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛
- إيراداتها من بيع حصتها في الناتج من عملية مشتركة؛
- حصتها من الايرادات الناتجة من بيع مخرجات العملية المشتركة، و
- مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.

ب- تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الاصول والالتزامات والإيرادات

والمصاريف المتعلقة مشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

ج- على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لدية مشاركة باتخاذ القرارات) المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقا لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، او اتفاق شركتان او اكثر لشراء اصل بشكل مشترك.

مثال (1)

اتفقت كل من الشركة (س) والشركة (ص) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الألات وبيعها في السوق على ان تقوم الشركة (س) بتصنيع ماتور الآلة اما الشركة (ص) فتقوم بتطوير هيكل الآلة. وتم الاتفاق على تحديد سعر بيع الآلة بإضافة 30% على مبلغ التكلفة. وعند الانتهاء من تصنيع مكونات الآلة بلغت تكلفة تصنيع ماتور الآلة لدى الشركة (س) 10,000 دينار، اما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة (ص) 20,000 دينار.

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

حل مثال (1)

يظهر في دفاتر الشركة (س) حساب ماتور الآلة ضمن الأصول المتداولة ويعالج بإعتبارها بضاعة، وعند بيع الألة بعد تركيب الماتور عليها فإن هناك ايراد يتحقق للشركة (س) بمقدار 13,000 دينار (10,000 + 30% × 10,000) وبالتالي فإن ربح الماتور الواحد يبلغ 3,000 دينار (10,000×30%). وهذه المعالجة هي ذاتها بدفاتر الشركة (ص).

ويظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والالتزامات والمصاريف التي يتكبدها، وحصته من الدخل المتأتي من بيع السلعة أوتقديم الخدمات.

مثال (2)

تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على اصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على آلة، ويأخذ كل طرف نصيبه من إيرادات الآلة ويتحمل نصيبه من المصاريف.

مثال (3)

بتاريخ 2024/1/1 اتفقت الشركة (س) والشركة (ص) على شراء معدات قيمتها 300,000 دينار، بموجب إتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة، وبنسبة 70% للشركة (س)

و30% للشركة (ص)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهتلاك وقد تم شراء المعدات على الحساب.

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

حل مثال (3)

ستقوم كل شركة بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الإلتزامات عند الشراء، ويتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (س):

حصة (س) من الأصول والإلتزامات = 300,000 × 70%

2024/1/1	من حـ /المعدات تحت السيطرة المشتركة		210,000
	الى حـ/ الدائنين	210,000	

كما ستقوم الشركة (س) بقيد مصروف إهتلاك بمقدار حصتها في المعدات (210,000÷10) ويتم إثبات القيد التالي:

2024/12/31	من حـ /م اهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة		21,000
	الى حـ /مجمع اهتلاك معدات تحت السيطرة	21,000	

وكذلك الأمر ستقوم الشركة (ص) بشكل مماثل تسجيل حصتها من المعدات البالغة 90,000 دينار (300,000 × 30%).

ثانياً: المشروع المشترك Venture A joint

يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم استثناء المنشاة من استخدام **طريقة الملكية** وكما حدد ذلك في المعيار رقم (28). اي اذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لاكثر من طرف (شركة) فان كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب "الاستثمارات في المنشأت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الادوات المالية، إلا إن كان لها تاثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

طريقة حقوق الملكية

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم (28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "

كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية كما تبين لنا عند الحديث عن معيار رقم (28). وإذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في أي وقت على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو لم يعد له تأثير هام فيها، يجب عندها التوقف عن إستخدام طريقة حقوق الملكية.

وطريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي:

- عند تملك اسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة شراء الاسهم مضافاً اليها اية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة اوالمشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الامور التالية:
- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائناً بالخسارة. ويجب ان يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من ارباح او خسائر الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة او المستحقة القبض من الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.

وقد ادخل مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات سارية المفعول اعتبارا من 2016/1/1 تتضمن ما يلي:

على المنشأة التي تستحوذ على حصص في عمليات مشتركة عندما يكون النشاط الذي تم الاستحواذ عليه يمثل عمل قائم كما هو موصوف في معيار الابلاغ المالي الدولي (3) "الاندماج" فان على المنشأة المستحوذة (المالكة) لتلك الحصص القيام بما يلي:

- قياس الاصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة.
- الاعتراف بمصاريف التملك كمصروف فترة (باستثناء تكاليف اصدار الاسهم والسندات الخاصة بعملية الاستحواذ).
- الاعتراف بأية ضرائب مؤجلة.
- الاعتراف بأية شهرة موجبة او سالبة ناشئة عن التملك.
- اجراء اختبار تدني لوحدة توليد النقد التي خصص لها شهرة.
- الافصاح عن كافة المعلومات الملائمة حول ذلك باعتباره اندماج اعمال.

مثال (4)

من الأمثلة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة قيام منشأتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال

محددة بواسطة نقل بعض الأصول والإلتزامات الخاصة بكل منشأة الى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أعمالاً في بلد أجنبي بالاشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

مثال (5)

في 2024/1/1 اتفقت الشركتان (س) و(ص) على تأسيس الشركة (ع) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة براسمال 100,000 دينار، تبلغ حصة الشركة (س) فيها 60 % والشركة (ص) 40%، على ان يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس ادارة الشركة (ع).

وخلال عام 2024 حققت الشركة (ع) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 30,000 دينار، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاث في 2024/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر كل من الشركة س والشركة ص:

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

المطلوب:

1. اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/1/1.
2. بيان المعالجة المحاسبية للإستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/12/31 وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11).

حل مثال (5)

1. اثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2024/1/1:

من حـ /الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		60,000
إلى حـ/ النقدية	60,000	

2. في 2024/12/31 تقوم الشركة (س) بالمحاسبة عن الاستثمار في الشركة (ع) بإستخدام طريقة حقوق الملكية. ويتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)، ويبلغ نصيب الشركة (س) من الارباح المحققة للشركة (ع) لعام 2024 ما قيمته 18,000 (60% × 30,000).

من حـ/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		18,000
إلى حـ /ايراد الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة	18,000	

وستظهر ميزانية الشركة (س) بعد هذا القيد:

الميزانية كما في 2024/12/31	
النقدية	50,000
الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)	78,000
اصول اخرى	140,000
مجموع الأصول	**268,000**
ذمم دائنة	30,000
رأس المال	150,000
أرباح محتجزة	88,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**268,000**

المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

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

أ- الاستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للاطراف في المشروع المشترك / **اولاً**) الموضح سابقاً، بمعنى لا يوجد اختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة او اعتيادية.

ب- اما الاستثمارات في المشاريع المشتركة Joint Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (27) **باستخدام واحدة من الطرق التالية :**

1. التكلفة، أو
2. بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9)، او

3. بطريقة حقوق الملكية[1]

ج- اما اذا كان الطرف المشارك في العمليات او الترتيبات المشتركة او في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة اي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات او المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الاستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يلي:

1. اذا كان لديه استثمارات في ترتيبات او عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للاطراف في المشروع المشترك / **اولاً**) الموضح سابقاً.
2. اذا كان لديه استثمار في مشروع مشترك (استثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة اطراف مشاركة اخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) " الادوات المالية". ما لم يكن هناك تاثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق التكلفة او معيار الابلاغ المالي رقم (9).

متطلبات الإفصاح

متطلبات الافصاح المطلوبه حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (12)" الافصاح عن المصالح في المنشأت الاخرى".

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): "الترتيبات المشتركة"؟:
   - الترتيبات المشتركة
   - السيطرة المشتركة
   - العمليات التشغيلية المشتركة
   - الطرف في الترتيبات المشتركة
6. بين مفهوم السيطرة المشتركة.
7. وضح خصائص الترتيبات المشتركة.
8. اشرح أنواع الترتيبات المشتركة.

---

[1] تم السماح باستخدام هذه الطريقة اعتبارا من 2016/1/1.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)	الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى Disclosure of Interests in Other Entities
IFRS 12	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى". 3. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى" والخاصة بالشركات التابعة. 4. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالحقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية. 5. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالترتيبات المشتركة والشركات الزميلة. 6. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالمخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة. 7. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): والخاصة بالمصالح في المنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)
الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى
Disclosure of Interests in Other Entities

مقدمة

صدر هذا المعيار في أيار 2011 ليحل محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق"القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) السابق الذي يحمل عنوان "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه والذي يحمل عنوان"الحصص في المشاريع المشتركة".

هدف المعيار Objective

يهدف معيار الإبلاغ المالي رقم (12) إلى الطلب من المنشات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

1. طبيعة والمخاطر المرتبطة بمصالح المنشاة مع المنشات الأخرى.
2. تأثير مصالح المنشاة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

عندما لا تلبي متطلبات الإفصاح التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فان على المنشاة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.

نطاق المعيار Scope

أما المنشات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)، فهي المنشات التي لها مصالح في أي من الأتي:

1. الشركات التابعة
2. الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)
3. الشركات الزميلة
4. بعض أنواع المنشات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة

لا ينطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) على البنود التالية:

1. بعض خطط منافع لموظفين.

2. القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، باستثناء ما ورد في البند (4): "بعض أنواع المنشات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة".
3. بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من منشاة لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية او المشاريع المشتركة.
4. معظم الاستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشاة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.

التعريفات الأساسية Key definitions

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

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

متطلبات الإفصاح Disclosures Required

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

الأحكام المهمة والافتراضات Significant judgments and assumptions

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

1. بأنها تسيطر على منشاة اخرى بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10)"القوائم

الموحدة".

2. ان لديها سيطرة مشتركة تتعلق بترتيبات معينة او تأثير مهم على منشاة اخرى (شركة زميلة).
3. طبيعة نوع الترتيبات المشتركة (هل هي على سبيل المثال أعمال تشغيلية مشتركة ام مشاريع مشتركة).

المصالح في الشركات التابعة Interests in subsidiaries

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

1. فهم تركيبة المجموعة (الشركة القابضة و الشركات التابعة).
2. فهم المصالح التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها فيما يتعلق بالأنشطة والتدفقات النقدية.
3. تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشاة على الوصول او استخدام الاصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة.
4. تقييم طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشات التي تغطيها القوائم الموحدة.
5. تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة على التابعة.
6. تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة وذلك خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة.

وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن انتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة ، على المنشأة الإفصاح عن تاريخ انتهاء الفترة المالية للشركات التابعة وأسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة .

الإفصاحات المطلوبة عن حقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية

يجب على المنشأة الإفصاح لكل شركة من شركاتها التابعة التي فيها مساهمات من حقوق غير المسيطرين (الأقلية) وقيمتها مهمة للشركة الام:

أ- اسم الشركة التابعة.

ب- بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسها.

ج- نسبة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من الشركة التابعة.

د- حصة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من حقوق التصويت في الشركة التابعة اذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة.

هـ- الربح والخسارة الذي يعزى لحصص غير المسيطرين (الأقلية) خلال الفترة المالية.

و- رصيد حقوق غير المسيطرين التراكمي لتاريخه في الشركة التابعة .

ز- ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الاصول والالتزامات والربح او الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

Interests in joint arrangements and associates

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. طبيعة ومدى تأثير المنشاة المالي على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثير المنشاة على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الآخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة.
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة

Risks associated with an entity's interests in joint ventures and associates

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الاخرى.

ب- الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك او الشركة الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

المصالح في المنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة

Interests in unconsolidated structured entities

على المنشاة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة للمنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
3. ما هي أهم متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
4. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): "الإفصاح عن المصالح في المنشات الأخرى"؟:
   - المصالح في المنشات الأخرى
   - المنشأة المنظمة
6. على المنشاة ان تفصح عن الأحكام الهامة والافتراضات التي اعتمدت عليها وأية تغييرات في هذه الأحكام والافتراضات وذلك فيما يتعلق بعدد من الأمور، بين هذه الأمور؟
7. بين ما يتوجب على المنشاة الإفصاح عنه من معلومات تتعلق بالمصالح في الشركات التابعة.
8. بين ما يتوجب على المنشاة الإفصاح عنه من معلومات تتعلق بالمصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13)	قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement
IFRS 13	**الأهداف التعليمية** بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 3. بيان أهم الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة". 4. شرح تعريف وماهية القيمة العادلة. 5. توضيح كيفية الاعتراف الأولي للقيمة العادلة. 6. شرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. 7. بيان كيفية قياس القيمة العادلة. 8. عرض لإرشادات قياس القيمة العادلة. 9. توضيح تقنيات (أساليب) التقييم.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13)
قياس القيمة العادلة
Fair Value Measurement

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للاصول والالتزامات والإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة وبشكل مستمر. وقد كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للاصول والالتزامات والإفصاح عنها، مما ادى الى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها مما يؤدي الى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة. وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 2013/1/1.

هدف المعيار Objective

إن الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) هو يلي:

1. تعريف القيمة العادلة.
2. تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة.
3. تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

نطاق المعيار Scope

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

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

- عمليات المدفوعات على اساس الاسهم والتي تقع ضمن نطاق IFRS2.
- عمليات عقود الايجار والتي تخضع لنطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16).
- المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون" IAS 2، او القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS 36 "الانخفاض في قيمة الموجودات".
- كما ان متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لا تنطبق على معيار رقم 19 IAS "منافع

العاملين"، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب معيار IAS 26.

- لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الاصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة IAS 36 "الانخفاض في قيمة الموجودات".

القياس Measurement

- **تعريف وماهية القيمة العادلة:**

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

- ظروف وموقع الأصل.
- اي قيود ان وجدت على بيع او استخدام الأصل.

وقد تكون الاصول او الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة قد تكون على النحو التالي:

أ- اصل او التزام مفرد، مثل اداة مالية او اصل غير مالي.

ب- مجموعة من الاصول، او مجموعة من الالتزامات او مجموعة من الاصول والالتزامات مثل (وحدة توليد النقد وهي مجموعة اصول تعمل معاً لتوليد النقد، او قطاع عمل معين).

- **وعملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تفترض بان عمليات بيع الأصل او تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:**
  - **السوق الرئيسي او الاولي principal market** لاصل او التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالاصول والالتزامات بحجم عال. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر او تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم اخرى.
  - في ظل غياب سوق اولي، **السوق الافضل Most advantageous market** وهو اكثر سوق مواتي او ملائم لتحديد قيمة الأصل او الالتزام. هو السوق الذي يعظم القيمة التي يمكن ان تستلم من عملية بيع الأصل او يخفض المبلغ الذي يمكن ان يدفع الى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف أجراء العملية وتكاليف التحويل.

- **تطبيق القيمة العادلة على الاصول غير المالية**

Application to non-financial assets

ان قياس القيمة العادلة للاصل غير المالي (مثل، اصول غير متداولة ملموسة) ياخذ بعين الاعتبار امكانيات حصول المتعاملين او المشاركين بالسوق على منافع اقتصادية من خلال استعمال الأصل في أعلى وافضل استعمال **Highest and best use** او من خلال بيع الأصل الى اخرين في السوق والذين سوف يقومون ايضاً باستخدام الأصل في أعلى وافضل استعمال.

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

- **امكانيات الاستخدام الفعلي للاصل** وياخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للاصل التي يأخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، مثل، موقع وحجم المباني.
- **والترخيص القانوني للاستخدام متاح**، ويتم الاخذ بعين الاعتبار اي قيود قانونية على استخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بالاعتبار عند تسعير الأصل، حيث تختلف التشريعات باختلاف المناطق.
- **الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة**، حيث يتم الاخذ بعين الاعتبار فيما اذا كان استخدام الأصل الذي تتوفر به امكانيات الاستخدام الفعلي والقانوني سيولد دخل او تدفقات نقدية (مع الاخذ بالاعتبار تكاليف تحويل الأصل ليصبح جاهز للاستخدام) لتوليد العائد على الاستثمار المرغوب من قبل المتعاملين بالسوق من خلال الاستثمار في ذلك الأصل الموضوع في الاستخدام المحدد له.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي Fair value at initial recognition

عند الحصول على أصل او نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل او الالتزام. فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء التزام (سعر الدخول او التنفيذ Entry Price).

بالمقابل فان القيمة العادلة لاصل او التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل او المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج او السعر النهائي Exit Price. وليس بالضرورة ان تبيع المنشأة الاصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة ايضا ان يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair value hierarchy

نظرة عامة

يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال "التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. يصنف التسلسل

الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى **ثلاثة مستويات**. يعطي التسلسل الهرمي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد. والسوق النشط **Active market** هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالاصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر. وتشمل هذه المستويات ما يلي:

المستوى الاول للمدخلات (1)

إن مدخلات المستوى الاول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو المطلوبات المتطابقة ويمكن للمنشاة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس. إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعاً وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله، مع استثناءات محدودة.

إذا كانت منشاة تمتلك اصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فان السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للاصل أو الالتزام حتى وان كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المنشاة.

المستوى الثاني للمدخلات (2)

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

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- أسعار الاصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للاسعار في أسواق نشطة.
- أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للاصل المعني للاصول والالتزامات في أسواق غير نشطة.
- الأسعار الأخرى غير المعلنة للاصول والالتزامات والتي يمكن الوصول اليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

المستوى الثالث للمدخلات (3)

أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم المنشاة ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.

قياس القيمة العادلة Measurement of fair value

نظرة عامة على مداخل قياس القيمة العادلة

Overview of fair value measurement approach

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

وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشاة تحديد الامور التالية:

1. الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس (وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه).
2. بالنسبة للأصول غير المالية، فإن افتراض التقييم يجب إن يكون ملائماً لعملية القياس (استمرارية الاستخدام مع أعلى درجة وأفضل استخدام).
3. استخدم السوق الرئيس أو الأفضل للأصل المعني.
4. استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة أخذا بعين الاعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي ما الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق.

إرشادات قياس القيمة العادلة Guidance on measurement

فيما يلي بعض الارشادات التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) لعميلة قياس القيمة العادلة:

1. على المنشاة إن تاخذ بالاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المنوي قياس القيمة الحالية له كما ياخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس (مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزامات واي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعمال الأصل).
2. يفترض في عملية قياس القيمة الحالية إن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم.
3. يفترض بعملية قياس القيمة الحالية إن القياس يتم من خلال السوق الرئيس للاصل أو سوق مماثل له.
4. يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للاصول غير المالية الاستعمال العالي والافضل للاصل.
5. يفترض بعملية قياس القيمة الحالية للالتزامات المالية وغير المالية ادوات حقوق الملكية إن عملية نقل الاداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية أو ابطاء في علية التسوية.

تقنيات (اساليب) التقييم Valuation techniques

على المنشاة استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة باجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتاكد منها ومشاهدتها. ومن الامثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن ادراكها وملاحظتها لبعض الاصول والالتزامات المالية، السوق المالي او بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر الذي المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية.

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي:

1. **مدخل السوق market approach** والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.
2. **مدخل التكلفة cost approach** والذي المبالغ اللازمة للحصول الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الاحلال الحالية).
3. **مدخل الدخل Income approach** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.

يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي او الدخل والمصاريف) الى قيمة او مبلغ واحد مخصوم. وعند استخدام هذا المدخل فان قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة. ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

- اسلوب القيمة الحالية **present value techniques**.
- نماذج تسعير الخيارات **option pricing models** مثل بلاك وتشولز **Black-Scholes-Merton formula** و **باينوميل binomial model**. وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- طريقة فائض الارباح السنوية **the multi-period excess earnings method** وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الاصول غير الملموسة.

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

الإفصاح Disclosure

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المنشات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في الأمرين التاليين:

1. الاصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير المتكررة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات.
2. عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبيرة (المستوى 3)، يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

الأسئلة والتمارين

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
3. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
4. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): " قياس القيمة العادلة"؟
   - القيمة العادلة
   - السوق الرئيسي او الاولي
   - السوق الافضل
5. وضح كيفية تطبيق القيمة العادلة على الاصول غير المالية؟
6. اشرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
7. ما هي الامور التي يتطلبها قياس القيمة العادلة من المنشاة؟
8. ما هي الارشادات التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) لعميلة قياس القيمة العادلة؟

التمارين

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

(الأسئلة من 1 – 3 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

1. عند قياس القيمة العادلة لأصل غير مالي معين تقوم الشركة بأخذ ما يلي بعين الاعتبار بإستثناء:
   أ- نية الشركة بالاحتفاظ بالأصل
   ب- ما إذا كان الأصل يتم استخدامه مع أصل اخر في توليد الايراد
   جـ- السوق الذي من الممكن ان يتم فيه انجاز العملية المنظمة بين المشاركين في السوق
   د- طريقة التقييم المناسبة في قياس القيمة العادلة للأصل
2. يمثل السوق النشط:
   أ- السوق المالي المنظم من قبل هيئة أوراق مالية
   ب- السوق الذي يتم فيه تبادل الأصل وأداء الدين فيه بصورة كافية ومستمرة
   جـ- السوق الذي يعتمد على القيمة الاستبدالية للأصل د- جميع ما ذكر صحيح
3. أي من المنهجيات التالية يتطلب معدل خصم في قياس القيمة العادلة:
   أ- منهجية السوق. ب- منهجية الكلفة.
   جـ- منهجية الدخل. د- منهجية القيمة العادلة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (14)	الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً) Regulatory Deferral Accounts
IFRS 14	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة". 3. توضيح للسياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة. 4. بيان مدى التداخل بين معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة" مع المعايير الاخرى. 5. بيان كيفية عرض اثر ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القوائم المالية. 6. عرض الافصاحات التي يتطلبها الابلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14)

الحسابات القانونية المؤجلة

(الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً)

Regulatory Deferral Accounts

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية) والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مره، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقاً (its previous GAAP).

ويتناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والافصاح لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات اسعار السلع والخدمات التي تقدمها منشآت الاعمال الى العملاء في تلك القطاعات. حيث تقوم الجهات المشرفة (المنظمة) والتي تنظم عمل تلك القطاعات مثل قطاع النقل والاتصالات والطاقة وغيرها بتحديد اسعار بيع السلع والخدمات المقدمة للجمهور بموجب تشريعات تمنح الجهات المنظمة صلاحية تحديد الاسعار مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقته ناتجة عن اختلاف اسس الاعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب التشريعات وقرارات الجهات المُنظمة وبين ما تتطلبه اسس الاعتراف لأغراض اعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية.

صدر هذا المعيار في شهر كانون ثاني /2014 ويبدأ سريان مفعوله على القوائم المالية المعدة لأول مرة بموجب المعايير الدولية (IFRS) للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1 وما بعد مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى بيان المتطلبات الخاصة بمعالجة وعرض والافصاح عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً) والتي تنشأ عندما تقوم المنشأة بتقديم السلع والخدمات بأسعار محددة تخضع لمتطلبات تنظيمية (بموجب تشريعات).

ويتضمن هذا المعيار حلول ومعالجات مرحلية (مؤقتة) ومحدودة للمنشآت التي لم تطبق بعد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS حتى الان وستطبق تلك المعايير لاول مرة.

والهدف من ذلك السماح للمنشآت الخاضعة لمتطلبات تنظيمية (قانونية) تحدد اسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء والتي تطبق المعايير الدولية لاول مرة بتجنب التغيرات في السياسات المحاسبية الخاصة بالحسابات القانونية المؤجلة حتى يستكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعه حول الحسابات القانونية المؤجلة.

نطاق المعيار Scope

- يسمح هذا المعيار دون الزام للمنشأة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المعروضة لأول مرة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS اذا كان لديها انشطة يتم تحديد اسعارها قانونياً (تنظيمياً) وقامت بالاعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة سواء مدينة او دائنة[1] في قوائمها المالية السابقة قبل تبني المعايير الدولية والمعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها اي المعايير الوطنية.
- اذا اختارت المنشأة عند التبني الاول لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRS تطبيق هذا المعيار يجب عليها تطبيق متطلباته في قوائمها المالية اللاحقة فقط اذا قامت في قوائمها المالية المعروضة لأول مرة بموجب IFRS بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

ويمكن القول ان هذا المعيار ينطبق فقط على المنشآت التي ستتبع المعايير الدولية لأول مرة وكانت تعترف سابقاً وبموجب معاييرها الوطنية او المحلية بالحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة المركز المالي، حيث يسمح المعيار لتلك المنشآت بتطبيق المعيار دون الزامها بذلك.

التعريفات الرئيسية Key Definition

تنظيم (تحديد) الاسعار Rate Regulation: هو الاطار الذي يحكم تحديد اسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل الجهات المنظمة مثل تحديد اسعار الاتصالات او الكهرباء او المحروقات او السلع الاساسية من قبل الجهات المنظمة لعمل المنشآت المقدمة لتلك السلع او الخدمات.

منظمو الاسعار Rate Regulator: هي الجهات التي لها صلاحية قانونية او تشريعية بتحديد سعر او نطاق سعري ملزم التطبيق على المنشآت في قطاع ما عند بيع السلعة او تقديم الخدمات للعملاء. وقد يكون منظم السعر هو طرف ثالث او طرف ذو علاقة او الجهات المسيطرة على مجلس ادارة المنشأة اذا كان ذلك الطرف لديه صلاحية وواجب تحديد الاسعار بموجب الدولة او القانون.

رصيد الحسابات القانونية المؤجلة Regulatory Deferral Account Balance

وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيمياً وتمثل رصيد حساب مصروف او دخل لم

---

[1] تسمى ارصدة لان هناك خلاف على تسميتها كأصول او التزامات مؤجلة لعدم انطباق التعريف الوارد في الاطار المفاهيمي للاصول والالتزامات عليها بشكل واضح.

يعترف به كأصل او التزام بموجب معايير محاسبية اخرى، ولكنه مؤهل ليكون حساباً مؤجلاً برصيد مدين او دائن (اصل او التزام) كونه ضمن او متضمن (يؤخذ بالاعتبار) من قبل منظمي الاسعار rate regulator عند تحديد اسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء من قبل المنشأة.

مثال (1)

من الامثلة على انواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية والتي ينشأ عنها ارصدة حسابات قانونية مؤجلة ما يلي:

- انحراف الحجم او سعر المشتريات.
- تكاليف البحث المدفوعة على الطاقة النظيفة او الخضراء Green Energy والتي لم يتم رسملتها ضمن الاصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) والتي سيتم استردادها لاحقاً من الجهات التنظيمية من خلال تعديل اسعار السلع والخدمات او باي طريقة اخرى.
- تكاليف الغاء المشاريع البحثية القابلة للتعويض.
- تكاليف الاضرار الناجمة عن العواصف والقابلة للتعويض من خلال زيادة الاسعار على المنتجات او السلع المقدمة للعملاء.

السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة

Accounting policies for regulatory deferred account balances

- على المنشأة التي لديها انشطة تخضع لتحديد الاسعار من جهات تنظيمية مثل هيئة التامين او النقل او الاتصالات او غيرها وتقع ضمن نطاق هذا المعيار او اذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار (المنشآت التي تتبنى لاول مرة المعايير الدولية) تطبيق متطلبات الفقرتين 10 و 12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 المعنون "السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاخطاء"، حيث تنص الفقرة 10 من المعيار رقم (8) على انه في حالة عدم وجود معيار محاسبي ينطبق على عملية او حدث لدى المنشأة تقوم ادارة المنشأة باستخدام حكمها الشخصي في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تقدم معلومات ملائمة وموثوقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وبالتالي فقد تم اعفاء المنشأة من تطبيق الفقرة رقم 11 من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والتي تنص على انه على ادارة المنشأة عند استخدام حكمها في تطوير سياسة محاسبية جديده الرجوع الى متطلبات مشابهة واردة في معايير اخرى والرجوع الى التعريفات والمفاهيم الخاصة بالاصول والمطلوبات والدخل والمصروف الواردة في الاطار المفاهيمي.

- ان اثر الاعفاء المذكور سابقاً في تطبيق الفقرة (11) من معيار رقم (8) هو السماح للمنشآت بالاستمرار باتباع السياسات المحاسبية السابقة المتبعة بموجب المعايير الوطنية او المعايير المطبقة مباشرة قبل تبنيها المعايير الدولية للتقارير المالية (previous GAAP) عند تبني معايير الابلاغ المالي الدولية لاول مرة.

مثال (2)

قامت الشركة العربية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتباراً من 2016/12/31 وقد كانت تتبع الشركة المعايير الوطنية الخاصة بها حيث كانت برسملة ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة للعمليات التالية:

- الاعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد مدين عندما يكون للمنشأة الحق اذا كان هناك زيادة فعلية او متوقعة في اسعار السلع والخدمات الخاضعة للتسعير من الجهة المنظمة لعملها في المستقبل لتغطية التكاليف المتكبدة خلال الفترة الحالية وسيتم تعويضها برفع اسعار السلع المباعة للعملاء في المستقبل.
- الاعتراف بحساب قانوني مؤجل برصيد دائن عندما يكون هناك قرار من الجهة المنظمة بتخفيض اسعار بيع السلع او الخدمات المقدمة للعملاء في المستقبل بسبب انخفاض التكاليف خلال الفترة الحالية ووجود فوائض ربح مقارنة بأسعار البيع العادية يعترف بها كالتزام يطفأ في الفترات القادمة عند تخفيض الاسعار.
- الاعتراف باصول او التزامات قانونية مؤجلة مساوية لأية خسائر او ارباح ناتجة عن بيع او ايقاف اصل غير متداول PP&E واصل غير ملموس والمتوقع استرداد قيمته في المستقبل من خلال الاسعار المستقبلية.

التغيرات في السياسات المحاسبية Changes in accounting policies

- يجب على المنشأة عدم تغير سياستها المحاسبية من اجل البدء بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.
- يسمح للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية للاعتراف والقياس والتدني والغاء الاعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة اذا ادى هذا التغيير الى تقديم قوائم مالية اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية على ان لا تكون اقل موثوقية او تقدم قوائم مالية اكثر موثوقية ولكن ليس اقل ملائمة.

التداخل مع المعايير الاخرى Interaction with other standards

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية IAS 10

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة

المالية" حيث تؤخذ الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية بالاعتبار عند الاعتراف والقياس المحاسبي لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة لأنها حسابات تعتمد على التقديرات اي ان الاحداث اللاحقة الخاصة بها تعتبر احداث لاحقة معدلة.

2. **معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" IAS 12**

يتم عرض الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل عن مجموع مبالغ الضرائب المؤجلة والتغيرات في ارصدة الضرائب المؤجلة يتم عرضها ايضا بشكل منفصل عن مصروف الضريبة او (دخل) الضريبة.

3. **معيار المحاسبة الدولي رقم (33) "حصة السهم الواحد من الارباح " IAS 33**

على المنشآت التي تطبق معيار الابلاغ المالي رقم (14) عرض حصة السهم اساسية ومخفضة **اضافية** لا تتضمن اثر صافي التغيرات على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

4. **معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الاصول " IAS 36**

يتم ادراج ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة في القيمة المسجلة لوحدة توليد النقد ويتم معاملتها كأي اصول او التزامات اخرى عند وجود خسارة تدني.

5. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الاعمال" IFRS 3**

يتم تطبيق السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة عند تطبيق طريقة الشراء (الحيازة) والتي تؤدي للاعتراف بارصدة الحسابات القانونية المؤجلة لدى المنشأة الدامجة بغض النظر فيما اذا كانت المنشأة المندمجة تعترف بها ام لا تعترف.

6. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (5) "الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع IFRS 5**

لا يتم تطبيق متطلبات القياس الواردة في معيار الابلاغ المالي الدولي (5) على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة. ويجب اجراء التعديلات على عرض المعلومات حول العمليات غير المستمرة ومجموعات التصرف الخاصة بتلك الارصدة.

7. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة رقم (28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة" IFRS 10, IAS 28:**

يجب تطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة على القوائم المالية الموحدة وعند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بطريقة حقوق الملكية، بالرغم من كون الشركات التابعة او الزميلة او المشاريع المشتركة لا تعترف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة في قوائمها المالية.

8. **معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 12 "الافصاح عن المصالح في الشركات الاخرى" IFRS 12**

هناك افصاحات منفصلة لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة وصافي التغيرات التي تتم على تلك الارصدة والمعترف بها ضمن قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر ويجب عرضها بموجب معيار الابلاغ المالي رقم 12.

العرض في القوائم المالية Presentation in financial statements

يجب عرض اثر ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية للمنشأة. ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عن السياسات السابقة المتبعة لدى المنشأة في عرض تلك الحسابات في ظل معايير المحاسبة المحلية المتبعة سابقاً Previous GAAP، وبناء على ذلك:

أ- على المنشأة عرض سطر منفصل في قائمة المركز المالي يظهر مجموع ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة المدينة. وكذلك مجموع ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة الدائنة.

ب- لا يتم تصنيف ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن البنود المتداولة او غير المتداولة عند عرض قائمة المركز المالي وانما يتم عرضها بشكل منفصل باستخدام مجموع فرعي لها Subtotal في جانب الاصول او الالتزامات.

ج- يتم عرض صافي التغيرات على ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر باستخدام مجموع فرعي مستقل لها ايضاً Subtotal.

الافصاحات Disclosures

1. يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الافصاح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم طبيعة والمخاطر المرتبطة بتشريعات (تنظيم) الاسعار الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول انشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد) الاسعار وآلية تحديد تلك الاسعار والافصاح عن تلك الاسعار. وكذلك اثار مخاطر وحالات عدم التأكد الخاصة باسترداد او استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة.
2. الافصاح عن تأثير تنظيم الاسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والاداء والتدفقات النقدية) بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها من بداية المدة الى نهاية المدة. واية معدلات خصم استخدمت والاثر الضريبي لها واية مبالغ لا يتوقع استردادها.

