وزارة التعليم العالي والبحث العالمي

جامعة الاغواط – الجزائر –

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة دروس موجهة لطلبة العلوم المالية والمحاسبة للوفاء بمتطلبات مقياس:

معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS2)

(المعايير المحاسبية الدولية 2)

التخصص: محاسبة ،محاسبة وتدقيق ، محاسبة وجباية

المستوى: الأولى ماستر

من إعداد:

د. سعيداني محمد السعيد

السنة الجامعية: 2020/2019 م

الإطار العام للمطبوعة

تمهيد:

لقد عرفت العقود الأخيرة وخاصة مطلع القرن الحادي و العشرين تطورا إقتصاديا هائلا أدى لإنتشار المؤسسات الدولية، و إمتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة و زادت حدة المنافسة بين هذه الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية خاصة للدول النامية منها، الأمر الذي أدى إلى ظهور العديد من المشاكل و القضايا المحاسبية الجديدة و هو ما يفرض على المؤسسات التأقلم مع مختلف التغيرات التي يؤدي عدم مواكبتها إلى تهديد إستمرارية المؤسسة و خاصة منها الإنتاجية ، و التي تهدف بالأساس إلى تحقيق الربح، و هذا لن يأتي إلا بإجتماع عوامل منها مادية و بشرية، و هذا التفاعل بدوره يؤدي بالضرورة إلى نتائج تترجم إلى معلومات.

و هنا يبرز الدور الرئيسي الذي تلعبه المعلومات المضبوطة و المرصودة بشكل أفضل، حيث تعد هذه الأخيرة عنصر للإرشاد لا للتضليل و هذه المعلومات سواء كانت إقتصادية، مالية أو محاسبية، بإختلاف وجهات النظر، فمرآتها العاكسة هي القوائم المالية، و هو ما يبرز الغاية لوضع معايير تضبط هذه القوائم المالية و الإنتقال من الإفصاح إلى مستوى أعلى يمثل الإبلاغ المالي لضمان خلق توازن لكل الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

و من خلال هاته المطبوعة سنحاول أن نبين جانب من أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال الإفصاح و الإبلاغ

اكتسبت المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي اهميتها خلال العقود الماضية للحاجة الى توحيد التطبيقات المحاسبية والاجراءات الخاصة باعداد التقارير المالية وأسلوب عرضها ، حيث اصبح ذلك واحداً من المتطلبات الرئيسية المهمة التي تستدعيها التطورات الاقتصادية الحالية على نطاق العالم ومتطلبات الدخول الى الاسواق المالية، الامر الذي دفع نحو تشكيل منظمات مهنية عالمية ، تاخذ على عاتقها مهمة اصدار المعايير التي تشكل مرشداً لاعداد التقارير المالية ، وايجاد الحلول المناسبة للمسائل والمشاكل المحاسبية المطروحة بصورة تحظى بالقبول العام .

أولاً: أسئلة المطبوعة

إن كل هذه التحولات التاريخية والدولية تؤثر على المعايير الدولية وتغير مناهجها العلمية والتطبيقية وهو ما دفع إلى إعداد وإنتاج هذه المطلوبة بغرض الإجابة من خلال المناقشة والتحليل على الأسئلة التالية:-

- ما هو جوهر معايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والغاية منها؟، وما هدف المساعي للمنظمات المهنية من إضفاء الطابع الدولي الشرعي لمعايير الإبلاغ المالي IFRS في ظل المستجدات البيئية الحديثة للمحاسبة؟؛

– ما هو موقف مختلف الإقتصاديات المتقدمة والنامية من IFRS وما مدى إنتشارها في العالم؟.

ثانياً: أسباب إنجاز المطبوعة

إن من أهم الأسباب الرئيسية التي دفعت إلى ضرورة الإقدام على إعداد هذه المطبوعة ما يلي:–

1)– دراسة تأثير التطورات الحديثة في بيئة الأعمال الدولية من ظهور الهيئات المهنية والشركات المحاسبية الدولية والعولمة ونمو الأوساق المالية الدولية و تزايد عمليات الإندماج والإستحواذ على تطور المعايير المحاسبية الدولية ؛

2)– تزايد الطلب على المعلومات المالية غير التقليدية ذات فوائد متعددة لمساعدة المتعاملين على إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية والمالية، وظهور إستخدامات حديثة للتقارير المالية لم تكن موجودة من قبل نتيجة إستفادة أطراف إجتماعية وبيئية جديدة من التقارير المالية؛

3)– إن الدول غير المتبناة للمعايير الدولية للإبلاغ ستكون على هامش التفاعلات والإندماجات الإقتصادية الحديثة، وهذا سينعكس كأحد الأوجه في إرتفاع تكاليف التعاقدات الخارجية، وإنخفاض الإستثمارات الأجنبية نتيجة ضعف الثقة الدولية في الإقتصاد الوطني الذي يرجع إلى عدم مصداقية الطرق المتبعة في إعداد وعرض التقارير المالية؛

4)– حداثة الموضوع وإرتباطه بالتغيرات الإقتصادية والمحاسبية الراهنة في الجزائر في ظل إنتقالها إلى للنظام المحاسبي و المالي ، فإفتقار الجزائر إلى إطار تصوري متكامل للمحاسبة المالية لا يعطي المعلومات المعلن عنها سواءٌ على المستوى الكلي أو على مستوى المؤسسات الثقة الكاملة، وبالتالي إختيار إنجاز المطبوعة لم يكن بالصدفة، وإنما جاء تزامناً مع القوانين الجديدة كالقانون 11/07 في 2007/11/25 م، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 2008/05/26 م، التعليمة الوزارية رقم 02 في 2009/10/29 م، ...إلخ،

5)– الحاجة لضرورة تقييم أثر الإلتزام بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS على الساحة الوطنية الجزائرية،

ثالثاً: أهمية وأهداف المطبوعة

تبرز أهمية المطبوعة من أهمية تناولها لموضوع معاصر وهو تطور المعايير المحاسبية الدولية في ظل المتغيرات الدولية وتطور أساليب القياس والعرض والإفصاح المالي، ومن هذا المنطلق تهدف المطبوعة في إطار الأدبيات البحثية والنظرية إلى تحقيق الأهداف التالية:–

- أن يتعرف الطالب على نشأة و طبيعة المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي واهميتها ، ودورها في توجيه التطبيقات والاجراءات المحاسبية ، وعرض القوائم المالية .
- أن يتعرف الطالب على المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي الصادرة، والتفاصيل والتفسيرات المقترنة بها ان يتمكن الطالب من كيفية تطبيق أهم هذه المعايير على الحالات العلمية بطريقة تتناسب مع التفسيرات والاهداف المتوخاه من اصدارها .
- تدعيم المناهج الدراسية بتحليل نظري وتطبيقي لفائدة طلبة LMD لمستويات الماستر.

قائمة المحتويات

الفهرس	
الإطار العام للمطبوعة	01
قائمة المحتويات	03
قائمة الأشكال	05
قائمة الجداول	06
قائمة المصطلحات	08
تمهيد	09
الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـــــــة	10
الإطار المؤسساتي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	12
صناعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	14
IFRS هل هي أداة لتحقيق مصالح الدول الكبرى أم أداة لتطوير المحاسبة	16
أثر تحول سلطة إصدار المعايير من الهيئات المحلية إلى الدولية على تطور المحاسبة	17
أثر مشروع التقارب الأمريكي الدولي FASB/IASB على تطور المحاسبة:	19
تبني تطبيق IFRS في الدول النامية	23
عرض المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية	27
معيـــار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى1 IFRS	29
معيـــار الدفع على أساس الأسهم 2 IFRS	33
معيـــار تجميع الاعمال 3 IFRS	42
معيـــار عقود التامين 4 IFRS	57
معيـــار الاصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة 5 IFRS	71
معيـــار الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية)6 IFRS	80
معيـــار الادوات المالية –الافصاحات7 IFRS	85
معيـــار القطاعات التشغيلية8 IFRS	95
معيـــار الادوات المالية9 IFRS	103
معيـــار القوائم المالية الموحدة 10 IFRS	114
معيـــار الترتيبات المشتركة11 IFRS	138

معيـــار الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى12 IFRS	149
معيـــار قياسات القيمة العادلة13 IFRS	153
معيـــار الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيميا) IFRS 14	163
معيـــار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15	170
معيـــار عقود الايجار IFRS 16	176
معيـــار عقود التامين IFRS 17	191
الخلاصة	201
قائمة المراجع	202

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لـ IASB	14
02	آلية صياغة وإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS	15
03	نموذج شرعية إصدار IFRS من شرعية IASB	17
04	نقل IFRS إلى الممارسات المحلية	18
05	العلاقة بين الهيئات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية	20
06	المخاطر التي تؤثر على قياس القيمة العادلة	92
07	كيفية تبويب وقياس الموجودات المالية من خلال شجرة القرارات	108
08	متطلبات الاضمحلال بموجب المعيار 9 على أساس النموذج العام	112
09	تقييم السيطرة المشتركة	143
10	أنواع الترتيبات المشتركة	144
11	العوامل التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد افضل واحسن استخدام للاصل غير المالي	156
12	قياس القيمة العادلة للالنزام او اداة حقوق الملكية للمؤسسة	157
13	خطوات الاعتراف بالايراد على ضوء المعيار 15	175
14	فصل مكونات عقد التأمين	200

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التحديات والفرص المتوقعة من قبل SEC في حالة تبني U.S الـ IFRS	21
02	قائمة المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة من 2001 الى غاية2017	28
03	قائمة المركز المالي للشركتين Aو B قبل التجميع	51
04	قائمة المركز المالي للشركتين AوB بعد التجميع	53
05	قائمة المركز المالي لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009	63
06	قائمة الدخل لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009	64
07	قائمة الدخل الشامل لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009	66
08	جدول التدفقات النقدية لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009	67
09	جدول التغيرات الاموال الخاصة لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009	69
10	قطاعات المنشأة (س)	99
11	مبيعات القطاع إلى العملاء الخارجيين	100
12	القطاعات المؤهلة بعد الاختبار الثاني	101
13	مدى اجتياز القطاع (3) لاختبار 10%	102
14	مقارنة الاثر المتوقع لتطبيق المعيار رقم 09 مع متطلبات تنفيذه	105
15	الأنموذج االجديد لتصنيف وقياس الموجودات المالية بعد تاريخ الاعتراف الاولي	106
16	الاختلافات المهمة بخصوص محاسبة التحوط بين المعيارين القديم والجديد	113

17	قائمة المركز المالي للشركتين س و ص قبل التملك	119
18	الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/01/01، بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة	120
19	قائمة المركز المالي للشركتين (س) و (ص) بعد الشراء	121
20	ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) و الشركة التابعة (ص) كما في 2012/01/01	122
21	قائمة المركز المالي للشركتين الدولية و العربية في 2012/01/01	123
22	قائمة الدخل للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31	125
23	قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31	125
24	قائمة المركز المالي للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31	126
25	ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة و الشركة التابعة كما في 01 /2012/01	128
26	إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2012	129
27	إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2013	130
28	حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	132
29	قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31	133
30	قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في 2012/12/31	134
31	الميزانية الموحدة كما في 2012/12/31	136
32	ميزانية ملخصة لمجموعة (س)	147
33	ميزانية (س) والشركات التابعة بطريقة حقوق الملكية	147
34	بعض متطلبات الإفصاح عن مستويات قياس القيمة العادلة وفق IFRS 13	161
35	القطاعات الاكثر تاثرا بالمعيار IFRS 16	188

قائمة المصطلحات

الاختصار	الدلالة باللغة الام	الدلالة باللغة العربية
AFS	Available for Sale	الاستثمارات المتاحة للبيع
DP	Discussion paper	وثيقة مناقشة
FASB	Financial Accounting Standards board	مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي
FIFO	First In First Out	الداخل أولا يخرج أولا
FVTPL	Fair Value Through Profit or Loss	القيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة
FVTSD	Fair Value Through Surplus or Deficit	القيمة العادلة من خلال الفائض او العجز
HFT	Held for Trading	الاستثمارات المقتناة للمتاجرة
HTM	Held for Maturity	الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting interpretation Comite	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
IFRS F	International Financial Reporting Standards Foundation	مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للهيئات الرقابية للأسواق المالية
LIFO	Last In First Out	الداخل آخرا يخرج أولا
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SEC	Securities and Exchange Commitee	لجنة الاسهم والبورصة الامريكية
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SIC	Standing interpretation comitee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

تمهيد :

إن الانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات و زيادة تشابك أنشطتها الدولية، و كذا تطور حركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية، أدى إلى ضرورة توفير معلومات مالية قابلة للفهم و المقارنة على المستوى الدولي، إلا أن الاختلافات بين النظم و الممارسات المحاسبية بين الدول، حال دون تحقيق ذلك، و من أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التنسيق و التوفيق بين هذه الممارسات المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول العام.

و قد كانت هناك جهود كبيرة بغية إرساء أسس دولية لمهنة المحاسبة، تمخض عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ و القواعد المحاسبية على مستوى العالم، و بهذا انطلقت العديد من المحاولات بغية اعتماد هذه المعايير على المستوى الدولي، و هذا من خلال عمليات الإصلاح التي قامت بها العديد من الدول.

1- الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير الماليـــــــــة

يهتم المستثمرون والدائنون وغيرهم من أصحاب المصلحة بأمور الشركات في بلدانهم الأصلية ولا تعتبر الإختلافات المحاسبية خارج بلدانهم موضوعاً أساسياً لهم غير أن إرتفاع الإستثمار الدولي نتيجة تلاشي القيود المالية والجمركية دفعت بالمستثمرين إلى طلب بيانات مالية موثوقة لشركات مركزها في دول أخرى، فقد تطلب إنفتاح الإقتصاديات على الساحة الدولية تشابه المنطلقات والممارسات المحاسبية و هي أمور ليست متجانسة بين الدول، فالإختلاف المحاسبي لا يتجلى فقط في إختلاف الطرق أو المبادئ المحاسبية وإنما يتعدى إلى طبيعة الحدث الإقتصادي نفسه والبيئة التي حصل فيها والمصطلحات المستخدمة في تضمينه والشكل الذي يعرض ويصنف به ضمن القوائم والتقارير المالية، هذه كانت أحد الأسباب والدوافع الرئيسية وراء الإتجاه الدولي نحو تبني IAS/IFRS كأسس تحكم الإطار العملي لمهنة المحاسبة دولياً بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدموا القوائم المالية الدوليين ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المحاسبون من أحكام،

1-1 مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (I FR S) تعرف بأنها إرشادات لقياس العمليات و الأحداث التي تؤثر على نتائج الأعمال و المركز المالي، فهي مرشدا للتطبيق العملي عند إعداد و عرض القوائم المالية، فهي عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية و تفسيراتها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

صدرت معايير الإبلاغ المالي الدولية " **IFRS** " إبتداء من عام 2001 لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية " **IAS** "، و بذلك فإن التسمية القديمة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تختفي تدريجيا لتحل محلها التسمية الجديدة (الإبلاغ المالي) و هذا مع الإصدارات الجديدة و التعديلات المتسلسلة و المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية النافذة المفعول[1]،و قد صدر من معايير الإبلاغ المالي 17 معيار،
ويجب أن تتسم تلك التقارير بالخصائص التالية[2]:-

1-2 الأهداف الأساسية لإصدار المعايير المحاسبية :

- تحسين أساليب القياس المحاسبي، وتضييق نطاق الاختيارات بين البدائل للقياس وذلك حتى تكون قابلة للمقارنة.
- ضمان الإفصاح العادل عن المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية.
- ضمان تحقيق نوع من التنافس العالمي لضمان كفاءة تدفقات الأموال عير الأسواق المالية.

(1) حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ، اطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2008/2007.

(2) أحمد محمد أبو شمالة، "**معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي**"، مكتبة المجمع العربي ، عمان، الأردن، ط 01، 2010.

1-3 مزايـــــا تطبيـــق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تتمثل المزايا الإستراتيجية [1] و الجوهرية لتبني التقارير المالية " **IFRS** " فيما يلي:-

- تدعيم قدرة الإدارة على إتخاذ القرار: اذ تسهم تلك المعايير في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية بالتوقيت و الجودة و الموثوقية العالية.
- الإسهام الفعال في تقدير مستوى المخاطرة و عدم التأكد في القرارات الإستثمارية و قرارات التمويل و الإقراض.
- التعريف بمتانة المركز المالي، و هو ما يسهم في تحسين في تحسين قدرة الشركات على إدارة مستويات الأداء و التغير في المركز المالي.
- الدخول الى الأسواق المالية العالمية إذ سمح تبني المعايير المالية الدولية للشركات الأوربية بالإستفادة من أسواق رأس المال الأمريكية و تحديدا بورصة Wall Street كما بدأت بوادر التداول البيني في أسواق المال للشركات للمساهمة في دول الخليج كما أنها تعتمد معايير المحاسبة و التدقيق الدولية.
- تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية و مخرجاته الأمر الذي يحسن من أداء المنظومة المحاسبية في مجال جودة التقارير المالية و سهولة فهمها و إمكانية المقارنة في دعم القرار.
- إن تأسيس معايير التقارير المالية الدولية يلقى قبولا عاما على المستوى الدولي، الأمر الذي يسهم في تأهيل و تطوير مهنة المحاسبة و المحاسبين ليكونوا أكثر قدرة و مهنية للعمل في الأسواق المحلية و العالمية.
- تبني معايير المالية الدولية يسهم في إعداد قوائم مالية موحدة على مستوى الشركات المتعددة الجنسية و الشركات العالمية و هو ما يشجع على انفتاح أسواق المال المحلية و تشجيع الاستثمارات المالية محليا و دوليا.

1-4 الجوانب الرئيسية التي تتناولها معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

تعمل معايير التقارير المالية الدولية على تناول أربعة جوانب أساسية تقديم إرشادات بشأنها، وهي: الاعتراف، القياس، العرض، الافصاح.

- **الاعتراف:**

يقصد بالاعتراف بشكل مبسط أن العملية ترقى الى درجة التسجيل في الدفاتر بمعنى متى يمسك المحاسب القلم ويقوم بإجراء قيد في اليومية. أي أن الاعتراف هو الثبات بمعنى:

1- IFRS Foundation,Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting , March 2018,p17

أ. تسجيل عمليات المنشاة في السجلات المحاسبية، والمثال على ذلك هو الاعتراف بالخسائر غير المحققة في محفظة الاستثمارات في نهاية العام عندما تكون القيمة السوقية أقل من التكلفة، وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بالعملية على الرغم من أنها لم تتحقق بعد حيث أن البيع لم يتم.

ب. تحقق حدث لبند معين (المبلغ أو التوقيت) قبل الموافقة عليه وتسجيله.

- **القياس:**

تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين، فعلى سبيل المثال: يتم تحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة، ولكنها قد تبوب كمصروف إذا كانت مرتبطة بالتشغيل، وقد تبوب إلى أصول إذا كانت مرتبطة بشراء أصول ثابتة.[1]

- **العرض:**

أي إظهار وتبويب وترتيب البنود في القوائم المالية ذاتها، مثلا: يتم تبويب بنود الأصول في الميزانية الى أصول ثابتة وأصول متداولة، كذلك الخصوم، وكذلك بالنسبة لقائمة الدخل فإنه قد يتم إظهار المصروفات في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها.

- **الإفصاح:**

هي المعلومات المقدمة كملحقات للقوائم المالية والتي تأخذ شكل إيضاحات أو ملحقات تكميلية، وهذه المعلومات توفر تفاصيل وشرح للوضع المالي للشركة ونتائج التشغيل، وهي تفسر المعلومات المتعلقة بالصحة المالية للمنشاة والتي يمكن أن يتم الإفصاح عنها من خلال بيانات كمية (مبالغ مكونات المخزون) أو بيانات وصفية (مثل دعوى قضائية)، ومثل هذه المعلومات تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

وتأتي الإفصاحات لأنه لا يمكن أن يتم إظهار جميع المعلومات في القوائم المالية وإنما يلزم أن تكون مخلصة بشكل ملائم وأي تفسيرات إضافية يتم تقديمها من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

2- الإطار المؤسساتي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2-1 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

منظمة مستقلة نشأة تحت تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* بتاريخ 1973/06/29 م بإتفاق 10 دول[2]: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولاندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة، في مؤتمر لندن وأول رئيس لها هو *henry benson*، تهدف إلى تماثل لمعالجات المحاسبية الدولية بنشر معايير محاسبية متعارف عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية وتشجيع القبول العالمي لها، وتزاول اللجنة أعمالها من قبل مجلس

1-Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS)**, Economica, 2emme éditions, Paris 2005. P63.

2 -www.iasplus.com, ,consulté le 16/07/2018.

يمثل 13 دولة يعينهم الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* منهم 03 من بلدان النامية على الأقل وممثلين لا يزيد عددهم عن 04 المؤسسات الدولية التي يشترط فيها ألا تكون هيئات محاسبية وإنما لها إهتمامات بالتقارير المالية، وتعتبر لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية المنتمية لـ *IASC* إعتباراً من سنة 1986 م ثم إنضمام المنظمة الدولية للبورصات العالمية *IOSCO* سنة 1987 م للمجموعة الإستشارية لـ *IASC* ثم دخول *FASB* كملاحظ سنة 1988 م وتوصية جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية *FEE* سنة 1989 م بضرورة المشاركة الفعلية للدول الأوروبية في أنشطة اللجنة[1]، وقد حُدِّدَ دستور *IASC* في النقاط:

(1) تقييم المعايير المحاسبية وطنياً ودولياً لتعيين مجالات الإختلاف ثم القيام بما من شأنه أن يوحد الممارسة المهنية،
(2) صياغة ونشر المعايير المحاسبة ذات النفع العام والتفاسير الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية،

(3) العمل بشكل عام على تحسين المحاسبة الدولية فيما يخص الإجراءات والأنظمة المحاسبية،

(4) تحسين آليات العمل في اللجان المنبثقة عنها من حيث التصويت والعضوية والتعيين على أساس الكفاءة والإستقلالية، ومن أهم إصداراتها:

(1) إصدار أول معيارين تدني قيمة الأصول والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية سنة 1975 م،

(2) إضافة مقعدين من 9 مقاعد إلى 11 مقعد في 1977 م،

(3) إعتبارها في سنة 1982 م الهيئة الدولية الوحيدة المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية الدولية مع إعتبار أن كل عضو في *IFAC* هو عضو فيها،

(4) نشر الإطار التصوري لمفاهيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية سنة 1989 م والمعاد صياغته سنة 2001 م، وقد أعيد هيكلة تسمية اللجنة لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* في أفريل 2001 م، والذي بدأ في إصدار معاييره تحت إسم "**المعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS***" تمييزاً عن المعايير الصادرة سابقاً البالغ عددها 41 معيار، كما أعيد هيكلة جنة التفسيرات *SIC* إلى لجنة التفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *FRIC*، ويعمل المجلس بالتنسيق مع عديد المنظمات مثل لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين و*FASB* و*IOSCO* و *SEC*، ...إلخ لتحقيق الأغراض التالية:

(1) وضع معايير محاسبية موحدة لخدمة الصالح الدولي ذات نوعية جيدة وقابلة للفهم والتطبيق والمقارنة،

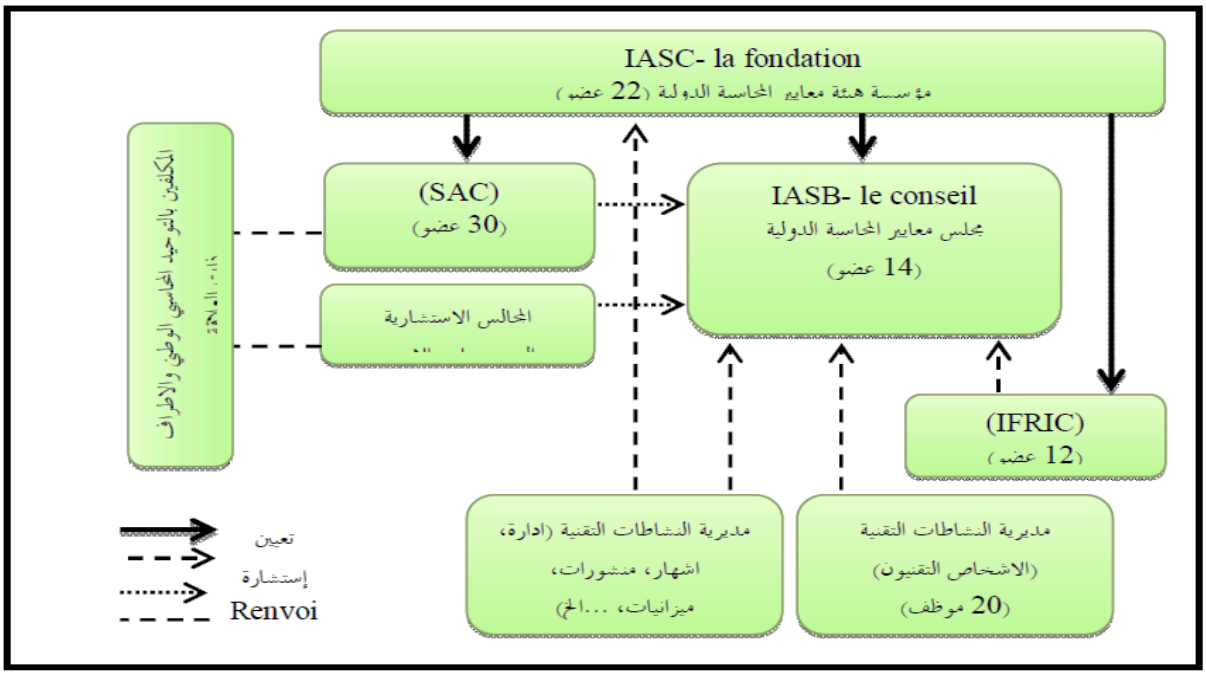
(2) تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية بالتوصل إلى حلول ذات نوعية عالية،
(3) مناقشة القضايا المحاسبية على نطاق دولي،

1- بوراس أحمد، كرماني هدى، " **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، 21 و 22/11/ 2007 م، ص 09.

(4) طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة،

(5) العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير مع تحسين إستخدام وتطبيق هذه المعايير على نطاق عالمي[1]. $

الشكل (01): الهيكل التنظيمي لـ IASB



3- صناعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي

تتكافل الهيئات المهنية في البحث حول دراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة في شكل مشاريع العمل لإيجاد المعالجات المناسبة وإصدارها في شكل معايير ذات تفاسير وإرشادات مصاحبة لها لكيفية التطبيق وبداية تاريخه، ولهذا فإن تطوير معيار دولي للإبلاغ المالي في *IASB* يمر بعدة إجراءات هي:

(1) يؤلف مجلس *IASB* لجنة توجيهية يرأس كل واحدة منها ممثل في المجلس، وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاثة بلدان على الأقل، ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلةً في المجموعات الإستشارية أو خبراء في الموضوع،

(2) تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، مع الأخذ بعين الإعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية ثم تتقدم بمخطط عمل للمجلس،

1- بالرقي تيجاني، "**التطورات الإقتصادية، الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22. ، ص 11.

(3) بعد إستلام تعليقات المجلس على مخطط العمل، إن وجدت، تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ بهدف تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل أساساً مسودة المعيار، كما تصف الحلول البديلة وأسباب إقتراح قبولها أو رفضها،

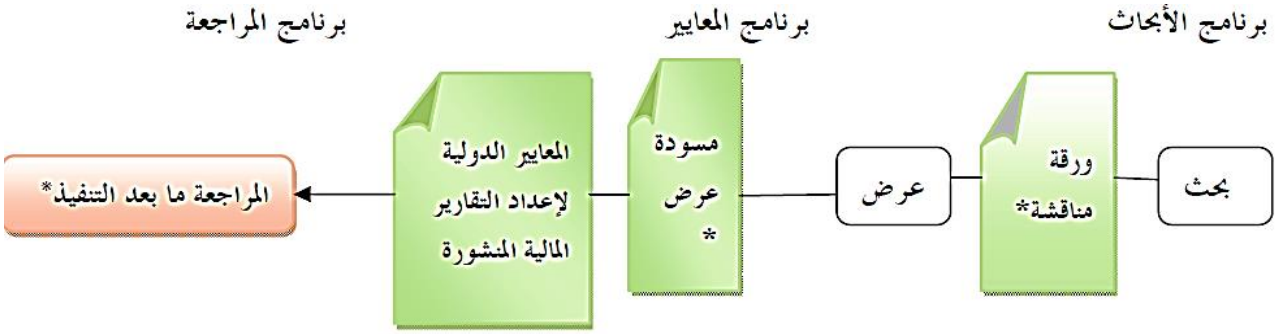
(4) تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ، وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب،

(5) تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار للمصادقة عليها من قبل المجلس، وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثا المجلس تنشر وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر، ولكنها عادةً ما تأخذ فترة 3 أشهر على الأقل،

(6) تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة المعيار المحاسبي الدولي الذي تقدمه للمجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل،

(7) خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع تحت الدراسة لإستشارات إضافية أو أنه من المفضل إصدار ورقة للمناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي[1].

الشكل (02): آلية صياغة وإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS



المصدر: أمال مهاوة، "**تقييم شرعية النموذج الدولي للمحاسبة: وجهة نظر تحليلية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 470.

وتشمل مكونات معيار محاسبي دولي ما العناصر التالية:

(1) الهدف: هدف واضح ودقيق للمعيار،

1- بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 08.

(2) مجال التطبيق: فمجال التطبيق هو عنصر أساسي يدخل ضمن البناء الإستراتيجي لحل أي مشكلة محاسبية، وهذا المجال يحدد في مقدمته على من يشمله المعيار من عدمه،

(3) التعاريف: تهدف إلى توحيد المصطلحات الأساسية التي تدخل ضمن تحديد عناصر الإشكالية المحاسبية،

(4) تقديم المعلومات والحلول و المعالجات المحاسبية،

(5) تاريخ بداية التنفيذ والسريان،

(6) إجراءات خاصة ترتبط بالمعالجات الإستثنائية،

(7) الإفصاح عن المعالجات المحاسبية وكيفية تقديم المعلومات في القوائم والتقارير المالية،

(8) ملحق إضافي لتفسير تبعات التنفيذ.

4- IFRS هل هي أداة لتحقيق مصالح الدول الكبرى أم أداة لتطوير المحاسبة

يصرح كل من *Amenkhienan* 1986 م، *Perera* 1989 م، *Wallace* 1993 م، *Luther* 1996 م، *Doupnik et Perera* 2007 م بأن *IFRS* ما هي إلا إنعكاس لمصالح الدول، وهذا يعني أنها مجرد آلية تعكس سيطرة دول على دول أخرى، لذلك يعتبر *Samuels et Oliga* 1982 م، *Briston* 1990 م أن عملية إختيار بديل محاسبي ما هي في حقيقة الأمر سوى تسوية سياسية بين القوى الدولية المسيطرة على مجلس *IASB* مما لا ينفي عنه التأثير الأمريكي الملاحظ، بينما يعتقد *Hoarau* 1995 أن التوافق الدولي هو توافق حول المحاسبة الأنقلوساكسونية *SEC*، *FASB*، *IASB*، *EU*، بالمقابل يصرح الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* سابقاً *Sir Brayan Carsbeg* أن الهدف النهائي لـ *IFRS* هو خدمة كافة الدول، والتساؤلات المطروحة حول وظائفها في الأسواق الدولية يمكن إعادة صياغتها كتساؤلات حول ملاءمة الممارسات المحاسبية لهذه الأسواق، وقد أعرب *David Tweedie* رئيس *IASB* و *Robert Herz* رئيس *FASB* بتاريخ 2010/06/24 م عن تأييدهما للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها قمة مجموعة العشرين *G20* التي عقدت بـ بيتسبرغ *Pittsburgh* بتاريخ 24 و2009/09/25 م التي أسفرت عن عديد الإصلاحات: تعزيز الشفافية والمساءلة، نزاهة الأسواق المالية، التعاون الدولي، إصلاح النظم المالية، الإنفاذ السليم لـ *IFRS*، ويشير *Zimmerman et al* 2008 م إلى أن أسباب الإقبال الدولي على *IFRS* يرجع إلى: رعايتها لمصالح الدول، الإنتشارية، المرونة، بينما يشير *Ball* 2006 م إلى:

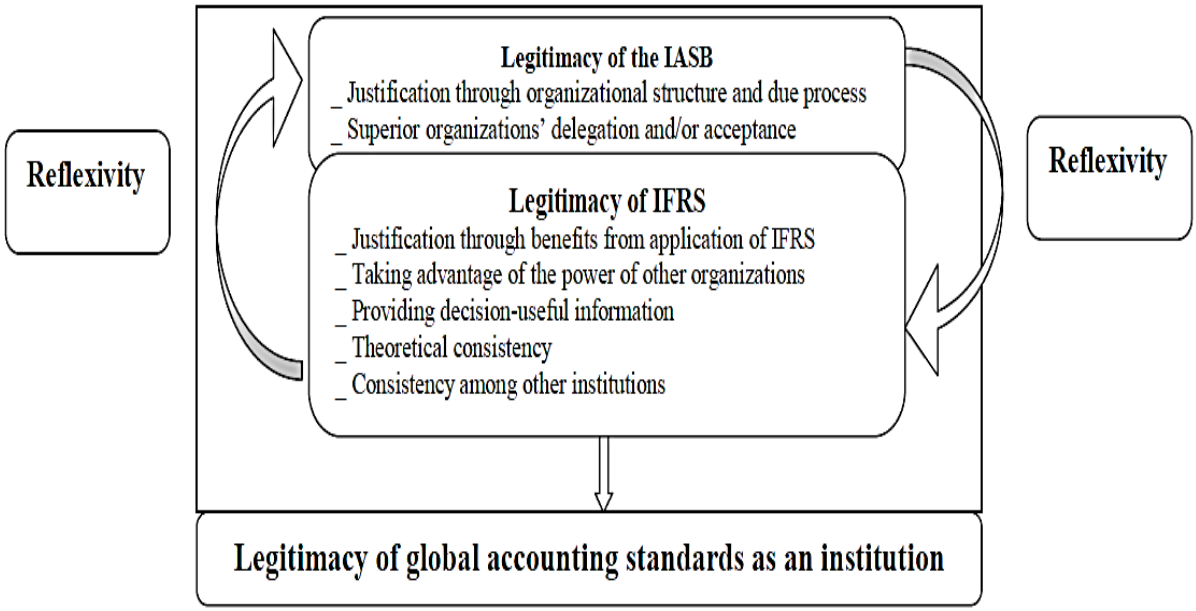
(1) التشاركية في الإعداد والتنفيذ، (2) المضمون الإقتصادي، (3) القيمة العادلة،

(4) الحد من السلطة التقديرية للشركات، ويرى البعض الآخر وجود ثلاثة عوامل تحفز النقاش الدولي حول IFRS:

(1) الأزمات المالية وفضائح الشركات، (2) تبني الهيئات الدولية لـ *IFRS*، (3) تدويل عوامل الإنتاج[1].

