المقدمة: تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) والنظام الأساسي لهاوأعيد تسميتها بمجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) الذي اعتبر بدءا من أفريل 2001 المسئول عن إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بدلا من لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث تبنى المجلس إصدار كل من معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي IFRS.

كما قام المجلس عام 2002بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC وتبديلها إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة IAS وحول معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

وقد قام المجلس أيضا بتطوير المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت المتوسطة وصغيرة الحجم الذي تستخدمه المنشآت المتوسطة وصغيرة الحجم غير الخاضعة للمساءلة العامة تم إصدارها لأول مرة في 2009.

تتضمن هذه المطبوعة الجزء الثاني من مقرر معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs بما فيها بعض المعايير المحاسبية الدولية ASs .

تتكون هذه المطبوعة من ثمانية فصول مهيكلة كالتالي:

نتناول في الفصل **الأول** المعيار IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى، أما الفصل **الثاني** يتمحور في المعيار IFRS 13 القياس على أساس القيمة العادلة يمثل الإطار لقياس القيمة العادلة لكل الأصول والخصوم التي تم تخصيص لها معايير خاصة بها، أما الفصل **الثالث** الأدوات المالية فقد قمت بجمع عدة معايير لارتباطها مع بعضها البعض ، الأدوات المالية: العرضIAS32 ، الأدوات المالية : الإفصاح FRS7 ، الأدوات المالية التصنيف والقياس IFRS9 .
أما في الفصل **الرابع** فكان بعنوان اندماج الأعمالIFRS3 أما الفصل **الخامس** المتعلق بتوحيد الذمم تناولنا فيه مجموعة من المعايير هي القوائم المالية الموحدة IFRS10 ، الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركةIAS28 ، الترتيبات المشتركةIFRS11 الإفصاح عن الحقوق في الذمم الأخرى IFRS12.
الفصل **السادس** نتناول فيه العقود:عقود التأمين IFRS4، عقود الإيجار IFRS16، الإيرادات من العقود مع الزبائن. IFRS15
أما باقي المعايير تم تناولها في الفصل **السابع** وهي كالتالي: الدفع على أساس السهم FRS2، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة IFRS5 ، التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها IFRS6 ، والقطاعات التشغيلية IFRS8، الحسابات المؤجلة النظامية IFRS14 ،

الفصل الأول – تبني معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى IFRS 1

أولا - مدخل الى المعيار IFRS 1: يأتي تبني معيار التقرير المالي الدولي لأول مرة من أجل توضيح كيفية الانتقال من تطبيق معايير محاسبية محلية إلى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية IFRSs. إن المعيار IFRS 1 يحدد متطلبات المرحلة الانتقالية والإجراءات التي تتطلبها نظرا للاختلافات بين المعالجة المحاسبية والعرض والإفصاح بين المعايير الدولية لإعداد التقارير والمعايير المحلية من أجل إعداد القوائم المالية وفق معايير التقرير المالي الدولية .

لقد صدر المعيار في سنة 2004، ثم أعيد صياغته في سنة 2008 لجعله أكثر وضوحا. وفي ديسمبر 2013 أصدر المجلس تعديلات سنوية لها تأثير على المعيار IFRS 1.هده التعديلات تصبح سارية المفعول ابتداء من 1 جويلية 2014 أو بعدها. وتم تعديل المعيار من أجل التحسينات السنوية في IFRSs في ديسمبر 2016 .

و يتضمن المعيار :

1- إعداد بيان المركز المالي بالاستناد إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs في تاريخ الانتقال،
2 – قياس عناصر القوائم المالية وفق معايير التقرير المالي الدولي،
3 -التعرف على الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات المعترف بها وفق المعايير المحلية GAAPs ،
4 – التعرف على الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات المعترف بها وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS s ،

5 – القيام بعملية التقدير بالرجوع إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،
6 – تحديد عناصر القوائم المالية التي يجب إعادة تصنيفها وفق المعايير الدولية للتقارير المالية ،
7 - تحديد السياسات المفاهيم المحاسبية المتوقف عنها وتلك التي تم تطبيقها مجددا وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذلك كل ما تعلق بالاعتراف بالأثر الناتج عن التغير في السياسات المحاسبية في قائمة المركز المالي الافتتاحية وحقوق الملكية وفق IFRS ماعدا ما تعلق منها بإعادة التصنيف بين الشهرة والأصول المعنوية.

ثانيا-القوائم المالية الافتتاحية وفق IFRSs:

يتطلب من الذمة المطبقة للمعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي في تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لكن هذا لا يعني أن بيان المركز المالي الافتتاحي يجب أن يعرض ضمن القوائم المالية المعدة لأول مرة وفق **IFRSs**. ووفقا لعبارة – تاريخ التحول الى IFRS - كما ورد في الملحق أ للمعيار فان هذا التاريخ هو تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم فيها الذمة بعرض معلومات مقارنة كاملة وفق IFRSs في قوائمها المالية المعدة لأول مرة وفق IFRSs. لذلك يعتمد تحديد تاريخ الانتقال على عاملين:

-تاريخ تطبيق **IFRS** ،
-وعدد سنوات المعلومات المقارنة التي قررت الذمة عرضها مع معلومات سنة التطبيق للمرة الأولى .

مثال : قامت الشركة س بإعداد وعرض قوائمها المالية وفق معاييرها المحلية في 2004/12/31، وقررت تطبيق معايير IFRSs اعتبارا من تاريخ نهاية السنة المالية في 2005/12/31.
المطلوب: تحديد التاريخ التي تقوم به الشركة عرض قائمة المركز المالي الافتتاحي وفق IFRSs.
الحل : تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم الشركة بعرض قوائمها المالية المقارنة وفق IFRSs هو 2004/1/1 ، وبالتالي يجب عليها إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي كما هي في تاريخ 2004/1/1. وإذا قررت الشركة عرض قوائم مالية مقارنة لمدة 3 سنوات – 2003، 2004 ، 2005 – فان تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم الشركة بعرض قوائمها المالية المقارنة وفق IFRSs هو 2003/1/1. وبالتالي يجب عليها إعداد بيان المركز المالي الافتتاحي كما هي في تاريخ 2003/1/1

ثالثا -التعديلات المطلوبة عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRS

عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRS، يجب على المنشأة أن تطبق القواعد الأربعة، باستثناء الحالات التي لا يسمح فيها تطبيق بأثر رجعي وفق IFRS1:

3.1- الاعتراف بالأصول والخصوم والتي يتطلب الاعتراف بها بموجب IFRSs،

مثال1 :
-يتطلب المعيار IAS 19 المتعلق بمنافع المستخدمين من المستخدم الاعتراف بالتزاماته عندما يقوم الموظف بأداء خدمة مقابل منافع ستدفع له مستقبلا.
-يتطلب المعيار IAS 37 المتعلق بالمخصصات، الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة الاعتراف بالمخصصات كمطلوبات فقط عندما تكون قانونية ،
- يتم الاعتراف بأصول والتزامات الضريبة المؤجلة وفق المعيار IAS 12،

3.2– استبعاد عناصر من الأصول والخصوم إذا لم يسمح لها بالاعتراف بموجب IFRSs، يجب أن تقوم المنشأة بإلغاء الأصول والمطلوبات التي تم الاعتراف بها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما السابقة من قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق **IFRSs.**

أمثلة على بعض الأصول التي لا يجوز الاعتراف بها
لا يسمح المعيار IAS 38 الاعتراف ببعض المصاريف كأصول غير ملموسة نظرا لعدم توفر شروط الاعتراف: مثل
- مصاريف البحث.
- مصارف التأسيس، مصاريف سير العمل السابق للتشغيل.
- مصاريف التكوين.
- مصايف الدعاية والإعلان.

3.3– **تصنف العناصر** التي تم الاعتراف بها سابقا بموجب المعايير المقبولة عموما كنوع من أصل، خصم ، أو مكون من حقوق الملكية والتي هي نوع مختلف من أصل، خصم ، أو حقوق ملكية بموجب IFRSs .

مثال 3 :
-لا يسمح المعيار IAS 10 المتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي تصنيف التوزيعات المقترحة بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي كالتزامات. لذلك يجب إعادة تصنيفها كجزء من الأرباح المحتجزة في قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق IFRSs،
- سندات الخزينة المسجلة وفق المعايير المحلية كأصول ، يجب طرحها وإعادة تسجيلها
كجزء من حقوق الملكية وفق – الاعتراف بالأصول والخصوم والتي يتطلب الاعتراف بها بموجب IFRSs،

مثال : قامت الشركة س بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحلية في 2004/12/31.
وقررت تطبيق معايير IFRSs ابتداء من 2005 ومطلوب منها إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية بموجب IFRSs. مع العلم
-أن الشركة أجلت مصاريف دعاية بمبلغ 1000000د وصنفت ربحية آسهم مقترحة بمبلغ 500000 د ضمن الخصوم الجارية .
- لم تقم بتكوين مخصص ضمان بمبلغ 200000 د لأن ذلك لم يكن مسموح به في إطار المعايير المحلية،
– لكي يصبح الأصل المادي جاهزا للاستخدام لم تقم الشركة بإضافة مصاريف مهنية بمبلغ 300000د. إلى التكلفة .
المطلوب : كيف ستعالج الشركة هده العمليات بموجب IFRS1 .
الحل:

1 –لا يسمح المعيار 38 بتأجيل مصاريف الدعاية بينما كانت المعايير المحلية تسمح بذلك. يجب استبعاد هذه المصاريف من حساب المؤجل وتحميلها كأعباء في إطار IFRS،
2 – لا تسمح المعايير المحلية بتكوين مخصص، في حين يسمح المعيار 37 بتكوين مخصص ب 200000 د بموجب IFRS،
3 – المعيار 10 لا يسمح بالاعتراف بربحية السهم كالتزام. يجب الإفصاح عن مبلغ 500000 د. في الملاحظات،
4 – حسب المعيار 16 فان المصاريف المتعلقة بجعل الأصل المادي جاهز للاستعمال تضاف الى التكلفة أي ترسمل، وبالتالي فان مبلغ 300000 د. المرتبط بمصاريف المهندس المعماري يضاف إلى تكلفة الممتلكات والمباني والمعدات.

3.4– القياس: ان مبدأ القياس العام هو تطبيق المعايير الدولية IFRSs في قياس الأصول والخصوم المعترف بها ، ولذلك إذا تبنت أية ذمة هذه المعايير للمالية المرة الأولى في قوائمها المالية السنوية في نهاية ديسمبر 2009 أو بعد ذلك، بشكل عام يتم استخدام مبادئ القياس وفق المعايير السارية في تاريخ 31 ديسمبر 2005 – التطبيق بأثر رجعي .
مثال : يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة وفق المعيار IAS 39 : الأدوات المالية : القياس والاعتراف.

مثال : أسس قياس بنود قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRSs
-يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة بموجب المعيار IAS 39.
- يتم قياس منافع الموظفين وفق أسس القياس الواردة بالمعيار IAS19.
-يتم تقدير المخصصات وفق المعيار IAS 37 استنادا الى أفضل تقدير .

3.5- السياسات المحاسبية :يتطلب المعيار IFRS1 عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية بالنسبة للمطبق لأول مرة first-time adopter :

- أن يستعمل نفس السياسات المحاسبية كما لو استخدمت خلال كل الفترات التي عرض فيها قوائمه المالية الأولى.

- كذلك ينص المعيار على أن السياسات المحاسبية يجب أن تتوافق مع كل معيار التقرير المالي الدولية الفعلي عند تاريخ التقرير.

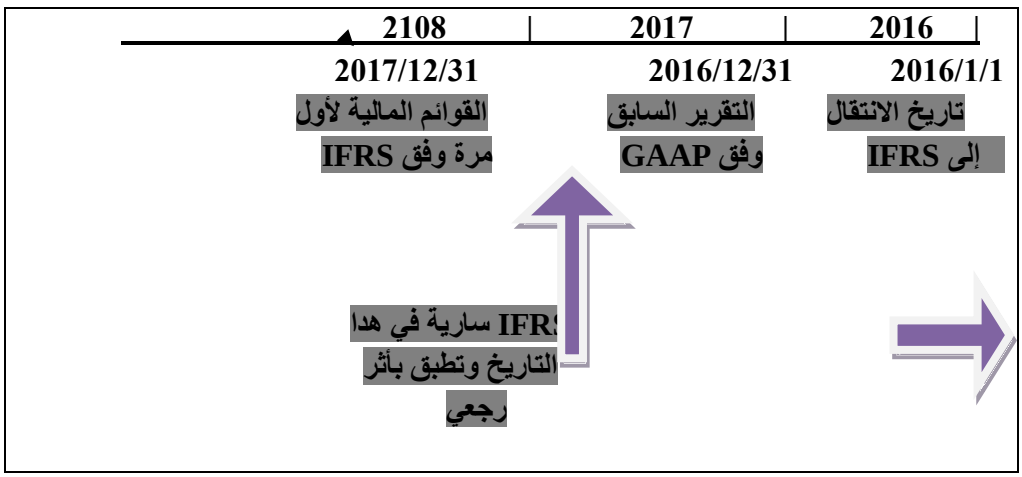
- يجب أن تؤسس السياسات المحاسبية على الطبعة الأخيرة لمعاييرIFRS السارية عند تاريخ التقرير،

-وفي حالة صدور معيار IFRS جديد عند تاريخ التقرير ولم تتم المصادقة عليه للتطبيق، تشجع الذمم على تطبيقه عند تاريخ التقرير قبل تاريخ سريانه الفعلي.وبالتالي فان المطبق لأول مرة يسمح له ولا يجبر على التطبيق.

3.6– تاريخ التقرير:فترة التقرير لذمة تعد قوائمها المالية لأول مرة وفق معايير IFRS تعود لنهاية الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو القوائم المالية المرحلية- إذا وجدت- التي تعرضها الذمة وفق المعيار 34 للفترة التي تغطيها القوائم المالية.

مثال 1 : شركة تعرض قوائمها المالية لأول مرة بموجب IFRS عن السنة المنتهية 2005 . القوائم تتضمن عبارة صريحة بأن القائمة تمتثل مع IFRS في ملحق الملاحظات. بالإضافة، تعرض قوائم مالية كاملة عن السنة المنتهية 2004 . في هذه الحالة فان الفترة الأخيرة التي تغطيها القوائم المالية هي ديسمبر 31 / 005 ، وأن تاريخ التقرير لغرض IFRS1 هو 31 ديسمبر 2005 – على افتراض أن الذمة لا تقوم بإعداد قوائم مالية مرحلية .

3.7- الأثر الناتج عن التعديلات المطلوبة للانتقال من المعايير المحلية إلى IFRSs:يجب الاعتراف بالأثر الناتج عن هده التعديلات مباشرة في حساب الأرباح المحتجزة أو أي بند من بنود حقوق الملكية في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.



رابعا-التعرف على الاستثناءات من تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية:

وفق IFRS1 ، الفقرة 13، نجد هناك عدد من الاستثناءات من مبادئ القياس وإعادة التصريح التي تضمنتها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،

4.1 -استثناءات من تطبيق بأثر رجعي لمعايير أخرى IFRS

يستثني المعيار IFRS1 من التطبيق بأثر رجعي أربعة حالات هي :

1 – عدم الاعتراف بالأصول المالية والخصوم المالية

الأصول والخصوم المالية التي تحققت فيها شروط عدم الاعتراف وفق المعيار IAS 39قبل أول جانفي 2001 بموجب المعايير المقبولة سابقا ، فلا يتطلب الاعتراف ثانية في قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق المعايير الدولية IFRS.

***2* – محاسبة التحوط Hedge Accounting**

يتطلب من المطبق للمعايير الدولية ، عند تاريخ التحول الى IFRS، قياس كل المشتقات بالقيمة العادلة وإلغاء كل الخسائر المؤجلة والمكاسب عن المشتقات التي تم التقرير عنها باستخدام المعايير المقبولة السابقة.

3 – التقديرات Estimates

يجب أن تكون التقديرات المحاسبية بموجب المعايير الدولية IFRS متسقة مع التقديرات المحاسبية المعدة في نفس التاريخ وفق المعايير المقبولة سابقا، إلا في حالة وجود دليل على أن هذه التقديرات كانت خاطئة.

أي معلومات تستلمها الذمة بعد تاريخ التحول الى IFRS حول التقديرات التي تمت بموجب المعايير المقبولة ، يجب أن تعالج على أنها أحداث لا تعدل بعد تاريخ الميزانية وحسب المعيار IAS 10 - يفصح عنها في ملحق الملاحظات في مقابل العناصر المعدلة في القوائم المالية –

4 -الحقوق غير المسيطر عليها Non-controlling

ينطبق الإعفاء على الذمم التي تبنت التعديلات في 2008 على المعيارين IFRS 3 و IFRS 10، حيث تم إدخال متطلبات قياس جديدة للحقوق المسيطر عنها واستثناء ملزم للمعيار IFRS 1 يسري بأثر مستقبلي اعتبارا من تاريخ الانتقال ، وتتمثل هده المتطلبات في:

-يخصص الدخل الشامل لكل من الملاك وأصحاب الحقوق غير المسيطر عليها.

-المحاسبة المتعلقة بالتغيرات في حقوق الملكية الشركة الأم في الشركة التابعة والتي تؤدي الى فقدان السيطرة.

-المحاسبة عن فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة.

يسري هذا الاستثناء للفترات المالية التي تبدأ في 1 جويلية 2009

خامسا - العرض والإفصاح : يعرض المطبق للمعايير الدولية **IFRSs** للمرة الأولى معلومات مقارنة لسنة على الأقل . وفيما يلي عرض لبعض متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاستثناءات الإلزامية:

1 – الافصاحات عن البيانات المالية للفترات قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق IFRSs:

يتطلب المعيار IAS 1 عرض قوائم مالية مقارنة كاملة لسنة واحدة فقط . وإذا أراد المطبق للمعايير الدولية IFRSs للمرة الأولى الإفصاح عن معلومات مالية لسنوات سابقة فلا يتطلب توافقها مع IFRSs. ويجب أن تكون المعلومات المالية المعدة وفق المعايير المحلية محددة بشكل واضح. بالإضافة يجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية التي تجعل المعلومات السابقة متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs . فالافصاح الاخير هو وصفي وليس كمي .

يتطلب IFRS 1 الإفصاح عن كيفية الانتقال من المعايير المحلية الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs وهو يؤثر على المركز المالي للذمة، والأداء المالي، والتدفقات النقدية وهو يشمل:

أ. تسويات حقوق الملكية المفصح عنها وفق المعيير المحلية السابقة الى حقوق ملكية وفق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRSs في تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحية وفق IFRSs وفي نهاية اخر فترة سنوية معدة وفق المعايير المحلية.

مثلا: اذا تبنت ذمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs للمرة الأولى في قوائمها المالية في 2005/12/31 . فان التسويات يجب أن تكون كما هي في 1/ جانفي 2004 و كذلك 31 ديسمبر 2004.

ب . تسويات الأرباح والخسائر لأخر فترة سنوية تم التقرير عنها وفق المعايير المحلية السابقة عن الأرباح والخسائر المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لنفس الفترة .

ج . إيضاحات للتعديلات الهامة التي حدثت عند تطبيق IFRSs للمرة الأولى لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية .

د . عند اكتشاف أخطاء في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحلية السابقة عند الانتقال الى تطبيق IFRSs يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل.

ه . بالإضافة يجوز الإفصاح عن إيضاحات مناسبة اذا استفادت الذمة من أي إعفاء في القياس أو الاعتراف في ظل IFRS1 .

عندما تشرع المنشأة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في قوائمها المالية السنوية لنهاية 2005/12/31 ، يجب أن تتضمن القوائم المالية المرحلية إفصاحا معينا عن دلك قبل إصدار القوائم المالية في 2005/12/31 . ويجب ان يتضمن التقرير المرحلي معلومات تفصيلية وتسويات تتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية المقارنة بتلك المطبقة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

الفصل الثاني: القياس بالقيمة العادلة IFRS 13

أولا - خلفية عن المعيار : تم إصدار المعيار IFRS 13 والذي يعتبر شاملا لما جاء في المعايير المختلفة عن القيمة العادلة، بالإضافة إلى تغيرات هامة تضمنها المعيار والتي تتمثل في :

- وضع تسلسل هرمي للقيمة العادلة، يعتمد على ثلاثة مستويات لقياس القيمة العادلة

– إضافة افصاحات جديدة.

لقد تم إصدار المعيار IFRS 13 رسميا في ماي 2011 ، ويصبح ساري للفترة من وبعد 1 جانفي 2013.

ثانيا - هدف المعيار: يهدف المعيار IFRS 13 الى ما يلي :

– تعريف القيمة العادلة

– وضع إطار منفصل يتعلق بقياس القيمة العادلة

- متطلبات الإفصاح عن القياس بالقيمة العادلة

يتطلب المعيار IFRS 13 ، عندما يتطلب معيار آخر أو يسمح بالقياس عن القيمة العادلة أو الافصاحات عن القياس بالقيمة العادلة والقياس مثل : القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع ، مبنية على أساس هده القياسات ، باستثناء :

- الدفع على أساس السهم IFRS 2 .
- عمليات التمويل بالايجار IAS 17.

- القياسات التي تشبه القياس على أساس القيمة العادلة مثل : القيمة القابلة للتحقق IAS 2: المخزونات ، أو القيمة الاستعمالية في المعيار IAS 36 : الانخفاض في قيمة الأصول.

وهناك استثناءات تتعلق بالإفصاح تطلبها المعيار IFRS 1

ثالثا - نطاق المعيار IFRS 13: فيما يلي بعض الأصول التي تدخل في نطاق المعيار IFRS 13 القياس بالقيمة العادلة :

المعيار	مطلوب	مسموح	تفاصيل
IFRS 5		X	استعمال القيمة العادلة مطروح مصاريف البيع
IFRS 3		X	عند تاريخ الاقتناء : القيمة العادلة للاعتبار ومعظم الأصول والمطلوبات المقتناة
IAS 16		X	خيار إعادة التقييم بالقيمة العادلة
IAS 19		X	أصول خطة المنافع المحددة يتم قياسها بالقيمة العادلة
IAS 27,28,31		X	خيار قياس الاستثمارات في الفروع، الشركات الزميلة ...الخ بالقيمة العادلة
IAS 36		X	القيمة العادلة مطروح مصاريف البيع عند تحديد القيمة للاسترداد
IAS 38		X	خيار إعادة تقييم الأصول غير الملموسة في ظروف محددة
IAS 39	X	X	استعمال القيمة العادلة يعتمد على نوع الأداة المالية
IAS 41	X		تقييم الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية بالقيمة العادلة مطروح مصاريف البيع .

رابعا -التسلسل الهرمي للقيمة العادلة: يسعى المعيار IFRS 13 الى التأكيد على الاتساق والثبات بما يحقق قابلية المقارنة من خلال قياس القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة من خلال هرم القيمة العادلة ، ويعني هرم القيمة العادلة التسلسل الواجب إتباعه لقياس القيمة العادلة ، حيث يتم بناءا على الهرم تصنيف المدخلات المستخدمة

في تقنيات التقييم وفق ثلاث مستويات متتالية ، ويمنح الهرم أكبر أولوية للأسعار المتداولة غير المعدلة في الأسواق النشطة للأصول والخصوم المماثلة، وأقل أولوية للمدخلات غير الملاحظة .

فادا تم تصنيف المدخلات التي تستخدم في قياس القيمة العادلة الى مستويات مختلفة في هرم القيمة العادلة ، فان قياس القيمة العادلة يتم تصنيفه تبعا لذلك بالكامل في مستوى المدخلات الأدنى الذي يعتبر هام لعملية القياس (IFRS 13 ; 73) .

-مدخلات المستوى الأول: هي الأسعار المتداولة في الأسواق النشطة للأصول والخصوم المماثلة التي يمكن الحصول عليها من قبل الذمة عند تاريخ القياس (IFRS 13 ; 76). ويوضح المعيار النقاط التالية:

مدخلات المستوى الثاني: تعتبر مدخلات هذ ا المستوى مدخلات أخرى غير الأسعار المتداولة التي تدخل في إطار المستوى الأول سواء كانت ملاحظة بشكل مباشر أو غير مباشرة. يتضمن المستوى الثاني :(IFRS 13 ; 81)

مدخلات المستوى الثالث: تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملاحظة عن الأصل أو الخصم محل القياس بالقيمة العادلة(IFRS 13 : 86).

خامسا -القياس بالقيمة العادلة: ان الهدف من القياس بالقيمة العادلة هو تقدير الثمن الذي يتم استلامه بموجب عملية منتظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس حسب الظروف الاقتصادية الحالية .

يتطلب القياس بالقيمة العادلة أن تقوم الذمة بتحديد التالي: (IFRS 13 : B2)

- الأصل أو الالتزام الذي يخضع لعملية القياس بالقيمة العادلة.
- بالنسبة للأصل غير المالي ، فان فرضية التقييم الملائمة للقياس تكون متسقة مع -الاستخدام الأفضل والأعلى-.
- السوق الرئيسي - او ذو الميزة الأفضل .
- تقنيات التقييم الملائمة للقياس بالقيمة العادلة مع الأخذ في الاعتبار توفر بيانات من أجل تطوير مدخلات والتي تمثل افتراضات المشاركين في السوق لتسعير الأصل أو الالتزام ومستوى هرم القيمة العادلة والدي تصنف فيه المدخلات.

1-دليل القياس: يتضمن دليل القياس وفق IFRS 13 ما يلي :

-يجب على الذمة أخذ خصائص الأصل أو الالتزام محل القياس بالقيمة العادلة التي يأخذها المشاركون في السوق من أجل تسعير الأصل أو الالتزام. مثلا : من خصائص الأصل ، موقعه، حالته، القيود المفروضة على بيعه أو استخدامه. (IFRS 13: 11).

2- تقنيات التقييم : تستعمل الذمة تقنيات التقييم الملائمة والتي تتوفر عنها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة ، ودلك بتضخيم استعمال المدخلات الملائمة الملاحظة وتخفيض المدخلات غير الملاحظة .. (IFRS 13 : 61 , IFRS 13 : 67)

ان الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير الثمن الذي يتم استلامه نتيجة بيع الأصل أو تحويل الالتزام بين مشاركين في السوق وتحديد تاريخ القياس في ظروف السوق الحالية. هناك ثلاث تقنيات تستعمل بشكل واسع IFRS 13 : 62.

-مدخل السوق Market approach: يتم استعمال الأسعار السوقية ومعلومات ملائمة أخرى متأتية من عمليات سوقية تتعلق بأصول أو خصوم أو مجموعة مطابقة أو مقارنة – مشابهة –

أمثلة : تقنيات التقييم تستعمل مضاعف السوق من العمليات المقارنة ، مصفوفة التسعير – تقنية رياضية تستعمل لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل أدوات الدين دون الاعتماد الحصرى على الأسعار المعلنة لبعض الأوراق المالية المحددة بل الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بحزمة Benchmark من الأوراق المعلنة .

-مدخل التكلفة Cost approach : ويعكس القيمة التي يتطلبها استبدال الطاقة الخدمية للأصل ، أي تكلفة الاستبدال. هدا يفترض أن القيمة العادلة هي التكلفة لاقتناء أو انتاج أصل بديل لمنفعة مقارنة ، معدلة للتدهور (متضمنة التدهور المادي، الوظيفي أي التدهور التكنولوجي والاقتصادي أي التدهور الخارجي . وفيما يلي مخطط يوضح تطبيق مدخل التكلفة :

1 – تحديد تكلفة الجديدة للأصل البديل الجديد .
|
2 – تعديل للتدهور في العمر / التدهور الاقتصادي .
|
3 – اهتلاك تكلفة الاستبدال / القيمة العادلة .

-مدخل الدخل Income approach: ويتم تحويل القيم المستقبلية- تدفقات نقدية أو الدخل والمصاريف - الى قيم جارية فردية – مخصومة- تعكس توقعات السوق الجارية عن هذه القيمة المستقبلية .

ويمكن أن يكون استخدام تقنية تقييم فردية في بعض الأحوال مناسبا ، في حين يكون استخدام تقنيات متعددة مناسبا. IFRS 13 : 63

سادسا - الإفصاح : يتطلب المعيار IFRS 13 من الذمة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقدير التالي:

- الأصول والخصوم التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر وغير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي ، تقنيات التقييم و المدخلات المستخدمة في هذا القياس.
- بالنسبة لقياسات القيمة العادلة التي تستخدم مدخلات غير ملاحظة المستوى الثالث
- أثر القياس على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

أمثلة : طريقة الزيادة في الأرباح للفترات المتعددة

Multi- Period Excess Earnings Method(MEEM)

تقوم هده الطريقة على عزل التدفق النقدي الناشئ من الأصول وفق المراحل التالية :

1 - اشتقاق التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعة الأصول.

2 – طرح مصروف الضريبة

3 – تطبيق مساهمة الأصول في المصاريف

4 – حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية

5 – حساب الاطفاء الضريبي

6 – النتيجة هي MEEM

الفصل الثالث- الأدوات المالية وفق المعايير IFRS9 , IAS 39 ,IFRS ,IAS32

المبحث الأول - العرض المعيار IAS 32

أولا - خلفية عن المعيار: يهدف المعيار IAS 32 إلى وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية كأصول ، مطلوبات أو حقوق ملكية ولمقاصة الموجودات والمطلوبات المالية في حالات محدودة. [معيار المحاسبة الدولي 32.1]:

- توضيح تصنيف الأدوات المالية الصادرة من قبل المنشأة إما كمطلوبات مالية أو حقوق ملكية،
- كيفية فصل وتقديم مكونات أداة مالية مركبة الى مكوناتها كالتزام وحقوق الملكية

- المعالجة المحاسبية لأدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها في المنشأة ("أسهم الخزينة")
- عرض الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح المتعلقة بالأدوات المالية
-الظروف التي ينبغي فيها اجراء مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية

ثانيا -نطاق المعيار : ينطبق المعيار على كل المنشآت عند عرضها لكل من :

- الأدوات المالية
- عقود شراء أو بيع البنود غير المالية والتي يمكن سدادها نقدا.