الأسئلة والتمارين

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة"؟
3. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة"؟
   - تنظيم (تحديد) الاسعار
   - منظمو الاسعار
   - رصيد الحسابات القانونية المؤجلة
4. اعط بعض الامثلة على انواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية والتي ينشأ عنها ارصدة حسابات قانونية مؤجلة؟
5. متى يسمح للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية للاعتراف والقياس والتدني والغاء الاعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة؟
6. وضح كيف يتم عرض الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة؟
7. وضح كيف يتم عرض اثر ارصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية؟
8. ما هي الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): "الحسابات القانونية المؤجلة"؟

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15)	الايراد من العقود مع العملاء Revenue from Contracts with Customers
IFRS 15	<u>الأهداف التعليمية</u> بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية: 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء". 3. توضيح المتطلبات المحاسبية للايراد. 4. بيان تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد 5. بيان إلتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية محددة. 6. توضيح طرق قياس الانجاز المتحقق. 7. عرض الافصاحات التي يتطلبها الابلاغ المالي الدولي رقم (15): "الايراد من العقود مع العملاء".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15)
الايراد من العقود مع العملاء
Revenue from Contracts with Customers

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) من المعايير الحديثة والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالايراد من العقود من العملاء، حيث تنبع اهمية هذا المعيار من اهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الايراد حيث يعتبر الايراد احد أهم بنود القوائم المالية وذلك لمستخدمي القوائم المالية لتقييم اداء المنشأة ومركزها المالي. ويحدد المعيار مبادىء التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالايراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، وقد جاء المعيار بشكل اساسي كبديل لمعياري المحاسبة الدوليين رقم 18 "الايراد" ورقم 11 "عقود الانشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالايراد.

وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الايراد تعمل على ما يلي:

- ازالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
- تقديم اطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالايراد.
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالايراد بين منشآت الاعمال وبين القطاعات والتشريعات واسواق المال المختلفة.
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة اكثر من خلال تحسين متطلبات الافصاح.
- تبسيط اعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالايراد.
- ويحل المعيار محل المعايير والتفسيرات ذوات الارقام IAS 11 و IAS 18 و IFRIC 13 " برامج الولاء للعملاء" و IFRIC 15 "اتفاقيات تشييد العقارات" و IFRIC 18 " نقل الاصول من العملاء للمنشأة" و SIC-31 Revenue "عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الاعلان". ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع المباديء الواجب على المنشأة اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالايراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء.

ولتحقيق هذا الهدف فان المبدأ الاساسي **the core principle** لهذا المعيار يتمثل بما يلي:

- على المنشأة الاعتراف بالايراد بشكل يصف (يمثل) عملية تقديم او تحويل السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس البدل او المقابل المتوقع ان تحصل او تستحوذ عليه المنشاة نتيجة نقل او تحويل تلك السلع او الخدمات للعملاء.
- على المنشاة ان تأخذ بالاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام اي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

نطاق المعيار Scope

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:
  - عقود الايجار الواقعة ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 16 "عقود الايجار".
  - عقود التامين والتي تخضع لنطاق معيار الابلاغ المالي رقم IFRS 17.
  - الادوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعايير: IFRS 9 و IFRS10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.
  - عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلا هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.
- يمكن ان تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار (IFRS 15) جزئياً، ويكون الجزء الاخر ضمن نطاق معايير اخرى.
  - اذا تضمنت معايير اخرى كيفية الفصل و/او القياس الاولي لجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق تلك المتطلبات اولاً. ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الاخرى.
  - اذا لم تتضمن معايير اخرى كيفية الفصل و/او القياس الاولي لجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار (IFRS 15) على العقد بالكامل.

التعريفات الرئيسية key definition

العقد Contract: هو اتفاق بين طرفين او اكثر والذي يؤدي الى نشوء حقوق والتزامات ملزمة.

العميل Customer: الطرف الذي يتعاقد مع المنشأة للحصول على السلع والخدمات التي تمثل مخرجات الانشطة الاعتيادية للمنشأة مقابل بدل او مقابل.

الدخل Income: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة وزيادة في الاصول أو تخفيض في الالتزامات والتي تؤدي بدورها الى زيادة حقوق الملكية، باستثناء التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن العمليات مع الملاك مثل زيادة او تخفيض راس المال

وتوزيعات الارباح.

التزامات الاداء Performance Obligation : الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) اما سلع او خدمات او حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز او سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل.

الايراد Revenue: الدخل الناتج عن الانشطة العادية للمنشأة.

سعر العملية Transaction Price: قيمة البدل او المقابل الذي تتوقع المنشاة استلامة او الاستحواذ عليه مقابل تحويل (بيع) السلع او تقديم الخدمات للعميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث (مثل ضريبة المبيعات التي يتم تحصيلها من العميل ويتم توريدها لاحقا لدائرة ضريبة المبيعات).

المتطلبات المحاسبية للايراد Accounting Requirements for Revenue

ان المبدأ الاساسي لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 يقوم على ان تعترف المنشأة بالايراد من العقود التي تتضمن نقل او تحويل سلع او خدمات للعملاء بمبلغ يمثل البدل (المقابل) المتوقع ان تحصل عليه المنشاة مقابل تلك السلع او الخدمات المحولة للعميل.

وبموجب هذا المعيار فان المبدأ الاساسي للاعتراف بالايراد يتم من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس The five-step model framework التالية :

المرحلة رقم (1): تحديد او تعريف العقد مع العميل

1. Identify the contract (s) with a customer

تعتبر هذه المرحلة من مراحل الاعتراف المحاسبي، حيث تعتبر العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار عندما تنطبق (تتحقق) جميع الشروط التالية:

أ- موافقة اطراف العقد على شروط العقد (كتابياً او شفهياً او بموجب الممارسات المتعارف عليها في قطاع الاعمال) على ان يكونوا اطراف العقد ملتزمون بتنفيذ التزاماتهم الواردة بالعقد.

ب- امكانية تحديد حقوق اطراف العقد فيما يتعلق بالسلع او الخدمات المحولة من طرف لاخر.

ج- يمكن تحديد شروط التسديد المتعلقة بالسلع او الخدمات المقدمة من المنشأة للعميل.

د- أن يكون للعقد جوهر تجاري (من المتوقع ان مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة سوف تتأثر نتيجة العقد).

هـ- من المحتمل تحصيل المبالغ المستحقة للمنشأة مقابل بيع السلع او تقديم الخدمة، مع الاخذ بالاعتبار قدرة ورغبة العميل على السداد.

وقد تضمنت المرحلة الاولى الاساسيات التالية للمحاسبة عن الايراد من العقود مع العملاء:

أ- لا يمكن الاعتراف بالإيراد دون وجود عقد.

ب- بموجب العقد تحصل المنشأة على الحق في استلام العوض او المقابل Consideration وتتحمل التزامات بنقل سلع او خدمات للعميل، وهذا ينتج عنه اما اصول او التزامات.

ج- لا تعترف المنشأة باصل او التزام نتيجة العقد حتى يؤدي احد اطراف العقد او كلاهما ما يترتب عليه بموجب العقد:

- **تعترف المنشأة باصل نتيجة العقد اذا كانت: الحقوق المكتسبة > التزامات الاداء في العقد**
- **تعترف المنشأة بالتزام نتيجة العقد اذا كانت: الحقوق المكتسبة < التزامات الاداء في العقد**

مثال (1)

دخلت شركة النورس في 2024/3/1 بعقد لبيع احدى منتجاتها للعميل خالد بسعر 40,000 دينار على ان يتم تسليم البضاعة في 2024/7/31. وبموجب العقد يقوم العميل خالد بتسديد كامل قيمة العقد في 2024/7/31، وتبلغ تكلفة البضاعة 28,000 دينار. وقامت شركة النورس بشحن البضاعة للعميل في 2024/7/31.

المطلوب: اعداد قيود اليومية اللازمة لما سبق في دفاتر شركة النورس.

حل مثال (1)

- في 2024/3/1 لا يتم اعداد ايه قيود لأنه لا يكون اي من اطراف العقد قد أدى ما يترتب عليه بموجب العقد.
- في 2024/7/31 وعند نقل الشركة البضاعة للعميل يتم اعداد القيد التالي:

2024/7/31	من حـ/ الذمم المدينة		40,000
	الى حـ/ ايراد المبيعات	40,000	

2024/7/31	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		28,000
	الى حـ/ المخزون	28,000	

- في 2024/7/31 عند تسديد العميل قيمة العقد، يتم اعداد القيد التالي:

2024/7/31	من حـ/ النقدية		40,000
	الى حـ/ الذمم المدينة	40,000	

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 التزام أداء واحد.

تعديلات العقد Contract Modifications:

قد يحدث اثناء تنفيذ العقد اجراء تعديلات على العقد بموافقة اطراف العقد. وقد تحدث التعديلات على كمية البضاعة المباعة او الخدمة المقدمة او على الاسعار المتفق عليها او كلاهما. وقد حدد المعيار ان التعديلات تعالج محاسبيا كعقد جديد منفصل عن العقد الاصلي اذا توفر الشرطان التاليان مجتمعان:

1. ان التعديل اضاف بضاعة او خدمات محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الاصلي.
2. ان سعر التعاقد على الكمية الاضافية محدد ويعكس الكمية الاضافية التي تم الاتفاق عليها، ويعكس السعر الذي تباع به الكمية الاضافية المتعاقد عليها لو تم بيعها بشكل منفصل خلال عمليات البيع العادية لدى المنشاة.

وفي حال عدم توفر اي من الشرطين أعلاه، يتم معالجة التعديل على العقد كجزء من العقد الاصلي.

مثال (2) منتجات اضافية لسعر يعكس سعر البيع المستقل

في 2024/5/1 تم الاتفاق بين شركة الحرية ومؤسسة الريادة على قيام شركة الحرية ببيع مؤسسة الريادة 100 شاشة عرض 50 انش بسعر 200 دينار للشاشة وعلى ان يتم تسليم الكمية تدريجيا وعلى مدار سنة من تاريخ التعاقد. في 2024/11/30 كانت شركة الحرية قد سلمت مؤسسة الريادة 70 شاشة من الكمية المتعاقد عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين الى زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 الى 150 شاشة، وبسعر 220 دينار للكمية الاضافية المتعاقد عليها البالغة 50 جهاز مع الابقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقا والتي تبلغ سنة واحدة من تاريخ التعاقد الاصلي. علما ان الزيادة في سعر الكمية الاضافية يعكس الارتفاع في اسعار بيع شاشات من قبل شركة الحرية.

في 2024/12/22 تم تسليم العميل 40 شاشة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الحرية.

حل مثال (2)

يلاحظ ان التعديل على العقد قد حقق الشرطان، والمشار اليهما اعلاه، لاعتباره عقد منفصل، حيث ان التعديل اضاف بضاعة محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الاصلي. كما ان سعر التعاقد على الكمية الاضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي للكمية الاضافية التي تم الاتفاق عليها.

في ضوء ما سبق فان شركة الحرية ستعالج الإيرادات الناتجة عن العقد الاصلي والمتعلقة بـ 100 شاشة الاولى على اساس سعر 200 دينار للشاشة، أما الكمية الاضافية البالغة 50 شاشة فسيتم الاعتراف بإيراداتها بناء على السعر الجديد المتفق عليه والبالغ 220 دينار للشاشة.

في ضوء ما سبق فان قيمة الإيرادات الواجب الاعتراف بها عن الـ 40 شاشة المسلمة للعميل في 2024/12/22 تبلغ 8,200 دينار (200 × 30) + (220 × 10).

مثال (3) منتجات اضافية لا تعكس سعر البيع المستقل

افترض بالمثال السابق ان الاتفاق بين الطرفين والذي يتضمن زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 الى 150 شاشة، كان بسعر 180 دينار للكمية الاضافية المتعاقد عليها البالغة 50 جهاز، وان سبب تخفيض سعر الوحدات الاضافية يعود الى وجود عيوب بسيطة في الكميات المستلمة سابقا.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الحرية.

حل مثال (3)

يلاحظ ان التعديل على العقد لم يحقق الشرط الثاني والذي يتطلب ان يكون سعر التعاقد على الكمية الاضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي للكمية الاضافية التي تم الاتفاق عليها. وبالتالي يعالج التغيير في الاتفاق كتعديل على العقد الاصلي ويعامل التغيير والعقد الاصلي كعقد واحدة.

في ضوء ما سبق فان الايراد عن الكميات التي سيتم تسليمها للزبون بعد عملية التعديل ستحسب بناء على متوسط سعر البيع للوحدة والذي يحسب على النحو التالي:

$$\text{متوسط سعر البيع للوحدة} = \frac{(180 \times 50) + (200 \times 30)}{(50 + 30)} = 187.5 \text{ دينار للوحدة}$$

وبناء عليه، فان قيمة الإيرادات الواجب الاعتراف بها عن الـ 40 شاشة المسلمة للعميل في 2024/12/22 تبلغ 7,500 دينار (187.5 × 40).

مع ملاحظة ان التعديل في السعر لا يندرج باثر رجعي على الكميات التي تم تسليمها للزبون قبل عملية التعديل، اي ان التعديل يتم باثر مستقبلي. رغم ان هناك رأي اخر يقوم على التعديل باثر رجعي، الا ان الرأي المرجح هو التعديل باثر مستقبلي.

المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات او الالتزامات الواجب ادائها بموجب العقد

Identify the Performance Obligations in the Contract

تمثل هذه الخطوة قيام البائع او مقدم الخدمة بتحديد البضاعة او الخدمة التي التزم أو تعهد بموجب العقد بتقديمها للمشتري أو متلقي الخدمة. وفي حال وجود اكثر من نوع من البضاعة او الخدمة التي ستقدم للعميل في عقد واحد، فيتوجب هنا التمييز بين الحالتين التاليتين:

1. وجود سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) المستقلة؛ أو
2. سلسلة من السلع أو الخدمات المستقلة التي تتطابق تقريبا ويكون نقلها إلى العميل بنفس النمط.

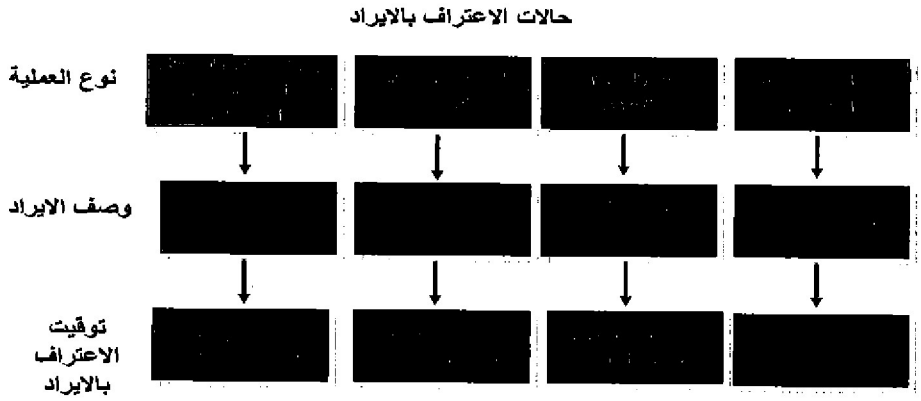
ففي الحالة الاولى يتم فصل السلع والخدمات في العقد الواحد وتعامل كل منها بشكل مستقل، اما في الحالة الثانية فتعامل كعقد واحد.

ويتم تطبيق القاعدة التالية عند فصل او دمج التزامات الاداء في العقد:

- اذا كانت التزامات الاداء لا تعتمد على بعضها البعض بشكل كبير او غير مترابطة مع الوعود الاخرى الواردة في العقد، عندها يتم محاسبة كل التزام اداء بشكل منفصل.
- اذا كانت التزامات الاداء في العقد معتمدة على بعضها البعض ومترابطة مع بعضها البعض، فان هذه الالتزامات يتم دمجها معاً ويتم محاسبتها كالتزام اداء واحد.

التزامات الاداء المستقلة

Separate Performance Obligations—Step 2



مثال (4)

وقعت شركة الاردن للتكنولوجيا عقد مع شركة الاتحاد، تقوم شركة الاردن بموجب العقد بنقل ترخيص وتركيب برنامج انظمة معلومات لشركة الاتحاد، بالاضافة لذلك يتضمن العقد التزام شركة الاردن بتقديم خدمات استشارية لموائمة البرنامج مع بيئة عمل شركة الاتحاد مقابل مبلغ اجمالي 400,000 دينار. اي تقوم شركة الاردن للتكنولوجيا بتقديم البرنامج والخدمات الاستشارية كحزمة واحدة.

المطلوب: تحديد كيفية معالجة التزامات الاداء في العقد.

حل مثال (4)

يتضمن العقد خدمتان هما: ترخيص وتركيب برنامج انظمة معلومات بالاضافة الى خدمات استشارية لموائمة البرنامج مع بيئة عمل شركة الاتحاد، الا ان خدمة ترخيص وتركيب برنامج انظمة معلومات مترابط مع الخدمة الاستشارية، لذلك يتم محاسبتهما كالتزام اداء واحد.

مثال (5)

في 2024/4/15 باعت شركة الافق 10 اجهزة حاسوب للعميل سائد شامله ضمان ضد عيوب التصنيع لمدة 6 شهور مقابل 4,500 دينار. بالاضافة لذلك تم توقيع عقد صيانة لمدة 3 سنوات تبدأ بعد انتهاء الشهور الستة مقابل 1,200 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية معالجة التزامات الاداء في العقد.

حل مثال (5)

في هذه الحالة هناك نوعين من التزامات الاداء الاول بيع اجهزة الحاسوب وضمان الصيانه المرافق لعقد البيع (6 شهور) والثاني عقد الصيانة الاضافي (3 سنوات). وبالتالي فان عقد بيع الاجهزة والصيانه المرافقة لها 6 شهور يعتبران التزام اداء واحد كونهما يعتمدان على بعضهما البعض ومترابطان. اما عقد الصيانة الاضافي 3 سنوات فتم بيعه للعميل بشكل مستقل ولا يعتمد على عقد بيع الاجهزة، وبالتالي يعتبر عقد مستقل.

المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية Determine the Transaction Price

أ- يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار شروط العقد والممارسات التجارية الاعتيادية لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض النقدي 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، بعض ضرائب المبيعات). 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.

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، اعتمادا على الطريقة التي تتوقع المنشأة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض النقدي الذي يحق لها الحصول عليه:

أ- **القيمة المتوقعة Expected Value:** وتمثل 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:** ويمثل المبلغ الفردي الأكثر ترجيحا ضمن نطاق من مبالغ العوض النقدي المحتملة (أي النتيجة الفردية الأكثر ترجيحا للعقد). ويمكن أن يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً هو تقدير مناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان للعقد احتمالين فقط، إما الحصول على التعويض النقدي او عدم الحصول عليه (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة شروط الحصول على مكافأة الأداء أو لا تحقق).

مثال (6)

- في 2024/1/1 قامت شركة القدس بتوقيع عقد مع العميل غازي لبناء عقار حسب الطلب المحدد بالعقد مقابل 2.5 مليون دينار، وعلى ان يتم تسليم العقار في موعد لا يتجاوز 2025/3/31. تضمن العقد بند ينص على تخفيض أو زيادة المبلغ المتفق عليه (2.5 مليون دينار) بناءً على توقيت إكمال وتسليم العقار، بحيث يتم تخفيض المبلغ بواقع 10,000 دينار عن كل يوم بعد 2025/3/31 في حال عدم اكمال وتسليم العقار، ويزداد المبلغ بواقع

10,000 دينار عن كل يوم قبل 2025/3/31 من اكمال وتسليم العقار.

- بالإضافة إلى ذلك، عند إكمال العقار، تقوم شركة تقييم هندسية بتقييم الأصل وتحديد تصنيف البناءً على المعايير المحددة في العقد. وفي حال تصنيف الأصل على أنه متميز، تستحق المنشأة مكافأة اضافية قدرها 160,000 دينار.
- ومن خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الادارة:

1. تسليمه بشكل مبكر بمقدار 10 ايام (2025/3/21) وبنسبة احتمالية 60%.
2. تسليمه بشكل مبكر بمقدار 15 يوم (في 2025/3/16) وبنسبة احتمالية 30%.
3. ان يتم تسليم المشروع في موعده المحدد (2025/3/31) وبنسبة احتمالية 10%.
4. تسليم العقد بتصنيف **متميز باحتمالية** تبلغ 90%.

- ان الشركة لها خبرة واسعة في السابق في هذا النوع من العطاءات.
- بلغت نسبة الانجاز حتى نهاية عام (2024) 72%.

المطلوب:

1. تحديد طريقة الاعتراف بالايراد المتغير وفق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15).
2. تحديد ايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل لعام 2024 .

حل مثال (6)

1- طريقة الاعتراف بالايراد المتغير وفق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15) :

- يتم استخدام طريقة القيمة المتوقعة لتقدير المقابل المتغير المرتبط بغرامة يومية أو حافز (أي 2.5 مليون دينار، زائد أو ناقص 10,000 دينار يوميا) لأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.
- بالمقابل تستخدم الشركة **المبلغ الأكثر ترجيحاً** لتقدير المقابل المتغير المرتبط بالمكافأة التشجيعية لأن هناك فقط نتيجتين محتملتين (160,000 دينار أو **صفر** دينار) ولأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

2- تحديد ايراد العقد لعام 2024 :

بالنسبة للإيراد المتوقع من الحوافز التشجيعية، فان امام الشركة عدة احتمالات وبالتالي يتم احتساب القيمة المتوقعة من خلال المتوسط المرجح لهذه الاحتمالات وعلى النحو التالي:

	الاحتمالية	قيمة الحوافز	القيمة المتوقعة للحوافز
التسليم بشكل مبكر بمقدار 10 ايام	%60	10×10,000 = **100,000**	%60×100,000 60,000 دينار
التسليم بشكل مبكر بمقدار 15 يوم	%30	15×10,000 = **150,000**	%30×150,000 45,000 دينار
التسليم بالموعد المحدد	%10	لا يوجد	0
المجموع			**105,000 دينار**

ايراد العقد الكلي المتوقع = قيمة الايراد الاساسي + القيمة المتوقعه للحوافز + المكافأة التشجيعية

= 2,500,000 + 105,000 + 160,000

= 2,765,000 دينار

ايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل لعام 2024 = 2,765,000 × 72%

= **1,990,800** دينار

الاعتراف بالايراد في حالة البيع مع حق العميل بالإرجاع

أ- قد تنتج هذه الحالة في بعض العقود التي تبيع فيها المنشاة السلعة وتنقل السيطرة عليها إلى العميل مع اعطائه حق إرجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا عن المنتج)، مع اعادة المبلغ المدفوع من قبله كاملاً أو جزئياً؛ او منحه حسومات (خصم) في حالة عدم رد البضاعة.

ب- من أجل المحاسبة عن بيع (نقل) المنتجات مع حق الإرجاع (وبعض الخدمات التي تُقدم مع اشتراط إعادة الأموال)، يجب ان تعترف المنشأة بكل ما يلي:

1. إيرادات المنتجات المباعة (المسلمة للعميل) بمبلغ العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة أن تقبضه (لذلك، لا يُعترف بالجزء الخاص بالإيرادات التي يُتوقع إرجاعها من قبل العملاء)؛
2. إلتزام مقابل المردودات المتوقعة؛ و
3. التعديل المقابل على تكلفة المبيعات فيما يخص حقها في استعادة المنتجات من العملاء عند تسوية إلتزام الرديات.

مثال (7)

- في 2024/1/1 باعت شركة الاتحاد 100 وحدة من السلعة (س) للعميل رائد بسعر 200 دينار للوحدة، وتبلغ تكلفة الوحدة 120 دينار. تسمح شركة الاتحاد للعملاء باعادة اي منتج غير مستخدم خلال 30 يوم من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة، وقد تم استلام قيمة

البضاعة نقداً عند تسليم البضاعة للعميل.

- تقدر الشركة أنه سيتم اعادة 3 وحدات ويوجد لدى الشركة خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العملاء.
- تقدر الشركة أن تكاليف استرداد المنتجات سوف تكون غير مادية وتتوقع إمكانية إعادة بيع المنتجات المعادة بربح.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية اعلاه في دفاتر شركة الاتحاد.

حل مثال (7)

- بما ان العقد يسمح للعميل بإعادة المنتجات، فإن المقابل المستلم من العميل (الايراد) متغير. لتقدير المقابل المتغير (الايراد) الذي سيتم الاعتراف به يتم استخدام **طريقة القيمة المتوقعة** لأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.
- في ضوء ما سبق، تعترف الشركة بايراد مبيعات 97 وحدة والتي تبلغ 19,400 دينار (97 × 200) لانه من المتوقع ان يعيد العميل 3 وحدات، وعليه يتم اعداد القيد التالي:

2024/1/1	من حـ/ النقدية (100 × 200)		20,000
	الى حـ/ ايراد المبيعات (97 × 200)	19,400	
	حـ/ التزامات حق ارجاع البضاعة (3×200)	600	

- أما تكلفة المبيعات فيتم اثباتها بالقيد التالي:

2024/1/1	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (97 وحدة × 120)		11,640
	حـ/ مخزون مردودات مقدرة		360
	الى حـ/ المخزون (100× 120)	12,000	

- بافتراض ان العميل اعاد 3 وحدات في 2024/1/20 فيتم اعداد القيدين التاليين:

2024/1/20	من حـ/ التزامات حق ارجاع البضاعة (3 × 200)		600
	الى حـ/ النقدية	600	

2024/1/20	من حـ/ مخزون (بضاعة معادة)		360
	الى حـ/ مخزون مردودات مقدرة	360	

مثال (8)

افرض في المثال السابق ان عملية البيع تمت على الحساب.

المطلوب: اعادة حل المثال.

حل مثال (8)

- في ضوء ما سبق، تعترف الشركة بايراد مبيعات يبلغ 19,400 دينار لانه من المتوقع ان يعيد العميل 3 وحدات، وعليه يتم اعداد القيد التالي:

2024/1/1	من حـ/ الذمم المدينة (100 × 200)		20,000
	الى حـ/ ايراد المبيعات (97 × 200)	19,400	
	حـ/ التزامات حق ارجاع البضاعة (3 × 200)	600	

ويظهر حساب "التزامات حق ارجاع البضاعة" مطروحاً من حساب الذمم المدينة في قائمة المركز المالي لشركة الاتحاد، وعلى النحو التالي:

الاصول المتداولة

20,000 ذمم مدينة

(600) يطرح: التزامات (مخصص) حق ارجاع البضاعة

19400 المدينون بالصافي

- أما باقي القيود فتبقى كما في حل المثال رقم (7).

مثال (9)

افترض بالمثال (7) اعلاه ان العميل رائد أعاد وحدتين فقط.

المطلوب: اثبات القيود الخاصة بالوحدات التي تم اعادتها من العميل رائد.

حل مثال (9)

- تم معالجة الوحدتين المعادات في 2024/1/20 بموجب القيدين التاليين:

2024/1/20	من حـ/ التزامات حق ارجاع البضاعة (2 × 200)		400
	الى حـ/ النقدية	400	

2024/1/20	من حـ/ مخزون (بضاعة معادة)		240
	الى حـ/ مخزون مردودات مقدرة	240	

أما الوحدة التي لم يتم ردها فيتم الاعتراف بها كايرادات وذلك بموجب القيدين التاليين:

2024/1/20	من حـ/ التزامات حق ارجاع البضاعة (1 × 200)		200
	الى حـ/ ايراد المبيعات	200	

ويتم الاعتراف بتكلفة الوحدة التي لم يتم ردها بالقيد التالي:

2024/1/20	من حـ/ تكلفة المبيعات		120
	الى حـ/ مخزون مردودات مقدرة	120	

ب/2- وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقود)

أ- بموجب المعيار IFRS 15 يتم الاعتراف بالايردات بمبلغ يعادل السعر النقدي للسلع والخدمات ويتم معالجة الفرق بين سعر البيع (قيمة عقد البيع) والسعر النقدي لدى البائع ايرادات تمويل.

ب- يتم تحديد القيمة العادلة للعوض المقابل في العقد من خلال قياس العوض المستلم او من خلال خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني.

ج- لا يطلب من المنشأة ان تأخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للنقود إذا توقعت المنشأة، في بداية العقد، بأن 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.

مثال (10) البيع الآجل للبضاعة مع اخذ القيمة الزمنية للنقود

في 2023/7/1 باعت شركة النصر بضاعة الى شركة المجد بمبلغ 900,000 دينار مقابل استلام ورقة قبض لا تحمل فائدة صريحة لمدة 4 سنوات قيمتها 1,416,163 دينار. وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 590,000 دينار. ومعدل الفائدة الضمني 12 % سنوياً.

المطلوب:

1. ما هي قيمة ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به لدى شركة النصر في 2024/7/1؟
2. اثبات القيد اللازم في 2024/7/1.
3. اعداد قيد ايراد الفائدة الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في 2024/12/31؟
4. اعداد قيد ايراد الفائدة الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في 2025/12/31؟

حل مثال (10)

1. قيمة ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به لدى شركة النصر في 2024/7/1 = 900,000 دينار.
2. اثبات القيد اللازم في 2024/7/1 (قيد بيع البضاعة واستلام ورقة القبض):

2024/7/1	من حـ/ أوراق قبض		1,416,163
	الى حـ/ ايراد المبيعات	900,000	
	حـ/ ايراد فوائد مؤجلة	516,163	

(القيمة الحالية 1416163 × 63552. (معامل القيمة الحالية 12%، 4 سنوات)

2024/7/1	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		590,000
	الى حـ/ المخزون	590,000	

3. قيد الاعتراف بايراد الفائدة في 2024/12/31:

2024/12/31	من حـ/ ايراد فوائد مؤجلة 900,000×12%×12/6		54,000
	الى حـ/ ايراد الفائدة	54,000	

4. اعداد قيد ايراد الفائدة الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في 2025/12/31؟

114,480		من حـ/ ايراد فوائد مؤجلة	2024/12/31
	114,480	الى حـ/ ايراد الفائدة	

ايراد الفائدة للعام 2025 = 54,000 + ((900,000 + 108000) × %12 × (12/6) = 114,480 دينار.

مثال (11) عنصر تمويل يتضمن مصروف فوائد

- في 2024/1/1 وقعت شركة المشرق عقد مع العميل منير لبيع معدات. ستنتقل السيطرة على المعدات إلى العميل بعد عامين (أي سيستوفى إلتزام الأداء في وقت محدد). يشمل العقد خياري دفع **بديلين** هما:

دفع مبلغ 4,494 دينار بعد عامين عندما يحصل العميل على السيطرة على الأصل **أو** دفعة 4,000 دينار عند توقيع العقد. وقد اختار العميل دفع 4,000 دينار عند توقيع العقد.

- خلصت المنشأة إلى أن العقد يتضمن **عنصر تمويل** هام بسبب طول الفترة الزمنية من تاريخ دفع العميل سعر الأصل الى أن تقوم المنشأة بنقل الأصل إلى العميل. قدرت المنشأة أن سعر الفائدة الذي يجب استخدامه لهذه العملية هو 6%، وهو سعر الفائدة المتراكم للاقراض للمنشأة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد البيع.

حل مثال (11)

- في بداية العقد في 2024/1/1 وعند استلام مبلغ 4,000 دينار من العميل يتم الاعتراف بالتزام بقيمة المبلغ المستلم، ويتم اعداد القيد التالي:

4,000		من حـ/ النقدية	2024/1/1
	4,000	الى حـ/ التزامات عقود العملاء	

- يتم اعداد قيد مصروف الفائدة من بدء العقد حتى نقل الأصل، حيث تقوم المنشأة بتعديل مبلغ التزامات عقود العملاء بالإعتراف بمصروف فوائد كما يلي:

- **في 2024/12/31**

240		من حـ/ مصروف الفائدة 4,000 × %6	2024/12/31
	240	الى حـ/ التزامات عقود العملاء	

- **في 2025/12/31**

254		من حـ/ مصروف الفائدة 4,240× %6	2025/12/31
	254	الى حـ/ التزامات عقود العملاء	

- **في 2025/12/31 يتم نقل الاصل للعميل والاعتراف بالايراد:**

4,494		من حـ/ التزامات عقود العملاء(4000+240+254)	2025/12/31
	4,494	الى حـ/ ايراد المبيعات	

ب/3- العوض غير النقدي (تحصيل قيمة المبيعات او بدل الخدمات على شكل اصول عينية او خدمات).

هناك بعض الحالات التي تحصل فيها المنشاة على اصول عينية او خدمات بدلا من النقدية وذلك مقابل بيعها سلعة او تقديمها خدمة. مثل حصول مكتب تدقيق حسابات على سيارة من عميل مقابل اتعاب التدقيق السنوية.

في مثل هذه الحالات يتطلب معيار التقرير الابلاغ المالي الدولي رقم (15) ما يلي:

- اذا تضمن العقد مع العميل استلام سلع (اصول) او خدمات مثل استلام معدات او عمل، يتم تحديد سعر المعاملة اي الايراد بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة.
- إذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي المستلم بصورة معقولة، فإنه يجب على المنشأة قياس الايراد الخاص بالعملية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات المقدمة للعميل (أو فئة من العملاء).

مثال (12): العوض غير النقدي

باعت شركة الاردن بضاعة لاحد العملاء مقابل استلام قطعة ارض قيمتها العادلة 77,000 دينار ، علما بان سعر بيع البضاعة النقدي 75,000 دينار.

المطلوب: تحديد مقدار ايراد العملية واعداد القيد اللازم.