1- محمد طيفور أمينة، "**الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل *IFRS***"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة االشلف، 2017 م، ص 23.

الشكل رقم (03): نموذج شرعية إصدار IFRS من شرعية IASB



Source: Masatsugu Sanada, " **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**", 2012, P 30, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1990796.

ومن جانبه، يجادل Roy Suddaby et al 2006 م بأن النقاش الدولي حول مشروعية IFRS عقيم ما لم يؤخذ بعين الإعتبار التحولات التالية:-

4-1 أثر تحول سلطة إصدار المعايير من الهيئات المحلية إلى الدولية على تطور المحاسبة

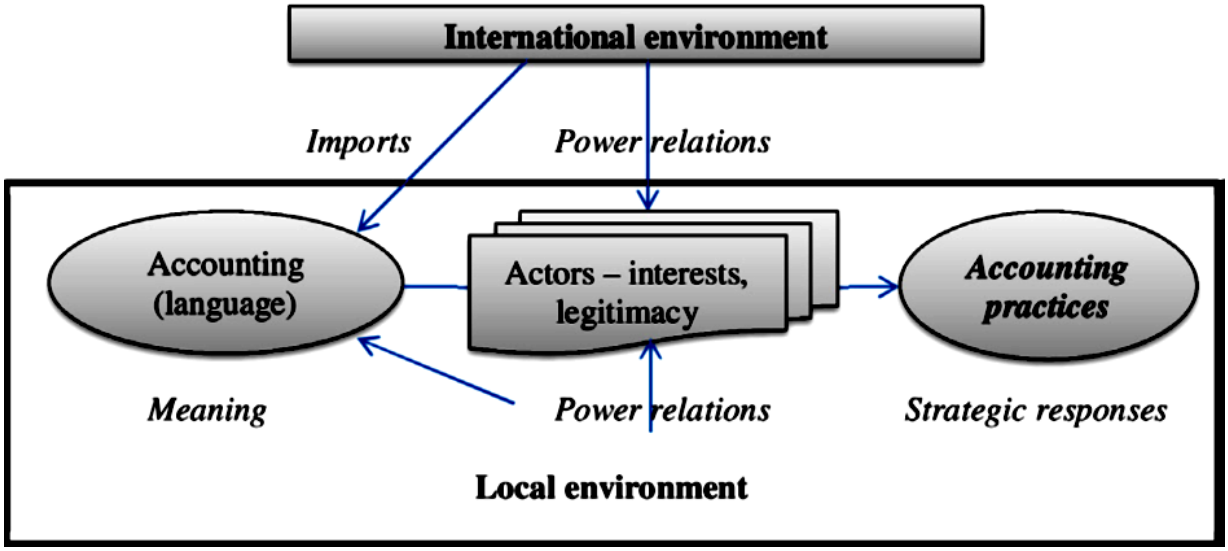
كان لظهور الهيئات الدولية وإستقرار النظام المالي العالمي بعد الحرب العالمية الثانية الدور الأبرز في تدويل الصناعة المحاسبية وتوفير المناخ لنمو الشركات المحاسبية، وبتحول السوق المهني إلى سوق إحتكاري سعى الكارتل العالمي B4 بقوة إلى تأسيس ثلاث عوامل تفسر أسباب وجوده: تقديم إدعاءات قوية بأن مهنتهم مطلوبة لحماية الجمهور الدولي، تحديد جوانب العمل المهني، وجود دعم محلي قوي متمثل في شخص الدولة[1]، ولم يقف الأمر عند هذا الحد، بل قامت المنظمة العالمية للتجارة OMC رفقة عملائها الدوليين بالإلتفاف حول مشروع يهدف لتنظيم سوق تخضع فيه الخدمات المهنية مثل أي سلعة إقتصادية لقوانين العرض والطلب، و وصفت اللوائح المهنية المحلية في هذه الحالة بأنها غريبة عن هذا المجال الجديد، ففي أوت 1989 م أعدت أمانة المنظمة ورقة مناقشة "Trade in Professional Service"، وتم تقديم المشروع في جولة Uruguay 1994 م، وبالتالي تم اهمال الإختصاص المهني من يد الجمعيات المهنية ونقله إلى مجلس التجارة الذي أنشأ "الفرقة العاملة The Working Party" بإصداره القرار S/L/3 WTO في مارس 1995 م، ثم أعيد تسميتها بـ "الفرقة العاملة بالتنظيم المحلي the Working Party on Domestic Regulation" في أفريل 1999

1 - *Jonathan Macey, Hillary A. Sale, "**Observations on the Role of Commodification, Independence and Governance in the Accounting Industry**", Villanova Law Review, Vol 48, n° 4, 2003, p 1179.*

م، و المتفحص لإستراتيجية OMC يجد أنها تنفيذ لأجندة B4، حيث إعترف روبرت كيلي Robert Kelly الشريك الإداري السابق للشؤون الدولية في آرثر أندرسون Arthur Andersen بأن بحوث شركته كانت وراء قرار OMC، والتأثير الذي مارسته آرثر أندرسون من خلال كيلي والإبن الآخر تشارلز هيتر Charles Heeter هو ما دفع بـ OMC إلى تحرير الخدمات المهنية[1].

بينما يرى Leicht 2001 م أن تغير الهدف الإيديولوجي للصناعة المحاسبية من إصدار معايير محاسبية وفق نهج النظرية المحاسبية إلى خدمة مصالح العملاء الدوليين ولد علاقة حميمية بين الشركات المحاسبية الدولية B4 وعملائهم من تبادل الموظفين والموارد وحدود غير واضحة للسلطة والمسؤولية، وأصبح لمستهلكي الخدمات هؤلاء سيطرة أكبر على طبيعة العمل المهني وتوقيته[2]، ويعتقد Arnold 2005 م أن تفعيل الجمعيات المهنية الوطنية تم تحت علاقات التبعية الإقتصادية حيث لم يكن بمقدورها مجاراة B4 بسبب طبيعة الهيكل المؤسسي والموارد المالية والإطار القانوني، مما نقل مركز الثقل بعيداً عن نطاقها إلا أن هياكلها التنظيمية ظلت ثابتة جغرافياً، ومن جانبه يشير Morgan et al 2001 م إلى إستفادة B4 من علاقات القوة التقليدية بين الدولة والجمعيات المهنية بحيث أصبحت الأخيرة مستهلك للخدمات المهنية وجزء لا يتجزأ من شبكة التبعية المهنية الدولية[3].

الشكل (04): نقل IFRS إلى الممارسات المحلية



Source: Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander, " **When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy**", Critical Perspectives on Accounting, Vol 25, 2014., p 494.

1 - *David M. Brock & Katja Maria Hydle, "**Transnationality Sharpening the Integration-Responsiveness vision in global professional firms**", European Management Journal, 2017, p 02, Available at Cite: https://www.researchgate.net/publication/312598901.*

2 - *David Cooper, Keith Robson, "**Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization**", Accounting Organizations and Society, Vol 31, n° 4, 2005, p 416.*

3 - Roy Suddaby, Royston Greenwood, " **Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms**", the Academy of Management Journal, Vol. 49, n° 1, 2006, p 37/39.

2-4 أثر مشروع التقارب الأمريكي الدولي FASB/IASB على تطور المحاسبة:

تربط الولايات المتحدة بـ IFRS علاقة عريقة تمتد إلى سنة 1904 م بإنعقاد أول مؤتمر محاسبي دولي في ولاية ميسوري، ثم في سنة 1917 م بنشأة FASB و 1933 م بنشأة SCE، وتؤكد Flower 1997 م على الدور الأبوي الذي لعبته الولايات المتحدة في تطور المعايير منذ أكثر من 20 سنة على ظهور IASC[1]، وفي دور المحاسبة في U.S يقول Smith 2003 م: " The accounting profession has played its part in America's success story"، وحالياً تعرف العلاقات الأمريكية الدولية IASB تقارباً لم تعرفه من قبل على أثر الإدعاءات التي لحقت GAAP U.S في عدم قدرتها على كشف التلاعبات المتسببة في الإنهيارات المالية مما طرح IFRS كبديل لها Davies 2003 م، AAA 2003 م، SEC 2003 م، وفي ظل هذه الإنتقادات تم توقيع مذكرة التفاهم "Norwalk Agreement" أو "Memorandum of Understanding" بين FASB و IASB في ولاية Connecticut بتاريخ 2002/11/18 م، كما نتج عن إجتماع William Donaldson رئيس SEC و Charles McCreevy رئيس المفوضية الأوروبية the European Commission في 2005/04/21 م خارطة طريق تمتد حتى 2009 م تسمح للشركات الأوروبية المسعرة في U.S بتطبيق IFRS دون الحاجة إلى تعديل قوائمها حسب GAAP.U.S ليتم تعزيز هذه الخارطة بإبرام مذكرة التفاهم الثانية في 2009 م التي تسمح للشركات الأمريكية المسعرة بالشروع في تطبيق IFRS مع سنة 2014 م و الصغيرة في 2016 م[2].

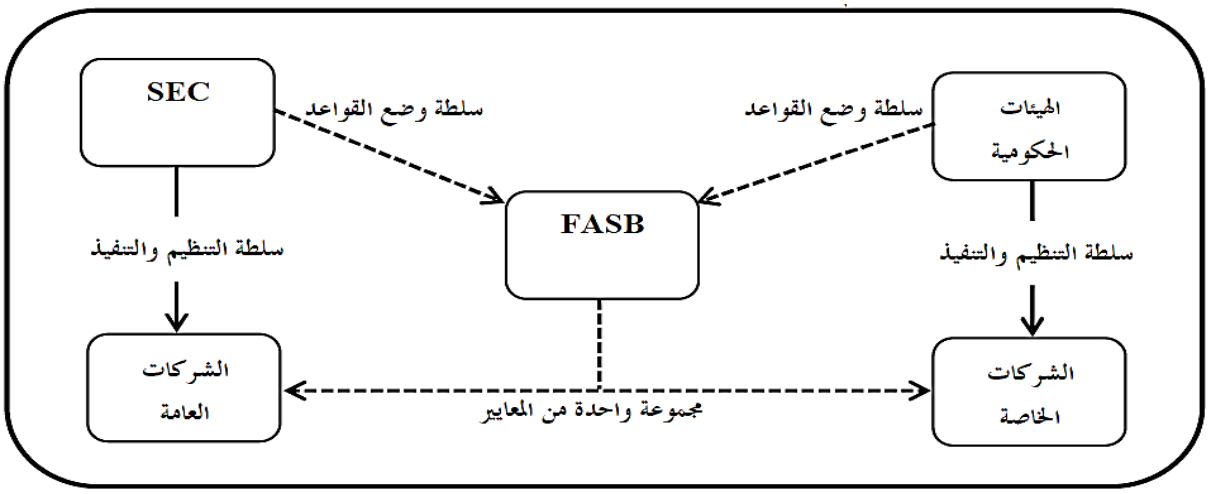
لقد شكلت هذه الإتفاقات نقاط إستفهام كبيرة حول إتجاه تطور علاقة FASB بـ IASB ومستوى تأثيره على قرارات الأخير؟ ويرجع Paul De Lange 2006 م هذه الصعوبات إلى طبيعة الصناعة المحاسبية التي يصفها Dennis Beresford الرئيس السابق لـ FASB بما يلي: " it's not clear that it has more independence from the political process. In fact, it may have less [independence] from Congress and other people in Washington"[3]، فتدخل القطاع الخاص في وضع المعايير من خلال الكونغرس وتبنيه لموقف أن GAAP U.S هي الأفضل في العالم يفسر نسبياً إمتعاض الشركات الأمريكية للتغيير في ظل غياب حوافز تبني IFRS.

1 - C. Richard Baker & Elena M. Barbu, "**The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective**", the International Journal of Accounting, n° 42, 2007, p 07.

2 - *Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, "* ***Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?****", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012, p 07.*

3 - *Paul De Lange, Bryan Howieson, "****International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism****", Critical Perspectives on Accounting, Vol 17, n° 8, 2006, p 1018.*

الشكل (05): العلاقة بين الهيئات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية



المصدر: نور الهدى بهلولي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

وعلى الساحة الدولية، تنبع قوة FASB مقارنةً بأي جمعية مهنية أخرى بتمثيله لأكبر إقتصاد في العالم، يقول Saemann 1999 م:" the importance of the U.S. capital markets to the world economy gives the FASB a degree of power in the international standard-setting process"، وسلطته التقنية التي يدعمها تاريخ طويل من الإصدارات لمواضيع واسعة من القضايا المحاسبية، ويعترف Imhoff 2003 م بالتفوق النسبي لـ U.S GAAP على IFRS عندما كتب: " Over the years U.S. GAAP has become the benchmark for all other nations"، فـ IASB إستوحى بذاته من U.S GAAP، وإرتباط أعضاء اللجان الدائمة و التقنية وفرق العمل في IASB بـ FASB، هذه التصورات تلقي الضوء نسبياً على مدى الهيمنة الأمريكية على IASB من خلال FASB و SEC، وبالنظر إلى طبيعة السياسة الأمريكية الخارجية " American exceptionalism" التي لا تقبل بفرض قيود خارجية عليها فمن غير المتوقع أن يلزم IASB الولايات المتحدة بـ IFRS، وهو ما أشار إليه Roel Campos 2003 م في معرض لقائه مع أعضاء من الإتحاد الأوروبي بأن الولايات المتحدة تحتفظ بحقها في السير في طريقها الخاص في مجال المعايير، وهذه إشارةٌ واضحة إلى بقاء الإختلافات بين IFRS وU.S GAAP قائمة، ويعتقد Young 2003 م بأن خطابات التفاهم تترك U.S GAAP مستقلة عن IFRS مما يعني إزدواجية المعايير وهو ما يتناقض مع الموقف الأوروبي والأسترالي والياباني الذي هو أساساً تبني[1].

1 - *U.S. Securities and Exchange Commission, Cite: https://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm.*

الجدول (01): التحديات والفرص المتوقعة من قبل SEC في حالة تبني U.S الـ IFRS

الأطراف المستفيدة	الفرص	التحديات
معدي القوائم المالية	1- تمثيل العمليات الاقتصادية بعدالة وذلك من خلال توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية للتأكد من أن العمليات الاقتصادية تم تمثيلها بعدالة. 2- تحقيق متطلبات الإفصاح الشامل: والتي تتطلب إيضاح المبادئ المستخدمة عند تطبيق IFRS من قبل معدي القوائم المالية.	1- عدم القبول من قبل الإدارة وذلك بسبب عدم خبرتها بكيفية التطبيق، إلا أنه يمكن لمعدي القوائم المالية الاستفادة من الدول التي قامت بتطبيق IFRS. 2- ارتفاع تكاليف التحويل بالرغم من ارتفاع التكاليف قصيرة الأجل الخاصة بالتحول، إلا أن هناك العديد من المزايا التي ستتحقق بعد التحويل.
	3- القضاء على الحاجة لإجراء تعديلات محاسبية إن تطبيق IFRS يؤدي إلى استخدام مجموعة واحدة من المعايير بين الدول، فيما يتعلق بالتسويات المحاسبية بين الشركات القابضة والتابعة أثناء عملية الإندماج. 4- المساعدة في اتخاذ قرارات أكثر فعالية إن إعداد التقارير المالية سيكون باستخدام IFRS، لذلك فإن معدي التقارير لديهم الفرصة في الحصول على معلومات وإفصاحات تساعدهم على اتخاذ القرارات بفعالية.	3- استغراق المزيد من الوقت إعتمادًا على الجدول الزمني المقترح من قبل SEC فإن التطبيق سيستغرق سنتين، بداية من تاريخ التحول إلى نهاية الفترة المالية الأولى لتطبيق IFRS. 4- توافر الموظفين ذوي الكفاءة إن التحول إلى تطبيق IFRS يتطلب تدريب الموظفين والمديرين الحاليين، وهذا سيستغرق وقتا طويلا، كما أنه قد تحتاج المنشأة إلى موظفين جدد لتطبيق IFRS مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف. 5- التغيير في نظم المعلومات إن التحول إلى تطبيق IFRS سيتطلب تغيير في نظم المعلومات المتبعة وخاصة بالنسبة للمنشآت ذات العمليات العالمية، كما أنه سيتم الاحتياج إلى أنظمة تشغيل متعددة.
مهنة المحاسبة	1- الاستعانة بالخبراء الاستشاريين في مجال IFRS إن المنشآت سوف تحتاج إلى قدر كبير من التوجيهات والإرشادات من المهنيين وذوي الخبرة والمتدربين جيدا على تطبيق IFRS، لذلك سيتم الاستعانة بالخبراء الاستشاريين في مجال IFRS، أو سيتم توفير فرص لتدريب المحاسبين والمديرين داخل	1- الحاجة إلى توافر المهنيين ذوي الخبرة والمتعلمين بكفاءة إن تطبيق IFRS يحتاج إلى محاسبين ومراجعين ذوي خبرة وكفاءة بكيفية التطبيق وذلك حتى يستطيع المراجعون إبداء الرأي الفني المحايد على التقارير المالية وفقا للـ IFRS وبالتالي يتم توفير الدعم الكافي لعملية مراجعة الحسابات.

	المنشأة. 2- تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات إن إعداد التقارير المالية وفقا للـ IFRS يعتبر عامل مساعد من أجل تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات على نطاق عالمي وذلك لأن التحدث بنفس اللغة يساعد في تبسيط إجراءات عملية المراجعة، وتحديد المخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة ومحاولة تخفيضها.	2- مشكلة استخدام الحكم الشخصي من قبل الإدارة عند تطبيق IFRS ترجع هذه المشكلة إلى اعتماد IFRS على المبادئ وليس المعايير المستندة إلى القواعد كما في U.S GAAP. 3- القيمة العادلة المعتمدة على الحكم الشخصي إن تطبيق IFRS يتطلب تطبيق القيمة العادلة التي تعتمد على أكثر من نموذج للتقييم، وذلك بدلا من التكلفة التاريخية التي كانت مستخدمة.
في المجال الأكاديمي	إن إعداد القوائم المالية وفقا للـ IFRS سيحقق الفرص في العديد من المجالات المحاسبية في: أولا في مجال المحاسبة المالية إقترح البعض (Homer L. et al, 2011) دمج IFRS ضمن مناهج المحاسبة المالية وهذا سيؤثر على إعداد التقارير المالية. ثانيا في مجال المراجعة إن استخدام IFRS سيؤثر على متطلبات الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، كما يجب على الكليات المحاسبية تدريس كيفية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للـ IFRS، وتمكين الطلاب من ممارسة الحكم المهني، ويتطلب ذلك التعاون بين الأكاديميين ومكاتب المراجعة. ثالثا في مجال المحاسبة الإدارية سوف تتأثر وظائف الإدارة، وسوف يؤثر التبني على تجميع البيانات والتقارير الإدارية. رابعا في مجال محاسبة الضرائب سوف تتأثر أسعار التحويل، الضرائب المحلية والتخطيط الضريبي الدولي.	1- المعرفة والخبرة المحدودة من قبل الأكاديميين تقتصر معرفة IFRS في أمريكا على مجموعة محدودة من الخبراء الذين معظمهم من المحللين الماليين، ووكالات التصنيف الائتماني، والمحاسبين في الشركات الأربعة الكبار، والخبراء الإكتواريين، وواضعي المعايير، ومعدي التقارير المالية وفقا للـ IFRS. 2- قلة المناهج التي تحتوي على معرفة بـ IFRS إن مناهج المحاسبة الحالية في معظم الجامعات الأمريكية تشتمل على محتوى محدود لـ IFRS مما أدى إلى أن يكون هناك ضغط كبير على الجهات الأكاديمية لتوفير التعليم المحاسبي لـ IFRS. (Homer et al, 2011). 3- هناك حالة عدم تأكد مرتبطة بإدخال IFRS ضمن المناهج المحاسبية إن ذلك بسبب أن تعليم IFRS سوف يحتاج لفترة طويلة، كما أن تعليم IFRS يساعد على تطوير الخطط الاستراتيجية والتكتيكية.

المصدر: ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS* على إدارة الأرباح: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 109.

5 – تبني تطبيق IFRS في الدول النامية

مع إختلاف تطور الدول ظهرت عدة نقاشات بخصوص تبني العالم النامي لـ IFRS في ظل تراخي هياكله المؤسسية؟، و أنَّ لِدُوله أن تجني نفس الفوائد المماثلة لشقيقتها المتقدمة؟؛ في وقتٍ سابق، أشار Scott 1970 م إلى أن الدول النامية تواجه مشاكل مختلفة تماماً، وبالتالي من غير المرجح أن تلعب IFRS أدواراً مهمة في دول تتميز بقطاع عام مهيمن وتُلبَى إحتياجاته المعلوماتية لأغراض التخطيط والرقابة، ويعلق Briston 1978م على الإستراتيجيات التقاربية بأنها ليست الخيار الصحيح لحل مشاكل التنمية بها، في حين يؤكد Perera 1989 م أن المعلومات المالية المنتجة وفق نظم المحاسبة في الدول المتقدمة لا علاقة لها بنماذج القرار في الدول النامية، وفي إعتراضات أكثر حداثة يشير Ball 2006 م، Nobes 2006 م إلى المعوقات الهيكلية من تخلف البنى التحتية والفساد والعوائق الثقافية واللغوية فتدهور التنظيمات المهنية يجعلها غير قادرة على تطبيق جوانب الحكم المهني لـ IFRS إضافةً إلى قضايا: التطور المستمر لد IFRS، التبني لأول مرة، الترجمة، ...إلخ[1].

فحسب Luther 1996 م فـ IFRS ما هي إلا إنعكاس لمصالح الدول، وهذا يعني أنها مجرد آلية تعكس سيطرة دول على دول أخرى، لذلك يعتقد Hoarau 1995 م أن التوافق الدولي هو توافق حول المحاسبة الأنقلوساكسونية SEC، FASB، IASB، EU، في حين يشير Jiao 2012 م إلى نتائج تطبيق IFRS في الإقتصاديات غير المعولمة من سوء توزيع الموارد وعدم ملاءمة المعلومات للقرارات القومية الذي يعزى جزئياً إلى سوء إستخدام التطبيقات المحاسبية التي لا تتناسب وطبيعة تلك الدول مما يجعل المعايرة المحاسبية عملية محلية[2].

بالمقابل يصرح الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سابقاً Sir Brayan Carsbeg أن الهدف النهائي لـ IFRS هو خدمة كافة الدول*، والتساؤلات المطروحة حول وظائفها في الأسواق الدولية يمكن إعادة صياغتها كتساؤلات حول ملاءمة الممارسات المحاسبية لهذه الأسواق، وقد أعرب David Tweedie رئيس IASB و Robert Herz رئيس FASB بتاريخ 2010/06/24 م عن تأييدهما للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها قمة مجموعة العشرين G20 التي عقدت بـ بيتسبرغ Pittsburgh بتاريخ 24 و2009/09/25 م التي كان يقتصر فيها تطبيق IFRS على القطاع المصرفي والخدمات المالية والتأمين، وأسفرت عن عديد

1 - Liliana Feleaga & Niculae Feleaga, Romania. **Shifting to IFRS: The Case of Romania, Article in book: IFRS in a Global World**, 2016, p 395, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/303098949.

2- عدل عبد الحميد المشاط وسناء ضو أبوزيد، "**مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية**"، مجلة الجامعة، المجلد 04، العدد 16، 2014 م، ص 193.

*- As reported by the Financial Crisis Advocacy Group 2009, saying:

"stated that the standard-setting due process was set up to ensure that all voices in all geographical regions have an adequate opportunity to make their view known, Wide consultation also promotes excellence, neutrality, the identification of unintended consequences, and ultimately, broad acceptance of the legitimacy of the standards that are adopted"., Source : Kevin P. Mcmeeking & Matthew Bamber, " **An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy**", The British Accounting Review, 2016, P 10, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/274372258.

الإصلاحات: تعزيز الشفافية والمساءلة، نزاهة الأسواق المالية، التعاون الدولي، إصلاح النظم المالية، الإنفاذ السليم لـ IFRS[1]، ويضيف Tweedie إلى أنه من المقرر أن تمنح الدول النامية كالهند والصين وكوريا وماليزيا وإندونيسيا وهونغ كونغ والمكسيك والأرجنتين والبرازيل ونيجيريا التي تشكل الموجة الثانية من التبني فترة إنتقالية مشابهة لتلك التي عرفتها الدول الأوروبية بين 2002 م-2007 م، ويؤكد في المقابلة التي جمعته مع kranacher 2010 م أن الدول التي لا تتبنى المعايير لا يمكنها القول أن تقاريرها المالية تتماشى و IFRS.[2]

من جانبها، تؤكد Chamisa 2000 م على أن IFRS تساهم في جذب رؤوس الأموال من ثلاثة طرق: قروض البنك العالمي وصندق النقد الدولي، المساعدات الدولية، الشركات المتعددة الجنسيات[3]، ويعتبر Nobes et Parker 2006 م IFRS أفضل إستراتيجية للبلدان النامية لإنشاء تنظيمات محاسبية فعالة بتكلفة معقولة، بينما يؤكد Nino S. Lana. 2007 م أن على دول العالم النامي إدراك أن IFRS خيار إستراتيجي لتعزيز تخصصها الإقتصادي وقدرتها التنافسية والتسعير الدولي والشراكة والخصخصة، كما تصرح KPMG في دراستها "IFRS: are you ready? The race is on" 2008 م أن الخطوة الهامة لتحقيق المزيد من الإستقرار في الأسواق المالية وجود مجموعة موحدة من المعايير، وتذكر Ion Ionascu في كتابها "The dynamic of contemporary accounting doctrines" أن هدف التطبيع المحاسبي هو إيجاد قواعد محاسبية متطابقة في نفس المجال الجيوسياسي[4]، ومن جانب الهيئات المهنية، يصرح رئيس هيئة المحاسبة في غانا 2006 م بقوله: " had no choice but to wake up and join the bandwagon" وكذا رئيس هيئة المحاسبة في فيجي 2007 م بـ: " responding positively to shifts in public expectations and new market opportunities"، ويتحدث وزير المالية الأرميني في معرض إستقباله لنسخة مترجمة لـ IFRS من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID 2010 م عن: "increased access to international capital markets"، وفي النيبال يصرح مجلس المعايير المحاسبية بأن: " make its presence felt in the global market and help domestic companies attract strategic partners".[5]

1 - Ann Tarca, " **The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence**", 2012, P 07, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2204889.

2- عبد الله علي عسيري، "**معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 28، العدد 02، 2014 م، ص 61.

3 - Edward E. Chamisa, "**The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe** ", the International Journal of Accounting, Vol 35, N° 2, 2000, p 272.

4 - Rodica Drăgulescu & Ana Maria Ilie, "**Accounting modeling – a multiple determination approach**", Procedia - Social and Behavioral Sciences review, N° 109, 2014, p 1067.

5 - Ewa Sletten, Karthik Ramanna, " **Network Effects in Countries' Adoption of IFRS**", Harvard Business School Accounting & Management, Working Paper n° 10-092, 2013, P 09, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1590245.

في الجانب الآخر، تتساءل Stephen 2014 م عما إذا كانت الثقافات المحاسبية للدول النامية قد دُمِرت بتبني IFRS، وما إذا كانت العولمة تقوم بإعادة صياغة التقييس الإجتماعي للقيم الوطنية بحيث تصبح IFRS جزءاً منها، ويشير Nobes 2011 م إلى الإزدواجية المعيارية المترتبة عن IFRS، و يرجع Karampinis and Hevas 2011 م عدم قدرة هذه الدول على التبني إلى محدودية بيئتها المحلية لإستيعاب IFRS ، فالأدبيات وإن عرضت نجاح IFRS في زيمبابوي Chamisa 2000 م، موريشيوس Peng and Smith 2010 م، الصين Boolaky 2012 م فإنها تعرض أيضاً ضُعْفها في بلدان أخرى كبنغلاديش، الكويت، فيجي، غينيا الجديدة، باكستان،..إلخ، وبالتالي التنسيق الدولي مع IFRS ليس هدفاً مرغوباً فيه في كل الأحوال، فالإندماج في الأسواق الدولية دون مراعاة الخصائص المحلية لا يفسر تبني مجموعة واحدة من المعايير، والمرونة المتأصلة في IFRS بإعتبارها معايير قائمة على المبادئ قد توفر فرصاً أكبر للفساد مقارنةً بالمعايير الوطنية، وإقرار IFRS محلياً لا يعني نجاحها ما لم تنفذ البلدان تغييرات عميقة في البيئات المؤسسية، فهذه القضايا ذات أهمية جلية للدول النامية لإرتباطها بإعادة صياغة تعريف الهويات المحاسبية الوطنية وإجراءاتها التنظيمية و أحلام التنمية الحديثة[1].

لقد قدمت دراسة IFRS في البلدان النامية سبعة إستنتاجاتٍ هامةً:

(1) تطبيق IFRS في الأسواق الناشئة والإنتقالية التي لديها فرص للنمو،

(2) تطبيق IFRS بسبب الضغوط المؤسسية الخارجية وليس للإحتياجات المحلية،

(3) الإختلافات الشديدة في دينامية البنية المؤسسية،

(4) ضرورة تغيير البرامج التعليمية والتكوينية،

(5) إعطاء الأولوية لنوعية المعلومات المالية في الشركات المحلية،

(6) تأثير حجم المؤسسات والقطاع العام على عملية التقارب المحاسبي،

(7) التأثير غير الواضح لـ IFRS على التجارة الدولية والإستثمار الأجنبي[2].

حالياً، لم يعد النقاش الدولي يتطرق إلى أهمية IFRS بإعتبار أن الإتجاه المتنامي قد أجاب عليه، لكن ما يعكر الجو هو ما إذا كان تقارب الدول النامية مع IFRS إنما يعود في أصله إلى العولمة الكونية بدون أية دوافع محلية "one-size-fits-all"؟؛ ومن جانبه، يُرجِع Zimmerman et al 2008 م أسباب الإقبال الدولي على IFRS إلى: رعايتها لمصالح الدول، الإنتشارية، المرونة، بينما يشير Ball 2006 م إلى:

(1) التشاركية في الإعداد والتنفيذ،

(2) المضمون الإقتصادي،

(3) القيمة العادلة،

1 - Catalin Nicolae Albu et al, Op Cit, p 491.

2 - Hugo Macias, Dora P. Quintero, " **Efectos de la aplicación de IFRS en países menos desarrollados: Revisión de estudios empíricos**", 2015, p 91, Cite : https://www.researchgate.net/publication/303674206.

(4) الحد من السلطة التقديرية للشركات، في حين يرى البعض الآخر وجود ثلاثة عوامل تحفز النقاش الدولي حول IFRS:

(1) الأزمات المالية وفضائح الشركات،

(2) تبني الهيئات الدولية لـ IFRS كـ IOSCO، IFM، OMC..إلخ،

(3) تدويل عوامل الإنتاج[1].