- الحقوق في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.
- حقوق أصحاب العمل والتزاماتهم بموجب خطط استحقاقات الموظفين (راجع معيار المحاسبة الدولي 19 مزايا الموظفين).
- المشتقات المتضمنة في عقود التأمينIFRS 4 إذا كان من المطلوب أن يتم احتسابها بشكل منفصل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39.
- العقود والتعهدات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2 الدفع على أساس الأسهم

الاستثناءات : لا يدخل في نطاق المعيار IAS 32
-الاستثمارات في الشركات التابعة في نطاق كل من المعيارين IFRS3 وIFRS10،
- الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة في نطاق كل من المعيارIAS 28 ،
-حقوق أصحاب العمل والتزاماتهم بموجب خطط استحقاقات الموظفين وفق المعيار الدولي IAS 19 منافع الموظفين.

ثالثا – التعريفات

الأصل المالي: أي أصل يكون في صورة :

- **نقدية.**
- **أداة حقوق ملكية لشركة أخرى .**
- **حق تعاقدي:**

- لتلقي نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛
- أو لتبادل الموجودات المالية أو المطلوبات المالية مع منشأة أخرى وفقا لشروط يحتمل أن تكون مواتية للمنشأة.

- **العقد الذي سيتم أو يمكن تسويته / اطفاءه في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو :**

- غير مشتقة تكون المنشأة ملزمة **باستلام** عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة
- مشتقة سيتم تسويتها / مبادلتها ليس بتبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل قيمة ثابتة عدد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. لهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة الأدوات التي هي

في حد ذاتها عقود لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في المستقبل

- أدوات مدرجة ضمن حقوق الملكية أو بعض المطلوبات الناتجة عن التصفية والمصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 32 كأدوات حقوق ملكية)

أمثلة على الأصول المالية :

- النقدية
- الأوراق التجارية
- الذمم المدينة
- الإيرادات المستحقة التحصيل
- القروض المدينة
- الاستثمارات في الأوراق المالية كالسندات والأسهم
- الأصول المالية المشتقة كالخيارات ، الضمانات، العقود المستقبلية ..الخ
- الإيجار التمويلي المدين
- الحقوق الناتجة عن مخاطر التأمين بموجب عقود التأمين
- حقوق المستخدمين بموجب العقود التعاقدية

الالتزام المالي: أي التزام يكون :

-التزام تعاقدي:

* لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى إلى كيان آخر؛

* أو لتبادل الموجودات المالية أو المطلوبات المالية مع منشأة أخرى في ظل ظروف يحتمل أن تكون غير مفضلة للمنشأة.

- **العقد** الذي سيتم أو قد يتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة –وهي

* غير مشتقة يكون الكيان ملزما أو قد يكون ملزما بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو

* مشتق قد يتم تسويته أو يمكن تسويته بخلاف تبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

لهذا الغرض، لا تشمل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة: الأدوات التي هي في حد ذاتها عقود لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. الأدوات المالية القابلة للتداول المصنفة كحقوق ملكية أو بعض المطلوبات الناتجة عن التصفية المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 32 كأدوات حقوق ملكية

أمثلة على المطلوبات المالية :

- الذمم الدائنة

- القروض الدائنة
- المصروفات المستحقة للدفع
- الأوراق المالية والتي تمثل ديون على المنشأة مثل السندات المصدرة
- المطلوبات المالية المشتقة
- الودائع
- الإيجار التمويلي الدائن
- المطلوبات الناتجة عن مخاطر التأمين
- مطلوبات المستخدمين بموجب العقود التعاقدية

أمثلة على المشتقات:

- العقود الآجلة: عقود لشراء أو بيع كمية معينة من الأدوات المالية ، البضاعة، أو العملة الاجنبية بأسعار معينة محددة مند البداية ، مع التسليم أو التسوية في تاريخ مستقبلي معين . ويتم اطفاءها عند الاستحقاق بتسليم فعلي لبند محدد في العقد، أو بتسوية نقدية.
- عقود swap لمعدل الفائدة واتفاقيات المعدلات الآجلة: عقود لمبادلة تدفقات نقدية كما هي في تاريخ / تواريخ محددة بالاستناد الى قيمة نظرية ومعدلات فائدة ثابتة ومعومة .

وتعتبر عقود swap لمعدل الفائدة الشكل الشائع ، حيث يقوم طرف بدفع مبالغ معينة بناء على معدل فائدة ثابتة ومعومة ، ويقوم الطرف الآخر بعمل العكس تماما. وتستخدم هده العقود للتحوط ضد مخاطر تقلبات أسعار الفائدة .

أدوات حقوق الملكية: أي عقد يثبت فائدة متبقية في موجودات المنشأة بعد خصم جميع مطلوباتها، ومن أمثلتها:

- **الاسهم العادية :** لا يلزم حاملها / مصدرها بإعادة شرائها.
- **الاسهم الممتازة :** لا يمكن إطفاءها من قبل حاملها أو يتم توزيعها.
- **الضمانات أو خيارات الشراء المباعة:** تسمح لحاملها عند ممارستها الحصول على أو شراء أسهم عادية غير قابلة للبيع مقابل مبلغ نقدي معين أو أي أصل مالي آخر.

أداة قابلة للبيع Puttable Instrument: أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة الأداة المالية إلى المصدر نقدا أو مقابل أصل مالي آخر أو يتم إعادته تلقائيا إلى المصدر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة حامل الأداة أو تقاعده .

القيمة العادلة: الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس

سعر الفائدة الحقيقي : هو سعر الفائدة الذي تخصم على أساسه المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة من خلال العمر المتوقع للأداة المالية وصولا لصافي القيمة المرحلة للأصل أو الالتزام المالي.

رابعا-عرض الأداة المالية كالتزام أو أداة ملكية

4.1 - التصنيف كأداة ملكية أوالتزام:

إن المبدأ الجوهري المعيار IAS 32 هو أن الأداة المالية يجب أن تصنف كالتزام مالي أو كحق ملكية حسب جوهر العقد وليس حسب شكلها ، ويجب على المنشأة أن تتخذ قرارها بشأن ذلك عند الاعتراف المبدئي بالأداة المالية . ما لم يتم تغيير التصنيف لاحقا بناء على الظروف المتغيرة [معيار المحاسبة الدولي 32.15]

يقوم مصدر الأداة المالية بتصنيف الأداة أو أجزاءها عند الاعتراف المبدئي كمطلوبات مالية أو موجودات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقا لذلك مع مضمون الترتيب التعاقدي وتعريف الالتزامات المالية،والأصل المالي، وأداة حقوق الملكية

وهناك استثناءان من هذا المبدأ هما بعض الصكوك التي تستوفي معايير محددة وبعض الالتزامات الناشئة عن التصفية .إن الأدوات المالية هي أداة حقوق ملكية فقط إذا:

- غير مشتقة لا تتضمن أي التزام تعاقدي للمصدر لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة به.
- أو مشتقة يتم تسويتها فقط من قبل الجهة المصدرة التي تقوم بتبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر لعدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. [معيار المحاسبة الدولي 32.16]
- **أمثلة على المطلوبات المالية :**

1 - الأسهم الممتازة:

إذا قامت منشأة بإصدار أسهم ممتازة فهي تدفع نسبة ثابتة من الأرباح وتوجد لها ميزة استرداد إلزامية في تاريخ مستقبلي، فإن جوهرها هو أنها التزام تعاقدي لتسليم النقد، وبالتالي يجب الاعتراف بها كالتزام. معيار المحاسبة الدولي 32.18 .

في المقابل، فإن أسهم الممتازة التي ليس لها تاريخ استحقاق ثابت، و ليس على المصدر التزام تعاقدي بإجراء أي دفعات هي حقوق الملكية. في هذا المثال، على الرغم من أن كلا الأداتين يطلق عليهما قانونا أسهم ممتازة، فإن لهما شروط تعاقدية مختلفة، واحدة هي التزام مالي بينما الأخرى هي حقوق الملكية.

2 - أدوات الملكية بقيمة نقدية ثابتة :

حق تعاقدي أو التزام باستلام أو تسليم عدد من أسهمه أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تختلف بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم استلامها أو تسليمها مساوية للمبلغ النقدي الثابت للحق التعاقدي أو الالتزام المسؤولية المالية. [معيار المحاسبة الدولي 32.20]

3 – طرف واحد له خيار حول كيفية سداد الأداة :

عندما تعطي أداة مالية مشتقة أحد الأطراف خيارا حول كيفية تسويتها على سبيل المثال، يمكن للمصدر أن يختار التسوية على أساس صافي نقدا أو عن طريق تبادل

الأسهم مقابل النقد ، فهي تمثل أصل مالي أو التزام مالي ما لم يكن كل بدائل التسوية ستؤدي إلى كونها أداة ملكية. [معيار المحاسبة الدولي 32.26]

خامسا- الأدوات المالية المركبة

- بعض الأدوات المالية - تسمى في بعض الأحيان تسمى أدوات مركبة – لها مكون التزام وحقوق ملكية . في هذه الحالة، يتطلب معيار المحاسبة الدولي 32 أن يتم احتساب الأجزاء المكونة وعرضها بشكل منفصل وفقا لمضمونها استنادا إلى تعريفات المطلوبات وحقوق الملكية. يتم إجراء هذا التقسيم عند الإصدار ولا يتم مراجعتها بسبب التغيرات اللاحقة في معدلات الفائدة السوقية أو أسعار الأسهم أو غير ذلك من الأحداث التي تغير احتمال ممارسة خيار التحويل. [معيار المحاسبة الدولي32 :29 -30].

ومن الأمثلة : السندات القابلة للتحويل فهي تتكون من جزأين : الأول يمثل التزام مالي تعاقدي على المصدر دفع مبلغ نقدي يتمثل في الفائدة الدورية والمبلغ المستحق ، والثاني حق ملكية لحامله خيار تحويله الى أسهم عادية .

- إن الفوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر المتعلقة بأداة مصنفة كمطلوبات يجب إدراجها في الأرباح أو الخسائر. وهذا يعني أن مدفوعات توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة كمطلوبات تعامل كمصروفات. ومن ناحية أخرى، فإن توزيعات الأرباح على حاملي الأداة المالية المصنفة كحقوق ملكية يجب تحميلها مباشرة على حقوق الملكية وليس على الأرباح. [معيار المحاسبة الدولي 32.35]
- ويتم خصم تكاليف العملية المرتبطة بحقوق الملكية من حقوق الملكية. يتم توزيع تكاليف المعاملة المتعلقة بمسألة الأداة المالية المركبة لمكونات المطلوبات وحقوق الملكية بما يتناسب مع توزيع العائدات.

مثال : قياس وعرض الأداة المالية المركبة

أصدرت الشركة س 400000 سهم ممتاز بقيمة اسمية 100 د . للسهم قابلة للاستدعاء وقابلة للتحويل الى أسهم عادية بواقع 5 أسهم عادية لكل سهم ممتاز ، وسيتم إطفاءها بعد ثلاث سنوات ، ويتم قبض مبلغ 40000000د. بلغت القيمة العادلة للأسهم الممتازة بعد خصم الدين وفوائده قيمة 38500000 د وهي مساوية لقيمة جزء الدين من الأسهم المصدرة.

المطلوب: تحديد قيمة جزء الملكية وتسجيل العملية في اليومية.

الحل:

قيمة جزء الملكية من الأداة = قيمة الأداة – قيمة جزء الدين

40000000 – 38500000 = 1500000د.

التسجيل في اليومية

من ح/ النقدية	40000000	
الى ح/ التزام مالي		38500000

ح/ حقوق ملكية 1500000

- لا يتم اعادة قياس جزء حقوق الملكية لاحقا.
- أما بالنسبة لجزء الدين يمكن قياسه بالتكلفة المطفأة .

سادسا-أدوات الخزينة: يتم طرح تكلفة أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي تم إعادة شراءها ("أسهم الخزينة") من حقوق الملكية. لا يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أسهم الخزينة. يمكن شراء أسهم الخزينة والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو من قبل أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة. يتم الاعتراف بالمدفوعات أو المقبوضا ت مباشرة في حقوق الملكية. [معيار المحاسبة الدولي 32.33].

مثال على أسهم الخزينة:
في 2011/1/15 - قامت الشركة س باصدار 100 سهم بسعر 500 د. للسهم الواحد .
وفي 2011/8/15 – قامت بإعادة شراء 20 سهم من 100 سهم بسعر 1000 د.
المطلوب : سجل عملية الشراء واعادة الشراء
الحل :

------- 2011/1/15 ----------
من ح/ النقدية 50000
الى ح/ حقوق الملكية 50000
100 × 500 د

--------- 2011/08/15 ----------
من ح/ حقوق ملكية / ادوات خزينة 20000
ح / النقدية 200000
20 × 1000 د

رصيد حقوق الملكية يصبح 30000 ، و لا يتم الاعتراف بأي مكاسب في الربح أو الخسارة ، ولكن يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية .

سابعا: عرض الفوائد ، التوزيعات ، الخسائر والمكاسب

تصنيف الأداة المالية المصدرة كمطلوبات مالية أو أداة حقوق ملكية تحدد ما إذا كانت الفوائد، وأرباح الأسهم ،والمكاسب والخسائر المتعلقة بتلك الأداة يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أو مباشرة في حقوق الملكية.

- توزيعات الأرباح إلى حاملي الأسهم القائمة المصنفة كحقوق ملكية يتم جعلها مدينة من قبل المنشأة مباشرة في حقوق الملكية.
- يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح لحاملي الأسهم القائمة المصنفة كمطلوبات مالية.بنفس الطريقة مثل نفقات الفائدة على السندات.
- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة باسترداد المطلوبات المالية في الربح أو الخسارة.

- يتم الاعتراف بالاسترداد وإعادة التمويل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة كتغيرات في الأسهم.
- لا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمنشأة في القوائم المالية
- بشكل عام، لا يتم تحميل التكاليف المتكبدة في إصدار أو حيازة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها يتم احتسابها كخصم من حقوق الملكية. وتشمل هذه التكاليف الرسوم التنظيمية والرسوم القانونية والاستشارات والرسوم، وتكاليف المعاملة الأخرى التي تنسب مباشرة إلى معاملة حقوق الملكية وأنه كان من الممكن تفادي ذلك.

ثامنا- مقاصة الأصل المالي والالتزام المالي:

وبوجه عام، فإنه من غير الملائم إجراء المقاصة بين الأصول المالية والمطلوبات المالية وعرض صافي المبلغ فقط في قائمة المركز المالي.

- هناك استثناءان ، لاجراء المقاصة بين الأصول المالية والمطلوبات المالية كما ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 32 على وجوب تعويض الموجودات المالية والمطلوبات المالية وإدراج صافي المبلغ عندما تكون المنشأة فقط: [معيار المحاسبة الدولي 32.42]
- لديها حق قانوني ملزم بتصفية المبالغ؛ و
- تعتزم إما التسوية على أساس الصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد. [معيار المحاسبة الدولي 32.48].

تاسعا -مصاريف إصدار أو إعادة اقتناء أدوات مالية: تتم المحاسبة عن مصاريف إصدار أو إعادة شراء أدوات الملكية بطرحها من حقوق الملكية بعد استبعاد منافع ضريبة الدخل ذات العلاقة .

المبحث الثاني– المعيار IFRS 7

الأدوات المالية: الافصاح

أولا -خلفية عن المعيار :لقد تم تخصيص المعيار IFRS 7 فقط للافصاحات المتعلقة بالأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، متضمنة :

-أهمية الأدوات المالية بالنسبة للوضع المالي للمنشأة، أداءها، بما فيها بعض المعلومات حول:

- عناصر قائمة المركز المالي.
- بنود قائمة الدخل وحقوق الملكية .
- السياسات المحاسبية .
- محاسبة التحوط .
- القيمة العادلة.

-ويتطلب المعيار بعض متطلبات الإفصاح الرئيسية المتعلقة بما يلي :

- بأهمية الأدوات المالية بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأداءها .
- طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية ، وكيفية ادارتها ، والتحوط عنها، بالإضافة الى الافصاحات النوعية والافصاحات الكمية – خطر القرض، خطر السيولة، خطر السوق.
- قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة

ثانيا - نطاق المعيار: – ينطبق المعيار IFRS 7 على :

أ -جميع أنواع الأدوات المالية.

ب - بعض العقود التي لا تلبي معيار تعريف الأداة ، ولكن لها خصائص تشبه الأداة المالية المشتقة.

ج -عقود الشراء أو بيع البنود غير المالية مثل الذهب، الكهرباء ، أو الغاز والتي يمكن سدادها نقدا أو باستخدام أي أداة مالية أخرى في تاريخ مستقبلي .

د -المشتقات التي تتضمنها عقود التأمين .

ه -الأدوات المالية التي تأخذ شكل عقد تأمين – لكن ما يتعلق بتحويل المخاطر .

-لا يدخل في نطاق المعيار مايلي :

للمعيار IFRS 7 استثناءات مثل المعيار IAS 32 لبعض البنود التي لاتلبي تعريف الأداة المالية ، وفيما يلي قائمة بالاستثناءات:

الاستثناء	تطبيق المعيار
المصالح في الفروع لمصالح في	IAS 27
الشركات الزميلة	IAS 28
خطط منافع الموظفين	IAS 19
الدفع على أساس السهم	IFRS 2
العقود للاعتبارات المحتملة في اندماج الأعمال	IFRS 3
عقود التأمين.	IFRS 4

ثالثا– متطلبات الإفصاح وفق IFRS 7: يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية تقديم إفصاحات معينة حسب فئة الأدوات استنادا إلى قياس الأصناف حسب معيار المحاسبة الدولي 39. بعض الإفصاحات الأخرى مطلوبة حسب فئة الأدوات المالية. بالنسبة لتلك الإفصاحات، يجب على المنشأة أن تجمع أدواتها المالية إلى فئات من أدوات مماثلة لطبيعة المعلومات المقدمة. [IFRS7.6]

إن الفئتين الرئيسيتين من الافصاحات المطلوبة من قبل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7 هي:

3.1 - معلومات حول أهمية الأدوات المالية:

1- بيان المركز المالي: الإفصاح عن أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للشركة وأدائها. يتضمن الإفصاح عن الفئات التالية:

أ - الموجودات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تظهر بشكل منفصل عن تلك المحتفظ بها للمتاجرة وتلك المصنفة عند الاعتراف المبدئي

ب - الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق،

ج -القروض والمدينين،

د - موجودات مالية متاحة للبيع بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر تظهر بشكل منفصل عن تلك المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي تم تحديدها عند الاعتراف المبدئي

ه -المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة

1.1 -إفصاحات أخرى المتعلقة بالميزانية العمومية:

أ - إفصاحات خاصة حول الموجودات المالية والمطلوبات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، بما في ذلك افصاحات حول مخاطر الائتمان ومخاطر السوق والتغيرات في القيمة العادلة المنسوبة إلى هذه المخاطر وطرق القياس.

إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى على سبيل المثال من القيمة العادلة إلى التكلفة المطفأة أو العكس .

ب - معلومات حول الموجودات المالية المرهونة كضمان وعن الموجودات المالية أو غير المالية المحتفظ بها كضمان .

ج -تسوية حساب المخصص لخسائر الائتمان(الديون المعدومة) حسب فئة الموجودات المالية.

د - معلومات حول الأدوات المالية المركبة مع مشتقات متضمنة متعددة .

ه -مخالفات شروط اتفاقيات القرض.

2 - بيان الدخل الشامل: بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر مع إفصاح منفصل عن المكاسب والخسائر عن:

أ - الموجودات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تظهر بشكل منفصل عن تلك المحتفظ بها للمتاجرة وتلك المصنفة عند الاعتراف المبدئي.

ب -الاستثمارات المحتفظ بها حتى أجل الاستحقاق.

ج - القروض والمدينون.

د الموجودات متاحة للبيع.

ه -المطلوبات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، والتي تظهر بشكل منفصل عن تلك المحتفظ بها للمتاجرة وتلك المحددة عند الاعتراف المبدئي.

و -المطلوبات المالية التي يتم قياس بالتكلفة المطفأة.

2.1 -الافصاحات الأخرى ذات الصلة ببيان الدخل:

ا -إجمالي دخل الفوائد ومجموع مصروفات الفوائد لتلك الأدوات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

ب - إيرادات ومصاريف الرسوم

ج -خسائر الانخفاض في القيمة حسب فئة الموجودات المالية.

د - إيرادات الفوائد على الموجودات المالية التي انخفضت قيمتها .

2.2- **افصاحات أخرى :**

أ - السياسات المحاسبية للأدوات المالية .

ب -معلومات حول محاسبة التحوط، بما في ذلك:

1- وصف كل تغطية وأداة تحوط وقيمة عادلة لتلك الأدوات وطبيعة المخاطر التي يتم التحوط لها .

2- مخاطر التدفقات النقدية والفترات التي يتوقع حدوث التدفقات النقدية فيها عندما يتوقع أن تدخل في تحديد الربح أو الخسارة ووصف أي معاملة متوقعة تم استخدام محاسبة التحوط لها سابقا ولكن لم يعد من المتوقع حدوثها.

3- إذا تم الاعتراف بأرباح أو خسائر من أداة التحوط في تغطية التدفقات النقدية في الدخل الشامل الآخر، الإفصاح عن ما يلي:

ا - المبلغ الذي تم الاعتراف بـه في الإيرادات الشاملة الأخرى خلال الفترة

ب -المبلغ الذي تم إزالته من حقوق الملكية ويتضمن في الربح أو الخسارة للفترة

د - المبلغ الذي تم إزالته من حقوق الملكية خلال الفترة والمدرج في القياس المبدئي لتكلفة الاستحواذ أو القيمة الدفترية الأخرى للموجودات غير المالية أو المطلوبات غير المالية في معاملة متوقعة محتملة بدرجة كبيرة.

ه --بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة، معلومات عن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المتحوط له :

* عدم فعالية التحوط المعترف به في الأرباح والخسائر (بشكل منفصل لتغطية مخاطر التدفقات النقدية والتحوطات لصافي الاستثمار في عملية أجنبية)

* معلومات حول القيم العادلة لكل فئة من فئات الموجودات المالية والمطلوبات المالية، مع:

أ- القيمة المرحلة القابلة للمقارنة.

ب-وصف لكيفية تحديد القيمة العادلة.

ج-مستوى المدخلات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.

د- تسويات الحركات بين مستويات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة مع إفصاحات

إضافية للأدوات المالية التي يتم تحديد قيمتها العادلة باستخدام المستوى 3 المدخلات بما في

ذلك التأثيرات على الأرباح والخسائر والدخل الشامل الآخر وتحليل الحساسية.

ه- معلومات إذا لم يكن بالإمكان قياس القيمة العادلة بصورة موثوق منها.

3.2-معلومات عن المخاطر المعلقة بالأدوات المالية : طبيعتها ومداها:

إفصاح نوعي : يصف الإفصاح النوعي :

- التعرض للمخاطر لكل نوع من الأدوات المالية .
- أهداف والسياسات والعمليات لإدارة هده المخاطر .

- التغيرات مقارنة بالفترة السابقة .

الافصاحات الكمية : تقدم الافصاحات الكمية معلومات حول مدى تعرض المنشأة للمخاطر بناء على المعلومات المقدمة داخليا من قبل موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة. تتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

أ -ملخص البيانات الكمية حول التعرض لكل خطر في تاريخ التقرير.

ب - الافصاحات حول مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق وكيفية إدارة هذه المخاطر كما هو موضح أدناه في الجدول:

ج - تركيزات المخاطر.

تحويل الموجودات المالية:

يتعين على المنشأة الكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من:

1 --لفهم العلاقة بني الموجودات المالية المحولة التي لم يتم استبعادها بالكامل والمطلوبات المرتبطة بها.

تتضمن الإفصاحات المطلوبة لوصف طبيعة الأصول المحولة وطبيعة المخاطر والمكافآت وكذلك وصف الطبيعة والكشف الكمي الذي يوضح العلاقة بين الموجودات المالية المحولة والالتزامات المرتبطة بها.

1 -لتقييم طبيعة المشاركة المستمرة للموجودات المالية المستبعدة والمخاطر المرتبطة بها.

2 الإفصاحات المطلوبة تتضمن القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات المعترف بها والقيمة العادلة للموجودات والمطلوبات التي تمثل المشاركة المستمرة والحد الأقصى للتعرض للخسارة من استمرار المشاركة وكذلك تحليل الاستحقاق للتدفقات النقدية غير المخصومة لإعادة شراء الموجودات المالية التي تم إلغاء تحقيق.

3 إفصاحات إضافية مطلوبة لأي أرباح أو خسائر يتم تسجيلها في تاريخ تحويل الموجودات أو الإيرادات أو المصاريف التي تم الاعتراف بها من استمرار الشركة في السيطرة على الموجودات المالية المستبعدة وكذلك تفاصيل التوزيع غير المتكافئ للمدفوعات من نشاط التحويل خلال فترة التقرير.

المبحث الثالث- الأدوات المالية: القياس والاعتراف IFRS 9

أولا - خلفية عن المعيار: قام المجلس IASB بإصدار المعيار **IFRS 9 كمرحلة أولى** تعويضا للمعيار IAS 39 . ولقد أدرج المعيار **IFRS 9** متطلبات جديدة لتصنيف وقياس الأدوات المالية ، ليتم تطبيقها في أول جانفي 2013 . وفي 28 أكتوبر 2010 أعاد المجلس إعادة إصدار المعيار **IFRS 9** متضمنا متطلبات جديدة للمحاسبة عن الخصوم المالية ، ومحتفضا بمتطلبات الاستبعاد وفق المعيار IAS 39 للأصول المالية والخصوم المالية .

وفي 19 نوفمبر 2013 ، أصدر المجلس المعيار **IFRS 9 الأدوات المالية – محاسبة التحوط،** وتعديل المعيار فيما يتعلق بنموذج جديد لمحاسبة التحوط.

في 24 جويلية 2014 ، أصدر المجلس الطبعة الأخيرة للمعيار **IFRS 9** متضمنا نموذج جديد لخسارة الانخفاض وبعض التعديلات حول تصنيف وقياس الأصول المالية. هده الطبعة الأخيرة سوف تكون سارية المفعول ابتداءا من أول جانفي 2018

ولقد تم إضافة متطلبات أخرى عند مراجعة المعيار **IFRS 9** سنة 2011، تتمثل في:

- تصنيف وقياس الخصوم المالية.
- التوقف عن الاعتراف لبعض الأدوات المالية .
- انخفاض أو تدني الأدوات المالية.

-محاسبة التحوط.

ومع الاستمرار في تطبيق المعيار IAS 39 فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة الأخرى والتي لم يغطيها المعيار IFRS 9 وتتمثل في :

- تصنيف وقياس الالتزامات المالية
- الاعتراف والتوقف عن الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية
- انخفاض أو تدني الأصول المالية
- محاسبة التحوط.

ثانيا - التصنيف و الاعتراف بالأدوات المالية في اطار المعيار IFRS 9

يصنف المعيار IFRS 9 الأدوات المالية الى فئتين هما:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة سواء من خلال الربح أو الخسارة FVTPL، أو من خلال بنود الدخل الشامل الآخرFVTOCI.
- الأصول المالية بالتكلفة المطفأة.

- ويتم قياس كافة الأصول والالتزامات المالية عند **الاعتراف الأولي** بالقيمة العادلة بما في دلك العقود النشطة المرتبطة بالأصول المالية المضيفة، كما يلي :

- للأصول المالية والالتزامات المالية المصنفة ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
بالقيمة العادلة تضاف أو تطرح منها تكاليف العملية للأصول أو الالتزامات المالية التي لا يتم تصنيفها ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL .

ولقد أبقى المعيار IFRS 9 على النموذج الأساسي المتعلق بالالتزامات المالية كما تضمنه المعيارIAS 39، حيث يوجد فئتان لقياس الالتزامات المالية وهما:

- **الالتزامات المالية المقتناة للمتاجرة،** وتصنف ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL .
- **الالتزامات المالية الأخرى** ، حيث يتم قياسها بالتكلفة المطفأة إلا اذا تم تطبيق خيار القيمة العادلة .

- – أما عند **الاعتراف اللاحق،** فانه يتم قياس الأصول المالية التي تعتبر **أدوات دين بالتكلفة المطفأة** وفق الاختبارين التاليين:

- **اختبار نموذج أعمال المنشأة لادارة الأصول المالية :** وهدف النموذج هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة عن اقتناء الأداة المالية ، وليس من أجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق للاستفادة من التغيرات في القيمة العادلة.
- **اختبار خصائص التدفقات النقدية التعاقدية المتعلقة بالأصول المالية :** حيث تمنح الشروط التعاقدية للأصل المالي ارتفاعا في تواريخ محددة للتدفقات النقدية المتعلقة فقط بأصل الدين والفوائد على الدين القائم.

أما بالنسبة لكافة **أدوات الدين الأخرى ، يجب** قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL.كذلك ،

و يجب قياس **أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال بنود الدخل الشامل الآخر** FVTOCI، عند توفر الشروط التالية:

- أن الأصل تم اقتناءه بموجب نموذج الأعمال، من أجل الحصول على تدفقات نقدية وفي نفس الوقت بيع الأصول المالية .
- تمنح الشروط التعاقدية ارتفاعا في الأصول المالية في تواريخ محددة للتدفقات النقدية الخاصة بالدفعات المتعلقة بالدين وفوائده .

كما يجب **الاعتراف بالمكاسب والخسائر للأصول المالية :**

يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر في الأرباح أو الخسائر لتلك المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL ويتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر في بنود الدخل الشامل الآخر لتلك المصنفة بالقيمة العادلة **من** خلال بنود الدخل الشامل FVTOCI.