حل مثال (12)

يقاس الايراد بالقيمة العادلة للاصل المستلم وهو الارض اي بقيمة 77,000 دينار.

ويتم اعداد القيد التالي:

77,000		من حـ/ الاراضي
	77,000	الى حـ/ ايراد المبيعات

ب/4- الحوافز المقدمة للعميل

تتضمن الحوفز المقدمة للعميل العوض النقدي الذي يستحق دفعه للعميل، أو يُتوقع أن تدفعه المنشاة إلى العميل (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). وتشمل الحوافز الخصومات مثل خصم الكمية او المنتجات المجانية التي تقدم للعميل. ويجب على المنشأة محاسبة العوض النقدي مستحق الدفع للعميل على أنه تخفيض في سعر البيع او تخفيض ايراد تقديم الخدمة، وبالتالي يعالج كتخفيض في الإيرادات.

مثال (12)

تمنح شركة المدار عملائها خصم كمية بنسبة 3% اذا تجاوزت مشترياتهم خلال سنة 2 مليون دينار. بدأت الشركة بيع بضاعة للعميل محمد في 2024/10/1. في 2024/12/31 بلغ حجم المبيعات للعميل محمد 700,000 دينار. ومن خبرة الشركة في العامين السابقين فان مبيعات الشركة السنوية للعميل محمد تزيد عن 3 مليون دينار خلال فترة سنة واحدة.

المطلوب:

1. ما قيمة الايراد الواجب على شركة المدار الاعتراف به للعملية اعلاه للعام 2024.
2. اعداد (القيد) القيود اللازمة بافتراض ان مجموع المبيعات للعميل محمد بلغت 2.5 مليون دينار عن الفترة من 2024/10/1 ولغاية 2025/9/30.
3. اعداد (القيد) القيود اللازمة بافتراض ان مجموع المبيعات للعميل محمد بلغت 1.5 مليون دينار عن الفترة من 2024/10/1 ولغاية 2025/9/30

حل مثال (12)

1. قيمة الايراد الواجب على شركة المدار الاعتراف به للعملية اعلاه للعام 2024:

يجب على شركة المدار تخفيض ايراد المبيعات للعام 2024 والخاص بالعملية اعلاه بمقدار 21,000 دينار (700,000 × 3%) لانه من المرجح حصول العميل محمد على ذلك الخصم. اي ان ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به للعام 2024 هو 700,000 – 21,000 = 679,000 دينار. وعليه يتم اعداد القيد التالي في 2024/12/31:

من حـ/ ايراد المبيعات		21,000
الى حـ/ مخصص خصم كمية (حساب مقابل للذمم المدينة)	21,000	

2. اعداد (القيد) القيود اللازمة بافتراض ان مجموع المبيعات للعميل محمد بلغت 2.5 مليون دينار عن الفترة من 2024/10/1 ولغاية 2025/9/30. في هذه الحالة يكون العميل محمد قد استحق الخصم، وبالتالي فان قيد منحه الخصم في 2025/9/30:

من حـ/ ايراد المبيعات (1,800,000×3%): الخصم عن مبيعات 2025		54,000
حـ/ مخصص خصم كمية (عن عام 2024)		21,000
الى حـ/ الذمم المدينة (النقدية)	75,000	

3. اعداد (القيد) القيود اللازمة بافتراض ان مجموع المبيعات للعميل محمد بلغت 1.5 مليون دينار عن الفترة من 2024/10/1 ولغاية 2025/9/30

في هذه الحالة فان العميل محمد لم لا يحصل على الخصم بسبب عدم وصول حجم مشترياتهم الحد المطلوب، وعليه يتم في 2025/9/30 اعداد القيد التالي:

من حـ/ مخصص خصم كمية		21,000
الى حـ/ خصم مبيعات ضائع (ايراد)	21,000	

المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهدات الواجب ادائها للعميل)

Allocating the transaction price to performance obligations

- اذا تضمن العقد عدة بنود من الايراد (تعهدات) وبسعر واحد، فيجب على المنشأة في هذه الحالة توزيع سعر العملية الاجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبي على اساس اسعار البيع المنفصلة A relative stand-alone selling price basis لكل بند من بنود الالتزام في العقد. واذا كانت تلك الاسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها. ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير وتتضمن:

أ- مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted market assessment approach

بموجب هذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للعملاء دفعه مقابل تلك السلعة او الخدمة. ويمكن اللجوء الى الاسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق.

ب - مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح

Expected cost plus a margin approach

يمكن للمنشأة تقدير والتنبؤ بالتكلفة المتوقعة للسلعة او الخدمة الواردة في العقد مع اضافة هامش ربح مناسب على تلك التكلفة (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح).

ج - مدخل القيمة المتبقية Residual approach

يتم تقدير سعر البيع لاحد مكونات العقد الذي يتضمن عدة بنود (مكونات) من الايراد ولم تتمكن المنشاة من تحديد الايراد الخاص به كما يلي:

ايراد احد بنود العقد = اجمالي سعر العملية للعقد ككل - مجموع الاسعار المشاهدة او المحددة للسلع او الخدمات الاخرى الواردة بالعقد.

ويمكن استخدام هذا الاسلوب اذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة او تقدم نفس الخدمة لعملاء اخرين باسعار متفاوتة بشكل كبير، واذا كان كانت المنشأة لم تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة او الخدمة ولم يتم بيع السلعة او الخدمة سابقا بسعر مفرد محدد.

ويمكن للمنشأة استخدام اكثر من مدخل او اسلوب اذا كان ذلك ملائماً.

مثال (13)

وقعت شركة التقوى عقد مع احد العملاء لبيع المنتجات (أ)، (ب) و(ج) مقابل 70,000 دينار. توفي المنشأة بإلتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة. تبيع المنشأة بانتظام المنتج (أ) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع للمنتج (أ) واضحة ومعروفة للمنشاة. الا أن أسعار بيع المنتجين (ب) و(ج) فليست واضحة لكل منتج على حدا.

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 (أ)	20,000 دينار	اسعار ملحوظة مباشرة
المنتج (ب)	50,000 دينار	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج (ج)	30,000 دينار	التكاليف المتوقعة زائد هامش ربح
المجموع	**100,000 دينار**	

المطلوب: تخصيص سعر العملية على المنتجات الثلاثة، علما بان الخصم المتضمن بالعقد لا يخص منتج معين.

حل مثال (13)

من البيانات السابقة يلاحظ بان العميل قد حصل على خصماً بشرائه مجموعة من السلع لأن المقابل المدفوع يبلغ 70,000 دينار في حين ان مبلغ أسعار البيع (المنفصلة) المستقلة 100,000 دينار. بالتالي يتم تخصيص الخصم بنسبة وتناسب على المنتجات (أ)، (ب) و(ج) لان الخصم يتعلق بكافة المنتجات. وفي ضوء ذلك يكون الايراد المخصص لكل منتج كما يلي:

المنتج	سعر البيع المخصص
المنتج (أ)	14,000 دينار (70,000 × 100/20)
المنتج (ب)	35,000 دينار (70,000 × 100/50)
المنتج (ج)	21,000 دينار (70,000 × 100/30)
المجموع	**70,000 دينار**

المرحلة رقم (5): الاعتراف بالايراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد

Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) أن تعترف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيثما) تستوفي المنشأة إلتزام الأداء 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 قيام المنشأة بالتزامها اتجاه العميل إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال، الأعمال قيد الإنجاز سواء اصل 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 حقا قابلا للتنفيذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

مثال (14)

يقدم نادي الاتحاد الصحي خدمات الاستفادة من مرافق النادي مقابل اشتراك سنوي يبلغ 2,400 دينار ويستطيع العميل المشترك الاستفادة من خدمات النادي متى وكيفما شاء طوال السنة.

المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بايرادات الاشتراكات.

حل مثال (14)

بما أن العميل يستفيد من خدمة المنشأة بتوفير مرافق النادي الصحي بالتساوي على مدار السنة (أي يستفيد العميل من توفر المرافق الصحية، بغض النظر عما إذا استخدمها العميل أم لا) فإن أفضل مقياس للتقدم نحو الوفاء الكامل بإلتزام الأداء **على مرور الوقت** هو مقياس يستند إلى الوقت وبالتالي تعترف المنشأة بالإيراد **على أساس القسط الثابت** على مدار العام بواقع 200 دينار شهرياً (2400÷12). اي أن العميل يتلقى ويستهلك منافع أداء المنشأة مع مرور الوقت. وبناء على ذلك، يستوفى أداء إلتزام المنشأة بمرور الوقت. حيث ان استخدام العميل لمرافق النادي الصحي 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 والمنافع الهامة لملكية للأصل.
5. قبول العميل للأصل.

طرق قياس الانجاز المتحقق:

اساليب قياس الانجاز المتحقق:

أ- **اسلوب 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- **اسلوب المدخلات Input methods:**

بموجب أساليب المدخلات يتم الاعتراف 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.

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخه}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ نهاية الفترة المالية}}$$

حالات خاصة للاعتراف بالايراد:

اولا: اتفاقيات اعادة الشراء Repurchase agreements

أ- تمثل اتفاقيات اعادة الشراء قيام المنشأة ببيع اصل للعميل مع وجود التزام او حق لدى المنشأة باعادة شراء الاصل. واذا كان الالتزام او الحق بشراء الاصل بمبلغ يساوي او يزيد عن سعر بيعه الاصلي للعميل، فإن العملية تمثل عملية تمويل. اما اذا كان هناك التزام على المنشأة او لديها الحق في اعادة شراء الاصل بمبلغ يقل عن سعر بيعه الاصلي للعميل يتم اعتبار العملية عقد ايجار بموجب معيار رقم (IFRS 16).

ب- عند انتهاء اجل حق اعادة الشراء دون ممارسته يتم الغاء الاعتراف بالتزامات اعادة الشراء والاعتراف بايراد.

مثال (15)

في2024/1/1 باعت شركة القناعة لتجارة المعدات معدات للعميل ناصر مقابل 50,000 دينار. وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق بإعادة شراء المعدات في 2025/12/31 مقابل 60,500 دينار، بافتراض ان معدل الفائدة الضمني (تم استنتاجه من العقد) يبلغ 10%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية بيع المعدات لدى شركة القناعة.

حل مثال (15)

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) يتم معالجة العقد باعتباره عملية تمويل لان السيطرة على الاصل لم تنتقل للعميل (بالرغم من انتقال الاصل وحيازه العميل له) وبالتالي قدرة العميل محدودة في توجيه استخدام الاصل، كما ان سعر الممارسة (حق اعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع المعدات الاصلي للعميل.

- يتم اثبات قيد استلام قيمة الاصل في 2024/1/1 بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية		50,000
الى حـ/ التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر	50,000	

- في 2024/12/31 يتم اثبات قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي كما يلي:

من حـ/ مصروف الفائدة 50,000 × 10%		5,000
الى حـ/ التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر	5,000	

- في 2025/12/31 يتم اثبات قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي كما يلي:

من حـ/ مصروف الفائدة 55,000 × 10%		5,500
الى حـ/ التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر	5,500	

- في 2025/12/31 اذا تم ممارسة حق خيار الشراء يتم تسديد الالتزام للعميل ناصر بقيمة 60,500 دينار واعداد القيد التالي:

من حـ/ التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر		60,500
الى حـ/ النقدية	60,500	

- وبافتراض ان الشركة لم تمارس حق خيار اعادة شراء المعدات من العميل ناصر يتم عندها الاعتراف بايراد مبيعات المعدات في 2025/12/31 واعداد القيد التالي:

من حـ/ التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر		60,500
الى حـ/ ايراد المبيعات	60,500	

ثانياً: ترتيبات (اتفاقيات) الفوترة والاحتفاظ 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 وبسبب عدم وجود مساحة متوفرة للمنتج عند العميل أو بسبب التأخر في البدء بالإنتاج لدى العميل يتم الطلب من المنشأة تاخير تسليم المنتج.
- بموجب هذا النوع من الاتفاقيات تنتقل السيطرة على الاصل (المنتج) للعميل وبالتالي يتم استيفاء المقابل المستحق للبائع عند توقيع عقد البيع مع العميل بالرغم من احتفاظ المنشأة بالاصل بناء 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 فان المنشأة لا تسيطر على المنتج وانما يقتصر دورها على توفير خدمة حفظ المنتج لديها وفق رغبة العميل.

مثال (16) ترتيبات الفوترة والاحتفاظ

في 2024/12/1 باعت شركة الخليل لتجهيزات المطاعم كمية من الثلاجات لاحد العملاء (مطعم النعيم) بمبلغ 90,000 دينار، وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 65,000 دينار. وقد طلب العميل (مطعم النعيم) من شركة الخليل الاحتفاظ بالثلاجات حتى الانتهاء من تجهيز عمليات صيانه تتم للمطعم. وتم اصدار فاتورة وانتقلت السيطرة (حرية التصرف) للثلاجات لمطعم النعيم عند توقيع عقد البيع. في 2025/1/15 تم تسليم الثلاجات الى مطعم النعيم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للاعتراف بالايراد من العملية السابقة.

حل مثال (16)

- يتم الاعتراف بالايراد عند توقيع العقد واصدار فاتورة ويتم اعداد القيود التالية في 2025/12/1:

من حـ/ ذمم مدينة		90,000
الى حـ/ ايراد المبيعات	90,000	

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		65,000
الى حـ/ المخزون	65,000	

- لا قيد في 2025/1/15 عند تسليم الثلاجات الى مطعم النعيم.

ثالثاً: بضاعة الامانة Consignment arrangements

أ- يقوم عادة تجار الجملة والمصنعين (الموكل) بتسليم بضائعهم او منتجاتهم الى طرف اخر (مثل تاجر او موزع: يطلق عليه الوكيل) بغرض بيعها للعملاء النهائيين اي ان البضاعة توضع لدى الوكيل برسم البيع مقابل حصوله على عمولة بيع تتحق عند القيام ببيع البضاعة، وتسمى هذه الترتيبات "بضاعة الامانة" وتتميز تلك الترتيبات بما يلي:

1. تسيطر المنشأة (الموكل) على المنتج حتى وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج من قبل الوكيل إلى أحد العملاء أو حتى انتهاء فترة محددة؛
2. تكون المنشأة قادرة على طلب إرجاع المنتج أو نقل المنتج إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛ و
3. لا يترتب على الوكيل إلتزام غير مشروط لدفع ثمن المنتج (على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة لدفع تأمين).

ب- يتم الاعتراف بايرادات بيع البضاعة في دفاتر الموكل عند بيع الوكيل البضاعة للعملاء النهائيين، وعندها ويعترف الوكيل بايراد عمولة بيع بضاعة الامانة.

مثال (17)

- في 2024/1/1 قامت شركة عمان بشحن بضاعة تكلفتها 50,000 دينار لمحلات العقبة التجارية كبضاعة امانة برسم البيع ودفعت الشركة 2,000 دينار مصاريف شحن، كما دفعت محلات العقبة 1,000 دينار مصاريف اعلانات في مدينة العقبة، وسيتم استرداد مبلغ الاعلان من شركة عمان.
- في 2024/3/31 تبين ان محلات العقبة باعت 60% من البضاعة مقابل 40,000 دينار نقدا. وتتقاضى محلات العقبة عمولة 10% من سعر البيع وتقوم بتوريد المبلغ المستحق لشركة عمان عند البيع.

المطلوب: اثبات قيود اليومية لما سبق في دفاتر الموكل (شركة عمان) والوكيل (محلات العقبة).

حل مثال (17)

دفاتر الموكل			دفاتر الوكيل
1. شحن البضاعة للوكيل			
50,000	من حـ / بضاعة الامانة		**لا قيد (يتم اعداد مذكرة بذلك)**
50,000	الى حـ / المخزون		
2. دفع تكاليف الشحن من قبل الموكل			
2,000	من حـ / بضاعة الامانة		**لا قيد**
2,000	الى حـ / النقدية		

3. دفع مصاريف الاعلان			
لا قيد		1,000	من حـ / ذمم مدينة (الموكل)
		1,000	الى حـ / النقدية
4. بيع الوكيل بضاعة الامانة			
لا قيد		40,000	من حـ / النقدية
		40,000	الى حـ / ذمم دائنة (الموكل)
5. تحويل قيمة البضاعة لشركة عمان وتسجيل ايرادات المبيعات لدى الموكل والمصاريف الخاصة بالعملية			
35,000	من حـ/ النقدية	40,000	من حـ/ ذمم دائنة (الموكل)
1,000	حـ/ مصاريف الاعلان	1,000	الى حـ/ ذمم مدينة (الموكل)
4,000	حـ/ مصاريف عمولات الوكيل	4,000	حـ/ ايراد عمولات 40,000×10%
40,000	الى حـ/ ايراد مبيعات بضاعة الامانة	35,000	حـ/ النقدية
6- اثبات تكلفة البضاعة المباعة			
31,200	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	**لا قيد**	
31,200	الى حـ/ بضاعة الامانة		
	(50,000+2,000)×60%=31,200 دينار		

رابعاً: الكفالات (الضمانات) Warranties

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) هناك نوعان من الكفالات المتعلقة ببيع منتج سواء كان سلعة او خدمة، هما:

1. الكفالة تعتبر ضمن سعر بيع المنتج: وهي كفالة تضمن للعميل ان 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 والاصول والالتزامات المحتملة" بحيث يتم تكوين مخصص كفالات منتجات مباعة.

2. لا تعتبر الكفالة ضمن سعر بيع المنتج: وهي كفالة تقدم خدمة الصيانة بالاضافة الى 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 كالتزام اداء منفصل عن بيع المنتج.

مثال (18)

خلال عام 2024 باعت شركة التميز 100 آلة تصوير للعميل خالد بسعر اجمالي 800,000 دينار وبلغت تكلفة البضاعة 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 صيانة اضافية، وذلك بناء على طلب العميل خالد، لصيانة 40 آلة تصوير ولمدة 3 سنوات اخرى بعد العامين الواردين في الكفالة السابقة مقابل 12,000 دينار.

المطلوب: اعداد قيد اليومية لعام 2024 لاثبات عملية البيع والكفالات الصادرة عن شركة التميز.

حل مثال (18)

يتم الاعتراف بمخصص كفالات سلع مباعة بقيمة 15,000 دينار بشكل منفصل عن التزام الاداء للكفالات الاضافية البالغة 12,000 دينار وكما يلي:

من حـ/ النقدية		800,000
الى حـ/ ايراد المبيعات	800,000	

من حـ/ مصروف كفالات		15,000
الى حـ/ مخصص كفالات – آلات التصوير	15,000	

من حـ/ النقدية		12,000
الى حـ/ ايراد كفالات غير مكتسبة – صيانة آلات التصوير (اثبات استلام عقد صيانة لمد 3 سنوات)	12,000	

خامساً: الرسوم المقبوضة مقدما وغير القابلة للاسترداد

Non-Refundable Upfront Fees

تقوم بعض المنشآت باستيفاء نوعين من الرسوم مقابل الخدمات التي تقدمها للعملاء، حيث يدفع العميل في بداية الاشتراك في الخدمة رسوم لمرة واحدة، ثم يدفع بعد ذلك مبالغ دورية (شهرية او سنوية) مقابل الخدمة المقدمة له. مثال ذلك قيام بعض النوادي الصحية باستيفاء رسوم انتساب للنادي لمرة واحدة من المشتركين الجدد، كما يقوم المشترك بتسديد رسوم اضافية شهرية او سنوية. وبشكل مشابه تقوم بعض المنشآت التي تقدم خدمات الانترنت باستيفاء رسوم ايصال الخدمة الى المشترك وتسدد هذه الرسوم لمرة واحدة، ويتم لاحقا تحصيل بدل استخدام خدمة الانترنت بشكل سنوي او شهري.

ويتم معالجة الرسوم التي تستلم من العميل لمرة واحدة في بداية الاشتراك من خلال توزيعها على

الفترات الزمنية المتوقع ان يستمر العميل خلالها في الاشتراك والاستفادة من الخدمة، وبالتالي لا يجوز الاعتراف بها كإيراد عند استلامها من العميل.

مثال (19)

في 2024/4/1 وقعت مجموعة مطاعم ABC العالمية عقد مع الشركة الاردنية للمطاعم لمدة 5 سنوات، يتم بموجب العقد استخدام الشركة الاردنية للعلامة التجارية لمجموعة المطاعم ABC مقابل دفع الشركة الاردنية مبلغ 400,000 دينار تدفع مرة واحدة عند افتتاح المطعم في الاردن وبدء اعماله التجارية، كما يتم دفع 10% من اجمالي مبيعات المطعم في الاردن لمجموعة المطاعم ABC وذلك في نهاية كل ربع من السنة. وقد تم افتتاح المطعم وبدء العمل به في 2024/7/1، وتم في هذا التاريخ تسديد المبلغ المتفق عليه لمجموعة المطاعم ABC والبالغ 400,000 دينار. وقد بلغت مبيعات المطعم للربع الاول (7/1 – 2024/9/30) من العقد مبلغ 300,000 دينار وتم تسديد المستحقات الخاصة بذلك لمجموعة المطاعم ABC في 2024/10/5.

المطلوب:

1. اثبات قيود اليومية في دفاتر مجموعة مطاعم ABC العالمية والخاصة باستلام الرسوم لمرة واحدة.
2. اثبات قيود اليومية في دفاتر مجموعة مطاعم ABC العالمية والخاصة بالاعتراف بإيرادات الربع الاول من العقد.

حل مثال (19)

1. اثبات قيود اليومية في دفاتر مجموعة مطاعم ABC العالمية

– يتم اثبات قيد استلام رسوم العلامة التجارية لمره واحدة في 2024/7/1 كما يلي:

400,000		من حـ/ النقدية
	400,000	إلى حـ/ ايراد علامة تجارية غير مكتسبة

اما قيد استلام العمولة والبالغة 10% من المبيعات، فيتم اثباتها في 2024/10/5 بالقيد التالي

300,000 × 10% = 30,000 دينار:

30,000		من حـ/ النقدية
	30,000	إلى حـ/ إيراد عمولات علامة تجارية

كما يتم وفي نهاية الربع الاول (2024/9/30) اثبات قيد التسوية التالي للاعتراف بجزء من رسوم الاشتراك المستلمة لمرة واحدة:

20,000		من حـ/ ايراد علامة تجارية غير مكتسبة
	20,000	إلى حـ/ إيراد علامة تجارية

تم احتساب الايرادات المكتسبة كما يلي: (400,000 ÷ 5 سنوات) × 12/3=20,000 دينار.

سادساً: العلاقة بين المنتج والوكيل Principal and Agent Relationship

تمثل هذه الحالة وجود وكيل معتمد لمنتج السلعة او مقدم الخدمة، وبحيث يقوم الوكيل كوسيط بين مشتري السلعة او الخدمة ومنتج السلعة او الخدمة، ويتقاضى الوكيل مقابل ذلك عمولة عن كل عملية بيع تكون نسبة من سعر البيع او مبلغ مقطوع عن كل عملية بيع. ومن الامثلة على ذلك مكاتب وكلاء السياحة والسفر والتي تتقاضى عمولة من شركات الطيران مقابل كل تذكرة سفر يتم بيعها من خلال هذه المكاتب. ومن الامثلة الاخرى على هذا النوع من الاعمال وكلاء المحطات الرياضية واشتراكات الصحف.

وفي هذا النوع من العمليات فان المبالغ التي يحصلها الوكيل كثمن للبضاعة او الخدمة المقدمة للزبون لا تعتبر إيراد بالنسبة للوكيل، وانما هي تحصيل نيابة عن المنتج او مقدم الخدمة، وبالتالي فان الإيراد الذي يعترف به الوكيل يتمثل في العمولة المتفق عليها مع المنتج او مقدم الخدمة.

وهناك من يرى ان يقوم الوكيل بتسجيل المبلغ المحصل من الزبون عن الخدمة او السلعة المباعة إيراد ومن ثم يعترف بالكلفة او صافي المبلغ الذي سيقوم بتحويله الى المنتج، الا ان هذا الرأي غير مقبول محاسبيا لأنه يؤدي الى تضخيم إيرادات وتكاليف الوكيل، وبالتالي فان المعالجة المفضلة هنا ان يثبت الوكيل إيراد العمولة المتحققة له فقط خاصة اذا كانت العمولة محددة مسبقا بين الوكيل والمنتج.

وهذه الحالة تختلف عن بضاعة الامانة التي سبق شرحها في الاجزاء السابقة من هذا المعيار، حيث ان البضاعة او الخدمة في هذه الحالة لا يتم شحنها الى الوكيل ليتم بيعها من خلاله للزبون، وانما يتم تسليم البضاعة الى العميل مباشرة من قبل المنتج. وبالتالي فان دور الوكيل يتمثل فقط في اجراء ترتيبات البيع بين الطرفين المنتج والزبون، ويكون المنتج هو المسؤول عن تحديد سعر بيع البضاعة او الخدمة وهو المسؤول عن تحصيل قيمتها في حال كون البيع آجل وهو المسؤول ايضا عن اي مخاطر تتعلق بتخزين البضاعة وشحنها للمشتري.

مثال (20)

ينص الاتفاق الموقع بين فندق الفصول الاربعة وشركة الشرق للسياحة والسفر على قيام شركة الشرق بتسويق وترتيب حجوزات العملاء لدى الفندق وبأسعار محددة من قبل الفندق مقابل حصول

شركة الشرق على عمولة تبلغ 10% من سعر الحجز.

في 2024/4/1 قام احد الزبائن ومن خلال شركة الشرق بحجز غرفة مزدوجة ولمدة 5 ليالي في فرع الفندق في مدينة عمان وبسعر 80 دينار لليلة الواحدة، وقد قامت الشركة بتحصيل المبلغ من الزبون نقدا.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الشرق للسياحة والسفر.

حل مثال (20)

يتم اثبات عملية الحجز في دفاتر شركة الشرق للسياحة والسفر واستلام المبلغ من الزبون بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية (5 × 80)		400
إلى حـ/ ذمم دائنة – فندق الفصول الاربعة	360	
حـ/ إيراد عمولة حجوزات فندقية 400 × 10%	40	

سابعاً : الاصول التعاقدية (Contract Asset)

تمثل الاصول التعاقدية قيام المنشاة بتسليم العميل بضاعة متعاقد على بيعها او تقديم خدمة متفق عليها، ولم يقم العميل بتسديد قيمة البضاعة او بدل الخدمة ولم يتم اصدار فاتورة للعميل حتى تاريخ الميزانية، فيتوجب على المنشاة في هذه الحالة ان تعرض في الميزانية وبجانب الاصول ما يسمى "اصول تعاقدية" (Contract Asset) مطروحا منها اية مبالغ تم استلامها من العميل وتتعلق بنفس العقد. بينما يظهر المبلغ المستحق للمنشاة كذمم مدينة على العميل.

مثال (21)

في 2024/4/1 وقعت شركة التجهيزات العالمية عقد مع مطعم زيد تقوم بموجبه شركة التجهيزات بتزويد المطعم بفرن طبخ وخلاط مقابل مبلغ 1,000 دينار للفرن و500 دينار للخلاط. وتم الاتفاق ان يتم تسليم الفرن خلال اسبوعين من تاريخ توقيع العقد (2024/4/15) وعلى ان يتم تسليم الخلاط بعد شهر من تسليم الفرن (2024/5/15). كما نص العقد على عدم تسديد قيمة الفرن، الا بعد ان يتم تسليم كامل محتويات العقد وهي الفرن والخلاط.

المطلوب: اثبات ما سبق في دفاتر الشركة البائعة.

حل مثال (21)

يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بالفرن عند تسليمه للزبون حيث تكون السيطرة على الاصل قد انتقلت الى الزبون. وبالتالي يتم في 2024/4/15 وعند تسليم الفرن للزبون يتم اثبات ما يلي:

1,000		من حـ/ اصل تعاقدي	2024/4/15
	1,000	إلى حـ/ ايراد مبيعات	

اما عند تسليم الخلاط في 2024/5/15 فيتم اثبات القيد التالي:

2024/5/15	من حـ/ ذمم مدينة		1,500
	إلى حـ/ ايراد مبيعات	500	
	حـ/ اصل تعاقدي	1,000	

ثامناً : الالتزامات التعاقدية (Contract Liability)

يظهر في الميزانية وبجانب الالتزامات للغير "التزامات تعاقدية" (Contract Liability)، اذا قام العميل بدفع ما هو مستحق عليه او جزء منها ولم يتم بعد تسليم البضاعة له او الخدمة المتعاقد عليها، وهذا يماثل الايرادات غير المكتسبة Deferred or Unearned Revenue. وتختلف المعالجة المحاسبية بعض الشيء في كون العقد قابل للإلغاء a cancellable contract او غير قابل للإلغاء non-cancellable، والامثلة التالية توضح ذلك.

مثال (22)

في2024/4/1 وقعت شركة السلام للأجهزة الطبية عقد **قابل للإلغاء** a cancellable contract مع مستشفى الخالدي لبيع جهاز تصوير اشعة بسعر 120,000 دينار تسليم 2024/6/15. تضمن العقد قيام المستشفى بتسديد قيمة الجهاز البالغة 120,000 دينار مقدما وذلك في 2024/4/30، الا ان المستشفى سدد القيمة في 2024/5/15. قامت الشركة بتسليم الجهاز الى المستشفى في الموعد المتفق عليه وهو 2024/6/15.

المطلوب: تسجيل ما سبق في دفاتر شركة السلام للأجهزة الطبية.

حل مثال (22)

- لا قيد في 2024/4/1.
- لا قيد في 2024/4/30.
- في 2024/5/15 يتم اثبات استلام الدفعة المقدمة من المستشفى بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية		120,000
إلى حـ/ التزامات عقد	120,000	

- في 2024/6/15 يتم اثبات تسليم الجهاز الى المستشفى بالقيد التالي:

من حـ/ التزام عقد		120,000
إلى حـ/ ايراد المبيعات	120,000	

مثال (23)

افترض بالمثال السابق ان العقد مع مستشفى الخالدي كان غير قابل للإلغاء non-cancellable.

المطلوب: تسجيل ما سبق في دفاتر شركة السلام للأجهزة الطبية.

حل مثال (23)

- لا قيد في 2024/4/1.
- في 2024/4/30 وهو تاريخ استحقاق الدفعة المقدمة يتم اثبات القيد التالي:

من حـ/ ذمم مدينة		120,000
إلى حـ/ التزام عقد	120,000	

- في 2024/5/15 يتم اثبات استلام الدفعة المقدمة من المستشفى بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية		120,000
إلى حـ/ ذمم مدينة	120,000	

- في 2024/6/15 يتم اثبات تسليم الجهاز الى المستشفى بالقيد التالي:

من حـ/ التزام عقد		120,000
إلى حـ/ ايراد المبيعات	120,000	

العرض في القوائم المالية Presentation in financial statements

1. يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام او اصل او ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة او السلعة (اداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتماداً على مدفوعات العميل.
2. اذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الاعتراف بالتزامات عقد في قائمة المركز المالي.
3. اذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة او تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف باصل او الاعتراف بذمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي:

أ- يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل (البدل) المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني (اذا كان الاعتراف بالايراد لا يرتبط بمرور الوقت). على سبيل المثال اداء مستقبلي يجب ادائه من قبل المنشأة للعميل.

ب- يتم الاعتراف بذمم مدينة اذا كان البدل (المقابل) الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت (اساس زمني).

4. يتم معالجة حساب الذمم المدينة او الاصل الناتج عن العقد ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) " **IFRS 9**" ويتم الاعتراف باي تدني بذلك الحساب كمصروف.

الافصاحات Disclosures

تضمن المعيار العديد من الافصاحات وتشمل:

- على المنشأة تقديم افصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة

وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الاخاصة بالايراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.

- على المنشأة الافصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
  - عقودها مع العملاء.
  - الاحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق ارشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء.
  - اية اصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وانجاز تلك العقود.

عقود الانشاءات والاعتراف بالايراد لدى شركات المقاولات

تمثل عقود الإنشاء او ما يطلق عليه احياناً "عقود المقاولات" اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الاول (المقاول) بإنشاء اصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) وبسعر يكون في الغالب محدد وثابت عند توقيع العقد. ومن الأمثلة على عقود الإنشاء، عقود بناء الجسور والمباني وشق الطرق وغيرها. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول، حيث ان هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه عبر اكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب اسلوب محاسبي ملائم لتوزيع ايراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

Combining and Segmenting Construction Contracts

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول على عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء اكثر من اصل. والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل اصل في العقد على حدة، الا ان بعض الحالات المحدودة تستوجب تطبيق المعيار على مجموعة الاصول في العقد (او العقود) معاً من اجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فان إنشاء كل اصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول او رفض كل أصل بشكل افرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

ويتم اعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

- تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة.

- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد.
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

مثال (24): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود مستقلة (منفصلة)

في 2023/5/1 وقعت شركة الاخلاص للمقاولات 3 عقود مع احد الدوائر الحكومية لإنشاء 3 مباني احدهما مكاتب للإدارة، والأخر كراج يتكون من 5 طوابق، والثالث مبنى خدمات الجمهور، وعند طرح العطاء من قبل الدائرة كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى، وقد حدد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبنى على مقاول مستقل، وقد بلغت القيمة المتفق عليها لكل مبني والتكاليف المقدرة لكل منها على النحو التالي:

البيان	مكاتب الإدارة	الكراج	خدمات الجمهور
قيمة العطاء (الإيراد)	500,000 دينار	200,000 دينار	100,000 دينار
التكاليف المقدرة	350,000 دينار	140,000 دينار	65,000 دينار
هامش الربح المقدر	150,000 دينار	60,000 دينار	35,000 دينار

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، ام اعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد.