وفي الجانب المظلم من علاقة IFRS بالعولمة، تُوثِق Land and Lang 2002 م أن جودة المحاسبة الدولية قد تحسنت في العالم منذ عام 1990 م، أي قبل إنتشار IFRS عالمياً؟، وترجع سبب التحسن إلى تأثير العولمة والإقتصاد العالمي و الإبتكارات التكنولوجية، وحقيقة أن هذا التأثير يتجاوز IFRS فإنه يدفع للتساؤل عن محل IFRS في تطور جودة المحاسبة؟، وهذه في الحقيقة إشارةٌ واضحة لصحة الفرض القائل بأن IFRS لها تأثير مضمحل على جودة المحاسبة الدولية، بمعنى IFRS هي مجرد أثر من آثار العولمة[2]، فحسب Ray Ball 2016 م فقوة العولمة السبب وراء عولمة المحاسبة التي يصفها بمصطلح الإنفجار الكوني "big bang"، وفي هذا الشأن يثير Ball عدة مخاوف:

(1) التبني الإسمي دون التنفيذ الفعلي brand name،

(2) إنخفاض المنافسة، فـ IFRS تدعو إلى مركزية عالمية محفوفة بالمخاطر،

(3) ضعف الإطار المفاهيمي على الإحاطة بجميع ظروف بيئة الأعمال الدولية[3].

إن ما يمكن أن يقال عن تأثير IFRS تحت ظلال العولمة أن المواءمة المحاسبية أصبحت أكثر عالمية لكن مع بقاء مناطق العالم أكثر محلية، فالفوائد الصافية لـ IFRS تتطلب التنفيذ الواسع في عدد كبير من البلدان، وهو أمر يبدو غير مرجح مستقبلاً بسبب إختلاف موارد وثقافات البلدان التي تجعلها تستجيب بشكل مختلف، وبالتالي لا تؤدي IFRS في ذاتها إلى سلوك موحد للإبلاغ في جميع أنحاء العالم، والنتيجة النهائية هي أنه على الرغم من تزايد الطابع العالمي لـ IFRS تبقى الحوافز المؤثرة على ممارسات الإبلاغ المالي محلية في المقام الأول، ولعله ليس من قبيل الصدفة أن تكون أكثر البلدان سكاناً في العالم: الصين، الهند، إندونيسيا، الولايات المتحدة، وأكبر ثلاثة إقتصاديات: الصين، اليابان، الولايات المتحدة مازالت تحتفظ بمعاييرها المحلية (تمثل الدول المتبنية طوعاً في الفترة 1988 م – 2004 م 06 % من إجمالي سكان العالم)،

1 - Ray Ball, " **IFRS – Ten Years Later**", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016, P 05.
2 - Martin Walker, Edward Lee, Hans Bonde Christensen, "**Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption?",** SSRN Electronic Journal, Vol 24, n° 1, 2008, p 19.
3 - Ray Ball, Op Cit, 2016, p 19.

وبالتالي التوحيد أو التوافق أياً كان المسمى لا يتحقق عن طريق IFRS وحدها وإنما أيضاً بتوافق العوامل المؤسسية الدولية[1]*، ويبقى أحد أهم الإستنتاجات التي تخص الدول النامية وهو أن إفتقارها للهياكل والمؤسسات الداعمة القوية لا يرجح نجاح IFRS فيها، لهذا يقترح Christian Leuz 2010 م إنشاء مجموعة دنيا من المؤسسات القارية الداعمة التي لها القدرة على إنشاء الآليات التنظيمية المطلوبة، وفي الحقيقية يبقى الكلام عن جميع العواقب المحتملة لـ IFRS على البلدان النامية سابق لأوانه، كما يبقى الأدب المحاسبي صريح بشأن الأسئلة السابقة وهو إستمرار الجدل الحاصل بشأن تطبيق IFRS في الدول النامية[2].

6- عرض المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية :

2001 و لحد الآن تم إصدار 17 معيارا دوليا لإعداد التقارير المالية IFRS، كما تم في نفس الفترة إصدار 20 تفسيرا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC، و فيما ما يلي جدول يبين أهم المعايير السارية المفعول إلى غاية جوان 2017.

1 - Hela Turki, Sonda Wali, Younes Boujelbene, "**IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed?**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 11, n° 01, 2017, p 58.

*- Robert W. Holthausen says 2009:

" financial reporting is an endogenous outcome of the political and market force within each country, this outcome seems likely…standards themselves will become less uniform over time (and perhaps more rule-based and regulatory in flavor), which will lead to further differences in financial reporting over time, unless the underlying economic and institutional forces across countries become more similar ", Source : Xing Huan, " **New Institutional Accounting: Old Wine in New Bottles**", Journal of Accounting Research, 2015, P 06, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2603695.

2 - Nurul Houqe and Reza M. Monem, "**IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-country Study**", The International Journal of Accounting, 2016, p 05, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/287994584.

الجدول رقم (02): قائمة المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة من 2001 الى غاية2017

المعيار	اسم المعيار	تاريخ اول نشر	تاريخ التطبيق
IFRS1	تبني المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2003	2008
IFRS2	الدفع على أساس الأسهم	2004	2005
IFRS3	اندماج الأعمال	2004	2008
IFRS4	عقود التأمين	2004	2005
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة	2004	2005
IFRS6	استكشاف و تقييم الموارد الطبيعية	2005	2006
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاح	2005	2007
IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006	2009
IFRS9	الأدوات المالية	2011	2018
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	2011	2013
IFRS11	المشاريع المشتركة	2011	2013
IFRS12	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى	2011	2013
IFRS13	مقياس القيمة العادلة	2011	2013
IFRS14	حسابات الانتقال النظامية	2014	2016
IFRS15	الايرادات المتأتية من عقود الزبائن	2014	2018
IFRS16	عقود الايجار	2016	2019
IFRS17	عقود التامين	2017	2021

Source :

www.focusifrs.com,entrouve :http://www.focusifrs.com/content/download/3639/19548/version/1/file/379-25-28.pdf,consulté le 14/08/2018.

معيـــار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى IFRS 1

إن الانتقال لتطبيق المعايير الدولية المحاسبية المالية يقتضي الالتزام بمجموعة من الشروط التي وضعها مجلس (IASB)، و هذا من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة، و من أجل ضمان الشفافية لمستعملي القوائم المالية حتى تكون هذه الأخيرة معدة وفقا للمعايير الدولية لأول مرة قابلة للمقارنة مع الدورات اللاحقة، لذا يجب التقيد بما جاء في المعيار الدولي (IFRS1) الذي يضع شروط و مبادئ و استثناءات للانتقال.

1- هدف المعيار و مجال تطبيقه و تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ

أولا: هدف المعيار

ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمؤسسة و المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على معلومات ذات جودة عالية[1]:

1)- واضحة للمستخدمين و قابلة للمقارنة؛

2)- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير الدولي؛

3)- يمكن توفيرها بتكلفة لتتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

ثانيا: مجال تطبيق المعيار

إن المبدأ الهام في معايير التقارير الدولية رقم (01) هو[2]:

- يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المؤسسة المعايير الدولية للمرة الأولى من خلال بيان صريح و واضح و غير متحفظ حول الالتزام بها، ويشار إلى هذه المؤسسات بـ" المؤسسات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير للمرة الأولى".
- عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة يجب ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية هي المطبقة دائماً .

ثالثا: تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ

صدر هذا المعيار في جوان 2003 م وأصبح ساري المفعول اعتبارا من2004/1/1 م ويطبق المعيار على المؤسسات التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير.

1- محمد ابو نصار ، جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية 2009 . ص 727 .
2- ظاهر شاهر القشي، **معايير المحاسبة الدولية** ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، ص 146 .

2- خصائص المعيار الدولي للتقرير المالي

أولا: متى تعد المؤسسة تطبق المعايير للمرة الأولى

إن القوائم المالية للمؤسسة تخضع للمعايير الدولية للمرة الأولى إذا كانت تعرض قوائمها المالية الأحدث:

1)- طبقاً للمتطلبات العامة غير المتطابقة مع المعايير الدولية؛

2)- متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية في كل الجوانب ما عدا أنها لا تحتوي على " بيان صريح وبدون تحفظ"؛

3)- الالتزام بمتطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

4)- بمقتضى المتطلبات الوطنية غير المتوافقة مع المعايير المالية الدولية؛

5)- بمقتضى المعايير المالية الدولية ولكن للأغراض الداخلية فقط.

ثانيا: الاعتراف و القياس وفق المعيار

إن الإعتراف و القياس وفق متطلبات المعيار تضم ما يلي [1]:

1)- الميزانية الإفتتاحية تعد حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقرير أما الميزانيات السابقة فلا تطالب بتعديلها؛

2)- السياسات المحاسبية: يتعين إستخدام نفس السياسات المحاسبية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وتعتمد السياسات المحاسبية بكل معيار دولي التي تكون سارية المفعول في تاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية للمرة الأولى؛

3)- على المؤسسة أن تقوم أثناء إعداد الميزانية الإفتتاحية وفق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى أن تقوم بما يلي:

3-1)- الإعتراف بكافة الأصول و الخصوم كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

3-2)- عدم الإعتراف بالبنود كأصول و الخصوم إذا لم تسمح المعايير الدولية بمثل ذلك الإعتراف؛

3-3)- إعادة تصنيف البنود التي تم الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً كنوع واحد من الأصول أو أحد مكونات الاموال الخاصة ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الخصوم بموجب المعايير الدولية؛

3-4)- تطبيق المعايير الدولية في قياس كافة الأصول والخصوم المعترف بها؛

3-5)- الإعتراف بالفروقات الناجمة عن إختلاف السياسات المحاسبية بين المبادئ المحاسبية و المعايير الدولية على أن تعالج تلك الفروقات في الاموال الخاصة (محول من جديد).

2- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ج (ب) "الوثائق المرافقة"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص2403

ثالثا: الإعفاءات التي يسمح بها المعيار

إن الإعفاءات التي يسمح بها المعيار تشمل ما يلي:

1)- تجميع المؤسسات (إندماج الأعمال)

2)- القيمة العادلة أو إعادة التقويم كتكلفة مقدرة؛

3)- منافع الموظفين؛

4)- فروق ترجمة العملات المتراكمة؛

5)- الأدوات المركبة؛

6)- أصول و الخصوم الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

رابعا : الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي

- يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية المتعلقة ما يلي [1]:

استبعاد تسجيل الأدوات المالية: في هذا الإطار على المؤسسة أن تحترم المعيار (IAS39)، إذا كانت هذه العناصر قد قيدت محاسبيا قبل تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير فانه لا يعاد تقييمها وفقا للمعايير في الميزانية الافتتاحية بـ IFRS ما عدا التي قيدت بهدف صفقة أو حدث لاحق للميزانية الافتتاحية بـ IFRS.

محاسبة التغطية: على المؤسسة أن تقيد عند تاريخ الانتقال لتطبيق المعايير كل الأدوات المالية المشتقة بقيمتها العادلة و استبعاد كل من الأرباح و الخسائر المنتظرة على المشتقات، أما إذا كانت هذه الأرباح و الخسائر مقيدة في النظام القديم كأصول أو كخصوم فانه لا يجب أن تظهر في الميزانية الافتتاحية وفقا للمعايير.

المحافظة على التقديرات الماضية: إن كل التقديرات أو إعادة التقدير التي أجريت في النظام القديم يجب أن يتم الاحتفاظ بها في النظام الجديد إذا كانت تخضع لنفس الشروط المنصوص عليها في المعايير و إلا فسوف يعاد تقديرها حسب المعايير الدولية.

إعادة الترتيب: ترتيب كل الأصول غير الجارية الموجهة للتوقف أو البيع و إدراجها ضمن الأصول الجارية.

خامسا : تفسير التحول إلى المعايير الدولية

على المؤسسة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة قد أثر على مركزها المالي و أدائها المالي وتدفقاتها النقدية. يجب أن تفصح المؤسسة عن:

1)- تسويات الاموال الخاصة نتيجة التحول من المبادئ المحاسبية إلى المعايير الدولية في تاريخ التحول وفي نهاية أخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمؤسسة بموجب مبادئ المحاسبة.

2)- تسوية الأرباح والخسائر المعدة بموجب المبادئ المحاسبية لأخر فترة معدة وفق المبادئ مع أرباحها وخسائرها بموجب معايير المحاسبة الدولية لنفس الفترة.

---

[1] , A. Frydlender, J. Pagezy, **S'intitier aux IFRS**, édition Francis Lefebvre, Paris, 2005, P231-238.

3)- وصف الأصول المالية أو الخصوم المالية: يسمح للمؤسسة بوصف أصل مالي أو التزام مالي من خلال القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو على أنه متاح للبيع وعلى المؤسسة الافصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو الخصوم مالية حسب الفئات مع بيان تصنيفها الأصلي وقيمتها الأصلية.

3- الإطار التطبيقي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأول مرة

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية وفق المعيار

مثال(01):

قامت الشركة A بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة اعتبارا من 2008/1/1 م وقد كان لدى الشركة عقود أجلة في 2008/12/31 م قيمتها العدالة 25000 دج غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة .

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ؟

الحل: بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (01) يجب الإعتراف بالأصول التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي و المحاسبة الدولية الإعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية وعليه يتم إعداد القيد التالي:

من ح / العقود الآجلة		25000
إلى ح / الارباح الحتجزة	25000	

مثال (02): قيام شركة برسملة تكاليف البحث و إعتبارها كأصل في حين أن معيار محاسبة الدولي رقم (38) " الأصول غير ملموسة " يعالجها كمصروف إستغلالي يقفل في حسابات النتائج.

قامت الشركة العربية في 2007/12/31 م بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60000 دينار و رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الوطنية و التي كانت تتبعها الشركة سابقا .

المطلوب : بين كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ؟

الحل : بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية وتحديدا معيار المحاسبة الدولي (38)" الأصول غير ملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف للفترة ، إذن يجب إلغاء الإعتراف بهذا الأصل من خلال حساب محول من جديدكما يلي :

من ح / الارباح الحتجزة		60000
إلى ح / تكاليف البحث والتطوير	60000	

معيـــار الدفع على أساس الأسهم IFRS 2

1- الخلفية والمقدمة

ينطبق هذا المعيار في الحالات التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضائع وخدمات مقابل الدفع على أساس حقوق الملكية. ويمكن أن تشمل هذه البضائع المخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول غير المالية الأخرى. إلا أنه يوجد استثناءان من النطاق العام للمعيار. أولا، يتم محاسبة إصدار الأسهم لشراء الأصول الصافية في اندماج الأعمال بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "إندماج الأعمال". ولا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يغطيها نطاق الفقرات 8-10 من معيار المحاسبة الدولي 32 الأدوات المالية، الافصاح والعرض "أو الفقرات 5-7 من معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية، الاعتراف والقياس". لذلك يتم استثناء عقود شراء البضائع التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 32 ومعيار المحاسبة الدولي 39 من هذا المعيار[1].

وعلى نحو مماثل، لا ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 على تلك المعاملات التي تتم من موظفين بصفتهم مالكين لحصص حقوق الملكية في المنشأة. لذلك فإنه إذا اشترت المنشأة أسهمها من الموظفين بالقيمة العادلة لتلك الأسهم، فإن هذه المعاملة يتم معالجتها كشراء لأسهم الخزينة ولا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 إلا إذا كان السعر المدفوع يزيد عن القيمة العادلة، وفي هذه الحالة تعتبر الزيادة بمثابة تعويض.

ومن حالات الإعفاء الأخرى هو عندما تقوم المنشأة بإصدار حقوق الأسهم لجميع المساهمين، وتشمل هذه بعض موظفي المنشأة. ومن الأمثلة على بعض ترتيبات الأسهم التي يتم محاسبتها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 خيارات الشراء، ومكافأة الموظفين مقابلة ارتفاع سعر الأسهم، وبرامج ملكية الأسهم، والدفعات مقابل الخدمات إلى المستشارين الخارجيين التي تقوم على أساس رأس المال المساهم للمنشأة.

2- تعريف المصطلح الرئيسي :

الدفع على أساس الأسهم: المعاملة التي تستسلم فيها المنشأة أو تشتري البضائع والخدمات مقابل أدوات حقوق الملكية للمنشأة أبو تتكبد التزاما معينا للمبالغ التي تستند إلى أسعار أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة.[2]

وتعتمد محاسبة الدفع على كيفية تسوية العاملة. وتكون الطرق الرئيسية لتسوية المعاملة هي من خلال إصدار أسهم حقوق ملكية أو الدفع نقدا أو حيث يكون الطرف الثالث خيار استلام حقوق الملكية أو النقد.

1 - **www.bdo.global,** IFRS at a Glance, January 2017,p8

2 - **HENNIE VAN GREUNING,DARREL SCOTT, INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS ,A PRACTICAL GUIDE,SIXTH EDITION, fi rstrand,2010,p 30**

3- الاعتراف بالدفع على أساس الأسهم

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 الاعتراف بمصروف معين مقابل البضائع أو الخدمات التي تستلمها المنشأة ويكون القيد المقابل في السجلات المحاسبية إما التزاما أو زيادة في حقوق ملكية المنشأة، اعتمادا على ما إذا سيتم تسوية المعاملة نقدا أو من خلال أسهم حقوق الملكية. وإذا كان الدفع مقابل البضائع والخدمات مؤهلا للاعتراف به كأصل، فإنه يتم قيد المصروف على بيان الدخل فقط ما أن يتم بيع الأصل أو تنخفض قيمته.

ومن الأمثلة شراء المخزون حيث ينبغي تسوية تكلفة الشراء عن طريق إصدار أسهم حقوق ملكية أو حقوق في أسهم حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بالمصروف فقط ما أن يتم بيع المخزون أو تخفيض قيمته.

ينبغي الاعتراف بالبضائع أو الخدمات المشترية في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما يتم استلامها. وفي حال البضائع، سيكون هذا واضحا عند حدوثه. لكنه من الصعب أحيانا إن نحدد متى يتم استلام الخدمات. وفي حال البضائع، لا يكون تاريخ الاستحقاق ملائما، ولكنه ملائما جدا لخدمات الموظفين. وإذا تم إصدار أسهم تستحق مباشرة، فهناك افتراض بأنها تعتبر عوضا نقديا لخدمات الموظفين السابقة. وفي هذه الحالة، يجب أن يكون هناك اعتراف مباشر بالمصاريف لخدمات الموظفين، حيث يعتبر أنها تكون قد استلمت بالكامل في تاريخ منح الأسهم أو خيارات الأسهم.

وكخيار بديل، إذا لم تستحق خيارات الأسهم لفترة من الوقت، يعتبر بأن أدوات حقوق الملكية ترتبط بالخدمات التي سيتم تقديمها خلال هذه الفترة التي تدعى بفترة الاستحقاق.

4- المعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية:

يتم عادة قيد المعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية مع الموظفين والمدراء كمصاريف على أساس قيمتها العادلة في تاريخ المنح، ويجب أن تستند القيمة العادلة إلى أسعار السوق متى كان ذلك ممكنا، ولا يتم تداول العديد من الأسهم وخيارات الأسهم في سوق نشط وفي هذه الحالة، تستخدم أساليب التقييم مثل نموذج تسعير الخيارات. ويهدف هذا الأسلوب إلى التوصل إلى تقدير لسعر أداة حق الملكية في تاريخ القياس والذي يتم دفعه في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة. ولا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 نموذج التسعير الذي ينبغي استخدامه لكنه يصف العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار.

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 بالنسبة للمعاملات القائمة على أساس حقوق الملكية مع الموظفين إلى تحديد تكاليف التعويض والاعتراف بها خلال الفترة التي يتم فيها تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا منحت المنشأة لموظفيها خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية[1]:

1 -Erwin Bakker, Asif Chaudhry, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey,2015,p398

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي منحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة على بيان الدخل بالتساوي خلال فترة الاستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي تستحق في النهاية.
- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي تكلفة بيان الدخل. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها. و إذا قرر الموظفون أن لا يمارسوا خياراتهم لأن سعر السهم أقل من سعر الممارسة، فإنه لا يتم إجراء أي تعديل على بيان الدخل.

تحتوي العديد من برامج خيارات أسهم الموظفين على شروط يجب تلبيتها قبل أن يصبح الموظف مخولا للحصول على الأسهم أو الخيارات. وتسمى هذه بشروط الاستحقاق ويمكن أن تقضي، على سبيل المثال، زيادة في الأرباح أو نمو في سعر أسهم المنشأة قبل منح الأسهم للموظفين.

تتحدد معالجة شروط الإنجاز هذه من خلال ما إذا كانت عبارة عن شروط السوق، أي ما إذا كانت ترتبط هذه الشروط بشكل محدد بسعر أسهم المنشأة في السوق. وتمهل هذه الشروط لأغراض تقدير عدد أسهم حقوق الملكية التي تستحق، حيث بنص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 على أن هذه الشروط تؤخذ في الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.[1]

حالة دراسية 1:

تمنح منشأة ما أحد الموظفين خيار أسهم بشرط أن يبقى الموظف في الخدمة لمدة أربع سنوات، وأن يتجاوز سعر السهم في نهاية فترة السنوات الأربعة مبلغ 10 دولار.

- **المطلوب:**

كيف ستؤثر هذه الشروط على محاسبة الدفع على أساس الأسهم؟

- **الحل:**

بنص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 بأن شرط سعر السهم سوف ينعكس بشكل فعال في التقييم الأولي للخيار، وأنه إذا بقي الموظف في الخدمة لمدة أربع سنوات، تعتبر الخيارات بأنها استحقت بغض النظر عن سعر السهم فعليا.

وسيكون على الموظف أن يبقى في الخدمة إلى إن يتم استحقاق الأسهم.

إذا لم يستند شرط الانجاز إلى السوق، بل استند مثلا و إلى نمو الإرباح أو حصة ألسنهم من الإرباح، لا يعتبر انه اخذ في الاعتبار في تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح. لذلك يؤخذ الشرط في الاعتبار في كل تاريخ محاسبي عند تقدير عدد خيارات الأسهم و الأسهم التي سوف تستحق.

[1] - Erwin Bakker, Asif Chaudhry,op cit,p400

حالة دراسية 2

منح الموظف ما خيار أسهم لشراء أسهم شريطة أن يبقى في الخدمة لمدة سنتين وأن ترتفع حصة السهم من الأرباح في المنشأة بنسبة 30% على الأقل خلال تلك الفترة . سيستحق اختبار الأسهم فقط إذا تحقق هذين الشرطين .

- **المطلوب**

كيف ستؤثر هذه الشروط على محاسبة الدفع على أساس الأسهم؟

- **الحل**

يجب تلبية كلا شرطي الإنجاز من أجل استحقاق الأسهم. إلا أنه لا يزال يتم الاعتراف بمصروف خيارات الأسهم خلال فترة استحقاق بغض النظر عما إذا كان يتم ممارسة اختبارات الأسهم تلك أم لا. ولا تجري أية تعديلات باستثناء ربما إعادة تصنيف حقوق الملكية بعد التاريخ استحقاق. وفي حال خيارات الأسهم ، على سبيل المثال ، لا تحوي أية تعديلات حتى لو لم يتم ممارسة خيارات الأسهم تلك.

تُعامل التعديلات على أدوات حقوق الملكية كأدوات إضافية بحكم طبيعتها. ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 فعليا من المنشأة تجاهل أي تعديل إذا لم يؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة للدفعات على أساس الأسهم أو إذا لم يكن بخلاف ذلك مفيدا للموظف. وهذا يعني أنه حتى إذا تم تخفيض إجمالي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المنوحة نتيجة التغيرات في بنودها وشروطها، لا يزال يتم الاعتراف بالصروف المرتبط بالخيار الأصلي كما لو أن التعديل لم يحدث. ويتعرف بأي تعديل يؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم كمصروف خلال الفترة من تاريخ حدوث التعديل حتى تاريخ استحقاق الأسهم .

إذا حدث تعديل بعد فترة الاستحقاق، ينبغي الاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة مباشرة خلال أي فترة استحقاق منقحة. وإذا كان التعديل يوفر بعض المنافع الإضافية للموظفين – على سبيل المثال، يمكن إلغاء شرط الإنجاز– ينبغي أن يؤخذ هذا في الاعتبار في تحديد عدد أدوات حقوق الملكية التي من المتوقع استحقاقها.

إذا تم إلغاء أو تسوية أداة حق الملكية خلال فترة الاستحقاق، فإنها تُعامل وكأن تاريخ الاستحقاق قد امتد للأمام ، ويتم تحميل رصيد القيمة العادلة الذي لم يتم بعد قيده كمصروف على حساب الدخل مباشرة .وإذا دُفع التعويض مقابل الإلغاء أو التسوية ،يتم اقتطاع أي نقد مدفوع للقيمة العادلة للخيارات في تاريخ الإلغاء من حقوق الملكية ويُعامل أي مبلغ يُدفع بالفائض عن القيمة العادلة كمصروف : وإذا قامت المنشأة بإلغاء أداة حق الملكية وإصدار أدوات بديلة، يتم معالجة المعاملة كتعديل، وتكون القيمة العادلة المتزايدة هي الفرق بين القيمة العادلة للأداة البديلة والقيمة العادلة للأداة الأصلية.

5- المعاملات التي يتم تسويتها نقدا:

تحدث معاملات الدفع على أساس التي يتم تسويتها نقدا عندما يتم الدفع مقبل البضائع أو الخدمات بمبالغ تستند إلى سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويكون المصروف بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها نقدا- على سبيل المثال، مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، هو بالأساس عبارة عن النقد المدفوع من قبل المنشأة .وتخول المكافأة السابق ذكرها الموظفين بالحصول على دفعات نقدية مساوية للزيادة في سعر السهم لعدد معين من أسهم المنشأة خلال فترة محددة .تؤدي المعاملة التي يتم تسويتها نقدا إلى خلق التزام. وتبنى التكاليف التي يعترف بها لهذا الالتزام على أساس القيمة العادلة للأداة في تاريخ إعداد التقارير. يتم إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ اعداد تقارير إلى أن تتم تسويتها في النهاية.

لذلك يكون المصروف المتراكم المعترف به في تاريخ إعادة التقارير عبارة عن القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقارير مضروبة بمقدار الوقت الذي انقضى من فترة الاستحقاق. ويتم مباشرة الاعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة بين تاريخ الاستحقاق وتاريخ التسوية.

- **حالة دراسية 3**

تصدر المنشأة مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم في 1 يوليو 2015 ، وتكون نهاية السنة للمنشأة هي بتاريخ 30يونيو 2015 وتستحق الحقوق في 20يونيو2019. وبلغت قيمة مكافأة الموظفين مليون دولار في بداية السنة. وارتفعت القيمة العادلة في 30يونيو 2016 بمبلغ 600,000 دولار.

- **المطلوب**

ما هو مصروف مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم السنة المنتهية في 30يونيو 2016 ؟

- **الحل**

تزداد مصاريف السنة إلى 400,000 دولار من 250,000 دولار لكل سنة (250+4/600)، مع الاعتراف بالرصيد المتبقي بقيمة 1,2 مليون دولار خلال مدة الثلاث سنوات المتبقية. وإذا كان سيتم تسوية مكافأة الموظفين في عام 2011، فإنه يتم إظهار أي تغيير في القيمة العادلة بين عامي 2019 2020 البيانات المالية مباشرة.

خلافا للمعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية، يتم مباشرة الاعتراف بأي تخفيض في قيمة المكافأة، حتى لو لم يتم ممارسة المكافأة. ويمكن أن يحدث الدفع لمعاملة قائمة على أساس الأسهم ويتم تسويتها نقدا بعد تقديم الخدمات.

6- المعاملات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد:

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية. المعاملة إما نقدا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يُمنح أسهما خاضعة لبعض الشروط- على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبة

هذا النوع من الأدوات على الفريق الذي يكون له الخيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لالتزام معين.

إذا كان للموظف الحق في اختيار أسلوب التسوية، يُعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين- مكون النقد- وعنصر حقوق ملكية- حيث يحق للموظف استلام أدوات حقوق الملكية).

إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروح منها القيمة للعنصر الدين في هذه أداة، ويكون عنصر الدين هو أساسا الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

- **حالة دراسية 4**

قامت منشأة ما بشراء ممتلكات ومصانع ومعدات مقابل 10 مليون دولار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن استلام مليون سهم من أسهم المنشأة خلال سنة واحدة أو استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره 800,000 من أسهم المنشأة. وتُقدَّر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ 11 مليون دولار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ 9 ملايين دولار.

- **المطلوب:**

- اشرح كيف تتم محاسبة هذه المعاملة.

- **الحل:**

عندما تستلم المنشأة الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها ينبغي أن تسجل التزاماً بمبلغ 9 مليون دولار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ واحد مليون دولار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للالتزام).

- **حالة دراسية 5**

تمنح منشأة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار مليون سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي 750 ألف سهم. وفي تاريخ المنح، كانت قيمة سعر السوق للسهم هي 6 دولار. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لبديل السهم هو 5 دولار لكل سهم.

- **المطلوب:**

- اشرح كيف تتم محاسبة هذه المعاملة.

- **الحل:**

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية هي 1 مليون ×5 دولار، أو 5 مليون دولار. وتكون قيمة البديل النقدي هي + 6 دولار × 000, 750 سهم، أو 4,5 مليون دولار. لذلك تُعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو 50,000 دولار. وفي تاريخ التسوية، ينبغي قياس عنصر الالتزام في مُكونَ الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية.

عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقدا، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

عندما تختار المنشأة أسلوب التسوية، يجب أن تحديد ما إذا كان يوجد التزاما تعاقديا بالتسوية نقدا يتم معالجة المعاملة عادة كمعاملة يتم تسويتها نقدا إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقد أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس له جوهرا تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للاسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

حالة عملية

تبنت (يونيلفر) المعيار الدولي حول الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية المنتهية في31 ديسمبر 2003. ويتلخص الأثر في تخفيض الأرباح التشغيلية للسنة بمبلغ 116 مليون يوروا، والسنة التي تسبقها بمبلغ 99 ميلون يوروا. وتنوي (يونيلفر) استخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 في المستقبل.

7- المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة:

يكون التخفيض الضريبي في بعض الاختصاصات. متاحا للمعاملات القائمة على أساس الأسهم. ومن غير المرجح أن يكون مبلغ الخصم الضريبي مساويا للمبلغ المقيد بحساب بيان الدخل بموجب هذا المعيار.

غالبا ما يُبني الخصم الضريبي على أساس القيمة الجوهرية للخيار، وهو الفرق بين سعر السوق وسعر الممارسة لخيار الأسهم. كما أنه من المحتمل أن ينشأ أصل ضريبي مؤجل يمثل الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظف المستلمة حتى تاريخه – والمبلغ المسجل، والذي سيكون في العادة صفرا.

سيتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل إذا كان لدى المنشأة أرباح مستقبلية كافية خاضعة للضريبية يمكن عمل تقاص مقابلها. وينبغي توزيع المنافع الضريبية المستقبلية المتوقعة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

ينبغي التعامل مع الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل وفق الأساس التالي:

- إذا كان الخصم الضريبي المقدر أو الفعلي أقل من المصروف التراكمي المعترف به أمساويا له،يتم الاعتراف بالمنافع الضريبية ذات الصلة في بيان الدخل.

- إذا تجاوز الخصم الضريبي المقدر أو الفعلي مصروف التعويض التراكمي به، يتم الاعتراف بالمنافع الضريبية الزائدة مباشرة في عنصر منفصل من حقوق الملكية.

- **حالة دراسية 6**

تعمل منشأة ما في منطقة ضريبية تستلم خصم ضريبي مساويا للقيمة الجوهرية لخيارات الأسهم في تاريخ ممارستها. وتمنح المنشأة خيارات الأسهم لموظفيها بقيمة عادلة تبلغ 1,6 مليون دولار في تاريخ المنح. ويمنح الاختصاص الضريبي

تخفيض ضريبي للقيمة الجوهرية للخيارات، والتي تبلغ 2 مليون دولار. ويبلغ معدل الضريبة المطبق على المنشأة 30 % وتستحق خيارات الأسهم خلال سنتين.

- **المطلوب:**

- اشرح كيف يتم محاسبة هذه المعاملة.

- **الحل:**

يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بمبلغ 2 مليون دولار × 30 % معدل الضريبة × (1) سنة÷ (2) سنة ويساوي 30,000 دولار. ويسجل بالجانب الدائن على بيان الدخل مبلغ 1,6 مليون دولار × 30 % × 2/1، ويساوي 240,000 دولار ويسجل بالجانب الدائن على حقوق الملكية مبلغ 0.4 مليون دولار × 30% × 2/1، ويساوي 60,000 دولار. وحيث أن القيمة الجوهرية لمبلغ 2 مليون دولار تزيد عن المصاريف التي سوف تسجل بمبلغ 1,6 مليون دولار، فإنه يتم قيد جزء من الأصل الضريبي المؤجل ضمن حقوق الملكية. وإذا تجاوزت المصاريف في المستقبل القيمة الجوهرية، يُنقل المبلغ المسجل في حقوق الملكية إلى الدخل. ومن الواضح أنه سيتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة فقط إذا كانت هناك أرباح كافية خاضعة للضريبية متنبأ بها في المستقبل يمكن عمل تقاص مقابلها.

بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسويتها نقدا، يقتضي هذا المعيار بأن يستند الخصم الضريبي المقدر إلى سعر السهم الحالي. ونتيجة لذلك، يتم الاعتراف بجميع المنافع الضريبية المستلمة أو المتوقع استلامها في بيان الدخل.