ثالثا: نموذج الأعمال :يعتبر نموذج الأعمال محاولة من قبل المجلس لوصف الإجراءات المحاسبية بما يتوافق مع كيفية استخدام الإدارة لأصولها في أعمالها، والإحاطة بخصائص أعمال المنشأة ، ويجب قياس أدوات الدين بالتكلفة المطفأة ، اذا تم إجراء الاختبارين وهما نموذج الأعمال وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية ، وفي حالة عدم توفر شروط الاختبارين في الأصول المالية فيتم قياسها بالقيمة العادلة .

- **اختبار نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية :** وهدف النموذج هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة عن اقتناء الأداة المالية ، وليس من أجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق للاستفادة من التغيرات في القيمة العادلة.
- **اختبار خصائص التدفقات النقدية التعاقدية المتعلقة بالأصول المالية :** حيث تمنح الشروط التعاقدية للأصل المالي ارتفاعا في تواريخ محددة للتدفقات النقدية المتعلقة فقط بأصل الدين والفوائد على الدين القائم.

وتضمن دليل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدة أمثلة لتفسير مفهوم نموذج الأعمال:

مثال: اقتنت منشاة استثمارات لتحصيل تدفقات نقدية تعاقدية ، لكن ستقوم ببيعها في ظروف معينة، مثلا كبيعها في الظروف التالية:

- عندما لا تتوافق الأداة المالية مع سياسة المنشأة الاستثمارية مثلا كانهيار التصنيف الائتماني للأداة .
- أن تكون المنشأة بحاجة إلى تمويل نفقاتها الرأسمالية.

رابعا -التوقف عن الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية

1 –التوقف عن الاعتراف بالأصول المالية : الفرضية الأساسية للتوقف عن الاعتراف وفق المعيار IFRS 9 – تم نقلها من المعيار IAS 39

- تتمثل في تحديد فيما اذا كان الأصل المالي سيتم التوقف عن الاعتراف به هو:

- أصل في مجموعه .
- أنه تم تحديد نقدية من الأصل أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة.
- أن للأصول أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة حصة نسبية كاملة في التدفقات النقدية .
- أنه تم تحديد حصة نسبية كاملة للتدفقات النقدية من الأصل أو مجموعة من الأصول المالية المماثلة.

- بعد دلك ، يتم تقييم فيما ادا تم تحويل الأصل، وإذا تم تحويله ، يتم تقييم فيما اذا كان الأصل مؤهل لاحقا للتوقف عن الاعتراف به .
- يتم تحويل الأصل عند قيام المنشأة بتحويل الحقوق التعاقدية لاستلام نقدية ، أو احتفاظها بحقوقها التعاقدية باستلام نقدية من الأصل لكنها ستتحمل التزام تعاقدي لتسليم هده التدفقات النقدية بموجب ترتيب تعاقدي تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية :

- ليس لدى المنشاة التزام لسداد مبالغ للمستفيد النهائي الا اذا قامت بتحصيل مبالغ مساوية من الأصل الأساسي.
- لا يسمح للمنشأة بيع الأصل الأساسي أو رهنه، وليس كضمان للمستفيد.
- للمنشاة التزام بتحويل هده التدفقات النقدية بدون تأخير.

- عندما تحدد المنشأة أن الأصل تم تحويله، يجب عليها تحديد فيما اذا تم تحويل كافة المخاطر والحوافز المتعلقة بملكية الأصل ، واذا تم تحويل هده المخاطر والحوافز ، يجب عليها التوقف عن الاعتراف بالأصل ، أما اذا تم الاحتفاظ بكافة المخاطر والحوافز ، فيجب عليها إيقاف إجراءات
- التوقف عن الاعتراف بالأصل.
- واذا لم تقم المنشأة بتحويل كافة المخاطر والحوافز المتعلقة بالأصل و لم تقم بالاحتفاظ بها ، يجب عليها تقييم فيما ادا تنازلت عن السيطرة عن الأصل أم لا ، فان لم تعد تسيطر عليه فمن الملائم أن تتوقف عن الاعتراف به، أما ادا مازالت تسيطر عليه فيجب الاستمرار في الاعتراف بالأصل الى المدى الذي يوجد لها تدخل في الأصل.

2– التوقف عن الاعتراف بالالتزامات المالية:

يجب التوقف عن الاعتراف بالالتزام المالي في قائمة المركز المالي عند إطفاءه فقط ، ويكون دلك عند الإعفاء من الالتزام التعاقدي أو إلغاءه أو انتهاءه.

- عندما تتضمن عملية مالية مبادلة بين المقرض والمقترض لأداة الدين بشروط هامة مختلفة ، أو تعديل هام على شروط الالتزام المالي الحالي ، فان هده العملية تعتبر إطفاء للالتزام المالي الأساسي واعترافا بالتزام مالي جديد ، ويتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة المرتبطة بالالتزام المالي الأساسي في الربح أو الخسارة.

خامسا ـ المشتقات والمشتقات الضمنية :

1 – بالنسبة للمشتقات :

- يتم قياس جميع المشتقات ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستثمارات في أسهم ليس لها أسعار معلنة، بالقيمة العادلة.
- يتم الاعتراف بتغيرات القيم العادلة في الأرباح أو الخسائرP/L ما لم تختار المؤسسة معاملة المشتقة كأداة تحوط عن طريق تعيين المشتقات كأداة تحوط وفق المعيارIAS 39.

2 ـ المشتقات الضمنية :

- إن المشتقة الضمنية هي أحد مكونات عقد نشط تتضمن عقدا مضيفا غير مشتق، يكون لها تأثير مختلف على بعض التدفقات النقدية للأداة المركبة.

- إن المشتقات المرفقة بأداة مالية ولكن قابلة للتحويل التعاقدي بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو لديها طرف آخر مختلف، ليست مشتقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة. [المعيار الدولي للتقارير المالية 9، الفقرة 4.3.1].
- إن مفهوم المشتقات الضمنية الموجود في المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 قد تم إدراجه في المعيار IFRS 9 ليتم تطبيقه فقط على العقود المضيفة التي لا تعتبر موجودات مالية ضمن نطاق المعيار. ونتيجة لذلك، فإن المشتقات الضمنية التي بموجب المعيار IAS 39 يتم المحاسبة عنها وفق القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر كونها غير مرتبطة ارتباطا وثيقا بالأصل المالي المضيف و لا يمكن فصلها عنه . بدلا من ذلك، يتم تقييم التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي بالكامل، ويتم قياس الأصل ككل بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر إذا لم يتم اجتياز اختبار خصائص التدفقات النقدية التعاقدية.
- إن إرشادات المشتقات الضمنية الذي ورد في المعيار IAS 39 تم إدراجه في المعيار IFRS 9 ينطبق على المطلوبات المالية و العقود المضيفة التي لا تدخل في نطاق المعيار على سبيل المثال عقود الإيجار، عقود التأمين ،عقود شراء أو بيع البنود غير مالية .

سادسا -إعادة التصنيف:

- يتطلب إعادة تصنيف الأصول المالية بين الثلاث فئات FVTPL ، FVTOCI و التكلفة المطفأة ، إذا تغير الهدف من نموذج أعمال المنشأة لأصولها المالية حيث لم يعد يطبق نموذج أعمالها السابق.
- تتم عملية إعادة التصنيف بأثر مستقبلي ابتداء من تاريخ إعادة التصنيف ، أي يتم من اليوم الأول للفترة الابلاغية الأولى التي تلي التغير في نموذج الأعمال، ولا تقوم المنشأة بإعادة التصريح عن المكاسب ، الخسائر والفوائد التي تم الاعتراف بها سابقا.
- لا يسمح المعيار IFRS 9 عمليات إعادة التصنيف بالنسبة :
  - لأدوات الملكية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .
  - عند ممارسة خيار القيمة العادلة تحت أي ظرف للأصل المالي أو الالتزام المالي.

سابعا- محاسبة التحوط: إن متطلبات محاسبة التحوط في المعيار 9 IFRSاختيارية. إذا توفرت بعض الشروط للتأهيل تسمح بتطبيق محاسبة التحوط للمنشأة بأن تعكس أنشطة إدارة المخاطر في البيانات المالية عن طريق مطابقة الأرباح أو الخسائر من أدوات التحوط المالية مع الخسائر أو المكاسب الناتجة عن التعرض للمخاطر التي تغطيها.

تعتبر علاقة **التحوط مؤهلة** لتطبيق محاسبة التحوط عند توفر الشروط التالية:

- تتكون علاقة التحوط فقط من أدوات التحوط المؤهلة والبنود المؤهلة للتحوط.
- عند بداية علاقة التحوط، فانه يوجد تشخيص وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط وللهدف من إدارة المخاطر للمنشأة وإستراتيجية القيام بالتحوط.
- أنه يتوفر في علاقة التحوط متطلبات فعالية التحوط.

تتكون **أدوات التحوط** فقط من العقود مع المبرمة مع طرف من خارج المنشأة المقدمة للتقارير والتي يمكن تصنيفها كأدوات تحوط. وقد تكون أداة التحوط مشتقة (باستثناء بعض الخيارات المكتوبة) أو الأدوات المالية غير المشتقة المقاسة بالقيمة العادلة

من خلال الأرباح أو الخسائرFVTPL إلا إذا كان التزاما ماليا تم تصنيفه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر FVTPLيتم عرض التغييرات الناتجة عن مخاطر الائتمان في بنود الدخل الشامل الآخر.

أما البنود التي يتم التحوط لمخاطرها يمكن أن يكون البند المتحوط له أصلا أو التزاما ، أو اتفاقية غير ملزمة، أو عملية تنبؤ عالية الاحتمال، أو صافي استثمار في عملية أجنبية ويجب أن يكون قابلا للقياس بشكل موثوق به.

7.1 - المحاسبة عن علاقات التحوط المؤهلة:

هناك ثلاثة أنواع من علاقات التحوط:

- **تحوط القيمة العادلة**: التحوط للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة للموجودات أو المطلوبات المعترف بها أو التزام ثابت غير محقق أو عنصر من أي بند من هذا القبيل، ويعزى إلى مخاطر معينة ويمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة (أو الدخل الشامل الآخر في حالة أداة حقوق الملكية المعينة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر).

مثال :تحوط القيمة العادلة

اشترت شركة سندات **بمبلغ** 2 مليون $ ، بمعدل فائدة ثابت 6 % سنويا . وتم تصنيف السندات على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة FVTPL

دخلت الشركة في عقد مبادلة معدل الفائدة SWAP قيمته العادلة صفر لإطفاء الانخفاض في القيمة العادلة للسندات .

اذا كانت أداة التحوط فعالة ، فان الانخفاض في القيمة العادلة للسندات سوف يتم إطفاؤه بالزيادة المقابلة في القيمة المشتقة لأداة SWAP والتي يتوقع أن

تكون فعالة 100 %. مع العلم أن الشركة وثقت وحددت الأداة SWAP كأداة للتحوط . ولقد ارتفع معدل الفائدة في السوق الى 7 % وانخفضت القيمة العادلة للسندات الى 1920000 $.

المطلوب: كيف تتم المحاسبة عن التحوط في القوائم المالية للشركة ؟

الحل:

أولا - السندات هي البند المحوط له في تحوط القيمة العادلة ، أي أن التغير في الأداة يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر P/L ، وبالتالي نسجل

من ح/ قائمة الدخل 80000

إلى ح/ السندات 80000

(1920000 – 2000000)

ثانيا – القيمة العادلة للمبادلة SWAP زادت بمبلغ 80000 $ (100 %) . وكون أن الأداة SWAP هي مشتق ، فانه يتم قياسها بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة في P/L وبالتالي نسجل:

من ح / المبادلة SWAP 80000

إلى ح/ قائمة الدخل 80000

وهكذا يتم اطفاء كل من التغير في القيمة العادلة للبند المحوط له وأداة التحوط ، أي تحوط فعال 100 % ، وأن صافي الأثر على P/L يساوي صفر .

- **تحوط التدفق النقدي:** التحوط للتعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المنسوبة إلى مخاطر معينة مرتبطة بكافة أو أحد مكونات الأصل أو الالتزام المعترف به مثل جميع أو بعض الدفعات المستقبلية للفوائد على الديون ذات المعدلات المتغيرة (أو المحتمل بدرجة كبيرة) ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

بالنسبة لتحوط التدفق النقدي، يتم تعديل احتياطي تغطية التدفقات النقدية في حقوق الملكية إلى أقل مما يلي بالمبالغ المطلقة:

- الأرباح أو الخسائر المتراكمة من أداة التحوط منذ بداية التحوط.
- والتغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المتحوط له منذ بداية التحوط.

مثال : تحوط التدفق النقدي

شركة تنوي شراء 1000 أوقية من الذهب في 1/31 /ن + 1 بسعر السوق،السعر الجاري يساوي 1200 $ للأوقية الواحدة.ونظرا لأن سعر الذهب سوف يرتفع ، قررت الشركة الدخول في عقد مستقبلي لشراء 1000 أوقية بسعر 1300$ في 12/31/ن .

قامت الشركة بتوثيق وتحديد العقد المستقبلي كأداة للتحوط . مع العلم أن نهاية السنة المالية للشركة هي 10/31/ن وكان سعر المستقبلي للتسليم في هذا التاريخ يساوي 1400 $. أما سعر الذهب في السوق هو 1325 $.

وفي 1/31/ن+1 – تم تسوية العقد بسعر 1450 $ ،وتم عقد شراء الذهب بسعر 1350 $.

المطلوب: بين أثر التدفق النقدي في القوائم المالية للشركة في :

1 – 10/31/ن

2 – 1/31/ ن +1

الحل :

1 - بتاريخ 10/31/ ن

المكاسب من العقد المستقبلي هي :

1000 × (1300 – 1400) = 100000 $

تم الاعتراف بها مبدائيا في الاحتياطيات

من ح / الأصل المالي 100000

الى ح / الاحتياطيات (OCI) 100000

2 - 1/31/ ن+1

بعد تنفيذ العمليات يتم أخذ الجزأين الى الأرباح أو الخسائر P/L

من ح/ شراء الذهب 1350000 $

الى ح/ نقد 1350000

1000× 1350 = 1350000 $

--- ---

من ح/ نقد 150000

الى ح/ مكاسب من العقد المستقبلي 150000

1000 × (1300 – 1450) = 150000 $

وبالتالي يكون صافي الأثر ، كون أن تكلفة الذهب كانت 1200000

1350000 – 150000 = 1200000 $

وهو السعر السائد عند الدخول في عقد مستقبلي للتحوط ضد تذبذبات السعر.

مثال آخر:

تنوي شركة شراء 1000 برميل نفط بالسعر الجاري 95 $ للبرميل . وللتحوط

ضد مخاطر زيادة السعر أبرمت عقد مستقبلي لضمان السعر عند 100 $ للبرميل وفي نهاية السنة ارتفع سعر البرميل من النفط الى 150 $ وسعر العقد المستقبلي الى 160 $.

المطلوب: كيف تتم معالجة التحوط في القوائم المالية ؟

الحل: حركة التدفق النقدي :(150 – 95)× 1000 = 55000 $

خسارة مكاسب العقد المستقبلي : (100 – 160)× 1000 = 60000 $

مكسب الجزء الفعال من أداة التحوط هو 55000 $ يتم الاعتراف به في OCI .أما الجزء غير الفعال وهو 5000 $ في P/L .وعند حدوث

التدفق النقدي يتم تحويل 55000 $ من OCI الى P/L.و

- **التحوط لصافي الاستثمار في عملية أجنبية :**

يتم المحاسبة عن تغطية صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم 21) ، بما في ذلك التحوّط من بند مالي يتم احتسابه كجزء من صافي الاستثمار ، على نحو مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:

- يتم الاعتراف بجزء الربح أو الخسارة من أداة التحوط التي يتم تحديدها كتحوط فعال في OCI ؛
- ويتم الاعتراف بالجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 الفقرة 6-5-13]

يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر المتراكمة على أداة التحوط المتعلقة بالجزء الفعال من التحوط إلى الأرباح أو الخسائر على التخلص أو التخلص الجزئي للعملية الأجنبية. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 الفقرة 6-5-14].

الفصل الرابع اندماج الأعمال IFRS 3

أولا – خلفية عن المعيار: يوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 اندماج الأعمال المحاسبة عندما يحصل المقتني على السيطرة على نشاط تجاري مثل الاقتناء أو الاندماج. وتتم المحاسبة عن اندماج الأعمال باستخدام »طريقة الشراء والتي تتطلب عادة أن الموجودات المقتناة والمطلوبات المفترضة يتم قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

تعديلات قيد النظر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية:

- تعريف اندماج الأعمال
- معاملات السيطرة المشتركة.

ثانيا - تحديد نطاق المعيار: حالات اندماج الأعمال التي تقع في نطاق المعيار : يمكن عرضها في التالي:

- شراء أصول وخصوم وحقوق ملكية تتعلق بمشروع معين،

- شراء أصول وخصوم وحقوق ملكية تتعلق بأنشطة ذمة معينة والتي تمثل كلها مشروع أعمال،
- تأسيس ذمة جديدة يتم فيها اقتناء مجموعة من الأصول والخصوم والأنشطة الخاصة بمشروع واحد ،
- شراء أصول يرتبط بها دفع ثمن خاص بالشهرة.

مثال : اقتنت المنشأة A أصول وخصوم منشأة B ، العملية تقع في مجال المعيار **IFRS 3**، **لأن الأصول والخصوم المقتناة تشكل أعمال وفق IFRS 3.**

أما حالات اندماج الأعمال لا تقع في نطاق المعيار: تتمثل في :

- حالات اندماج الأعمال بين ذمم بموجب عقد مشترك،
- حالات اندماج الأعمال تتعلق ذمم تخضع لسيطرة عامة تمت قبل أو بعد عملية الاندماج،
- حالات اندماج الأعمال تتعلق باندماج بين ذمتين أو أكثر من الذمم المشتركة،
- حالات اندماج الأعمال والتي بموجبها يتم دمج ذمم منفصلة لتكون ذمة تقرير على أساس عقد منفرد دون الحصول على حقوق ملكية.

مثال : اقتنت المنشأة A معدات وبرمجيات الأعلام الآلي من الشركة C ، العملية تقع خارج مجال المعيار **IFRS 3. لأن المعدات لا تشكل مجموعة مدمجة من أنشطة وأصول .**

ثالثا ـ التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

اندماج الأعمال: هو توحيد مجموعة من المؤسسات المنفصلة في وحدة تقرير واحدة،

منشآت الأعمال: مجموعة موحدة من الأصول والأنشطة التي يتم التصرف بها وإدارتها للحصول على عائد للمستثمرين وبتكاليف منخفضة،

طريقة الاقتناء: يعتبر اندماج الأعمال على أنه اقتناء ذمة وبموجبه يتم قياس تكلفة الاقتناء وتخصيصها الى صافي الاصول المشتراة

تاريخ الاقتناء: هو التاريخ الذي حصل فيه المقتني على السيطرة على الذمة المقتناة ،وهو تاريخ اثبات العمليات المحاسبية،

تاريخ التبادل : هو تاريخ الاعتراف بعمليات تبادل الاصول والخصوم والخصوم الطارئة بين المشتري والذمة المقتناة في القوائم المالية للمقتني

تاريخ الاتفاقية: تاريخ التوصل الى عقد اتفاق جوهري بين اطراف الاندماج

اندماج الاعمال الذي يخص الذمم تحت السيطرة :

الالتزام الطارئ: التزام حالي يظهر نتيجة لأحداث ماضية ولكن لا يتم الاعتراف به نظرا لعدم تحقق شروط الاعتراف وهي:

- عدم احتمال تدفق موارد اقتصادية يمكن استخدامها لإطفاء الالتزام
- لا يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق منه.

السيطرة: سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأية منشأة لتحقيق المنافع الناتجة عن أعمالها.

القيمة العادلة : القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بها بين الأطراف المعنية والقادرة على إجراء معاملة حسب الأصول التجارية.

الشهرة : أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى تم استملاكها في اندماج الأعمال، ولم يتم تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل،

العقد المشترك: هو ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر للقيام بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.

الحقوق غير المسيطر عليها/ حقوق الأقلية : حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية): حقوق ملكية في شركة تابعة لا يمكن أن ننسبها إلى الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

الشركة الأم: المنشأة التي لها فرع أو عدة فروع تابع لها

ذمة التقرير: ذمة تقوم بنشر قوائم مالية ذات الغرض العام للمستخدمين من أجل الحصول على معلومات مفيدة لغرض اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد .

الفرع – الذمة التابعة : هي ذمة تخضع لسيطرة ذمة أخرى تسمى بالشركة الأم.

رابعا– طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال:

توجد طريقتان تستخدمان في المحاسبة عن اندماج الأعمال

4.1– طريقة تجميع المصالح: حسب هذه الطريقة فان انتقال الأصول والخصوم للذمم المندمجة بالمبالغ المرحلة، ويتم عرض الحسابات كما لو أنها على هذا الوضع دائما، ويتم إجراء تعديلات من أجل التأكد من تماثل السياسات المحاسبية بين الذمم وتسمى أحيانا بطريقة توحيد المصالح. ولقد تم التوقف عن استعمال هذه الطريقة بموجب المعيار IFRS 3 – تعديل المعيار IAS 22 حيث كان يسمح باستعمال طريقة المصالح المشتركة.

4.2– طريقة الاقتناء أو الشراء IFRS 3: حيث يتم تحديد الطرف المقتني، ويتم قياس تكلفة الاقتناء بالقيمة العادلة للأصول والخصوم والخصوم الطارئة ، وتعتبر هذه الطريقة مكلفة من حيث التطبيق.

خامسا– كيفية تطبيق طريقة الاقتناء:

5.1– تحديد المقتني Acquirer:

يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 إرشادات إضافية حول المقتني:

-عادة ما يكون المقتني هو المنشأة التي تقوم بتحويل النقدية أو الأصول الأخرى التي يتم فيها اندماج الأعمال بهذه الطريقة [المعيار الدولي للتقارير المالية B14.3]

- عادة ما يكون المقتني ، ولكن ليس دائما ، هو الجهة التي تقوم بإصدار حقوق الملكية حيث يتم تنفيذ المعاملة بهذه الطريقة ، ومع ذلك فإن المنشأة تأخذ أيضًا الحقائق والظروف الأخرى ذات الصلة بما في ذلك: [IFRS 3.B15]

2 حقوق التصويت النسبي في الكيان المشترك بعد دمج الأعمال
3 وجود أي مصلحة كبيرة للأقلية إذا لم يكن لمالك أو مجموعة أخرى من المالكين مصلحة تصويت كبيرة
4 تكوين هيئة الإدارة والإدارة العليا للكيان المشترك
5 الشروط التي يتم بها تبادل حقوق الملكية

-عادة ما يكون المقتني هي المنشأة ذات الحجم النسبي الأكبر (الأصول أو الإيرادات أو الأرباح)

-بالنسبة لمجموعات الأعمال التي تضم عدة منشآت ، يمنح الاعتبار للمنشأة التي تقوم بالاندماج ، والأحجام النسبية للمنشآت التي تم دمجها.

يجب تحديد المشتري / المقتني في عمليات اندماج الأعمال ويحدد المشتري بالذمم المندمجة التي تسيطر على الذمم المندمجة الاخرى والتي تتحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لها. وتوجد مؤشرات تدل على وجود السيطرة من قبل الذمة المقتنية يمكن عرضها في التالي:

- امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت في الذمة / الذمم المندمجة،

- امتلاكها حقوق تعيين وإنهاء مهام معظم أعضاء مجلس الإدارة للذمة / الذمم المندمجة،

- امتلاكها القوة في اكتساح غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة للذمة / الذمم المندمجة،

- امتلاكها القدرة على تحديد واختيار فريق إدارة للذمة / الذمم المندمجة.

و لا يعتبر امتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت دليلا على وجود سيطرة في غياب المؤشرات الأخرى.

مثال : تحديد المقتني / المشتري

اتفقت شركتان D و E على الاندماج وفق الشروط التالية :

- نتج عن عملية الاندماج شركة جديدة سميت F
- تمتلك الشركة D 60 % من أسهم الشركة E
- بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة D عند الاندماج 3000000 د. في حين كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة E 1800000 د.
- تم ادارة الشركة F من قبل فريق ادارة الشركة D

وفقا لشروط الاندماج تعتبر الشركة D هي الشركة المقتنية ، يتم قياس الأصول و الخصوم والخصوم الطارئة الخاصة بالشركة E بالقيمة العادلة من أجل ادخالها لأول مرة في الحسابات الموحدة .

5.2 – تحديد تكلفة الاندماج: يقوم المشتري بقياس تكلفة الاندماج بمجموع القيم العادلة في تاريخ التبادل للاصول المسلمة والخصوم وأدوات الملكية التي تم اصدارها من قبل المشتري للسيطرة على الذمة المشتراة . ويتم معالجة تكاليف الاندماج محاسبيا كالتالي:

- التكاليف المباشرة: تتمثل في أتعاب المحاسبين ومصاريف إعادة التقييم باعتبارها مصاريف تحمل الى الفترة.

- التكاليف غير المباشرة: تتعلق بمصاريف إصدار أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، تعالج في إطار المعيار 32 : الأدوات المالية : العرض.

- التكاليف التي لا تشكل جزءا من القيمة العادلة بين البائع والمشتري: وهي عبارة عن مصاريف تدفع لقاء القيمة العادلة مقابل الخدمات المتلقاة.

مثال: تحديد تكلفة الخدمات

قامت الشركة E باقتناء الشركة F ودفعت مقابل ذلك التالي:

- 7000 سهم بسعر سوقي 10 د. وبنفس شروط الاسهم المتداولة للشركة
- 20000 د. نقدا .
- التزام تحملته الشركة E عن الشركة ص بمبلغ 5000 د.
- 1850 د. مصاريف محاسبية وقانونية تتعلق بالاندماج.
- 1300 د. مصاريف تشغيلية لاتمام عملية الاندماج.

المطلوب : تحديد تكلفة اقتناء الشركة F من قبل الشركة E.

الحل : تكلفة شراء الشركة F من قبل الشركة E تتحدد على النحو التالي:

الاسهم التي تم اصدارها	70000
النقدية المدفوعة	20000
الالتزام	5000
مصاريف تشغيلية	1300
التكاليف الاجمالية لاقتناء الشركة F 96300	

5.3– مكونات تكلفة اندماج الأعمال : تتكون تكلفة الاندماج من التالي:

- الأصول الملموسة المحددة.
- الخصوم المحددة.
- الخصوم الطارئة .

و لا يدخل في تكلفة الاندماج الأصول الطارئة ، ويتم الاعتراف بتكاليف العناصر السابقة عند تحقق الشروط التالية:

- يتم قياس تكلفة العنصر بموثوقية
- احتمال تدفق منافع اقتصادية من والى الذمة.

وينتج عند مقارنة القيمة العادلة لصافي الأصول بتكلفة الاقتناء أو الشراء ، ينتج عن دلك ثلاثة بدائل:

- تكلفة الشراء = القيمة العادلة، لا توجد شهرة
- تكلفة الشراء > القيمة العادلة ، شهرة سالبة ، توجد مكاسب شراء تفاوضية ويتم الاعتراف بها كدخل في قائمة الارباح والخسائر.
- تكلفة الشراء < القيمة العادلة ، شهرة موجبة ويتم الاعتراف بها كأصل من أصول الشركة المقتنية في القوائم المالية الموحدة.

أما بالنسبة للاصول المقتناة لغرض البيع وفق المعيار IFRS5 فيتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة.

5.4– المعالجة المحاسبية اللاحقة لتاريخ الاقتناء: يقوم المقتني بالاعتراف بالايرادات والمصاريف اللاحقة لتاريخ الاقتناء بالاستناد الى تكلفة الاقتناء التي تحملها المقتني عند الاندماج ، وعلى سبيل المثال يقوم بحساب مصاريف الاهتلاك بناءا على القيمة العادلة للاصول القابلة للاهتلاك وليس التكلفة التاريخية التي تحملتها الذمة المقتناة والمسجلة في دفاترها.

سادسا- الاعتراف بالأصول والخصوم المتعلقة باندماج الأعمال:

6.1 – الاعتراف بالأصول والخصوم المحددة:

يقوم المقتني بالاعتراف وبشكل منفصل بأصول المنشأة المقتناة المحددة والخصوم المحددة التي تم تحملها، والخصوم الطارئة عند توفر شروط الاعتراف بها بغض النظر عن الاعتراف بها سابقا في القوائم المالية للمنشأة المقتناة .

وتتمثل شروط الاعتراف فيما يلي:

- يتم الاعتراف بالأصل مع توفر شروط الاعتراف المنافع الاقتصادية وقياس التكلفة بموثوقية،
- يتم الاعتراف بالالتزام الا ادا كان طارئا ويتوفر فيه شروط الاعتراف اي تدفق موارد لسداد الالتزام ، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.
- يتم الاعتراف بالاصول غير الملموسة عند توفر بعض الشروط .
- يتم الاعتراف بالخصوم الطارئة ادا كانت قيمتها العادلة يمكن قياسها بموثوقية

مثال : قامت الشركة س باقتناء شركة ص ، وقد تبين في تاريخ الاقتناء وجود مطالبة بتعويضات إصابة عمل من أحد العمال، قيمة التعويض لم تحدد حينها ، ومطالبة أخرى محتملة الدفع حيث أوضح محامي الشركة بأن احتمال 70 % لعدم دفع أي مبلغ واحتمال 30 % بدفع 120000 د. فهل يتم الاعتراف بالمطالبة كالتزام طارئ ؟

لا يتم الاعتراف بالمطالبة المتعلقة بالتعويضات كالتزام طارئ لعدم إمكانية قياس الالتزام بموثوقية.

أما الثانية يتم الاعتراف بها ، قيمة الالتزام الطارئ 120000 * 30 %) + (0*70 %) = 36000 د.