حل مثال (24)

يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل نظراً لتوفر الشروط الثلاث التي يتطلبها المعيار لهذه الغاية وهي:

- تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بامكان العميل (الدائرة الحكومية) قبول او رفض كل مبنى بشكل افرادي.
- هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

مثال (25): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد

في 2023/10/1 وقعت شركة السعادة للمقاولات عقد مع احد البنوك التجارية لإنشاء مبنى يتكون من 10 طوابق يخصص منه 3 طوابق كراجات للموظفين والعملاء والباقي يخصص لاستعمال إدارة البنك، وقد بلغت قيمة كامل العطاء مليون دينار دون توزيع لقيمة العطاء بين مبنى الكراج ومبنى الإدارة.

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، ام اعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد.

حل مثال (25)

يتوجب معاملة إنشاء كامل المبنى بشقية الخاص بالإدارة والخاص بالكراجات كعقد إنشاء واحد وذلك لتوفر الشروط التالية:

- تم التفاوض على كامل المبنى باعتباره صفقة واحدة.
- المبنيين مترابطين بعضهما ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارهما عقد واحد.
- سيتم إنجاز العقود بشكل متسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

التغيرات في أوامر العقود Contracts Changes

قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على انه **عقد إنشاء منفصل** عندما:

أ- يختلف بشكل كبير في التصميم، والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.

ب- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.

أما اذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فان أوامر التغير في العقد تعتبر جزء من ايراد العقد الأساسي.

إيراد العقد Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لاسباب منها، على سبيل المثال:

- إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.
- احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.
- انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.
- ارتباط إيراد العقد بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج.

و يجب أن يتضمن إيراد العقد:

أ- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد.

ب- المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغيرات في أعمال العقد:

- إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد.
- إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

أوامر التغيير في العقد Variation

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير الى تغير في إيراد العقد زيادة أو إنخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الإعتراف بأوامر التغيرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

أما المطالبات Claims : فهي مبالغ يحاول المقاول تحصيلها من العميل أو من طرف أخر لتعويضه عن تكاليف غير واردة في سعر العقد. وقد تنجم المطالبة عن التأخير الذي يسببه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات التي يطلبها العميل (مالك عقد الإنشاءات) وغير واردة في العقد. ويتم الإعتراف بهذه المطالبات في إيراد العقد عند:

- وجود إحتمالية معقولة بقبول العميل لتحمل مبلغ المطالبة.
- يمكن قياس المبلغ الذي سيقبل العميل تحمله بموثوقية.

أما مدفوعات الحوافز أو الحوافز المدفوعة Incentive Payments فهي مبالغ إضافية يدفعها العميل للمقاول إذا إستوفى المقاول بعض الشروط مثل الحوافز المدفوعة للمقاول لإنجاز العقد بشكل مبكر أي قبل المدة المحددة في العقد، ويتم الإعتراف بمبالغ الحوافز في سجلات المقاول كجزء من إيراد العقد عندما:

- يكون العقد على مشارف الإنتهاء (مرحلة متقدمة) وتدل الوقائع على إمكانية الوفاء بالشروط مقابل الحوافز التي سيستلمها المقاول.
- يمكن قياس مبلغ الحوافز بموثوقية.

تكاليف العقد Contract Costs

تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي :

أ- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.

ب- التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، وتكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

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 والى موقع العقد.
5. مصاريف إستئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد.
7. التكاليف المقدرة للصيانة في الفترة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.
8. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات:

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاءات. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

- مصاريف البيع والتسويق.
- المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد.
- مصروف إهتلاك المنشأت والمعدات العاطلة عن العمل والتي لم تستخدم في عقد معين.
- تكاليف البحث والتطوير التي لا يوجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.
- **مثال (26): التكاليف الواجب تضمينها ضمن تكلفة العقد**
- في 2024/3/1 وقعت شركة الفرسان للمقاولات عقد مع امانة عمان الكبرى لإنشاء جسر في منطقة عمان الغربية بقيمة 3 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ 18 شهر. في 2024/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	650,000 دينار
حديد مستخدم في العمل	250,000 دينار
اجور عمال ومشرفين في موقع العمل	125,000 دينار
مصروف اهتلاك الآليات والمعدات المستخدمة في موقع العمل	25,000 دينار
عمل منجز من قبل مقاول من الباطن	60,000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	10,000 دينار
مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	15,000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	5,000 دينار

المطلوب: تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2024 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد.

حل مثال (26)

- تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2024 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	650,000 دينار
حديد مستخدم في العمل	250,000 دينار
اجور عمال ومشرفين في موقع العمل	125,000 دينار
مصروف اهتلاك الآليات والمعدات المستخدمة في موقع العمل	25,000 دينار
عمل منجز من قبل مقاول من الباطن	60,000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	10,000 دينار
المجموع	**1,120,000 دينار**

- أما التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد فتتمثل بالاتي:

مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	15,000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	5,000 دينار
المجموع	**20,000 دينار**

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

Recognition of Contract Revenue and Expenses

يجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية، **وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية**. ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً. ويجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي:

- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا.
- المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد.
- وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول، وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات

الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

متى يمكن تقدير نتائج عقود الإنشاءات (تحت التنفيذ) بموثوقية؟

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فان نتائج عقد الإنشاءات يمكن تقديرها بموثوقية عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:
   - إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
   - احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد الى المنشأة.
   - إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
   - التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.
2. في حالة عقد التكلفة مضافاً اليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية عندما يتحقق الشرطين التاليين:
   - احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
   - يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح وبصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشاة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد والإعترف به في قائمة الدخل، فان المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيراد العقد.

طرق تقدير نسبة الإنجاز

Methods for estimating the percentage of completion

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- نسبة التكاليف الفعلية التراكمية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد (طريقة التكلفة الى التكلفة).

ويمكن في هذا المجال استخدام اما اسلوب المدخلات (التكاليف) او اسلوب المخرجات (عدد الوحدات المنجزة)، وبالتالي فان نسبة الانجاز تقاس حسب الاسلوبين بالشكل التالي:

نسبة الإنجاز (اسلوب المدخلات) =	التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخ انتهاء الفترة
	إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة

مع ملاحظ ضرورة عدم ادراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في انجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة بعد مثل الاسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدما للمقاولين من الباطن عن اعمال لم تنجز بعد.

نسبة الإنجاز (اسلوب المخرجات) =	عدد الوحدات (مقدار) المنجزة فعلياً من العقد
	إجمالي عدد الوحدات محل المقاولة

ب- معاينة أو مسح العمل الميداني المنجز.

جـ- التنفيذ الفعلي لجزء من العمل المتفق عليه بموجب العقد.

وقد لا تمثل الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء في كثير من الحالات نسبة العمل المنجز.

مثال (27) احتساب نسبة الانجاز بناء على اسلوب المدخلات

في 2024/1/1 وقعت شركة الشرق عقد إنشائي مع احد العملاء بقيمة مليون دينار، وقد قدرت شركة الشرق ان إتمام العقد يتطلب تكاليف إجمالية مقدارها 810,000 دينار ويستغرق انجازه مدة 3 سنوات. وتوفرت لديك المعلومات التالية (بالدينار):

	2024	2025	2026
التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	320,000	750,000	810,000
رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً	20,000	30,000	00
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	600,000	80,000	00
الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)	200,000	740,000	60,000
متحصلات نقدية للفواتير من العميل	150,000	600,000	250,000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد.

حل مثال (27)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2024 – 2026.

$$\text{نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ الميزانية}}$$

نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى (2024/12/31) = $\frac{300,000}{600,000 + 300,000}$ = %33.33

نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية (2025/12/31) = $\frac{720,000}{80,000 + 720,000}$ = %90

نسبة الانجاز للعام 2025 = %90 – %33.33 = %56.67.

نسبة الانجاز للعام 2026 = %100 – %90 = %10.

ملاحظة: لغايات احتساب نسبة الانجاز، تم استثناء رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً من رصيد اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه.

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.

– مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الإيرادات
2024	= %33.33 × 1,000,000	333,333 دينار
2025	= %56.67 × 1,000,000	566,667 دينار
2026	= %10 × 1,000,000	100,000 دينار
المجموع		1,000,000 دينار

قائمة الدخل			
	2024	**2025**	**2026**
إيرادات العقد	333,333 دينار	566,667 دينار	100,000 دينار
يطرح تكاليف العقد	300,000 دينار	420,000[2] دينار	90,000[1] دينار
أرباح العقد	**33,333 دينار**	**146,667 دينار**	**10,000 دينار**

[1] تكاليف العقد للسنة الثالثة = 810,000 – 720,000 = 90,000 دينار.

[2] تكاليف العقد للسنة الثانية = 720,000 – 300,000 = 420,000 دينار.

3. إثبات قيود اليومية:

أ- إثبات التكاليف الفعلية خلال العام:

	2026	2025	2024
من حـ/ عقود تحت التنفيذ	90,000	420,000	300,000
الى حـ/ النقدية او (ذمم دائنة)	90,000	420,000	300,000

ب- إثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث:

	2026	2025	2024
من حـ/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	90,000	420,000	300,000
حـ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)	10,000	146,667	333,33
الى حـ/ ايرادات العقود	100,000	566,667	333,333

جـ - إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2026	2025	2024
من حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	60,000	740,000	200,000
الى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	60,000	740,000	200,000

د- إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2026	2025	2024
من حـ/ النقدية	250,000	600,000	150,000
الى حـ/ مديني عقود تحت التنفيذ	250,000	600,000	150,000

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		1,000,000
الى حـ / عقود تحت التنفيذ	1,000,000	

منه	عقود تحت التنفيذ	له
	300,000 الى حـ/ النقدية سنة 2024	
	333,33 الى حـ/ إيرادات العقود سنة 2024	
	3333,33 رصيد نهاية السنة الأولى	
	420,000 الى حـ/ النقدية سنة 2025	
	146,666 الى حـ/ إيرادات العقود سنة 2025	
	900,000 رصيد نهاية السنة الثانية	
	90,000 الى حـ/ النقدية سنة 2026	
	10,000 الى حـ/ إيرادات العقود سنة 2026	1,000,000 من حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
	1,000,000 رصيد نهاية سنة (3)	

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

أ- يتم الاعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

ب- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الإعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير الى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.

التكاليف التي من غير المحتمل إستردادها:

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف فوراً.

ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصروف مباشرة ما يلي:

- هناك شكوك حول مشروعيتها.
- يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب.
- معرضة للمصادرة أو الإستملاك والهدم.
- عدم قدرة العميل على مواجهة التزاماته.
- عدم قدرة المقاول على استكمال العقد أو عدم قدرته على الوفاء بالتزامات العقد.

عند إنتهاء حالات عدم التأكد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فانه يجب الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز.

التغيرات في التقديرات

يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز بشكل تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي وذلك بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (8): "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

تستخدم التقديرات التي تم تغييرها في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي تمت فيها التغييرات والفترات المستقبلية، في حين لا يتم تعديل إيرادات ومصاريف الفترات المالية السابقة.

مثال (28): المعالجة المحاسبية للاعتراف بالخسارة المتوقعة من عقود الإنشاء

في 2024/7/1 وقعت شركة التعمير للمقاولات عقد لإنشاء مجمع تجاري (مول) مع احدى الشركات التجارية بقيمة 4 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

التاريخ	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه
2024/7/1	3,200,000 دينار	0
2024/12/31	2,600,000 دينار	600,000 دينار
2025/12/31	975,000 دينار	2,925,000 دينار
2026/3/31	0	3,750,000 دينار

المطلوب:

1. تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز/ أسلوب المدخلات.

حل مثال (28)

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2024 – 2026.

$$\text{نسبة الإنجاز في } 2024/12/31 = \frac{600,000}{2,600,000 + 600,000} = \%18.75$$

$$\text{إجمالي نسبة الإنجاز في } 2025/12/31 = \frac{2,925,000}{975,000 + 2,925,000} = \%75$$

نسبة الانجاز للعام 2026 = 18.75%

نسبة الانجاز للعام 2025 = 75% – 18.75% = 56.25%.

نسبة الانجاز للعام 2026 = 100% – 75% = 25%.

2. مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها لكل سنة.

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الايراد الواجب الاعتراف به لكل سنة
2024	4,000,000 × 18.75% =	750,000 دينار
2025	4,000,000 × 56.25% =	2,250,000 دينار
2026	4,000,000 × 25% =	1,000,000 دينار

قائمة الدخل	2024	2025	2026
إيرادات العقد	750,000 دينار	2250,000 دينار	1,000,000 دينار
يطرح تكاليف العقد	600,000 دينار	2325000[4] دينار	825,000[3] دينار
أرباح (خسائر) العقد	**150,000 دينار**	**(000,75) دينار**	**175,000 دينار**

ويلاحظ ان هناك خسارة في السنة الثانية يتوجب الاعتراف بها تبلغ 75,000 دينار.

الإفصاح

1. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي:

أ- مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية.

ب- الأساليب المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد العقد المعترف به خلال الفترة.

جـ- الأساليب المستخدمة في تحديد نسبة إنجاز العقد قيد التنفيذ.

2. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي بخصوص العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية:

- مجموع التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.
- مبلغ الدفعات المقدمة المقبوضة من العميل، وهي مبالغ يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.
- المبالغ المحجوزة Retentions، وهي مبالغ من الفواتير المتعلقة بالأعمال المنجزة لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الخلل أو الانحراف في التنفيذ.

3. يجب على المقاول عرض ما يلي:

أ- مجموع المبالغ المستحقة على العملاء عن العقد كأصل، والتي تساوي (التكاليف المتكبدة

3 تكاليف العقد للسنة الثالثة = 3,750,000– 2,925,000= 825,000 دينار.

4 تكاليف العقد للسنة الثانية = 2,925,000 – 600,000 = 2325<000 دينار

+ الأرباح المعترف بها – إجمالي الخسائر المعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز).

وذلك لكافة العقود قيد الإنشاء والتي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً اليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

ب- مجموع المبالغ المستحقة للعملاء كإلتزام بخصوص عمل العقد. والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المعترف بها – مجموع الخسائر المعترف بها ومجموع فواتير العمل المنجز). وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً اليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

4. يجب الإفصاح عن المطلوبات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات (المطلوبات) المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تظهر المطلوبات والموجودات الطارئة عن بنود معينة، مثل مصاريف الضمانات، ومصاريف كفالة الصيانة المقدرة، والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

1. وقعت شركة التقوى عقد مع احد العملاء لبيع المنتجات (أ)، (ب) و(ج) مقابل 40,000 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 للمنتجين (ب) و(ج) ليست مستقلة بشكل ملحوظ.

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 (أ)	8,000 دينار	اسعار ملحوظة مباشرة
المنتج (ب)	30,000 دينار	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج (ج)	12,000 دينار	التكاليف المتوقعة زائد هامش ربح
المجموع	**50,000 دينار**	

ان سعر البيع المخصص للمنتج (ب) هو:

أ- 1,3333 دينار ب- 30,000 دينار

جـ- 28,000 دينار د- 24,000 دينار

2. في2024/1/1 باعت شركة الاردن 400 وحدة من السلعة (س) بسعر 60 دينار للوحدة وقد بلغت تكلفة الوحدة 50 دينار. تسمح شركة الاتحاد للعميل باعادة اي منتج غير مستخدم خلال 30 يوم من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة، ويتم استلام القيمة عند تحويل السيطرة على المنتج. وتقدر المنشأة أنه سيتم اعادة 10 وحدات وتقرر أنه بالرغم من أن العوائد خارج نفوذ المنشأة، إلا أن لديها خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل. ان ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به لدى شركة الاردن في 2024/1/1 يبلغ:

أ- 23,400 دينار ب- 24,000 دينار

جـ- 20,000 دينار د- 19,500 دينار

3. عند تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد اذا كانت الاسعار المستقلة لبنود العقد غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها، ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير تشمل ما يلي باستثناء واحدة هي:

أ- مدخل تقييمات السوق المعدل ب- مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح

جـ- مدخل مجمل الربح د- مدخل القيمة المتبقية

4. باعت شركة عمان بضاعة لاحد العملاء مقابل استلام قطعة ارض قيمتها العادلة 55,000 دينار، علما بان سعر بيع البضاعة النقدي 52,000 دينار وتكلفتها 40,000 دينار وهامش الربح المستهدف 20%. ان ايراد العقد الواجب الاعتراف به هو:

أ- 52,000 دينار ب- 55,000 دينار

جـ- 48,000 دينار د- 40,000 دينار

5. الطرق المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء هي:

أ- طريقة نسبة الإنجاز ب- طريقة المقاولة المنتهية

جـ- طريقة المسح الميداني د- (أ) و(ب) صحيحتان

6. 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 المرتبط بالعقد.

جـ- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

د - مصروف إهتلاك مباني إدارة الشركة.

(الأسئلة من 7- 13 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

7. تقوم شركة الاتصالات الذهبية بمنح جهاز خلوي مجاني للزبائن الذين يشترون اشتراك انترنت مع التزام لمدة سنتين بقيمة 60 دينار شهرياً، فاذا علمت أن سعر الجهاز الخلوي في حال بيعة لوحده يبلغ 400 دينار، ما هو المبلغ الواجب الاعتراف به لكل اشتراك خلال السنة الأولى من العقد :

أ- 964 دينار ب- 1,440 دينار

جـ- 876 دينار د- 880 دينار

8. باستخدام نفس بيانات السؤال السابق (7) ، فأن الايراد الواجب الاعتراف به لكل اشتراك خلال السنة الثانية هو:

أ- 480 دينار ب- 564 دينار

جـ- 720 دينار د- لا شيء مما ذكر

9. أي من المصاريف التالية لا يتم اعتبارها كتكاليف عقود إنشاءات ضمن البيانات المالية للمقاول:

أ- رواتب عمال البناء المباشرين على المشروع.

ب- راتب مشرف العمال المسؤول عن أكثر من مشروع.

جـ- مصاريف الإصلاح المتوقعة خلال فترة الكفالة.

د - مصاريف البيع والترويج.

10. تستخدم شركة مقاولات وبشكل ثابت طريقة نسبة الإنجاز لاعتبار الدخل وخلال عام 2024 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عمارة ضخمة بمبلغ 10 مليون دينار، وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا العقد:

	2024/12/31	2025/12/31
نسبة الإنجاز	%20	%60
التكاليف الكلية المقدرة لإتمام العقد	7,500,000	8,000,000
الدخل التجمعي المعترف به	500,000	1,200,000

إن التكاليف التي حصلت خلال عام 2025 كانت؟

أ- 3,200,000 دينار ب- 3,300,000 دينار

جـ- 500,000 دينار د- 4,800,000 دينار

11. عندما لا يمكن تحديد نسبة الانجاز في مقاولات الإنشاء فإنه يتم الاعتراف بالايراد من المقاولة وفقاً لما يلي:

أ- طريقة المقاولات المنتهية

ب- طريقة استرداد التكاليف

جـ- لا يتم الاعتراف بالايراد من المقاولة بل يتم الاعتراف بأي خسائر محتملة منها

12. وقعت شركة مقاولات عقدا لبناء مجمع تجاري ينتهي خلال ثلاثة سنوات ووقعت مع هذا العقد عقدا لصيانة المجمع لمدة ستة سنوات بعد انتهاء بناءه وقد تم توقيع العقدين كسلة واحدة، في هذه الحالة فإنه يتم محاسبة العقدين كما يلي:

أ- جمعهما ومعالجتهما كما لو كانا عقدا واحدا.

ب- فصلهما واعتبارهما عقدين مستقلين.

جـ- معالجتهما بشكل مختلف عن بعضهما بحيث يتم محاسبة عقد البناء على أساس قيمة المقاولة المستردة ومحاسبة عقد الصيانة على أساس نسبة الانجاز.

د- معالجتهما معا بموجب طريقة المقاولة المنتهية.

13. في حالة عقود الإنشاءات طويلة الأمد فإنه يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المتوقعة على النحو التالي:

أ- يتم الاعتراف بالخسارة بالرغم من أن العمل لم يبدأ في المقاولة بعد.

ب- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على مدى فترة عقد المقاولة وعلى أساس مراحل الإنجاز.

جـ- يتم الاعتراف بالأرباح بتوزيعها على مدى فترة المقاولة.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

14. بدأت شركة السعادة خلال العام 2024 عملها بعقد بقيمة 6,3 مليون دينار، وفيما يلي المعلومات الإضافية (المبالغ بالمليون دينار):

2024	2025	
2,7	4,3	التكاليف لتاريخه
1,8	_	التكاليف المقدرة للإكمال
2	6,3	فواتير مرسلة لتاريخه
1,6	5,4	متحصلات لتاريخه

بافتراض أن شركة السعادة تستعمل طريقة نسبة الإنجاز، فإن مجمل الربح الذي يجب الاعتراف به لسنة 2024 هو (القيمة بالمليون دينار):

أ- 1,08 دينار ب- 1,2 دينار

جـ- 1,62 دينار د- 1,8 دينار

15. في محاسبة عقود الإنشاءات فانه اذا تبين ان نتائج عقد المقاولة لا يمكن تقديرها بشكل يعتمد عليه فانه:

أ- لا يتم الاعتراف بأي أرباح متحققة أو خسائر محتملة

ب- يتم الاعتراف بإيرادات المقاولة فقط بقدر تكاليف المقاولة التي من المتوقع استردادها

جـ- يتم تسجيل تكاليف المقاولة كمدفوعات مؤجلة لحين تقدير نتائج المقاولة في الفترة اللاحقة

د- يتم تقدير نتائج المقاولة على أساس نسبة الانجاز من التكاليف والإيرادات

16. قامت الشركة الدولية للصناعيات المعدنية بشراء معدات جديدة بتكلفة نقدية قدرها 150,000 دينار لخط تجميع. عرض الشركة المصنعة قبول 34,440 دينار دفعة في نهاية كل من السنوات الست المقبلة. ما مقدار الفائدة التي ستدفعها الشركة الدولية للصناعات المعدنية خلال مدة القرض؟

أ- 56,640 دينار ب- 150,000 دينار

جـ- 184,440 دينار د- 34,440 دينار

التمرين الثاني: مقالي

في 2024/7/5 تم الاتفاق بين شركة الاندلس والجامعة العالمية للتكنولوجيا على قيام شركة الاندلس ببيع الجامعة العالمية 100 جهاز كمبيوتر بسعر 400 دينار للجهاز الواحد وعلى ان يتم تسليم الكمية تدريجيا وعلى مدار سنة من تاريخ التعاقد. في 2024/11/30 كانت شركة الاندلس قد سلمت الجامعة العالمية 60% من الكمية المتعاقد عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين الى زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 الى 160 جهاز، وبسعر 360 دينار للكمية الاضافية المتعاقد عليها والبالغة 60 جهاز مع الابقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقا والتي تبلغ سنة واحدة من تاريخ التعاقد الاصلي. علما ان الانخفاض في سعر الكمية الاضافية يعكس الانخفاض في اسعار بيع اجهزة الكمبيوتر من قبل شركة الاندلس. في 2024/12/22 تم تسليم الجامعة العالمية للتكنولوجيا 50 جهاز.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر شركة الاندلس للكمية المسلمة للجامعة العالمية للتكنولوجيا في 2024/12/22.
2. بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر شركة الاندلس للكمية المسلمة للجامعة العالمية للتكنولوجيا في 2024/12/22 بافتراض ان سبب تخفيض سعر الوحدات الاضافية يعود الى وجود عيوب بسيطة في الكميات المستلمة سابقا ولا يعكس اسعار بيع اجهزة الكمبيوتر بتاريخ تعديل العقد.

التمرين الثالث: مقالي

في 2024/4/15 وقعت شركة العامر للمقاولات عطاء مع احد الزبائن قيمته مليون دينار وعلى ان يتم تسليم العطاء للزبون خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد، وقد تضمن العقد حصول شركة العامر على حوافز تبلغ 80,000 دينار في حال تسليم العطاء خلال 1.5 سنة من تاريخ توقيع العقد. وتشير توقعات الادارة الى ان احتمالية تسليم العقد خلال 1.5 سنة من تاريخ توقيع العقد تبلغ 85%، علما ان الشركة لها خبرة واسعة في هذا النوع من العطاءات. في 2024/12/31 قدرت نسبة الانجاز في العطاء 40%.

المطلوب: تحديد ما يلي لدى شركة العامر

1. الإيراد المتوقع من العطاء.
2. الإيراد الواجب الاعتراف به من العطاء واظهاره في قائمة الدخل للعام 2024.

التمرين الرابع: مقالي

في 2024/4/15 وقعت شركة العامر للمقاولات عطاء مع احد الزبائن قيمته مليون دينار وعلى ان يتم تسليم العطاء للزبون خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد، وقد تضمن العقد حصول شركة العامر على حوافز تبلغ 80,000 دينار في حال تسليم العطاء خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد. وعلى ان يتم خصم 5% من الحوافز التشجيعية عن كل شهر تأخير في تسليم العطاء عن التاريخ المتفق عليه. ومن خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الادارة ان يتم تسليم العطاء خلال سنتين وبنسبة احتمالية 60%، والتأخير في تسليمه شهر واحد وبنسبة احتمالية 25%، والتأخير في تسليمه شهرين وبنسبة احتمالية 15%. في 2024/12/31 قدرت نسبة الانجاز في العطاء 40%.

المطلوب: تحديد ما يلي لدى شركة العامر

1. تحديد الإيراد المتوقع من العطاء.
2. تحديد الإيراد الواجب الاعتراف به من العطاء واظهاره في قائمة الدخل للعام 2024.

التمرين الخامس: مقالي

في 2024/3/2 باعت شركة صرح بضاعة الى العميل عبدالله بسعر 20,000 دينار نقدا، علما ان تكلفة البضاعة المباعة تبلغ 15,000 دينار. تقوم سياسة الشركة على السماح للعملاء برد البضاعة المباعة لهم خلال شهرين من تاريخ البيع، وبحيث يسمح للعميل رد بضاعة بنسبة لا تتجاوز 40% من قيمة مشترياته. ومن خلال خبرة الشركة السابقة فانه من المتوقع ان تصل مردودات المبيعات ما نسبته 25% من المبيعات. وقد بلغت مردودات العميل عبدالله خلال المدة المسموح فيها بالرد ما قيمته 5,000 دينار أي ضمن النسبة المتوقعة.

المطلوب:

1. اثبات القيود المتعلقة ببيع البضاعة.
2. اثبات قيود مردودات مبيعات.
3. بافتراض ان العميل عبدالله لم يقم برد اي من البضاعة المباعة له، ما القيود الواجب اثباتها في هذه الحالة.

التمرين السادس: مقالي

في 2024/10/1 باعت الشركة المتحدة بضاعة الى العميل حسين وعلى ان يتم تسديد قيمة البضاعة بعد 4 سنوات من تاريخ البيع مقابل ان يسدد العميل حسين مبلغ 292,820 دينار، علما ان سعر بيع البضاعة النقدي يبلغ 200,000 دينار وتكلفة البضاعة 140,000 دينار ويبلغ سعر الخصم المستخدم في العملية 10% سنويا.

المطلوب:

1. اثبات عملية البيع في دفاتر الشركة المتحدة.
2. اثبات قيمة إيراد الفائدة الواجب الاعتراف به لدى الشركة المتحدة في 2024/12/31.

التمرين السابع: مقالي

تمنح مؤسسة الرائد التجارية خصم بنسبة 20% للعملاء الذين تتجاوز مشترياتهم من المؤسسة 60,000 دينار خلال السنة. عند اعداد القوائم نصف السنوية للمؤسسة وللفترة المنتهية في 2024/6/30 اظهرت سجلات المؤسسة ان مشتريات العميل اسامه من المؤسسة قد بلغت خلال النصف الاول من العام 2024 مبلغ 50,000 دينار، علما ان العميل اسامه من العملاء القدامى لدى الشركة وقد حقق خلال السنوات الاخيرة مشتريات سنوية تجاوزت مبلغ 80,000 دينار، ويتوقع ان تتجاوز مشترياته خلال العام 2024 مبلغ 70,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية معالجة الخصم المتوقع منحه للعميل اسامه عند اعداد القوائم نصف السنوية (2024/6/30)

التمرين الثامن: مقالي

تم الاتفاق بين شركة رويال التجارية، والتي تمارس اعمالها في العاصمة عمان، ومؤسسة غدير، الموجودة في مدينة السلط، على قيام شركة رويال بوضع بضاعة لدى مؤسسة غدير برسم البيع مقابل حصول مؤسسة غدير على عمولة تبلغ 10% من قيمة المبيعات. وخلال شهر حزيران 2024 حدثت العمليات التالية:

- في 2024/6/1 قامت شركة رويال بإرسال بضاعة الى مؤسسة غدير برسم البيع تبلغ تكلفتها 6,000 دينار، وقد دفعت شركة رويال مبلغ 100 دينار مصاريف تحميل وشحن البضاعة.
- في 2024/6/1 استلمت مؤسسة غدير البضاعة ودفعت مبلغ 80 دينار مصاريف اعلان البضاعة المستلمة من شركة رويال.
- في 2024/6/28 قامت مؤسسة غدير بإرسال كشف الى شركة رويال يبين حركة بضاعة الامانة، حيث اظهر الكشف ان مؤسسة غدير قامت ببيع 60% من البضاعة بسعر 4,400 دينار، وقد قامت مؤسسة غدير بخصم العمولة المستحقة لها على المبيعات كما تم خصم مصاريف الاعلان المدفوعة في 2024/6/1.
- في 2024/7/1 قامت مؤسسة غدير بتحويل صافي المستحق لشركة رويال الى الحساب الجاري لشركة رويال.

المطلوب: اثبات قيود اليومية لما سبق في دفاتر كل من الموكل والوكيل.

التمرين التاسع (حالات عملية)

اجب عن الحالات التالية:

1. تمنح شركة المدار عملائها خصم كمية 10% اذا بلغت مشترياتهم خلال سنة 2 مليون دينار او اكثر. بدأت الشركة بيع بضاعة للعميل محمد في 2024/10/1. في 2024/12/31 بلغ حجم المبيعات للعميل محمد 700,000 دينار. ومن خبرة الشركة في العامين السابقين فان مبيعات الشركة السنوية للعميل محمد تزيد عن 3 مليون دينار خلال فترة سنة واحدة. بلغ مجموع المبيعات للعميل محمد عن الفترة من 2024/10/1 ولغاية 2025/9/30 مبلغ 2.5 مليون دينار.
   - ما (القيد) القيود الواجب اثباتها في 2024/12/31؟

2. في2024/1/1 باعت شركة القناعة لتجارة المعدات معدات للعميل ناصر مقابل 120,000 دينار. وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق بإعادة شراء المعدات في 2025/12/31 مقابل 145,200 دينار، يبلغ معدل الفائدة الضمني (تم استنتاجه من العقد) 10%.
   - ما مقدار مصروف الفائدة الذي سيتم الاعتراف به في 2025/12/31؟

3. في 2024/3/2 باعت شركة السلام بضاعة الى العميل غازي بسعر 25,000 دينار نقدا، علما ان تكلفة المبيعات تبلغ 15,000 دينار. تقوم سياسة الشركة على السماح للعملاء برد البضاعة المباعة لهم خلال 30 يوم من تاريخ البيع، وبحيث يسمح للعميل رد بضاعة بنسبة لا تتجاوز 25% من قيمة مشترياته. ومن خلال خبرة الشركة السابقة فانه من المتوقع ان تصل مردودات المبيعات للعميل غازي ما نسبته 20% من المبيعات. في 2024/4/1 رد غازي بضاعة سعر بيعها 3800 دينار.
   - ما مقدار ايراد المبيعات الواجب الاعتراف بها عند البيع؟

4. في 2024/7/1 باعت شركة النصر بضاعة الى شركة المجد بمبلغ 300,000 دينار مقابل استلام ورقة قبض لا تحمل فائدة صريحة لمدة 4 سنوات قيمتها 472,054 دينار. وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 265,000 دينار. ومعدل الفائدة الضمني 12 % سنوياً.
   - ما مقدار ايراد الفائدة الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في 2024/12/31؟

5. تم الاتفاق بين شركة رويال التجارية ومؤسسة غدير، على قيام شركة رويال بوضع بضاعة لدى مؤسسة غدير برسم البيع مقابل حصول مؤسسة غدير على عمولة تبلغ 10% من قيمة المبيعات.
   - في 2024/6/1 استلمت مؤسسة غدير بضاعة تكلفتها 4,000 دينار ودفعت مبلغ 100 دينار مصاريف تنزيل البضاعة المستلمة من شركة رويال.
   - في 2024/6/28 باعت مؤسسة غدير 60% من البضاعة بسعر 5,000 دينار
   - في 2024/7/1 قامت مؤسسة غدير بتحويل صافي المستحق لشركة رويال الى الحساب الجاري لشركة رويال.
   - ان قيد الواجب اثباته في دفاتر مؤسسة غدير في 2024/7/1؟

التمرين العاشر: (من اسئلة امتحان JCPA)

قامت شركة دار المهندسين للمقاولات بتاريخ 2020/6/30 بتوقيع عقد لإعادة تأهيل عقار تجاري وتركيب نوافذ وواجهات جديدة، قيمة العقد الاجمالي 12 مليون دينار، بلغت مصاريف العقد المتوقعة كما يلي:

- 6 مليون دينار للنوافذ والواجهات (سيتم شراؤها من مورد خارجي).
- 4 مليون دينار مقابل العمالة، المواد، وتكاليف اخرى مرتبطة بالمشروع.

بتاريخ 2020/12/31 قامت شركة المقاولات بتسليم الشبابيك والواجهات للعميل في موقع المشروع دون تركيبها بعد ، وبالرغم من ذلك فان العميل تحقق له السيطرة على هذه النوافذ والواجهات.