8- الإفصاح

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2 متطلبات إفصاح شاملة تحت ثلاثة عناوين رئيسية:

1. معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق معاملات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.
2. معلومات تتيح للمستخدمين معرفة كيفية تحديد القيمة العادلة للبائع أو الخدمات المستلمة أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة.

3. معلومات تتيح لمستخدمي البيانات المالية فهم تأثير المصاريف نشأت عن معاملات الدفع أساس الأسهم على بيان دخل المنشأة خلال الفترة.[1]

يعتبر تاريخ 7نوفمبر 2002 تاريخا رئيسيا للأحكام الانتقالية للمعيار، وهو تاريخ تطبيق مسودة العرض الخاصة بالدفعات على أساس الأسهم. وينطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد 7 نوفمبر 2002، لكنها لم تستحق بعد في تاريخ نفاذ المعيار وهو الأول من يناير 2005.كما ينطبق على الالتزامات الناشئة عن المعاملات التي تتم تسويتها نقدا والتي تكون قائمة بتاريخ 1 يناير 2005.

- **حالة دراسية 7**

قامت شركة بلاسيبو، وهي شركة عامة محدودة، بشراء جميع أسهم شركة مديسين، وهي شركة عامة محدودة أيضا، من خلال إصدار أسهم عادية لشركة بلاسيبو. يتم محاسبة اندماج الأعمال كعملية استملاك. خضعت شركة مدبسين لشراء كامل الحصص من قبل الإدارة ، حيث كانت جميع الأسهم مملوكة من قبل إدارة الشركة. وكجزء من العرض النقدي للشراء، وافقت شركة بلاسيبو على أن تدفع مبلغا آخر لفريق الإدارة ارتفعت حصة السهم من الأرباح في الشركة بنسبة 50 % خلال السنة القادمة، وإذا بقي فريق الإدارة عاملا لدى شركة بلاسيبو في نهاية هذه الفترة. وكان العرض الطارئ هوسهما عاديا واحدا في شركة بلاسيبو مقابل 10 أسهم محتفظ بها من قبل فريق الإدارة.

هذا وقد أصدرت شركة بلاسيبو خيارات أسهم لبعض موظفي شركة مديسين في بادرة حسن نية عند استملاك الشركة.

وتعتمد شركة بلاسيبو الدولار كعملة وظيفية لها. والشركة مسجلة في عدة أسواق بورصة ولديها في الوقت الحالي عرض أسعار في سوق البورصة الألمانية. ويبلغ حاليا سعر السوق لعرض 25 يورو لكل سهم. كما أن خيارات الأسهم التي صدرت لموظفي شركة ميدسين كانت تلك التي عرضت في سوق البورصة الألمانية. ولخيارات الأسهم فترة استحقاق مدتها ثلاث سنوات.

- **المطلوب:**

– ناقش المدلولات الضمنية للأحداث المذكورة أعلاه.

الحل:

لا تندرج الأسهم الصادرة لفريق الإدارة من أجل شراء شركة مدبسين نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 2. ولكنها تعامل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 "اندماج الأعمال"،حيث أن الإستملاك كان بالأساس .

1 - Erwin Bakker, Asif Chaudhry, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,op cit , p409**

معيـــار تجميع الاعمال IFRS 3

1- هدف المعيار و مجال تطبيقه و تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ

اولا :الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمه المؤسسة حول تجميع المؤسسات وتأثيراته في بياناته المالية و الذي يتطلب[1]:

المعيار IFRS 3 يقوم على طريق وضع مبادئ ومتطلبات حول كيفية قيام المنشأة المشترية بما يلي:

1- الإعتراف والقياس في بياناتها المالية بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات المحتملة وأية حصة غير مسيطرة في المنشأة المشتراة.

2- الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالشهرة المستهلكة في اندماج الأعمال أو بالربح من الشراء بأسعار منخفضة.

3- تحديد أي معلومات يجب الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات من تقييم طبيعة إندماج الأعمال وأثارها المالية.

ثانياً : مجال تطبيق المعيار:

1- حالات اندماج الأعمال التي تقع في نطاق المعيار:

1- شراء أصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بمنشأة معينة.

2- شراء بعض الأصول ومطلوبات وحقوق تتعلق بأنشطة منشأة معينة والتي تمثل مع بعضها البعض مشروع أعمال

3- تأسيس منشأة أعمال جديدة يتم فيها اقتناء مجموعة من الأصول والمطلوبات والأنشطة العائدة لمشروع موحد.

4- شراء أصول يرتبط بها دفع ثمن خاص بالشهرة.

2- حالات اندماج الأعمال التي لا تقع في نطاق المعيار:

1- حالات اندماج الأعمال بين المنشآت بموجب عقد مشترك

2- حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشآت تخضع لسيطرة عامة تمت قبل أو بعد تاريخ عملية الاندماج

3- حالات اندماج الأعمال المتعلقة باندماج منشأتين أو أكثر من المنشآت المشتركة Mutual Entities.

4- حالات اندماج الأعمال والتي بموجبها يتم دمج منشآت منفصلة مع بعضها البعض لتشكل وحدة إبلاغية

1- حمدان مأمون ، **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3)**، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، ص 1 .

بموجب عقد منفرد بدون الحصول على حقوق ملكيتها[1].

ثالثاً: تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ

صدر هذا المعياري في افريل 2004 ، واعتبر ساري المفعول اعتبارا من افريل 2004 ، وقد جاء المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22)[2]، ويطبق بعد تعديلات 2008 ابتداء من 2009.[3]

رابعا :التعريف بالمصطلحات الرئيسية

تعريف التجميع :

هو عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر لتكوين شركة واحدة، وهو المتعارف عليه في الأسواق العالمية ويتم هذا التجميع إما بذوبان أحداهما في الأخرى وتسمى طريقة الضم أ و بمزجهما معاً في شركة جديدة تحل محلهما و تنتقل كافة حقوق و خصوم المؤسسات المندمجة وكذلك مساهموها أو شركاؤها إلى المؤسسة الدامجة أو الجديدة"؛

2)- **شركة التجميع** : وهي الوحدة المحاسبية الناتجة عن عملية التجميع ؛

3)- المؤسسات المكونة لل تجميع : مجموعة المؤسسات التي تدخل في عملية التجميع ؛

4)- **المؤسسة الدامجة:** وهي إحدى المؤسسات المكونة للتجميع و لكنها تتميز عن باقي المؤسسات أنها المؤسسة التي تبقى بعد التجميع ؛

5)- **المؤسسة المندمجة:** وهي إحدى المؤسسات المكونة للتجميع ؛

6)- **السيطرة** : هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منفعة من نشاطه ، تكون السيطرة إما :

6-1)- **سيطرة مباشرة:** وذلك عندما تحصل إحدى المؤسسات على أكثر من نصف حقوق التصويت لشركة أخرى فمجرد حيازة تلك النسبة يفترض معها توفر السيطرة ما لم يثبت أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة ،و يكون ذلك في حالات إستثنائية كأن تكون المؤسسة المندمجة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تحد من قدرتها على تحويل أموال للشركة الدامجة أو تحد من قدرة المؤسسة الدامجة في مباشرة السيطرة الفعلية على المؤسسة المندمجة .

1- خالد جمال الجعارات ،**مطبوعة جامعية بعنوان : مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2014، ص24.

2- محمد ابو نصار ، جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، الاردن ، طبعة 2009 ، 748

3 - الاء مصطفى الاسعد ، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة المالية**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص271.

6-2)- **سيطرة غير مباشرة** : قد تحصل شركة ما على سيطرة في شركة أخرى نتيجة للتجميع على الرغم من عدم حصولها على أكثر من نصف حقوق التصويت بها إذا إستطاعت الحصول على مايلي :

6-2-1)- القدرة على التحكم في أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى بموجب إتفاق مع المستثمرين الآخرين؛

6-2-2)- القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية في شركة أخرى بموجب إتفاق أو تشريع ؛

6-2-3)- القدرة على تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛

6-2-4)- القدرة على تمثيل أغلبية الأصوات في إجتماعات مجلس الإدارة ؛

7)- **المنشأة التابعة**: هي منشأة يجري التحكم بها من منشأة أخرى (تعرف عادةً باسم المنشأة الأم)؛

8)- **المجموعة**: هي المؤسسة الأم وكافة المنشآت التابعة لها؛

9)- **البيانات المالية الموحدة**: هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمنشأة واحدة؛

10)- **حقوق الأقلية**: هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المنشأة التابعة التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآتها التابعة؛

11)- **مقابل التجميع** : أن يأخذ بعض الصور الآتية:

1)- **مقابل نقدي**: في صورة مبالغ تدفعها المؤسسة الدامجة إلى ملاك المؤسسة المندمجة مقابل تنازلهم عن ملكيتهم لها؛

2)- **مقابل عيني**:في صورة عقارات(أراضي / مباني) أو بضائع تسلمها المؤسسة الدامجة إلى ملاك المؤسسة المندمجة؛

3)- **مقابل مالي**:في صورة أسهم عادية أو ممتازة يتملكها ملاك المؤسسة المندمجة في رأس مال المؤسسة الدامجة.

12)-شروط الإعتراف بالأصول و الخصوم من عملية التجميع :

12-1)- وجود منفعة إقتصادية مستقبلية من الأصل؛

12-2)-تقاس الأصول بقيمتها العادلة؛

12-3)- إمكانية قياس قيمةالأصول بموثوقية ؛

12-4)- قياس الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة (وفق تعريف المعيار 38)[1].

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3

13)-**تاريخ الاقتناء** هو التاريخ الذي حصل فيه المقتني على السيطرة على المنشأة المقتنية، وكذلك التاريخ الذي يتم اتخاذه أساساً لإثبات العمليات المحاسبية.

- **تاريخ التبادل:** التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بعمليات التبادل للأصول والمطلوبات الطارئة بين المقتني والمنشأة المقتناة في القوائم المالية للمقتني.
- **تاريخ الاتفاقية:** التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى عقد اتفاقية جوهرية بين أطراف الاندماج، وفي حالة المنشأة المدرجة للعموم فهو تاريخ الإعلان للجمهور، وفي حالة السيطرة القسرية فهو تاريخ قبول عدد كاف من ملاك المنشاة المقتناة لعرض المقتني للحصول على سيطرة على المنشأة المقتناة.[1]
- **الالتزام الطارئ:** هو :

1) تحديد التقارير المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها عند قيامها بعملية تجميع المؤسسات .

2)- تطبيق طريقة الشراء في تجميع المؤسسات .

3)- وتقوم طريقة الشراء على أساس إعتراف المؤسسة المقتنية بأصول وخصوم المؤسسة المقتناة ،وكذلك خصومها المحتملة القابلة للتحديد بالقيمة العادلة فى تاريخ الإقتناء ، والإعتراف بفارق الإقتناء التي يتم إختبارها فيما بعد لأغراض تناقص القيمة وليس اهتلاكها .

4)- تحديد السياسات المحاسبية لمعالجة فارق الاقتناء , وإنخفاض قيمتها.

رابعا :التكاليف المتعلقة بالإستحواذ (Acquisition Related-Costs)

- مصاريف التأسيس.
- مصاريف الإستشارات القانونية والمحاسبية.
- المصاريف الإدارية والعمومية ، بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لتنسيق عملية الإستحواذ.
- تكاليف إصدار الأوراق المالية (ديوناً أو حقوق ملكية).

هذه التكاليف تعتبر مصاريف ولا ترسمل بإستثناء تكاليف إصدار الأوراق المالية فيتم الإفصاح عنها بحسب المعايير (IAS 32) و (IFRS 9) كخصم من القيمة العادلة للأوراق المالية[2]:

1- علي يوسف ، **معيار التقرير المالي الدولي رقم 3 اندماج الأعمال، معيار المحاسبة الدولي رقم27 القوائم المالية المنفصلة والموحدة، معيار المحاسبة الدولي رقم28 الاستثمارات في الشركات الزميلة، مع تطبيقات عملية**، محاضرة في محاسبة الشركات كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق،2014

2 – معتصم محمد الدباس ، **أثر الاندماج على أداء الشركات وأرباحها** ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، جامعة البلقاء التطبيقية – الأردن ، 2/ 2012 ، ص 523 .

خامسا :طريقة محاسبة الشراء:

اولا : تعريف وتحديد المنشأة المشترية القابضة

يؤكد المعيار رقم " 3 "في نسخته الجديدة المعدلة كما في النسخة السابقة وبقوة على أن كل اندماج أعمال يجب أن يكون فيه منشأة مشترية أو منشأة مقتنية، حيث ينص المعيار على أنه "يتم تحديد إحدى المنشآت المدمجة في كل عملية اندماج أعمال لتكون المنشأة المشترية."وتشير إرشادات تطبيق المعيار رقم " 3 "إلى أنه يجب استخدام الإرشادات التي يبينها معيار المحاسبة رقم " 27" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة في تحديد المنشأة المشترية ، والتي تمثل المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المشتراة.

ومن ناحية أخرى قد تتوفر السيطرة عند امتلاك المنشأة الأم النصف أوأقل من حقوق التصويت في المنشأة التابعة في الحالات التالية[1]:

أ – امتلاك السيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين.

ب– القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية.

ت– القدرة على تعيين أو عزل غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

ث– قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر.

ويحدد المعيار رقم " 3 "أنه إذا حدث اندماج أعمال ولم يشر تطبيق المعيار 27 بوضوح إلى أي من المنشآت هي المنشأة المشترية، يجب النظر في العوامل الواردة في الفقرات التالية:

1– في اندماج الأعمال الذي يتم تفعليه بشكل رئيسي من خلال نقل أو تحويل الأصول النقدية وغيرها أو من خلال تحمل الالتزامات، تكون المنشأة المشترية عادة هي المنشأة التي تحول الأصول النقدية أو الأخرى أو التي تتحمل الالتزامات.

2– في اندماج الأعمال الذي يتم تفعليه بشكل رئيسي من خلال مبادلة حصص حقوق ملكية، تكون المنشأة المشترية عادة هي من يصدر حصص حقوق الملكية، وعلى الرغم من ذلك ، تكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة في بعض عمليات اندماج الأعمال والتي تسمى بشكل عام" عمليات الامتلاك العكسي "، ويجب الأخذ بالحسبان ، وتشمل:

أ – حقوق التصويت المعنية في المنشأة المدمجة بعد اندماج الأعمال.

ب– المنشأة المشترية هي الدامجة ولمالكيها القدرة على انتخاب أو تعيين أو إنهاء الجهاز الحاكم للمنشأة المدمجة.

ت– تكوين الإدارة العليا للمنشأة المدمجة، تكون المنشأة المشترية المنشأة التي تسيطرإدارتها السابقة على إدارة المنشأة المدمجة.

[1]– خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2017،ص341

3- الحجم النسبي :عادة ما تكون المنشأة المشترية هي المنشأة الدامجة التي يكون حجمها النسبي والمقاس مثلاً من خلال الأصول أو الإيرادات أو الربح أكبر.

4- في اندماج الأعمال الذي يضم أكثر من منشأتين، يشمل تحديد المنشأة المشترية المقابل المالي، من بين أمور أخرى، الذي بدأت المنشآت الدامجة به في الاندماج بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت الدامجة.

مثال : ستدمج الشركةA، عملياتها مع الشركة B، ووفقاً لبنود الاندماج ستمنح الشركة Bسهمين مقابل كل سهم من الشركةA ولن يكون هناك مقابل نقدي .مع العلم أن قيمة الشركة B السوقية تبلغ 3500000 دينار بينما تبلغ قيمة الشركة A 2400000 دينار وسيتم تسمية المجموعة بمجموعةB، وسيتم تشكيل مجلس إدارة للمجموعة من مديرين تابعين للشركةB

في هذه الحالة فإن الشركةB هي الشركة المشترية، حيث أنه:

أ -الشركة Bهي الأكبر.

ب – الشركةB ستسيطر على الأعمال من خلال السيطرة على مجلس الإدارة.

ج – المجموعة ستسمى باسم الشركةB

ثانياً :تحديد تاريخ الاستملاك:

على المنشأة المشترية أن تحدد تاريخ الاستملاك وهو تاريخ امتلاكها السيطرة على المنشأة المشتراة.

ويحدد المعيار القاعدة العامة لتاريخ الامتلاك كما يلي" :التاريخ الذي تتم فيه السيطرة على المنشأة المشترية عموماً ذلك التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمان التزامات المنشأة المشتراة بشكل قانوني – تاريخ الإقفال"، حيث أن تاريخ الامتلاك النموذجي هو تاريخ الإقفال، إلا أنه ليس جميع عمليات الامتلاك هي عمليات نموذجية من هذه الناحية، إذ يجب الأخذ بالحسبان جميع الحقائق والظروف الملائمة في تحديد تاريخ الامتلاك، فقد تملك المنشأة المشترية السيطرة قبل تاريخ الإقفال أو بعده.

ثالثاً :الاعتراف بالأصول الملموسة وغير الملموسة المستملكة والالتزامات المضمونة:

بشكل عام ، المبدأ الأساسي في القياس هو أن تقوم المنشأة المشترية بقياس الأصول الملموسة وغير الملموسة والالتزامات المضمونة بقيمها العادلة في تاريخ الامتلاك. ويقدم المعيار رقم " 3 "للمنشأة المشترية اختيار طريقة من بين طريقتين لقياس الحصة غير المسيطرعليها التي تنشأ في عمليات اندماج الأعمال، وهي:

أ – قياس الحصة غير المسيطرة (بقيمتها العادلة) حيث تعترف المنشأة المشتراة بها بقيمتها العادلة

ب- قياس الحصة غير المسيطر عليها على أساس نسبة الحصة غير المسيطر عليها من صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المشتراة.

مثال : استملكت شركة الوحدة 75% في شركة الشرق، بمقابل نقدي 2 625 000 دينار ، واذا علمت :

1- أن 25% من أسهم شركة الشرق متداولة في سوق الأوراق المالية

2- استملكت شركة الوحدة 1 000 سهم غير متداولة في السوق

3- تبلغ القيمة العادلة لمجموعة الأصول القابلة للتحديد بالنسبة لشركة الشرق تبلغ 3 360 000 دينار ، وقيمة أسهم شركة الشرق بتاريخ الاستملاك تبلغ 850 دينار للسهم الواحد

بناءاً عليه إذا تم استخدام مدخل القيمة العادلة لقياس الحصة غير المسيطرة:

1- قيمة الحصة غير المسيطرة (حقوق الاقلية) = 1 000 سهم x 850 دينار = 850 000 دينار

الحل :

البيـــان	المبالغ بدينار
القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول	2 625 000
يضاف: الحصة غير المسيطر عليها	850 000
المجمـــوع	3 475 000
يطرح: صافي قيمة الأصول والالتزامات المستملكة	(3 360 000)
الشهرة	115 000

يمكن تحديد حصة القابضة والاقلية من الشهرة كما يلي:

المقابل المالي المنقول	2 625 000
يطرح: حصة القابضة في صافي أصول التابعة = 0.75 x 3 360 000	(2 520 000)
= الشهرة (المخصصة للحصة المسيطرة)	105 000
الشهرة المخصصة لحصة الأقلية (التابعة) (105 000 – 115 000)	10 000

وتقوم شركة الوحدة بإثبات القيد التالي:

		من المذكورين
3 360 000		حـ/صافي الأصول المستملكة القابلة للتحديد – بالقيمة العادلة
115 000		حـ/ الشهرة (3 475 000 – 3 360 000)
		إلى المذكورين
	850 000	حـ/حقوق الملكية – الحصة غير المسيطر عليها
	2 625 000	حـ/ النقدية

ووفقاً لمدخل قياس الحصة غير المسيطر عليها بالقيمة العادلة، فإن المنشأة المدمجة تعترف بالقيمة العادلة بمبلغ 000 475 3 دينار (000 625 2 + 000 850)،

ويتم الاعتراف باجمالي الشهرة (000 115 = 000 475 3 – 000 360 3)، ومبلغ الشهرة المخصص للحصة المسيطرة وهو 000 105 دينار،

أما مبلغ الشهرة المخصصة للحصة غير المسيطرة فيبلغ 000 10 دينار

يتم قياس الشهرة على أساس الفرق بين :بإجمالي من قيمة المقابل المحول (عموما بالقيمة العادلة)، (ب) مبلغ حصص غير مسيطرة ، و (ج) في دمج الأعمال التي تتم على مراحل والقيمة في تاريخ الشراء العادلة لحصة عقدت سابقا المستحوذ في الشركة المستحوذ عليها، وصافي مبالغ في تاريخ الشراء للموجودات المكتسبة والمطلوبات (تقاس وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية 3 .[1]

الاعتراف بفارق الاقتناء وقياسه

" يعترف المشتري الدامج بالفارق الاقتناء كاصل بتاريخ الاقتناء وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الاصول بتاريخ الاقتناء ، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة ويتم حسابها وفق هذا المعيار كمايلي :

الفارق الاقتناء = القيمة العادلة لصافي اصول المؤسسة في تاريخ التجميع + قيمة الحصص غير المسيطرة) – (القيمة العادلة لصافي اصول المؤسسة المشتراة و الخصوم المحتملة) .

اذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة لصافي اصول المؤسسة في تاريخ التجميع + قيمة الحصص غير المسيطرة) اقل من القيمة العادلة لصافي اصول المؤسسة المشتراة فان هناك فارق الاقتناء سالبة [2] ".

أولا: القياس الأول لفارق الاقتناء

يتم القياس الأول للفارق الاقتناء كما يلي:

1)- تقاس فارق الإقتناء بالتكلفة وهذه التكلفة تمثل الفرق بين تكلفة تجميع المؤسسات وحصة المؤسسة في صافي القيمة العادلة للأصول و الخصوم و الخصوم المحتملة للشركة المقتناة.

2)-يمثل فارق الإقتناء عن تجميع المؤسسات ما تقوم المؤسسة المقتنية بسداده مقابل المنافع الإقتصادية المستقبلية من أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد أو الإعترف بها بشكل منفصل .

3)-يتم الإعتراف بالفارق الاقتناء المشتراة في عملية التجميع كأصل غير ملموس

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3

[2] حمد ابو نصار ، جمعة حميدات ، مرجع سابق ذكره ،ص 752

ثانيا: القياس اللاحق للفارق الاقتناء [1]

1)-بعد الإعتراف الأولي للفارق الاقتناء تقوم المؤسسة المقتنية بقياس فارق الإقتناء المقتناة من عملية تجميع المؤسسات بالتكلفة ناقص الخسائر الناتجة عن تناقص القيمة .

2)- فارق الإقتناء المقتناة عن تجميع المؤسسات لا يتم اهتلاكها وبدلا من ذلك تقوم المؤسسة المقتنية بعمل إختبار لقياس تناقص القيمة سنويا إذا كان هناك مؤشرات على تناقص قيمة فارق الإقتناء (طبقا للمعيار 31)فارق الإقتناء السالبة.

3)- إذا إنخفضت تكلفة تجميع المؤسسات (التجميع) عن القيمة العادلة للأصول و الخصوم المحددة و الخصوم المحتملة المعترف بها تعرف بفارق الإقتناء السالبة وفي هذه الحالة يراعى الآتي :

3-1)- إعادة تقدير وتحديد وقياس الأصول و الخصوم المحددة والمحتملة للشركة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الإقتناء.

3-2)- الإعتراف على الفور في الأرباح والخسائر بأية زيادة متبقية بعد إعادة القياس.

سادسا :المعالجة المحاسبية وفق المعيار

مثال تطبيقي : تجميع بطريقة الشراء

اولا :في حالة عدم وجود حصص الاقلية

في 2007/1/1 اشترت الشركة A كامل أسهم الشركة B، وقد قامت الشركة A في سبيل شراء جزء من أسهم الشركة B بإصدار 20000 سهم من أسهمها ذات قيمة الاسمية 1 دينار والسوقية 5 دنانير كما تم شراء الجزء الأخر من اسهم الشركة Bنقدا و ذلك بمبلغ 110000 دينار ، كما دفعت الشركة A مبلغ 12000 دينار نقدا عمولات سمسرة لإتمام الصفقة و مبلغ 5000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء و لقد نتج عن شراء الشركة Bتجميعها في الشركة A، وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي :

[1] خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** ،. مرجع سابق ذكره ،ص 350

الجدول رقم (03): قائمة المركز المالي للشركتين AوB قبل التجميع

البيان	الشركة A	الشركة B	
		القيمة الاسمية	القيمة السوقية
النقدية	190000	25000	25000
الذمم المدينة	130000	45000	40000
المخزونات	180000	60000	62000
معدات وادوات	100000	40000	45000
معدات النقل	60000	10000	30000
مجموع الاصول	660000	180000	202000
الذمم الدائنة	210000	30000	20000
رأس المال	350000	120000	
راس مال اضافي	75000	20000	
الارباح المحتجزة	25000	10000	
مجموع الخصوم	660000	180000	

اتبعت الشركة A طريقة الشراء لإثبات عملية التجميع .

المطلوب :

- احتساب تكلفة شراء أسهم B
- اثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة A والخاصة بعملية تجميع B

اعداد الميزانية الافتتاحية للشركة A بعد إتمام عملية التجميع مباشرة

حل المثال :

- تكلفة شراء أسهم الشركة B =

القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة =5 x 20000	**100000**
+السيولة المدفوعة لشراء الجزء الاخر من الاسهم	**110000**
+مصاريف التجميع	**12000**
المجموع	**222000**

- يلاحظ ان الاسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية A قد احتسبت بقيمتها السوقية وليس بقيمتها الاسمية

اما فارق الاقتناء الناتجة عن تجميع فيتم استخراجها بالشكل التالي :

فارق الاقتناء = تكلفة الاستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراة

فارق الاقتناء = 40000=182000 -222000

- إثبات قيود التجميع في دفاتر الشركة A :
- – قيد إثبات عملية الاستثمار في الشركة B والذي يتم بقيمة تكلفة الاسثمار المستخرجة في المطلوب 1 أعلاه وعلى النحو التالي :

222000		من ح /الاصول الشركة B المندمجة
	122000	الى ح / النقدية
	20000	ح / رأس المال
	80000	ح / رأس المال الاضافي

- ويلاحظ أن حساب رأس المال قد جعل دائنا بالقيمة الاسمية للسهم المصدرة
- في حين جعل حساب رأس المال الاضافي دائنا بالفرق بين القيمة السوقية للاسهم المصدرة والقيمة الاسمية
- اما قيد دفع مصاريف طباعة واصدار الاسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء فيظهر على الشكل التالي :

5000		من ح /رأس مال اضافي
	5000	الى ح /النقدية

ونتيجة القيد أعلاه ينخفض حساب رأس مال اضافي بمقدار 5000 دينار

اما القيد الثالث للتجميع فيتم بموجبه إقفال حساب الاسثمار في الشركة المندمجة B ، ونقل اصول وخصوم الشركة B الى الشركة A وحسب قيمتها العادلة مع إظهار فارق الاقتناء التي تم استخراجها في المطلوب 1 اعلاه وعليه يتم اثبات انتقال اصول وخصوم الشركة B الى الشركة A على النحو التالي :

25000		من ح /النقدية
40000		ح /الذمم المدينة
62000		ح /المخزونات

45000		ح /معدات وادوات
30000		ح /معدات النقل
40000		ح /شهرة موجبة
	20000	الى ح /الذمم الدائنة
	222000	/الاصول الشركة B المندمجة

- ونتيجة القيد اعلاه تكون كامل اصول والخصوم الشركة B قد انتقلت الى الشركة A مع ملاحظة ان ظهور فارق الاقتناء ضمن الاصول بقيمة 4000 دينار
- 3-تظهر ميزانية الشركة A بعد اتمام عملية التجميع على النحو التالي :

الجدول رقم (04): قائمة المركز المالي للشركتين AوB بعد التجميع

الميزانية الافتتاحية للشركة A كما في 2007/1/1 بعد التجميع مباشرة		
النقدية	88000	19000 -11000-12000-5000+25000
الذمم المدينة	170000	130000+40000
المخزونات	242000	180000+62000
معدات وادوات	145000	100000+45000
معدات النقل	90000	60000+30000
الشهرة الموجبة	40000	
مجموع الاصول	775000	
الذمم الدائنة	370000	350000+20000
رأس المال	230000	210000+20000
راس مال اضافي	150000	75000+80000-5000
الارباح المحتجزة	25000	

ثانيا :الاعتراف وقياس الحصص غير المسيطر عليها في المنشأة المشتراة أو المقتناة:

يستخدم مصطلح" الحصة غير المسيطر عليها كبديل لمصطلح حقوق الأقلية، والذي يمثل جزء من المنشأة المشتراة التابعة إذا وجد – ولا يخضع لسيطرة المنشأة المشترية–القابضة ويقدم المعيار المحاسبي الدولي للمنشأة المشترية الاختيار بين طريقتين لقياس الحصة غير المسيطر عليها في اندماج الأعمال:

1- قياس الحصة غير المسيطر عليها على أساس القيمة العادلة.

2- أو على أساس حصتها أو نسبته في صافي الأصول المحددة في المنشأة المشتراة التابعة، ويجب الأخذ بالحسبان أن اختيار طريقة من بين هاتين الطريقتين لا يعتبر سياسة محاسبية للمنشأة، وإنما قد تختلف الطريقة المستخدمة من اندماج أعمال لآخر من قبل نفس المنشأة.وعند اختيار أي من هاتين الطريقتين، يجب على الإدارة دراسة جميع العوامل المتوفرة إذ أن كل طريقة تؤدي إلى نتائج مختلفة لقيمة الشهرة ، إضافة إلى الاختلاف في المحاسبة عن التغيرات في حقوق الملكية في المنشأة التابعة.

1- مثال عن قياس الحصة غير المسيطر عليها بالقيمة العادلة:

استملكت شركة الوحدة 75 % في شركة الشرق، بمقابل نقدي2 550 000 دينار ، وإذا علمت أنه:

1) 25 % من أسهم شركة الشرق متداولة في سوق الأوراق المالية
2) استملكت شركة الوحدة 3000 سهم غير متداولة في السوق.
3) تبلغ القيمة العادلة لمجموعة الأصول القابلة للتحديد بالنسبة لشركة الشرق 3 360 000 دينار ، وقيمة أسهم شركة الشرق بتاريخ الاستملاك 825 دينار للسهم الواحد.

الحل :

وفق مدخل القيمة العادلة:

القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها حقوق الأقلية ،

وفق هذا المدخل تقاس الحصة غير المسيطر عليها حقوق الأقلية اعتماداً على سعر التداول للسهم للشركة المشتراة في تاريخ السيطرة عليها من قبل شركة الوحدة 825 دينار للسهم الواحد، وبالتالي تبلغ حقوق الأقلية 1 000 سهم x 825 = 825 000 دينار

ويتم الإفصاح عن الحصة غير المسيطر عليها كما يلي:

حقوق الملكية – الحصة غير المسيطر عليها في صافي الأصول : 1 000 x 825 = 825 000 دينار

ملاحظة:

وفق هذا المدخل لقياس الحصة غير المسيطر عليها، سيتم الاعتراف بالأعمال المستملكة على أساس القيمة العادلة، مع تحديد والاعتراف بإجمالي الشهرة وتخصيصها على كل من الحصة المسيطر عليها والحصة غير المسيطر عليها كما سنرى لاحقاً.

2) قياس الحصة غير المسيطر عليها على أساس نسبتها من صافي أصول المنشاة المشتراة القابلة للتحديد وفقاً لمتطلبات المعيار رقم " 3 "المعدل:

وفق هذا المدخل ، تقاس الحصة غير المسيطر عليه على أساس نسبة هذه الحصة في قيمة الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والمحددة بناء على متطلبات المعيار رقم 3

مثال:

استملكت شركة الوحدة 75 % في شركة الشرق، بمقابل نقدي000 550 2 دينار ، وإذا علمت أنه:

1) 25 % من أسهم شركة الشرق متداولة في سوق الأوراق المالية
2) استملكت شركة الوحدة 3000 سهم غير متداولة في السوق.
3) تبلغ القيمة العادلة لمجموعة الأصول القابلة للتحديد بالنسبة لشركة الشرق 000 360 3 دينار ، وقيمة أسهم شركة الشرق بتاريخ الاستملاك 825 دينار للسهم الواحد.

وفق هذا المدخل:

حقوق الأقلية (الحصة غير المسيطر عليها) =القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد x 25%.

= 000 360 3 x 25% = 000 840 دينار

ويتم الإفصاح عن حقوق الأقلية كما يلي:

حقوق الملكية – الحصة غير المسيطر عليها في صافي الأصول (000 360 3 x 0.25)= 000 840 دينار

ملاحظة:

وفق هذا المدخل لقياس الحصة غير المسيطر عليها، الشهرة المعترف بها ستمثل فقط حصة المنشأة المشترية من الشهرة، كما هو الحال قبل تعديل المعيار رقم 3

سابعاً :الاعتراف بالشهرة وقياسها، أو المكاسب من الشراء بسعر منخفض:

تعتبر الشهرة من الأصول غير الملموسة غير القابلة للتحديد، وهي تنتج من المواقف التي يكون فيها المنشأة المشترية لديها الرغبة في دفع للحصول على حق سيطرة يفوق مجموع كل من :القيمة العادلة لصافي الأصول المستملكة التي يتم قياسها وفق متطلبات هذا المعيار.