6.2 – قياس الاصول والمطلوبات المقتناة:

يتم قياس الأصول والخصوم المحددة والخصوم الطارئة أوليا بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء من قبل المقتني، بغض النظر عن وجود حقوق أقلية غير مسيطر عليها، أي بالقيمة العادلة متضمنة أي حقوق أقلية غير مسيطر عليها في البند المقتني.

6.3 – اعادة الهيكلة :

- لا يتم الاعتراف بتكاليف اعادة الهيكلة كجزء من تكلفة اندماج الأعمال ، ادا لم تتوفر في الالتزام الناتج عن عمليات إعادة الهيكلة كنتيجة لاندماج الاعمال شروط الاعتراف وفق المعيار IAS 37.
- يتم الاعتراف بآثار عمليات اعادة الهيكلة كمصروف في الفترة اللاحقة لعملية الاقتناء وليس كالتزام بسبب الاقتناء.

- عندما يكون على الشركة المقتناة التزام تعاقدي لدفع مبلغ يرتبط بحدث يتعلق بالاندماج يعتبر هدا الالتزام التزام حالي ويشكل جزء من تكلفة الاندماج .

مثال : مخصص اعادة الهيكلة

قامت الشركة A باقتناء الشركة B ، واعلنت هذه الاخيرة عن خطة انهاء خدمات 30 موظف من بين 870 موظف كجزء من عملية الاقتناء ، لا يسمح للشركة A الاعتراف بتكاليف اعادة الهيكلة كالتزام عند الاقتناء ، الا اذا تم تكوين مخصص في الشركة B قبل الاقتناء وتوافرت في المخصص شروط الاعتراف به، عندها يتم الاعتراف بالمخصص عند تحديد تكلفة الاندماج .

6.4 – الاعتراف بالاصول غير الملموسة:

يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس في اندماج الاعمال ، اذا توفرت فيه شرط تعريف الأصل غير الملموس مسيطر عليه وينتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية ومنفصلا ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق منه، وفق المعيار IAS 38.

6.5 – الاعتراف بالخصوم الطارئة :

يتم الاعتراف بالخصوم الطارئة التي يفترض تحملها في اندماج الأعمال ادا أمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية ، وعند الاعتراف اللاحق يجب إعادة قياسها بالقيمة الأعلى بين القيمة عند الاعتراف الأولي وفق المعيار IAS 37 و القيمة التي تم الاعتراف بها أوليا مطروح منها الاطفاء المتراكم بالاستناد الى المعيار 18.

سابعا- المعالجة المحاسبية للشهرة :

7.1 – الاعتراف بالشهرة وقياسها :

يتم الاعتراف بالشهرة من قبل المشتري كأصل عند تاريخ الشراء وتقاس مبدئيا باستخدام بديلين:

البديل الأول : بالزيادة في تكلفة اندماج الاعمال عن حصة المشتري في صافي القيمة العادلة من الاصول والخصوم المحددة ، والخصوم الطارئة ، وتقاس الشهرة عند الاعتراف الاولي والاعتراف اللاحق بالتكلفة مطروح منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة المعترف بها وفق المعيار IAS 36 .

البديل الثاني : بالزيادة في القيمة العادلة لصافي الاصول والخصوم المحددة ، والمطلوبات الطارئة ، عن قيمتها المرحلة ، وتقاس الشهرة عند الاعتراف الاولي والاعتراف اللاحق بالتكلفة مطروح

منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة المعترف بها وفق المعيار IAS 36 .

مثال: تحديد قيمة الشهرة في تكلفة الاندماج

قامت الشركة ع باقتناء الشركة ص ، وبلغت تكلفة الشراء 290000د. حيث كانت القيمة العادلة للاصول والخصوم المحددة ، والخصوم الطارئة التي انتقلت الى الشركة ع كالتالي:

المدينون	45000
أوراق القبض	27000
المخزون	10000
السيارات بصافي القيمة	34000
آلات بصافي القيمة	132000
الدائنين	23000
أوراق الدفع	30000
الخصوم المحتملة	10000

وتكون القيمة العادلة لصافي الاصول 185000 ، وبمقارنتها بتكلفة الشراء نتحصل على شهرة موجبة تساوي 105000 = 290000- 185000

7.2 عدم اطفاء الشهرة: يمنع المعيار IFRS 3 اطفاء الشهرة وبدلا من ذلك يجب اجراء اختبار الخسارة في القيمة وفقا للمعيار IAS 36 سنويا أو على الاقل عند وجود مؤشرات تدل على انخفاض في القيمة .

7.3 مكاسب الشراء التفاوضي : اذا كانت حقوق المقتني في صافي القيمة العادلة لصافي الاصول المحددة المشتراة تزيد عن تكلفة اندماج الاعمال يجب الاعتراف بها مباشرة في قائمة الارباح والخسائر وتسمى بالخصم عند الاقتناء – سابقا تسمى بالشهرة السالبة.

مثال : مكاسب الشراء التفاوضي – الشهرة السالبة

قامت الشركة ع باقتناء الشركة ص ، وبلغت تكلفة الشراء 320000 د. حيث كانت القيمة العادلة للأصول والخصوم المحددة ، والخصوم الطارئة التي انتقلت الى الشركة ع كالتالي:

الأصول : 600000 ، الخصوم 200000 ، الخصوم الطارئة 30000

المطلوب : حساب قيمة مكاسب الشراء التفاوضي

مكاسب الشراء التفاوضي = القيمة العادلة لصافي الاصول – تكلفة

الشراء
القيمة العادلة لصافي الأصول = الأصول – الخصوم – الخصوم الطارئة= 600000 – 200000 – 30000 = 370000
مكاسب الشراء التفاوضي= 370000 – 320000 = 50000
ويتم الاعتراف بها مباشرة في قائمة الأرباح والخسائر.

ثامنا-المعالجة المحاسبية للحقوق غير المسيطر عليها Non Controling Interests: يسمح المعيار IFRS 3 بقياس الحقوق غير المسيطر عليها:

- إما بالقيمة العادلة ، ويطلق عليها أحيانا طريقة الشهرة الكاملة ،
- أو بحصة الحقوق غير المسيطر عليها في صافي الأصول المقتناة .

مثال : تحديد الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها
اقتنت الشركة A 80 % من الأسهم العادية للشركة B أي بمبلغ 800000 دج . وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول 600000 دج ، اما القيمة العادلة الحقوق غير المسيطر عليها تساوي 20 % من الأسهم العادية أي بمبلغ 185000 دج .
المطلوب تحديد الشهرة وفق للطريقتين

	الحقوق غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة	الحقوق غير المسيطر عليها على أساس صافي الأصول
تكلفة الاقتناء	800000	800000
الحقوق غير المسيطر عليها	185000*	120000 **
المجموع	985000	920000
صافي الاصول	600000	600000
الشهرة	385000	320000

***20 % من القيمة العادلة للحقوق غير المسيطر عليها ،**
**** 20 % من القيمة العادلة لصافي الاصول**

الفصل الخامس – القوائم المالية الموحدة

المبحث الأول -الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة المعيار IAS 28

أولا– خلفية عامة عن المعيار IAS 28

يوضح متطلبات تطبيق أسلوب الملكية يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة. أي

-في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة.

-تعريف الشركة الزميلة استنادا الى مفهوم التأثير المعتبر ، والذي يتطلب توفر المشاركة الفعالة في قرارات السياسة التشغيلية والمالية للشركة المستثمر فيها.

ولقد تم تعديل المعيار في ماي 2011 ليصبح ساري المفعول ابتداءا من جانفي 2013 .

ويطبق هدا المعيار على كافة الشركات المستثمرة مع تأثير معتبر . وبصدور هدا المعيار فقد تم نقل المتطلبات المتعلقة بالعقود المشتركة من المعيار IAS 31 الى المعيار**IAS 28 وإلغاء المعيار IAS 31 بإصدار المعيارين IFRS 10 و IFRS 12.**

ثانيا ـ التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

الشركة الزميلة : Associate عبارة عن ذمة يكون فيها للمستثمر تأثير معتبر.

التأثير الهام/ المعتبر :Significant influence قدرة المستثمر على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للشركة الزميلة ولكن ليس السيطرة فيها بما فيها السيطرة المشتركة.

الترتيب المشترك: Joint arrangementترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركة Joint control : اتفاق تعاقدي للمشاركة في السيطرة على ترتيب معين ، وهدا يتطلب عندما تكون القرارات المتعلقة بالانشطة الملائمة موافقة بالاجماع للاطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.

العقد المشترك : Joint venture : ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

المتعاقد المشترك :Joint venturer: طرف في الترتيب المشترك له سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

طريقة الملكية :Equity method : طريقة محاسبية يتم بموجبها تسجيل استثمارات الملكية عند شارئها بالتكلفة وتعدل لاحقا لعكس حصة المستثمر في التغيير اللاحق للشراء في صافي أصول الشركة المستثمر فيها ، ويتم ادراج الربح / الخسارة المتعلقة بالاستثمار في الشركة الزميلة في قائمة الدخل الشامل للمستثمر.

ثالثا ـ مفهوم التأثير الهام: نقول أن هناك تأثير هام أو معتبر عند توفر التالي:

- شراء المستثمر لنسبة 20 % أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بشكل مباشر أو من خلال شركة تابعة يعتبر مؤشرا على وجود تأثير هام.

- وفي حالة ما إذا كانت النسبة أقل من 20 %، لا يكون للمستثمر تأثير هام على الشركة الزميلة إلا إذا تم إثبات وجود التأثير بوضوح لأن النسبة 20 % أو أكثر لا تعتبر وحدها مؤشر على التأثير الهام.

- ويكون التأثير الهام موجودا إذا توفر التالي:

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة أخرى.
- مشاركة المستثمر في وضع السياسات في الشركة الزميلة، بما في ذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو أي توزيعات أخرى.

3.4 – العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة .

3.5 – تبادل الموظفين الإداريين بينهم.

3.6 – الاحتياطات و الشروط المتعلقة بالمعلومات الفنية الضرورية .

3.7 – ويمكن فقدان التأثير الهام على الشركة المستثمر فيها عند فقدان المستثمر القدرة على الاشتراك في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة .

مثال : تحديد الشركة الزميلة

قامت الشركة ع بشراء 35 % من أسهم الشركة ص وتم الاتفاق على أن تقوم الشركة ع بالمشاركة في وضع السياسات المالية والتشغيلية للشركة ص

المطلوب: ماهي العلاقة بين الشركتين

الحل : تعتبر الشركة ع مستثمرة في الشركة الزميلة ص . يطبق ما جاء في المعيار **IAS 28 وتظهر العلاقة بين الشركتين في التالي:**

نسبة ملكية ع في ص هي 35 % وتقع ما بين 20 % - 50 %

أن ع وهي الشركة المستثمرة تشارك ص في وضع السياسات المالية والتشغيلية.إذن هناك تأثر هام للشركة ع على الشركة ص.

رابعا - المحاسبة وفق طريقة الملكية :

4.1-المبدأ -حسب طريقة الملكية فانه يتم تسجيل الاستثمارات في الشركة الزميلة أو العقد المشترك بالتكلفة، ويتم تعديلها لا حقا لتعكس حصة المستثمر في الربح أو الخسارة في الشركات الزميلة أو العقود المشتركة بعد تاريخ الشراء.

4.2– **التوزيعات والتعديلات الاخرى للقيمة المرحلة**: تؤدي التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر فيها الى تخفيض المبلغ المرحل للاستثمار في الشركة الزميلة أو العقود المشتركة ويتطلب الأمر إجراء تعديلات على المبلغ المرحل بسبب التغيرات في حقوق الملكية في الجهة المستثمر فيها والتي لم تدرج في قائمة الأرباح والخسائر مثل إعادة تقييم الممتلكات والمباني والمعدات ، أو العمليات بالعملة الأجنبية.

4.3 – **حقوق التصويت المحتملة:** يتم تعديل حقوق الشركة المستثمر في الشركة الزميلة أو العقد المشترك بالاستناد الى حقوق الملكية الحالية فقط .

4.4 – تصنيف الاستثمارات كأصول غير متداولة: يتم تصنيف الاستثمارات في الشركة الزميلة أو العقد المشترك بشكل عام كأصول إلا إذا تم تصنيفها وفق المعيار IFRS 5 المتعلق بالأصول غير المتداولة لغرض البيع والعمليات غير المستمرة ، فعندها تصنف كأصول متداولة .

خامسا- كيفية تطبيق طريقة الملكية:

5.1 – المبدأ: يجب استخدام طريقة الملكية للمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة و العقود المشتركة في القوائم المالية الموحدة.

5.2 – **الاستثناءات:** يتم إعفاء الشركة المستثمرة من تطبيق طريقة الملكية إذا توفرت في الاستثمارات أحد الشروط التالية :

- الشركة الأم معفاة من إعداد قوائم مالية موحدة وفق IFRS 10 .
- لا يحتاج المستثمر الى استخدام طريقة الملكية إذا توفرت الشروط الأربعة التالية:

* أن يكون المستثمر شركة تابعة مملوكة بالكامل ، أو جزئيا من قبل ذمة أخرى .
* أن أدوات الملكية أو الدين للمستثمر أو المتعاقد في عقد مشترك لا يتم تداولها في سوق عام.
* لم يقم المستثمر بحفظ قوائمه المالية لدى لجنة البورصة، أو لدى هيئة نظامية لغرض إصدار أي فئة من الأدوات المالية في السوق العام.
* أن الشركة الأم الوسيطة أو المحتملة للمستثمر تقوم بإعداد قوائمها المالية الموحدة متاحة للاستخدام العام و متوافقة مع المعايير الدولية .IFRSs .

مثال : تطبيق طريقة الملكية

في 2005/7/1 - قامت الشركة ع بشراء 40 % من أسهم الشركة س بمبلغ 2400000 د. ج بشيك. وفي 2005/12/31أعلنت الشركة س عن أرباح بمبلغ 800000 د.ج. وفي 2006/2/1

قامت الشركة س بتوزيع 50 % من الأرباح نقدا .

المطلوب : سجل القيود في اليومية.

الحل: تسجيل الاستثمارات في 2005/5/1

من ح / الاستثمارات في شركة س	2400000	
الى ح/النقدية		2400000

فإذا افترضنا أن الشركة س شركة زميلة للشركة ع، وأن هذه الأخيرة لها

تأثير فعال على الشركة س، وبالتالي فان المحاسبة عن هذه الاستثمارات تتم وفق طريقة الملكية.

-وفي 2005/12/31 ، نسجل حصة الشركة ع في ارباح س كالتالي:

من ح / الاستثمارات في الشركة س 320000

الى ح / أرباح الاستثمارات في الشركة س 320000

ويظهر رصيد حساب الاستثمارات للشركة ع في قائمة المركز المالي للشركة س بتكلفة الشراء مضافا إليها حصتها من الأرباح المحققة أي 2400000 + 320000 = 2720000 د.ج

-وفي 2006 /2/1 ، نسجل جزء من الارباح المستلمة

من ح / النقدية 160000

الى ح / الاستثمارات في س 160000

ويصبح رصيد حساب الاستثمارات للشركة ع في قائمة المركز المالي للشركة س كالتالي:

2720000 – 160000 = 2560000 د.ج

5.3 -حالات عدم تطبيق طريقة الملكية:

- عندما تتحول الاستثمارات الى استثمارات في شركة تابعة ، فيتم تطبيق المعيار IFRS 3 و IFRS 10

- عندما تكون الحقوق المتبقية أصلا ماليا، يتم قياسها بالقيمة العادلة، و لاحقا يتم قياسها وفق المعيار IFRS 3.

- إذا تحولت الاستثمارات في شركة زميلة إلى استثمارات في عقد مشترك أو العكس ، تستمر الشركة بتطبيق طريقة الملكية و لا تقوم بإعادة قياس الحقوق المتبقية .

5.4 – التغير في حقوق الملكية : إذا انخفضت حقوق الملكية في الشركة الزميلة أو العقد المشترك ، مع الاستمرار باستخدام طريقة الملكية ، تقوم الشركة بإعادة تصنيف النسبة من المكاسب أو الخسائر التي تم الاعتراف بها سابقا في الدخل الشامل والمتعلقة بحقوق الملكية التي تم تخفيضها الى قائمة الأرباح أو الخسائر.

5.5 - العمليات المتبادلة بين المستثمر والشركات الزميلة والعقود المشتركة: يجب إلغاء العمليات التي تتم بين الشركة الزميلة والمستثمر أو من العقد المشترك الى المتعاقد المشترك الى المدى الذي تتحقق فيه مصلحة المستثمر في الشركة الزميلة أو العقد المشترك ودلك عند البيع لطرف خارجي.

مثال : إلغاء أثر العمليات المتبادلة بين المستثمر والشركات الزميلة

في2005/8/1 - قامت الشركة ع بشراء 37 % من الشركة س بتكلفة 3400000 د.ج .

وفي 2005/9/14 – قامت ع بشراء بضاعة من س بمبلغ 230000 د.ج ، بلغت تكلفتها 150000 د.ج

وفي 2005/12/31 – بلغت الارباح التي أعلنت عنها س 420000 د.ج ، وكانت البضاعة المتبقية تساوي 46000 د.ج .

المطلوب : اجراء التعديلات على حساب الاستثمارات في شركة س في دفاتر الشركة ع مع تسجيل قيود اليومية اللازمة.

الحل:التعديلات التي يجب اجراءها على حساب الاستثمارات في الشركة س تتمثل في :

رصيد حساب الاستثمارات في س	3400000
يضاف: نصيب الشركة من أرباح س 420000 * 37 %	155400
يطرح: الأرباح غير المحققة 46000 / 230000 * 80000	– 16000
رصيد حساب الاستثمارات في شركة س في 2006/12/31	3539400

وتكون قيود اليومية كالتالي:

تسجيل نصيب ع من أرباح س

من ح / الاستثمارات في س	155400	
الى ح / أرباح الاستثمارات في س		155400

تسجيل نصيب ع من مصاريف شركة س

من ح / أرباح الاستثمارات في س	16000	
الى ح / الاستثمارات في س		16000

المبحث الثاني ـ القوائم المالية الموحدة IFRS 10

أولا ـخلفية عن المعيار IFRS 10 ونطاقه: جاء المعيار IFRS 10 ليحل محل المعيار IAS 27 ، الذي تم تخصيصه للقوائم المالية المنفصلة، ليصبح نافذ المفعول للفترات 1 جانفي 2013 وما بعد.

ويطبق المعيار بأثر رجعي فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية، تغيير التقديرات وتصحيح الأخطاء وفق المعيار IAS 8. ولا يتطلب من الشركة القيام بتعديلات عن المحاسبة في الشركات التي كان ومازال يتم توحيدها، أو الشركات التي لم يتم توحيدها.

ويصف المعيار IFRS 10 التعديلات المحاسبية عند تطبيقه لأول مرة في الظروف التالية:

- **الشركة التي توحد شركة أخرى لم توحد سابقا.**
- **الشركة التي لم تعد توحد شركة كانت توحد من قبل.**
- **بعض التعديلات على المعيار IAS 27** لسنة 2008 تم نقلها الى المعيار IFRS 10

ويحدد المعيار IFRS 10 متطلبات اعداد عرض و القوائم المالية الموحدة ، عندما تسيطر شركة على شركة أخرى أو أكثر .1: IFRS10 .

لدلك يجب على الشركة الأم أن تقوم:

- تحديد مبادئ السيطرة وإعداد أسس توحيد القوائم المالية الموحدة .
- بيان كيفية تطبيق مفهوم السيطرة لتحديد فيما ادا كان المستثمر - الشركة الأم - يسيطر على استثمار – الشركة التابعة - وبالتالي يجب توحيد القوائم المالية لهذه الاخيرة .
- بيان المتطلبات المحاسبية لاعداد القوائم المالية الموحدة .
- يعرف الشركة المستثمرة – الأم – و يحدد بصفة خاصة استثناء من توحيد الشركة التابعة [1].

ثانيا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية:[2]

القوائم المالية الموحدة: القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة والتي يتم فيها عرض الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الدخل، المصاريف والتدفقات النقدية للمجموعة كأنها وحدة اقتصادية واحدة.

السيطرة على الشركة المستثمر فيها: يسيطر المستثمر على الشركة المستثمر فيها ، عندما يتعرض المستثمر للتقلبات في العوائد أو يملك الحق في ذلك، من خلال تدخله في الشركة المستثمر فيها أو له القدرة على التأثير على العوائد من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها.

الشركة الأم: الشركة التي تسيطر على شركة أخرى أو أكثر

[1] تعديلات مضافة بواسطة الشركة المستثمرة ، سارية ابتداءا من 1 جانفي 2014
[2] ملحق ادلمعيار IFRS 10 :Appendix A

الشركة المستثمرة: شركة تتحصل على الأموال من مستثمر أو أكثر لغرض تقديم خدمات تتمثل في ادارة استثماراته

السيطرة : الحقوق الحالية التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة الملائمة.

الحقوق الوقائية : حقوق محددة لحماية مصالح الأطراف المالكة لهده الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف السلطة على الشركة التي تتعلق فيها هذه الحقوق.

الأنشطة الملائمة: أنشطة الشركة المستثمر فيها التي لها تأثير هام على عوائد الشركة المستثمر فيها .

ثالثا- مفهوم السيطرة: يحدد المستثمر فيما اذا كان شركة أم اما بتقييم فيما ادا كانت تسيطر على شركة أخرى أو أكثر.

- ويأخذ المستثمر كافة الحقائق والأحداث عند تقييمه فيما ادا كان يسيطر على الشركة المستثمر فيها.
- تتحقق سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة عندما تتعرض أو يكون لها الحق في العوائد المتقلبة عند تدخلها في الشركة المستثمر فيها.
- وتكون لها القدرة على التأثير على هده العوائد من خلال سيطرتها على الشركة المستثمر فيها.

وتتحقق سيطرة المستثمر على الشركة المستثمر فيها إذا تحققت العناصر الثلاث التالية:

- **السلطة على الشركة المستثمر فيها، أي يكون للمستثمر حقوق تعطيه القدرة على توجيه الأنشطة الملائمة أي تلك التي تؤثر على العوائد.**
- **التعرض للتقلبات في العوائد أو الحقوق من خلال التدخل في الشركة المستثمر فيها.**
- **القدرة على استخدام سلطته على الشركة المستثمر فيها للتأثير على عوائدها.**

نعود الى عناصر السيطرة الثلاث:بعد تحديد المراحل الأولية ، فالمرحلة الموالية تتمثل في تقييم ادا كان المستثمر يمتلك العناصر الثلاث للسيطرة ،والتي سنعرضها بالتفصيل:

السلطلة:

هل للمستثمر السلطة ؟

↓

هل يتم توجيه الأنشطة الملائمة للشركة المستثمر فيها بواسطة حقوق التصويت؟

↓

المستثمر يمتلك أغلبية حقوق التصويت

↓

يمتلك أغلبية حقوق التصويت	يمتلك أقلية حقوق التصويت
أخذ في الاعتبار الحقوق المملوكة من قبل الأطراف الأخرى	أخذ في الاعتبار كل الحقوق ، بما فيها تلك الناتجة من: *الاتفاقات التعاقدية مع ملاك أخرون لحقوق التصويت. *اتفاقات تعاقدية أخرى . *حقوق التصويت للمستثمر أي امكانية سلطة الامتلاك . *حقوق تصويت محتملة.

العوائد المتغيرة : يكون المستثمر عرضة الى التغيرات في العوائد ، والتي تتمثل في:

- **أرباح الأسهم**
- **الفوائد على السندات المصدرة من الشركة المستثمر فيها .**
- **المكافأة المدفوعة الى الادارة .**
- **العمولات والتعرض الى مخاطر الخسارة من منح القروض و تسهيلات الصندوق**
- **مزايا ضريبية .**

مثال: تحديد الشركة التابعة – الفرع

تمتلك الشركة A 80 % من حقوق التصويت في الشركة B و 70 % في الشركة C ، حيث قامت Aبتعيين 7 مدراء من أصل 8 لادراة الشركة B ، بالاضافة قامت ببيع انتاج B الى الشركة D.

في حين لم تتمكن A من التدخل في الشركة C كونها تقع في بلد فيه تعارض سياسي،

لكن تبقى تحت سيطرة A.
ادن تعتبر كل من B و C شركتان تابعتان للشركة A

رابعا- المتطلبات المحاسبية:

4.1 -إعداد القوائم المالية الموحدة : تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية الموحدة ودلك باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة والأحداث الأخرى التي تخضع لنفس الظروف .

لكن لا تحتاج الشركة الأم الى قوائم مالية موحدة إذا توفرت الشروط التالية:

- أن الشركة الأم مملوكة بالكامل كشركة تابعة أو مملوكة جزئيا من قبل شركة أخرى ولها ملاك مختلفون، بما في دلك الشركة غير المخولة للتصويت وتم اعلامها ولم تعترض.
- أن أدوات الملكية أو الدين للشركة لا يتم تداولها في سوق مالي دولي أو محلي أو اقليمي.
- أن الشركة لم تقم بحفظ قوائمها المالية وهي ليست حاليا بصدد حفظها لدى لجنة البورصة لغرض اصدار أي نوع من الأدوات في سوق عام.
- أن الشركة الأم أو الوسيطة تقوم باعداد قوائم مالية متاحة للاستخدام العام وتتوافق مع المعايير IFRSs ، حيث يتم توحيد الشركات التابعة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة وفق المعيار IFRS 10[3]. وتمنع الشركات المستثمرة من توحيد الشركات التابعة بصفة خاصة .
- بالاضافة، لا يشترط تطبيق متطلبات المعيار IFRS 10على خطط منافع ما بعد التقاعدأو أي خطط منافع للموظفين طويلة الأجل وفق للمعيار IAS 19

4.2 -اجراءات التوحيد: في القوائم المالية المو حدة:

- يتم دمج الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الدخل ، المصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة – الفروع.

مثال: دمج بنود القوائم المالية الموحدة
يتم اعداد ورقة عمل لبيان البنود التي تتضمنها القوائم المالية في الشركة الأم ، والبنود الخاصة بالشركة / الشركات التابعة .
الشركة الام

[3] بند القياس على اساس القيمة العادلة للشركات المستثمرة التي تطبق استثناء التوحيد – تعديلات المعايير IFRS 10, IAS 28 , IFRS 12 سارية ابتداءا من 1 جانفي 2016 .

- الغاء - مقاصة - القيمة المرحلة لاستثمارات الشركة الأم في الشركة التابعة مقابل حصتها في حقوق الملكية للشركة التابعة.
- الغاء كافة بنود الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الدخل ، المصروفات والتدفقات النقدية و الناتجة عن العمليات المتبادلة .
- يجب أن تقوم الوحدة الابلاغية[4] بتضمين الدخل والمصروفات للشركة التابعة في القوائم المالية المو حدة من تاريخ تحقق السيطرة على الشركة / الشركات التابعة لغاية فقدان السيطرة ن وتبنى قيم بنود الدخل والمصروفات على قيم الأصول والخصوم المعترف بها في القوائم المالية الموحدة عند تاريخ الاقتناء.
- يتطلب أن يكون للشركة الأم والشركة / الشركات التابعة نفس تاريخ التقرير المالي ، أو يكون التوحيد مستند على معلومات مالية اضافية معدة من قبل الشركة التابعة الا في حالة كونه غير عملي. في حالة كونه غير عملي ، يتم استعمال القوائم المالية الأحدث ، ويتم تعديلاها بأثر العمليات أو الأحداث الهامة بين تاريخ التقرير للشركة التابعة والقوائم المالية الموحدة، بشرط أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين 3 أشهر.

خامسا - متطلبات الإفصاح: لا توجد افصاحات خاصة في المعيار IFRS 10 . وإنما انفرد المعيار IFRS 12 بالافصاحات المطلوبة عن الحقوق في المنشآت الأخرى .

سادسا- مثال عام عن توحيد القوائم المالية: تمتلك الشركة س 80 % من رأس مال الشركة ص ، مع العلم أن س تسيطر على ص.ادا علمت أن قائمة المركز المالي لكل من س و ص مقدمة كالتالي:

قائمة المركز المالي في 2013/12/31

الأصول	س	ص	الخصوم	س	ص
المباني، المصانع	120000	90000	حقوق الملكية		
والمعدات		-	رأسمال س	200000	-
الاستثمارات في	70000	-	رأسمال ص	-	80000
ص	4000	-	أرباح	62000	45000
ضريبة مؤجلة			محتجزة	-	-
أصل	56000	34000	حقوق غير		
	8000	-	مسيطر عليها	-	2000
المخزون	30000	18000		-	8000

[4] تم طرح مفهوم الوحدة الابلاغية في الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي 2010 والذي جاء نتيجة للجهود المشتركة بين المجلسين IASB و FASB ولم يتم الانتهاء منه بعد.

زبائن ص	20000	5000	ضريبة مؤجلة	35000	12000
زبائن نقدية ونقد معادل			خصم ديون س	10000	-
			ديون أخرى		
			قروض قصيرة الأصل		
مجموع الاصول	307000	147000	مجموع الخصوم	307000	147000

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة س،ص

الحل: إجراءات التوحيد وفق المعيار IFRS 10

المرحلة 1 : دمج بنود قائمة المركز المالي لكل من س وص

المرحلة 2 : إلغاء – مقاصة – المبالغ المرحلة للاستثمار ص للشركة الأم مقابل حصتها في حقوق ملكية ص مع اظهار حصة الحقوق غير المسيطر عليها في ص.