- بلغت مصاريف العقد الأخرى حتى 2020/12/31 مبلغ 1 مليون دينار.

المطلوب:

باستخدام المعلومات السابقة وحسب IFRS 15، قم ببيان الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد، مع قياس الاحتساب والايراد المتحقق كما في 2020/12/31 لدى شركة المقاولات.

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (16)	عقود الإيجار Leases
IFRS 16	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار". 3. بيان انواع العقود التي يحق للمستأجر فيها أن يختار الممارسة عن مدفوعات الإيجار كمصروف. 4. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر. 5. شرح للمعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المؤجر. 6. بيان الية تحديد عمليات البيع واعادة تأجير الأصول. 7. بيان المعالجة المحاسبية لعقود البيع واعادة الاستئجار بدفاتر المستأجر والمؤجر. 8. بيان متطلبات العرض في القوائم المالية لعقود الايجار بدفاتر المستأجر والمؤجر. 9. عرض الافصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار".

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16)
عقود الإيجار Leases

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) من احدث وأهم المعايير والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. وقد احدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة كافة عقود الإيجار التي تزيد عن 12 شهر كأصول والاعتراف بالتزامات مقابلها، مع استثناء عقود الايجار للاصول المستأجرة ذات القيمة المتدنية. وقد انهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي واخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود.

ويحل هذا المعيار محل كل مما يلي:

- معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار"
- التفسير رقم (4) IFRIC4 "الترتيبات التي تتضمن التأجير".
- التفسير رقم (15) SIC-15 "عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز-".
- التفسير رقم (27) SIC-27 "تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار".

ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2019/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي الى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كما يهدف المعيار الى زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الاصول وبين الشركات التي تقوم بالاقتراض لشراء الاصول. حيث ان المعيار السابق رقم (17) لا يقدم عرض ملائم وصادق لعمليات التأجير، حيث لم يكن يتطلب اعتراف المستأجر بأية اصول او التزامات ناشئة عن عقود الايجار التشغيلية بخلاف المعيار الجديد والذي يتطلب رسملة كافة عقود الايجار عموما لدى المستأجر كعقود ايجار تمويلية مع بعض الاستثناءات المحدودة.

نطاق المعيار Scope

يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) باستثناء ما يلي:

1. عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط و الغاز وما شابهها.
2. عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41).
3. ترتيبات خدمات الامتياز (أنظر IFRIC 12).
4. تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (أنظر IFRS 15) " الإيراد من العقود مع العملاء".
5. حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل: حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

- **ويجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) لعقود استئجار الأصول غير الملموسة غير تلك المذكورة في البند (5) السابق.**

تحديد عقد الإيجار Identifying A lease

في بداية عقد الايجار **At inception of a contract**[1] على المنشأة تقييم ما اذا كان العقد هو عقد ايجار او يتضمن اتفاقية تأجير. **ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:**

1. يعتبر العقد عقد ايجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لأخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض Consideration أو بدل معين. وقد تكون المدة الزمنية معبراً عنها على شكل مقدار استخدام الاصل مثل عقد ايجار استخدام معدات لإنتاج 10,000 وحدة مثلا من احد المنتجات.
2. تنتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.
3. 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.
4. 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 ايجار.

[1] تاريخ بدء عقد الايجار: هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار ايهما اسبق.

ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد Supplier إذا تحقق الشرطان التاليين:

أ- للمورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.

ب- تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

5. يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على اتفاقية تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد Separating Components of Contract

- في عقد الايجار او العقود التي تتضمن عنصر تأجير، على المنشأة المحاسبة بشكل مستقل عن مكونات العقد التي تتضمن عنصر تأجير عن تلك المكونات التي لا تتضمن تأجير الا اذا كان من غير العملي ذلك. ويتم توزيع العوض المدفوع (دفعات العقد) لكل مكون من مكونات عقد الايجار على اساس **سعر البيع المستقل** (يتم الحصول عليه من الموردين او المؤجرين) لكل مكون من مكونات عقد الايجار.
- 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 الاستثنائية – إذا كان ذلك عملياً – يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الإيجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الإيجار.

مثال (1)

قامت شركة النسيج العربي باستئجار "ماكنة حياكة ودرزة" و"آلة الطباعة على النسيج" من مؤسسة بيت المقدس مقابل 600,000 دينار لمدة 4 سنوات شاملاً قيام مؤسسة بيت المقدس بتقديم خدمات الصيانة للماكينة والآلة. فاذا كان سعر عقد استئجار الماكينة والآلة المستقلة معروفة وتبلغ 220,000 دينار و240,000 دينار على التوالي.

المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد الى مكونات الايجار والمكونات الاخرى.

حل مثال (1)

بموجب متطلبات هذا المعيار يقوم المستأجر بتوزيع قيمة العقد الاجمالية البالغة 600,000 دينار الى مكونات إيجاريه ومكونات غير إيجاريه، وكما يلي:

	ماكنة حياكة ودرزة	آلة الطباعة على النسيج	المجموع
مكونات إيجاريه	220,000	240,000	**460,000 دينار**
مكونات غير إيجاريه (مصروف الصيانة)			**140,000 دينار** (460,000-600,000)
اجمالي قيمة الدفعة			**600,000 دينار**

مدة عقد الايجار Lease term

يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الايجار باعتبارها الفترة غير القابلة للالغاء في عقد الايجار جنباً إلى جنب مع كل من:

أ- الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الايجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار، اي 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. اي وجود حافز لعدم ممارسة حق خيار انهاء العقد.

عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الايجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الايجار فإنه يجب على المنشأة الاخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادي للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الايجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الايجار.

مثال (2)

في 2024/1/1 استأجرت شركة الحمد اجهزة لمدة عامين مقابل 1,000 دينار شهرياً. ويتضمن العقد خيار اعادة الاستئجار لمدة عامين اضافيين (عامي 2026 و2027) مقابل 150 دينار شهرياً.

المطلوب : بيان مدة العقد الواجب اعتبارها لاغراض تطبيق معيار رقم IFRS 16.

حل مثال (2)

يتضح من هذه الحالة ان العقد يتضمن خيار إعادة الاستئجار بشروط تحفيزية، وبالتالي فان مدة عقد الايجار يتم اعتبارها 4 سنوات لاغراض تطبيق هذا المعيار.

المعالجة المحاسبة لعقود الإيجار لدى المستأجر Accounting By Lessees

القياس المبدئي لعقد الإيجار Initial Measurement

1. في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف **بالحق في استخدام الأصل** ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات. وذلك لعقود الايجار التي تزيد مدتها عن 12 شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار اليها سابقاً.

ويتم الاعتراف وتسجيل الاصل المستأجر في دفاتر المستأجر كأصل **وبالتكلفة** وتحت مسمى حق استخدام الاصل المستأجر. وتتضمن تكلفة "**حق استخدام الاصل المستأجر**" بتاريخ بدء عقد الايجار ما يلي:

أ- اية مدفوعات لعقد الايجار دفعها المستأجِر للمؤجر قبل او عند بداية عقد الايجار مطروحاً منها اية حوافز ايجار مستلمة.

ب- اية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجِر.

ج- قيمة التزامات عقد الايجار عند القياس الاولي لتلك الالتزامات وهي القيمة الحالية[2] لمدفوعات عقد الايجار المستقبلية غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد.

د- اية تكاليف يتوقع ان يتكبدها المستأجِر عند تفكيك او ازالة الاصل المستأجَر، او تكاليف استعادة موقع وجود الاصل او اية تكاليف واردة في شروط العقد لاعادة الاصل الى الحالة المتفق عليها بين المستأجر والمؤجر.

ويعترف المستأجر بالتزام (مخصص) وفق معيار رقم (37) لهذه التكاليف المقدرة اما بتاريخ بدء عقد الايجار او عند استخدام الاصل المستأجر خلال مدة محددة.

2. يتم قياس **حق استخدام الأصل** بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني ان وجد. ويتم القياس المبدئي لالتزامات عقد الإيجار **بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار** الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد اذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. واذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي.

مثال (3)

في 2024/1/1 قامت شركة الفردوس باستئجار مباني بعقد ايجار لمدة 8 سنوات مقابل تسديد دفعة سنوية تبلغ 10,000 دينار تسدد في نهاية كل عام. علما بان العمر الانتاجي للمباني 50

---

[2] ويتم خصم تلك المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني interest rate implicit in the lease الوارد في العقد اذا كان معروفاً، واذا لم يكن معروفاً يتم استخدام معدل فائدة الاقتراض الاضافي للمستأجِر Lessee's incremental borrowing rate

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 واعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر عند الاستئجار.

حل مثال (3)

بموجب المعيار يتم رسملة كافة عقود الإيجار لدى المستأجر كأصول والتزامات (الحق في استخدام الأصول) بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني الذي يبلغ 12%.

القيمة الحالية لدفعات الإيجار = 10,000 × 4.968

= 49,680 دينار

- قيد إثبات استئجار المباني:

2024/1/1	من حـ/ حق استخدام المباني (عقد الإيجار)		49,680
	الى حـ/ التزامات حق استخدام المباني	49,680	

3. دفعات عقد الإيجار غير المسددة Lease payments:

بتاريخ بدء عقد الايجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي يتم ادخالها في قياس التزامات عقد الايجار مقابل حق استخدام الاصلfor the right to use the underlying asset المدفوعات التالية:

- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها اية حوافز قابلة للاستلام.
- مدفوعات الايجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر اسعار (مثل مؤشر اسعار المستهلك) او معدلات فائدة مثل سعر فائدة Libor او مدفوعات متغيرة تعكس التغيرات في معدل الايجار السوقية عند الاعتراف الأولي بالتزامات عقد الإيجار باستخدام ذلك المؤشر او المعدل السائدة بتاريخ بدء عقد الإيجار. يتم الاعتراف بأية دفعات ايجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات 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 الايجار.
- المبلغ المتوقع ان يدفعه المستأجر لشراء الاصل اذا تضمن عقد الايجار حق خيار للمستأجر لشراء الاصل، وكان هناك تأكيد معقول بان المستأجر سيمارس حق خيار شراء الاصل.
- مدفوعات غرامات انتهاء العقد المتوقع ان يدفعها المستأجر اذا كانت شروط العقد تعكس ممارسة المستأجر لخيار انهاء 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 2,000 دينار مثلاً. يشير هذا النص إلى أنه في حالة إنخفاض القيمة السوقية أو العادلة للمعدات المستأجر في نهاية مدة العقد عن 2,000 دينار، وعلى إفتراض أن قيمتها العادلة أصبحت 1,500 دينار، ففي هذه الحالة يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 500 دينار والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقاة المضمونة والبالغة 2,000 دينار والقيمة العادلة البالغة 1,500 دينار. أما في حالة كون القيمة العادلة للمعدات 2,000 دينار أو أكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون أن يتحمل أية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقاة المضمومة.

اهتلاك الاصول المستأجرة

بالنسبة للعقود التي تنتهي بالتملك في نهاية مدة العقد، او اذا كان المستأجر سوف يمارس حق خيار شراء الاصل المستأجر في نهاية مدة العقد فان على المستأجر **اهتلاك** "حق استخدام الاصل المستأجر" خلال المدة من بداية عقد الايجار الى نهاية العمر الانتاجي للأصل المستأجر. أما بالنسبة للاصول المستاجرة التي لا تنتهي بالتملك او لا يوجد خيار الشراء التحفيزي فيتم اهتلاكها حسب مدة العقد او العمر الانتاجي للاصل المستاجر ايهما أقل.

مثال (4)

في 2024/1/1 استأجرت شركة شعلة الجنوب معدات لمدة 4 سنوات، وكان العمر الانتاجي المقدر للمعدات عند الاستئجار 8 سنوات، مقابل دفعة سنوية مقدارها 20,000 دينار، تسدد أول دفعة عند توقيع العقد بينما يتم تسديد الدفعات الباقية في نهاية كل عام. ولاتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف اولية مباشرة مقدارها 6,000 دينار نقدا (منها 4,000 دينار مدفوعات للمستأجر السابق للمعدات و2,000 دينار عمولة للسمسار العقاري). وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الايجار قام المؤجر بدفع مبلغ 2,000 دينار للمستأجر قيمة العمولة التي دفعها المستأجر.

فاذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الايجار وبلغ معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي للمستأجر 10% سنوياً (وهي تمثل 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.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار بدفاتر المستأجر واعداد القيود اللازمة وفق متطلبات معيار IFRS 16.

حل مثال (4)

- بتاريخ بدء عقد الايجار في 2024/1/1 يقوم المستأجر باعداد قيد لاثبات اصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 10%.

القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار= (20,000 × 2.487[3]) = 49,740 دينار

- **قيمة حقوق استخدام الاصل** = دفعات الايجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار + اية تكاليف اولية مباشرة سددها المستأجر – الحوافز التي استلمها المستأجر من المؤجر

20,000+ 49,740 + 6,000 – 2,000 = 73,740 دينار

القيود المحاسبية خلال عام 2024:

يتم اعداد القيود التالية في 2024/1/1:

- **قيد اثبات الدفعة الاولى المدفوعة في بداية العقد:**

2024/1/1	من حـ/ حقوق استخدام المعدات		20,000
	الى حـ/ النقدية	20,000	

ويلاحظ ان الدفعة الاولى لم تتضمن اية فوائد نظرا لانها دفعت عند توقيع العقد.

- **اثبات القيمة الحالية لالتزامات دفعات الايجار المستقبلية:**

2024/1/1	من حـ/ حقوق استخدام المعدات		49,740
	الى حـ/ التزامات عقد الايجار	49,740	

- **اثبات التكاليف الاولية المباشرة المدفوعة:**

2024/1/1	من حـ/ حقوق استخدام المعدات		6,000
	الى حـ/ النقدية	6,000	

- **اثبات الحوافز المستلمة من المؤجر (كتخفيض لحساب حقوق استخدام المعدات):**

2024/1/1	من حـ/ النقدية		2,000
	الى حـ/ حقوق استخدام المعدات	2,000	

يعرض الجدول ادناه مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد المستقبلية:

[3] معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد لمدة 3 سنوات و 10%، (الجدول المرفق نهاية هذا المعيار).

الجدول رقم (1): تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة[4]	قيمة الالتزامات المسددة [5]	رصيد الالتزامات غير المسدد [6]
2024/1/1	20,000		20,000	49,740
2024/12/31	20,000	4,974	15,026	34,714
2025/12/31	20,000	3,471	16,529	18,185
2026/12/31	20,000	[7]1815	18,185	0
المجموع	**80,000**	**10,260**	**49,740**	

- **قيد إثبات الدفعة الثانية في 2024/12/31:**

4,974		من حـ/ مصروف الفائدة	2024/12/31
15,026		حـ/ التزامات عقود الايجار	
	20,000	الى حـ/ النقدية	

يلاحظ من القيد اعلاه ان قيمة الدفعة للمؤجر هي 20,000 دينار، منها مصروف فائدة 4,974 دينار والباقي هو تسديد لجزء من التزامات عقود الاستئجار.

- **اثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2024:**

18,435		من حـ/ مصروف الاهتلاك	2024/12/31
	18,435	الى حـ/ حقوق استخدام المعدات	

قيمة حقوق استخدام المعدات = 20,000+ 49,740 + 6,000 – 2,000 = 73,740 دينار

مصروف الاهتلاك السنوي = 73,740 ÷ 4 = 18,435 دينار.

القيود المحاسبية خلال عام 2025:

- **قيد إثبات الدفعة الثالثة في 2025/12/31:**

3,471		من حـ/ مصروف الفائدة	2025/12/31
16,529		حـ/ التزامات عقود الايجار	
	20,000	الى حـ/ النقدية	

[4] مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة × 10%، فمصروف فائدة السنة الأولى = 49,740 × 10% = 4,974 دينار، اما مصروف الفائدة للسنة الثانية فيساوي 34,714 × 10% = 3,471.

[5] قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة.

[6] رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الالتزامات المسددة في الفترة الحالية.

[7] تم تقريب القيمة بسبب وجود تقريب عند احتساب معامل القيمة الحالية، علما ان القيمة بدون تقريب 1,818.5 دينار (18,185 × 10%).

- **اثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2025:**

18435		من حـ/ مصروف الاهتلاك	2025/12/31
	18435	الى حـ/ حقوق استخدام المعدات	

القيود المحاسبية خلال عام 2026:

- **قيد إثبات الدفعة الرابعة في 2026/12/31:**

1,815		من حـ/ مصروف الفائدة	2026/12/31
18,185		حـ/ التزامات عقود الايجار	
	20,000	الى حـ/ النقدية	

- **اثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2026:**

18435		من حـ/ مصروف الاهتلاك	2026/12/31
	18435	الى حـ/ حقوق استخدام المعدات	

ملاحظة:

تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة اما بشكل منفصل او ضمن بنود التزامات اخرى، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية 2024/12/31 على النحو التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2024/12/31			
			مطلوبات متداولة:
		16,529	التزامات عقود إيجار
			مطلوبات غير متداولة:
		18,185	التزامات عقود إيجار

الإعفاءات من الاعتراف والتطبيق Recognition Exemption

أ- يجوز للمستأجر ان يختار عدم تطبيق متطلبات رسملة عقود الايجار (عدم الاعتراف بعقود الايجار كأصول والتزامات) على ما يلي:

- عقود الايجار قصيرة الاجل **short-term leases** (12 شهر فاقل).
- عقود الايجار للاصول ذات القيمة المتدنية **leases for which the underlying asset is of low value** مثل عقود استئجار اجهزة الحاسوب اللوحية (التابلت) واجهزة الحاسوب

الشخصية والهواتف وبنود الاثاث المكتبي الصغيرة وغيرها. ويقوم المستأجر بتقييم قيمة الاصل المستأجر بناء على قيمته عندما كان جديدا بغض النظر عن عمر الاصل المستأجر، ولا يتأثر تقييم الاصل باعتباره ذو قيمة منخفضة بحجم او طبيعة عمل المستأجر فمثلا استئجار سيارة مستعملة قيمتها منخفضة لا يمثل عملية استئجار اصل ذو قيمه متدنية لان السيارة وهي جديدة قيمتها ليست منخفضة. ويعتبر الاصل ذو قيمة متدنية اذا كان من الممكن للمستأجر الانتفاع من الاصل بذاته ولا يعتمد الاصل عند الاستفادة منه على الاصول الاخرى بشكل كبير.

ب- ويتم تطبيق خيار عدم رسملة عقود الايجار قصيرة الاجل على فئة الاصول المستأجرة والتي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام في عمليات المنشأة، اما بالنسبة للاصول المنخفضة القيمة فانه يتم تطبيق خيار عدم الرسملة لكل عقد ايجار على حدة **lease-by-lease basis**. ويتم ووفق مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبار ان قيمة الاصل منخفضة (متدنية) اذا بلغت قيمة الاصول المستأجرة لكل عقد ايجار 5,000 دولار او اقل حتى وان كان مجموع قيم الاصول في مجموع عقود الايجار ذات قيمة كبيرة.

واذا انطبق الاستثناء المذكور ولم يتم رسملة عقد الايجار كأصل، في هذه الحالة يتم الاعتراف بمدفوعات الايجار المرتبطة بالعقد كمصروف على اساس القسط الثابت او على اي اساس اخر يكون اكثر تمثيلاً لنمط المنافع التي يحصل عليها المستأجر من الاصل.

القياس اللاحق لعقد الإيجار Subsequent measurement

اولاً: القياس اللاحق لحق استخدام الاصل

Subsequent measurement of the right-of-use asset

أ- بعد تاريخ بدء سريان عقد الايجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الاصل باستخدام **نموذج التكلفة** ما لم يتم تطبيق نماذج القياس الاخرى المذكورة تالياً. ويتضمن نموذج التكلفة قياس الاصل بالكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم لحقوق استخدام الاصل واية خسائر تدني متراكمة (بموجب IAS36) ويتم لاحقاً تعديل التكلفة بأية اثار ناجمة عن اعادة قياس التزامات عقد الايجار.

ب- نماذج القياس الاخرى Other measurement models

- اذا قام المستأجر بتطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الممتلكات الاستثمارية" على الممتلكات الاستثمارية لديه، على المستأجر ايضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة ذلك على حساب "حق استخدام الاصول المستأجرة" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية الوارد ضمن معيار المحاسبة رقم (40).
- اذا كانت "حقوق استخدام الاصول" تتعلق بفئة الممتلكات والمباني والمعدات (الاصول الثابتة)

مثل فئة الاراضي والعقارات او فئة الآلات وغيرها، والتي يطبق عليها المستأجر نموذج اعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) فانه يحق للمستأجر الاختيار بتطبيق نموذج اعادة التقييم على كافة اصول "حق استخدام الاصول" لتلك الفئة من الاصول الثابتة.

ثانياً: القياس اللاحق لالتزامات عقد الايجار

Subsequent measurement of the lease liability

بعد تاريخ بدء مدة عقد (ممارسة) الايجار commencement date على المستأجر قياس التزامات عقد الايجار كما يلي:

- زيادة القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس الفائدة على التزامات العقد.
- تخفيض القيمة المسجلة للالتزام لتعكس دفعات الايجار المدفوعة.
- اعادة قياس القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس اية نتائج اعادة قياس او تعديلات تتم على العقد او التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم اجراء تعديلات عليها.

وبموجب المعيار يجب ان يعكس معدل الفائدة على التزامات عقد الايجار خلال مدة العقد المبلغ الذي ينتج معدل عائد ثابت ودوري على الرصيد المتبقي على التزامات عقد الايجار.

- وبعد بدء عقد الايجار على المستأجر الاعتراف في **بيان الدخل** بكل من **مصروف فوائد التزام عقد الايجار ومدفوعات عقد الايجار المتغيرة غير المشمولة** في قياس التزام عقد الايجار في الفترة التي تنشأ فيها الاحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغيرة. **انظر مثال (7) المعروض لاحقاً.**

ثالثاً: إعادة تقييم التزامات عقد الايجار

Reassessment of the lease liability

أ- **بعد تاريخ بدء عقد الايجار يجب على المستأجر اعادة قياس التزامات عقد الايجار لتعكس التغيرات في مدفوعات العقد.** وعلى المستأجر الاعتراف بمبلغ اعادة قياس التزامات عقد الايجار كتعديل لحساب **"حق استخدام الاصول المستأجرة"** المعترف بها كأصل. واذا كانت القيمة المسجلة (الدفترية) لحساب "حق استخدام الاصول المستأجرة" قد انخفضت الى قيمة (الصفر) وكان هناك انخفاض اخر عند اعادة قياس التزامات العقد، فانه على المستأجر الاعتراف بأية مبالغ متبقية لإعادة القياس في **بيان الدخل.**

ب- **على المستأجر اعادة قياس التزامات عقد الايجار من خلال خصم التدفقات النقدية المعاد تقييمها revised lease payments اذا كان:**

- هناك تغير في المبالغ المتوقع ان تكون مستحقة عند وجود ضمان من قبل المستأجر للقيمة

المتبقاة المضمونة للأصل المستأجر، وعلى المستأجر تحديد مدفوعات الايجار المعدلة لتعكس المبالغ المتوقع دفعها والخاصة بالقيمة المتبقاة المضمونة.

- اذا كان هناك تغيرات في دفعات الايجار المستقبلية المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار او معدلات فائدة نتيجة حدوث تغيرات في مؤشرات الاسعار او الفائدة. مثلاً اذا كانت دفعات الايجار مرتبطة بتغيرات معدلات الايجار السائدة في السوق فان على المستأجر اعادة قياس التزامات عقد الايجار لتعكس التغير في دفعات الايجار.

مثال (5) عقد ايجار مع وجود تغيرات في العقد

افترض في المثال السابق رقم (4) ان العقد يتضمن خيار للمستأجر بتمديد العقد لمدة عامين اضافيين مقابل دفعة ايجار سنوية تبلغ 25,000 دينار تسدد نهاية كل سنة. وبافتراض انه وفي بداية العقد لم يكن هناك تأكيد معقول بان المستأجر سيمارس خيار تمديد عقد الايجار (تم تحديد مدة العقد في حينه بمدة 4 سنوات). وفي بداية السنة الثالثة (2026/1/1) وبسبب زيادة الطلب على منتجات الشركة والتي تستخدم تلك المعدات في انتاجها مما اوجد حافزاً للمستأجر لتمديد عقد الايجار في نهاية مدة العقد والاستفادة من حق خيار تمديد العقد لمدة عاميين اضافيين. بافتراض ان معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي في نهاية السنة الثانية بلغ 12% سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغيرات في عقد الايجار وفق معيار IFRS 16.

حل مثال (5)

- في بداية السنة الثالثة وقبل المحاسبة عن التغيرات في شروط عقد الايجار فان رصيد حساب التزامات عقد الايجار يبلغ 18,185 دينار (وتعادل القيمة الحالية للدفعة الرابعة والاخيرة في العقد مخصومة بمعدل الفائدة الاصلي 10%).
- يقوم المستأجر بإعادة قياس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعة الايجار الاخيرة والتي ستدفع في نهاية العام 2026 والبالغ قيمتها 20,000 دينار، وبمعدل خصم (جديد) وبمعدل 12%، يليها دفعتي ايجار بقيمة 25,000 دينار وايضا بمعدل الخصم الجديد (المعدل) 12% سنوياً وكما يلي:

القيمة الحالية لدفعات الايجار في 2026/1/1 :

$$.893 \times 20{,}000 = 17{,}860$$

$$.797 \times 25{,}000 = 19{,}925$$

$$.712 \times 25{,}000 = 17{,}800$$

المجموع = **55,585** دينار

يقوم المستأجر بزيادة حساب التزامات عقد الايجار بمبلغ 37,400 دينار (55,585-18,185)،

واعداد القيد التالي:

2026/1/1	من حـ/ حقوق استخدام المعدات		37,400
	الى حـ/ التزامات عقد الايجار	37,400	

- تبلغ القيمة الدفترية لحساب حقوق استخدام المعدات في 2026/1/1 مبلغ 36870 دينار قبل تعديله بالقيد أعلاه. ويقوم المستأجر بإعادة قياس رصيد هذا الحساب حيث سيبلغ رصيده الجديد بعد اعداد القيد اعلاه 74,270 دينار (36,870 القيمة الدفترية في 2026/1/1 + 37,400 مقدار الزيادة في الالتزام).
- ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار كما يلي:

الجدول رقم (2): تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة[8]	قيمة الالتزامات المسددة [9]	رصيد الالتزامات غير المسدد [10]
2026/1/1				55,585
2026/12/31	20,000	6,670	13,330	42,255
2027/12/31	25,000	5,071	19,929	22,326
2028/12/31	25,000	[11]2,674	22,326	0
المجموع	**70,000**	**14,415**	**55,585**	

- **اثبات دفعات الايجار:**

2026/12/31	2027/12/31	2028/12/31	
6,670	5,071	2,674	من حـ/ مصروف الفائدة
13,330	19,929	22,326	حـ/ التزامات عقود الايجار
20,000	25,000	25,000	الى حـ/ النقدية

- **اثبات اهتلاك حقوق استخدام المعدات السنوي الجديد للأعوام 2026 وما يليها:**

(74270÷ 4 = 18567.5 دينار)

8 مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة × 12%.

9 قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة.

10 رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الالتزامات المسددة في الفترة الحالية.

[11] تم تقريب القيمة بسبب وجود تقريب عند احتساب معامل القيمة الحالية.

	2029/12/31	2028/12/31	2027/12/31	2026/12/31
من حـ/ مصروف الاهتلاك	18,567.5	18,567.5	18,567.5	18,567.5
الى حـ/ حقوق استخدام المعدات	18,567.5	18,567.5	18,567.5	18,567.5

مثال (6) دفعات الايجار المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار

في 2024/1/1 استأجرت شركة الغد عقار لمدة 5 سنوات مقابل دفعة ايجار سنوية مقدارها 10,000 دينار تدفع في بداية كل سنة نقداً. حدد العقد بأن دفعات عقد الايجار سوف تزداد كل عامين على اساس الزيادة في مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك للشهور ال 24 السابقة. بلغ الرقم القياسي لأسعار المستهلك عند بدء عقد الايجار 150%.

فاذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الايجار وبلغ معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي للمستأجر 8% سنوياً (وهي تمثل سعر الفائدة الثابت على المبلغ الذي يمكن للمستأجر اقتراضه بمبلغ يعادل قيمة حق استخدام العقار بنفس عملة العقد (الدينار) لمدة 4 سنوات وبنفس الضمانات. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك حقوق استخدام العقار. وقد بلغ الرقم القاسي لأسعار المستهلك في بداية السنة الثالثة (2026/1/1) 225%.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار بدفاتر المستأجر واعداد القيود اللازمة.

حل مثال (6)

- بتاريخ بدء عقد الايجار في 2024/1/1 يقوم المستأجر بأعداد قيد لأثبات اصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 8%.

القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار = 10,000 × 3.312[12] = 33,120 دينار

القيود المحاسبية خلال عام 2024:

يتم اعداد القيود التالية في 2024/1/1:

- **اثبات حقوق استخدام العقار بالقيمة الحالية للالتزام مضافاً اليها دفعة الايجار المقدمة:**

43,120		من حـ/ حقوق استخدام العقار	2024/1/1
	33,120	الى حـ/ التزامات عقد الايجار	
	10,000	حـ/ النقدية	

[12] معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد لمدة 4 سنوات 8%، مستخرجة من الجدول المرفق نهاية المعيار.

- ولغايات تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار كما يلي.

الجدول رقم (3): تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار			
التاريخ	دفعة الايجار	مصروف الفائدة[13] 8%	قيمة التزامات عقد الايجار[14]
2024 /1/1			**33,120**
2024/12/31	---	2,650	35,770
2025 /1/1	10,000	----	25,770
2025/12/31	---	2,062	**27,832**

- بما أن الدفعة تسدد في بداية العام، لذا يتم احتساب الفائدة في نهاية كل سنة وعند اعداد القوائم المالية للشركة واضافتها الى مبلغ التزامات عقد الايجار، وكما هو ظاهر في الجدول اعلاه.
- **قبل** تسديد الدفعة الثالثة في 2026/1/1 سيقوم المستأجر بتعديل دفعة الايجار لتصبح 15,000 دينار (10,000× 225% ÷ 150%) لتعكس دفعة الايجار الجديدة بناء على التغير في مؤشر الاسعار وفق شروط العقد.
- كما يقوم المستأجر بإعادة قياس التزامات عقد الايجار **كما في بداية السنة الثالثة** لتعكس التغيرات في دفعات الايجار حيث يمثل رصيد حساب التزامات عقد الايجار المعدل القيمة الحالية لدفعات الايجار الجديدة 15,000 دينار والمتبقية لنهاية العقد (3 دفعات ايجار) **بمعدل الفائدة الاصلي في العقد 8%** (لا يتم تغييره):

= 15,000×2.783=41,745 دينار او

(1×15,000) +(.926×15,000)+(.857×15,000)

وبالتالي سيتم زيادة التزامات عقد الايجار بقيمة 13913 دينار (41745-27832) واعداد القيد التالي:

2026/1/1	من ح/ حقوق استخدام العقار	13,913
	الى ح/ التزامات عقد الايجار	13,913

- **قيد تسديد دفعة الايجار في 2026/1/1:**

[13] مصروف الفائدة = رصيد الالتزام غير المسدد ×8%.

14قيمة الالتزامات المسددة = رصيد الالتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة.

15,000		من حـ/ التزامات عقد الايجار	2026/1/1
	15,000	الى حـ/ النقدية	

ويكون جدول الفائدة ودفعات العقد للفترات التالية والمعد بتاريخ 2026/1/1 كما يلي:

الجدول رقم (4): تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار			
التاريخ	دفعة الايجار	مصروف الفائدة 8%[15]	قيمة التزامات عقد الايجار[16]
2026/1/1			41,745
2026/1/1	15,000		26,745
2026/12/31		2,140	28,885
2027/1/1	15,000		13,885
2027/12/31		1,115 (مع التقريب)	15,000
2028/1/1	15,000		0

مثال (7) دفعات الايجار المرتبطة بحجم المبيعات

افرض في المثال رقم (6) السابق ان عقد الايجار يتضمن ايضا التزام المستأجر بتسديد دفعة ايجار اضافية متغيرة بنسبة 1% من المبيعات الناتجة عن استخدام العقار المستأجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفق معيار IFRS 16.

حل مثال (7)

في بداية عقد الايجار، يقوم المستأجر بقياس حقوق استخدام العقار والتزامات عقد الايجار بنفس ما ورد في مثال رقم (6) دون الاخذ بالاعتبار الدفعة الاضافية الناجمة عن المبيعات لان دفعات الايجار الاضافية المتغيرة مرتبطة بمبيعات مستقبلية ولا ينطبق عليها دفعات الايجار. وبالتالي فان هذه الدفعات لا تدخل في قياس اصول والتزامات العقد. وبافتراض ان الشركة حققت مبيعات 500,000 دينار في نهاية السنة الاولى للعقد، فان على المستأجر الاعتراف بمصروف عقد ايجار اضافي يبلغ 5,000 دينار (500,000 × 1%) في قائمة الدخل.

[15] مصروف الفائدة = رصيد الالتزام غير المسدد ×8%.

16 قيمة الالتزامات المسددة = رصيد الالتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة.