ويتطلب المعيار رقم" 3 "أن تعترف المنشأة المشترية بالشهرة اعتباراً من تاريخ الاستملاك ويتم قياسها على أنها الفرق بين 1 و2 المبينين في ما يلي:

1 – مجموع كل من:

أ – القيمة العادلة للمقابل المالي المنقول في تاريخ الاستملاك.

ب– قيمة أي من الحصص غير المسيطرة في المنشأة المشتراة.

ت– في حال اندماج الأعمال المتحقق على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستملاك لحصة حقوق الملكية السابقة للمنشأة المشترية التي كانت تحتفظ بها في المنشأة المشتراة سابقاً.

2 – صافي مبالغ الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة في تاريخ الاستملاك والتي تم قياسها وفقاً لهذا المعيار.

المعالجة المحاسبية للشهرة:

1- الشهرة الموجبة: تتحدد بزيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة ولا يتم إطفائها سنوياً بل يتم فحصها سنوياً من أجل تحديد الانخفاض في قيمتها ويعترف بالانخفاض كخسارة في قائمة الأرباح أو الخسائر

2- مكاسب الشراء التفاوضي: يتحدد بزيادة القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة عن تكلفة الشراء ولا يتم توزيعها على الأصول بتخفيض قيمها بالفرق بل يتم الاعتراف بها كدخل في قائمة الأرباح أو الخسائر

ثامنا :متطلبات الإفصاح :

1- يجب على المقتني أن يفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وأثرها المالي والتي تظهر خلال الفترة الابلاغية الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ المالي وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية (أي خلال فترة الأحداث اللاحقة)

2- لكل عملية اندماج الأعمال فيتطلب الإفصاح بواسطة المقتني عن مجموعة من المعلومات

3- ويجب كطلك الإفصاح عن مجموعة من المعلومات الأخرى إذا توفرت الإمكانية لذلك

4- كذلك يجب على المقتني أن يفصح عن المعلومات الأخرى التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثر المالي للتعديلات التي يعترف بها خلال الفترة الإبلاغية الحالية أو بعد تاريخ الإبلاغ المالي وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية (أي خلال فترة الأحداث اللاحقة)[1]

1 - Erwin Bakker, Asif Chaudhry, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey,2017,p365

معيـــار عقود التامين IFRS 4

1- تاريخ صدور المعيار :

الإصدار : في مارس 2004 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4، و في اغسطس2005 عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 ليوضح أن معظم عقد الضمانة المالية تطبق متطلبات الأدوات المالية .وفي ديسمبر 2005 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية إرشادات منقحة حول تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 .

2- هدف المعيار IFRS 4 [1]

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 عقد التأمين بأنه عبارة عن العقد الذي يقبل بموجبه احد الأطراف (شركة التأمين) بخطر تأمين هام من طرف أخر(حامل الوثيقة)بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (الحدث المؤمن منه) و الذي يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة .

يهدف المعيار إلى تحديد كيفية التقرير عند عقود التأمين من قبل الشركات المصدرة لهذه العقود حتى يكمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي [2] :

- إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التامين فيما يتعلق بعقود التأمين ؛
- الإفصاح الذي يبين وبوضوح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية؛
- فهم ماهية المبالغ و توقيت و حالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلة من عقود التأمين.

3- نطاق المعيار IFRS 4

ينطبق المعيار على ما يلي [3]:

- عقود التأمين (بما في ذالك عقود إعادة التأمين) و التي أصدرتها الشركة وكذلك عقود إعادة التأمين التي تملكها ؛
- الأدوات المالية التي تصدرها الشركة والتي تتعلق بميزة المشاركة الاختيارية.

ولا ينطبق المعيار على ما يلي :

- الأصول والالتزامات الأخرى التي تعود للمؤمن مثل الأحوال المالية والالتزامات المالية التي تدخل في نطاق المعيار IAS 39 (الأدوات المالية : الاعتراف و القياس) ؛
- المحاسبة بواسطة حاملي بوالص التأمين ؛

---

[1] احمد حلمي جمعة ، **محاسبة عقود التأمين** ،الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشروالتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010، ص 25.

[2] محمد ابو نصار ، جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي** ، دار وائل للنشر، الاردن ،2009، ص 49.

[3] خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الاولى ، اثراء للنشر و التوزيع، عمان ،الاردن، 2008،ص 317.

- ضمانات المنتج ؛
- أصول والتزامات المستخدم بموجب خطط منافع الموظفين ؛
- الحقوق و الالتزامات التعاقدية المحتملة ؛
- عقود الكفالات المالية إلا إذا تم إصدارها بموجب عقود التأمين ؛
- الحسابات الدائنة والمدينة المحتملة في اندماج الأعمال .

4- التعريف بالمصطلحات الرئيسية [1]:

- **المستفيد** : هو حامل البوليصة بموجب عقد التامين .
- **المكون الايداعي** : هو المكون التعاقدي التي لا يمكن اعتباره كمشتقة بموجب المعيار **IAS 39** ويكون في نطاق المعيار فقط عندما يكون كأداة منفصلة .
- **عقد التامين المباشر** : عقد التامين الذي لا ينطبق عليه تعريف عقد إعادة التأمين .
- **ميزة المشاركة التقديرية** :

الحق التعاقدي بالإضافة إلى منافع مكفولة أخرى لاستلام منافع إضافية ضمن الاعتبارات التالية :

- تكون بنسبة هامة من المنافع الإجمالية المتعاقد عليها.
- تكون قيمتها وتوقيتها وفق العقد بناء على تقدير المؤمن.

ج .تعتمد على ما يلي:

أداء مجموعة مشتركة من العقود أو نوع معين من العقود.

عوائد استثمارات محققة و أو غير محققة لمجموعة مشتركة من الأصول تعود ملكيتها للمؤمن

ربح او خسارة المنشأة او أي نوع من المنشات التي تتولى اصدرا العقود.

- **القيمة العادلة** : القيمة التي يمكن بيع الأصل أو تحويل الالتزام بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.
- **عقد الكفالة المالية** : العقد الذي يتطلب من المؤمن إجراء دفعات محددة لحاملها لتعويضه عن الخسارة المتحققة بسب عدم قدرة المدين على السداد عند استحقاق الدين بالاستناد إلى الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة المديونية.
- **المخاطرة المالية** :

المخاطرة المتعلقة بتعير مستقبلي محتمل في واحد آو أكثر من العوامل التالية : معدل الفائدة ، سعر الفائدة ، سعر البضاعة، معدلات الصرف للعملة الأجنبية، الأرقام القياسية للأسعار أو المعدلات، معدلات الائتمان، الرقم القياسي للائتمان، او أي تغير يدل في حالة المتغير غير المالي على انه غير متعلق بطرف في العقد .

[1] خالد جمال الجعارات، ، ص ص 27-28.

- **المنافع المكفولة :**

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

- **العنصر المكفول**:الالتزام بدفع منافع مكفولة بموجب العقد والتي تتكون من ميزة المشاركة التقديرية.
- **أصل التأمين**:صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
- **التزام التأمين**:هو صافي المطلوبات التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
- **مخاطر التامين**:المخاطر بخلاف المخاطر المالية التي يتم تحويلها من حامل العقد او البوليصة الى المؤمن .
- **الحدث المؤمن عليه** :هو حدث مستقبلي غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين و الذي يودي الى وجود مخاطر التأمين .
- **المؤمن**: الطرف الذي يتحمل التزام بموجب عقد التأمين لتعويض حامل البوليصة عند ظهور الحدث المؤمن عليه
- **فحص كفاية الالتزام:** تقييم فيما إذا كانت القيمة المرحلة لالتزام التامين بحاجة إلى زيادة بالاستناد إلى مراجعة التدفقات النقدية المستقبلية .
- **حامل البوليصة** :الطرف الذي يعود له الحق بموجب عقد التأمين عند ظهور الحدث المؤمن عليه .
- **أصول إعادة التأمين** :صافي الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقد التأمين.
- **عقد إعادة التامين**:عقد تأمين يتم إصداره من قبل مؤمن معين لتعويض طرف آخر عن خسائر بموجب عقد أو أكثر تم إصداره من قبل المؤمن .
- **طرف إعادة التأمين**:الطرف الذي يتحمل الالتزام بموجب عقد إعادة التأمين لتعويض المؤمن عند ظهور الحدث المؤمن عليه .
- **الفصل المحاسبة** عن مكونات عقد تأمين معين كما لو انها عقود منفصلة [1].
- **المشتقات الضمنية**

يمكن إن تكون هناك مشتقات يتضمنها عقد التأمين، وهنا يجب قياسها بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في قائمة الإرباح أو الخسائر، وذلك بمعزل عن عقد التأمين الذي يعتبر في هذه الحالة العقد المضيف.

يمكن أن يكون عقد التأمين هو ذاته مشتقة ضمنية، وفي هذه الحالة لا يوجد حاجة لفصلها عن بعضها البعض، و قياسها بالقيمة العادلة إذا تم تحديد قيمة ثابتة في العقد بالاستناد إلى معدل فائدة ثابتة .

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs4

- **فصل المكونات الايداعية:**

عندما يتكون عقد التأمين من مكونين احدهما يتعلق بالتأمين و الأخر يتعلق بالإيداع، فيتطلب فصل هذين المكونين عند تحقق شرطين هما :

- يمكن للمؤمن قياس المكون المتعلق بالإيداع بشكل منفصل.
- لا تتطلب السياسات المحاسبية الاعتراف بكل المطلوبات و الحقوق التي تظهر بسبب المكون المتعلق بالإيداع.

إلا أنه يجوز فصل المكونين عند تحقق الشرط الأول وعدم تحقق الشرط الثاني.

- **محاسبة الظل:**

تسمح محاسبة الظل لشركات التأمين من تغيير طرقها المحاسبية وذلك بتعديل التزاماته فيما يخص التغيرات التي تطرأ إذا تم تحقيق آلية أرباح و خسائر من الأوراق المالية و يمكن الاعتراف بأي حركات في الالتزام ضمن حقوق الملكية

خامسا : الاعتراف و القياس بعقود التأمين :

وهي مجموعة من المتطلبات وتتعلق بما يلي [1] :

1- **الإعفاء المؤقت من تطبيق معايير التقرير المالية الدولية** :وذلك فيما يتعلق بالأسلوب الوارد في المعيار IAS8 لوضع سياسة محاسبية مناسبة وذلك بالنسبة للمؤمن تتعلق بعود التأمين وعقود إعادة التأمين وأن المعيار في أيان أخرى لا يعفى المؤمن من تأثيرات الأسلوب المنوه عنه سابقا في الحالات التالية :

-لا يجوز له الاعتراف بأي مخصصات تتعلق بمطالبات مستقبلية ممكنة كالتزامات إذا ظهرت بموجب عقود التأمين غير قائمة في تاريخ الإبلاغ المالي .

- تنفيذ اختبار كفاية الالتزام .

- إلغاء التزام التأمين من الميزانية عند إطفاءه ولا يجوز للمؤمن إجراء مقاصة بين أصول إعادة التأمين و التزامات التأمين وكذلك بسن الإيرادات والأعباء من عقود إعادة التأمين مع الأعباء و الإيرادات من عقود التأمين ذات العلاقة .

2- **اختبار كفاية الالتزام** : هذا الاختبار يوجه للتأكد من أن الالتزامات التأمينية لم يتم تقييمها بأقل من قيمتها الحقيقية ، وهذا دائما في إطار الإبقاء على الإجراءات المحاسبية المفروضة من قبل المعايير المحلية .

[1] طايلب فاتح ، **محاسبة شركات التامين في ظل المعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماجيستار ، دراسة حالة الشركة الجزائرية للتامين CAAT، 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، 2014 ، ص-ص: 80-83.

3- انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين :

إذا وجد انخفاض بأصل إعادة التأمين أو حاصل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض لقيمة المعدلة (القيمة الدفترية الجديدة) طبقا لذلك و أن يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قائمة الدخل و يحدق انخفاض القيمة في أصل إعادة التأمين عندما :

- يوجد دليل موضوعي أن حامل البوليصة بمقتضى عقد إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد .

4- **معدلات الفائدة السوقية الجارية** : حيث يسمح للشركة بتغيير سياستها المحاسبية وذلك من خلال قيمها بإعادة قياس التزامات إعادة التأمين المخصصة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق والاعتراف بهذه التغييرات في قائمة الدخل .

5- **الحيطة و الحذر** : لا يحتاج المؤمن أن يغير السياسات المحاسبية لعقود التأمين لإلغاء الحذر المفرط ، ومع ذلك إذا قام المؤمن بقياس عقود تأمينه بحذر كاف فإنه لا يتوجب عندئذ استخدام أي حذر إضافي .

6- **هوامش الاستثمارات المستقبلية** : لا يلزم لشركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لاستبعاد هوامش الاستثمار المستقبلي ومع هذا يوجد افتراض مسبق بأن القوائم المالية لشركة التأمين تصبح أقل ملائمة وأقل موثوقية إذا هي أخذت في الحسبان سياسة محاسبية تعكس هوامش الاستثمار المستقبلي في قياس عقود التأمين ، مثالان لسياسات المحاسبية تعكس هذه الهوامش :

- استخدام سعر خصم يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين .
- تخطيط العائدات على هذه الأحوال بمعدل عائد تقريري و خصم هذه العوائد المخططة بمعدل مختلف شاملا النتيجة في قياس الالتزام .

7- مبدأ محاسبة الظل :

تسمح محاسبة الظل شركة التأمين من غير توقعها المحاسبية حيث يتم تقدير زائد أو ناقص قيمة الكامنة و لمسجلة محاسبيا في الأصول و تأثيرها على الالتزامات التأمينية بنفس الطريقة التي تطرأ بها ناقص أو زائد القيمة المحققة فعلا ،أي تسمح هذه الممارسة لشركات التأمين بتعديل التزاماتها فيما يخص أي تغيرات تطرأ إذا تم تحقيق أية أرباح أو خسائر عير محققة من الأوراق المالية .

8- عقود التأمين المقتناة في اندماج الأعمال :

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في IFRS4 فانه على شركة التأمين في ميعاد الشراء أن تقيم بالقيمة العادلة التزامات التأمين التي تتحملها و أصول التأمين التي تم الحصول عليها خلال اندماج الأعمال وأيضا يطبق على شركة التأمين التي تتلقى محفظة عقود التأمين .

9- ميزات المشاركة الاختيارية :

يشير مجلس المعايير المحاسبة الدولي في IFRS4 إلى انه بض عقود التأمين تتضمن ميزة المشاركة الاختيارية و عنصر مضمون ، ولذلك ينطبق على مصدر العقد ما يلي :

- يجوز له ألا انه غير ملزم بذلك أن يعترف بالعنصر المضمون بشكل منفصل عن ميزة المشاركة الاختيارية ، وإذا لم تقم شركة التأمين بالاعتراف بهما بشكل منفصل فإن عليه أن يصنف العنصر المضمون كالتزام .
- يجوز لشركة الاعتراف بكافة المزايا التي يتم الحصول عليها كعوائد دون فصل أي قسم يتعلق بمكون حقوق الملكية و عليه فانه يجب الاعتراف بأي تغيرات ناتجة في العنصر المكون و يجب الاعتراف به كربح أو خسارة .

سادسا: الإفصاح عن عقود التأمين:

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق فيما يخص عقود التأمين يمكن الرجوع إليها من خلال[1]:

- المعيار IFRS 4نفسه؛
- المعيار IFRS7فيما يخص حساسية التزامات التأمين لمخاطر القرض، السيولة والسوق؛
- إرشادات تنفيذ المعيارIFRS3 ؛

ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولي في المعيار IFRS4 إلى أنه يجب على شركة التأمين الإفصاح عن توضيح المبالغ المعترف بها، وطبيعة ومدى المخاطر الناتجة من عقود التأمين4 .

أولا :معلومات عن توضيح المبالغ المعترف بها.

يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في بياناتها المالية، أي أن تفصح عما يلي:

- السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والالتزامات والإيرادات والأعباء المرتبطة بها؛
- أسس الاعتراف وتسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والأعباء الناجمة عن عقود التأمين؛
- التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة اختياري؛[2]
- معلومات عن الافتراضات التي لها أكبر أثر على قياس الأصول والالتزامات والايرادات والأعباء بما في ذلك الإفصاح الكمي عن هذه الافتراضات كلما كان ذلك ممكنا [3]؛

[1] طايلب فاتح، مرجع سابق ، ص ص 84-85.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص780 -781.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص350

ثانيا :معلومات عن طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين:

يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم البيانات المالية لتقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج من عقود التأمين، فضلا عن التوقيت وعدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية مبني على الأساسين التاليين:

-يجب أن يكون هناك توازن بين الإفصاحات الكمية والنوعية بما يمكن المستخدمين من فهم طبيعة التعرض للخطر والتأثير المحتمل لها ؛

-يجب أن يكون الإفصاح متوافقا مع الكيفية التي ترى فيها الإدارة نشاطاتها ومخاطرها والأساليب التي تستخدمها لإدارة هذه المخاطر[1]:

الجدول رقم (05): قائمة المركز المالي لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009

البيان	2009	الاحالات	2008
شهرة	9.445		2.924
اصول غير ملموسة	39.138		444
مصاريف مؤجلة	13.446		11.477
ممتلكات ومعدات	4.066		3.750
عقارات استثمارية	4.199		3.943
استثمار في شركة زميله	2.120		1.991
الادوات المالية			
ادوات مالية مستحقة	2.182		1.240
موجودات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	2.104		1.677
قروض وذمم مدينة	7.264		6.137
موجودات متاحة للبيع	109.677		49.417
موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال بيانات الدخل	35.249		21.189
اصول اعادة التامين	36.521		34.711
ضريبة دخل مستحقة	2.995		2.812
ذمم تأمين مدينة	35.272		19.914
ايرادات مستحقة	1.698		1.557
النقد والنقد المعادل	22.723		27.798
مجموع الموجودات	328.099		220.981
الاموال الخاصة والالتزامات			
حقوق الملكية العائدة لمساهمي الشركة الام			
رأس المال المصدر والمدفوع	8.638		7.385
علاوة الاصدار	27.415		1.045
ارباح مرحلة	20.297		13.457

[1] شعيب شنوف ، **المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للابلاغ المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2016، ص-ص: 280-28.

احتياطات اعادة التقييم	8.060		4.002
مجموعة حقوق الملكية لمالكي الاسهم العادية	64.410		25.889
حقوق ملكية اخرى	52		
	64.462		25.889
حقوق غير مسيطرة	8.368		
اجمالي الاموال الخاصة	**72.830**		**25.889**
الالتزامات			
التزامات عقود التأمين	176.712		126.260
التزامات عقود الاستثمار	15.220		11.558
التزام معاشات التقاعد	4.449		4.152
ايرادات مؤجلة	4.365		4.334
قروض	16.562		21.064
ادوات مالية مشتقة	1.782		1.758
التزمات مالية اخرى	7.743		7.472
التزام ضريبة مؤجل	5.452		1.848
صافي قيمة الاصول العائدة لحملة الوحدات	520		367
ذمم دائنة تأمينية	5.157		7.841
ذمم دائنة تجارية و أخرى	17.307		11.638
اجمالي الالتزامات	255.269		195.092
اجمالي الاموال الخاصة والالتزامات	**328.099**		**220.981**

الجدول رقم (06): قائمة الدخل لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009:

البيان	2009	الاحالات	2008
اجمالي الاقساط	74.146		73.451
اقساط التأمين المعاد تأمينها	(18.756)		(19.112)
صافي الاقساط	55.390		54.339
ايرادات اتعاب وعمولات	5.364		2.231
ايرادات استثمارات	8.221		7.682
مكاسب محققة	213		93
مكاسب وخسائر القيمة العادلة	1.044		992
ايرادات تشغيلية اخرى	91		85
الايرادات الاخرى	14.933		11.083

اجمالي الايرادات	70.323		65.422
المنافع و الادعاءات الاجمالية المدفوعة	(38.418)		(39.410)
الادعاءات المعاد تامينها لمعيدي التأمين	10.273		10.546
التغيرات الاجمالية في التزامات العقود	(7.837)		(7.172)
التغيرات في العقود المعاد تأمينها لمعيدي التأمين	1.592		1.691
صافي المنافع و الادعاءات	34.390		34.345
تكاليف التمويل	(1.066)		(954)
الارباح الخاصة بحاملي الوحدات	(267)		(111)
مصاريف عمومية وادارية	(22.242)		(20.378)
المصاريف الاخرى	(23.575)		(21.443)
اجمالي المنافع و الادعاءات و المصاريف الاخرى	(57.965)		(55.788)
الربح قبل حصة من ربح شركة زميلة	12.358		9.634
حصة من ربح شركة زميلة	129		230
الربح قبل الضريبة	12.487		9.864
مصروف ضريبة الدخل	(1.569)		(1.973)
صافي الربح للسنة	10.918		7.891
العائد الى :			-
مساهمي الشركة الام	10.063		7.891
الحقوق غير المسيطرة	855		-
صافي ربح السنة	**10.918**		**7.891**
ربحية السهم			
ربحية السهم الاساسية لحملة الاسهم العادية للشركة الام	1.26		1.07
ربحية السهم المخففة لحملة الاسهم العادية للشركة الام	1.25		1.06

الجدول رقم (07): قائمة الدخل الشامل لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009:

البيان	2009		2008
صافي ربح السنة	10.918		7.891
الدخل الشامل الاخر			
فروقات ترجمة عملات اجنبية	(67)		
صافي خسارة من تحوطات تدفقات نقدية	(36)		(24)
صافي المكاسب من استثمارات متاحة للبيع	6.184		3.297
ضريبة الدخل الخاصة بعناصر الدخل الشامل الاخر	(1.824)		(982)
صافي الدخل الشامل الاخر	4.257		2.291
اجمالي الدخل الشامل للسنة	15.175		10.182
العائد الى :			
مساهمي الشركة الام	14.121		10.182
الحقوق غير المسيطرة	10.054		
صافي ربح السنة(الدخل الشامل)	15.175		10.182

الجدول رقم (08): جدول التدفقات النقدية لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009:

البيان	2009		2008
الانشطة التشغيلية			
دفعات لحملة بوالص التأمين	(38.601)		39.624
المستلم من حملة بوالص التأمين	73.153		73.653
دفعات الى معيدي التأمين	(19.057)		19.426
المستلم من معيدي التأمين	10.061		10.558
دفعات للموردين والموظفين	(27.629)		20.453
المستلم من الوكلاء والسماسرة و الوسطاء	4.885		1.217
شراء مشتقات مالية	(4.658)		100
المستلم من بيع المشتقات المالية			1.07
شراء موجودات بالقيمة العادلة	(4.658)		3.649
المستلم من بيع موجودات بالقيمة العادلة	7.000		3.000
سحوبات حملة الوحدات	(114)		59
شراء موجودات متاحة للبيع	(8000)		5.000
المستلم من بيع موجودات متاحة للبيع	9.844		6.523
استحقاق موجودات	87		65
شراء موجودات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	(333)		531
استحقاق موجودات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	100		85
شراء قروض وذمم مدينة	(2.509)		2.264
استحاق قروض وذمم مالية	1.304		1.245
شراء عقارات استتمارية	(203)		219
ايرادات ايجارات من عقارات استتمارية	178		170
ايرادات توزيعات ارباح مستلمة	3.157		3.015
فوائد مدينة مستلمة	3.709		4.435
تكاليف تمويل مدفوعة	(422)		312
ضريبة دخل مدفوعة	(1.564)		1.444
صافي النقد من الانشطة التشغيلية	9.373		11.955
الانشطة الاستتمارية			
شراء شركة تابعة بالصافي	(9.219)		

ايرادات فوائد من قروض لاطراف ذات صلة	21		18
المحصل من بيع ممتلكات و معدات	1.964		1.095
شراء موجودات غير ملموسة	(116)		(318)
زيادة في القروض للاطراف ذات الصلة	(65)		(50)
شراء ممتلكات ومعدات	(1.414)		(1.683)
صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية	(5.829)		(938)
الانشطة التمويلية			
المحصل من ممارسة خيارات	66		50
تكاليف العمليات لاصدار اسهم	(302)		(2)
اصدار أدوات حقوق الملكية	51		-
المحصل من قروض بنكية	-		5.500
تسديد لقروض بنكية	(3.500)		-
تكاليف تمويل مدفوعة	(642)		(450)
توزيعات أرباح مدفوعة	(3.236)		(2.087)
صافي(المستخدم في)من الانشطة التمويلية	(7.536)		(3.011)
صافي (النقص) الزيادة في النقد والنقد المعادل	**(4.019)**		**(14.028)**
النقد والنقد المعادل في بداية السنة	20.876		6.848
صافي فروقات عملة اجنبية	(52)		-
النقد والنقد المعادل في نهاية السنة	**16.805**		**20.876**

الجدول رقم (09): جدول التغيرات الاموال الخاصة لإحدى شركات التامين الدولية في 31-12-2009:

	رأس المال	علاوة الإصدار	الأرباح المرحلة	احتياطي القيمة العادلة	تحوطات التدفقات النقدية	احتياطي ترجمة عملات اجنبية	اجمالي حقوق مساهمي الشركة الأم	أدوات حقوق الملكية أخرى	حقوق غير مسيطرة	اجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 1 يناير 2008	7.382	1.000	7.643	1.716	(5)	-	17.736	-	-	17.736
صافي ربح السنة	-	-	7.831	-	-	-	7.891	-	-	7.98981
دخل شامل اخر	-	-	-	2.308	(17)	-	2.291	-	-	2.291
اصدار اسهم راس المال	-	47	-	-	-	-	50	-	-	50
تكاليف اصدار اسهم راس المال	3	(2)	-	-	-	-	(2)	-	-	(2)
دفعات على اساس الاسهم	-	-	10	-	-	-	10	-	-	10
توزيعات على ارباح مدفوعة	-	-	(2.087)	-	-	-	(2.087)	-	-	(2.087)
الرصيد في 31 ديسمبر 2008	7.385	1.045	13.457	4.024	(22)	-	25.889	-	-	25.889
الرصيد في 1 يناير 2009	7.385	1.045	13.457	4.024	(22)	-	25.889	-	-	25.889
صافي ربح السنة	-	-	10.063	-	-	-	10.063	-	855	10.918
دخل شامل احر	-	-	-	4.121	(25)	(38)	4.058	-	199	4.257
اجمالي الدخل الشامل	-	-	10.063	4.121	(25)	(38)	14.121	-	1.054	15.175
اصدار اسهم راس المال	1.253	26.672	-	-	-	-	27.925	-	-	27.925
تكاليف اصدار اسهم المال	-	(302)	-	-	-	-	(302)	-	-	(302)
اصدار اسهم ر اس المال	-	-	-	-	-	-	-	52	-	52
اصدارات ادوات ملكية	-	-	(1)	-	-	-	(1)	-	-	(1)

اخرى									
أ.على أدوات ملكية أخرى	-	-	14	-	-	-	14	-	-	14
توزيعات أرباح مدفوعة	-	-	(3.226)	-	-	-	(3.226)	-	-	(3.226)
حقوق غير مسيطرة من دمج الأعمال	-	-	-	-	-	-	-	7.314	-	7.314
الرصيد في 31 ديسمبر 2009	8.638	27.415	20.297	8.145	47	38	64.410	52	8.368	72.830

معيـــار الاصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفةIFRS 5

تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ :

صدر هذا المعيار في آذار/مارس 2004 وأصبح ساري المفعول في جانفي 2005 ، ويعتبر هذا المعيار بديلا للمعيار المحاسبي الدولي رقم :) 32 (العمليات غير المستمرة[1].

1- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات

المتوقفة، وبشكل أكثر تحديد يهدف المعيار إلى:[2]

- قياس الأصول التي تم تصنيفها كمحتفظ بها لغرض البيع بالمبلغ المسجل(القيمة الدفترية)أو القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع أيهما أقل ، ويتوقف حساب أعباء إهتلاك هذه الأصول عند تصنيفها؛
- عرض الأصول التي تم تصنيفها كمحتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل في الميزانية، وعرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في حساب النتائج.

2- مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها ولها مواصفات وظروف خاصة، ليتم عرضها بشكل

منفصل في الميزانية وحساب النتائج وكذا بالنسبة إلى النشاطات المتخلى عنها[3] .

لا يطبق هذا المعيار على الأصول التالية نظرا لأنها مغطاة بمعايير أخرى:

- الأصول الضريبية المؤجلة معيار ضرائب الدخل رقم :12
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين معيار مزايا المستخدمين رقم :19
- الأصول المالية معيار الأدوات المالية رقم :39
- الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة رقم :40 عقارات التوظيف؛
- الأصول الزراعية معيار رقم 41

[1] - Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004.p161

2 –لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية دروس و تطبيقات**,دار الورقة الزرقاء للنشر,2012,ص238.

[3] Journal officiel de l'union européenne,reglement N°2236/2004de la commission,29Décembre 2004,p64

–

3- تعريف المصطلحات الرئيسية

محتفظ بيه برسم البيع: استرداد المبلغ المسجل للأصل غير المتداول بشكل رئيسي خلال بيع الأصل وليس عبر استخدامه.

تكاليف البيع :التكاليف الإضافية المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل أو(مجموعة التصرف)

المبلغ القابل للاسترداد للأصل:عبارة عن" القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع "أوالقيمة قيد الاستعمال "أيهما أعلى

القيمة قيد الاستعمال(القيمة المنفعية) :هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضاف اليها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الانتاجي.

مجموعة التصرف : مجموعة من الأصول يتم التصرف بها معا، بالبيع أو غير ذلك كمجموعة في عملية واحدة، مثل وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة[1].

4- تصنيف الأصول غير المتداولة(أو مجموعة التصرف)كأصول محتفظ بها لغرض البيع:

يتم تصنيف الأصول غير متداولة(أو مجموعة التصرف)كأصول محتفظ بها لغرض البيع في حالة كون القيمة الدفترية لها

سيتم استردادها بشكل أساسي من خلال عملية البيع، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل .

بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان يجب توفرهما:

–أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع؛

–أن تكون هناك احتمالية عالية للبيع، وحتى يكون هذا يجب توفر مايلي :

- يجب أن تلتزم الادارة بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف)؛
- من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف؛
- أن يكون للأصل سوق نشطة يمكن من خلالها تسويق وبيع الاصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة.

وينجر عن تصنيف الأصول غير المتداولة(أو مجموعة التصرف)محتفظ به للبيع عرض هذه الأصول بصورة منفصلة عنباقي الأصول في الميزانية[2] .

ملاحظة :لا يتم تصنيف الأصول الموضوعة كخردة كأصول محتفظ بها لغرض البيع بسبب أن قيمتها المحاسبية قد تم

1-محمد ابو نصار ،جمعة حميدات ،**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ،الجوانب النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر ،الاردن ،2017 ،ص 689

[2]https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5

استرجاعها عن طريق استعمالها المستمر وإلى نهاية عمرها الإنتاجي .وكذا الأصول غير المتداولة التي تم ايقاف استخدامها
مؤقتا.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الأصل مصنف كأصل محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من
تاريخ التصنيف، شريطة توفر مايلي:[1]

–أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المؤسسة؛

–توفر دلائل كافة بأن المؤسسة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حال عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ بها للبيع.

7– الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة(أو مجموعة التصرف)المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع:

–يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) والمصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع بأصغر قيمة بين القيمة
الدفترية(القيمة المحاسبية الصافية)أو صافي القيمة العادلة والتي تمثل(القيمة العادلة تكاليف البيع)؛[2]

–عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة فإن المنشأة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية؛

–يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية، وفي حالة حدوث زيادة بعد الاعتراف بخسائر تدني القيمة نقوم بالاسترجاع الخسائر القيمة؛

ونلاحظ أن المعالجة لخسائر التدني للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع تختلف عن المعالجة للخسائر التدني للأصول
غير المتداولة حسب المعيار (36) الإنخفاض في الأصول."فحسب هذا المعيار يتم الإعتراف بالخسائر في حال انخفاض
القيمة القابلة للإسترداد للأصل" (القيمة العادلة تكاليف البيع"، أو" القيمة قيد الإستعمال"، أيهما أعلى)عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

[1] D.J.GANNON.et autres,asset held for sale and discontinued operation,A guide t IFRS5,deloitte,2008,p10

[2] غانم شطاط،،**المعايير المحاسبية الدولية**,دار نوميديا للنشر و التوزيع,2009,ص12

–لا تخضع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع، أو الأصول التي تمثل جزء من" مجموعة التصرف"للإهتلاك، أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع(أو مجموعة التصرف)فيستمر الإعتراف بها؛

8– التغييرات على خطة البيع

إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع موجودة، بسبب وجود تغيير في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل(أو مجموعة التصرف)على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
ويتم قياسه بالقيمة الأقل للقيمتين التاليتين :[1]

– القيمة الدفترية المسجلة قبل تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض البيع، على أن يتم تعديله بأي إهتلاك أو إعادة التقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيفه كمحتفظ به لغرض البيع؛
– المبلغ القابل للاسترداد في تاريخ اتخاذ قرار عدم البيع .وهي أعلى قيمة بين صافي القيمة العادلة و القيمة النفعية.