المرحلة 3 : إلغاء البنود المتعلقة بالعمليات داخل المجموعة

	س	ص	المجموع	الالغاءات/	التوحيد
المباني، المصانع والمعدات	120000	90000	210000	-	210000
الاستثمارات في ص	70000	-	70000	70000-	-
ضريبة مؤجلة	4000	-	4000	-	4000
أصل				6000	[2]6000
الشهرة من اندماج الأعمال	55000	34000	89000	-	89000
المخزون	8000	-	8000	8000-	
زبائن ص	30000	18000	48000		48000
زبائن نقدية ونقد معادل	20000	5000	25000	-	25000
				-	
مجموع الاصول	307000	197000	454000		382000
حقوق الملكية					
رأسمال س	200000	-	200000	-	200000
رأسمال ص	-	80000	80000	80000	-
أرباح محتجزة	62000	45000	107000	9000	98000
حقوق غير مسيطر	-	-	-	25000+	[1]25000

عليها	-	2000	2000		2000
ضريبة مؤجلة		8000	8000	8000	-
خصم	35000	12000	47000		47000
ديون س	10000	-	10000	-	10000
ديون أخرى					
قروض قصيرة الأصل					
مجموع الخصوم	307000	197000	454000		382000

الحقوق غير المسيطر عليها

صافي الاصول ص 125000

حصة NCI 20 %

المبلغ 25000

الشهرة

القيمة العادلة للاعتبار المحول 70000

حصة NCI عند الشراء 16000

صافي الاصول عند الشراء - 80000

الشهرة = 6000

- الارباح المحتجزة

الشركة س 62000

حصتها من ارباح ص 45000 × 80 % = 36000

المجموع = 98000

المبحث الثالث- الترتيبات المشتركة IFRS 11

أولا– خلفية عامة وتحديد نطاق المعيار IFRS 11 : يعرض المعيار**IFRS 1** الخطوط العريضة للمحاسبة من قبل الذمم التي تسيطر بصورة مشتركة على ترتيب، وتنطوي السيطرة المشتركة على تقاسم السيطرة والترتيبات التي تكون موضع سيرة مشتركة والتي تصنف اما ترتيب مشترك– يمثل حصة من صافي الأصول وحقوق الملكية - أو عملية مشتركة- تمثل حقوق الأصول وتمثل التزامات على الخصوم وفقا لذلك.

لقد صدر المعيار في ماي 2011 ويبدأ سريان المعيار اعتبارا من جانفي 2013.

وهناك مجموعة من الشروط الانتقالية تتمثل في :

-الانتقال من استخدام طريقة التوحيد التناسبي الى استخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن العقود المشتركة .

-الانتقال استخدام طريقة الملكية إلى المحاسبة عن الاصول والخصوم في المحاسبة عن العمليات المشتركة.

-الانتقال في القوائم المالية المنفصلة للذمة في المحاسبة عن العملية المشتركة التي تمت المحاسبة عنها سابقا كاستثمارات بالتكلفة.

ثانيا - التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

الترتيب المشترك Joint arrangement: ترتيب يكون فيه لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركةJoint control : الاتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة المشتركة على ترتيب معين، والتي تتوافر فقط عند تتطلب القرارات المتعلقة بالانشطة الملائمة الموافقة بالاجماع للاطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.

العملية المشتركةJoint operation: ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الاصول أو تتحمل الالتزامات في الخصوم المتعلقة بالترتيب .

العقد المشترك Joint venture: ترتيب مشترك يكون للاطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في صافي اصول للترتيب.

المتعاقد المشتركJoint venturer: طرف في الترتيب المشترك له سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

الطرف في الترتيب المشترك Party to Joint arrangement : الذمة التي تشترك في الترتيب المشترك بغض النظر عن وجود سيطرة مشتركة له على الترتيب .

التركيب المنفصل Separate vehicle : هيكل مالي محدد ومنفصل يتضمن ذمم قانونية منفصلة ، ذمم تم الاعترتف بها بموجب القانون بغض النظر عن وجود شخصية قانونية للذمم.

ثالثا– مفهوم الترتيبات المشتركة:

3.1 - الاعتبارات التي تتعلق بالترتيب المشترك

- يتحدد الترتيب المشترك بوجود طرفين أو أكثر لهما سيطرة مشتركة على الترتيب (IFRS11 : 4). .

- ويكون للترتيب الخصائص التالية (IFRS 11 : 5):

* أن الأطراف مقيدة بموجب اتفاق تعاقدي.

* يمنح الاتفاق التعاقدي طرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على الترتيب .

- الترتيب المشترك يكون اما عملية مشتركة أو عقد مشترك (IFRS 11 ; 6) .

3.2 – السيطرة المشتركة :

- الاتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة المشتركة على ترتيب معين، والتي تتوافر فقط عند تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة الموافقة بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة7 ; IFRS 11).

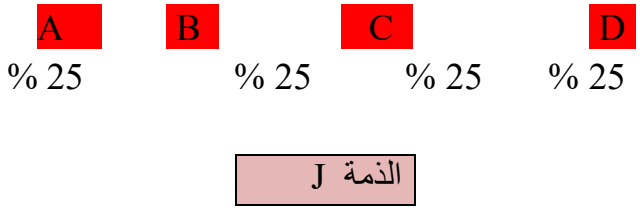
- قبل تقييم فيما إذا كانت للذمة سيطرة مشتركة على ترتيب معين، يجب عليها أو لا تقييم إذا كانت أطراف معينة أو مجموعة من الأطراف تسيطر على الترتيب .

- يؤخذ بعين الاعتبار تعريف السيطرة كما ورد في المعيار IFRS 10 : القوائم المالية الموحدة، حيث يكون للمستثمر (الشركة الأم) السيطرة على الشركة المستثمر فيها عندما يتعرض المستثمر الى التقلبات في العوائد أو يملك حق دلك ، وله القدرة على التأثير فيها من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها.

- تعني الموافقة بالإجماع أن أي طرف له سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع مقاومة أي طرف آخر أو مجموعة أطراف من اتخاذ قرارات أحادية الجانب عن الأنشطة الملائمة دون موافقتها.

مثال : سيطرة جماعية / سيطرة مشتركة

الذمم A،B،C و D تمتلك 25 % من الحقوق في الذمة J . ويتم المصادقة على القرارات بواسطة 75 % من أصوات الأطراف .



المطلوب : هل أن J مراقبة بشكل مشترك ؟

الحل: لا توجد سيطرة مشتركة . وحتى تكون هناك سيطرة مشتركة ، يجب أن يكون هناك إجماع بين الأطراف المشاركين في السيطرة المشتركة للمنشأة J . فترتيبات التصويت للمنشأة J باتفاق 3 أو 4 مستثمرين من أجل اتخاذ القرارات . ويطلق عليها حسب المعيار IFRS 11 سيطرة مشتركة . وسوف يحاسب كل مستثمر على حقوقه في المنشأة J كمنشأة زميلة ويفترض أن يكون لكل واحد تأثير هام ، وليس سيطرة مشتركة .

رابعا – تصنيف الترتيبات المشتركة :

4.1 - يمكن تصنيف الترتيبات المشتركة الى صنفين رئيسيين :

* **العملية المشتركة:** ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو تتحمل الالتزامات في الخصوم المتعلقة بالترتيب، ويطلق على الأطراف المشتركة في العملية ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو تتحمل الالتزامات في الخصوم المتعلقة بالترتيب Joint operators.

* **العقد المشترك:** ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في صافي أصول للترتيب، ويطلق على الأطراف المشتركة ويطلق على الأطراف المشتركة في العقد Joint venturers.

4.2 – بغض النظر عن الهدف من الترتيب أو هيكله أو شكله ن فان تصنيف الترتيب المشترك يعتمد على حقوق الأطراف ومطلوباتهم التي تظهر بسبب هدا الترتيب .

4.3 - يتم تصنيف الترتيب المشترك الذي لا يكون مهيكلا من خلال تركيب منفصل كعملية مشتركة. وفي تلك الحالات فان الترتيب التعاقدي يؤسس حقوق الأطراف في الأصول والالتزامات نحو المطلوبات المتعلقة بالترتيب وحقوق الأطراف المتوافقة المتعلقة بالإيرادات ومطلوباتهم المتعلقة بالمصاريف.

خامسا– المحاسبة عن الاطراف ذات العلاقة للترتيبات المشتركة في القوائم المالية:

5.1- العمليات المشتركة :

1 - يقوم المشغل المشترك بالاعتراف بحقوقه في العملية المشتركة بما يلي :

- أصوله بما في ذلك حصته من الأصول التي تم شراؤها بشكل مشترك.

- مطلوباته بما في دلك حصته في المطلوبات ا لتي تم تحملها بشكل مشترك.

- إيراداته من مبيعات حصته في ناتج العملية المشتركة.

- حصته في الإيرادات المتحققة من مبيعات ناتج العملية المشتركة.

- مصروفاته بما في ذلك حصته من المصروفات التي تحملها بشكل مشترك.

2 – تتم المحاسبة من قبل المشغل المشترك عن الأصول ، الخصوم ، حقوق الملكية ، الإيرادات، المصروفات المتعلقة باشتراكه في العملية المشتركة وفق المعايير الدولية IFRSs ذات العلاقة.

3 – تتم المحاسبة من قبل الطرف المشترك في العملية المشتركة دون أن يكون له سيطرة مشتركة عن حقوقه في الترتيب وفق ما جاء أعلاه إذا كان لديه حقوق في الأصول أو عليه التزامات متعلقة بالمطلوبات ذات العلاقة بالعملية المشتركة.

5.2 – العقود المشتركة:- يتم الاعتراف من قبل المتعاقد المشترك بحقوقه في العقد المشترك كاستثمارات ، ويجب المحاسبة عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة الملكية وفق المعيار IAS 28 ، الا اذا كانت الذمة معفاة من تطبيق طريقة الملكية.

- وتتم المحاسبة من قبل المشترك في عقد مشترك دون أن يكون له سيطرة مشتركة على حقوقه في الترتيب وفق المعيار IFRS 9 ، إلا إذا كان له تأثير معتبر على العقد المشترك ، فتتم المحاسبة من قبله وفق المعيار IAS 28.

سادسا– المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة:

تعتمد المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة على مدى تدخل الذمة في الترتيب المشترك ، ونوع الترتيب المشترك.:

- إذا كانت الذمة مشغل مشترك أو متعاقد مشترك ، فتقوم بالمحاسبة عن حقوقها كالتالي:

*** كعملية مشتركة**

*** كعقد مشترك وفق المعيار IAS 27: القوائم المالية المنفصلة**

- إذا كانت الذمة طرف مشارك في ترتيب مشترك ولكن ليس لها سيطرة مشتركة، فتقوم بالمحاسبة عن حقوقها كالتالي:

*** كعملية مشتركة**

*** كعقد مشترك وفق IFRS 9 ، إلا إذا كان لديها تأثير معتبر على العقد المشترك ، فتتم المحاسبة من قبله عند دلك وفق المعيار IAS 27 : القوائم المالية المنفصلة .**

سابعا– متطلبات الإفصاح :لا توجد متطلبات إفصاح خاصة بالمعيار IFRS 11 . لكن، تطبق متطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار IFRS 12 : الإفصاح عن الحقوق في الذمم الأخرى.

المبحث الرابع - الافصاحات عن الحقوق في الذمم الأخرى IFRS 12

أولا- خلفية عن المعيار:ان الهدف الأساسي من صدور المعيار IFRS 12 يكمن في متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين من تقييم طبيعة الحقوق في المنشآت الأخرى والمخاطر المتعلقة بها، بالإضافة الى آثار هده الحقوق على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاها النقدية.

ويتطلب المعيار **IFRS 12** تطبيقه من قبل المنشأة التي لها حقوق في :

- **الشركات التابعة – الفروع**
- **الترتيبات المشتركة – سواء كانت عمليات مشتركة أم عقود مشتركة .**
- **الشركات الزميلة.**
- **المنشآت المهيكلة غير الموحدة.**

ولقد تم إصدار المعيار **IFRS 12 في** ماي 2011 ويطبق الى الفترات السنوية التي تبدأ من 1 جانفي 2013 أو بعدها.

ويستثنى من تطبيق المعيار **IFRS 12**

-خطط المنافع الموظفين

-القوائم المالية المنفصلة الا فيما يتعلق بالمنشآت المهيكلة غير الموحدة

-الحقوق المتعلقة بالعقود المشتركة المقتناة من قبل منشأة لا تشارك في سيطرة مشتركة.

-معظم الحقوق في منشآت أخرى يتم المحاسبة عنها وفق المعيار IFRS 9

ثانيا - التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

الحقوق في منشآت أخرى :يعزو الى التدخل التعاقدي وغير التعاقدي والي يعرض المنشأة لتقلبات في الفوائد الناتجة عن أداء منشأة أخرى . ويمكن التدليل على الحقوق في المنشآت الأخرى باقتناء أدوات حقوق ملكية أو دين أو أي أشكال أخرى من التدخل مثل **مخصص التمويل ، دعم السيولة، تعزيز الائتمان والكفالات.** فهي تتضمن وسائل يكون فيها لمنشأة السيطرة أو الرقابة المشتركة أو التأثير المعتبر على منشأة أخرى . ولا يشترط للمنشأة أن يكون لديها حقوق في منشأة أخرى فقط بسبب العلاقة النموذجية زبون – مورد.

المنشأة المهيكلة : منشأة صممت على أن حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة ليسا العاملان المسيطران في تقرير من يسيطر على المنشأة مثل عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة التعاقدية بوسائل الترتيبات التعاقدية.

ثالثا- تحديد متطلبات الإفصاح:تعتبر الافصاحات المطلوبة وفق المعيار IFRS 12 عالية المستوى ، فهي تؤكد على الأهداف الموسعة ، وفئات الإفصاح وطبيعته وليس على الافصاحات التفصيلية . ويعرض المعيار قائمة من الأمثلة الخاصة الافصاحات الإضافية والتي تشمل الأهداف ودليل للافصاحات المطلوبة وليست شاملة.

1 – فرضيات واجتهادات هامة: يجب على المنشأة أن تقوم بالافصاح عن الاجتهادات والفرضيات الهامة التي تتعلق بتحديد ما يلي:

-سيطرتها على منشأة أخرى.

-بأن لها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثير معتبر على منشأة أخرى.

-نوع الترتيب المشترك عندما يكون الترتيب مهيكل من خلال تركيبة منفصلة .

2 – الحقوق في الشركات التابعة يجب أن تقوم المنشأة بالافصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من:

-فهم مكونات المجموعة،و الحقوق التي تحتفظ بها من الأنشطة والتدفقات النقدية – حقوق الغير مسيطر عليها.

-تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة على قدرتها على استخدام أصولها والوصول اليها، وإطفاء خصومها المتعلقة بالمجموعة.

-تقييم طبيعة المخاطر والتغيرات المرتبطة بحقوقها في المنشآت الموحدة المهيكلة.

-تقييم نتائج التغيرات في حقوق الملكية في الفرع والتي لا تؤدي الى فقدان السيطرة.

-تقييم نتائج التغيرات في حقوق الملكية في الفرع والتي تؤدي الى فقدان السيطرة خلال فترة التقرير .

3– الحقوق في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة يجب أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم:

-طبيعة ، مدى والأثر المالي لحقوقها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة ، بما في ذلك الآثار على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين عند وجود سيطرة مشتركة ، أو تأثير هام على ترتيبات مشتركة أو شركات زميلة .

-طبيعة المخاطر والتغيرات المرتبطة بالحقوق في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

4 – الحقوق في المنشآت المهيكلة وغير الموحدة يجب أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من :

-فهم طبيعة ومدى الحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة.

-تقييم طبيعة المخاطر والتغيرات المرتبطة بالحقوق في المنشآت المهيكلة غير الموحدة.

المبحث الخامس : القطاعات التشغيلية IFRS 8

أولا -عرض خلفية عن المعيار: حل المعيار IFRS 8 : القطاعات التشغيلية محل المعيار IAS 14 : الإبلاغ القطاعي ، ويتطلب المعيار أن تقوم الذمم – خاصة المدرجة في البورصة بعرض معلومات حول قطاعاتها التشغيلية ، منتجاتها وخدماتها، والمناطق الجغرافية التي تمارس فيها أنشطتها والمتواجد بها زبائنها. إن المعلومات القطاعية ، بما فيها تحديد القطاعات التشغيلية المعروضة توافق تلك المقدمة في التقارير الداخلية للإدارة .

ومند صدور المعيار خضع لعدة تعديلات إما بسبب تعديل معايير أخرى كتعديل المعيارين IAS 1 و IAS 24 ، أو بسبب التحسينات السنوية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs كالصادرة في سنة 2009 .

ثانيا - نطاق المعيار: يجب أن يطبق المعيار IFRS 8 على :

-القوائم المالية الفردية أو المنفصلة للمنشأة التي تتصف بما يلي :

* التي يتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام.

*التي تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة الأوراق المالية.

-القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم تتصف بما يلي :

*التي تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو هيئة تنظيمية.

يتطلب المعيار الإفصاح الذي يمكن المستخدمين من تقييم طبيعة والأثر المالي لأنشطة الأعمال والبيئة التي تعمل فيها.

وجهة نظر:
يتوقع أن يطبق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 8 على المنشآت التي تصدر أدوات في السوق العامة حيث لا يمكن استرداد هذه الأدوات إلا من خلال "إعادتها إلى الجهة المصدرة. على سبيل المثال، صندوق الاستثمار في الأسهم XYZ يصدر وحدات للجمهور التي يمكن استبدالها فقط عن طريق بيعها مرة أخرى إلى الصندوق. سوف ينطبق المعيار IFRS8 على الصندوق إذا كان مطلوبا منه تقديم القوائم المالية لدى الجهة الرقابية لأغراض إصدار تلك الوحدات.

ثالثا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

القطاع التشغيلي: أحد مكونات منشأة يقوم بأنشطة أعمال قد يحقق منها ايرادات ويتحمل منها مصروفات ،و يتم تحليل نتائج عملياته بإنتظام من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة لاتخاذ قرارات تتعلق بالموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع وتقويم ادائه،ويكون له أيضا معلومات مالية منفصلة

القطاع الابلاغي: قطاع الأعمال أو القطاع الجغرافي والدي يجب أن يفصح عن معلومات قطاعية وفق متطلبات المعيار. IFRS 8

قطاع الأعمال: هو فرع من منشأة يقوم بالتزويد بمنتج او خدمة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات،

ويخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة من فروع للمنشأة تعمل في بيئات مختلفة.

القطاع الجغرافي: هو فرع من منشأة يزود بمنتجات وخدمات في بيئة اقتصادية خاصة ، و يخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة من فروع للمنشأة تعمل في بيئات مختلفة.

الإيراد القطاعي: الإيراد بما في ذلك الإيراد المتداخل بين القطاعات، ويشمل الفائدة والدخل من التوزيعات ومكاسب الأوراق المالية في حالة القطاع المالي مثل البنوك، شركات التأمين ...الخ

المصاريف القطاعية: المصاريف بما في دلك المصاريف المتعلقة بالعمليات المتداخلة بين القطاعات التي تنتج عن عمليات تشغيلية ، مرتبطة بقطاع معين وتشمل : مصروف الفائدة وخسائر الأوراق المالية عندما يكون القطاع ماليا.

ولا تشمل المصروفات القطاعية البنود غير العادية و الخسائر الناتجة عن استثمارات تمت المحاسبة عنها وفق طريقة الملكية ، ضرائب الدخل ، مصاريف المكتب الرئيسي والمصاريف الإدارية.

نتيجة أعمال القطاع : الإيراد القطاعي مطروحا منه المصاريف القطاعية قبل طرح الحقوق غير المسيطر عنها.

أصول وخصوم القطاع: الأصول والخصوم التشغيلية والتي ترتبط مباشرة بالقطاع أو التي يمكن تخصيصها بشكل معقول.

رابعا- القطاع التشغيلي: القطاع التشغيلي هو أحد مكونات المنشأة:

-الذي يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتحمل عنها مصروفات

(بما في دلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بمعاملات مع مكونات أخرى للمنشأة نفسها)

-الذي تراجع نتائجه التشغيلية بانتظام من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة لاتخاذ قرارات تتعلق بالموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقويم أدائه،

-الذي يتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

يمكن أن يقوم قطاع تشغيلي بأنشطة أعمال لم يكتسب منها إيرادات بعد ، على سبيل المثال، عمليات بدء التشغيل يمكن اعتبارها قطاعات تشغيلية قبل أن تكتسب إيرادات

وبشكل عام يكون للقطاع التشغيلي مدير قطاع ويكون مسئول بشكل مباشر أمام متخذ القرارات التشغيلية الرئيس ويحافظ على اتصال مستمر به لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية والتوقعات.

ويتم تحديد القطاع التشغيلي وفق أربع مراحل: تحتاج المنشأة

- تحديد متخذ القرارات التشغيلية الرئيس CODM
- هل يمكن للمكون أن يحقق إيرادات ويتكبد نفقات من أنشطة أعماله؟
- هل يتم استعراض النتائج التشغيلية للمكونات بشكل منتظم من قبل لجنة إدارة المخاطر كأساس لتخصيص الموارد وتقييم الأداء؟

- هل تتوفر معلومات مالية منفصلة عن المكون؟

خامسا- القطاعات الابلاغية:

أما **القطاع الابلاغي** فانه القطاع الذي تزود المنشأة عنه بمعلومات مالية وصفية ، ولا تكون كافة القطاعات التشغيلية ابلاغية ، ولكن يجب أن تتوفر الشروط التالية :

- أ ن يكون الإيراد من المبيعات الى العملاء الخارجيين أو من العمليات مع القطاعات الأخرى يعادل 10 % أو أكثر من إجمالي الإيرادات الداخلية والخارجية لجميع القطاعات.
- أن تكون نتيجة أ عمال القطاع تعادل 10 % أو أكثر من القيمة الأكبر من بين الربح الموحد أو الخسارة الموحدة من قبل جميع القطاعات التشغيلية التي حققت ربحا أو خسارة
- أن تكون أصول القطاع تعادل 10 % أو أكثر من اجمالي الأصول لجميع القطاعات.

وفق ما تم التطرق إليه سابقا أقل من 75 % من إيرادات المنشأة ، فيجب تحديد قطاعات تشغيلية أخرى كقطاعات ابلاغية حتى يتم التوصل الى قطاعات ابلاغية تمثل إيراداتها 75 % على الأقل من إيرادات المنشأة .

مثال : تحديد القطاعات الابلاغية

تمتلك المنشأة A ، القطاعات الابلاغية ادناه. الإيرادات – الداخلية والخارجية – الأرباح، والأصول كما هي مبينة في الجدول أدناه . تحتاج المنشأة A لتحديد كم لديها من القطاعات الابلاغية .

القطاعات	الايراد الاجمالي	الربح/ الخسارة	مجموع الاصول
A	11000	2000	25000
B	7500	1000	15500
C	3000	(1000)	10500
D	3500	(500)	7000
E	4000	600	7000
F	1500	400	3500
المجموع	**30500**	**2500**	**68500**

القطاعات A،B،E يلبيان اختبار الربح ، الايراد والأصول وفق IRS 8 : 13 a,c، فهي قطاعات ابلاغية منفصلة.

القطاع C ، لا يلبي اختبار الربح، لكنه يحقق اختبار الإيراد و الأصل ، فهو قطاع إبلاغي

القطاع F ، لا يلبي اختبار الإيراد أو الأصل ، لكنه يلبي اختبار الربح 400 أي 10 % أكبر من الربح الإجمالي للقطاعات .

سادسا ـ متطلبات الإفصاح :تتمثل متطلبات الإفصاح وفق المعيار IFRS 8 عن القطاعات الابلاغية في :

- معلومات عن كيفية تحديد القطاعات التشغيلية و أنواع المنتجات والخدمات التي يحصل منها القطاع عن إيراداته.IFRS8 : 22
- معلومات حول ربح أو خسارة القطاع الابلاغي بما في دلك بعض الإيرادات والمصاريف مثل الإيراد من الزبائن الخارجيين والعمليات مع قطاعات أخرى ، إيراد الفائدة والمصروف، الاهتلاك والإطفاء ، مصروف الضريبة على الدخل ..الخ
- تسويات لإيرادات القطاع الإجمالية وأرباح القطاع الابلاغي أو خسارتهن وأصول القطاع وخصومه و أية بنود هامة للتوافق مع القوائم المالية للمنشأة.

أما بالنسبة للافصاحات المطلوبة عن القطاعات التشغيلية حتى ولو كان هناك قطاع ابلاغي واحد ، يجب الإفصاح عن منتجات وخدمات أ و مجموعة من المنتجات والخدمات في المنشاة . بالإضافة يجب الإفصاح عن :

- تحليلا للإيرادات والأصول غير المتداولة على مستوى المنطقة الجغرافية وعلى مستوى كل دولة أجنبية إذا كان دلك مهما ، بغض النظر عن تحديد القطاعات التشغيلية
- المعلومات عن العمليات مع الزبائن المهمين كالزبائن الدين تبلغ مبيعاتهم 10 % أو أكثر من مبيعات المنشأة .

الفصل السادس – العقود

المبحث الأول – عقود التأمين IFRS 4

أولا ـخلفية وأهداف عن المعيار IFRS 4:تتعلق نصوص المعيار بالإفصاح

واتساق السياسات المحاسبية . ويعتبر المعيار الدولي IFRS 4 أول دليل من مجلس معايير المحاسبة الدولية حول محاسبة عقود التأمين - وليس الأخير. ويجري حاليا تطبيق مشروع شامل بشأن عقود التأمين. ولقد أصدر المجلس المعيار الدولي **IFRS 4** نظرا للضرورة الملحة من أجل تحسين الإفصاح عن عقود التأمين وبعض

التحسينات لممارسات الاعتراف والقياس في الوقت المناسب لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الشركات المدرجة في جميع أنحاء أوروبا وأماكن أخرى في عام 2005.

و يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أي شركة تصدر مثل هذه العقود، ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص ما يلي:

- نطاق محدود من التعديلات التي يتم إدخالها على نظم المحاسبة في شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

- الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين والتي تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وتقييم وتوقيت ومدى عدم التأكد في التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين

ثانيا- نطاق المعيار IFRS 4: ينطبق المعيار الدولي **IFRS 4** على جميع عقود التأمين بما في ذلك عقود إعادة التأمين التي تصدرها المنشأة وعقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها. ولا ينطبق هذا المعيار على الموجودات والمطلوبات الأخرى لشركة التأمين، مثل الموجودات المالية والمطلوبات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس. [المعيار 4 :3] وعلاوة على ذلك، فإنه لا يتناول المحاسبة من قبل حملة الوثائق. الفقرة 4.4 f من المعيار .

في عام 2005، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل نطاق المعيار IAS 39 ليشمل عقود الضمانات المالية الصادرة. ومع ذلك، إذا كان مصدر عقود التأمين المالية قد أكد بصراحة أنه يعتبر هده عقود مثل عقود التأمين ويستخدم المحاسبة التي تطبق على عقود التأمين، يجوز للمصدر أن يختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 39 او المعيار IFRS 4 على عقود الضمانات المالية هذه. [الفقرة 4-4)d([].

على الشركة أن تطبق هذا المعيار على ما يلي:

- عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها وعقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

-الأدوات المالية التي تصدرها والتي تتسم بأحد أشكال المشاركة الاختيارية

ويتطلب هذا لمعيار الإفصاح عن الأدوات المالية، بما في ذلك الأدوات المالية التي تحتوي على تلك الأشكال.

ولا ينطبق المعيار على مايلي :

- الأصول والمطلوبات الأخرى التي تعود الى المؤمن مثل: الأصول المالية والخصوم المالية وفق المعيار IAS 39.
- المحاسبة بواسطة حاملي بوليصة التأمين
- ضمانات الإنتاج التي تدخل في نطاق المعيار IAS 18
- أصول وخصوم المستخدم وفق المعيار IAS 19

- الحقوق و الخصوم المحتملة وفق المعيار IFRS 3
- عقود الكفالة المالية إلا إذا تم إصدارها بموجب عقود تامين والتي تدخل في نطاق المعيار IAS 39.
- عقود التامين المباشرة
- الحسابات الدائنة والمدينة المحتملة في اندماج الأعمال وفق المعيار IFRS 3

ثالثا- التعريف بالمصطلحات[5] :

المستفيد: حامل البوليصة بموجب عقد إعادة التأمين

عقد التامين: هو العقد الذي يقبل بموجبة المؤمن مخاطر التأمين الهامة لحامل البوليصة بالموافقة على تعويضه عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد عند تاثيره على حامل البوليصة.

القيمة العادلة: الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع الأصل أو دفعه لتحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

المخاطر المالية : المخاطر المتعلقة بتغيير مستقبلي محتمل في أحد أو أكثر من العناصر التالية: معدل الفائدة، سعر الأداة المالية، سعر البضاعة، معدلات صرف العملة الأجنبية، الأرقام القياسية للأسعار ، معدلات الائتمان، أو أي تغير يدل على أنه غير متعلق بطرف في العقد في حالة المتغير غير المالي.

المنافع المضمونة: المبالغ المدفوعة أو المنافع الأخرى التي يكون لحامل البوليصة أو مستثمر معين حق غير مشروط وغير خاضع لتقدير المؤمن بموجب العقد.

العنصر المضمون: الالتزام بدفع منافع مضمونة بموجب العقد والتي تتكون من ميزة المشاركة التقديرية

أصل التأمين: صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.

التزام التامين: هو صافي المطلوبات التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.

الحدث المؤمن عليه: هو حدث مستقبلي غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين والدي يؤدي الى خلق مخاطر تأمين.

المؤمن: الطرف الذي يتحمل التزام بموجب عقد التأمين لتعويض حامل البوليصة عند ظهور الحدث المؤمن عليه

اختبار كفاءة الالتزام: تقييم فيما اذا كانت القيمة المرحلة للالتزام التأمين بحاجة الى زيادة (او القيمة المرحلة لتكاليف الشراء المؤجلة أو الانخفاض في قيمة الأصول المعنوية) بالاستناد الى مراجعة التدفقات النقدية المستقبلية.

---

[5] March IFRS 4 Insurance Contracts INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2004.

أصول إعادة التأمين: صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.

عقد إعادة التأمين: عقد تأمين يتم إصداره من قبل مؤمن معين لتعويض طرف آخر (المؤمن) عن خسائر بموجب عقد أو أكثر تم إصداره من قبل المؤمن.