الاستئجار لفترة محددة مع تملك الاصل في نهاية مدة العقد

بموجب هذه الحالة يتم في نهاية العقد تملك المستأجر للاصل المؤجر له، ويتم ذلك من خلال نوعين من العقود هما:

1. العقود التي تنتهي بالتملك: وبهذا النوع من العقود يتم انتقال ملكية الاصل المؤجر الى المستأجر مع دفع اخر دفعة بالعقد.
2. العقود التي تتضمن خيار شراء تحفيزي: حيث يتم في هذا النوع من العقود اعطاء المستأجر الخيار بشراء الاصل في نهاية مدة العقد، اذا رغب في ذلك، ويكون سعر الشراء المعروض من المؤجر يقل بشكل جوهري عن القيمة العادلة المتوقعة للاصل في نهاية مدة العقد. وبالتالي فغالبا ما يمارس المستأجر خيار الشراء.

أما الاختلاف في المعالجة المحاسبية في حال توقع (نية) المستأجر تملك الاصل في نهاية مدة العقد مقارنة مع رد الاصل المستأجر فتتمثل بالاتي:

1. يتم ايجاد القيمة الحالية لثمن الشراء الذي سيتم دفعه للمؤجر مقابل شراء او تملك الاصل، وتضاف القيمة الحالية المحسوبة لقيمة الاصل المستأجر والتزامات عقد الاستئجار عند اثبات قيد الاستئجار.
2. في حال وجود تأكيد معقول (توقع) (نية) بان المستأجر تملك الاصل في نهاية مدة العقد، يتم احتساب اهتلاك الاصل المستأجر بناء على العمر الانتاجي للاصل بدلا من مدة العقد أو العمر الانتاجي للاصل ايهما أقل، وكما تم شرحه سابقا. والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال (8)

في 2024/1/1 استاجرت الشركة س معدات من الشركة ص ضمن الشروط التالية:

مدة العقد	5 سنوات
الدفعة السنوية	40,000 دينار
الدفعة الاولى تسدد عند توقيع العقد في	2024/1/1
الدفعات الباقية تسدد في	12/31/ من كل عام
العمر الانتاجي المقدر للمعدات	12 سنة
القيمة العادلة المتوقعة للمعدات في نهاية مدة العقد (5 سنوات)	90,000 دينار
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
طريقة اهتلاك المعدات	القسط الثابت

تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر يتضمن بيع الاصل للمستأجر في نهاية مدة العقد (نهاية 5 سنوات) بسعر 50,000 دينار، وتتوقع الشركة س بتأكيد معقول ان تقوم بشراء المعدات في نهاية مدة العقد.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المستأجر (الشركة س).

حل مثال (8)

يتم عند استئجار المعدات في 2024/1/1 ايجاد القيمة الحالية للحد الادنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد بما في ذلك القيمة الحالية لخيار الشراء التحفيزي الممنوح للمستأجر، وعلى النحو التالي:

المبلغ المدفوع	معامل القيمة الحالية	القيمة الحالية
الدفعة الاولى 40,000	1	40,000
4 دفعات قيمة كل منها 40,000 دينار	3.16986	126,794
ثمن شراء الاصل في نهاية السنة الخامسة 50,000 دينار	0.62092	31,046
المجموع		197,840

ويلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي:

1. تمثل القيمة الحالية للدفعة الاولى قيمة الدفعة نفسها لانها ستدفع فورا عند توقيع العقد.
2. تم ايجاد القيمة الحالية للاربع دفعات الباقية من العقد بمعامل الخصم 3.16986 والذي يمثل المعامل لـ 4 دفعات عادية بمعدل خصم 10%.
3. تم ايجاد القيمة الحالية لثمن الشراء الذي سيدفع للمؤجر والبالغ 50,000 دينار، وضمن خيار الشراء التحفيزي، بمعامل 0.62092 والذي يمثل المعامل لمبلغ 1 دينار لـ 5 سنوات وبمعدل خصم 10%.
4. في ضوء ما سبق بلغ مجموع القيمة الحالية للمبالغ المتوقع دفعها للمؤجر خلال فترة العقد وعند بدء تنفيذ العقد 197,840 دينار.

وعليه، يتم اثبات القيد التالي عند توقيع عقد الايجار في 2024/1/1، وتسديد **الدفعة الاولى:**

2024/1/1	من حـ/ حقوق استخدام العقار		197,840
	الى حـ/ التزامات عقد الايجار	157,840	
	حـ/ النقدية	40,000	

اما الدفعات الاربعة الباقية فيتم توبع قيمة كل دفعة منها على كل من مصروف الفائدة والتزامات عقود الاستئجار. الجدول التالي يبين كيفية توزيع قيمة الدفعات التالية بين مصروف الفائدة

والتزامات عقود الاستئجار.

الجدول رقم (5) تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة[17]	قيمة الالتزامات المسددة [18]	رصيد الالتزامات غير المسدد [19]
2024/1/1				197,840
2024/1/1	40,000		40,000	157,840
2024/12/31	40,000	15,784	24,216	133,624
2025/12/31	40,000	13,362	26,638	106,987
2026/12/31	40,000	10,699	29,301	77,686
2027/12/31	40,000	7,769	32,231	45,454
2028/12/31	50,000	4,545	45,455	0
المجموع	**250,000**	**52,159**	**197,841**	

في نهاية العام الاول من الاستئجار (2024/12/31)، يقوم المستأجر بإثبات القيود التالية:

- تسديد **الدفعة الثانية** للمؤجر والبالغة 40,000 دينار.

15,784	من حـ/ مصروف فائدة استئجار		2024/12/31
24,216	حـ/ التزامات عقود استئجار		
	الى حـ/ النقدية	40,000	

- اثبات استهلاك الاصل المستأجر للسنة الاولى، والذي يكون على النحو التالي:

16,487	من حـ/ مصروف اهتلاك حق استخدام معدات مستأجرة	
	الى حـ/ مجمع اهتلاك حق استخدام معدات مستاجره	16,487

تم احتساب الاهتلاك السنوي على النحو التالي: (197,840 ÷ 12= 16,487 دينار). ويلاحظ انه تم احتساب مصروف الاهتلاك السنوي بناء على قيمة المعدات المستأجره عند الاستئجار وعلى العمر الانتاجي المقدر للاصل وليس على مدة العقد نظرا لان المستأجر يتوقع تملك الاصل في

17 مصروف الفائدة = رصيد الالتزامات في بداية السنة × 10%.

18 قيمة الالتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية – مصروف الفائدة.

19 رصيد الالتزامات غير المسددة = رصيد الالتزامات غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الالتزامات المسددة في الفترة الحالية.

نهاية مدة العقد.

ويتكرر نفس قيد الاهتلاك اعلاه كل سنة من سنوات العقد التالية، كما يتكرر تسديد الدفعات الباقية بنفس اسلوب الدفعة الثانية، فيتم تسديد **الدفعة الثالثة** للمؤجر والبالغة 40,000 دينار على النحو التالي:

13,362		من حـ/ مصروف فائدة استئجار	2025/12/31
26,638		حـ/ التزامات عقود استئجار	
	40,000	الى حـ/ النقدية	

وهكذا يتم اثبات باقي الدفعات.

نهاية مدة العقد: في نهاية مدة العقد وعند قيام المستأجر بشراء المعدات مقابل دفع مبلغ 50,000 دينار وضمن خيار الشراء التحفيزي، يتم اثبات القيد التالي:

4,545		من حـ/ مصروف فائدة استئجار	2028/12/31
45,455		حـ/ التزامات عقود استئجار	
	50,000	الى حـ/ النقدية	

أما قيد تحويل المعدات الى معدات مملوكة والغاء المعدات المستأجرة، فيتم على النحو التالي:

115,407		من حـ/ معدات	2028/12/31
82,433		حـ/ مجمع اهتلاك حق استخدام معدات مستأجرة	
	197,840	الى حـ/ حق استخدام معدات مستأجرة	

وبهذا القيد يكون قد تم اغلاق حسابي مجمع اهتلاك حق استخدام معدات مستأجرة وحق استخدام معدات مستأجرة وتم فتح حساب للمعدات بصافي رصيد حق استخدام معدات مستأجرة والبالغ 115,407 دينار. وحسب التقديرات المحددة عند توقيع العقد يكون قد تبقى من عمر المعدات 7 سنوات (12 – 5). بالتالي يكون الاهتلاك للسنة السادسة، وهي السنة الاولى بعد تملك المعدات، 16,487 (115,407 ÷ 7). حيث يلاحظ انه يماثل مصروف الاهتلاك السنوي للسنوات الخمس من عقد الاستئجار.

تعديلات العقد Lease modifications

1. على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الايجار **كعقد ايجار منفصل** اذا تحقق الشرطين التاليين:

أ- اذا ادت التعديلات الى زيادة نطاق العقد من خلال ادراج اصول اخرى في العقد ينشأ عنها حقوق في استخدام اصول.

ب- اذا ادت التعديلات في العقد الى زيادة العوض (المقابل) بمبلغ يتناسب مع الزيادة في "حقوق استخدام الاصول" المضافة للعقد.

2. اما تعديلات عقد الايجار التي **لم يتم محاسبتها كعقد ايجار منفصل**، فانه يجب على المستأجر بتاريخ نفاذ تعديلات العقد القيام بما يلي:

أ- توزيع البدل (العوض) الوارد في العقد المعدل على مكونات العقد اذا كان العقد يحتوي عقد ايجار واحد او اكثر من عقود الايجار الاضافية او مكونات لا تمثل عملية تأجير.

ب- تحديد شروط الايجار لعقد الايجار المعدل (اي تحديد فيما اذا كان عقد الايجار غير قابل للإلغاء بان يتضمن حق المستأجر بتمديد عقد الايجار وكان من المتوقع ممارسة ذلك الحق، وكذلك ان يتضمن العقد منح المستأجر الحق في الغاء عقد الايجار وكان من المتوقع عدم ممارسة المستأجر لهذا الحق.

ج- اعادة قياس التزامات عقد الايجار من خلال خصم دفعات الايجار الجديدة بعد التعديل باستخدام معدل الخصم المعدل (الجديد). ويتم اعادة قياس التزامات عقد الايجار كما يلي:

- تخفيض القيمة المسجلة لحساب "**حق استخدام الاصل المستأجر**" لتعكس مقدار التخفيض الجزئي او الكلي **في مدة العقد** وذلك لتعديلات العقد التي تخفض من نطاق العقد. وعلى المستأجر الاعتراف في بيان الدخل باي ربح او خسارة ناتج عن انهاء العقد كليا او جزئياً.
- تعديل حساب "حق استخدام الاصل" لتعديلات العقد الاخرى.

العرض في القوائم المالية لدى المستأجر Presentation

1. يجب على المستأجر ان يعرض اما في قائمة المركز المالي او في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية ما يلي:

أ- حساب" الحق في استخدام الاصول" بشكل منفصل عن الاصول الاخرى. واذا لم يعرض المستأجر "الحق في استخدام الاصول" بشكل منفصل بقائمة المركز المالي، فان على المستأجر ما يلي:

- ادراج وعرض حساب " الحق في استخدام الاصول" بنفس بند او فئة الاصول كما لو كان الاصل المستأجر مملوك للمستأجر.
- الافصاح عن اسم البند الذي يتضمن حساب " الحق في استخدام الاصول" في قائمة المركز المالي.

ب- عرض التزامات عقد الايجار بشكل منفصل عن الالتزامات الاخرى. واذا لم يتم عرضها

بشكل منفصل في قائمة المركز المالي فعلى المستأجر الافصاح عن البند الذي يتضمن (يحتوي) حساب التزامات عقد الايجار في قائمة المركز المالي.

2. لا تنطبق الفقرة (أ) السابقة على "الحق في استخدام الاصل" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي بشكل منفصل **كممتلكات استثمارية**.
3. عند عرض قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر على المستأجر عرض **مصروف الفائدة** على التزامات عقد الايجار بشكل منفصل عن مصروف اهتلاك "الحق في استخدام الاصول". وهذا ما يتطلبه ايضا معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية".
4. عند اعداد وعرض **قائمة التدفقات النقدية** على المستأجر مراعاة ما يلي:

- تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض التزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية.
- تصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد التزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية او التمويلية.
- عرض دفعات الايجار قصيرة الاجل ودفعات ايجار الاصول المستأجرة ذات القيمة المنخفضة (اي عقود الايجار غير المرسملة) وكذلك دفعات الايجار المتغيرة التي لم يتم ادراجها ضمن التزامات عقد الايجار **ضمن التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية**.

المعالجة المحاسبية لعقود الايجار بدفاتر المؤجر (Lessor)

تصنيف عقد الايجار Classification of leases

وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) على المؤجر تصنيف عقود الايجار الى **عقود تشغيلية او عقود تمويلية**.

أ- يتم تصنيف عقد الايجار بتاريخ بدء عقد الايجار inception date (وهو تاريخ اتفاقية الإيجار أو إلتزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لإتفاقية الإيجار ايهما اسبق). ويتم فقط اعادة تقييم تصنيف العقد اذا حدثت تعديلات على العقد. ولا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل التغير في تقدير العمر الانتاجي او تغير قيمة النفاية للأصل او تعثر المستأجر اسباب موجبة لتغيير تصنيف عقد الايجار محاسبياً.

ب- شروط تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي:

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجّر بشكل جوهري من المؤجر للمستأجر (مثل مخاطر الطاقة العاطلة للأصل او التقادم

التكنولوجي للأصل وتغير ظروف السوق) والمنافع (مثل ارباح ناتجة عن تشغيل الاصل او ارتفاع قيمة الاصل)، علما أن ملكية الاصل المستأجر قد تنتقل أو لا تنتقل الى المستأجر عند انتهاء العقد. واذا لم ينقل العقد بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الاصل من المؤجر للمستأجر يصنف كعقد تشغيلي. ويعتمد تصنيف العقد كتمويلي او تشغيلي على جوهر العملية وليس على شكل العقد (الجوهر فوق الشكل).

وقد تطلب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) IFRS في حالة توفر **أحد الشروط** التالية سواء بشكل افرادي او مزيج منها تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

أ- انتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.

ب- أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل.

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- اذا 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 الايجار 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 للمستأجر لشراء الأصل بمبلغ 1,000 دينار في نهاية مدة العقد علماً بأن القيمة العادلة المقدرة للأصل نهاية مدة العقد 2,500 دينار. في هذه الحالة يعتبر العقد تمويلي لأن حق خيار الشراء محفز للمستأجر ويتوقع من المستأجر شراء الأصل.

د- أن تكون بتاريخ بدء عقد الايجار inception date القيمة الحالية لدفعات الايجار 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 استخدامه فقط من قبل المستأجر بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه.

كما أشار المعيار إلى المؤشرات الإضافية التالية والتي يمكن في حال توفر واحدة او اكثر منها اعتبار 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 انخفاض في قيمة الأصل المستأجر عن القيمة المتبقيّة المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر عند انتهاء العقد.
- وجود حق إعادة الاستئجار التحفيزي: إذا كان يمكن للمستأجر إعادة استئجار الأصل لفترة ثانية بعد انتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة استئجار تقل بشكل كبير عن سعر الاستئجار في السوق (حوافز إعادة الاستئجار). مثل وجود شرط في عقد الإيجار ينص على أنه يحق للمستأجر عند انتهاء العقد إعادة استئجار الأصل ببدل إيجار يساوي 100 دينار شهري مثلاً في حين أن بدلات الإيجار المتوقعة عند انتهاء العقد تبلغ 800 دينار شهرياً، هنا من المرجح أن يستمر المستأجر باستعمال الأصل.

مثال (9)

قامت شركة الشرق باستئجار عقار لمدة 10 سنوات من الشركة العربية للتأجير، علماً بأن العمر الإنتاجي للعقار 40 سنة، وكان هناك خيار للمستأجر بإعادة استئجار العقار بعد انتهاء مدة العقد بمبلغ إيجار يعادل القيمة السائدة لبدلات الإيجار عند انتهاء العقد.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار لدى المؤجر؟

حل مثال (9)

سيتم تصنيف عقد الإيجار لدى المؤجر كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم انتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، وعدم انطباق أي شرط من شروط تصنيف العقد كعقد تمويلي، حيث أن مدة العقد لا تغطي الجزء الرئيسي للعمر الإنتاجي للعقار، كما أن خيار إعادة الاستئجار لا يعتبر تحفيزي لأن مبلغ إعادة الاستئجار لا يقل بشكل كبير عن معدلات الإيجار عند انتهاء العقد.

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي لدى المؤجر Finance leases

تتلخص المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بما يلي:

- بتاريخ بدء مدة عقد الايجار commencement date (وهو التاريخ الذي يجعل به المؤجر الاصل المؤجر متاح للاستخدام من قبل المستأجر) على المؤجر الاعتراف بالاصول الناتجة عن العقد التمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في العقد net investment in the lease.
- يقوم المؤجر باستخدام معدل الفائدة الضمني عند قياس "صافي الاستثمار في العقد". وفي حالة العقود بالباطن sublease اذا كان معدل الفائدة الضمني لا يمكن تحديده فان المؤجر الوسيط يستخدم معدل الخصم المستخدم لعقد الايجار الرئيسي بعد تعديله بأية

تكاليف مباشرة مرتبطة بالعقد بالباطن لقياس صافي الاستثمار في العقد بالباطن.

- يتم معالجة التكاليف الاولية المباشرة لعقد الايجار باستثناء (التكاليف التي يتكبدها المؤجرين المصنعين manufacturers او التجار dealers) كجزء من تكلفة صافي الاستثمار في العقد، حيث تخفض هذه التكاليف مبلغ الدخل المعترف به على مدار مدة العقد.

الاعتراف الاولي بمدفوعات الايجار التي تعتبر جزء من حساب "صافي الاستثمار في عقد الايجار" Initial measurement of the lease payments included in the net investment in the lease

بتاريخ بدء مدة عقد الايجار commencement date، يتضمن حساب "الاستثمار في عقد الايجار" المدفوعات التالية المتعلقة بحقوق استخدام الاصل المؤجر خلال فترة العقد والتي لم يتم استلامها بتاريخ بدء عقد الايجار وتشمل ما يلي:

أ- دفعات الايجار الثابتة مطروحاً منها اية حوافز ايجار مستحقة.

ب- دفعات الايجار المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار او معدلات اجور، ويتم قياس تلك الدفعات باستخدام مؤشرات الاسعار السائدة بتاريخ بدء مدة عقد الايجار.

ج- اية قيمة متبقاة مضمونة للأصل المؤجر والتي يضمنها المستأجر للمؤجر او يضمنها أي طرف مرتبط بالمستأجر او أي طرف ثالث غير مرتبط بالمؤجر يتحمل التزامات التغير في القيمة المتبقاة المضمونة مثل شركة التامين.

د- سعر ممارسة خيار الشراء اذا كان المؤجر لديه تأكيد معقول بقيامه بممارسة حق الخيار.

هـ- اية غرامات متوقع تحصيلها من المستأجر عند ممارسته حق خيار انهاء العقد، اذا كانت شروط عقد الايجار تعكس بان المستأجر سيمارس الخيار بإنهاء العقد.

المؤجرين الصناع او التجار Manufacturer or dealer lessors

1. بتاريخ بدء مدة عقد الايجار على المؤجرين الصناع او التجار الاعتراف بما يلي لكل عقد ايجار تمويلي:

أ- الاعتراف بايراد بمقدار القيمة العادلة للأصل المؤجر او القيمة الحالية لدفعات الايجار المستحقة مخصومة بمعدل الفائدة السوقي اذا كانت اقل من القيمة العادلة.

ب- تكلفة الاصل المباع او (القيمة الدفترية للأصل) مطروحا منها القيمة الحالية لاية قيمة متبقاه غير مضمونة.

ج- الاعتراف بأرباح او خسائر عملية البيع (الفرق بين الايراد وتكلفة الاصل المباع) وذلك

بتاريخ بدء مدة عقد الايجار بغض النظر فيما اذا قام المؤجر بنقل الاصل للمستأجر وكما هو مبين في IFRS 15.

2. في بعض الحالات يقدم المؤجرين الصناع او التجار للمستأجرين معدلات أسعار فائدة منخفضة (ظاهرياً) لتحفيزهم على الدخول بعقد الايجار مقابل تحقيق ربح مرتفع من عملية بيع الاصل، الامر الذي يجعل الربح المعترف به في فترة بدء العقد مرتفعاً. لذلك على المؤجرين الصناع او التجار تحديد سعر بيع الاصل بمبلغ يعادل سعر بيع الاصل الذي سيتم تسعير الاصل به فيما لو كان سعر الفائدة المستخدم يعادل سعر الفائدة السوقي.
3. بتاريخ بدء عقد الايجار يعترف المؤجرين الصناع او التجار بالتكاليف المتكبدة لإتمام عقد الايجار والحصول عليه كمصروف، لان تلك التكاليف يتم مقابلتها مع الارباح الناتجة عن عملية بيع الاصل المؤجر. أي لا تدخل تلك التكاليف كجزء من التكاليف الاولية المباشرة ولا يتم الاعتراف بها كجزء من تكلفة صافي الاستثمار في العقد.

القياس اللاحق لدى المؤجر Subsequent measurement

1. على المؤجر الاعتراف بدخل الفائدة على مدار عمر العقد وعلى اساس يعكس معدل عائد ثابت على صافي الاستثمار في عقد الايجار (ذمم مدينة) لدى المؤجر. ويتم توزيع دفعة الايجار بين دخل الفائدة وتخفيض "رصيد الذمم المدينة على المستأجر".
2. على المؤجر تطبيق متطلبات التدني والغاء الاعتراف الواردة في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) على حساب صافي الاستثمار في العقد، وعلى المؤجر مراجعة القيمة المتبقاة غير المضمونة دورياً والمستخدمة في احتساب اجمالي الاستثمار في عقد الايجار. واذا كان هناك انخفاض في القيمة المتبقاة غير المضمونة المعاد تقديرها، على المؤجر تعديل المبالغ المعترف بها كدخل فائدة على مدار العمر المتبقي للعقد والاعتراف فورا باي تخفيض على المبلغ المستحق.
3. اذا قام المؤجر بتصنيف الاصل في ظل عقد الايجار التمويلي كمحتفظ به للبيع او كان الاصل ضمن مجموعة التصرف مصنفة كمحتفظ بها للبيع، فيجب تطبيق IFRS5 على ذلك الاصل.

شراء الاصل المؤجر بناء على المواصفات التي يحددها المستأجر مع تملك المستأجر للاصل في نهاية مدة العقد.

تعتبر هذه الحالة الاكثر شيوعا في عقود الإيجار التمويلي التي تمارسها البنوك والشركات المالية وتمارسها البنوك الربوية والاسلامية على حد سواء. واصبح هذا النوع من العقود يمارس على نطاق واسع من قبل البنوك في عملية تمويل العقارات والشقق الشخصية كبديل للبيع بالتقسيط.

يقوم المؤجر في النوع من العقود بشراء الاصل بناء على المواصفات التي يحددها المستأجر وتاجيرها مباشرة للمستاجر، ويقوم المؤجر باحتساب الاقساط الدورية التي يتوجب على المستأجر تسديدها في ضوء ثمن الشراء النقدي للاصل وسعر الفائدة التي ينوي المؤجر تحقيقه من العملية والمدة الزمنية (عدد الاقساط) التي سيسدد المبلغ خلالها.

وعند شراء المؤجر للاصل يتم اثبات ذلك بجعل حساب الاصل مدينا بالتكلفة والنقدية دائنا. وعند تنفيذ عقد الايجار يتم جعل حساب ذمم مدينة عقود ايجار مدينا والاصل دائنا، ايه انه يتم اقفال حساب الاصل في دفاتر المؤجر ويحل مكانه حساب ذمم مدينة عقود ايجار. اما الدفعات التي يتم استلامها من المستأجر فيتم معالجتها لدى المؤجر من خلال الاعتراف بجزء منها ايراد فائدة وباقي المبلغ المستلم يعالج كتسديد لرصيد ذمم مدينة عقود ايجار. ويجب احتساب ايراد الفائدة في كل مرة على الرصيد غير المسدد من ذمم مدينة عقود ايجار في بداية الفترة.

مثال (10)

في 2024/1/1 قامت شركة الاطلال بتمويل شراء معدات لصالح شركة الرائد الصناعية بموجب عقد تاجير تمويلي. ينص العقد على تاجير المعدات لشركة الرائد حسب الشروط والبيانات التالية:

سعر شراء المعدات (نقدا)	220,000 دينار
مدة العقد	5 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية متضمنه 3,000 دينار ضريبة مبيعات	55,760 دينار *
الدفعة الاولى تسدد عند توقيع العقد في	2024/1/1
الدفعات الباقية تسدد في	12/31/ من كل عام
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
يتم نقل ملكية المعدات الى شركة الرائد في نهاية مدة العقد البالغة 5 سنوات.	
* تم احتساب قيمة الدفعة السنوية من خلال استخدام معدل الفائدة الضمني البالغ 10% والذي تسعى الشركة المؤجرة الى تحقيقه من عقد الايجار. وبالرجوع الى جدول القيمة الحالية لدفعة عادية عددها 4 دفعات وبمعدل فائدة 10% بلغ المعامل 3.16986 وتم اضافة 1 لان الدفعة الاولى فورية ليصبح المعامل 4.16986. حيث تم قسمت شراء المعدات البالغ 220,000 دينار على المعامل البالغ 4.16986 (220,000 ÷ 4.16986 = 52,760). وتم اضافة ضريبة المبيعات الى الدفعة لتصبح قيمة الدفعة 55.760 دينار.	

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (10)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لان العقد يتضمن تملك المستأجر للاصل المؤجر في نهاية مدة العقد.

وبما ان العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية للدفعات التي سيستلمها المؤجر من المستأجر خلال مدة العقد وباستخدام معدل خصم 10% والذي يمثل معدل الفائدة الضمني.

القيمة الحالية للدفعات = 52,760 × 4.16986 = 220,000 دينار (هناك فرق 2 دينار ناتجة عن التقريب).

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد اصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد الإيجار رقم (6) أدناه.

الجدول رقم (6): تفاصيل قيمة دفعات عقد الإيجار

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة[20]	قيمة الذمم المحصلة[21]	رصيد الذمم غير المحصلة[22]
2024/1/1				220,000
2024/1/1	52,760	0	52,760	167,240
2024/12/31	52,760	16,724	36,036	131,204
2025/12/31	52,760	13,120	39,640	91,564
2026/12/31	52,760	9,156	43,604	47,961
2027/12/31	52,760	4,796	47,964	-3
المجموع	263,800	43,797	220,003	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (شركة الاطلال)

- قيد شراء المعدات:

220,000		من حـ/ المعدات	2024/1/1
	220,000	الى حـ/ النقدية	

- قيد إثبات تأجير المعدات:

220,000		من حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير (شركة الرائد)	2024/1/1
	220,000	الى حـ/ المعدات	

20 إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة × 10%، فإيراد فائدة الدفعة الثانية والتي تمت في نهاية السنة الأولى = 167,240 × 10% = 16,724 دينار.

21 قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية – إيراد الفائدة.

22 رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

- قيد إثبات استلام الدفعة الأولى:

2024/1/1	من حـ/ النقدية		55,760
	حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	52,760	
	حـ/ ضريبة مبيعات	3,000	

ويلاحظ عدم وجود ايراد فائدة للدفعة الاولى كونها دفعة فورية تم استلامها عند توقيع العقد. كما يلاحظ ان مبلغ الدفعة قد تضمن ضريبة المبيعات البالغة 3,000 دينار

- قيد إثبات استلام الدفعة الثانية في 2024/12/31:

2024/12/31	من حـ/ النقدية		55,760
	الى حـ/ إيراد الفائدة	16,724	
	حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	36,036	
	حـ/ ضريبة مبيعات	3,000	

- قيد إثبات استلام الدفعة الثالثة في 2025/12/31:

2025/12/31	من حـ/ النقدية		55,760
	الى حـ/ إيراد الفائدة	13,120	
	حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	39,640	
	حـ/ ضريبة مبيعات	3,000	

وهكذا يتم اثبات باقي الدفعات.

وفي نهاية الدفعة الخامسة يكون رصيد ذمم مدينة عقود تأجير صفر. وفي حالة بيع الاصل للمستاجر في نهاية مدة العقد يتم اثبات المتحصل من عملية البيع مكاسب التخلص من الاصل. فعلى افتراض انه تم بيع المعدات في المثال السابق الى المستأجر في نهاية مدة العقد بقيمة 8,000 دينار، فان قيد البيع في دفاتر المؤجر يكون على النحو التالي:

2027/12/31	من حـ/ النقدية		8,000
	الى حـ/ مكاسب بيع معدات مؤجرة	8,000	

عقود الايجار التي تتضمن قيمة متبقاة

القيمة المتبقاة هي القيمة العادلة المتوقعة للاصل في نهاية مدة الايجار، وتزداد القيمة المتبقاة المقدرة كلما زاد العمر الانتاجي للاصل عن مدة عقد الايجار. والقيمة المتبقاة قد تكون مضمونة من المستأجر او غير مضمونة. وعقود الايجار التي تتضمن قيمة متبقاة مضمونة من المستأجر تكون من خلال الاتفاق بين المؤجر والمستأجر على هذه القيمة مما يوفر للمؤجر ضمانه لتحقيق العائد او الفائدة التي يسعى الى تحقيقها. في حال كون القيمة المتبقاة مضمونة من قبل المستأجر فيتم في نهاية مدة العقد تقدير القيمة العادلة للاصل وفي حال كون هذه القيمة تقل عن القيمة

المتبقاة المضمونة فيلتزم المستأجر بتعويض المؤجر عن النقص في القيمة العادلة عن القيمة المتبقة المضمونة، اما اذا كانت القيمة العادلة مساوية او تزيد عن القيمة المتبقاة المضمونة فيرد الاصل للمؤجر دون ان يدفع المستأجر للمؤجر اية مبالغ.

وفي حال وجود قيمة متبقاة للاصل في نهاية مدة العقد وسواء كانت هذه القيمة مضمونة او غير مضمونة فانها تدخل في عملية احتساب الدفعات الدورية التي سيدفعها المستأجر حيث تعمل على تخفيض قيمة هذه الدفعات. ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

مثال (11)

في 2024/1/1 قامت شركة الاطلال بتمويل شراء معدات لصالح شركة الرائد الصناعية بموجب عقد تاجير تمويلي. ينص العقد على تاجير المعدات لشركة الرائد حسب الشروط والبيانات التالية:

بداية العقد	2024/1/1
سعر شراء المعدات (نقدا) والذي تم في 2024/1/1	160,000
مدة العقد اعتبار من 2024/1/1	8 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية	28,242 دينار
الدفعة الاولى تسدد في نهاية السنة الاولى للايجار	2024/12/31
الدفعات الباقية تسدد في نهاية كل سنة من السنوات التالية	12/31/ من كل عام
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
القيمة المتبقاة للمعدات في نهاية مدة العقد (8 سنوات)	20,000 دينار
سيتم استرداد المعدات من المستأجر في نهاية مدة العقد	

وعند بداية عقد الايجار، قدرت القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد بـ 20,000 دينار. وفي نهاية مدة العقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 24,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المؤجر على افتراض:

1. ان القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر.
2. ان القيمة المتبقاة غير مضمونة من المستأجر.

حل مثال (11)

1. المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المؤجر (شركة الاطلال) على افتراض أن القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر

- قيد شراء المعدات:

160,000		من ح/ المعدات	2024/1/1
	160,000	الى ح/ النقدية	

- قيد إثبات تأجير المعدات:

يتم اثبات تاجير المعدات بالقيمة الحالية للمبالغ التي سيتم استلامها من المستأجر خلال فترة العقد والتي حسبت كما يلي:

- **الدفعات السنوية:** قيمة الدفعة السنوية (28,242 دينار) × معامل القيمة الحالية لدفعة عادية عددها 8 وبمعدل فائدة 10% والذي يبلغ 5.33493. وبالتالي تكون القيمة الحالية للدفعت 28,242 × 5.33493 = 150,670 دينار.
- **يضاف اليه القيمة الحالية للقيمة المتبقاة المضمونة:** القيمة المتبقاة المضمونة (20,000 دينار) × معدل القيمة الحالية بفائدة سنوية 10% ولمدة 8 سنوات حيث يبلغ معامل القيمة الحالية 0.46651، وبالتالي تكون القيمة الحالية للقيمة المتبقاة 20,000 × 0.46651 = 9,330 دينار.
- وعليه يكون المجموع 150,670 + 9,330 = 160,000 دينار. ويتم اثبات قيد التاجير على النحو التالي:

2024/1/1	من حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير (شركة الرائد) الى حـ/ المعدات	160,000	160,000

ولغايات احتساب ايراد الفائدة السنوي والمبالغ المسددة من ذمم مدينة عقود ايجار تم اعداد الجدول أدناه.

الجدول رقم (7): تفاصيل قيمة دفعات عقد الإيجار

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة[23]	قيمة الذمم المحصلة[24]	رصيد الذمم غير المحصلة[25]
2024/1/1				160,000
2024/12/31	28,242	16,000	12,242	147,758
2025/12/31	28,242	14,776	13,466	134,292
2026/12/31	28,242	13,429	14,813	119,479
2027/12/31	28,242	11,948	16,294	103,185
2028/12/31	28,242	10,318	17,924	85,261
2029/12/31	28,242	8,526	19,716	65,546
2030/12/31	28,242	6,555	21,687	43,858
2031/12/31	28,242	4,386	23,856	20,002
2031/12/31	20,000			
المجموع	245,936	85,938	159,998	

23 إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة × 10%.

24 قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية – إيراد الفائدة.

25 رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة – قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

- قيد إثبات استلام الدفعة الأولى:

28,242		من حـ/ النقدية	2024/12/31
	16,000	الى حـ/ إيراد الفائدة	
	12,242	حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	

- قيد إثبات استلام الدفعة الثانية:

28,242		من حـ/ النقدية	2025/12/31
	14,776	الى حـ/ إيراد الفائدة	
	13,466	حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	

وهكذا يتم اثبات استلام باقي الدفعات.