9–العرض والإفصاح

يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة؛ [2]
يجب عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع(أو مجموعة التصرف)بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية؛
يجب الإفصاح عن مبلغ مستقل في قائمة حساب النتائج، وتحليل ذلك المبلغ في الإيضاحات، وهذا المبلغ هو:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة؛
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع؛

إفصاحات أخرى:

- وصف وقائع وظروف البيع أو المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقع بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك؛
- وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا إستبعدت المؤسسة أصلا مفردا من مجموعة التصرف.

[1] **Abderrezak GABSI,support pédagogique/IFRS5,institut des hautes etudes commercial,p7**
[2] محمد ابو نصار,جمعة حميدات,مرجع سبق دكره ,ص792

امثلة تطبيقية :

المثال 01:

تلتزم منشأة ما بخطة لبيع أحد المباني وقد شرعت في البحث عن مشتر له، وستستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى يكتمل إنشاء مبنى آخر ينتقل إليه موظفو المكتب الموجودون في المبنى. ولا توجد هناك نية لتغيير مكان موظفي المكتب حتى إكمال المبنى الجديد.

المطلوب:

- هل يتم تصنيف المبنى على أنه محتفظ بيه برسم البيع؟

الحل

لن يتم تصنيف المبنى على أنه محتفظ به برسم البيع نظرا لعدم توفره للبيع الفوري.

المثال 02:

تخططُ منشأة ما لبيع جزء من أعمالها يُعتبر أنه مجموعة تصرف. والمنشأة موجودة في بيئة تجارية خاضعة لأنظمة صارمة وتتطلب أي عملية بيع موافقة حكومية. وهذا يعني أنه من الصعب تحديد وقت البيع. إذ لا يمكن الحصول على موافقة الحكومة إلى أن يتم إيجاد مشترى ويصبح معروفا لدى مجموعة التصرف ويتم التوقيع على تعهد شراء ثابت. إلا أنه من المرجح أن يكون بوسع المنشأة بيع مجموعة التصرف خلال سنة واحدة.

المطلوب

- هل يتم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفظ بيه برسم البيع؟

الحل

يتم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفظ بيه برسم البيع وذلك نظراُ لأن سبب التأخير هو أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة وهناك دليل على التزام الشركة بيع مجموعة التصرف.

المثال 03:

لدى منشأة ما أصل معين تم تحديده على أنه محتفظ به برسم البيع في السنة المالية حتى 31 ديسمبر 2015. خلال السنة المالية حتى 31 ديسمبر 2016، ما زال الأصل غير مباع، غير أن ظروف السوق قد تدهورت كثيرا بالنسبة للأصل. وتعتقد المنشأة بأن ظروف السوق ستتحسن ولم تخفض من سعر الأصل التي تستمر في تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. تبلغ القيمة العادلة للأصل 5 مليون دولار ويتم تسويق الأصل بمبلغ 7 مليون دولار.

المطلوب

- هل ينبغي تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في البيانات المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2016؟

الحل

نظرا لأن السعر يفوق القيمة العادلة الحالية، فلن يكون الأصل متوفرا للبيع الفوري ويجب أن لا يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع.

المثال 04:

تعيد منشأة ما تنظيم أنشطتها التجارية. وستوقف هذه المنشأة في أحد مواقعها استخدام إحدى المعدات نظرا لأن الطلب على المنتجات التي يتم تصنيعها من قبل تلك المعدات أنخفض إلى حد كبير. ويلزم الحفاظ على المعدات في وضع تشغيلي جيد، ويتوقع إعادتها إلى الخدمة إذا ما أزداد الطلب على المنتجات. بالإضافة إلى ذلك، تنوي المنشأة إغلاق ثلاث وحدات من أصل خمس وحدات تصنيعية. وتشكل الوحدات التصنيعية نشاطا رئيسيا لها. وسننهي كافة الأعمال في هذه الوحدات الثلاث خلال السنة الحالية، ومع نهاية العام سيكون قد توقف العمل تماما.

المطلوب

ماهي الكيفية التي ستعامل بها كل من قطع المعدات وإغلاق وحدات التصنيع في البيانات المالية للسنة الحالية؟

الحل

أن تتم معاملة المعدات على أنها قد تم التنازل عنها وذلك لأنها سيتم إعادة لاحقا للخدمة. وستتم معاملة الوحدات التصنيعية على أنها عمليات متوقفة.

المثال 05:

أقرت "لينش"، وهي منشأة أم، في 30 يونيو 2015 خطة لبيع شركتها التابعة "بن". ويتوقع إتمام البيع بتاريخ 1سبتمبر 2015، وتكون نهاية السنة لشركة "لنش" في 31 يوليو 2015، وتم المصادقة على البيانات المالية في 16 اغسطس 2015. وكان لدى الشركة التابعة أصولا صافية بقيمة 15 مليون دولار (بما في ذلك قيمة الشهرة بمبلغ 2 مليون دولار) بالقيمة المسجلة في نهاية السنة. وتكبدت"بن" خسارة بقية 3 مليون دولار من 1 أغسطس إلى 16 اغسطس 2015 ويتوقع ان تتكبد خسارة إضافية بقيمة 2 مليون دولار حتى تاريخ البيع. وفي تاريخ المصادقة على البيانات المالية، كانت"لينش" تفاوض على بيع"بن" إلا أنه لم يوقع أي عقد. وتتوقع"لينش" بيع "بن" لقاء 9 مليون دولار وأن تتكبد تكاليف بيع بقيمة 1 مليون دولار. هذا وقدرت قيمة الاستخدام لشركة "بن" لقاء 9 مليون دولار وأن تتكبد تكاليف بيع بقيمة 1 مليون دولار. هذا وقُدرَّت قيمة الاستخدام لشركة "بن" بمبلغ 8 مليون دولار بتاريخ 16 اغسطس 2015.

وقد وافقت"لينش" على تغيير موقع المقر الإداري للمجموعة. ولا تنوي " لينش" بيع الممتلكات حتى يتم ترميمها. وقد أُكملت الترميمات بتاريخ 30 يونيو 2015. لكن بتاريخ 30 يوليو 2015، عثر على تلوث بيئي في مقر الإدارة ما استوجب نقل الموظفين إلى مرافق مؤقتة. وقد أزيل الخطر بتكلفة 50,000 دولار وأُعلن بأن المبنى آمن بتاريخ 1 نوفمبر 2015. وفي 31 يوليو 2015، بلغت القيمة المسجلة للبناء 3 مليون دولار وقيمته السوقية (وذلك بافتراض عدم وجود تلوث) 4 مليون دولار قبل تكاليف البيع المقدرة بمبلغ 500,000 دولار.

وتم نقل المقر الإداري في 1 ديسمبر 2015 وعُرضت الممتلكات للبيع بسعر 4 مليون دولار. وشهد سوق هذه الممتلكات تراجعاً، ولم يُعثر على مُشترٍ بحلول تاريخ 31 يوليو 2016، وكان سعر السوق في ذلك التاريخ قرابة 3.5 مليون دولار غير أن المنشأة رفضت تخفيض سعر بيع الممتلكات. وبتاريخ 1 سبتمبر 2016 ، تم قبول عطاء بقيمة 3.3 مليون دولار فيما يخص الممتلكات وتم تكبد مبلغ 600,000 دولار في سبيل بيعه. بلغت القيمة المسجلة للممتلكات بسعر التكلفة 2.8 مليون دولار كما في 31 يوليو 2016.

وتمتلك شركة "لينش" كذلك معدات قامت بتأجيرها مؤخراً إلى أطراف ثالثة. وفي 31 يوليو 2015، كان هناك مبلغ 5 مليون (قيمة مسجلة) لهذه المعدات، وبتاريخ 31 يوليو 2015، وبتاريخ 31 يوليو 2015، وكان هناك 8 مليون دولار إضافية (قيمة مسجلة) لهذه المعدات.وكانت قد انتهت عقود الإيجار في تواريخها المحددة إلا أنه لم يتخذ قرارا فيما يخص مسألة ترميم المعدات وبيعها أو التخلي عنها. وقامت المنشأة لاحقاً بترميم كلا المجموعتين من المعدات وباعتها بتاريخ 1 ديسمبر 2015 لقاء 10 مليون دولار، وبتاريخ 15 ديسمبر 2016 لقاء 16 مليون دولار. وبلغت تكاليف الترميم 2 مليون دولار و3 مليون دولار على التوالي لكلا المجموعتين من الأصول.

المطلوب

- ناقش معالجة العناصر المذكورة أعلاه في البيانات المالية كما في 31 يوليو 2015 و31 يوليو 2016.

الحل

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5، ينبغي أن تصنف المنشأة مجموعة تصرف معينة، وهي شركة "بن"، على أنها مُحتفظ بها برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس عبر الاستخدام المتواصل. وفيما يلي المعايير الأساسية التي ينبغي تلبيتها: لا بدّ أن يكون هناك التزاماً بخطة ما لبيع الأصل، وبرنامجاً نشطاً لإيجاد مشتر ولا بد أن يكون قد بوشر بإتمام الخطة، ولابد أن يتم تسويق الأصل بفاعلية بسعر معقول مقارنة بقيمته العادلة، وينبغي أن يتوقع حدوث البيع خلال سنة واحدة ويكون من المحتمل حدوث تغييرات هامة على الخطة. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة قد وافقت على الخطة قبل نهاية السنة ويُتوقع إتمام البيع خلال 12 شهراً، بتاريخ 1سبتمبر 2015، وفي الوقت الذي تم فيه المصادقة على البيانات المالية، كانت تفاوض المنشأة على بيع شركة "بن"، لذلك يبدو أن المنشأة تسعى جادة في محاولة إيجاد مشتر ويكون البيع

محتملاً جداً. ويضاف لذلك أنه إذا كانت المنشأة تفاوض من أجل البيع، سيبدو الأصل عندئذ على أنه يتم تسويقه بفاعلية. وفي النهاية، لا تبدو هناك أي نية لتغيير خطة البيع بشكل كبير، ولهذا السبب تبدو مجموعة التصرف كما لو كانت محتفظاً بها برسم البيع.

وقبل تصنيف البند على أنه مُحتفظ به برسم البيع، لا بد من إجراء مراجعة لإنخفاض القيمة. وفي هذه الحالة، يوجد مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل في أي حدث وذلك لأن الشركة التابعة تتكبد خسارة في الفترة ما بعد عملية الاندماج بالشراء، وسيتم قيد اي خسارة تنشأ من مراجعة إنخفاض القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ولابد من الابلاغ عن البند المحتفظ به برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، وأيهما أقل، ويجب إجراء حساب لإنخفاض القيمة بدءاً من 31 يوليو 2015 قبل أن يكون من الممكن قياس قيمة شركة"بن" في الميزانية العمومية. وتُقدّر قيمة الإستخدام لشركة"بن" بتاريخ 16 اغسطس 2016 بمبلغ 8 مليون دولار. وتبلغ الخسارة حتى ذلك التاريخ 3 مليون دولار: وعليه، ستكون قيمة الإستخدام بتاريخ 31 يوليو هي 8 مليون دولار مضافاً إليها 3 مليون دولار، أو 11 مليوناً. وستبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق لشركة "بن" 9 مليون دولار مطروحاً منها تكاليف بيعها بقيمة 1 مليون دولار، أو 08 مليون دولار. ويكون المبلغ القابل للإسترداد هو صافي القيمة للتحقق أو قيمة الإستخدام، أيهما أعلى ولهذا تُستخدم قيمة الإستخدام بمبلغ 11 مليون دولار في أي إختبار لإنخفاض القيمة في نهاية السنة.

لكن لأنه تم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفظ بها برسم البيع، سيتم حساب أي خسارة إنخفاض قيمة من خلال الرجوع إلى معايير مختلفة. أي أنه ينبغي قياس أي مجموعة تصرف مُصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وفي هذه الحالة، تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 8 مليون دولار. لذلك سيتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بمبلغ 8 مليون دولار في حساب الربح والخسارة.

وفيما يخص المقر الإداري، ستكون الأصول غير المتداولة مؤهلة على أنها مُحتفظ برسم البيع إذا توفرت للبيع الفوري بوضعها الحالي رهنا ببنود البيع العادية. ولكن في 31 يوليو 2015، لم يكن من الممكن بيع المبنى الإداري بسبب التلوث البيئي، لذا سيتم ببساطة إظهاره بالقيمة المسجلة في البيانات المالية. وتتوافر لدى المنشأة النية والمقدرة على بيع الأصل إلا أنه من غير المرجح إيجاد مشتر بينما هذا التلوث قائماً. ولا يبدو أن هناك أي إنخفاض في القيمة المسجلة للمبنى بسبب التلوث، وتبلغ القيمة المسجلة للمبنى 3 مليون دولار، وبلغت القيمة السوقية 4 مليون دولار قبل تكاليف البيع المقدرة بمبلغ 500,000 دولار. وفي عملية تنظيف التلوث البيئي، بلغت التكلفة 50,000 دولار فقط، ولهذا السبب فلا يبدو أن قيمة المبنى تنخفض.

وفي سنة حتى 31 يوليو 2016، تم عرض الممتلكات للبيع بسعر 4 دولار. السوق في حالة تراجع ولم يُعثر على مشتر في نهاية السنة. وكان سعر السوق في ذلك التاريخ أدنى كثيرا من سعر العرض، وقد رفضت المنشأة تخفيض سعر بيع الممتلكات. وقد تم إخلاء الممتلكات وعليه فهي متوفرة للبيع، ولكن لأن السعر غير معقول

مقارنة بقيمته العادلة الحالية– 4 مليون دولار مقابل 3.5 مليون دولار– فقد تبدو عندئذ نية المنشأة في بيع الأصل مدعاة للشك. ولا ينجح اختبار الممتلكات الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فيما يخص معقولية السعر، وعليه لا ينبغي تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع. وإذا تم تصنيف الممتلكات على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بتاريخ 31 يوليو 2016، سيكون قد تم تسجيلها بالقيمة المسجلة أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وهذا كان يعني بأن القيمة المسجلة 2.8 مليون دولار قد قورنت بالقيمة العادلة 3.3 مليون دولار مطروحاً منهما التكاليف بقيمة 600.000 أو 2.7 مليون دولار، وكان سيلزم تخفيض قيمة الأصل بمبلغ 100.000 دولار. وحتى يكون الأصل غير المتداول مؤهلا لتصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون بيعه محتملا ً جداً ويجب أن يتوقع أن يكون بيع الأصل مؤهلا للإعتراف به على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة.

وفي حال المعدات التي تم تأجيرها مؤخرا في 31 يوليو 2015 و31 يوليو 2016، كان هناك مقدار كبير من هذه المعدات في الميزانية العمومية. وقد انتهت عقود الإيجار إلا أنه لم يتخذ قرارا حول ما إذا كان ينبغي ترميم المعدات وبيعها أو التخلي عنها. ذلك، لا تكون هذه الأصول مؤهلة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع في أي من التاريخين. ويتعين إظهارها كأصول غير متداولة وإستهلاكها. ولا يتم إستهلاك الأصول المحتفظ بها برسم البيع. ويبدو أيضاً أن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أعلى بكثير من القيمة المسجلة.

وتبلغ أسعار البيع لمجموعتي الأصول 10 مليون و 16 مليون دولار على التوالي، وتبلغ تكاليف الترميم 2 مليون دولار و3 مليون دولار على التوالي. لذا حتى وإن أخذنا في الحسبان تكاليف الترميم، فالمتوقع هو إستردادها لإيرادات أكبر بكثير من القيمة المسجلة. وعليه لا تنخفض قيمة الأصول في 31 يوليو 2015 أو 31 يوليو 2016.

المثال 06:

تخطط"ز" للتصرف بمجموعة من الأصول الصافية التي تشكل مجموعة تصرف.وفيما يلي الأصول الصافية في 31 ديسمبر 2015.

القيمة المسجلة في 31 ديسمبر 2015

	مليون دولار
	6
الشهرة	18
ممتلكات والمصانع والمعدات	10
المخزون	7
الأصول المالية (أرباح بقيمة 2 مليون دولار معترف بها بحقوق الملكية)	(4)
الالزامات المالية	37

معيـــار الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية)IFRS 6

1-تاريخ صدور المعيار:[1]

أصدر في مارس 2004 وأصبح ساري المفعول . ديسمبر ساري المفعول 2006/01/01

2- نطاق المعيار :[2]

ـ ينبغي على الكيان أن يطبق هذا المعيار على المصروفات التنقيب و التقييم التي يتكبدتها .

ـ لا يتناول المعيار الجوانب الأخرى في المحاسبة من جانب الشركات العملة في مجال استكشاف و تقييم الموارد المعدنية .

لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة :

(أ) قبل التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية مثل المصروفات المتكبدة قبل حصول الكيان على الحقوق القانونية للتنقيب في منطقة محددة .

(ب) بعد البرهنة على الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد المعدنية .

3- هدف المعيار:

1ـ يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن و تقييم الموارد المعدنية .

2ـ يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلي :

ـ إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب و التقييم.

ـ قيام الكيانات التي تعترف بالأصول التنقيب و التقييم بتقييم هذه الأصول لمعرفة ما أذا كانت قيمتها قد انخفضت طبقاً لهذا المعيار و قياس أي انخفاض في القيمة طبقا لهذا المعيار "انخفاض في قيمة الأصول" .

ـ الافصاحات التي تحدد و تشرح القيم في القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية و مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم مبالغ و توقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أي أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم .

4-تعريفات المصطلحات الرئيسية طبقا(IFRS 6) :

أ. مصروفات التنقيب و التقييم : هي المصروفات المتكبدة بواسطة كيان ما فيها يتصل بالتنقيب عن الموارده و تقييمها قبل البرهنة عن الجدوى الفنية و العملية التجارية لاستخراج مورد معدني ما .و تشمل الموارد المعدنية المعادن و البترول والغاز الطبيعي و الموارد الأخرى غير المتجددة .

---

[1] شالور وسام , **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة تخرج شهادة الماجيستير,تخصص دراسات مالية و معمقة ,جامعة فرحات عباس سطيف 2011 ,ص 67 .

[2] طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة**،كلية التجارة،جامعة عين الشمس،الدار الجامعية،2008,ص 843 .

ب. **التنقيب عن الموارد المعدنية و تقييمها** : هو البحث عن الموارد المعدنية بعد حصول الكيان عن الحقوق القانونية تخوله التنقيب في منطقة محددة .وكذلك تحديد الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج الموارد المعدنية .

ج. **أصول التنقيب و التقييم** : هي مصروفات التنقيب و التقييم التي يتم الاعتراف بها كأصول طبقا لسياسة الكيان المحاسبية بموجب IFRS 6 . مثل هده الأصول تقع خارج نطاق IAS16 الأرض و المنشآت و المعدات و IAS 38 الأصول المعنوية (غير ملموسة) .

د. **الموارد المعدنية** : و هي الزيت الخام (البترول) ,الغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة [1].

_ نطاق المعيار :

_ ينبغي على الكيان أن يطبق هذا المعيار على المصروفات التنقيب و التقييم التي يتكبدتها .

_ لا يتناول المعيار الجوانب الأخرى في المحاسبة من جانب الشركات العملة في مجال استكشاف و تقييم الموارد المعدنية .

لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة :

(أ) قبل التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية مثل المصروفات المتكبدة قبل حصول الكيان على الحقوق القانونية للتنقيب في منطقة محددة .

(ب) بعد البرهنة على الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد المعدنية [2].

5- الاعتراف بأصول التنقيب و التقييم

الإعفاء المؤقت فى الفقرات "11" و "12" :

_عند رسم سياساته المحاسبية ينبغي على الكيان الذي يعترف بأصول التنقيب و التقييم أن يطبق المعيار الدولي رقم (8) المحاسبة "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" .

_تحدد الفقرات "11" و "12" من معيار مصادر المتطلبات الرسمية المطلوب من الإدارة مراعاتها عند وضعها السياسة المحاسبية ما لبند ما اذا لم يكن هناك معيار يسري على ذلك البند تحديدا ,و مع مراعاة 9 و 10 أدناه ,يعفى هذا المعيار الكيان من تطبيق تلك الفقرات على سياسته المحاسبية الخاصة بالاعتراف بأصول الاستكشاف و التقييم و قياسها .

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6

[2] -لخضر علاوي،مرجع سبق ذكره ،ص 248

6-قياس أصول التنقيب والتقييم :[1]

6-1القياس عند الاعتراف بالأصل

تقاس أصول التنقيب و التقييم بالتكلفة .

عناصر تكاليف أصول التنقيب و التقييم

_ يقرر الكيان سياسة تحدد أي المصروفات يتم الاعتراف بها كأصول تنقيب و تقييم و يطبق السياسة بشكل ثابت . وعند القيام بهذا التقرير ,يدرس الكيان إلى أي مدى يمكن ربط المصروفات بإيجاد موارد معدنية محددة . وفيما يلي أمثلة لمصروفات يمكن إدراجها في القياس المبدئي لأصول التنقيب و التقييم (القائمة ليست شاملة) :

_ اكتساب حقوق التنقيب.

_ الدراسات الطبوغرافية و الجيولوجية و الجيوكمائية و الجيوفيزيقية .

_ الحفر و الاستكشاف.

_ الحفر و الاستكشاف.

_ أخذ عينات من التربة.

_ الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية و القدرة التجارية لاستخراج الموارد المعدنية .

لا يعترف بالمصروفات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية كأصول تنقيب و تقييم . ويقدم الإطار المعيار " الأصول المعنوية" الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير.

طبقاً لمعيار "المخصصات و الأصول والالتزامات المحتملة" على المنشأة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة و التجديد و التي تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية .

6-2القياس بعد الاعتراف بالأصل

بعد الاعتراف يطبق الكيان إما نموذج التكاليف أو نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب و التقييم . و في حالة تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج في معيار"الأرض و المنشأة و المعدات " أو نموذج فى معيار ينبغي أن يكون متسقا مع تصنيف الأصول أنظر الفقرة "15".

7-التغييرات فى السياسات المحاسبية:

_ يجوز للكيان تغيير سياساته المحاسبية الخاصة بمصروفات الاستكشاف و التقييم ,إذ كان التغيير يجعل القوائم المالية وثيقة الصلة أكثر باحتياجات اتخاذ القرارت الخاصة بالمستخدمين و ليست أقل اعتمادية أو أكثر اعتمادية و ليست أقل وثاقة صلة بتلك الاحتياجات , وسوف يحكم الكيان على وثاقة الصلة و الاعتمادية باستخدام المعايير الواردة في المعيار .

[1] طارق عبد العال حماد, نفس المرجع ص 844 .

_ لتبرير تغيير سياساته المحاسبية لمصروفات الاستكشاف و التقييم سوف يبرهن الكيان على التغيير من شأنه أن يقرب قوائمه المالية من الوفاء من المعايير , ولكن لا توجد ضرورة لكي يحقق التغيير الالتزام الكامل بتلك المعايير .

8-العرض:

8-1تصنيف أصول الاستكشاف و التقييم :

_ يقوم الكيان بتصنيف أصول الاستكشاف و التقييم الى مادية و معنوية حسب طبيعة الأصول المقتناة ويطبق التصنيف بشكل ثابتو دائم .

_ تعامل بعض أصول التنقيب و التقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) في حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات و الحفارات). و يعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس في حدود المدى الذي استخدم فيه الأصل الملموس. في حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

8-2إعادة تصنيف أصول التنقيب و التقييم [1]

_ يتم التوقف عن تصنيف أصل تنقيب و التقييم بأنه كذلك عندما تكون الجدوى الفنية و التجارية لاستخراج مورد معدني . ما يمكن البرهنة عليها ,و يتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لمعرفة ما إذا كانت قيمتها قد انخفضت _و يتم الاعتراف بأية خسائر انخفاض في القيمة قبل إعادة التصنيف.

9- الانخفاض في القيمة

_ يتم تقييم أصول الاستكشاف و التقييم لمعرفة إن كانت قيمتها قد انخفضت عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ المرحل لأصل استكشاف و تقييم ما يمكن أن يتجاوز مبلغه القابل للاسترجاع , و عندما تشير الحقائق و الظروف إلى أن المبلغ الدفتري المرحل يتجاوز المبلغ القابل للاسترجاع ,ينبغي على الكيان قياس وعرض والإفصاح عن أي خسارة انخفاض في القيمة ناتجة طبقا للمعيار باستثناء المنصوص عليه في الفقرة "21".

_ من أجل أغراض أصول الاستكشاف و التقييم فقط ، تطبق الفقرة "20" من هذا المعيار بدلاً من الفقرات من "8" إلى "17" من المعيار عند التعرف على أصل استكشاف والتقييم ربما تكون القيمة قد انخفضت . و تستخدم الفقرة "20" مصطلح "أصول " و لكنها تسري أيضا على أصول الاستكشاف والتقييم المنفصلة أو على وحدة توليد النقدية .

_ تشير واحدة أو أكثر من الحقائق و الظروف التالية إلى أن الكيان ينبغي عليه اختبار أصول الاستكشاف و التقييم لمعرفة إن كانت قيمتها قد انخفضت أم لا (القائمة ليست شاملة):

[1] خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** ،مرجع سبق ذكره ،ص 458

(أ)_ الفترة التي يحقق الكيان فيها الاستكشاف في منطقة معينة انتهت أو سوف تنتهي في المستقبل القريب و من غير المتوقع تجديدها .

(ب)_لا تتضمن الميزانية اعتمادا كبيرا للإنفاق على التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها في المنطقة المحددة و لا توجد نية لإدراج مثل هذه الاعتمادات في الموازنة .

(ج)_ التنقيب عن الموارد المعدنية في منطقة محددة وتقييمها لم يؤدي إلى اكتشاف كميات مجدية تجاريا ، و قرر الكيان إيقاف تلك الأنشطة في المنطقة المحددة .

(د)_ وتجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من احتمال استمرار التطوير في منطقة محددة ,فان المبلغ الدفتري المرحل للأصل التنقيب والتقييم من غير المحتمل استرجاعه كاملا من تطوير الناجح أو بالبيع .

و في أي من هذه الحالات السابقة أو الحالات المماثلة سوف يجري الكيان اختبار انخفاض في القيمة طبقاً للمعيار ر,و يتم الاعتراف بأي خسارة انخفاض في القيمة كنفقة طبقاً للمعيار .

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقرير الانخفاض في قيمة أصول الاستكشاف والتقييم .

_ يقرر الكيان سياسة محاسبية لتوزيع أصول الاستكشاف و التقييم على الوحدات المولدة للنقدية من أجل أغراض تقدير الانخفاض قيمة مثل هذه الأصول ولن تكون كل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات توزع عليها أصول الاستكشاف و التقييم أكبر من قطاع ما بناء على إما شكل تقارير الكيان الأولى أو الثانوي المقرر طبقا لمعيار "تقارير القطاعات" .

_ المستوى المحدد بواسطة الكيان من أجل أغراض اختبار انخفاض أصول الاستكشاف و التقييم يمكن أن يتضمن وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية .

10-الإفصاح

لتطبيق الفقرة "23" يقوم الكيان بالإفصاح عما يلي :

- سياسته لمحاسبة مصروفات الاستكشاف و التقييم بما في ذلك الاعتراف بأصول الاستكشاف و التقييم .
- قيم الأصول و الالتزامات و الإيراد و المصروف و التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التنقيب عن و تقييم الموارد المعدنية .
- سوف يعامل الكيان أصول الاستكشاف و التقييم كفئة منفصلة من الأصول و يجري الافصاحات المطلوبة في المعيار طبقا للكيفية التي يتم بها تصنيف الأصول .

معيـــار الادوات المالية – الافصاحات7 IFRS

1- تاريخ صدور المعيار:

صدر معيار التقرير المالي IFRS7 تحت عنوان الأدوات المالية لإفصاح في 2005/08 ليصبح نافذ المفعول على البيانات الصادرة في أو بعد 2007/1[1]

1- هدف المعيار:

يحتوي هذا المعيار على متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، بما في ذلك:

- أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، بما في ذلك بعض المعلومات المحددة حول :
  - بنود الميزانية العمومية.
  - بنود بيان الدخل وحقوق الملكية.
  - السياسات المحاسبية.
  - محاسبة التحوط.
  - القيمة العادلة.
- طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك
  - الإفصاحات النوعية.
  - الإفصاحات الكمية (مخاطرة الائتمان، مخاطرة السيولة، مخاطرة السوق).
- إن الغرض من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية والتي تُمكّن المستخدمين من تقييم أولًا أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، وثانيًا طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، وكيف تستطيع المنشأة إدارة تلك المخاطر.
- تتم متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 متطلبات الإعتراف والقياس والعرض للأدوات المالية المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

[1] –علي حسين الدوغجي ،عباس فاضل لاالعكيلي ،**الابلاغ المالي عن المشتقات المالية بوصفها ادوات التحوط من المخاطر السوقية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،بغداد ،العراق،المجلد الثامن،العدد الخمس والعشرون ،2013 ،ص 60

3 – نطاق التطبيق:

- ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 على الأدوات المالية. ارجع للفصل 25 حول معيار المحاسبة الدولي 32 لمزيد من النقاش المفصل فيما يتعلق بتعريف الأداة المالية.
- بالإضافة إلى ذلك، ينطبق أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7، حاله حال معياري المحاسبة الدوليين 32 و39، على بعض العقود التي لا تلبي تعريف الأداة المالية لكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة. وهذا يوسع من نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 ومعياري المحاسبة الدوليين 32 و39 على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو الكهرباء أو الغاز) في تاريخ مستقبلي عندما، وفقط عندما، يتصف العقد بالخاصيتين التاليتين: (أ) يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، و(ب) أنه ليس لاستلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة للمنشأة. ويقدم الفصل 26 حول معيار المحاسبة الدولي 39 بحثا مفصلا حول هذا التوسع في نطاق التطبيق.
- إن نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 مشابه لنطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي 32. وكما هو معيار المحاسبة الدولي 32، يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 استثناءات من نطاق التطبيق لبعض البنود التي تلبي تعريف الأداة المالية. وفيما يلي هذه الاستثناءات[1].

الاستثناءات من نطاق التطبيق	المعيار المعمول به
الحصص في الشركات التابعة	معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"
الحصص في الشركات الزميلة	معيار المحاسبة الدولي 28 "الاستثمار في الشركات الزميلة"
الحصص في المشاريع المشتركة	معيار المحاسبة الدولي 31 "الحصص في المشاريع المشتركة"
خطط منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين"
معاملات الدفع على أساس الأسهم	معيار المحاسبة الدولي 2 "الدفع على أساس الأسهم"
عقود العوض الطارئ في اندماج الأعمال	معيار المحاسبة الدولي 3 "إندماج الأعمال"
عقود التأمين	معيار المحاسبة الدولي 4 "عقود التأمين"

- عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7، درس مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا هناك ضرورة لوضع استثناءات لشركات التأمين والمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم والبيانات المالية المنفصلة للشركات التابعة، لكنه قرر أن لا يفعل ذلك.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs7

4-أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

إن أحد الهدفين الرئيسيين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 هو الطلب من المنشآت أن تفصح عن معلومات تُمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها. ومن خلال بلوغ هذا الهدف، يقتضي المِعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 الإفصاح عن بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل وحقوق الملكية والسياسات المحاسبية ومحاسبة التحوط والقيمة العادلة[1].

4-1 الميزانية العمومية

4-1-1 المبالغ المسجلة

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي 39. ويجب أن ترد هذه الإفصاحات إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات. ويساعد الإفصاح عن المبالغ المسجلة حسب الفئة مستخدمي البيانات المالية على فهم مدى تأثير السياسات المحاسبية لكل فئة على المبالغ التي تقاس بها الأصول المالية والالتزامات المالية.

مثال:

يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل من الفئات التالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي 39:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار ما يلي بشكل منفصل:
  - (أ) تلك التي يتم تحديدها على أنها كذلك عند الاعتراف الأولي بها،
  - (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها لغايات المتاجرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 39.
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- القروض والذمم المدينة.
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.
- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهارها ما يلي بشكل مستقل:
  - (أ) تلك التي يتم تحديدها على أنها كذلك عند الاعتراف الأولي بها، و
  - (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها لغايات المتاجرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 39.
- الالتزامات المالية التي يتم قياس بسعر التكلفة المطفأة.