رابعا- تحديد السياسات المحاسبية والتغيرات فيها:

1- **السياسات المحاسبية:** تعفي المعايير الدولية للتقارير المالية شركة التأمين مؤقتا حتى استكمال المرحلة الثانية من مشروع التأمين من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير يشمل دلك ما ورد في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في اختيار السياسات الم، بما في ذلك متطلبات النظر في معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية واألخطاء في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين. ومع ذلك، فإن المعيار: [FRS4.14)

- حظر تكوين مخصصات لمقابلة المطلوبات المحتملة بموجب عقود غير موجودة في تاريخ التقرير (مثل مخصصات الكوارث و التسويات.
- يتطلب اختبار كفاية التزامات التأمين المعترف بها واختبار انخفاض قيمة موجودات إعادة التأمين
- تتطلب من شركة التأمين الاحتفاظ بالتزامات التأمين في الميزانية العمومية حتى يتم تصريفها أو إلغائها أو انتهاء مدتها، وتحظر تعويض التزامات التأمين على موجودات إعادة التأمين ذات الصلة وإيرادات أو مصروفات عقود إعادة التأمين مقابل المصروفات أو الدخل من عقد التأمين ذات العلاقة.

2 – التغيرات في السياسات المحاسبية: يسمح المعيار IFRS 4 للمؤمن بتغيير سياساته المحاسبية لعقود التأمين فقط إذا كانت بياناته المالية تعرض نتيجة لذلك معلومات أكثر ملاءمة و ليست أقل موثوقية أو أكثر موثوقية وليست أقل ملاءمة . [IFRS 4 :22] .

و لا يمكن لشركة التأمين خصوصا إدخال أي من الممارسات التالية، على الرغم من أنها قد تستمر في استخدام السياسات المحاسبية التي تنطوي عليها: [IFRS 4.25]

- قياس مطلوبات التأمين على أساس غير مخصوم
- قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة كما ينطوي على مقارنة مع الرسوم الحالية القائمة على السوق للخدمات المماثلة
- استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لمطلوبات التأمين الخاصة بالشركات التابعة.

خامسا - متطلبات الاعتراف والقياس:

1 - **الإعفاء المؤقت من تطبيق بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،** بما فيها متطلبات الاطار المفاهيمي عند اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين . لكن المعيار IFRS:

- يحضر تكوين مخصصات للالتزامات المحتملة في إطار العقود غير الموجودة في نهاية فترة التقرير المالي مثل مخصصات الكوارث والتسوية .

2 - **يتطلب اختبار كفاية الاعتراف بالتزام التأمين** ، فيجب أن تكون قيمة التزام التأمين كافية عند الاعتراف به في تاريخ التقرير المالي لمقابلة الالتزام ذي العلاقة ، ويتم دلك بالرجوع الى واقع التقديرات المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقد التأمين ، ويتم تعديل الالتزام عند عدم كفايته و الاعتراف بالفروقات في بيان الأرباح أو الخسائر .

3 -**اختبار انخفاض قيمة إعادة التأمن للأصول.**، حيث يتم الاعتراف بالانخفاض في قيمة أصول اعادة التأمين في بيان الأرباح أو الخسائر ، ويمثل الانخفاض الخسائر الناتجة عن عدم امكانية استلام المبالغ التي تمثل الأصول من قبل حامل بوليصة التأمين والحدث المرتبط بها ويمكن قياس أثره بموثوقية.

4 -**يتطلب من شركة التأمين أن تحتفظ بالتزامات التأمين في بيان المركز المالي** الى أن يتم إلغاءها أو انتهاء صلاحيتها ، وعرض التزامات التأمين دون إطفاءها مقابل أصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

5 - **يسمح المعيار استخدام نفس السياسة المحاسبية** المتعلقة بإعادة قياس مطلوبات التأمين المحددة في كل فترة لتعكس **معدلات الفائدة السوقية الجارية** (بالإضافة الى تقديرات وافتراضات جارية تم اختيارها من قبل المؤمن). عدا دلك يجب على المؤمن تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية لجميع المطلوبات المماثلة .

6 – **الحيطة والحذر**، لا يحتاج المؤمن ان يغير من السياسات المحاسبية لعقود النامين من أجل الغاء الحذر المفرط . لكن ادا قام المؤمن بقياس عقود تأمينه بحذر كاف ، فانه لا يتوجب علية استخدام أي حذر إضافي(IFRS 4 .26) .

7 – **هوامش الاستثمارات المستقبلية**، هناك افتراض قابل للدحض بأن البيانات المالية لشركة التأمين سوف تصبح أقل ملاءمة وموثوقية إذا استخدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الاستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين. [IFRS 4.27].

سادسا- متطلبات الإفصاح: يتطلب المعيار الإفصاح عن: المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم المبالغ الواردة في البيانات المالية لشركة التأمين التي تنشأ عن عقود التأمين: [IFRS 4.36 , 37]

- السياسات المحاسبية لعقود التأمين والموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بها،
- و الاعتراف بالموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المنبثقة عن عقود التأمين
- إذا كان المؤمن عبارة عن وسيط، فإن بعض الافصاحات الإضافية مطلوبة
- تتطلب معلومات عن الافتراضات التي لديها أكبر أثر على قياس الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصاريف بما في ذلك، إن أمكن، الإفصاح الكمي عن تلك الافتراضات
- تأثير التغيرات في افتراضات تسويات التغيرات في مطلوبات التأمين، موجودات إعادة التأمين، إن وجدت، تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة).
-المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقييم طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن عقود التأمين:(IFRS 4 :38-39].

* أهداف وسياسات إدارة المخاطر،
* تلك الشروط والأحكام الخاصة بعقود التأمين التي لها تأثير جوهري على المبلغ والتوقيت وعدم اليقين للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن
* معلومات عن مخاطر التأمين قبل وبعد تخفيف المخاطر من خلال إعادة التأمين ، بما في ذلك معلومات حول:
  - حساسية حساسية مخاطر التأمين
  - تركيزات مخاطر التامين
  - مقارنة المطالبات الفعلية بالتقديرات السابقة
* المعلومات حول مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي يتطلبها المعيار IFRS 7 إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاقه
* معلومات عن التعرض لمخاطر السوق الناشئة عن المشتقات الضمنية الواردة في عقد التأمين المضيف إذا لم يكن مطلوبا من المؤمن، أو أنه لا يقيس المشتقات المضمنة بالقيمة العادلة.

وجهة نظر :

وقد تتضمن الميزانية العمومية لشركة التأمين / المؤمن هذه الموجودات والمطلوبات والمغطاة

بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية

الأصول	**IAS/ IFRS**
استثمارات	معيار المحاسبة الدولي 39
الملكية	معيار المحاسبة الدولي 40/16
عقود الاستثمارات	معيار المحاسبة الدولي 18
عقود التأمين	المعيار الدولي للتقارير المالية 4
أصول أخرى مختلفة	متنوعة

المطلوبات

حقوق الملكية	معيار المحاسبة الدولي 39/32
مطلوبات التأمين	المعيار الدولي للتقارير المالية 4
مطلوبات عقود الاستثمار	معيار المحاسبة الدولي 39
الخصوم الأخرى	مختلفة

سابعا- مثال شامل على عقود التأمين:

إليك بيان المركز المالي لإحدى شركات التأمين في 2011/12/31

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول غير متداولة		**حقوق الملكية**	
أراضي	2000000	رأسمال	12000000
مباني	5000000	أرباح محتجزة	130000
سيارات	3000000		
		مطلوبات	
أصول متداولة		مطلوبات التأمين	2300000
أصول إعادة تأمين	4500000	التزامات التسوية	1200000
مدينون	630000		
نقديات	500000		
			15630000
مجموع الاصول	15630000	**مجموع الخصوم**	

تم تزويدك بالمعلومات التالية:

1 – يتكون رأس مال الشركة من 12000 سهم ، القيمة الاسمية للسهم تساوي 1000 د.ج.

2 – يوجد مبلغ قدرة 530000 د.ج ضمن مخصصات التسوية عن مطلوبات غير موجودة بتاريخ اعداد بيان المركز المالي تم خصمها من أرباح الفترة .

3 – حسب المؤشرات الاقتصادية فان أصول اعادة التامين انخفضت قيمتها عالميا الى 4300000 د.ج.

4 – لم يتم ادراج مطلوبات اعادة التأمين في بيان المركز المالي بمبلغ 440000 د.ج وما يقابلها من أصول اعادة التأمين.

5 - يوجد مبلغ 1270000 د.ج يمثل مقاصة تمت بين أصول اعادة التأمين ومطلوبات التأمين
نفذت بشكل خاطئ.

المطلوب : إعادة إعداد بيان المركز المالي في 2011/12/31

الحل:

- **مطلوبات التأمين:**

الرصيد في بيان المركز المالي	2300000
يضاف:	
مطلوبات التأمين الغير مدرجة	440000
مطلوبات تأمين ألغيت بالمقاصة	1270000
اجمالي مطلوبات التأمين	**4010000**

- **أصول اعادة التأمين:**

الرصيد في بيان المركز المالي	4500000
يطرح :	
الانخفاض في قيمة الأصول	(200000)
يضاف:	
أصول التأمين التي تم إلغاؤها بالمقاصة	1270000
أصول لم يتم ذكرها	440000
اجمالي أصول التأمين	**6010000**

- **مخصصات التسوية :**

يخفض رصيدها بمبلغ 530000 د.ج ، فتصبح تساوي :

1200000 – 530000 = 670000 د.ج.

- **رصيد الأرباح المحتجزة :**

رصيد الأرباح المحتجزة في بيان المركز المالي	130000
يضاف:	
مخصصات التسوية	530000
يطرح:	
الانخفاض في قيمة الأصول	(200000)
رصيد الأرباح المحتجزة	460000

قائمة المركز المالي في 2011/12/31

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول غير متداولة		**حقوق الملكية**	
أراضي	2000000	رأسمال	12000000

مباني	5000000	أرباح محتجزة	**460000**
سيارات	3000000		
		مطلوبات	
أصول متداولة		مطلوبات التأمين	**4010000**
أصول إعادة تأمين	**6010000**	التزامات التسوية	**670000**
مدينون	630000		
نقديات	500000		
مجموع الاصول	17140000	**مجموع الخصوم**	17140000

المبحث الثاني -الإيرادات من العقود مع الزبائن

IFRS 15

أولا -خلفية عن المعيار: صدر معيار ايرادات العقود مع العملاء IFRS 15 **في** شهر ماي 2014 ، وبصدوره تم الغاء كل من المعيارين IAS 11 و IAS 18 ، وكان دلك في اطار مشروع التقارب بين الهيئتين IASB و FASB. وسيكون ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2017 مع السماح بالتطبيق المبكر للشركات. لكن ، وبعد عملية التصويت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تم تأجيل تطبيقه الى أول جانفي 2018 .

يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15

- كيف ومتى يتم الاعتراف بالإيرادات من قبل معدو التقارير المالية
- وكذلك يتطلب المعيار تزويد مستعملي البيانات المالية بمزيد من المعلومات،ذات الصلة ، وافصاحات ملاءمة .
- يوفر المعيار مبدأ واحد، مؤسس على نموذج بخمس مراحل ليتم تطبيقه على جميع العقود مع العملاء.

يحل المعيار **IFRS 15 محل المعيارين والتفسيرات التالية :**

- IAS 11 عقود الإنشاء، IAS 18 الإيراد / الدخل
- IFRIC 13 برنامج ولاء الزبون، IFRIC 15 اتفاقيات إنشاء العقارات
- IFRIC 18 تحويل الأصول من الزبائن، SIC – 31 مقايضة الإيرادات - المعاملات التي تتضمن الخدمات الإعلانية

ويهدف المعيار IFRS 15 الى تحديد المبادئ الواجب تطبيقها من قبل المنشأة من أجل تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة، مبلغ، توقيت، وعدم التأكد من تحقق الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العميل

[IFRSV 15.1] .إن تطبيق المعيار إلزامي للتقرير السنوي فترات تبدأ من 1 يناير 2018 فصاعدا. ويسمح بدخولها في وقت سابق.

ثانيا -نطاق المعيار IFRS 15: يطبق المعيار IFRS 15 على كل العقود مع العملاء باستثناء التالي:

- التمويل بالإيجار الذي يدخل في نطاق المعيار IAS 17.
- الأدوات المالية و حقوق / التزامات العقود الأخرى والتي تدخل في نطاق المعيار IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28 ، عقود التأمين والتي تدخل في نطاق المعيار IFRS 4 والمبادلات غير النقدية بين المنشآت التي تنتمي الى نفس خط الأعمال لتسهيل المبيعات الى العملاء أو العملاء المرتقبون [IFRS 15 :5].

ويمكن أن يقع العقد مع العميل في نطاق المعيار IFRS 15 وجزئيا في مجال معيار آخر: [IFRS 15 : 7] في هدا الصدد:

- إذا حدد المعيار الآخر كيفية فصل أو و القياس بشكل مبدئي جزء أو عدة أجزاء من العقد. ومن ثم التطبيق الأولي لمتطلبات الفصل والقياس . ويتم
- تخفيض السعر بعد ذلك بواسطة القيم التي تم قياسها بشكل أولي وفق معايير أخرى.
- إذا لم يوجد معيار آخر يقدم دليل مرشد حول فصل أو و قياس جزء أو عدة أجزاء من العقد ، عندها يطبق المعيار IFRS 15

ثالثا -التعريف بالمصطلحات:

العقد : عبارة عن اتفاق بين طرفين أو أكثر بموجبه تنشأ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ.

العميل: طرف تعاقد مع منشأة من أجل الحصول على سلع أو خدمات والتي هي مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة .

الدخل : عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات أو تحسينات للأصول أو النقصان في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية ، غير تلك المتعلقة بمساهمات الملاك .

أداء الالتزام: وعد في عقد مع العميل لنقله إلى العميل إما:

- اما سلعة أو خدمة [أو مجموعة من السلع أو الخدمات] متميزة، أو
- سلسلة من السلع والخدمات المتميزة والتي هي نفسها الى حد كبير ولها نفس نمط النقل الى العميل .

الإيراد: إيراد ناتج عن السير العادي لنشاط المنشأة .

سعر العملية: قيمة الاعتبار الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل السلع أو الخدمات التي وعدت المنشأة تزويدها للعميل باستثناء القيمة التي تم تحصيلها بالنيابة عن طرف ثالث.

رابعا ـ متطلبات المحاسبة عن الإيراد:

1-إطار نموذج الخطوات الخمس:

*** المرحلة 1 : تحديد العقد مع العميل**

يكون العقد في مجال المعيار IFRS 15 آدا تحققت الشروط التالية :

- تمت الموافقة على العقد من قبل أطراف العقد.
- يمكن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالبضائع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- يمكن تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- يكون للعقد جوهر تجاري؛ و
- من المحتمل أن يتم تحصيل الاعتبارات التي تم تحديدها مقابل السلع أو الخدمات.

إذا لم يستوف العقد مع العميل بعد جميع المعايير المذكورة أعاله، فستستمر المنشأة في إعادة تقييم العقد حتى يستوفي المعايير المذكورة أعلاه .حتى يتسنى لها تطبيق المعيار IFTS 15 على العقد.

[IFRS 15 : 14].

*** المرحلة 2 : تحديد أداء الالتزام في العقد:**في بداية العقد، يجب على المنشأة تقييم السلع أو الخدمات التي وعدت بها للعميل، وتحديدها كالتزام أداء:

[IFRS 15 : 22]

*اما سلعة أو خدمة [أو مجموعة من السلع أو الخدمات] متميزة، أو

* سلسلة من السلع والخدمات المتميزة والتي هي نفسها الى حد كبير ولها نفس نمط النقل الى العميل .

- يتم نقل سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة إلى العميل بنفس النمط إذا تم استيفاء المعيارين التاليين: [IFRS 15 :23]

* كل سلعة أو خدمة متميزة في السلسلة التي وعدت المنشأة بتحويلها إلى العميل على التوالي ستكون إلتزام بالأداء يجب تلبيته.

*يتم استخدام طريقة واحدة لقياس تدرج المنشأة نحو تلبية الالتزام بالاداء من أجل تحويل كل سلعة أو خدمة متميزة في السلسلة الى العميل

3- كل سلعة أو خدمة متميزة إذا تحققت الشروط التالية : [IFRS 15 : 27]

- يمكن للعميل الاستفادة من السلع أو الخدمات من تلقاء نفسها أو بالتزامن مع الموارد الأخرى المتاحة بسهولة؛ و
- و أن وعد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة الى العميل بشكل منفصل عن وعود أخرى في العقد.

4 – و من العوامل التي يمكن تحديدها بشأن ما إذا كان الوعد بنقل السلع أو الخدمات إلى العميل ليس من قبيل القدرة على التحمل، على سبيل المثال لا الحصر: المعيار [IFRS 15 : 29]

- تقدم المنشأة خدمة هامة لدمج السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى وعدت بها في العقد.

- تقوم السلع أو الخدمات بتعديل أو تخصيص السلع أو الخدمات الأخرى التي وعدت بها العقد؛

- إن السلع أو الخدمات مترابطة ترابطا كبيرا أو إلى حد كبير.

*** المرحلة 3 : تحديد سعر العملية**

إن سعر التحويل هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن يكون قابل للاستحقاق مقابل نقل البضائع والخدمات.

. وعند اتخاذ هذا الإجراء، سوف تنظر المنشأة في الممارسات التجارية العرفية السابقة. [IFRS 15 : 47].

- إذا كان العقد يحتوي على عناصر متغيرة، تقوم المنشأة بتقدير مبلغ العنصر المتغير الذي يحق له بموجب العقد. [IFRS 15 :50] .ويمكن أن ينشأ العنصر المتغير، على سبيل المثال، نتيجة للخصومات، والحسومات، والمبالغ المستردة، والائتمان، والأسعار، ولحوافز، ومكافآت الأداء.

والعقوبات أو غيرها من البنود المماثلة. ويوجد أيضا متغير إذا كان حق الكيان في النظر في العنصر مرهونا بحدوث حدث مستقبلي.[IFRS 15: 51].

- ويتناول المعيار عدم التيقن فيما يتعلق بالاعتبار المتغير عن طريق الحد من مقدار الاعتبارات المتغيرة التي يمكن أن تعيد النظر فيها. وعلى وجه التحديد، فإن التغير المتغير يتم تضمينه فقط في سعر المعاملة .إذا كان من المرجح جدا أن يؤدي إدراجه إلى عكس كبير في الإيرادات في المستقبل عندما يتم حل عدم اليقين [IFRS 15 :56].
- ومع ذلك، يطبق مدخل مختلف أكثر تقييدا فيما يتعلق بالإيرادات المتأتية من ترخيص الملكية الفكرية على أساس المبيعات أو الاستخدام. هذه الإيرادات يتم الاعتراف بها عند تحقق البيع او الاستخدام. [IFRS 15 : B63].

*** المرحلة 4 : تخصيص سعر العملية [الصفقة] إلى التزام الأداء في العقد**

عندما يكون للعقد أداء التزام متعدد ، يجب على المنشأة تخصيص سعر العملية الى الالتزام بالأداء في العقد بالرجوع الى أسعار بيعها المستقلة[IFRS 15 :74]، وفي حالة كون هذه الأخير غير ملاحظة بشكل مباشر ، يجب على المنشأة تقديرها عندئذ. ويقترح المعيار عدة طرق هي :

- مدخل تقييم السوق المعدل

- مدخل التكلفة المتوقعة زائد الهامش

- مدخل المتبقي [فقط يسمح به في ظروف محدودة]

*** المرحلة 5 : الاعتراف بالايراد عندما تلبي [أو لها] المنشأة الالتزام بالأداء**

يتم الاعتراف بالايراد عند السيطرة اما مع الوقت أو عند نقطة زمنية [IFRS 15:32].

- تعرف السيطرة على الأصل على أنها القدرة على توجيه استخدام جميع المنافع المتبقية من الأصل والحصول عليها بشكل جوهري. ويشمل ذلك القدرة على منع الآخرين من توجيه استخدام المنافع والحصول عليها من الأصل. إن المنافع المتعلقة بالأصل هي التدفقات النقدية المحتملة التي يمكن الحصول عليها مباشرة أو بشكل غير مباشر. وتشمل على سبيل الذكر لا الحصر [IFRS 15:3133].
  - استعمال الأصل من أجل إنتاج سلع أو خدمات.
  - استعمال الأصل من أجل تعزيز قيمة الأصول الأخرى
  - بيع أو تبادل الأصل
  - رهن الأصل كضمان للقرض
  - الاحتفاظ بالأصل.

- تقوم المنشأة بالاعتراف بالايراد ادا تحققت الشروط التالية :[IFRS 15:35]
- يقوم العميل في نفس الوقت باستلام واستهلاك جميع المزايا التي تقدمها المنشأة .
- يقوم أداء المنشأة بانتاج أو تحسين الأصل المسيطر عليه من قبل العميل عند الانجاز .
- أداء المنشأة لا يؤدي الى انتاج أصل باستعمال بديل لها وللمنشأة حق قابل للتنفيذ مقابل الأداء المنجز في زمنه.
- إذا لم تلبي المنشأة الالتزام بالأداء بعد فوات الوقت، وتلبيه في زمن معين. عندها يتم الاعتراف بالايراد عند نقل السيطرة في زمن معين . هناك بعض العناصر على سبيل المثال لا الحصر تبين لحظة نقل السيطرة [IFRS 15:38]:
- للمنشأة حق حالي في الدفع للأصل
- يكون للعميل ملكية قانونية للأصل
- يكون للعميل منافع ومخاطر من تملك الأصل
- قبول العميل الأصل.

2 – تكاليف العقد :

يتم الاعتراف بالتكاليف الإضافية للعقد كأصل والتي تتوقع المنشأة استردادها ، اذا تحققت الشروط التالية : [IFRS 15:95]:

- أن هذه التكاليف تتعلق مباشرة بالعقد
- إن التكاليف تعزز وتحسن من موارد المنشأة والتي سيتم استخدامها لتلبية اداء الالتزام في المستقبل ،و
- أنه يتوقع استرداد التكاليف.
- تتضمن هذه التكاليف: العمل المباشر، التكاليف المباشرة و تخصيص التكاليف الثابتة التي لها علاقة مباشرة بالعقد.

يتم إطفاء تكاليف الأصل المعترف به والمتعلقة بإتمام العقد على أساس منتظم يتفق مع نمط تحويل السلع أو الخدمات المتعلقة بالأصل.

<u>خامسا ـ العرض في القوائم المالية:</u>

- يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كمطلوبات تعاقدية ، كأصول تعاقدية ، أو متحصلات ودلك حسب علاقة أداء المنشأة وسداد العميل [أي علاقة أداء ,سداد]
- يتم عرض المطلوبات التعاقدية في بيان المركز المالي عندما يقوم العميل بدفع مبلغ الاعتبار قبل قيام المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة ذات الصلة إلى العميل. [IFRS 15:106] .
- يتم الاعتراف بالأصول التعاقدية عندما يكون للمنشأة حق في الاعتبار

- يتم المحاسبة عن الأصول التعاقدية والمتحصلات وفق المعيار IFRS 9 ، أي خسارة انخفاض تتعلق بالعقود مع العملاء يجب قياسها والاعتراف بها والإفصاح عنها وفق المعيار IFRS 9، وأية فروق بين الاعتراف المبدئي للمتحصلات والمبلغ المقابل للايراد يجب الاعتراف به وعرضه كمصروف ، أي كخسارة انخفاض .[IFRS 15 : 107-108]

سادسا – الإفصاح : الهدف من الإفصاح كما هو مبين في المعيار IFRS 15 يتمثل في تقديم معلومات كافية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ، مبلغ، توقيت وعدم التأكد للإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. لذلك يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات كمية ونوعية حول التالي:

- عقودها مع العملاء
- الأحكام الهامة ، والتغيرات في الأحكام عند تطبيق الدليل المرشد للعقود
- أي أصل تم الاعتراف بها من تكاليف إبرام العقود مع العميل.

- يتطلب من المنشأة اخذ في الاعتبار التفاصيل الضرورية من اجل تحقيق الهدف من الإفصاح. لدلك يجب عليها تجميع أو عرض تفاصيل عن الافصاحات حتى تكون المعلومات مفيدة وغير مضللة .
- ومن أجل تحقيق متطلبات الإفصاح ، فان المعيار IFRS 15 قد أدرج متطلبات جديدة للإفصاح أنظر [IFRS 15 : 113-129] .

سابعا - مثال شامل:

الاعتراف بالإيراد وفق المراحل الخمس للمعيار IFRS 15

وقع العميل س عقد مع شركة الاتصالات الجزائرية مدته 12 شهرا ينص على : على العميل س دفع اشتراك شهري قيمته 100 دينار مقابل تقديم خدمة الاتصال من الشركة، وفي بداية العقد يستلم العميل س سماعة هاتف مجانا من الشركة .علماً بأن الشركة تبيع سماعة الهاتف في الوضع الطبيعي بقيمة 300 دينار للعملاء الآخرين و بقسط شهري قيمته 80 دينار.

المطلوب : تحديد كيفية الاعتراف شركة الاتصالات الجزائرية بالايراد المتأتي من العقد مع العميل س وفق المعيار IFRS 15

الحل :

1 – تحديد العقد مع العميل: العقد الموقع بين شركة الاتصالات الجزائرية والعميل س لمدة 12 شهرا.

2 – تحديد التزامات الأداء بموجب العقد: أ. خدمة الاتصال للعميل س ب. تزويد العميل س بسماعة هاتف مجانا.

3 - تحديد سعر العملية : 100 د.ج * 12 شهر = 1200 د.ج سنويا.

4 – توزيع سعر العملية / تخصيص على التزامات الأداء بموجب العقد

التزام الأداء السعر

المبحث الثالث – عقود الايجار IFRS 16

أولا- لمحة عن المعيار IFRS 16: يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 كيفية التعرف على قياس المعيار الدولي للتقارير المالية وقياسها وعرضها والإفصاح عن عقود الإيجار. يوفر المعيار نموذج محاسبة واحد للمستأجر يتطلب من المستأجرين الاعتراف بالموجودات والمطلوبات لجميع عقود الإيجار إلا إذا كانت مدة الإيجار 12 شهرا أو أقل أو كان الأصل ذو قيمة منخفضة. ويواصل المؤجرون تصنيف عقود الإيجار كعمليات تشغيل أو تمويل، حيث إن منهج المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 بالنسبة لمؤجر المؤجر لم يتغير بشكل جوهري عن سابقته، معيار المحاسبة الدولي رقم 17.

في جانفي 2016، تم إصدار المعيار الجديد حول محاسبة عقود الإيجار IFRS 16 ، وأدخل بعض التغييرات الرئيسية أهمها:

- تعريف جديد للإيجار ممكن أن تؤدي ببعض العقود السابقة والتي تمت معالجتها 'كعقود خدمات' أن تعالج 'كعقود إيجار'
- المحاسبة عن عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجر تغيرت ولم يعد المستأجر يصنف عقود الإيجار، بدلا عن ذلك يقوم بالمحاسبة عن كل عقود الإيجار بنفس الطريقة،

- تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16 لفترات التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2019. يُسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 من العقود المبرمة مع العملاء. [المعيار الدولي 16: C1].

ثانيا-هدف المعيار : يهدف المعيار الدولي للتقارير المالية 16 التعريف بمبادئ الاعتراف بالإيجارات ، قياسها ،عرضها والإفصاح عنها، بهدف ضمان أن المستأجرين والمؤجرين يقومون بتقديم المعلومات الملائمة التي تعرض بصدق تلك المعاملات .

ثالثا-نطاق المعيار : المعيار الدولي للتقارير المالية 16 ينطبق على جميع عقود الإيجار، بما في ذلك التوصيات الفرعية، باستثناء:

- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.
- إيجارات الأصول البيولوجية التي يحتفظ بها المستأجر انظر معيار المحاسبة الدولي 41 الزراعة راجع تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية 12 ترتيبات الخدمة.
- تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر انظر المعيار الدولي للتقارير المالية 15 الإيرادات من العقود مع العملاء.
- والحقوق التي يحتفظ بها المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام وأشرطة الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق

التأليف والنشر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة

الإعفاءات التي يقررها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16

- يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 على إعفاءات لعقود الإيجار قصيرة الأجل (12 شهراً أو أقل) وعقود الإيجار الخاصة بأصول منخفضة القيمة (5000 دولار أمريكي أو أقل). وفي حالة عقود الإيجار قصيرة الأجل، لابد من النظر في أي شروط تمديد أو تجديد قد تعني من الناحية العملية أن مدة الإيجار تزيد عن 12 شهراً.

رابعا- المصطلحات المفتاحية:

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار: معدل الفائدة الذي ينتج قيمة حالية من (أ) مدفوعات الإيجار و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة التي تساوي مجموع (1) القيمة العادلة للأصل الأساسي و (2) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

مدة الإيجار: الفترة غير القابلة للإلغاء التي يتمتع فيها المستأجر بالحق في استخدام الأصل الأساسي، بالإضافة إلى:

أ) الفترات التي يغطيها خيار التمديد إذا كانت ممارسة هذا الخيار من قبل المستأجر مؤكدة بشكل معقول ؛ و

ب) الفترات التي يغطيها خيار الإنهاء إذا كان المستأجر على يقين معقول من عدم ممارسة هذا الخيار

معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر: معدل الفائدة الذي يتعين على المستأجر دفعه للاقتراض على مدة مماثلة، وبضمان مماثل، الأموال اللازمة للحصول على أصل ذي قيمة مماثلة لأصل حق الاستخدام في بيئة اقتصادية مماثلة.

خامسا -إعفاءات الاعتراف: وبدلا من تطبيق متطلبات الاعتراف بالمعيار الدولي للتقارير المالية 16 الوارد وصفه أدناه، يجوز للمستأجر أن يختار دفع مدفوعات الإيجار كمصروف على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار أو على أساس منتظم آخر لنوعين من عقود الإيجار التالية:

1 - عقود الإيجار ذات فترة الإيجار البالغة 12 شهرا أو أقل والتي لا تحتوي على خيارات شراء - تتم هذا الخيار يتم حسب فئة الأصول الأساسية. و

2 - عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل الأساسي منخفض القيمة عندما تكون جديدة مثل الحواسيب الشخصية أو الأشياء الصغيرة من أثاث المكاتب - يمكن إجراء هذا الخيار على أساس عقد التأجير.