نهاية مدة العقد: بعد استلام الدفعة الاخيرة يكون رصيد ذمم مدينة عقود تأجير 20,000 دينار والتي تمثل القيمة المتبقاة المضمونة، وبما أن القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد **تبلغ 24,000 دينار وهي اكبر من القيمة المتبقاة المضمونة (20,000 دينار)**، فان المستأجر يقوم برد المعدات للمؤجر دون ان يتحمل اية مبالغ اضافية خلاف الدفعات السنوية. **ويكون قيد استرداد المعدات لدى المؤجر على النحو التالي:**

160,000		من حـ/ معدات	2031/12/31
	20,000	الى حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	
	140,000	حـ/ مجمع اهتلاك معدات	

اما اذا افترضنا ان القيمة العادلة للمعدات المؤجرة بلغت في نهاية مدة العقد 15,000 دينار، فان المستأجر يلتزم في هذه الحالة بدفع مبلغ 5,000 دينار للمؤجر وهذا المبلغ يمثل الفرق بين القيمة العادلة في نهاية مدة العقد والقيمة المتبقاة المضمونة والبالغة 20,000 دينار، وفي هذه الحالة يتم اثبات استلام المبلغ واسترجاع المعدات بالقيد التالي:

160,000		من حـ/ معدات	2031/12/31
5,000		حـ/ النقدية	
	20,000	الى حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	
	140,000	حـ/ مجمع اهتلاك معدات	
	5,000	حـ/ مجمع خسارة تدني	

ويلاحظ ان خسارة التدني يكون قد تحملها المستأجر وبالتالي تظهر المعدات في دفاتر المؤجر بعد استرداد المعدات بقيمة 15,000 دينار:

160,000	معدات
(140,000)	يطرح مجمع اهتلاك معدات
(5,000)	يطرح مجمع خسارة تدني
15,000	القيمة المسجلة

2. المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المؤجر (شركة الاطلال) على افتراض أن القيمة المتبقاة غير مضمونة من المستأجر

سيبقى الحل كما في الحالة (1) أعلاه، اي ان الحل لا يتغر سواء كانت القيمة المتبقاة مضمونة او غير مضمونة. والاختلاف الوحيد يكون فقط عند استرجاع المعدات من المستأجر في نهاية مدة العقد وفي حال كانت القيمة العادلة للمعدات تزيد او تقل عن القيمة المتبقاة، حيث ان ذلك يتطلب من المؤجر بعد استرجاع المعدات اثبات خسارة الانخفاض اذا كانت القيمة العادلة تقل عن القيمة المتبقاة المضمونة. أما اذا كانت القيمة العادلة تزيد عن القيمة المتبقاة المضمونة فيتم اثبات الفرق في حساب فائض اعادة التقييم اذا كانت المنشاة تستخدم نموذج اعادة التقيم في عملية تقييم الممتلكات والمعدات والمصانع لديها.

فعلى افتراض ان القيمة العادلة للمعدات المؤجرة بلغت في نهاية مدة العقد 15,000 دينار، يتم اثبات استرجاع المعدات بالقيد التالي:

160,000		من حـ/ معدات	2031/12/31
	20,000	الى حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير	
	140,000	حـ/ مجمع اهتلاك معدات	

ويتم اثبات خسارة تدني المعدات في دفاتر المؤجر بعد استرداد المعدات بالقيد التالي:

5,000		من حـ/ خسارة تدني	2031/12/31
	5,000	حـ/ مجمع خسارة تدني	

وبهذا القيد تظهر المعدات بشكل مشابه للحالة السابقة وعلى النحو التالي:

160,000	معدات
(140,000)	يطرح مجمع اهتلاك معدات
(5,000)	يطرح مجمع خسارة تدني
15,000	القيمة المسجلة

البيع بعقد ايجار Sales-type Lease

كما بينا سابقا، فان هذا النوع من عقود الايجار يتم من قبل المنشات التي تمارس عملية تصنيع الاصل المؤجر او التي تقوم بالمتاجرة بهذا النوع من الاصول، حيث تقوم هذه المنشات بعملية بيع الاصل وفي نفس الوقت تمويل عملية البيع بعقد تاجير تمويلي. وعليه تكون قيمة الاصل، في الغالب، في دفاتر المؤجر اقل او اكثر من القيمة العادلة له (سعر البيع)، مما ينتج عن العملية مكاسب او خسائر بيع. اما معالجة الدفعات اللاحقة فتعالج بشكل مماثل لعقود الايجار التمويلي المباشر. ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

مثال (12)

تقوم شركة الاطلال بتصنيع نوع من المعدات، وفي 2024/1/1 قامت الشركة بتوقيع عقد ايجار تمويلي لتاجير المعدات التي تصنعها لشركة الى شركة الرائد الصناعية. فيما يلي البيانات الخاصة بالعقد:

بداية العقد	2024/1/1
سعر بيع المعدات (نقدا)	160,000 دينار
تكلفة تصنيع المعدات	125,000 دينار
مدة العقد اعتبار من 2024/1/1	8 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية	28,242 دينار
الدفعة الاولى تسدد في نهاية السنة الاولى للايجار	2024/12/31
الدفعات الباقية تسدد في نهاية كل سنة من السنوات التالية	12/31/ من كل عام
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
القيمة المتبقاة للمعدات في نهاية مدة العقد (8 سنوات)	20,000 دينار
سيتم استرداد المعدات من المستأجر في نهاية مدة العقد	

وعند بداية عقد الايجار، قدرت القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد بـ 20,000 دينار. وفي نهاية مدة العقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 24,000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المؤجر على افتراض ان القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر.

حل مثال (12)

يلاحظ ان هذا المثال مشابه للمثال السابق (مثال 11) باستثناء ان المؤجر يقوم بتصنيع المعدات وبالتالي لم يقم بشرائها، وبالتالي فان تكلفة المعدات كانت اقل من سعر بيعها. في ضوء ذلك يتم عند التاجير اثبات القيود التالية في دفاتر المؤجر:

2024/1/1	من حـ/ ذمم مدينة عقود تأجير (شركة الرائد)		160,000
	الى حـ/ ايراد مبيعات	160,000	

ويلاحظ ان الطرف الدائن بالقيد هو ايراد مبيعات.

ويتم اثبات تكلفة المبيعات بالقيد التالي:

2024/1/1	من حـ/ تكلفة المبيعات		125,000
	الى حـ/ المخزون	125,000	

أما باقي القيود فتبقى كما هي في المثال (11).

عقود الايجار التشغيلية لدى المؤجر Operating leases

أ- الاعتراف والقياس

1. على المؤجر الاعتراف بمدفوعات الايجار من عقود الايجار التشغيلية كدخل على اساس القسط الثابت، او أي اسلوب منتظم اذا كان ذلك الاسلوب اكثر تمثيلاً لنمط المنافع من استخدام الاصل.
2. على المؤجر الاعتراف بالمصاريف (بما فيها اهتلاك الاصل المؤجر) والتي يتم تكبدها لاكتساب دخل الايجار في بيان الدخل.
3. على المؤجر اضافة التكاليف الاولية المباشرة المرتبطة بالحصول على عقد الايجار التشغيلي الى القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل المؤجر، والاعتراف بتلك التكاليف كمصروف على مدار مدة العقد بنفس الاساس الذي يتم به الاعتراف بدخل الايجار.
4. يتم اهتلاك الاصول المؤجرة بعقود تشغيلية لدى المؤجر بنفس سياسة الاهتلاك المتبعة لاهتلاك الاصول المشابهة، وذلك وفقا لمعياري المحاسبة الدولي رقم (16) و(38).
5. يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "التدني في قيمة الموجودات" على الاصول المؤجرة، والاعتراف بأية خسائر تدني في بيان الدخل.
6. يجب على المؤجرين الصناع او التجار عدم الاعتراف بأية ارباح بيع للأصول المؤجرة عند الدخول بعقد التأجير التشغيلي لان تلك العملية لا تمثل عملية بيع.

ب- تعديلات عقد الايجار Lease modification

1. على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد الايجار التشغيلي كعقد جديد من تاريخ نفاذ التعديلات، مع الاخذ بالاعتبار اية مدفوعات ايجار مقدمة او مستحقة تتعلق بالعقد الاصلي كجزء من دفعات الايجار للعقد الجديد.
2. على المؤجر محاسبة التعديلات على عقد الايجار باعتبارها عقد منفصل اذا تحقق الشرطان التاليين معاً:

أ- التعديلات تؤدي الى زيادة نطاق عقد الايجار من خلال اضافة حقوق استخدام واحد او اكثر من الاصول في العقد.

ب- العوض النقدي لعقد الايجار قد ازداد بمبلغ يتناسب مع سعر البيع المستقل للزيادة في نطاق العقد واية تعديلات ملائمة لاسعار البيع المستقلة لتعكس التغيرات في العقد.

3. اذا كانت التعديلات في عقد الايجار لم ينتج عنها عقد ايجار منفصل، على المؤجر محاسبة تعديلات عقد الايجار كما يلي:

أ- اذا كان العقد مصنفاً كعقد تشغيلي على المؤجر:

أ/1- محاسبة تعديلات عقد الايجار كعقد جديد من تاريخ بدء سريان التعديلات على العقد.

أ/2 - قياس القيمة المسجلة للأصل المؤجر كصافي استثمار في عقد الايجار قبل بدء سريان تعديلات عقد الايجار مباشرة.

ب- في الحالات الاخرى يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9).

ج- العرض Presentation

على المؤجر عرض الاصل المؤجَر في قائمة المركز المالي حسب طبيعة ذلك الاصل.

مثال (13) عقد الايجار التشغيلي

في 2024/4/1 قامت مؤسسة النور بتأجير شركة الأردن آلة وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجاريه تبلغ 4,000 دينار سنويا، على ان يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 2024/4/1، وقد دفعت شركة الأردن كامل قيمة العقد نقدا في 2024/4/1. علماً بان 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 انه تشغيلي لدى المؤجر.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (13)

المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر

- **قيد إثبات قبض قيمة الإيجار**

2024/4/1	من حـ/ النقدية		4,000
	الى حـ/ إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً	4,000	

- **قيد التسوية في نهاية العام 2024:**

نظراً لأن العقد يغطي سنة كاملة ابتداء من 2024/4/1، بالتالي يتوجب توزيع إيراد العقد بين العامين 2024 و2025 وعليه يجري في 2024/12/31 إجراء قيد التسوية التالي:

2024/12/31	من حـ/ إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً		3,000
	الى حـ/ إيراد تأجير آلات	3,000	

وبناء على ما سبق يظهر في قائمة دخل مؤسسة النور إيراد تأجير آلات مبلغ 3,000 دينار وهو ما يخص العام 2024 ويظهر بميزانية 2024/12/31 ضمن الالتزامات مبلغ 1,000 دينار إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً.

- **قيد إثبات اهتلاك الآلات في نهاية العام 2024:**

2024/12/31	من حـ/ مصروف اهتلاك آلات مؤجرة		2,500
	الى حـ/ مجمع اهتلاك آلات	2,500	

يبلغ قسط اهتلاك الآلات السنوي 2,500 دينار (20,000 ÷ 8).

مثال (14): معالجة حوافز الايجار

في 2024/1/1 قامت الشركة الدولية بتأجير معدات الى شركة الاتحاد لمدة 4 سنوات بعقد إيجار تشغيلي مقابل 4,000 دينار سنوياً وقد منح المؤجر حافز للمستأجر لتوقيع العقد بإعفائه من إيجار السنة الأولى من عمر العقد، وعلى ان يتم تسديد اول دفعة في 2025/1/1.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (14)

إيراد الإيجار السنوي لدى المؤجر يبلغ:

إجمالي إيراد عقد الإيجار = 3 × 4,000 = 12,000 دينار

وبالتالي فإن إيراد الإيجار السنوي = 12,000 ÷ 4 سنوات

= 3,000 دينار

القيود المحاسبية لدى المؤجر في نهاية السنة الأولى:

2024/12/31	من حـ/ إيجار مستحق القبض		3,000
	الى حـ/ إيراد إيجار معدات	3,000	

ويتكرر القيد اعلاه في نهاية كل سنة من السنوات 2025 و2026 و2027.

ويلاحظ أنه تم الاعتراف في كل عام بإيراد إيجار متساوي مقداره 3,000 دينار والإعفاء تم توزيعه على سنوات العقد بالتساوي.

قيد اثبات استلام الدفعات في 2025/1/1:

من حـ/ النقدية		4,000
الى حـ/ إيجار مستحق القبض	3,000	
حـ/ إيجار مقبوض مقدما	1,000	

الافصاحات لدى المستأجر Disclosure

أ- تهدف الافصاحات التي يعرضها المستأجر الى الافصاح عن معلومات في الايضاحات (الملاحظات) المرفقة بالبيانات المالية، بالإضافة للمعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر وقائمة التدفقات النقدية لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية باساس لتقييم اثر عقود الايجار على المركز المالي للمنشأة وادائها وتدفقاتها النقدية.

ب- على المستأجر الافصاح عن عقود الايجار لديه في ايضاح منفصل او في بند منفصل في قوائمه المالية. ولا يطلب من المستأجر تكرار (ازدواجية) المعلومات المعروضة في اي مكان من القوائم حول عقود الايجار.

ج- على المستأجر الافصاح عما يلي في الفترة المالية:

- مصروف الاهتلاك لحقوق استخدام الاصول مصنفة حسب فئة الاصل.
- مصروف الفائدة المتعلق بالتزامات العقد.
- المصاريف المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الاجل ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الايجار التي مدتها شهر واحد فاقل (لا يطلب الافصاح عنها).
- المصاريف المتعلقة بعقود الايجار للاصول المتدنية القيمة ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الاجل للاصول متدنية القيمة المفصح عنها في الفقرة السابقة.

- المصاريف المتعلقة بمدفوعات الايجار المتغيرة التي لم يتم ادخالها في قياس التزامات العقد.
- الدخل من حقوق استخدام الاصول بالباطن.
- اجمالي التدفقات النقدية الصادرة (المدفوعة) للعقد.
- الاضافات لحقوق استخدام الاصول.
- المكاسب او الخسائر الناتجة عن عمليات البيع واعادة الاستئجار.
- القيمة المسجلة لحقوق استخدام الاصول في نهاية فترة التقارير المالية الموضحة حسب فئة الاصول التي ينتمي لها العقد.

د- اذا انطبق على حقوق استخدام الاصول تعريف الممتلكات الاستثمارية على المستأجر تطبيق متطلبات الافصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

هـ- اذا قام المستأجر بقياس حقوق استخدام الأصول بالقيمة المعاد تقيمها (القيمة العادلة) بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (16) على المستأجر الافصاح من المعلومات الواردة في معيار (16) المتعلقة بالاصول المعاد تقيمها.

و- على المستأجر الافصاح عن معلومات حول استحقاقات التزامات عقد الايجار.

ز- على المستأجر الافصاح عن معلومات نوعية وكمية حول عقود الايجار لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم اثر عقود الايجار على القوائم المالية للمستأجر **ومن الامثلة على هذه الافصاحات على سبيل المثال وليس الحصر كما يلي:**

- طبيعة انشطة التأجير لدى المستأجر.
- التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة في المستقبل التي لم تدخل في قياس التزامات عقد الايجار وهي تشمل: مدفوعات الايجار المتغيرة وتمديد او انهاء العقود والقيمة المتبقاه المضمونة.
- اية قيود او تعهدات واردة في عقد الايجار.
- عمليات البيع واعادة الايجار.

ح- على المستأجر الافصاح عن وجود اية عقود ايجار قصيرة الاجل او عقود الايجار ذات القيمة المتدنية.

الافصاحات لدى المؤجر Disclosure

1. تهدف الافصاحات المطلوب عرضها من قبل المؤجر الى الافصاح عن معلومات ضمن الايضاحات (الملاحظات) الى جانب المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الاخر وقائمة التدفقات النقدية الى اعطاء اساس لمستخدمي

القوائم المالية لتقييم اثر تلك العقود على المركز المالي للمنشأة وادائها وتدفقاتها النقدية.

2. على المؤجر الافصاح عن المبالغ التالية للفترة المالية **(ضمن جدول ايضاحي ان لم تكن طرق العرض الاخرى افضل):**

أ. بالنسبة لعقود الايجار التمويلي:

- ارباح او خسائر البيع.
- دخل الفائدة المتحققة على صافي الاستثمار في العقد.
- الدخل الناتج عن تدفقات الايجار المتغيرة غير المشمولة في صافي الاستثمار في عقد الايجار.

ب. بالنسبة لعقود الايجار التشغيلية:

الافصاح عن ايراد الايجار مع افصاح منفصل عن ايراد الايجار المتعلق بمدفوعات الايجار المتغيرة غير المرتبطة بمؤشر اسعار او مؤشر اجور.

3. على المؤجر الافصاح عن معلومات نوعية وكمية اضافية حول عقود الايجار لتحقيق الهدف في الفقرة (1) السابقة الذكر. ومن الامثلة على هذه المعلومات على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. طبيعة انشطة عقود الايجار لدى المؤجر.

ب. كيف يقوم المؤجر بإدارة المخاطر المرتبطة بأية حقوق يحتفظ بها المؤجر في الاصل المؤجر مثل اتفاقيات اعادة الشراء او وجود القيمة المتبقاة المضمونة او وجود دفعات متغيرة لعقد الايجار مرتبطة باستخدام المستأجر للأصل بأكثر من الحد المتفق عليه.

4. عقود الايجار التمويلية:

أ. على المؤجر تقديم معلومات كمية ونوعية توضح التغيرات المهمة في القيمة المسجلة لصافي الاستثمار في عقد الايجار التمويلي.

ب. على المؤجر الافصاح عن تحليل لاستحقاقات دفعات الايجار التي سيتم قبضها من المستأجر.

5. عقود الايجار التشغيلية:

أ- على المؤجر الافصاح عن الاصول المؤجرة للعقود التشغيلية لبنود الممتلكات والمباني والمعدات وفق الافصاحات الواردة في معيار (16).

ب- على المؤجر تطبيق متطلبات الافصاح الواردة ضمن المعايير ذات الارقام (36) (38) (40) (41) للأصول المؤجرة بعقود تشغيلية.

ج- على المؤجر الافصاح عن تحليل لاستحقاقات عقد الايجار مع عرض دفعات الايجار غير المخصومة المتوقع استلامها على اساس مبنوي على الاقل لمدة 5 سنوات ورقم اجمالي للسنوات اللاحقة لها المتبقية في العقد.

عمليات البيع وإعادة الاستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار Sale and Leaseback Transactions

أ- اذا قامت منشأة ببيع اصل الى منشأة اخرى (تم نقل السيطرة على الاصل لها) وفي نفس الوقت تم اعادة استئجار ذلك الأصل فان هذه العملية تمثل عملية بيع واعادة استئجار.

ب- على المستأجر (البائع) قياس "حقوق استخدام الاصل" الناتجة عن عقد اعادة الاستئجار بنسبة (القيمة المسجلة الدفترية) السابقة للأصل والمتعلقة بحقوق الاستخدام المحتفظ بها من قبل المستأجر (البائع) منسوبة الى القيمة العادلة للأصل. وعليه فأن على المستأجر (البائع) الاعتراف بمقدار الربح او الخسارة المتعلقة فقط بالحقوق المنقولة للمؤجر (المشتري).

ج- على المشتري للأصل (المؤجر) المحاسبة عن عملية شراء الاصل وفق المعايير ذات العلاقة مثل معيار المحاسبة الدولية رقم (16). واما فيما يتعلق بعقد الايجار يتم محاسبتها وفق هذا المعيار IFRS (16).

د- اذا كان سعر بيع الاصل (القيمة العادلة للمقابل المستلم من بيع الاصل) لا يساوي القيمة العادلة للأصل، او اذا كانت مدفوعات عقد الايجار ليست وفق معدلات السوق، فأن على المنشأة اجراء التعديلات التالية لقياس متحصلات بيع الاصل بالقيمة العادلة:

- اذا كانت شروط العقد اقل من السوق (سعر البيع اقل من القيمة العادلة للأصل) يتم معالجة الفرق كمدفوعات ايجار مدفوعة مقدماً.
- اذا كانت شروط العقد اكبر من السوق (سعر البيع اكبر من القيمة العادلة) يتم معالجة الفرق باعتباره تمويل (إقراض) اضافي تم منحه من المؤجر للمستأجر.

هـ- يتم قياس اية تعديلات (للفقرة د السابقة) لقياس متحصلات بيع الاصل على اساس القيمة الاكثر تحديدا ووضوحا لما يلي:

- الفرق بين القيمة العادلة لمتحصلات بيع الاصل (سعر البيع) والقيمة العادلة للأصل.
- الفرق بين القيمة الحالية لمدفوعات عقد الايجار والقيمة الحالية لمدفوعات العقد على اساس الاسعار السوقية السائدة.

و- عمليات تحويل الاصول التي لا تمثل عملية البيع:

اذا كانت عملية تحويل الاصل من المستأجر (البائع) لا تمثل عملية بيع، اي لا يتم نقل السيطرة على الأصل للمشتري (المؤجر) يتم معالجتها كما يلي:

1. على المستأجر (البائع) الاستمرار بالاعتراف بالاصل المحول للمؤجر في سجلاته مع الاعتراف بالتزامات تعادل المقبوضات المستلمة من المؤجر ومعالجة تلك الالتزامات وفق معيار IFRS (9).
2. على المؤجر (المشتري) عدم الاعتراف بالأصل والاعتراف باصل مالي (قروض) بمقدار المبالغ النقدية المدفوعة (المحولة) للمستأجر ويتم تطبيق معيار الادوات المالية رقم 9 (IFRS).

مثال (15)

- في 2024/1/1 قامت الشركة العالمية ببيع مباني الى الشركة الاهلية بمبلغ 100,000 دينار، وفي ذات الوقت تم توقيع عقد اعادة استئجار المباني بموجب عقد يمنح الشركة العالمية (المستأجر) الحق في استخدام المباني لمدة 18 سنة مقابل 6,000 دينار سنوياً تدفع نهاية كل سنة. وقد انتقلت السيطرة على الاصل للشركة الاهلية وفق معيار IFRS 15. علما ان العمر الانتاجي للمباني 50 سنة.
- يبلغ معدل الفائدة الضمني لعقد الايجار 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 واعادة الاستئجار بدفاتر المستأجر والمؤجر.

حل مثال (15)

أ- بما ان سعر بيع المباني 100,000 دينار اكبر من القيمة العادلة للمباني البالغة 90,000 دينار، يتم التعديل لقياس متحصلات البيع على اساس القيمة العادلة. ويتم الاعتراف بالزيادة في سعر البيع عن القيمة العادلة بمقدار 10,000 دينار (90,000-100,000) كتمويل اضافي ممنوح من المؤجر (المشتري- الشركة الاهلية) الى المستأجر (البائع – الشركة العالمية).

ب- القيمة الحالية لدفعات الايجار بتاريخ بدء عقد الايجار 6,000 × 10.828 = 6,4968 دينار منها 10,000 دينار تمويل اضافي و 54,968 دينار تتعلق بعقد الايجار. ويتم تقسيم الدفعة السنوية كما يلي:

- المبلغ الذي يتعلق بالتمويل الاضافي = (64,968/10,000) × 6,000 = 924 دينار

- المبلغ الذي يتعلق بعقد الايجار = (64,968/54,968) × 6,000 = 5,076 دينار

ج- يقوم المؤجر بتصنيف عقد الايجار 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 المحتفظ بها من قبل المستأجر منسوبة الى 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 ارباح بيع العقار على اساس القيمة العادلة للمباني = 90,000 - 50,000 = 40,000 دينار يتم توزيعها كما يلي:

- ارباح تتعلق بحقوق استخدام المباني المحتفظ بها من قبل المستأجر (البائع)

= (90,000/54,968) × 40,000 = **24,430 دينار**

- ارباح تتعلق بالحقوق المنقولة الى المؤجر (المشتري)

= {(54,968-90,000) /90,000} ×40,000 = **15<570 دينار**

و- بتاريخ بدء مدة العقد (ممارسة العقد) في 2024/1/1 يتم اعداد القيود التالية لدى المستأجر والمؤجر:

القيود لدى المستأجر (البائع) الشركة العالمية:

من حـ/ النقدية		100,000
حـ/ حقوق استخدام المباني		30,538
الى حـ/ المباني	50,000	
حـ/ التزامات عقود الايجار	54,968	
حـ/ التزامات قرض المؤجر	10,000	
حـ/ ارباح بيع (تتعلق بالحقوق المحولة)	15,570	

القيود لدى المؤجر (المشتري) الشركة الاهلية:

من حـ/ المباني		90,000
حـ/ قرض الشركة العالمية (المستأجر) (القيمة الحالية لـ 18 دفعة بقيمة 924 دينار للدفعة بفائدة 6 %)		10,000
الى حـ/ النقدية	100,000	

وبعد بدء عقد الايجار يقوم المؤجر بالاعتراف بايراد ايجار (العقد تشغيلي) في بيان الدخل بمقدار 5,076 دينار. ويتم معالجة مبلغ 924 دينار كتخفيض لقيمة حساب قروض ممنوحة للمستأجر مع الاعتراف بايراد فائدة.

الأسئلة والتمارين

الأسئلة

1. ما هو الهدف الرئيس لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار"؟
3. كيف يتعامل معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) مع عقود الايجار بدفاتر المستأجر ؟
4. ما هي الاعفاءات من رسملة عقود الايجار بدفاتر المستأجر ؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود الإيجار":
   - عقد الإيجار
   - حقوق استخدام الاصل
   - عقد الإيجار التمويلي
   - عقد الإيجار التشغيلي
   - عقد الإيجار غير القابل للإلغاء
   - القيمة المتبقية المضمونة
6. قسم معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16): "عقود التأجير" لدى المؤجر الى نوعين، ما هما؟
7. وضح الشروط الواجب توفرها لتصنيف العقد تمويلي لدى المؤجر.
8. ما هي الإفصاحات التي يتطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) لعقود الإيجار التمويلية؟

التمارين

التمرين الاول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في 2024/1/1 استأجرت شركة الجنوب معدات لمدة 5 سنوات وعمرها الانتاجي 15 سنة مقابل دفعة ايجار سنوية مقدارها 13,000 دينار تدفع في نهاية كل سنة نقداً. ولاتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف اولية مباشرة مقدارها 5,000 دينار نقدا. وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الايجار قام المؤجر بدفع مبلغ 1,000 دينار للمستأجر جزء من التكاليف الاولية التي دفعها المستأجر سابقاً. معدل الفائدة الضمني 12%.

ان رصيد حساب "**حقوق استخدام المعدات**" سيظهر عند بدء عقد الايجار بقيمة:

أ- 46,865 دينار ب- 50,865 دينار

جـ- 51,865 دينار د- لا يتم رسملة عقد الايجار لانه عقد تشغيلي

2. بتاريخ بدء عقد الايجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي يتم ادخالها في قياس التزامات عقد الايجار مقابل حق استخدام الاصل المدفوعات التالية باستثناء:

أ- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها اية حوافز قابلة للاستلام.

ب- مدفوعات الايجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر اسعار.

جـ- المدفوعات المتوقع دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود قيمة متبقاة غير مضمونة

د- المبلغ المتوقع ان يدفعه المستأجر لشراء الاصل وهناك تأكيد معقول بان المستأجر سيمارس حق خيار شراء الاصل.

3. يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (16) أن يقوم المستأجر في بداية عقد الايجار بالاعتراف بأصول "حق استخدام الاصل المستأجر" وبالتزامات عقد الايجار في قائمة المركز المالي وذلك لكافة عقود الايجار باستثناء:

أ- عقود الايجار قصيرة الاجل (12 شهر فاقل).

ب- العقود ذات القيمة المنخفضة (اذا بلغت قيمة الاصول المستأجرة لكل عقد ايجار 5,000 دولار او اقل (5,000 دولار او أقل).

جـ- اذا كانت مدة عقد الايجار تغطي العمر الاقتصادي للأصل.

د- (أ) و(ب)

4. يتم عادة تصنيف عقد الإيجار:

أ- في تاريخ عقد الإيجار ب- في نهاية مدة الإيجار

جـ- خلال فترة عقد الإيجار د- (أ) أو (ب) صحيح وفق إختيار المنشأة

5. اذا كان عقد الايجار غير منتهي بالتملك او لا يوجد خيار شراء تحفيزي، فان على المستأجر اهتلاك الاصل كما يلي:

أ- خلال المدة من بداية عقد الايجار حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل او نهاية مدة العقد ايهما اسبق

ب- خلال المدة من بداية عقد الايجار الى نهاية العمر الانتاجي للأصل المستأجر.

جـ- على اساس العمر الانتاجي للأصل. د- على اساس مدة العقد.

6. اذا قام المستأجر بتطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الممتلكات الاستثمارية" على الممتلكات الاستثمارية لديه، على المستأجر معالجة حساب "حق استخدام الاصول المستأجرة" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية الوارد ضمن معيار المحاسبة رقم (40) كما يلي:

أ- باستخدام نموذج التكلفة ب- تطبيق نموذج القيمة العادلة

جـ- (أ) او (ب) د- باستخدام نموذج القيمة الجارية

7. يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي لدى المؤجر إذا توفر أحد الشروط التالية:

أ- اذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر.

ب- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بدء عقد الإيجار تساوي 75% من القيمة العادلة للأصل المؤجر.

جـ- إذا كانت مدة عقد الإيجار مقارنة بالعمر الإنتاجي للأصل منخفضة.

د- قيمة الدفعة الإيجارية السنوية كبيرة.

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 8 و9 التاليين:

في 2024/1/1 استأجرت شركة النور 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%.

8. إن مقدار ايراد الفائدة الذي سيظهر في دفاتر مؤسسة الحرية عند استلام الدفعة المستحقة في 2024/12/31 ستبلغ (معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لمدة 5 سنوات وبفائدة 12% = 3.605):

أ- 5,832.19 دينار ب- 6,921.6 دينار

جـ- 5,768 دينار د- صفر

9. إن رصيد الذمم المدينة في قائمة المركز المالي في 2025/12/31 يبلغ:

أ- 48,601.16 دينار ب- 27,045.79 دينار

جـ- 38,433.79 دينار د- لا شيء مما ذكر

10. قامت شركة الشرق الأوسط بتأجير عقار لشركة الربيع لمدة 5 سنوات تبدأ في 2024/1/1. وتبلغ قيمة الإيجار السنوي للسنة الأولى من العقد 8,000 دينار وللسنوات من الثانية حتى الخامسة 12,500 دينار سنوياً. وقامت شركة الشرق الأوسط وكتحفيز لشركة الربيع بتوقيع العقد بمنح إعفاء (مجاناً) من دفع الإيجار للشهور السته الأولى من مدة العقد (صنف العقد تشغيلي):

إن إيراد الإيجار الذي سيعترف به لعام 2024 لدى شركة الشرق الأوسط يبلغ:

أ- 12,000 دينار ب- 11,600 دينار

جـ- 10,800 دينار د- 8,000 دينار

(الأسئلة من 11- 13 من أسئلة امتحانات الـ JCPA)

11. يتم تصنيف عقود الإيجار التمويلية أو التشغيلية في التاريخ التالي:

أ- في تاريخ عقد الإيجار.

ب- في تاريخ عقد الإيجار أو في تاريخ التزام الأطراف بالشروط الرئيسية لعقد الإيجار أي التاريخين يسبق.

جـ- في تاريخ ممارسة حق الاستعمال للموجود.

د- لا شيء مما ورد أعلاه.

استخدم المعلومات التالية للاجابة عن السؤالين التاليين 12 و13:

شركة المروج العالمية دخلت في عقد ايجار لمدة 4 سنوات لاستئجار مجموعة مكائن بقيمة حالية 2.4 مليون دينار و هي تقارب القيمة العادلة .

إن دفعات الإيجار السنوية هي 760,000 دينار وسعر الخصم 10%.

12. إن الحصة من دفعة سداد القسط الأول التي تخفض من التزام عقد الايجار للسنة الاولى هو:

أ- 760,000 ب- 520,000 دينار

جـ- 240,000 د- لا شيء مما ذكر

13. بالاعتماد على السؤال السابق فإن مبلغ الفائدة للسنة الثانية هو :

أ- 188,000 دينار ب- 750,000 دينار

جـ- 560,000 دينار د- 240,000 دينار

التمرين الثاني

في 2024/4/1 إستأجرت الشركة العالمية معدات من شركة السلام لمدة 12 شهر، مقابل اجرة شهرية تبلغ 2,000 دينار، وتم دفع كامل قية العقد مقدما في 2024/4/1. كما دفعت الشركة العالمية مصاريف مباشرة تبلغ 800 دينار.

المطلوب:

1. بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر.
2. بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر المؤجر.

التمرين الثالث

في 2024/1/1 قامت شركة القدس باستئجار معدات من شركة الانتصار للتمويل، لمدة 5 سنوات، وبموجب عقد الاستئجار تلتزم شركة القدس بدفع 15,000 دينار سنويا الى المؤجر وبحيث تسدد الدفعة الاولى في 2024/12/31 والثانية في 2025/12/31 وهكذا. يبلغ العمر الانتاجي للمعدات المستأجرة عند توقيع عقد الايجار 10 سنوات، وتنوي شركة الرائد اعادة المعدات الى المؤجر في نهاية مدة العقد، وتستهلك المعدات بطريقة القسط الثابت. يبلغ معدل الفائدة الضمني لعقد الايجار 8% سنويا. وقد دفع المستأجر في 2024/1/1 مصاريف مباشرة لاتمام العقد تبلغ 4,000 دينار نقدا.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المستأجر.