4-1-2 البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

- يسمح للمنشآت بموجب معيار المحاسبة الدولي 39 بأن تحدد الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا تم تلبية شروط محددة. وبالنسبة لبعض الأصول والالتزامات المحددة

[1] - Liliana Feleaga & Niculae Feleaga, **Romania. Shifting to IFRS: The Case of Romania, Article in book: IFRS in a Global World**, 2016, p 263

على أنها كذلك، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 إفصاحات خاصة. وتنطبق متطلبات الإفصاح هذه على تلك القروض والذمم المدينة (أي عندما تقرض المنشأة نقدا) والالتزامات المالية (أي عندما تقوم المنشأة باقتراض نقد) التي يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

- تتضمن الإفصاحات المطلوبة معلومات حول مقدار التغيير في القيمة العادلة للأصل أو الالتزام الذي ينسب للتغيرات في مخاطر الائتمان لذلك الأصل أو الالتزام (أي مخاطرة أن يسبب المقترض خسارة مالية للمقرض من خلال عدم الإيفاء بالالتزام). كما يجب تقديم هذه المعلومات حول التغير خلال الفترة والتغير التراكمي حيث أنه تم تحديد الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- وفي غياب هذه المعلومات، هناك مصدر قلق بأن مستخدمي البيانات المالية ربما يسيئون تفسير آثار الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطرة الائتمان. على سبيل المثال، إذا ازدادت مخاطرة الائتمان لالتزام مالي ما بسبب الصعوبات المالية للمنشأة، تنخفض القيمة العادلة للالتزام المالي، ما ينتج عن ذلك ربح للمنشأة. وينظر البعض إلى هذا على أنه أمر غير حدسي، حيث أن سبب الربح هو المشاكل المالية للمنشأة.

4-1-3 عمليات إعادة التصنيف

- إذا قامت منشأة ما بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يغير إعادة التصنيف من قياس الأصل من الحالة التي يقاس بها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة إلى الحالة التي يقاس بها بالقيمة العادلة، أو بالعكس (من القيمة العادلة إلى التكلفة أو التكلفة المطفأة)، فإنه يُطلب من المنشأة ان تفصح عن المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه والسبب وراء إعادة التصنيف. تعتبر هذه المعلومات مفيدة لأن عمليات إعادة التصنيف تؤثر على كيفية قياس الأصل المالي.
- يحدّ معيار المحاسبة الدولي 39 بشدة من القدرة على إعادة تصنيف الأصل المالي من فئة إلى أخرى. يرجى الرجوع للفصل 26 لبحث متى يمكن أن تحدث عمليات إعادة التصنيف.

4-2 بنود بيان الدخل وحقوق الملكية

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة أن تفصح عن بعض البنود المحددة في الدخل أو المصاريف أو الأرباح أو الخسائر إما في البيانات المالية أو في الملاحظات. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين على تقييم أداء الأدوات المالية للمنشأة ونشاطها. وتتضمن الإفصاحات المطلوبة ما يلي:

- صافي الأرباح أو صافي الخسائر في بيان الدخل لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي 39.
- مجموع دخل الفائدة ومجموع مصاريف الفائدة (محسوبا باستعمال أسلوب الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

- دخل الرسوم والمصاريف (باستثناء تلك المبالغ المشمولة في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناشئة عن الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ونشاطات الوصاية أو النشاطات الائتمانية الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثمارها بالنيابة عن الأفراد وصناديق الائتمان وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى.
- دخل الفائدة من الأصول المالية منخفضة القيمة التي تستحق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 39.
- مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة لكل صنف من الأصول المالية.

مثال:

تتضمن الإفصاحات المطلوبة لأرباح وخسائر بيان الدخل مبالغ لما يلي:

- الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تُظهر بشكل منفصل تلك المبالغ المقيدة على الأصول المالية أو الالتزامات المالية المحددة على أنها كذلك عند الاعتراف الأولي، وتلك المبالغ المقيدة على الأصول المالية أو الالتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي 39.
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع، وتُظهر بشكل منفصل مبلغ الأرباح أو الخسائر المعترف به مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ المحذوف من حقوق الملكية والمعترف به في حساب الربح أو الخسارة خلال الفترة.
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- القروض والذمم المدينة.
- الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.

4-3 إفصاحات أخرى:

4-3-1 السياسات المحاسبية:

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 على إشارة لمعيار المحاسبة الدولي 1، الذي يقتضي من المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة، عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

4-3-2 محاسبة التحوط

- حيث أن محاسبة التحوط اختيارية وتخضع لشروط مقيدة بموجب معيار المحاسبة الدولي 39، من المهم أن توفر المنشآت معلومات حول مدى تطبيقها لمحاسبة التحوط وآثارها على البيانات المالية من أجل تمكين المستخدمين من مقارنة البيانات المالية لمنشآت مختلفة. ويحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7

على متطلبات إفصاح تفصيلية في هذا الخصوص. ويجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن تحوطات القيمة العادلة المحددة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية.

- وصف لكل نوع من التحوطات.
- وصف الأدوات المالية المحددة على أنها أدوات تحوط وقيمها العادلة في تاريخ إعداد التقارير.
- طبيعة المخاطر التي يتم التحوط لها.

- بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، تفصح المنشأة أيضا عن الفترات التي يتوقع فيها أن تحدث التدفقات النقدية، ومتى يتوقع أن تدخل في تحديد الأرباح أو الخسائر، ووصف لأي معاملة تنبؤ استعملت لها سابقا محاسبة التحوط لكن ليس من المتوقع أن تحدث بعد الآن.
- عندما يتم الاعتراف مباشرة بالأرباح أو الخسائر من أداة تحوط في تحوط التدفق النقدي ضمن حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية، تفصح المنشأة عما يلي:
  - المبلغ الذي تم الاعتراف به كذلك في حقوق الملكية خلال الفترة.
  - المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية شمله في أرباح أو خسائر الفترة.
  - المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية خلال الفترة شمله في القياس الأولي لتكلفة الشراء أو مبلغ مسجل آخر لأصل غير مالي أو التزام غير مالي في معاملة تنبؤ محوطة محتملة جدا.
- يطلب من المنشأة أيضا أن تفصح عما يلي:

- في تحوطات القيمة العادلة، الأرباح أو الخسائر من (أ) أداة التحوط و(ب) البند المحوط الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة.
- عدم الفعالية المعترف بها في الأرباح أو الخسائر التي تنشأ عن تحوطات التدفق النقدي.
- عدم الفعالية المعترف بها في الأرباح أو الخسائر التي تنشأ عن تحوطات صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية.[1]

4-3-3 القيمة العادلة

- يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة أن تفصح لكل صنف من الأصول المالية والالتزامات المالية عن القيمة العادلة لذلك الصنف من الأصول والالتزامات. كما يجب الإفصاح عن القيمة العادلة بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات مع المبلغ المسجل المقابل في الميزانية العمومية. ويعتبر العديد من مستخدمي البيانات المالية معلومات القيمة العادلة على أنها مفيدة، لأنها تقدم تقييما مبنيا

[1] - Hela Turki, Sonda Wali, Younes Boujelbene, "**IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed?**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 11, n° 01, 2017,p168

على أساس السوق لقيمة الأدوات المالية التي لا تعتمد على تكلفة الأدوات عندما تم الاعتراف بها في البداية من قبل المنشأة أو الفئة التي صُنفت ضمنها من قبل المنشأة.

- لا تُطلب معلومات القيمة العادلة عندما يكون المبلغ المسجل تقدير تقريبي معقول للقيمة العادلة. وبالإضافة لذلك، عندما يتم قيسا الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية تلك بسعر التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي 39 لأنه من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع وصف للأدوات المالية، ومبلغها المسجل،
- لاستكمال معلومات القيمة العادلة المقدمة، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) الأساليب والافتراضات المطبقة في تحديد القيم العادلة (مثل الافتراضات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق، ومعدلات خسائر الائتمان المقدرة، وأسعار الفائدة أو معدلات الخصم).

(ب) ما إذا يتم تحديد القيم العادلة مباشرة، بشكل كامل أو جزئي، من خلال الرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو يتم تقديرها باستعمال أسلوب تقييم.

(ج) ما إذا تتضمن بياناتها المالية أدوات مالية مقاسة بالقيم العادلة التي يتم تحديدها بشكل كامل أو جزئي باستعمال أسلوب تقييم على أساس إفتراضات لا تدعمها معاملات السوق الحالية التي يمكن ملاحظتها في الأداة نفسها، ولا تستند إلى بيانات السوق المتوفرة التي يمكن ملاحظتها، بما في ذلك المعلومات حول حساسية تقديرات القيمة العادلة للتغيرات في الافتراضات.

(د) المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدر باستعمال أسلوب تقييم معين والذي تم الاعتراف به في حسابات الربح أو الخسارة خلال الفترة.

- إذا كان هناك فرق بين القيمة العادلة لسعر المعاملة عند الاعتراف الأولي والمبلغ الذي يتم تحديده في ذلك التاريخ باستعمال أسلوب تقييم ما، تفصح المنشأة أيضا عن سياستها المحاسبية للاعتراف بذلك الفرق في حساب الربح أو الخسارة والفرق الإجمالي الذي سيتم الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة. وقد تنشأ هذه الفروقات، على سبيل المثال، لدى المتعاملين في الأدوات المالية.

5- طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

إن الهدف الثاني من الهدفين الرئيسيين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 هو الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تُمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير. وتركز متطلبات الإفصاح هذه على:

5-1 الإفصاحات النوعية

لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية حول:

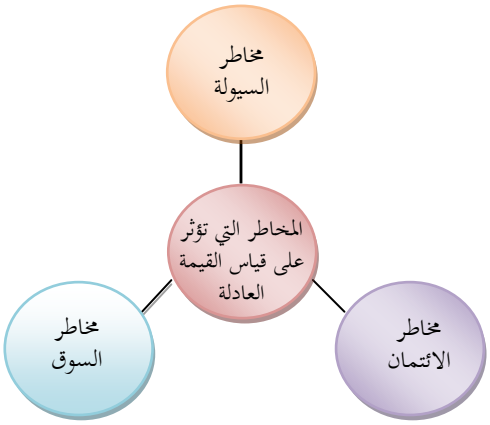
- التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.
- أهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة المخاطر وأساليبها في قياس المخاطر.
- أي تغييرات عن الفترة السابقة في التعرض أو أهدافها وسياساتها وعملياتها وأساليبها.

2-5 الإفصاحات الكمية

- لكل نوع من المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، يقتضي المعيار لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة الإفصاح عما يلي:
  - بيانات كمية مختصرة حول تعرضها لتلك المخاطر في تاريخ إعداد التقارير.
  - تركيز المخاطر.
- يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 أن يستند الإفصاح عن تعرض المنشأة للمخاطر إلى الكيفية التي تنظر بها المنشأة لمخاطرها وتديرها (أي المعلومات التي تستخدمها داخليا لتقييم المخاطر).
- إذا كانت البيانات الكمية المفصح عنها من تاريخ إعداد التقارير غير ممثلة لتعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة، ينبغي أن تقدم المنشأة معلومات أخرى أكثر تمثيلا.

والشكل الموالي يوضح انواع المخاطرالتي تؤثر على قياس القيمة العادلة :

الشكل رقم (06): المخاطر التي تؤثر على قياس القيمة العادلة



المصدر :ابراهيم نبيل عبد الرؤوف ،**دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة** ،اكاديمية الشروق ،المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات ،الاردن ،2009،ص 20.

1-2-5 مخاطرة الائتمان

- يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 "مخاطرة الائتمان" بأنها مخاطرة أن يسبب أحد أطراف أداة مالية ما خسائر مالية للطرف الآخر من خلال الإخفاق في استيفاء إلتزام معين.
- يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 إجراء الإفصاحات التالية المتعلقة بمخاطرة الائتمان حسب صنف الأداة المالية:

- المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرضها لمخاطر الائتمان في تاريخ إعداد التقارير دون الأخذ في الاعتبار أي ضمان محتفظ به أو أية تحسينات ائتمانية أخرى (أي المبلغ المسجل في العديد من الحالات).
- وصف للبنود المرهونة المحتفظ بها كضمان والتحسينات الائتمانية الأخرى.
- معلومات حول نوعية ائتمان الأصول المالية التي لا تكون مستحقة الدفع سابقا أو لا تكون منخفضة القيمة.
- المبلغ المسجل للأصول المالية التي تكون مستحقة الدفع سابقا أو منخفضة القيمة والتي أعيد التفاوض بشروطها.

– لإكمال المعلومات أعلاه، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 الإفصاحات التالية:

- تحليل عمر الأصول المالية مستحقة الدفع سابقا من تاريخ إعداد التقارير ولكنها غير منخفضة القيمة.
- تحليل الأصول المالية المحددة بشكل فردي بأنها منخفضة القيمة من تاريخ إعداد التقارير.
- وصف للبنود المرهونة المحتفظ بها من قبل المنشأة كضمان والتحسينات الائتمانية الأخرى المرتبطة بأصول مستحقة الدفع سابقا أو منخفضة القيمة.
- طبيعة الأصول المالية أو غير المالية ومبلغها المسجل التي يتم الحصول عليها خلال الفترة وذلك بامتلاك الضمان الإضافي أو من خلال الكفالات أو التحسينات الائتمانية الأخرى، وكذلك السياسات للتصرف بتلك الأصول أو استخدامها والتي لا يمكن تحويلها بسهولة إلى نقد.

– تساعد معلومات مخاطر الائتمان مستخدمي البيانات المالية على تقييم نوعية ائتمان الأصول المالية للمنشأة ومستوى ومصادر خسائر انخفاض القيمة.

5-2-2 مخاطرة السيولة

– يُعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 "مخاطرة السيولة" بمخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الالتزامات التعاقدية المرتبطة بالالتزامات المالية.

– يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة أن تفصح عن كل مما يلي:

- تحليل الاستحقاق للالتزامات المالية الذي يُظهر الاستحقاقات التعاقدية الباقية.
- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة المتأصلة في تلك الالتزامات.

5-2-3 مخاطرة السوق

- يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 "مخاطرة السوق" بمخاطرة تقلب القيمة العادلة او التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتتكون مخاطر السوق من ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى.
- يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من المنشأة أن تفصح عن تحليل الحساسية لمخاطر السوق. وتساعد تحليلات الحساسية مستخدمي البيانات المالية على تقييم ماهية التغييرات الممكنة في المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي بسبب التغيرات في عوامل مخاطر السوق.
- ما لم تستخدم المنشأة تحليل الحساسية الذي يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر لإدارة المخاطر المالية، ينبغي تصنيف تحليل الحساسية حسب نوع مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير، مع إظهار كيفية تؤثُّر الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بالتغييرات في متغير المخاطر ذي الصلة والتي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ. كما يُطلب من المنشأة أيضا أن تفصح عن الأساليب والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية. وعندما تكون تحليلات الحساسية المفصح عنها غير تمثيلية (لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة مثلا)، يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة والأسباب الداعية للاعتقاد بأن تحليلات الحساسية غير تمثيلية.

مثال :

عند إدارة المخاطر المالية (وتحديدا مخاطر السوق)، غالبا ما تستخدم البنوك وشركات الأوراق المالية القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة كمقياس للمخاطر. والقيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة عبارة عن مقياس إحصائي لمخاطر انخفاض الأسعار التي تعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر. وتكون القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لمحفظة من الأدوات المالية هي الحد الأقصى من الخسارة التي يُتوقع أن تعاني منها المحفظة خلال فترة احتفاظ محددة (مثل يوم واحد أو عشرة أيام) مع مستوى معين من الثقة (مثل 95% أو 99%). على سبيل المثال، إذا كانت القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لمدة يوم واحد للمحفظة التجارية لمنشأة ما هي 10.000.000 دولار بمستوى 99% من الثقة، فهذا يدل على أن المنشأة سوف تخسر أكثر من 10.000.000 دولار في يوم واحد فقط من أصل 100 يوم.

معيـــار القطاعات التشغيلية IFRS 8

1- تاريخ صدور المعيار :

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم 14 "تقديم التقارير حول القطاعات" وفيما يلي أدناه توضيح للتغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي رقم 14.

ينبغي أن تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعد ذلك، ويسمح بتطبيق هذا المعيار في وقت مبكر، وفي حال طبقت المنشأة هذا المعيار على فترة سابقة، فإنها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة[1].

2- هدف المعيار

- يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات مختارة حول قطاعاتها التشغيلية في التقارير المالية المرحلية، كما ورد متطلبات بشأن الإفصاحات ذات العلاقة حول المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء.
- يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات مالية ووصفية بشأن قطاعاتها المشمولة في البيانات المالية، والقطاعات المشمولة في التقارير المالية هي القطاعات التشغيلية أو مجموع قطاعات تشغيلية التي تلبي معايير محددة، أما القطاعات التشغيلية فهي عناصر المنشأة التي تتوفر حولها معلومات مالية منفصلة يتم تقييمها بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي في عملية اتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد وتقييم الآداء، ويطلب عموما الإبلاغ عن المعلومات المالية على نفس الأساس المستخدم داخليا لتقييم آداء القطاع التشغيلي وتحديد كيفية تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية.
- يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معيار لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول القطاع، كما يقتضي منها الإبلاغ عن إلتزامات القطاع وبنود معينة في الدخل والمصروف إذا تم تقديم مثل هذه المقاييس بشكل منتظم إلى صانع القرار التشغيلي الرئيسي، ويقتضي هذا المعيار أيضا مطابقة إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية وإجمالي الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول والالتزامات والمبالغ الأخرى المفصح عنها فيما يخص القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة.
- يقتضي هذا المعيار من المنشأة الإبلاغ عن معلومات حول الإيرادات المستمدة من منتجاتها وخدماتها (أو مجموعات لمنتجات وخدمات مماثلة)، وحول الدول التي تحقق فيها إيرادات وتحتفظ فيها بأصول وحول كبار العملاء بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات مستخدمة من قبل الإدارة في اتخاذ

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs8

القرارات التشغيلية أم لا، إلا أن هذا المعيار لا يقتضي من المنشأة الإبلاغ عن معلومات غير معدة للاستخدام الداخلي إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدا[1].

- كما يقتضي هذا المعيار أن تقدم المنشأة معلومات وصفية حول الطريقة التي تحددت من خلالها القطاعات التشغيلية والمنتجات والخدمات التي تقدمها القطاعات والاختلافات بين المقاييس المستخدمة في الإبلاغ عن المعلومات القطاعية وتلك المستخدمة في البيانات المالية للمنشأة والتغيرات في قياس مبالغ القطاع من فترة إلى أخرى.

3- نطاق المعيار

يجب أن يُطبق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على:

(أ)القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة التي تتصف بما يلي:

(ب)القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم التي تتصف بما يلي:

التي يُتاجر بأدوات ديونها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام

التي تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية

تودع أو في سياق إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض

- إذا اختارت منشأة غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أن تفصح عن معلومات عن قطاعات لا تلتزم بهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، فلا يجوز لها أن تصف المعلومات على أنها معلومات قطاعية.

- إذا تضمن تقرير مالي كلاً من القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم التي تكون في نطاق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إضافة إلى القوائم المالية المنفصلة، تكون المعلومات القطاعية مطلوبة — فقط في القوائم المالية الموحدة.

4- ضوابط التجميع

غالبا ما تظهر القطاعات التشغيلية أداءً مالي اً طويل الأجل متشابه ا إذًا كانت لهذه القطاعات خصائص اقتصادية متشابهة .فعلى سبيل المثال، يتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح طويل الأجل لقطاعين تشغيليين متشابه ا إذًا كانت خصائصهما الاقتصادية متشابهة .وقد يتم تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع يتفق مع المبدأ الأساس لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي، وكانت للقطاعات خصائص اقتصادية متشابهة، وكانت القطاعات متشابهة في كل من النواحي التالية:

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات.

(ب) طبيعة العمليات الإنتاجية.

1- طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الثاني ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2016 :ص710

(ج) نوع أو فئة عملاء منتجاتها وخدماتها.

(د) الطرق المستخدمة لتوزيع منتجاتها وتقديم خدماتها.

(هـ)طبيعة البيئة التنظيمية، إذا كان ذلك منطبقا، على سبيل المثال، المصارف، أو التأمين أو المرافق العامة.

5- الحدود الكمية

يجب على كل منشأة أن تقوم بالتقرير – بشكل منفصل – عن معلومات عن أي قطاع تشغيلي يستوفي أي مَّن الحدود الكمية التالية:

(أ) يبلغ إيراده الذي تم التقرير عنه، بما في ذلك كل من المبيعات للعملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، 10 % أو أكثر من الإيراد المجمع، الداخلي والخارجي لجميع القطاعات التشغيلية.

(ب) يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها 10 % أو أكثر من أيهما أكبر، بالمبلغ المطلق، من) 1 (الربح المجمع الذي تم التقرير عنه لجميع القطاعات التشغيلية التي لم تقم بالتقرير عن خسارة و) 2 (الخسارة المجمعة التي تم التقرير عنها لجميع القطاعات التشغيلية التي قامت بالتقرير عن خسارة.

(ج)تبلغ أصوله 10 % أو أكثر من الأصول المجمعة لجميع القطاعات التشغيلية.

يمكن أن تعد القطاعات التشغيلية التي لا تستوفي أيا من الحدود الكمية قطاعات يتم التقرير عنها، ويُفصح عنها –بشكل منفصل – إذا اعتقدت الإدارة أن المعلومات عن القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية

6- الإفصاح

- يجب على المنشأة تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الاعمال التي تقوم بها واثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها
- يجب على المنشأة ان تفصح عما يلي لكل فترة تعرض عنها قائمة الدخل الشامل–:
- العوامل المستخدمة لتحديد قطاعات المنشأة التي يتم التقرير عنها، بما في ذلك أساس التنظيم ، كما يجب على
- المنشأة ان تفصح عن وصف ا مَّلخص ا عَّن القطاعات التشغيلية التي تم تجميعها ، أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع يتم التقرير عنه إيراداته
- معلومات عن الربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة المدرجة في الربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع واساس القياس[1]

يجب على المنشأة ان تفصح عما يلي لكل فترة تعرض عنها قائمة الدخل الشامل–:

مطابقة مجاميع إيرادات القطاع، والربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها للقطاع، وأصول القطاع،

[1] -- Christian Leuz, Peter Wysocki, " **The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research**", European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper No. 306/2016, Chicago Booth Research Paper No. 16-03, 2016, Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2733831

والتزامات القطاع والبنود الأخرى ذات الأهمية النسبية مع المبالغ المقابلة لها في المنشأة

يجب على المنشأة ان تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه-:

(أ)الإيرادات من العملاء الخارجيين.

(ب)الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى لنفس المنشأة.

(ج)إيراد الفائدة.

(د)مصروف الفائدة.

(هـ)الاستهلاك والإطفاء.

(و)بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية التي يُفصح عنها وفق ا لِّلفقرة 97 من معيار المحاسبة الدولي1

يجب على المنشأة ان تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه:

(ز)حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ح)مصروف أو دخل ضريبة الدخل.

(ط)البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية بخلاف الاستهلاك والإطفاء.

مثال :

فيما يلي قطاعات المنشأة (س) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2008:

الجدول رقم (10) : قطاعات المنشأة (س)

بالألف دينار

بيان	قطاع 1	قطاع 2	قطاع 3	قطاع 4	قطاع 5	قطاع 6	قطاع 7	إجمالي
إجمالي إيراد المبيعات	25000	3000	30000	4000	32000	4000	2000	100000
موزعة بين:								
مبيعات العملاء الخارجيين	20000	3000	12000	3500	30000	3600	2000	74100
مبيعات لقطاعات داخل المنشأة	5000	–	18000	500	2000	400	–	25900
نتيجة القطاع	8000	800	(4000)	1600	8300	900	(600)	15000
أصول القطاع	30000	7000	40000	6000	45000	7000	5000	140000

الاختبار الأول: اختبار 50%

يجب أن تكون مبيعات القطاع إلى عملاء خارجيين أكبر من 50%:

الجدول رقم (11): مبيعات القطاع إلى العملاء الخارجيين

القطاع	المبيعات لعملاء خارجيين	إجمالي مبيعات القطاع	النسبة	التأهيل
(1)	20000	25000	%80	مؤهل
(2)	3000	3000	%100	مؤهل
(3)	12000	30000	%40	غير مؤهل
(4)	3500	4000	%87.5	مؤهل
(5)	30000	32000	%93.7	مؤهل
(6)	3600	4000	%90	مؤهل
(7)	2000	2000	%100	مؤهل

الاختبار الثاني: اختبار 10%

القطاعات المؤهلة من الاختبار الأول يجب أن تجتاز أحد الاختبارات التاليةك

1- إجمالي مبيعات القطاع ÷ إجمالي مبيعات المنشأة أكبر من 10%.

ولأن إجمالي مبيعات المنشأة 100000 دينار، أي أن 10% منها تساوي 10000 دينار.

إجمالي أصول القطاع ÷ إجمالي أصول المنشأة أكبر من 10%.

ولأن إجمالي أصول المنشأة 140000 دينار، أي أن 10% منها تساوي 14000 دينار.

2- إجمالي نتيجة القطاع ÷ إجمالي نتيجة المنشأة أكبر من 10%.

وإذا وجدت قطاعات رابحة وقطاعات خاسرة نجمع القطاعات الرابحة معا والقطاعات الخاسرة معا، ونأخذ الأكبر منهما ونحسب منه 10%؟

إجمالي القطاعات الرابحة = 8000 + 800 + 1600 + 8300 + 900 = 19600 دينار

إجمالي القطاعات الخاسرة = 4000 + 600 = 4600 دينار

إذن نأخذ الأكبر وهو القطاعات الرابحة أي 19600 دينار.

نسبة 10% من القطاعات الرابحة 19600 × 10% = 1960 دينار

الجدول رقم (12): القطاعات المؤهلة بعد الاختبار الثاني

القطاعات	10% من المبيعات 10000		10% من الأصول 14000		10% من نتيجة النشاط 1960	
	مبيعات القطاع	مؤهل أم لا	أصول القطاع	مؤهل أم لا	نتيجة النشاط	مؤهل أم لا
(1)	25000	مؤهل	30000	مؤهل	8000	مؤهل
(2)	3000	غير مؤهل	7000	غير مؤهل	800	غير مؤهل
(4)	4000	غير مؤهل	6000	غير مؤهل	1600	غير مؤهل
(5)	32000	مؤهل	45000	مؤهل	8300	مؤهل
(6)	4000	غير مؤهل	7000	غير مؤهل	900	غير مؤهل
(7)	2000	غير مؤهل	5000	غير مؤهل	600	غير مؤهل
الإجمالي	**100000**		**100000**		**20200**	

إذن القطاعات المؤهلة بعد الاختبار الثاني هي (1)، (5).

الاختبار الثالث: اختبار 75%:

يجب التأكد من أن القطاعات المؤهلة بعد الاختبار الثاني يجب أن تتجاوز الاختبار الثالث وهو أن:

مبيعات القطاعات المؤهلة لعملاء خارجيين – إجمالي مبيعات المنشأة لعملاء خارجيين أكبر من 75%.

$$\text{النسبة} = \frac{30000 + 20000}{74100} \times 100 = 67.4\%$$

إذن لم تتجاوز الاختبار، ولذلك نعيد العملية من الخطوة الأولى ونختار القطاع الذي تكون مبيعاته إلى عملاء خارجيين إلى إجمالي مبيعاته هي الأقرب إلى 50%، ونظرا لأنه تم استبعاد القطاع رقم (3) فقط من الخطوة الأولى لأن النسبة كانت 40%. لذلك نأخذ هذا القطاع ونرى إذا كان سيتجاوز باقي الاختبارات أم لا.

الجدول رقم (13): مدى اجتياز القطاع (3) لاختبار 10%

القطاعات	10% من المبيعات =10000		10% من الأصول =14000		10% من نتيجة النشاط =1960	
	مبيعات القطاع	مؤهل أم لا	أصول القطاع	مؤهل أم لا	نتيجة النشاط	مؤهل أم لا
(3)	30000	مؤهل	40000	مؤهل	4000	مؤهل

إذن القطاع رقم (3) نجح في اجتياز اختبار 10% بشروطه كلها رغم أن شرط واحد كان يكفي. ثم نجري بعد ذلك اختبار 75% بإضافة القطاع رقم (3)

$$\text{النسبة} = \frac{12000 + 30000 + 20000}{74100} \times 100 = 83.6\%$$

إذن القطاعات التي يتم الإفصاح عنها هي: القطاع (1) والقطاع (3) والقطاع (5).

ملاحظة:

وفقا للمعيار المحاسبي IFRS 8 (المعيار الدولي للتقارير المالية الخاص بالقطاعات التشغيلية) يتم إلغاء الاختبار الأول أي اختبار 50%، ويتم إجراء الاختبارات التالية:

1- اختبار 10%

2- اختبار 75%.

وسوف نصل إلى نفس النتيجة التي توصلنا إليها في ظل "المعيار المحاسبي الدولي" (IAS 14) الذي تم سحبه.

معيـــار الادوات المالية 9 IFRS

1- هدف المعيار :

صدر هذا المعبر ليحل محل المعيار المحاسبي 39 بصورة مبسطة وسهلة الفهم لمعدي التقارير المالية والمستخدمين ،وهذا ما يساعد في تطبيق المعيار بصولرة سليمة ،وقد بين قواعد واسس قياس الموجودات والالتزامات بالقيمة العادلة عند القياس المبدئي ، اما في حالة التقيم اللاحق للاصول المالية فقد تم تقسيمها الى اصول تقاس بالقيمة العادلة واصول تقاس بالتكلفة وذلك بناءا على مستوى التغير في قيم هذه الموجودات والالتزامات.[1]

2- تاريخ صدور المعيار :

صدر معيار التقرير المالي الدولي رقم 9 تحت عنوان الادوات المالية كبديل للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 بسبب التعقيدات الصادرة فيه فيما يتعلق بالاعتراف و القياس للادوات المالية و محاسبة التحوط و اصدر هذا المعيار على ثلاث مراحل[2]:

المرحلة الاولى: تصنيف و قياس الادوات المالية (نوفمبر 2009م).

المرحلة الثانية: المحاسبة عن الاضمحلال في القيمة و الغاء الاعتراف بالادوات المالية (اكتوبر 2010).

المرحلة الثالثة: محاسبة التحوط (جوان 2011م).

3- نطاق المعيار :

لتكوين قاعدة لفهم المعيار 9، ينبغي بيان حقائق أساسية، وهي:

- أن المعيار 9 ألغى فقط المعيار 39، وبذلك فإن المعايير الأخرى ذات الصلة بالأدوات المالية: 32 و7 و13 ما زالت سارية المفعول. على سبيل المثال أن المعيار 9 لم يتطرق إلى تعريف الأدوات المالية، ولمن يبحث عن هذا التعريف عليه الرجوع إلى المعيار 32.
- إن المعيار 9 لا يتعامل مع أدوات الملكية المصدرة من قبل الشركة، لكنه يتعامل مع أدوات الملكية للشركات الأخرى كموجودات مالية تم شراؤها من قبل الشركة معدة البيانات المالية.
- أن المعيار 9 لا يتعامل مع الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاركات، فهذه يتم التعامل معها وفق المعايير الأخرى ذات الصلة، المعيار IFRS 10، والمعيار IAS 28.

---

[1] –جميل حسين النجار،**اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عم الشركات المساهمة العامة** الفلسطينية ،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ،عمان ، الاردن، المجلد التاسع ،العدد الثالث ، 2013 ، ص 471.

[2] محمد محمد عبد الغني، **المحاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية للبنوك التجارية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية**،جامعة الزقازيق القاهرة،مصر،العدد الثاني2004.

- أن المعيار 9 يتكون من ثلاثة أجزاء أو دعامات Pillars أساسية، وهي[1]:
  - التبويب والقياس.
  - الاضمحلال (أو التدني أو هبوط القيمة).
  - محاسبة التحوط.

وقد تم التركيز بصورة أكبر على موضوع الاضمحلال.

أبرز الاختلافات بين المعيار القديم رقم 39 والمعيار الجديد رقم 9:

كما أسلفنا فإن المعيار 9 جاء لتبسيط المعيار 39 ومعالجة الثغرات الموجودة فيه. ونبين فيما يلي أبرز الاختلافات بين المعيارين:

أ. عام:

- المعيار 9 أكثر انسجاما من حيث صياغته مع المبادئ التي يتكون منها الإطار النظري للمحاسبة المالية بينما المعيار 39 يركز على قواعد وتفاصيل التطبيق بصورة أكبر
- المعيار 39 كان مقتصرا على المصارف والمؤسسات المالية المشابهة، بينما يمتد نطاق المعيار 9 ليشمل المنشآت كافة، بما فيها الصناعية مثلا، مع شموله بشكل خاص لشركات التأمين.
- المعيار 9 يحتاج إلى مزيد من الاجتهادات والأحكام والتقديرات من جانب الإدارة والمحاسبين خلافا للمعيار 39.
- يتطلب المعيار بيانات تفصيلية أكثر من المنشأة لأغراض التطبيق.