سادسا-تحديد عقد الإيجار: العقد هو عن عقد إيجار إذا كان ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل الاعتبار. [المعيار الدولي للتقارير المالية 16: 9]

يتم نقل السيطرة عندما يكون للعميل الحق في توجيه استخدام الموجودات المحددة والحصول على جميع المنافع الاقتصادية من هذا الاستخدام. [المعيار الدولي للتقارير المالية 16: B9]

وعادة ما يتم تحديد الأصل من خلال تحديده صراحة في العقد، ولكن يمكن أيضا تحديد الأصل من خلال تحديده ضمنيا في الوقت الذي يتاح فيه للاستخدام من قبل العميل.

ومع ذلك، عندما يكون للمورد حق أساسي في الاستبدال طوال فترة الاستخدام، لا يحق للعميل استخدام أصل محدد. ولا يعتبر حق المورد في الاستعاضة أمرا جوهريا إلا إذا كان لدى المورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة طوال فترة الاستخدام، وأنها ستستفيد اقتصاديا من الاستبدال. [المعيار الدولي للتقارير المالية 16: B13-14]

لا يزال جزء السعة من أصل ما محددا إذا كان متميزا فعليا (على سبيل المثال، طابق من مبنى). إن القدرة أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يختلف فعليا (على سبيل المثال جزء القدرة من كابل الألياف الضوئية) ليس أصلا محددا، إلا إذا كان يمثل إلى حد كبير كل القدرة بحيث يحصل العميل على جميع المنافع الاقتصادية بشكل جوهري من استخدام الأصول. [المعيار الدولي للتقارير المالية 16: B20]

سابعا- فصل مكونات العقد: بالنسبة للعقد الذي يحتوي على عنصر إيجار وعناصر إيجار إضافية وغير تأجيرية مثل تأجير أصل وتقديم خدمة صيانة، يقوم المستأجرون بتخصيص المبلغ المستحق الدفع على أساس الأسعار المستقلة النسبية التي في حالة عدم توفر أسعار ملحوظة.

وكإجراء عملي، يمكن للمستأجر أن ينتخب، حسب فئة الأصل الأساسي، عدم فصل مكونات غير الإيجار عن مكونات الإيجار، بل يحسب بدلا من ذلك جميع المكونات كإيجار. [إفرس 16: 13-15]

يجب على المؤجرين أن يخصصوا الاعتبار وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية 15 الإيرادات من العقود مع العملاء.

وفقاً للمعيار رقم 17 من المعايير المحاسبية الدولية، يسجل المستأجر والمؤجر عقد الإيجار في صورة تأجير تمويلي أو تأجير تشغيلي. وكان المستأجرون يتعاملون مع عقود الإيجار التشغيلي على أنها "خارج الميزانية" بموجب المعيار رقم 17 من المعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يشترط هذا المعيار تسجيل مدفوعات الإيجار

التشغيلي المستقبلية على أنها التزام على عكس الوضع بالنسبة لطريقة محاسبة الإيجار التمويلي بموجب نفس المعيار.

ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16حالياً تطبيق منهجية نموذجية موحدة على المستأجرين، إذ سيتم الآن إدراج جميع عقود الإيجار تقريباً في ميزانية المستأجر مع النص على الحق في استخدام الأصل والالتزام المالي. وسيتم إثبات التزام الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المستقبلية على أن يكون حق استخدام الأصل مساوياً لنفس القيمة بعد تسوية التكاليف المباشرة الأولية وتكاليف التجديد والترميم.

ثامنا- المحاسبة عن عقود الإيجار :

1 -من قبل المستأجرين: عند بدء عقد الإيجار ، يتعرف المستأجر على أصل حق الاستخدام والتزام الإيجار. [المعيار الدولي 16:22].

يتم قياس أصل حق الاستخدام في البداية بمبلغ التزام الإيجار بالإضافة إلى أي تكاليف مباشرة مبدئية يتكبدها المستأجر. قد تكون هناك حاجة أيضًا إلى تعديلات لحوافز الإيجار، والمدفوعات أو قبل أو قبل بدء التزامات الاستعادة أو ما شابه ذلك. [المعيار الدولي 16:24].

بعد بدء الإيجار، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام باستخدام نموذج التكلفة، إلا إذا: [المعيار الدولي رقم 16:29 ، 34 ، 35].

- يعتبر حق استخدام الأصل عبارة عن استثمار عقاري يقوم المستأجر بتقييمه بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS 40، أو
- أما إذا كان حق استخدام الأصل يتعلق بفئة من PPE يقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم وفق المعيار IAS 16.

أما بالنسبة لالتزام الإيجار يتم قياسه بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة الدفع خلال مدة الإيجار مخصومة بالمعدل الضمني لعقد الإيجار أو معدل الاقتراض الإضافي (المعيار الدولي 16: 26).

يتم لاحقًا إعادة قياس التزام الإيجار لتعكس التغييرات في: [المعيار الدولي 16:36]

- مدة الإيجار (استعمال معدل خصم معدل)،
- تقييم خيار الشراء (استعمال معدل خصم معدل)،
- المبالغ المتوقع دفعها بموجب ضمانات القيمة المتبقية (باستخدام معدل خصم لم يتغير) ؛ أو
- مدفوعات الإيجار المستقبلية الناتجة عن التغيير في الفهرس أو المعدل المستخدم لتحديد هذه المدفوعات (باستخدام معدل خصم بدون تغيير).

يتم معالجة إعادة القياس كتعديلات في حق استخدام الأصل (المعيار 16: 39)

2 -المحاسبة من قبل المؤجرين: يجب على المؤجرين تصنيف عقد الإيجار الى عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي.

يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا قام المؤجر بتحويل جميع المخاطر والمكافآت العارضة لملكية الأصل الأساسي بشكل كبير. خلاف ذلك، يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي. [المعيار الدولي 16:62].

ومن الأمثلة عن الحالات التي تؤدي الى تصنيف عقد الإيجار الى عقد إيجار تمويلي (المعيار 16: 63):

- عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل الى المستأجر في نهاية مدة الايجار،
- للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة في تاريخ تنفيذ الخيار،
- تغطي مدة الإيجار معظم حياة الأصل الاقتصادية للأصل حتى في غياب تحويل الملكية،
- عند بدء عقد الإيجار يجب ان تكون القيمة الحالة لدفعات الإيجار الدنيا تساوي على الأقل بشكل جوهري القيمة العادلة للأصل المؤجر،
- الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث يكون للمستأجر فقط استخدامها دون إجراء أية تعديلات.

-عند بدء عقد الإيجار، يجب على المؤجر الاعتراف بالموجودات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار. [المعيار الدولي 16:67].

-يقوم المؤجر بالاعتراف بإيرادات التمويل على مدى فترة عقد الإيجار التمويلي ، بناءً على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار. [المعيار الدولي 16:75].

-عند تاريخ البدء يقوم الصانع أو المؤجر التاجر بالاعتراف بالربح أو الخسارة وفقا لسياسته الخاصة بالمبيعات المباشرة التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. [المعيار الدولي رقم 16: 71 ج)].

-يقوم المؤجر بالاعتراف بعقد الإيجار التشغيلي كإيراد على أساس القسط الثابت، أو إذا كان النمط أكثر تمثيلا لمنافع استخدام الأصل تتناقص أو أي أساس آخر(المعيار 16: 81).

3-عمليات التنازل وإعادة الاستئجار : لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع ، تطبق الذمة متطلبات المعيار IFRS15 لتحديد متى يتم الوفاء بالتزام الأداء (المعيار 16 : 99).

عندها يقوم البائع بالمحاسبة عنها على أنها عملية بيع ويتم قياس حق استخدام الأصل وفقًا للقيمة الدفترية السابقة المتعلقة بحق الاستخدام المحتفظ به. وفقًا لذلك، يتعرف البائع فقط بمقدار الربح أو الخسارة الذي يتعلق بالحقوق المنقولة إلى المشتري. [المعيار الدولي رقم 16: 100 أ)].

إذا كانت القيمة العادلة لمقابل البيع لا تساوي القيمة العادلة للأصل ، أو إذا لم تكن مدفوعات الإيجار تمثل أسعارًا في السوق ، فيتم تعديل عائدات المبيعات على القيمة العادلة ، إما عن طريق حساب المدفوعات المسبقة أو تمويل إضافي. [المعيار الدولي رقم 16: 101].

تاسعا – الإفصاح: الهدف من الإفصاح وفق المعيار IFRS 16 يتمثل في توفير معلومات في الملاحظات مع المعلومات المعروضة في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية) لتقديم أساس للمستخدمين لتقييم تأثير عقود الإيجار (هناك تفاصيل في الفقرات من 52 – 60 من المعيار 16 متطلبات مفصلة للمستأجرين لتحقيق هذا الهدف، و تحدد الفقرات من 90- 97 المتطلبات التفصيلية للمؤجرين). (المعيار الدولي 16: 89).

الفصل السابع - ملخص عن المعايير IFRS 2 ,IFRS 5, IFRS 6,IFRS14

المبحث الأول -الدفعات المرتكزة على الأسهم المعيار IFRS 2

أولا -خلفية عن المعيار IFRS 2 :يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية 2 الدفع على أساس الأسهم أن تقوم المنشاة بإدراج معاملات الدفع على أساس الأسهم) مثل الأسهم الممنوحة أو خيارات الأسهم أو حقوق زيادة الأسهم (في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي يتم تسويتها نقدا، ، أو أدوات حقوق الملكية للمنشأة. وتدرج متطلبات محددة فيما يتعلق بمعاملات الدفع بالأسهم التي تسوى بالأسهم وتسوية النقدية، وكذلك المعاملات التي يكون فيها للمنشأة أو المورد خيار من النقد أو حقوق الملكية.

تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2 في فبراير 2004 وأول تطبيق له سيكون للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2005.

ثانيا - نطاق المعيار IFRS 2 :إن مفهوم المدفوعات على أساس السهم أوسع من خيارات أسهم الموظفين. يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2 إصدار الأسهم أو الحقوق في الأسهم مقابل الخدمات والبضائع.

ومن أمثلة البنود المدرجة في نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2

- حقوق تقييم الأسهم
- خطط شراء أسهم الموظفين
- خطط ملكية أسهم الموظفين
- خطط خيارات الأسهم
- والخطط التي قد يعتمد فيها إصدار الأسهم أو حقوق الأسهم على ظروف السوق أو غير متعلقة بالسوق.

ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2 على جميع المنشآت. ولا يوجد إعفاء المنشآت الخاصة أو الأصغر حجما. زيادة على ذلك، فإن الشركات التابعة التي تستخدم حقوق ملكية الشركة الأم أو الشركة الزميلة كمقابل للبضائع أو الخدمات تقع ضمن نطاق المعيار.

هناك إعفاءان من مبدأ النطاق العام:

- **الأول:** يجب احتساب إصدار الأسهم في اندماج الأعمال وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3: اندماج الأعمال. ومع ذلك، يجب توخي الحذر لتمييز المدفوعات القائمة على الأسهم المتعلقة بالاقتناء من تلك المتعلقة بخدمات الموظفين المستمرة.

- **الثاني:** لا يتناول المعيار الدولي للتقارير المالية 2 المدفوعات القائمة على الأسهم ضمن نطاق الفقرات 8-10 من معيار المحاسبة الدولي 32 الأدوات المالية: العرض أو الفقرات 5-7 من معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس. ولذلك، يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي 32 ومعيار المحاسبة الدولي 39 على عقود المشتقات القائمة على السلع والتي يمكن تسويتها في أسهم أو حقوق أسهم.

لا ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2 على معاملات الدفع على أساس الأسهم باستثناء شراء السلع والخدمات. وبالتالي فإن توزيع الأرباح، وشراء أسهم الخزينة، وإصدار أسهم إضافية، خارج نطاقها.

ثالثا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية وفق IFRS 2 :

الدفعات على أساس الأسهم: إن الدفع على أساس الأسهم هو معاملة تتلقى فيها المنشأة بضائع أو خدمات إما كمقابل للأدوات المالية الخاصة بها أو بتحمل مطلوبات للمبالغ بناء على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة. تعتمد المتطلبات المحاسبية للدفع على أساس الأسهم على كيفية تسوية المعاملة، أي بإصدار) أ (حقوق الملكية أو) ب (النقد أو) ج (حقوق الملكية أو النقد.

رابعا- كيفية الاعتراف بالدفعات المرتكزة على الأسهم:يتطلب إصدار أسهم أو حقوق أسهم زيادة في عنصر حقوق الملكية، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2 إدراج طرف المقاصة المدين كمصروف عندما لا يمثل الدفع مقابل البضائع أو الخدمات أحد الأصول. وينبغي الاعتراف بالنفقات عندما تستهلك السلع أو الخدمات. فعلى سبيل المثال، فإن إصدار الأسهم أو الحقوق في الأسهم لشراء المخزون سيعرض كزيادة في المخزون، ولن يتم صرفها إلا بعد بيع المخزون أو انخفاض قيمته.

ومن المفترض أن يكون إصدار أسهم مكتسبة بالكامل أو حقوق في أسهمها مرتبطا بالخدمة السابقة، مما يتطلب دفع كامل قيمة القيمة العادلة في تاريخ المنح على الفور. يعتبر إصدار الأسهم للموظفين، على سبيل المثال، فترة استحقاق لمدة ثلاث سنوات تتعلق بالخدمات على مدى فترة الاستحقاق. لذلك، فإن القيمة العادلة للمدفوعات على أساس الأسهم، والتي يتم تحديدها في تاريخ المنح، يجب أن يتم صرفها على مدى فترة الاستحقاق.

وكمبدأ عام، فإن إجمالي المصروفات المتعلقة بالمدفوعات المستندة إلى الأسهم على أساس الأسهم سوف يساوي مضاعف إجمالي الأدوات التي تم استحقاقها والقيمة العادلة في تاريخ المنح لتلك الأدوات. وباختصار، هناك تراكم لتعكس ما يحدث خلال فترة الاستحقاق. ومع ذلك، إذا كان للدفع القائم على الأسهم على أساس الأسهم حالة أداء ذات صلة بالسوق، فسيتم الاعتراف بالنفقات في حالة استيفاء جميع شروط الاكتساب الأخرى. . ويقدم المثال التالي مثالا على مدفوعات نموذجية على أساس الأسهم تسدد بالأسهم.

مثال: الاعتراف بمنحة خيار أسهم الموظفين

تمنح الشركة س مجموعه 100 خيار أسهم ل 10 أعضاء من فريق الإدارة التنفيذية (10 خيارات لكل منها) في 1 جانفي 2005. وتستحق هذه الخيارات في نهاية فترة ثلاث سنوات. وقد قررت الشركة أن كل خيار له قيمة عادلة في تاريخ المنحة يساوي 15. وتتوقع الشركة أن جميع الخيارات ال 100 ستستحق وبالتالي تسجل العملية في 30 جوان 2005 - نهاية أول تقاريرها المرحلية لفترة الستة أشهر فترة.

الحل :

من ح / خيار السهم 250

الى ح / حقوق الملكية 250

100 × 15 / 6 فترات = 250 لكل فترة

خامسا- أنواع الدفعات المرتكزة على الأسهم: إن الدفع على أساس الأسهم هو معاملة تتلقى فيها المنشأة بضائع أو خدمات إما كمقابل للأدوات المالية الخاصة بها أو بتحمل مطلوبات للمبالغ بناء على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة. تعتمد المتطلبات المحاسبية للدفع على أساس الأسهم على كيفية تسوية المعاملة، أو الإصدار :

1 – الدفعات التي يتم تسويتها باصدار حقوق ملكية:

يتم تسوية الدفعات المرتكزة على الأسهم باصدار أدوات ملكية مقابل خدمات الموظفين يجب أن تستند القيمة العادلة إلى أسعار السوق في أي مكان ممكن. لن يتم تداول العديد من الأسهم وخيارات الأسهم في سوق نشط. في هذه الحالة، التقييم

ستستخدم التقنيات، مثل نموذج تسعير الخيارات. والغرض من هذه التقنية هو

للوصول إلى تقدير سعر أداة حقوق الملكية في تاريخ القياس

تدفع في صفقة تجارية بين أطراف مطلعة. ال يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2 أيهما ينبغي استخدام نموذج التسعير ولكنه يصف العوامل التي ينبغي أخذها في الاعتبار.

2- الدفعات التي يتم تسويتها نقدا : وتحدث معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقدا عندما يتم دفع السلع أو الخدمات المبالغ التي تستند إلى سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. التكاليف بالنسبة للمعاملات التي تسدد نقدا - على سبيل المثال، حقوق زيادة الأسهم - هي في الأساس النقدية المدفوعة من قبل الكيان. تمنح حقوق التثمين حقوق الموظفين لدفع مبالغ نقدية تساوي الزيادة في سعر السهم لعدد معين من أسهم الشركة خلال فترة معينة. عملية تسوية نقدية يخلق مسؤولية. إن التكلفة المعترف بها لهذا الالتزام تستند إبل القيمة العادلة للأداة في تاريخ التقرير. يتم إعادة قياس القيمة العادلة للمطلوبات عند كل تقرير حتى تاريخه في النهاية.

3- الدفعات التي يتم تسويتها نقدا أو بإصدار حقوق الملكية

سادسا -قياس الدفعات المرتكزة على الأسهم:في معاملة التسوية بالأسهم، البضائع أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، يجب قياسها بالقيمة العادلة لتلك السلع / الخدمات.

1 – المبدأ العام لقياس القيمة العادلة :بالنسبة لمعاملات الدفع بالأسهم التي يتم تسويتها بالأسهم، يتم قياس السلع أو الخدمات المستلمة والزيادة المناظرة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، إلا إذا كان من غير الممكن تقدير القيمة العادلة بصورة موثوق منها. إذا لم يكن من الممكن تقديرها بشكل موثوق القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، يتم استخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كبديل. [IFRS 2 :10] هناك استثناء محدود لهذا المطلب في حالات نادرة حيث لا تتمكن المنشأة من تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية الممنوحة في تاريخ القياس بصورة موثوقة.

2 – قياس خيار أسهم الموظفين: بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة للأدوات المالية الممنوحة، لأنه لا يمكن عادة تقدير القيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة بشكل موثوق.

3 –**متى يتم قياس القيمة العادلة للخيارات** يجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة للأدوات المالية الممنوحة مثل: المعاملات مع الموظفين .

4 – **متى يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات**. بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، يجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ استلام تلك السلع أو الخدمات.

5 – دليل القياس: بالنسبة للبضائع أو الخدمات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة للأدوات المالية الممنوحة، فإن المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 2 ينص على أنه، بشكل عام، لا تؤخذ شروط الاستحقاق في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ القياس المناسب – كما هو مبين أعلاه. وبدلا من ذلك، تؤخذ شروط الاكتساب في الاعتبار عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المتضمنة في قياس مبلغ المعاملة بحيث يتم في نهاية المطاف احتساب المبلغ المعترف بـه للبضائع أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بناء على عدد حقوق الملكية الصكوك التي استقرت في نهاية المطاف.

6 – دليل القياس الاضافي: يتطلب المعيار الدولي2 IFRS بأن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة تعتمد على أساس أسعار السوق، إن وجدت، ومراعاة الأحكام والشروط التي تم بموجبها منح هذه الأدوات. في حالة عدم وجود أسعار السوق، يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام طريقة تقييم لتقدير ما كان سعر أدوات

الملكية هذه في تاريخ القياس في معاملة تجارية حرة بين أطراف مطلعة وراغبة. ولا يحدد المعيار أي نموذج معين ينبغي استخدامه.

7 - عند عدم امكانية قياس القيمة العادلة بصورة موثوق منها. يتطلب المعيار الدولي IFRS 2 أن يتم قياس معاملة الدفع على أساس الأسهم بالقيمة العادلة لكل من الشركات المدرجة وغير المدرجة. يسمح المعيار الدولي IFRS 2 باستخدام القيمة الجوهرية أي القيمة العادلة للأسهم ناقصا سعر الممارسة (في تلك "الحالات النادرة" التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بصورة موثوق منها.

ولكن هذا لا يقاس ببساطة في تاريخ المنح. يجب على المنشأة إعادة قياس القيمة الجوهرية في تاريخ كل تقرير حتى التسوية النهائية.

8 - شروط الأداء: يفرق المعيار الدولي IFRS 2 بين التعامل مع شروط الأداء المستندة إلى السوق من ظروف الأداء غير السوقية. إن ظروف السوق هي تلك المتعلقة بسعر السوق للأسهم في المنشأة، مثل تحقيق سعر سهم محدد أو هدف محدد بناء على مقارنة سعر سهم المنشأة مع مؤشر أسعار أسهم الشركات الأخرى. يتم إدراج شروط الأداء في السوق في قياس القيمة العادلة بتاريخ المنح) وبالمثل، يتم أخذ شروط عدم الاستحقاق في الاعتبار في القياس (. ومع ذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بحيث تأخذ في الاعتبار ميزات الأداء غير السوقية، بل يتم أخذها في الاعتبار عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المتضمنة في قياس معاملة الدفع على أساس الأسهم، معدلة كل فترة حتى يحين وقت استحقاق أدوات حقوق الملكية.

سابعا -المحاسبة عن التعديلات والإلغاءات والاطفاءات:إن تحديد ما إذا كان التغيير في الشروط والآجال يؤثر على القيمة المعترف بها كمصروف يعتمد على فيما ما إذا كانت القيمة العادلة للأدوات الجديدة أكبر من القيمة العادلة للأدوات الأصلية- التي تم تحديدهما في تاريخ التعديل .

إن تعديل الشروط التي منحت عليها أدوات حقوق الملكية قد يكون له تأثير على المصروفات التي سيتم تسجيلها. يوضح المعيار الدولي IFRS 2 أن دليل المتعلق بالتعديلات يطبق أيضا على الأدوات المعدلة بعد تاريخ الاكتساب كالتالي:

1 - إذا كانت القيمة العادلة للأدوات الجديدة أكثر من القيمة العادلة للأدوات القديمة يتم الاعتراف بالمبلغ الإضافي على مدى فترة الاكتساب المتبقية على غرار المبلغ الاصلي .

2 - في حالة حدوث التعديل بعد فترة الاكتساب، يتم الاعتراف بالمبلغ الإضافي مباشرة في القيمة العادلة.

3 - إذا كانت القيمة العادلة للأدوات الجديدة أقل من القيمة العادلة للأدوات القديمة، فإن القيمة العادلة الأصلية لأدوات حقوق الملكية الممنوحة ينبغي أن تحسب كمصروف كما لو لم يحدث التعديل مطلقا.

يتم المحاسبة عن إلغاء أو اطفاء أدوات حقوق الملكية كتعجيل لفترة الاكتساب وبالتالي فإن أي مبلغ غير معتر ف به يجب الاعتراف به مباشرة في قائمة الأرباح / الخسائر.و أي مدفوعات تتم بإلغاء أو افاء (حدها الاعلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية) يجب أن يتم احتسابها كإعادة شراء حقوق ملكية. يتم إثبات أي مدفوعات تزيد عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كمصروفات.

أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة كبديل لأدوات حقوق الملكية الملغاة. وفي تلك الحالات، تحسب أدوات استبدال حقوق الملكية كتعديل. يتم تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة في تاريخ المنح، في حين يتم تحديد القيمة العادلة للأدوات الملغاة في تاريخ الإلغاء، ناقصا أي مدفوعات نقدية عند الإلغاء يتم احتسابها كخصم من حقوق الملكية.

ثامنا -متطلبات الإفصاح :وتشمل الإفصاحات المطلوبة ما يلي:

- طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة
- . كيف تم تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- تأثير عمليات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعن مركزها المالي

تاسعا - مثال عام عن الدفع على أساس الأسهم:

خلال الفترة المنتهية في 31 ديسمبر2005 ، اتمت الشركة أربع ترتيبات للدفع على أساس الأسهم ، وهي موضحة أدناه.

نوع الترتيب	خطة خيار السهم للادارة	خطة خيار السهم للعمال	خطة السهم التنفيدية	تقدير الخطة النقدية لحصة الادارة العليا
تاريخ المنح	01 جانفي 2004	01 جانفي 2005	01 جانفي 2005	01 جويلية 2005
العدد الممنوح	50000	75000	50000	25000
الحياة التعاقدية	10 سنوات	10 سنوات	N/A	10 سنوات
شروط				

الاستحقاق	1.5 سنة خدمة وتحقيق لهدف سعر السهم	3 سنوات خدمة	خدمة ثلاث سنوات وتحقيق نمو مستهدف في ربحية السهم.	خدمة ثلاث سنوات وتحقيق زيادة مستهدفة في الحصة السوقية.

المبحث الثاني – الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع

والعمليات غير المستمرة IFRS 5

أولا - خلفية عن المعيار IFRS 5: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية باستبدال المعيار IAS 35 الخاص بالعمليات الغير مستمرة بالمعيار **IFRS 5** . فالأول اقتصر على العمليات غير المستمرة ولم يتطرق إلى القياس والاعتراف الذي يتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع. في حين تم تخصيص المعيار **IFRS 5** للمحاسبة عن الأصول المقتناة لغرض البيع والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة من أجل إظهار نتيجتها من ربح أو خسارة في قائمة الدخل الشامل كجزء منفصل .

هناك تقارب بين المعيار **IFRS 5** و متطلبات المعيار الامريكي SFAS 144 انخفاض قيمة الموجودات طويلة الأجل أو التخلص منها فيما يتعلق بتوقيت تصنيف العمليات كعمليات متوقفة وعرض تلك العمليات. فيما يتعلق بالأصول طويلة الأجل التي لا يتم التخلص منها، فإن معايير الاعتراف والقياس في انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الامريكي رقم 144 تختلف كثيرا عن تلك المدرجة في معيار المحاسبة الدولي 36 الانخفاض في قيمة الموجودات. غير أن هذه الاختلافات لم تعالج في

مشروع التقارب القصير الأجل بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5 في مارس 2004 ويسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2005.

و لا ينطبق المعيار على الحالات التالية:-موجودات ضريبية مؤجلة وفق المعيار IAS 12، موجودات ناتجة عن منافع الموظفين المعيار IAS 19،-الموجودات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي39 IAS، الموجودات غير المتداولة المحتسبة وفقا لنموذج القيمة العادلة في المعيار IAS 40، الموجودات غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع وفقا للمعيار41 IAS، والحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هو محدد في المعيار IFRS 4.

ملخص متطلبات المعيار IFRS 5

تعريف العملية غير المستمرة	نفس التعريف الوارد في المعيار IAS 35
توقيت تصنيف العملية غير المستمرة	عندما تتوافق العملية غير المستمرة مع معيار مقتناة لغرض البيع
أصول غير متداولة مقتناة لغرض البيع	تخفض الى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع
نتائج العمليات غير المستمرة	تعرض بشكل مستقل قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية

المصدر : Deloitte April 2004 Special- Edition

وهكذا فان المعيار يتطرق إلى المحاور التالي:

- متطلبات تصنيف وقياس العمليات غير المستمرة، تعريفها وتوقيت تصنيف العمليات المالية كعمليات غير مستمرة.
- يجب عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل.
- متطلبات تصنيف وعرض الأصول المقتناة لغرض البيع والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.
- تحديد متطلبات الافصاح عن العمليات غير المستمرة والأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع.

ثانيا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

مملوك لغرض البيع: يتم استرداد القيمة الدفترية للأصل غير المتداول بشكل رئيسي من خلال بيع الأصل بدلا من خلال الاستعمال.
المجموعة المتخلص منها: مجموعة من الأصول واحتمال مجموعة من الالتزامات التي تعتزم المنشأة التصرف فيها من خلال عملية واحدة.

ثالثا ـ الأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع:

1 -تصنيف الأصل كمقتنى لغرض البيع: المبدأ العام لتصنيف الأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع ، فهي تصنف كذلك اذا كانت القيمة المرحلة للأصل يمكن استردادها مه خلال بيع الأصل ، وليس من خلال الاستخدام المستمر . ويجب أن تتحقق الشروط التالية :

- التزام الادارة بخطة البيع
- قابلية الأصل للبيع الفوري
- البدء بوضع برنامج فعال لتحديد المشتري
- احتمال كبير للبيع خلال 12 شهر من تصنيف الأصل كأصل مقتنى لغرض البيع .
- تسويق الأصل بشكل فعال من أجل بيعه بسعر معقول مقارنة بقيمته العادلة
- بالاضافة عناك مجموعة من الحالات التي تتعلق بتصنيف الأصل كمقتنى لغرض البيع وفق الشروط التالية:

-إذا كان جوهر عملية التبادل تجاريا.
-إذا تحققت فيها شروط أخرى خلال فترة معينة من تاريخ الاقتناء وهي عادة 3 أشهر.
-إذا تحقق تصنيفا كأصل غير متداول مقتنى لغرض البيع بعد تاريخ الابلاغ المالي ، فلا يمكن تصنيفها كمقتناة لغرض البيع.
-الأصول التي يتم الاستغناء عنها بشكل دائم لا تصنف كمقتناة لغرض البيع كونها تستخدم حتى نهاية منفعتها.

مثال 1 : تصنيف الأصول كمقتناة لغرض البيع

اليك العمليات التالية:

- آلات تم شراؤها من اجل الاستخدام في خط انتاج . يتم استبدالها بآلات وتم الاتفاق على شرائها من فرنسا. وتم الاتفاق كدلك مع مشتري لشراء الالات القديمة .
- تنوي الشركة بيع معدات نقلها كانت تستعملها في عمليات تشغيلية ، وتوقفت الشركة عن استعمال هده المعدات مع العلم ان المشتري لم يتحصل بعد على قرض من البنك لشرائها.