التمرين الرابع

في 2024/1/1 استاجرت الشركة المتحدة معدات من شركة الرحمة ضمن الشروط التالية:

مدة العقد	5 سنوات
الدفعة السنوية	25,000 دينار
الدفعة الاولى تسدد عند توقيع العقد في	2024/1/1
الدفعات الباقية تسدد في	12/31/ من كل عام
العمر الانتاجي المقدر للمعدات	8 سنوات
القيمة العادلة المتوقعة للمعدات في نهاية مدة العقد (5 سنوات)	60,000 دينار
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
طريقة اهتلاك المعدات	القسط الثابت

تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستاجر يتضمن بيع الاصل للمستاجر في نهاية مدة العقد (نهاية 5 سنوات) بسعر 20,000 دينار، وتتوقع الشركة المتحدة ان تقوم بشراء المعدات في نهاية مدة العقد.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المستأجر (الشركة المتحدة).

التمرين الخامس

فيما يلي البيانات الخاصة بعقد الايجار الموقع بين شركة اليرموك (مؤجر) وشركة الساجل الصناعية (مستأجر).

بداية العقد	2024/1/1
سعر شراء المعدات من قبل المؤجر (نقدا) والذي تم في 2024/1/1	80,000 دينار
مدة العقد اعتبار من 2024/1/1	8 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية	14,121 دينار
الدفعة الاولى تسدد في نهاية السنة الاولى للايجار	2024/12/31
الدفعات الباقية تسدد في نهاية كل سنة من السنوات التالية	12/31/ من كل عام
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا
القيمة المتبقاة للمعدات في نهاية مدة العقد (8 سنوات)	10,000 دينار
تستهلك المعدات لدى المستأجر بطريقة القسط الثابت	
سيتم رد المعدات للمؤجر في نهاية مدة العقد	

وعند بداية عقد الايجار، قدرت القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد بـ 10,000 دينار، **وفي نهاية مدة العقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 14,000 دينار.**

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المستأجر والمؤجر على افتراض:

1. ان القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر.
2. ان القيمة المتبقاة غير مضمونة من المستأجر.

التمرين السادس

في 2024/1/1 قامت شركة الرمال بتمويل شراء معدات لصالح شركة بلقيس بموجب عقد تاجير تمويلي. ينص العقد على تاجير المعدات لشركة بلقيس حسب الشروط والبيانات التالية:

سعر شراء المعدات (نقدا)	440,000 دينار
مدة العقد	5 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية متضمنه 2,000 دينار ضريبة مبيعات	107,520 دينار
الدفعة الاولى تسدد عند توقيع العقد في	2024/1/1
الدفعات الباقية تسدد في	12/31/ من كل عام
معدل الفائدة الضمني	10% سنويا

يتم نقل ملكية المعدات الي شركة بلقيس في نهاية مدة العقد البالغة 5 سنوات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المؤجر.

التمرين السابع: مقالي

في 2024/1/1 اشترت مؤسسة الأمانة آلات بمبلغ 120,000 دينار، وفي نفس التاريخ (2024/1/1) تم تأجير الآلات الى شركة الازدهار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

5 سنوات	مدة العقد
6 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
27,587 دينار	قيمة الدفعة السنوية الى المؤجر، وتدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2024/1/1)
8,000 دينار	القيمة المتبقاة المضمونة
20,000 دينار	قيمة الآلات المقدرة في نهاية مدة العقد
%10	معدل الفائدة الضمني

وفي نهاية مدة العقد كانت القيمة العادلة للآلات 7,500 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

التمرين التاسع (من اسئلة امتحان JCPA)

قامت الشركة اللوجستية العالمية باستئجار مخزن اعتبارا من 2019/10/1 لاستيعاب التزايد في الأعمال ، مدة العقد 5 سنوات بإيجار سنوي مقداره 500,000 دينار، لا يوجد خيار لتمديد العقد بعد فترة الـ 5 سنوات سعر الخصم الحالي هو 10% سنويا ، بناء على ذلك بلغت القيمة الحالية للإيجارات 1,895,000 دينار في بداية عمر العقد.

المستأجر تكلف مبلغ 105,000 دينار لإصدار وترتيب العقد مع المالك .

المطلوب تفسير مختصر حسب IFRS 16 لما يلي :

أ- قيمة العقد الكلية هي 2,500,000 دينار، القيمة الحالية 1,895,000 دينار، ما هو مبلغ التزام عقد الايجار بتاريخ 2019/10/1 ولماذا؟

ب. تكلفة المخزن في ميزانية المالك هي 10,000,000 دينار وبعمر انتاجي 25 عام ، ما علاقة ذلك بوجود قيمة أخرى تمثل أصل حق الاستخدام (الانتفاع) في ميزانية المستأجر (الشركة اللوجستية)؟

وهل يمكن أن يتواجد نفس الأصل في نفس الوقت في ميزانية المالك والمستأجر؟

التمرين الثامن (حالات عملية)

اجب عن الحالات التالية:

1. في 2024/10/1 وقعت الشركة ص عقد استئجار لمدة 12 شهر مقابل 600 دينار شهرياً، وقد تم

اعفاء الشركة من تسديد اقساط شهرين، اي سيتم دفع اقساط 10 شهور فقط. وقد دفعت الشركة في 2024/11/1 كامل قيمة العقد.

- ما مقدار ايجار مستحق الدفع (التزام) او ايجار مدفوع مقدما (اصل) الذي سيظهر في ميزانية الشركة ص في 2024/12/31؟

2. في 2024/1/1 استأجرت شركة الرمال آلات من مؤسسة النهضة لمدة 5 سنوات. تبلغ الدفعة السنوية بموجب العقد 24,000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 10%، وقد بلغ رصيد الالتزامات غير المسدد في دفاتر المستأجر في 2025/1/1 مبلغ 75,400 دينار.

في ضوء ما سبق اجب عن السؤالين التاليين:

(أ) ما قيد تسديد الدفعة المستحقة في 2025/12/31؟

(ب) ما مقدار الالتزامات المتداولة التي ستظهر في ميزانية الشركة في 2025/12/31؟

3. في 2024/1/1 استأجرت الشركة س معدات من الشركة ص لمدة 8 سنوات، وعند الاستئجار في 2024/1/1 ظهر حق استخدام معدات في دفاتر الشركة س بقيمة 79,860 دينار، علما ان العمر الانتاجي للمعدات 5 سنوات. لا تنوي الشركة س تملك المعدات في نهاية مدة العقد.

- ما مقدار مصروف اهتلاك المعدات السنوي لدى س باستخدام طريقة القسط الثابت؟

4. في 2024/1/1 استأجرت الشركة س معدات من الشركة ص لمدة 5 سنوات، وبلغت الدفعة السنوية بموجب العقد 20,000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 8%، وقد بلغ رصيد الالتزامات غير المسدد في دفاتر المستأجر في 2025/1/1 مبلغ 66,249 دينار.

- ما مقدار مصروف الفائدة الذي سيظهر في قائمة دخل المستأجر للعام 2025؟

5. في 2024/1/1 قامت شركة الرمال بتمويل شراء معدات لصالح شركة بلقيس بموجب عقد تاجير تمويلي. ينص العقد على تأجير المعدات حسب الشروط والبيانات التالية:

سعر شراء المعدات (نقدا)	220,000 دينار
مدة العقد	5 سنوات
العمر الانتاجي للمعدات	12 سنة
الدفعة السنوية متضمنه 2,000 دينار ضريبة مبيعات	53,760 دينار
الدفعة الاولى تسدد عند توقيع العقد في	2024/1/1
الدفعات الباقية تسدد في	12/31/ من كل عام
سعر الفائدة السنوي المستخدم	10%

- في ضوء ما سبق اجب عن السؤالين التاليين:

(أ) ما قيد تاجير المعدات الذي سيتم اثباته في دفاتر المؤجر في 2024/1/1؟

(ب) ما قيد استلام الدفعة الثانية في دفاتر 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

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم (17)	عقود التأمين Insurance Contracts
IFRS 17	**الأهداف التعليمية** **بعد دراسة هذا المعيار يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:** 1. التعرف على الأهداف الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17) : "عقود التأمين". 2. بيان النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17): "عقود التأمين". 3. التعرف على متطلبات فصل مكونات عقود التامين. 4. بيان متطلبات تجزئة (تقسيم) كل محفظة من محافظ عقود التامين. 5. بيان متطلبات الاعتراف بعقود التامين واعادة التامين. 6. بيان متطلبات قياس عقود التامين واعادة التامين 7. بيان متطلبات اعادة قياس (القياس اللاحق) لعقود التامين واعادة التامين. 8. بيان متطلبات العرض في قائمة المركز المالي والاداء. 9. بيان متطلبات الافصاح لعقود التامين واعادة التامين.

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17)
عقود التأمين
Insurance Contracts

مقدمة

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر ايار من عام 2017 معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 17 (IFRS 17) تحت عنوان "عقود التأمين" والذي يحل محل المعيار الدولي رقم 4 (IFRS 4) الصادر عن المجلس في عام 2004.

يضع المعيار الجديد مبادىء الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود التأمين، ويهدف لتقديم معلومات ملائمة تمثل بشكل صادق عقود التامين لدى شركات التامين مما يساعد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية على فهم المعالجة المحاسبية لعقود التأمين، والمخاطر التي تتعرض لها شركات التأمين وأثرها على ربحية هذه الشركات ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية. ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2021/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر شريطة تطبيق معياري 15 و9 ايضا بشكل مبكر ايضاً.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود التامين، وبشكل يؤدي الى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عقود التامين. بحيث تساعد هذه المعلومات على توفير اساس لمستخدمي القوائم المالية لتقييم اثر عقود التأمين على المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية لشركات التامين.

نطاق المعيار Scope

يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (17) على ما يلي:

1. عقود التامين بما في ذلك عقود اعادة التأمين التي تصدرها الشركة.
2. عقود اعادة التامين المبرمة مع شركات اخرى.
3. عقود الاستثمار التي تتضمن ميزة المشاركة الاختيارية التي تصدرها شركة التامين والتي تشمل ايضا اصدار عقود تأمين.

لا يجوز للمنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 على:

أ- الضمانات المقدمة من صانع أو تاجر جملة أو تجزئة فيما يتصل ببيع سلعه أو تقديم خدماته إلى أحد العملاء (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء").

ب- أصول والتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين[1].

ج- الحقوق التعاقدية أو الواجبات التعاقدية المشروطة باستخدام بند غير مالي، أو بالحق في استخدامه في المستقبل[2].

د- ضمانات القيمة المتبقية المقدمة من صانع أو تاجر جملة أو تجزئة وضمانات المستأجر فيما يخص القيمة المتبقية عند دمجها في عقد إيجار[3].

هـ- عقود الضمان المالي، ما لم يكن المصدر قد أقر في السابق صراحة أنه يعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين، واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين. ويجب على المصدر أن يختار[4] إما تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 أو معالجتها كأداة مالية وفق متطلبات IAS32 و IFRS 7 و IFRS 9.

و- العوض المحتمل مستحق الدفع أو مستحق التحصيل ضمن اندماج أعمال (انظر IFRS 3 "تجميع الأعمال").

ز- عقود التأمين التي تكون فيها المنشأة حامل الوثيقة، ما لم تكن تلك العقود عقود إعادة تأمين محتفظ بها.

ح- عقود بطاقات الائتمان، أو العقود المشابهة التي تنص على ترتيبات للائتمان أو الدفع، التي لا تستوفي تعريف عقد التأمين إلا إذا لم تقم المنشأة بإظهار أثر تقييم مخاطر التأمين المرتبطة بعميل بعينه عند تحديد سعر العقد مع ذلك العميل (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ والمعايير الأخرى المنطبقة). ولكن إذا كان المعيار الدولي رقم (9) يتطلب أن تقوم المنشأة بفصل مكون تغطية التأمين المدمج في مثل هذا العقد، فيجب على المنشأة في تلك الحالة فقط دون غيرها تطبيق المعيار IFRS 17 على ذلك المكون.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

عقد التأمين :An Insurance Contract هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر تأمين هامة من طرف اخر (المؤمن له اي حامل بوليصة التأمين) وتقبل شركة التامين بتعويض حامل البوليصة عند وقوع حدث مستقبلي محدد وغير مؤكد الحدوث والذي يؤثر سلباً على حامل البوليصة.

---

[1] (انظر المعيار الدولي للمحاسبة 19 "منافع الموظفين والمعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس الأسهم") وواجبات منافع التقاعد التي يتم التقرير عنها بواسطة خطط التقاعد ذات المنافع المحددة انظر المعيار الدولي للمحاسبة 29 "المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد").

[2] على سبيل المثال، بعض رسوم التراخيص وعوائد الملكية الفكرية والمبالغ المتغيرة ودفعات الإيجار المشروطة والبنود المشابهة [2]الأخرى: انظر المعيار الدولي التقرير المالي 15 والمعيار الدولي للمحاسبة 38 "الأصول غير الملموسة" والمعيار الدولي للتقرير المالي 16 عقود الإيجار").

3 انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 15 والمعيار الدولي للتقرير المالي 16.

4 ويجوز للمصدر أن يجري ذلك الاختيار لكل عقد على حدة، ولكن الاختيار الذي يتم تحديده لكل عقد لا يمكن الرجوع فيه.

محفظة عقود التأمين Portfolio of insurance contracts: هي عقود التأمين التي تخضع لمخاطر متشابهة ويتم ادارتها معاً.

هامش الخدمة التعاقدية Contractual service margin: هو الجزء من القيمة المسجلة (الدفترية) لاصل او التزام لمجموعة من عقود التأمين والتي تمثل الربح غير المكتسب unearned والذي ستعترف به المنشأة عند تقديمها الخدمات بموجب عقود التأمين ضمن مجموعة عقود التامين.

مخاطر التأمين Insurance risk: المخاطر غير المالية التي تتنقل من حائز العقد إلى شركة التأمين.

التدفقات النقدية المحققة Fulfillment cash flows (FCF): هي القيمة المحددة وغير المتحيزة والمتوقعة (المقدرة بالاحتمالات المرجحة او الموزونة) للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الصادرة Outflows مطروحاً منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية الواردة Inflows والناتجة عندما توفي المنشأة (شركة التامين) بعقود التامين لديها، متضمنة تعديلات المخاطر للمخاطر غير المالية.

تعديلات المخاطر للمخاطر غير المالية Risk adjustment for non-financial risk: التعويضات او المقابل التي تطلبها المنشأة لتحمل عدم التأكد حول مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية الناتجة عن المخاطر غير المالية عند وفاء المنشأة (شركة التامين) بالتزاماتها الواردة بعقود التأمين.

متطلبات المعيار الرئيسة

تجميع عقود التأمين Combination of insurance contracts

قد تحقق مجموعة أو سلسلة من عقود التأمين المبرمة مع الطرف المقابل نفسه أو مع طرف مقابل ذي صلة به أثراً تجاريا كليا أو قد تهدف إلى تحقيق مثل هذا الأثر. وبهدف التقرير عن جوهر مثل تلك العقود، قد يكون من الضروري معالجة مجموعة أو سلسلة العقود ككل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الحقوق أو الواجبات في عقد من العقود لا أثر لها سوى الإلغاء التام للحقوق أو الواجبات الواردة في عقد آخر مبرم في ذات الوقت مع نفس الطرف المقابل، فإن الأثر المجمع عندها هو عدم وجود أي حقوق أو واجبات.

فصل مكونات عقد التأمين Separating components from an insurance contract

قد يتضمن عقد التامين مكون او اكثر غير تأمينية وتقع ضمن نطاق معيار محاسبي دولي اخر (فيما لو كانت تلك المكونات او العناصر بعقود منفصلة) فعلى سبيل المثال قد يتضمن عقد التامين مكون استثماري او مكونات تقديم خدمات او كلاهما.

يقدم هذا المعيار (IFRS 17) كيفية فصل المكونات غير التأمينية a non-insurance component عن عقد التامين الاساسي host insurance contract وكما يلي:

1- يجب تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (9) "الادوات المالية" لتحديد اذا كان هناك مشتقة ضمنية an embedded derivative يجب فصلها وكيف يتم المحاسبة عليها.

2- فصل اي مكون استثماري محدد عن عقد التأمين الاساسي وتطبيق معيار الابلاغ المالي رقم IFRS (9).

3- بعد الخطوتين السابقتين يتم فصل اي مكون يتضمن الوعد بتقديم خدمات او سلع غير تأمينية (لا تتعلق بعملية التامين) ويتم تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15) " الايراد من العقود مع العملاء".

مستوى التجميع Level of aggregation

يتم معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (17) تحديد محافظ عقود التامين والتي تتكون من العقود ذات المخاطر المتشابهة والتي يتم ادارتها معاً. حيث ان عقود التامين لمنتج تأميني محدد(مثل تأمين السيارات اوالتامين الصحي...الخ) يتوقع ان يكون لها مخاطر تأمين متشابهة، وبالتالي يجب ان تكون ضمن محفظة واحدة اذا تم ادارتها معاً.

ويتطلب المعيار تجزئة (تقسيم) كل محفظة من محافظ عقود التامين بحد ادنى الى ما يلي:

1. مجموعة العقود المثقلة بالاعباء Onerous اي الخاسرة (التي يتم اعداد مخصصات لها) عند الاعتراف الاولي ان وجدت.
2. مجموعة العقود التي لا يوجد احتمالية مهمة لها عند الاعتراف الاولي بها لتصبح مثقلة بالاعباء (الالتزامات).
3. مجموعة العقود الاخرى في محفظة العقود.

- ولا يسمح هذا المعيار للمنشأة بادراج العقود التي تزيد مدتها عن سنة واحدة ضمن نفس مجموعة العقود.
- اذا كانت العقود في محفظة التأمين تقع في مجموعات مختلفة فقط لان القوانين والتشريعات تقيد المنشأة في تحديد اسعار مختلفة او مستويات منافع مختلفة لحاملي بوالص التامين ذات الخصائص المختلفة، فعلى المنشأة ادراج تلك العقود في نفس المجموعة.

مثال (1) فصل المكونات عن عقد التأمين على الحياة المرتبط برصيد حساب وديعة

اصدرت شركة الخليج العربي للتأمين عقد "تأمين على الحياة برصيد حساب". استلمت الشركة قسط بقيمة 1000 دينار عند إصدار العقد. يتم زيادة رصيد الحساب سنويًا عن طريق المبالغ

الاختيارية التي يدفعها حامل الوثيقة، أو يزيد أو ينقص رصيد الحساب بالمبالغ المحسوبة باستخدام عوائد الأصول المحددة وتنخفض بالاتعاب التي تتقاضاها الشركة .

يتضمن العقد بدفع ما يلي:

أ- بوليصة تامين على الحياة تدفع بقيمة 50,000 دينار بالإضافة إلى مبلغ رصيد الحساب، إذا توفي الشخص المؤمن عليه خلال فترة التغطية؛ و

ب- رصيد الحساب، إذا تم إلغاء العقد.

فاذا علمت ان لدى الشركة قسم لمعالجة المطالبات المستلمة من العملاء وقسم لإدارة الأصول يقوم بادارة الاستثمارات. ويتم بيع منتج استثماري له شروط معادلة لرصيد الحساب، ولكن بدون تغطية تأمينية، من قبل مؤسسة مالية أخرى .

المطلوب: تحديد ما اذا كان مطلوب من الشركة فصل المكونات غير المتعلقة بالتأمين عن عقد التأمين بموجب IFRS 17.

حل مثال (1)

إذا كان الحق في قيمة بوليصة التامين على الحياة التي توفرها التغطية التأمينية إما تنتهي أو تستحق في نفس الوقت مع رصيد الحساب، فإن مكونات التأمين والاستثمار **مترابطة** إلى حد كبير وبالتالي ليست منفصلة،

كما تعتبر أنشطة إدارة الأصول، على غرار أنشطة معالجة المطالبات، جزءًا من الأنشطة التي يجب على المنشأة الاضطلاع بها للوفاء بالعقد، ولا تقوم المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة بخلاف خدمات عقود التأمين إلى حامل الوثيقة لأن المنشأة تؤدي تلك الأنشطة. وبالتالي لن تفصل المنشأة عنصر إدارة الأصول عن عقد التأمين.

وعليه لن يتم فصل رصيد الحساب عن عقد التأمين وسيتم احتسابه كمكون واحد وتطبيق معيار رقم (17) .

الاعتراف Recognition

على المنشأة الاعتراف بمجموعة عقود التأمين التي تصدرها من التاريخ الاقدم (الاسبق) لما يلي:

أ- بداية فترة التغطية التأمينية لمجموعة من العقود.

ب- من التاريخ الذي تصبح به الدفعة الاولى على حامل البوليصة في المجموعة مستحقة. و

ج- وبالنسبة لمجموعة العقود المثقلة بالاعباء (الالتزامات)، عندما تصبح المجموعة مثقلة بالاعباء (عند تكوين مخصصات لها). اي من تاريخ تحول المجموعة إلى مجموعة غير مجدية

من تاريخ تحول المجموعة إلى مجموعة غير مجدية

التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين

يجب على المنشأة تخصيص التدفقات النقدية من اقتناء عقود التأمين المدفوعة لمجموعات عقود التأمين باستخدام طريقة منتظمة ومنطقية، ما لم تختار المنشأة إثباتها على أنها مصروفات .

القياس Measurement

عند الاعتراف الاولي على المنشاة قياس مجموعة عقود التأمين باجمالي ما يلي:

أ- التدفقات النقدية المحققة (المكتسبة) Fulfillment cash flows والتي تتضمن ما يلي:

- التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. و
- التعديلات التي تعكس القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية. و
- تعديلات المخاطر الخاصة بالمخاطر غير المالية.

ب- هامش الخدمة التعاقدية.

ويتطلب هذا المعيار ان تكون تقديرات التدفقات النقدية تمثل التقديرات الحالية (الجارية) وان تكون محددة وصريحة وغير متحيزة وتعكس كافة المعلومات المتاحة للمنشأة بدون جهد و تكلفة مفرطة (زائدة) حول مبلغ وتوقيت وعد التأكد لتلك التدفقات النقدية. ويجب ان تمثل تقديرات التدفقات النقدية منظور المنشأة، بحيث تكون التقديرات لاي من متغيرات السوق الملائمة متسقة مع اسعار السوق المشاهدة.

مثال (2)

اصدرت شركة المجد العربي للتامين 100 عقد تأمين بفترة تغطية 3 سنوات. تبدأ فترة التغطية عند إصدار عقود التأمين. بافتراض، من أجل التبسيط، عدم انقضاء أي عقود قبل نهاية فترة التغطية. تتوقع الشركة استلام أقساط قيمتها 900 دينار مباشرة بعد الاعتراف الأولي؛ لذلك، فإن تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية هو 900 دينار.

تقدر الشركة التدفقات النقدية السنوية الخارجة في نهاية كل عام على النحو التالي:

الحالة الاولى:

التدفقات النقدية السنوية الخارجة المستقبلية هي 200 دينار (إجمالي 600 دينار). تقدر المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بمبلغ 545 دينار باستخدام معدل خصم 5% سنوياً.

الحالة الثانية:

التدفقات النقدية المستقبلية السنوية الخارجة هي 400 دينار (إجمالي 1200 دينار). تقدر المنشأة

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بقيمة 1089 دينار باستخدام معدل خصم 5% في السنة.
تقدر المنشأة تعديل المخاطر لقياس لمخاطر غير المالية عند الاعتراف الأولي بمبلغ 120 دينار.

حل مثال (2)

	الحالة الاولى	الحالة الثانية
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة	(900)	(900)
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة	545	1089
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية	**(355)**	**189**
تعديل المخاطر لعناصر المخاطر غير المالية	120	120
التدفقات النقدية للوفاء Fulfilment cash flows	(235)	309
هامش الخدمة التعاقدي Contractual service margin	235	---
عقد التأمين (أصل) / التزام عند الاعتراف الأولي	---	309
الخسارة المعترف بها في العام	---	(309)

مباشرة بعد الاعتراف الأولي، تتلقى المنشأة قسطًا قدره 900 دينار وتتغير القيمة الدفترية لمجموعة عقود التأمين على النحو التالي:

	الحالة الاولى	الحالة الثانية
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة	---	---
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة	545	1089
تقديرات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية	**545**	**1089**
تعديل المخاطر لعناصر المخاطر غير المالية	120	120
التدفقات النقدية للوفاء Fulfilment cash flows	665	1089
هامش الخدمة التعاقدي Contractual service margin	235	---
عقد التأمين (أصل) / التزام عند الاعتراف الأولي	---	309
	900	**1209**

معدلات او اسعار الخصم المستخدمة Discount rates

يجب ان تتصف معدلات الخصم المستخدمة في خصم التدفقات النقدية المقدرة بما يلي:

- ان تعكس القيمة الزمنية للنقود، وخصائص التدفقات النقدية، وخصائص السيولة لعقود التأمين.
- ان تكون متسقة مع اسعار السوق المشاهدة الجارية للادوات المالية (ان وجدت) التي لها تدفقات نقدية متسقة مع عقود التامين. و

- استبعاد اثر العوامل المؤثرة على اسعار السوق المشاهدة ولكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية لعقود التامين.

هامش الخدمة التعاقدية Contractual service margin

تمثل هامش الخدمة التعاقدية الربح غير المكتسب لمجموعة عقود التامين التي سوف تعترف بها المنشأة عند تقديمها للخدمات المتعلقة بها في المستقبل. ويتم قياسها عند الاعتراف الاولي لمجموعة عقود التامين بمبلغ (ما لم تكون مجموعة العقود مثقلة بالاعباء) لا ينتج دخل او مصروف مما يلي:

- الاعتراف الاولي بمبلغ التدفقات النقدية المحققة **Fulfillment cash flows**
- الغاء الاعتراف بتاريخ اي أصل او التزام تم الاعتراف به للحصول على التدفقات النقدية لعقد التامين.
- ايه تدفقات نقدية ناتجة من العقود في المجموعة بذلك التاريخ.

القياس اللاحق Subsequent measurement

بعد الاعتراف الاولي (بتاريخ اعداد القوائم المالية) فان القيمة المسجلة (الدفترية) لمجموعة من عقود التامين تتضمن مجموعة المبالغ التالية:

- الالتزامات المتبقية والتي تشمل التدفقات النقدية المحققة **Fulfillment cash flows** الخاصة بالخدمات المستقبلية و هامش الخدمة التعاقدية لمجموعة العقود بذلك التاريخ.
- الالتزامات للمطالبات المتكبدة والتي تشمل التدفقات النقدية المحققة **Fulfillment cash flows** المتعلقة بالخدمة السابقة المخصصة past service allocated للمجموعة بذلك التاريخ.

العقود المثقلة بالاعباء Onerous contract

يعتبر العقد مثقل او محمل بالاعباء عند الاعتراف الاولي اذا كان مجموع (التدفقات النقدية المحققة FCF + اية تدفقات نقدية تم الحصول عليها ومعترف بها سابقا ان وجدت + اية تدفقات نقدية ناتجة من العقد بذلك التاريخ) تمثل **تدفقات صادرة** A net outflow.

منهج تخصيص الاقساط Premium allocation approach (PAA)

يمكن للمنشأة تبسيط قياس الالتزامات المتبقية لتغطية مجموعة عقود التامين باستخدام منهج تخصيص الاقساط اذا توفرت الشروط التالية بتاريخ بدء مجموعة عقود التامين:

- تتوقع المنشأة ان يعطي منهج تخصيص الاقساط نتائج مقاربة مع النموذج العام للتقدير المشار اليه سابقا. او
- اذا كانت الفترة التي يغطيها كل عقد تامين في مجموعة العقود سنة واحدة او اقل.

وباستخدام منهج تخصيص الاقساط فان التزامات التغطية المتبقية لعقود التامين يتم الاعتراف بها كما يلي:

= قيمة اقساط التامين (اذا تم قبض اي منها عند الاعتراف الاولي)- ايه تدفقات نقدية ناتجة عن التامين.

الغاء الاعتراف Derecognition

يجب على المنشأة الغاء الاعتراف بعقد التامين فقط عند حدوث اي من الحالات التالية:

1- **التخلص من عقد** التامين أي عند انقضاء الواجب المحدد في عقد التأمين أو الوفاء به أو إلغائه؛ او

2- اجراء تعديلات جوهرية تؤدي لاستبداله بعقد اخر.

العرض في قائمة المركز المالي

Presentation in the statement of financial position

على المنشأة ان تعرض وبشكل منفصل في قائمة المركز المالي القيمة المسجلة (الدفترية) لمجموعات عقود التأمين لما يلي:

- عقود التأمين الصادرة والتي تمثل اصولاً.
- عقود التأمين الصادرة والتي تمثل التزامات.
- عقود اعادة التأمين المحتفظ بها والتي تمثل اصولاً.
- عقود اعادة التأمين المحتفظ بها والتي تمثل التزامات.

الاعتراف والعرض في قائمة الاداء المالي Recognition and presentation in the Statement(s) of financial performance

على المنشأة تجزئة المبالغ المعترف بها في قائمة الاداء المالي الى ما يلي:

أ- نتائج خدمات التأمين متضمنه ايرادات التأمين ومصاريف خدمات التأمين.

ب- دخل او مصروف التأمين التمويلي (الناتج عن اثر التغير في القيمة الزمنية للنقود و اثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بالمخاطر المالية).

كما يجب عرض الدخل او المصروف من عقود اعادة التامين بشكل منفصل عن الدخل او المصروف من عقود التامين الصادرة.

الافصاح Disclosure

أ- على المنشاة الافصاح عن معلومات نوعية وكمية حول ما يلي:

- المبالغ المعترف بها في قائمة المركز المالي الناتجة عن عقود التامين.
- الاجتهادات الهامة والتغيرات عليها المطبقة عند تطبيق معيار (17) IFRS.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن عقود التامين.

ب- طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن العقود الواقعة ضمن نطاق معيار (17) IFRS .

يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن العقود الواقعة في نطاق المعيار رقم (17) وقيمة هذه التدفقات وتوقيتها وعدم تأكدها. تركز هذه الإفصاحات على المخاطر التأمينية والمالية الناشئة عن عقود التأمين وكيفية إدارتها. وتشمل المخاطر المالية عادة، على سبيل المثال لا الحصر:

1- جميع أنواع المخاطر - تركزات المخاطر

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتركزات المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق هذا المعيار، بما في ذلك وصف للكيفية التي تحدد بها المنشأة التركزات ووصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركز (مثل نوع الحدث المغطى بالتأمين أو الصناعة أو المنطقة الجغرافية أو العملة). وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية، على سبيل المثال، من ضمانات معدل الفائدة التي تدخل حيز النفاذ بنفس المستوى لعدد كبير من العقود. وقد تنشأ تركزات المخاطر المالية أيضاً من تركزات للمخاطر غير المالية؛ كأن تقوم المنشأة على سبيل المثال بتقديم حماية ضد المسؤولية عن منتج لشركات الأدوية مع احتفاظها في نفس الوقت باستثمارات في تلك الشركات.

2- مخاطر التأمين والسوق - تحليل الحساسية

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالحساسية تجاه التغيرات في متغيرات المخاطر الناشئة عن العقود التي تقع في نطاق هذا المعيار. ومن أجل الالتزام بهذا المتطلب، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- تحليل للحساسية يظهر كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية سيتأثران بالتغيرات في متغيرات المخاطر التي كانت محتملة بشكل معقول في نهاية فترة التقرير؛
- فيما يخص مخاطر التأمين - بما يوضح الأثر على عقود التأمين المصدرة، قبل وبعد تقليص المخاطر من خلال عقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛ فيما يخص كل نوع من

أنواع مخاطر السوق – بطريقة توضح العلاقة بين الحساسية تجاه التغيرات في متغيرات المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وتلك الناشئة عن الأصول المالية التي تحتفظ بها المنشأة.

3- المخاطر الائتمانية – معلومات أخرى

فيما يخص المخاطر الائتمانية التي تنشأ عن العقود الواقعة في نطاق هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

أ- المبلغ الذي يعبر عن افضل تقدير عن الحد الأقصى لتعرضها للمخاطر الائتمانية في نهاية فترة التقرير، بشكل منفصل لعقود التأمين المصدرة وعقود إعادة التأمين المحتفظ بها؛

ب- المعلومات المتعلقة بالجودة الائتمانية لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها التي تعد أصولا.

مخاطر السيولة – معلومات أخرى

4- **مخاطر السيولة** الناشئة عن العقود الواقعة في نطاق هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تفصح عن: وصف لكيفية إدارتها لمخاطر السيولة؛

المراجع العربية

- ابو نصار، محمد، (2023)، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان – الاردن.
- حميدات، جمعة، (2020)، معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية، شركة صرح العالمية للاستشارات والتدريب، عمان – الاردن.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2016)، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- ميرزا وهولت و أوريل، (2008) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل، وايلي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

المراجع الأجنبية

- Alfredson. K. Leo Ken, Picker Ruth, Pacter Paul, and Radford Jennie, (2011), Applying International Accounting Standards. John iley and Sons.
- Alan Melville, International Financial Reporting: A Practical Guide, 7/E, 2019, the McGraw Hill Companies, INC.
- IASB, (2020), International Financial Reporting Standards, IASCF, London, UK.
- Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield., (2012), Intermediate Accounting, 14th Edition, New York : John Wiley & Sons, Inc.
- Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, (2012), International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide: John Wiley and Sons.
- Mirza Abbas Ali, Graham Holt, Magnus Orrell, Liesel Knorr (2011), Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook, 2nd Edition, John Wiley and Sons.

- Wiley 2022 Interpretation and Application of IFRS Standards

مواقع مختارة على الانترنت

- http://www.IASB.org.uk
- http://www.IASplus.com/fs/Iaschkol.pdf