المطلوب: كيف يتم تصنيف كل من الآلات ومعدات النقل ؟

بالنسبة للآلات يتم تصنيفها على أنها مقتناة ليس لغرض البيع، لأن الشركة مازالت تستعملها.
أما معدات النقل فهي تصنف على أنها مقتناة لغرض البيع، لآن الشركة أوقفت استعمالها حتى ولو لم تتم عملية البيع.

2 – المجموعة المتخلص منها: "مجموعة التخلص" هي مجموعة من الموجودات، ربما مع بعض المطلوبات المرتبطة بها، والتي تنوي المنشأة التخلص منها في معاملة واحدة. يتم تطبيق أساس القياس المطلوب للاصول غير المتداولة المصنفة كمحتفظ بها للبيع على المجموعة ككل، وتؤدي أي خسارة ناتجة عن الانخفاض في القيمة إلى تخفيض القيمة الدفترية للاصول غير المتداولة في المجموعة المتخلص منها حسب ترتيب التخصيص المطلوب من قبل المعيار الدولي IAS 36 .

مثال 2 :
تخطط منشأة لبيع جزء من أعمالها والتي تعتبر مجموعة متخلص منها. تتواجد المنشأة في بيئة أعمل منتظمة ، وأن أية عملية بيع تتطلب مصادقة الحكومة . هدا يعني أن توقيت البيع صعب التحديد. و لا يمكن الحصول على المصادقة الا بعد ايجاد وعرفة المشتري للمجموعة المتخلص منها وأنه تم امضاء عقد الشراء من قبل المنشأة . لكن هناك احتمال بيع مجموعة الأصول خلال سنة واحدة .
المطلوب: هل يمكن تصنيف مجموعة الأصول كمقتناة لغرض البيع؟
الحل : تصنف مجموعة الأصول على أنها مقتناة لغرض البيع نظرا لأن التأخير ناتج عن ظروف خارج سيطرة المنشأة ، وهناك دليل على التزام المنشأة ببيع مجموعة الأصول المتخلص منها

3 – تمديد فترة التخلص من الأصل لأكثر من سنة: الوضعيات التي تتطلب تمديد فترة التخلص من الأصل لاتمام عملية البيع المسموح بها:

- الزام الشركة لنفسها ببيع الأصل غير المتداول ، وتتوقع أن هناك قيود وشروط مفروضة من قبل الغير لتحويل الأصل والتي لا تتحقق هده الشروط الا بعد تنفيذ الالتزام والدي يمكن أن يتم خلال سنة .

- أن يكون هناك التزام شراء ثابت ولكن المشتري يفرض بشكل غير متوقع شروطا على ذلك تحويل
الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها للبيع. وينبغي اتخاذ إجراءات في الوقت المناسب للاستجابة لها
والشروط، ومن المتوقع صدور قرار إيجابي.

- خلال فترة سنة واحدة، تنشأ ظروف غير متوقعة تعتبر غير محتملة، ولا يتم بيع الأصول غير المتداولة. وينبغي اتخاذ الإجراءات اللازمة للاستجابة للتغير في الظروف. يجب أن يتم تسويق الأصول غير المتداولة بنشاط بسعر معقول وأن المعايير المحددة للأصل المصنفة كمحتفظ بها للبيع كان ينبغي الوفاء بها.

مثال 3 : تصنيف الأصل أو مجموعة الأصول كمقتناة لغرض البيع

تمتلك منشأة أصل مصنف على أنه مقتنى لغرض البيع في القوائم المالية لنهاية السنة 2011 . خلال السنة 2012 ، مازال الأصل لم يباع ، لكن تدهورت ظروف السوق للأصل بشكل مهم .تؤمن المنشأة بأن ظروف السوق سوف تتغير ولم تقم بتخفيض قيمة الأصل ، والدي بقي مصنفا كأصل مقتنى لغرض البيع.بلغت القيمة العادلة للأصل 5 مليون د.ج ، وتم تسويق الأصل بمبلغ 7 مليون د.ج.

المطلوب: هل يمكن تصنيف الأصل كمقتنى لغرض البيع في القوائم المالية لنهاية 2012 ؟

الحل : نظرا لأن السعر يفوق القيمة العادلة للأصل الجارية ، لا يعتبر الأصل متاح للبيع المباشر ولا يمكن تصنيفه كأصل مقتنى لغرض البيع.

رابعا ـ قياس الأصول المقتناة لغرض البيع: نقوم بتطبيق المبادئ التالية :

- قبل أن يتم تصنيف الأصل مبدئيا كمقتنى لغرض البيع ، يجب أن يتم قياسه وفق معايير IFRSs
- الأصول غير المتداولة ومجموعة الأصول المصنفة كمقتناة لغرض البيع يتم قياسها بالقيمة الأقل للقيمة المرحلة والقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع.
- عندما يتوقع أن يحدث البيع في أكثر من سنة، يجب على المنشأة قياس التكلفة بيع بقيمته الحالية. وينبغي أن تكون أي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع التي تنشأ يجب عرضها في الربح والخسارة كتكلفة تمويل.
- يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في الربح أو الخسارة عند أي تخفيض أولي أو لاحق للأصل أو مجموعة الأصول المتخلص منها إلى القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع.
- أي زيادة لاحقة في القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع لأصل يمكن الاعتراف بها في الربح أو الخسارة الى المدى الذي لا تتجاوز فيه خسائر الانخفاض المتراكمة التي تم الاعتراف بها وفق المعيار IFRS 5 أو سابقا وفق المعيار IAS 36.
- الأصول غير المتداولة أو مجموعة الأصول المتخلص منها التي تم تصنيفها كمقتناة لغرض البيع لا يمكن اهتلاكها.
- اذا توقفت المنشأة عن تصنيف الأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع بسبب التغير في خطة البيع والشروط التي عرضت سابقا ، يجب قياسها بالقيمة الأقل بين قيمتها القابلة للاسترداد مطروحا منها أي اهتلاكات أو اطفاءات أو فوائض اعادة تقييم في تاريخ التوقف عن تصنيفها كمقتناة لغرض البيع كما لو أنها لم تصنف كذلك.

خامسا- الإفصاح والعرض عن الأصول المقتناة لغرض البيع:

يتطلب المعيار الإفصاح عن الموجودات أو مجموع الاستبعاد للأصول المحتفظ بها لغرض البيع: (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 5.41):

-وصف الأصل غير المتداول أو وصف المجموعة المستبعدة
-ولصف وقائع وظروف البيع الاستبعاد
- والخسائر المتوقعة للانخفاض في القيمة والعكس، إن وجدت، وحيث يتم إدراجها في بيان الدخل الشامل إن كان ذلك ممكنا،
-و يتم عرض الموجودات غير المتداولة أو مجموعة الاستبعاد وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 8القطاعات التشغيلية.

سادسا -العمليات غير المستمرة العرض والإفصاح :

التصنيف العملية غير المستمرة:

إن العملية غير المستمرة هي جزء من المنشأة التي تم استبعادها أو تصنيفها كمحتفظ بها للبيع و: [IFRS 5.32]:

-تمثل إما خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية للعمليات
-هي جزء من خطة واحدة منسقة للتخلص من خط رئيسي مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات
- أو هي شركة تابعة تم اقتناؤها حصرا بغرض إعادة البيع و ينطوي التخلص على فقدان السيطرة.

يمنع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 5 التصنيف بأثر رجعي كعملية متوقفة، عندما يتم الوفاء بمعيار التوقف بعد نهاية فترة التقرير. [IFRS 5.12].

الإفصاح في بيان الدخل الشامل:

يتم عرض مجموع أرباح أو خسائر ما بعد الضريبة للعملية المتوقفة وأرباح أو خسائر ما بعد الضريبة المعترف بها بالقياس إلى القيمة العادلة ناقصا تكلفة البيع أو تعديلات القيمة العادلة عند استبعاد الموجودات (أو مجموعة الاستبعاد) كمبلغ واحد على بيان الدخل الشامل. إذا عرضت المنشأة الربح أو الخسارة في بيان منفصل، يعرض القسم الذي يتعلق بالعمليات المتوقفة في ذلك البيان المنفصل. [IFRS 5.33-A33].

إن الإفصاح المفصل عن الإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر قبل الضريبة والضرائب المتعلقة بها ضرورية إما في الإيضاحات أو في بيان الدخل الشامل في قسم متميز عن العمليات المستمرة. [IFRS 5.33] يجب أن تغطي هذه الإفصاحات التفصيلية كل من الفترات السابقة وجميع الفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية. [IFRS 5.34].

العرض في بيان التدفق النقدي:

يتم عرض صافي التدفقات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعملية المتوقفة بشكل منفصل على بيان التدفقات النقدية أو يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات. [IFRS 5.33].

افصاحات إضافية : يتطلب المعيار الافصاحات الإضافية التالية :

8 يجب الإفصاح عن التعديلات التي تم إجراؤها في الفترة الحالية على المبالغ المفصح عنها كعملية متوقفة في فترات سابقة [IFRS 5.35].

9 إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد العناصر كمحتفظ به للبيع، يجب إعادة تصنيف نتائج هذا العنصر الذي تم عرضه سابقا في العمليات المتوقفة وتدرج في الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة [IFRS 5.36].

سابعا- مثال شامل عن الأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع والعمليات غير المستمرة:

في 2010/9/1 – قررت الشركة س ببيع معدات قيمتها المحاسبية الصافية تساوي 1250000 د.ج تمثل خطا انتاجيا منفصلا تم شراءها في 2003/3/1 بمبلغ 2000000 د.ج بشيك.مدة منفعتها 20 سنة وتهتلك وفق طريقة الاهتلاك الخطي ، ويتوقع أن تكون قيمتها الباقية تساوي الصفر.

وقدرت قيمتها العادلة عند قرار البيع بمبلغ 1050000 د.ج وقدرت تكاليف البيع78000 د.ج .

وفي 2010/12/31 - كانت قيمة المعدات القابلة للاسترداد تساوي 880000 د.ج .

وفي 2011/6/1– تم بيع المعدات بمبلغ 140000 د.ج ، وبلغت نسبة الضريبة على الأصول غير المتداولة 20 %

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية وفق المعيار IFRS 5

الحل:

1 – قياس قيمة المعدات في تاريخ التصنيف:

القيمة المرحلة للمعدات والالتزامات المتعلقة بها :

تكلفة الشراء 2000000

قسط الاهتلاك السنوي = 2000000 × 5 % = 100000

الاهتلاك المتراكم من 2003/3/1 الى 2010/9/1 = 100000 × 7.5 = 750000

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات= 2000000 – 750000 = 1250000

2 – حساب الاهتلاك للدورة 2010 أي من 2010/1/1 الى 2010/9/1

100000 × 12/8 = 66666.67 .

3 – تسجيل خسارة الانخفاض في قيمة المعدات في بيان الدخل الشامل

خسارة الانخفاض = القيمة المحاسبية الصافية - (القيمة العادلة – تكاليف التوزيع)

= 1250000 - (1050000 – 78000) = **278000 د.ج**

4 – العرض في بيان المركز المالي في 2010/12/31

يتم عرض المعدات المقتناة لغرض البيع ضمن الاصول الاخرى كما يلي :

أصول أخرى :

معدات مقتناة للبيع 1050000 د.ج

5- العرض في بيان الدخل الشامل في 2010/12/31

الدخل من العمليات التشغيلية وغير التشغيلية ×××

يطرح: ضرائب الدخل (×××)

يطرح: خسائر العمليات غير المستمرة بعد ضريبة الدخل

278000 – 278000 × 20 % = (222400)د.ج

6- بيع المعدات في 2011/6/1

خسائر بيع المعدات = القيمة المحاسبية الصافية - (القيمة البيعية – تكاليف بيع المعدات)

1050000 – 140000

المبحث الثالث- التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها IFRS 6

أولا- خلفية عن المعيار: تتصف الصناعات الاستخراجية مثل :الموارد المنجمية، الحديد، البترول الخام، الغاز الطبيعي بأنها عمليات معقدة ، عالية المخاطر ، وتتطلب استثمارات ضخمة .

بالإضافة ، يتطلب فارق زمني بين مرحلة الاستغلال ومرحلة الإنتاج و التسويق.

كذلك ، هناك تغيير هام في الممارسات المحاسبية .

يهدف المعيار IFRS 6 تحديد الإبلاغ المالي لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ويتطلب المعيار خصوصا :

- تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية لاستغلال وتقييم المصروفات
- المنشآت التي تقوم بالاعتراف باستغلال وتقييم الأصول من أجل الانخفاض في القيمة حسب هدا المعيار وكذلك قياس أي انخفاض وفق المعيار IAS 36 الانخفاض في قيمة الأصول.
- الإفصاح الذي يحدد ويفسر المبالغ لبنود استغلال وتقييم الموارد المعدنية التي تدرج في القوائم المالية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية فهم، وتوقيت والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

تم إصدار المعيار IFRS 6 في 4 ديسمبر 2004 وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ من وبعد 1 جانفي 2006 . وفيما عرض ملخص لتطورات المعيار .

ثانيا- نطاق المعيار: ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية 6 على نفقات الاستكشاف والتقييم، أي النفقات التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها (بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة). وتشمل الأنشطة المتأثرة البحث عن الموارد المعدنية، فضلا عن تحديد الجدوى التقنية والاستمرار التجاري لاستخراج تلك الموارد.

و لا يدخل في نطاق المعيار IFRS 6 التالي:

- النفقات المتكبدة قبل أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية للاستكشاف في مجال معين،
- و يمكن إثبات النفقات المتكبدة بعد الجدوى التقنية والاستمرار التجاري لاستخراج الموارد المعدنية.

ثالثا- التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

نفقات الاستكشاف والتقييم: وتظهر النفقات التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها قبل الجدوى التقنية والاستمرار التجاري لاستخراج الموارد المعدنية. وتشمل الموارد المعدنية المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.

استكشاف/ التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها: البحث عن الموارد المعدنية بعد حصول المنشأة على حقوق قانونية لاستكشافها في منطقة معينة، فضلا عن تحديد الجدوى التقنية والاستمرار التجاري لاستخراج الموارد المعدنية.

أصول الاستكشاف والتقييم: مصروفات الاستكشاف والتقييم التي يتم الاعتراف بها كموجودات وفقا للسياسة المحاسبية للمنشأة بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6 يتم تحديد هذه الموجودات من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 والممتلكات والمنشآت والمعدات ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38، الموجودات غير الملموسة)

الموارد المعدنية: وهي الزيت الخام – البترول- ، الغز الطبيعي ، والموارد غير المتجددة .

رابعا- الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم: يسمح المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS6 للمنشأة بتطوير سياسة محاسبية لاستكشاف وتقييم الأصول دون الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الفقرتين 11 و 12 من معيار المحاسبة الدولي 8 بشكل محدد. لذلك، يمكن أن تستمر المنشأة التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 في استخدام السياسات المحاسبية التي يتم تطبيقها مباشرة قبل تبني هذا المعيار. وهذا

يتضمن الاستمرار في استخدام ممارسات الاعتراف والقياس التي تعتبر جزءا من تلك السياسات المحاسبية.

و يتطلب من المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم إجراء اختبار انخفاض القيمة على تلك الأصول عندما تشير الحقائق والظروف إلى إمكانية أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصول مبلغها القابل للاسترداد.
بالإضافة ، يورد اعترافا مختلفا لانخفاض القيمة عن ذلك الخاص بمعيار المحاسبة الدولي 36 لكنه يقيس انخفاض القيمة وفقا لذلك المعيار ما أن يتم تحديد انخفاض القيمة.
تحدد المنشأة سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات من وحدات توليد النقد بغرض تقييم مثل هذه الأصول فيما يخص انخفاض القيمة. ولا تكون أي وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات يتم تخصيص أحد أصول الاستكشاف والتقييم لها أكبر من القطاع التشغيلي الذي يتم تحديده وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 8 "القطاعات التشغيلية".
يجب أن يتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم فيما يخص انخفاض القيمة عندما تشير الحقائق والظروف إلى احتمال أن يتجاوز المبلغ المسجل لأحد أصول الاستكشاف والتقييم مبلغه القابل للاسترداد. وعندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ المسجل يتجاوز المبلغ القابل للاسترداد، فإن المنشأة تقيس وتعرض وتفصح عن أي خسارة انخفاض قيمة ناتجة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36.
تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية الى أن المنشأة ينبغي أن تختبر أصول الاستكشاف والتقييم فيما يخص انخفاض القيمة (القائمة ليست شاملة):
(أ)انتهاء الفترة التي يحق فيها للمنشأة الاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة أو أنها ستنتهي في المستقبل القريب، ومن غير المتوقع أن يتم تجديدها.
(ب)لا تشمل النفقات الأساسية على مزيد من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة ضمن الموازنة كما لا يتم التخطيط لها.
(ج)لا يؤدي استكشاف وتقييم الموارد المعدنية في منطقة محددة إلى اكتشاف كميات ذات جدوى تجارية من الموارد المعدنية وتقرر المنشأة إيقاف هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.
(د)توجد بيانات كافية تشير إلى أنه رغم احتمالية مواصلة التطوير في منطقة محددة، إلا أنه من غير المحتمل استرداد المبلغ المسجل بالكامل لأحد أصول الاستكشاف والتقييم من التطوير الناجح أو بواسطة البيع. تفصح المنشأة عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناشئة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

خامسا- قياس أصول التنقيب والتقييم:

1 - القياس عند الاعتراف: يجب قياس موجودات الاستكشاف / التنقيب والتقييم بالتكلفة.

2 - ويجب على المنشأة تحديد سياسة توضح أي من النفقات التي ستدرج في تكلفة هذه الأصول، وينبغي الثبات في تطبيقها . ومن أمثلة المصاريف التي تدمج في تكلفة الأصل عند القياس المبدئي :

- **اقتناء حق التنقيب**
- **الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية.**
- **التنقيب.**
- **المعاينة.**

3 – يجب عدم الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول تنقيب وتقييم. فالإطار المفاهيمي يقدم دليل مرشد فيما يتعلق بالأصول المعنوية IAS 38 التي تنشأ عن عملية التطوير .

4 - يتم الاعتراف بالمطلوبات التي تنشا عن الإزالة والترميم التي يتم تحملها خلال فترة معينة نتيجة القيام بعملية التنقيب والتقييم للموارد المعدنية .

5 – القياس اللاحق للاعتراف المبدئي: يجب على المنشاة تطبيق أحد النموذجين التاليين:

- نموذج التكلفة ،
- نموذج إعادة التقييم ،

فادا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم[حسب المعيار IAS 16 أو المعيار IAS 38] يجب أن يكون متسقا مع تصنيف الأصول حسب الفقرة رقم 15 .

سادسا- تحديد الانخفاض في أصول التنقيب والتقييم: نظرا لصعوبات الحصول على المعلومات اللازمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لأصول التنقيب والتقييم، فإن المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6 يعدل متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 36 فيما يتعلق بالظروف التي يتطلب فيها تقييم أصول التنقيب والتقييم.

- يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6 أن يتم تقييم أصول التنقيب والتقييم لتحديد الانخفاض في القيمة عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة المرحلة لأصل التنقيب والتقييم قد تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد.

ومن مؤشرات الانخفاض في قيم أصول التنقيب والتقييم ما يلي :

- انتهاء الفترة الممنوحة للمنشأة والمتعلقة بحقوق التنقيب في المنطقة المحددة أو من المتوقع أن تنتهي في المستقبل القريب و لا يتوقع تجديدها .
- عدم إمكانية تقدير النفقات الفعلية للتنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية أو التنبؤ بها.
- لم تؤدي أنشطة الاستكشاف والتقييم في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات ذات جدوى تجارية ، و أن المنشأة قررت التوقف عن القيام بهذه الأنشطة .

- وجود بيانات كافية تشير إلى أنه من غير المحتمل استرداد القيمة المرحلة لأصل التنقيب والتقييم بالكامل من البيع أو التطوير .

ويجب على المنشأة تحديد سياسة محاسبية معينة لتخصيص أصول التنقيب والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم تلك الأصول لتحديد الانخفاض فيها.و يجب أن تكون وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد أكبر من القطاع المستند إلى شكل الإبلاغ الرئيسي أو الثانوي للمنشأة والمحدد وفقا للمعيار IFRS 8 القطاعات التشغيلية .

سابعا- التغير في السياسات المحاسبية: يسمح للمنشاة تغيير في سياساتها المحاسبية المتعلقة بنفقات التنقيب والتقييم وفق الاعتبارات التالية:

- إذا أدى التغيير الى قوائم مالية أكثر ملاءمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية للمستخدمين وليست أقل موثوقية.
- إذا أدى التغيير إلى قوائم مالية أكثر موثوقية لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية للمستخدمين وليست أقل ملاءمة.
- يجب على المنشأة تقدير الملاءمة والموثوقية وفق المعيار IAS 8.

ثامنا-عرض أصول التنقيب والتقييم: يتطلب المعيار IFRS 6 تصنيف أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة وأصول غير ملموسة حسب طبيعة الأصول ، مثلا : الأصول التي تصنف كأصول ملموسة: معدات التنقيب Drilling Rigs. أما الأصول غير الملموسة : حقوق التنقيب Drilling Rights.

- وبمجرد أن تصبح الجدوى الفنية و التجارية للموارد المعدنية قابلة للتثبت، يجب إعادة تصنيف أصول التنقيب والتقييم وفق الفئة المناسبة .

تاسعا- متطلبات الإفصاح: يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6من المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتفسر المبالغ المدرجة في القوائم المالية الناتجة عن تنقيب وتقييم الموارد المعدنية. تتضمن هذه الإفصاحات :

- السياسات المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم، بما في ذلك الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم.
- مبالغ الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة من التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية .

بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الأصول بموجب المعيارين IAS 16 و IAS 38 بما يتماشى مع تصنيف الأصل على أنه ملموس أو غير ملموس.

عاشرا – مثال شامل :

قامت شركة للتنقيب عن البترول بإنفاق مبلغ 400 مليون دينار لكل من 5 مواقع للبترول خلال سنة 2001. واكتشفت الشركة أن البترول يوجد بموقعين فقط، واعتبرت أن الثلاثة مواقع الباقية غير ناجحة.

ويتوقع أن يتم استخراج 10 مليون برميل من البترول، ولقد تم استخراج مليون برميل وبيع البرميل الواحد ب 5000 دينار خلال سنة 2001.

المطلوب : إعداد قائمة الدخل وفق المدخلين : مدخل التكلفة الكاملة ومدخل الجهود الناجحة

الحل : إعداد قائمة الدخل وفق المدخلين :

بنود الدخل	مدخل التكلفة الكاملة	مدخل الجهود الناجحة
الايراد (5000 × 1000000)	5000000000	5000000000
النفقات(الجهود غير الناجحة)	لا تطبق	1200000000
تكلفة البترول المباع	*200000000	**80000000
الدخل	480000000	3720000000

* (10000000 / 2000000000) × 1000000= 200000000

**(800000000 /10000000) × 1000000= 80000000

يكمن الفرق بين المدخلين في المعالجة المحاسبية للتكاليف .حيث يتم رسملة نفقات التنقيب والتقييم عند استخدام مدخل التكلفة الكاملة ، في حين تعتبر مصاريف وتحمل الى قائمة الدخل عند استخدام مدخل الجهود غير الناجحة .

المبحث الرابع ـ الحسابات المؤجلة النظامية IFRS 14

أولا ـ خلفية وهدف ونطاق المعيار:

خلفية: يسمح المعيار IFRS 14 للحسابات المؤجلة التنظيمية للشركة التي تقوم بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى بالمحاسبة مع بعض التغييرات المحدودة على "أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية" وفقا للمبادئ المحاسبة المقبولة عموما ، وذلك عند الاعتماد المبدئي للمعيار الدولي للتقارير المالية وفي البيانات المالية اللاحقة. ويتم عرض أرصدة الحسابات المؤجلة التنظيمية والحركات فيها بشكل منفصل في بيان المركز المالي وبيان الأرباح أو الخسائر وبيان الدخل الشامل، اضافة الى وجود متطلبات خاصة ببعض الافصاحات .

تم إصدار المعيار IFRS 14 في جانفي 2014 وينطبق على المنشآت التي تقوم باعداد التقارير المالية لفترة تبدأ في أو بعد 1 يناير 2016.القوائم المالية استنادا الى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمرة الأولى التي تبدأ في أول جانفي 2016 أو بعد دلك .

الهدف: ويهدف المعيار IFRS 14 الى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية المتعلقة بأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلع أو خدمات بسعر أو معدل يخضع لتعليمات محدد للأسعار. [IFRS 14: 1].

النطاق: يسمح المعيار IFRS 14، ولكن لا يلزم تطبيقه عندما تنفيذ المنشأة لأنشطة تخضع لتعليمات تحديد أسعار ها ولها مبالغ معترف بها في البيانات المالية السابقة

التي تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي ينطبق عليها تعريف الأصول النظامية او الالتزامات النظامية [IFRS 14.5].

ثانيا ـ التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

السعر النظامي: إطار عمل لتحديد الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع والخدمات وهذا الإطار يخضع للرقابة و / أو الموافقة من قبل منظم أسعار.

منظم السعر: هيئة مفوضة بموجب قانون أو لائحة لتحديد سعر او مدى أسعار معين ملزم للمنشأة. وقد يكون منظم الأسعار طرفا ثالثا أو طرفا ذا صلة بالمنشأة ، بما في ذلك مجلس إدارة المنشاة نفسها، إذا كان هذا الجهاز مطلوبا بموجب قانون أو لائحة لتحديد الأسعار لصالح كل من العملاء وضمان الجدوى المالية العامة للمنشأة.

رصيد الحساب المؤجل النظامي: رصيد أي مصروف (أو دخل) والذي لا يتم الاعتراف به كأصل أو التزام وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs، ولكنه مؤهل للاستحقاق بسبب تضمينه أو المتوقع إدراجه من قبل منظم السعر في وضع السعر أو الأسعار التي يمكن تحميلها إلى العملاء.

ثالثا ـ السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية: يزود المعيار IFRS 14 اعفاء من تطبيق الفقرة 11 من المعيار IAS 8 المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية و الأخطاء، عندما تحدد المنشأة سياستها المحاسبية المتعلقة بأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية (IFRS 14.9). بالاضافة ، تتطلب الفقرة 11 من IAS 8 أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار متطلبات المعايير IFRSs التي تتعلق بالقضايا المماثلة وكذلك متطلبات الإطار المفاهيمي عند وضع سياساتها المحاسبية. اما اثر الاعفاء الذي يتضمنه المعيار IFRS 14 يتمثل في إمكانية استمرار المنشأة بتطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة في أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية مباشرة قبل تطبيق IFRSs مع وجود متطلبات عرض معينة.

- ويسمح للمنشآت بتغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية وفق المعيار IAS 8 ، فقط عندما يؤدي التغيير الى الحصول على قوائم مالية أكثر ملاءمة وليس بأقل موثوقية أو الى أكثر موثوقية وليس بأقل ملاءمة من أجل مقالة احتياجات متخذي القرارات الاقتصادية في القوائم المالية . لكن لا يسمح للمنشأة بتغيير سياساتها المحاسبية للبدء في الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية.

رابعا- العرض في القوائم المالية : يتم عرض الأثر المتعلق بأرصدة الحسابات المؤجلة النظامية بشكل منفصل في القوائم المالية للمنشأة. وتنطبق هذه المتطلبات بغض النظر عن السياسات السابقة للمنشأة المتعلقة بهذه الحسابات. وفقا لذلك:

- يتم عرض البنود الرئيسية بشكل منفصل في بيان المركز المالي لمجموع الأرصدة المدينة للحسابات المؤجلة النظامية، وإجمالي الأرصدة الدائنة لهذه الحسابات.
- لا يتم تصنيف أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية كمتداولة وغير متداولة ، ولكن يتم عرضها بشكل منفصل كمجاميع فرعية [IFRS 14.21]
- يتم عرض صافي التغيرات في أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر كمجاميع فرعية [IFRS 14.22-23]

خامسا ـ الافصاحات : يتضمن المعيار IFRS 14 مجموعة من الافصاحات للسماح للمستخدمين من تقييم ما يلي:

- طبيعة التعليمات المنظمة للأسعار والمخاطر المتعلقة بها والتي يمكن تحميلها لعملاء السلع والخدمات من قبل المنشأة، معلومات عن أنشطة المنشأة المنظمة للأسعار ووضع الأسعار ، وماهية الجهة المنظمة للأسعار، وآثار المخاطر وعدم التأكد لاسترداد وعكس أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية .
- آثار السعر المنظم على القوائم المالية للمنشأة بما في ذلك أساس الاعتراف وكيفية تقييم استرداد أرصدة الحسابات المؤجلة النظامية ن وتسوية القيم المرحلة في بداية ونهاية فترة التقرير ، وسعر الخصم ، وآثار ضريبة الدخل ، وتفاصيل عن الأرصدة التي لا يمكن استردادها أو عكسها.

المراجع:

1- Abbas Ali Mierza and Nandakumar Ankarath ,**International Trends in Financial Reporting Under IFRS,**Wiley 2013.

2 - Abbas Ali Mirza Magnus Orrell Graham J. Holt ,**IFRS, Practical Implementation Guide and Workbook** ,Second Edition, WILEY.2003.

3- Robert Obert, Pratique des normes IAS IFRS : 40 cas d'application**,DUNOD,Paris 2005.**

4- Wolfgang Dick and Frank Missonier –Piera, **Financial Reporting under IFRS**,Wiley 2010.

5 – هوام جمعة، **معايير الإبلاغ المالي الدولية وفق آخر تعديلات**, ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2020 .

6 -https://www.iasplus.

7- www.focusifrs.com.

8-https://www.ifrsbox.com/author/ Silvia.