رغم التبسيط الملحوظ في المعيار 9 إلا أنه ما زال يحتاج إلى دليل تفصيلي لتسهيل الفهم والتطبيق.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9

جدول رقم (14):مقارنة الاثر المتوقع لتطبيق المعيار رقم 09 مع متطلبات تنفيذه

الأثر المتوقع	المتطلبات الواجب أخذها بالحسبان
خسائر الائتمان Credit Losses	
- يقدم المعيار أنموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة والذي يستخدم منهاج القياس المزدوج الذي يتطلب الاعتراف بالخسائر المتوقعة على مدى 12 شهرا من تاريخ الاعتراف الأولي أو على مدى عمر الائتمان، ويستخدم المعيار الأول للموجودات التي لم تتعرض لزيادة جوهرية في مخاطر الائتمان من تاريخ الاعتراف الأولي، بينما يستخدم المعيار الثاني للموجودات التي تعرضت لتلك الزيادة الجوهرية. - يعتمد تطبيق الأنموذج الجديد في قدرة المصارف على تبني تقديرات متينة للخسائر المتوقعة عندما تحدث تغيرات جوهرية في مخاطر الائتمان، وهذا يزيد من تعقيد وزيادة مستوى الحكم بشكل كبير. - قد تتأثر حقوق الملكية، ورأس المال التنظيمي ومؤشرات الأداء الرئيسية بشكل كبير حيث أنها ستعكس الخسائر المتوقعة وكذلك خسائر الائتمان المتكبدة، كما أن التقلبات في البيانات المقدمة من أطراف خارجية، مثل التصنيفات، مقيمي الائتمان، التنبؤات المتعلقة بظروف مستقبلية كلها ستدخل في احتساب الخسائر المتوقعة. - الحاجة إلى أنظمة وعمليات جديدة، وما يرتبط بها من ضوابط داخلية، لتلبية الاحتياجات الجديدة من البيانات، واحتياج احتسابات الخسائر المتوقعة، وكذلك الحاجة إلى معلومات عن كيفية تحديد الزيادة الجوهرية في مخاطر الائتمان.	- يجب أن تتخذ المؤسسة المالية قرارها بأي أنموذج سوف يتم تقدير الخسائر المتوقعة للموجودات المالية المختلفة التي تحتفظ بها، وكيف سيتم تعريف المصطلحات الرئيسية مثل "الزيادة الجوهرية" و"التدني" في سباق الموجودات المالية المحتفظ بها. - على المصارف وضع منهجيات وضوابط مناسبة لضمان ممارسة الحكم بشكل متسق. - وعليها تصميم وتنفيذ واختيار أنظمة وقواعد بيانات وضوابط داخلية جديدة ذات صلة لجمع البيانات الإضافية، على سبيل التمثيل، البيانات التأريخية للخسائر، والتنبؤات الاقتصادية. - إدراج المتطلبات الجديدة في تخطيط كفاية رأس المال، واختبارات الجهد، لضمان فهم الآثار المحتملة في ضوء السيناريوهات المتعاكسة ومعالجتها بشكل صحيح. - تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية والمعلومات الإدارية التي سيتم استخدامها لمراقبة الخسائر المتوقعة. - الأخذ بالحسبان تطوير خطة للحد من التقلبات المحتملة، على سبيل التمثيل، من خلال تنويع المنتجات داخل المحفظة الائتمانية لتقليل تركزات الائتمان أو تعديل استحقاقات المنتجات الائتمانية.
التصنيف والقياس Classification & Measurement	
- يتطلب المعيار تصنيف الموجودات المالية على أساس خصائص التدفقات النقدية التعاقدية، وأنموذج الأعمال المعتمد في إدارة الموجودات، وقد يكون من الضروري استخدام الحكم لتحديد فيما إذا كان معيار الدفعات المتأخرة من الأصل والفوائد SPPI قد تمت أستوفي أم لا. - تحديد الكيفية التي يصنف بها المصرف موجوداته المالية ممكن أن يؤثر على كيفية احتساب مصادر تمويل رأس المال، وكيفية احتساب متطلبات رأس المال، والتقلبات الدورية في الأرباح والخسائر وحقوق المالكين. - كما أن التأثير قد يمتد على شكل المنتج في عقود القروض، والعمليات المتبعة في معاملة القروض مثل عمليات تقييم القروض، وشراء الأوراق المالية وغيرها.	- إجراء مراجعة شاملة لجميع الموجودات المالية لصمان تصنيفها وقياسها بشكل مناسب. - تطوير النظم الالكترونية المحاسبية لضمان إمكانية توفير المعلومات اللازمة للتصنيف والقياس. - تطوير منهجيات وضوابط للتأكد من أن الحكم يتم بشكل متسق في كافة أعمال المؤسسة المالية. - تحديد وتقييم التأثير المحتمل على رأس المال التنظيمي. - الأخذ بالحسبان التغيرات في الشروط التعاقدية أو في نماذج الأعمال.
الإفصاح Disclosure	
- الحاجة إلى إفصاحات نوعية واسعة النطاق لشرح كيفية ممارسة الأحكام، وكذلك إفصاحات كمية حول الموجودات المالية. - الحاجة إلى إفصاحات على نطاق واسع عن انخفاض القيمة (التدني)، وقد يكون الحصول على معلومات جديدة أمرا معقدا ويستغرق وقتا طويلا.	- تحديد السياسات، والمدخلات، والافتراضات الرئيسية، وتصميم الإفصاحات التي تلبي متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية، والمستثمرين، والمالكين. - تقييم النظم الحالية لتحديد الثغرات التي يتعين معالجتها لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.

المصدر :مجلة المحاسب القانوني ،العدد الخامس ،العراق ،مارس 2018 ،ص117

الجدول رقم (15):الأنموذج االجديد لتصنيف وقياس الموجودات المالية بعد تاريخ الاعتراف الاولي

الفقرات	المعالجة
1) القروض والمدينون: القروض الأساسية وحسابات المدينون عندما يكون أنموذج الأعمال المتبع في المؤسسة للاعتراف بتلك الموجودات إما: - لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. - لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع تلك الموجودات. - كافة القروض وحسابات المدينون.	الكلفة المطفأة AC القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل الشامل الآخر FVOCI القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل FVPL
2) الأسهم التفضيلية (الممتازة) ذات القيمة القابلة للاسترداد بصورة قابلة للتداول وأدوات مستغلة (مثل الاستثمارات في وحدات صناديق الاستثمار المشترك)	القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل FVPL
3) أصول مالية مشتقة قائمة بذاتها (مثل الخيارات المشترات، العقود الآجلة، مقايضة القيمة العادلة الإيجابية في تأريخ الميزانية العمومية)	القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل FVPL
4) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية تعتمد المؤسسة، بشكل غير قابل للإلغاء عند الاعتراف المبدئي، الإعتراف بإيرادات مقسوم الأرباح فقط على استثمارات مؤهلة في قائمة الدخل، مع عدم إعادة تدوير التغيرات في القيمة العادلة المتراكمة في حقوق الملكية من خلال قائمة الدخل الشامل الآخر. استثمارات أخرى	القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل الشامل الآخر FVOCI القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل FVPL
ملاحظة: يمكن أن تستخدم القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل إذا كان أحد الأصول مؤهلا للاعتراف وفق القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل الشامل الآخر أو التكلفة المطفأة لتجنب عدم تطابق السياسة المحاسبية.	

Source ; PwC**,** "IFRS9**,** Financial Instruments- Understanding the Basics-" 2017**.** Available on www**.**pwc**.**com

التبويب والقياس:

أولا: تبويب وقياس الموجودات المالية:

تضمن المعيار 39 تبويب الموجودات المالية ضمن أربع فئات، كما يلي:

- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، ويعاد تبويبها إلى فرعين:
- محتفظ بها لغرض المتاجرة.
- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح ند الاعتراف الأولي.
- قروض وتسليفات (تقاس بالتكلفة المطفأة).
- محتفظ بها لغاية تاريخ الاستحقاق (تقاس بالتكلفة المطفأة).
- متاحة للبيع، وتشمل تلك الأدوات المصنفة أساسا كمتاحة للبيع وكذلك آية أدوات لم تبوب ضمن أي من الفئات الأخرى (تقاس بالقيمة العادلة ويعترف بالتغيرات لا في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر ما لم يعتمد أساس الكلفة كاستثناء).

المعيار الجديد جاء بفئات مختلفة وأسس جديدة (اختبارات) لغرض اختيار التبويب المناسب، حيث تبوب الموجودات المالية ضمن ثلاث فئات، وكما يلي[1]:

- بالتكلفة المطفأة.
- بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو FVTOCI.
- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، أو اختصارا FVTPL. وهذه يعاد تبويبها فرعيا إلى فئتين، هما:
  - مقاسة بصورة إلزامية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (بضمنها المشتقات).
  - مبوبة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولي.

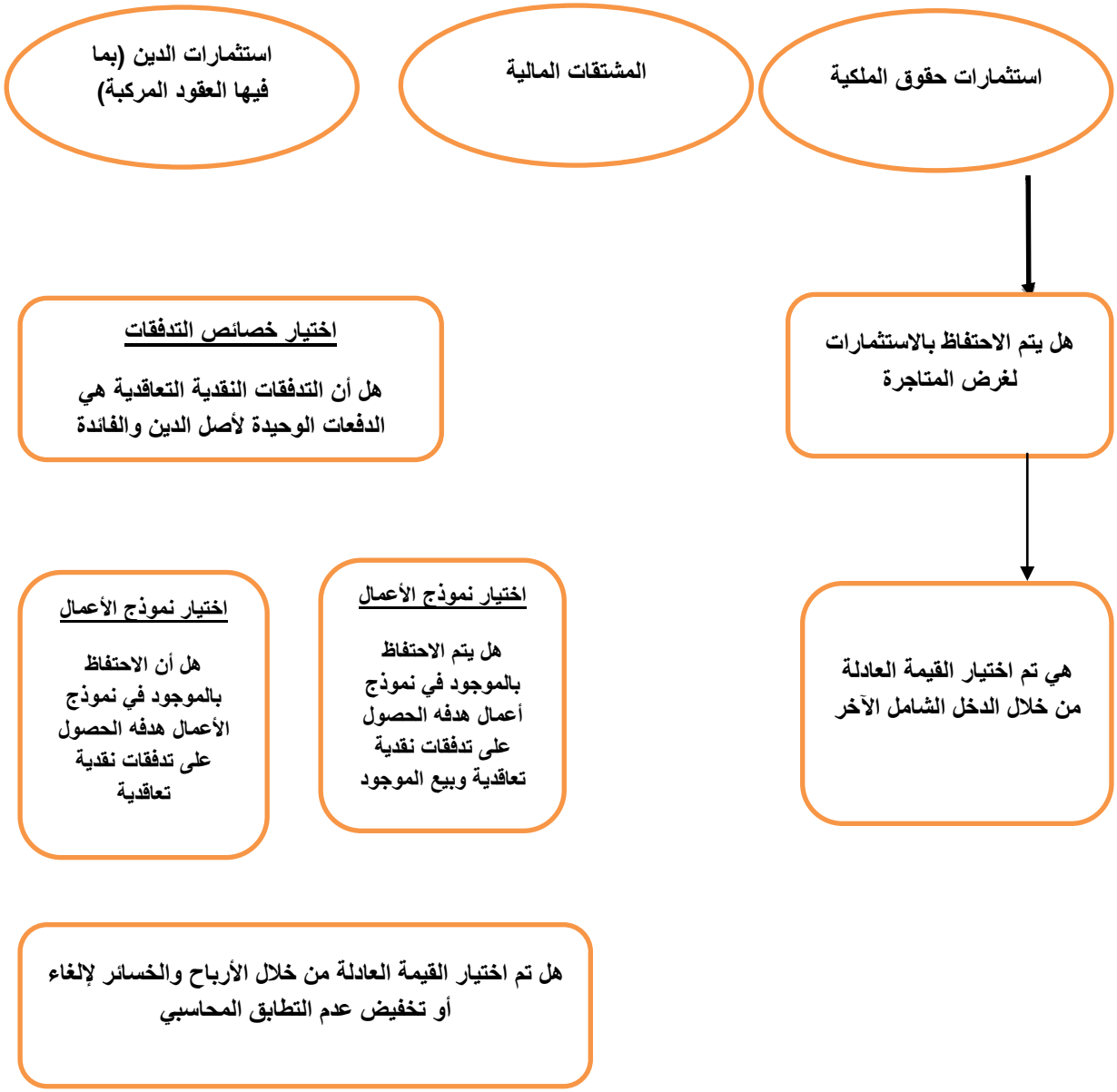
وقد اعتمد المعيار 9 أسسا جيدة لاختيار التبويب الملائم من خلال اختبارين، هما:

- اختبار خصائص التدفقات النقدية التعاقدية.
- اختبار نموذج الأعمال للمنشأة المستخدم لإدارة تلك الموجودات.

وفيما يلي توضيح لكيفية تبويب وقياس الموجودات المالية من خلال شجرة القرارات:

الشكل رقم (07): كيفية تبويب وقياس الموجودات المالية من خلال شجرة القرارات

[1] - PwC, "IFRS9, Financial Instruments- Understanding the Basics-" 2018. Available on www.pwc.com



FVOCI	FVTPL	FVOCI	----------
- التغيرات في القيمة العادلة يعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر. - يعترف بمقسوم الأرباح ضمن أ. خ - عند إلغاء الاعتراف لا يمكن إعادة تبويب المكاسب والخسائر المتراكمة في أ. خ	كافة التغيرات في القيمة العادلة يعترف بها ضمن أ. خ	- يعترف بالاضمحلال والفائدة ومكاسب وخسائر الصرف الأجنبي ضمن أ. خ - عند إلغاء الاعتراف فإن المكاسب والخسائر المتراكمة ضمن الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها ضمن أ. خ	- يتم الاعتراف بالاضمحلال وإيراد الفائدة ومكاسب وخسائر الصرف الأجنبي ضمن أ. خ - عند إلغاء الاعتراف بالموجود يعترف بالمكاسب والخسائر في أ. خ

تبويب وقياس المطلوبات المالية:

تضمن المعيار 39 تبويب المطلوبات المالية ضمن فئتين، كما يلي:

- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، ويعاد تبويبها فرعيا إلى فئتين:
  - محتفظ بها لغرض المتاجرة.
  - بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر عند الاعتراف الأولي.
- مطلوبات أخرى.
- المعيار الجديد تضمن تبويب المطلوبات المالية ضمن فئتين، كما يلي:
- بالتكلفة المطفأة.
- بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وهذه يعاد تبويبها فرعيا إلى فئتين، هما:
  - محتفظ بها لغرض المتاجرة (بضمنها المشتقات).
  - بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر عند الاعتراف الأولي.

كذلك فقد تضمن المعيار معالجة خاصة لالتزامات القروض وعقود الضمانات المالية. وألغى المعيار الجديد الاستثناءات الوارد في المعيار القديم الذي يسمح بقياس المطلوبات المالية المشتقة بالكلفة في حال توفر شروط معينة، وبدلا من ذلك ألزم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

أيضا من المهم الإشارة إلى أن المعيار 9، كما هو عليه الحال في المعيار 39، يسمح للمنشأة بتعيين مطلوبات مالية معينة بأنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. وذلك في الحالات التالية:

- أن العقد يحتوي على مشتقة ضمنية أو أكثر.
- أن هذا التبويب يلغي أو يقلل بدرجة كبيرة حالة عدم التطابق أو التزامن المحاسبي
- أن مجموعة من المطلوبات المالية، أو موجودات مالية ومطلوبات مالية، تدار ويقيم أداؤها على أساس القيمة العادلة.

وبينما يلزم المعيار 39 بالاعتراف بتغيرات القيمة العادلة للمطلوبات المالية المبوبة بشكل لا رجعة فيه بأنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ضمن الأرباح والخسائر، فإن المعيار 9 يستلزم عرض مبالغ التغيرات في القيمة العادلة للمطلوبات المالية التي تعزى إلى التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة ضمن الدخل الشامل الآخر، مع عرض بقية التغيرات ضمن الأرباح والخسائر. لكن إذا أدت هذه المعالجة إلى خلق، أو توسيع حالة عدم التطابق المحاسبي في الأرباح والخسائر، أو أن المطلوب يمثل التزام قرض أو عقد ضمانات مالية مبوب بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، فعلى المنشأة أن تعرض كافة المكاسب أو الخسائر عن ذلك المطلوب (بما في ذلك آثار التغير في مخاطر الائتمان) ضمن الأرباح والخسائر.[1]

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-9,paragraphe 2-9

إعـادة التبويب

يسمح المعيار 39 بإعادة تبويب الأدوات المالية من فئة إلى أخرى في حال توفر شروط محددة، على سبيل المثال التغير في المقاصد أو القدرة للمنشأة مما يجعل التبويب الأولي غير ملائم، أو توفر قياس للقيمة العادلة أكثر موثوقية، أو بالعكس أن قياس القيمة العادلة لم يعد ممكنا. (الفقرة 50.54 من المعيار 39).

أم المعيار 9 فقد تضمن مبدأ واحدا لإعادة التبويب للموجودات المالية، إذ يسمح بذلك عندما تغير المنشأة من نموذج الأعمال المتبع لإدارة موجوداتها فقط، وعموما فإن هذه الحالة لا يتوقع حدوثها إلا بصورة محدودة كما في حالة قيام المنشأة بشراء منشأة أخرى أو استبعاد أو توقف خط إنتاجي. ولا يسمح مطلقا بإعادة التبويب للمطلوبات المالية. (الفقرة 4.4.1 – 2 من المعيار 9).

ج. الاضـمحلال:

لقد تغيرت متطلبات الاضمحلال بصورة جوهرية بصدور المعيار 9، ففي حين كان النموذج المعتمد لاحتساب الاضمحلال في المعيار 39 هو (نموذج الخسارة الفعلية) اعتمد المعيار 9 (نموذج خسائر الائتمان المتوقعة) الذي يأتي انسجاما مع معايير بازل.

وعلى وجه التفصيل، فإن المعيار 39 كان يؤخر الاعتراف بخسائر الائتمان لحين توفر الدليل الموضوعي على حدوث الاضمحلال فعلا، مع الأخذ بالأحداث الماضية والظروف الحالية عند تحديد مبلغ الاضمحلال (أي عدم الأخذ بأحداث خسائر الائتمان المستقبلية حتى لو كانت متوقعة بدرجة كبيرة). وقد اتبع المعيار نماذج مختلفة للاضمحلال للأدوات المالية المختلفة تبعا لاختبار الاضمحلال، بما في ذلك الاستثمارات في حقوق الملكية المبوبة (متاحة للبيع).

أما المعيار 9 فيلزم بالاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة في كل فترة مالية حتى لو لم تحدث أحداث خسائر فعلية. ولا يكتفي المعيار بأخذ الأحداث الماضية والظروف الحالية في الاعتبار، وإنما يأخذ أيضا معلومات النظرة المستقبلية المعقولة والمؤيدة والتي يمكن الحصول عليها بدون كلف أو جهد غير مبررة. ويستخدم هذا النموذج لكافة الأدوات المالية تبعا لاختبار الاضمحلال. وبموجب المعيار الجديد فإن اختبار الاضمحلال يستخدم للأدوات التالية:.

- الموجودات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.
- أدوات استثمارات الدين المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
- مدينو عقود الإيجار التي تدخل ضمن نطاق المعيار رقم 17 – عقود الإيجار.
- المدينون التجاريون وموجودات العقود التي تدخل ضمن نطاق معيار التقارير المالية الدولي 15 العقود مع العملاء.
- التزامات القروض وعقود الضمانات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

ولا تستخدم متطلبات الاضمحلال في المعيار 9 للاستثمارات في حقوق الملكية أو المفردات المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، أو الاستثمارات في حقوق الملكية التي تم اختيارها لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويوفر المعيار 9 نموذجين أو منهجين لقياس الاضمحلال، كما يلي:

- **النموذج العام لقياس مخصص خسائر الاضمحلال**[1]:

بموجب هذا النموذج يعترف بخسائر الاضمحلال تبعا لجودة الائتمان، وعلى ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: الموجودات العاملة: يعترف بمخصص الخسائر بمبلغ خسائر الائتمان المتوقعة خلال 12 شهرا.

المرحلة الثانية: الموجودات المالية التي تعاني من خسائر ائتمان متزايدة: يعترف بمخصص خسائر الائتمان بمبلغ خسائر الائتمان المتوقعة الذي يغطي كامل حياة الموجود.

المرحلة الثالثة: الائتمان الخاسر: يعترف بمخصص الخسائر بمبلغ خسائر الائتمان المتوقعة الذي يغطي كامل حياة الموجود، ويعترف بإيراد الفائدة على أساس التكلفة المطفأة.

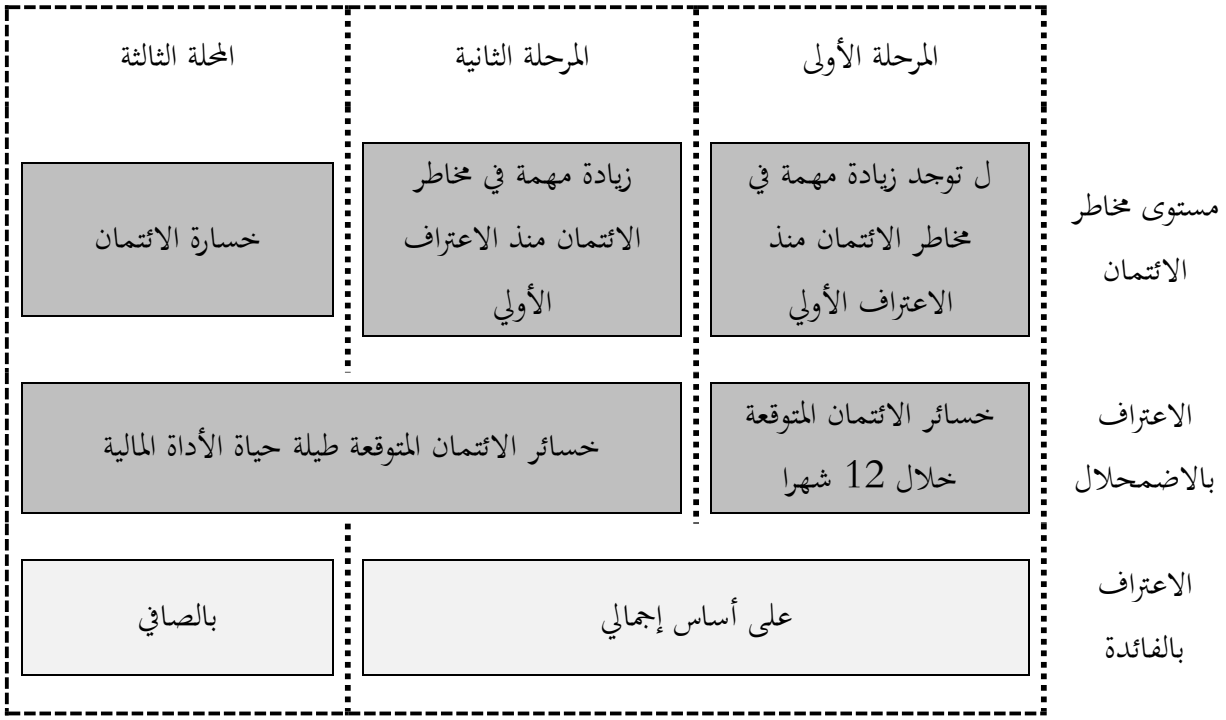
- **النموذج المبسط**:

بموجب هذا النموذج لا نحتاج إلى تحديد مرحلة تدهور مخاطر الائتمان للموجودات المالية لأن مخصص الخسائر يعترف به عادة على أساس خسائر الائتمان المتوقعة لكامل حياة الموجود.

وفيما يلي مخطط يوضح متطلبات الاضمحلال بموجب المعيار 9 على أساس النموذج العام:

[1] - Stuart McLeay, Peter F. Pope, " **The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence**", Accounting and Business Research, Vol 41, n° 03, 2011.p174

الشكل رقم (08): متطلبات الاضمحلال بموجب المعيار 9 على أساس النموذج العام



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على عدة مراجع

د. محاسبة التحوط:

أدخل المعيار 9 إصلاحات مهمة على نموذج محاسبة التحوط، مع توسيع الإفصاح عن إدارة المخاطر، مع الربط بين المعالجات المحاسبية وغدارة المخاطر، وبالتالي تمكين المنشآت من عكس نشاطات إدارة المخاطر ضمن بياناتها المالية بصورة أفضل.

ولا بد في البداية من الإشارة إلى أن بعض الأحكام الأساسية لمحاسبة التحوط الواردة في المعيار 39 تم الإبقاء عليها في المعيار 9، وهي كما يلي:

- أن محاسبة التحوط اختيارية وليست إلزامية.
- أنواع التحوطات ثلاثة: تحوط التدفقات النقدية، وتحوط القيمة العادلة، وتحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية.
- أن فاعلية التحوط تقاس بحالات عدم الكفاءة (نقاط الضعف) المعترف بها في الأرباح والخسائر.
- يجب الاحتفاظ بتوثيق ملائم للتحوط.

كما ينبغي الإشارة أيضا إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS7: الأدوات المالية-الإفصاح (المعدل) قد تضمن متطلبات جديدة للإفصاح للمنشآت التي تستخدم النموذج الجديد لمحاسبة التحوط.

وفيما يلي خلاصة بالاختلافات المهمة بخصوص محاسبة التحوط بين المعيارين القديم والجديد:

الجدول رقم (16): الاختلافات المهمة بخصوص محاسبة التحوط بين المعيارين القديم والجديد

الموضوع	المعيار 39	المعيار 9
أدوات التحوط	يمكن استخدام المشتقات فقط كأدوات للتحوط، وتستخدم الموجودات/ المطلوبات من غير المشتقات كتحوط لمخاطر العملة الأجنبية.	يسمح للمنشآت باستخدام الموجودات/ المطلوبات من غير المشتقات التي تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر كأدوات للتحوط
المفردات (البنود) المؤهلة للتحوط	• توجد قيود كثيرة بخصوص البنود التي يمكن استخدامها لغرض التحوط. • لا يمكن تصنيف المشتقات كبنود محوط لها. • هناك حالات محدودة يمكن من خلالها استخدام محاسبة التحوط لمجموعات من البنود.	يسمح المعيار بتبويب الأدوات التالية كبنود محوط لها، والتي هي غير مؤهلة بموجب المعيار 39: • التعرضات التي تجمع مشتقة وبند مؤهل للتحوط (التعرضات المجمعة) إذا كان التعرض يدار كتعرض واحد. • الأدوات المالية ضمن فئة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. • مكونات بنود معينة مالية وغير مالية. • مجموعات من البنود.
اختبار فاعلية التحوط	• تقاس فاعلية التحوط باستخدام مدى رقميا من 80-125%.	• يضع المعيار معايير جديدة لتحديد فاعلية التحوط بدون معايير رقمية محددة. • يرتكز على العلاقة الاقتصادية بين البنود المحوط لها وأدوات التحوط، وعلى أثر مخاطر الائتمان على تلك العلاقة، وعلى نسبة التحوط لعلاقة التحوط.
إعادة التوازن	يتطلب إنهاء علاقة التحوط الحالية والبدء بعلاقة جديدة.	إذا أدى حجم البنود المحوط لها أو أدوات التحوط إلى تغيير أهداف إدارة المخاطر، تستمر علاقة التحوط الحالية، لكن يجب تغيير نسبة التحوط لأغلاض محاسبة التحوط لمواءمة نسبة التحوط الجديدة مع أغراض إدارة المخاطر.
التوقف عن محاسبة التحوط	يمكن للمنشأة التوقف عن محاسبة التحوط متى أرادت.	لا يمكن التوقف عن محاسبة التحوط إلا في حالة عدم الوفاء بمعايير التأهيل.

معيـــار القوائم المالية الموحدة IFRS 10

1- تاريخ صدور المعيار :

تم إصدار هذا المعيار في شهر ماي 2011، و بدأ سريانه إعتبارا من 2013/01/01، و قد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) السابق "القوائم المالية الموحدة المفصلة"، حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة لتندرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي (27) بإسم "القوائم المالية المفصلة"، كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12)[1].

و يهدف المعيار إلى وضع الأسس و المبادئ المتعلقة بإعداد و عرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، و بالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

و لتحقيق هذا الهدف فإن المعيار يتطلب[2]:-

- يتطلب من المنشأة الأم، و التي تمتلك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (المنشآت التابعة) عرض القوائم مالية موحدة.
- يعرف مبدأ السيطرة، و يعتبرها أساس لتوحيد القوائم المالية.
- يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها و بالتالي يجب توحيد ها.
- يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد البيانات المالية الموحدة.
- يعرف المنشأة الإستثمارية و يورد إستثناءا من توحيد شركات تابعة محددة للمنشأة الإستثمارية.

لا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة لإندماج الأعمال و تأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من إندماج الأعمال.

---

[1] جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، طبعة 2014، ص 348.

[9] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، /2014، ص2036

2- نطـــــاق المعيـــــار.

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم، عرض البيانات المالية الموحدة، و ينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت بإستثناء ما يلي[1]:-

أ- لا يشترط على الشركة الأم عرض بيانات مالية موحدة في حال إستوفت جميع الشروط التالية.-

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى و تم إطلاع جميع مالكيها الآخرين بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم إعراضهم على ذلك.
- إذا كانت أدوات الدين او أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي او خارجي.
- في حالة لم تودع، أو ليست بصدد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
- إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق و متطلبات المعايير الدولية.

ب- خطط منافع ما بعد التوظيف و خطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي تنطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين".

ج- لا تكون المنشأة الإستثمارية بحاجة لعرض البيانات المالية الموحدة، إذا كان يتوجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب (IFRS 9)، و لكن إذا كانت المنشأة الإستثمارية تمتلك شركة تابعة و تقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الإستثمارية (إستثمار الأموال لتحقيق دخل إستثماري أو أرباح رأسمالية أو كلاهما) للمنشاة الإستثمارية فيجب عليها توحيد تلك الشركة التابعة وفقا لهذا المعيار و تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3) على عملية إستملاك أي من هذه الشركات التابعة.

3- المصطلحـــــــــات الاساسية بالمعيار.

- **القوائم المالية الموحدة:** البيانات المالية لمجموعة ما، التي تعرض فيه الأصول و الإلتزامات و حقوق الملكية و الدخل و المصاريف و التدفقات النقدية للشركة الأم و منشآتها التابعة بأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10

- **السيطرة على الشركة المستثمر بها** : يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، و يكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.
- **صانع القرار** : منشأة تملك حقوق صنع القرارات و التي تكون عبارة عن موكل أو وكيل لأطراف أخرى.
- **مجموعة الشركة الأم و منشآتها التابعة** :هي المنشاة التي :
  - أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الإستثمار.
  - ب) تتعهد تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو إستثمار الأموال لهدف واحد فقط هو تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الاستثماري أو كلاهما.
  - ج) تقيس و تقيم أداء جميع إستثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.
- **الشركة الأم** : عبارة عن منشاة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر الشركات التابعة.
- **شركة تابعة** : منشأة تخضع لسيطرة منشأة أخرى.
- **قوة التأثير (السلطة)** : وجود الحق لدى منشاة في التأثير و توجيه أنشطة شركة أخرى.
- **حصص غير مسيطرة** :حقوق الملكية في شركة تابعة لا تنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم، (مثلا إذا تمكنت المنشأة (س) من السيطرة على 90 % من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففهي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10 % من أسهم الشركة (ص) يكون مملوك لمساهمين أخرين، حيث يطلق على مالكي ال 10 % من اسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية)[1].
- **حقوق الحماية** : السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.
- **حقوق الإزالة** : هي حقوق تجريد صانع القرار من صلاحياته في صنع القرارات.
- **الأنشطة ذات الصلة** : و هي أنشطة الشركة المستثمر بها و التي تؤثر بشكل جوهري على عائدها، و تشمل النشاطات التشغيلية و المالية، مثل بيع البضائع أو الخدمات، إدارة الأصول المالية، تحديد هيكل التمويل، إختيار الأصول أو إمتلاكها أو التصرف بها.
- **القوائم المالية الموحدة**
- القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.
- **السيطرة على الشركة المستثمر بها:**

(10). حميدات جمعة، مرجع سابق ص 350.

- يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد.

- **الشركة الأم:**

- عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

- **قوة التأثير (السلطة):**

- وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

- **الحقوق غير المسيطرة:**

- حقوق الملكية في شركة تابعة لا تُنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة (س) من السيطرة على 90% من أسهم الشكة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة (ص)) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

- **حقوق الحماية:**

- حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاء السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق

4- بيان متطلبات المعالجة المحاسبية و الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية.

1. يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة.
2. يتطلب المعيار إستخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة و الأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.
3. إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.

- تجميع بنود الأصول و المطلوبات و حقوق الملكية و الدخل و المصروفات المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للمنشأة القابضة و منشأتها التابعة.
- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة و حذف حقوق ملكية التابعة و إحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي (3) "إندماج الأعمال".
- حذف جميع المعاملات و الأرصدة و بنود الدخل و المصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة و شركاتها التابعة، و بين الشركات التابعة نفسها ، حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة و تعديل أرصدة الأصول و الإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات و مصاريف و أرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة و حتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف و إيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.
- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القبضة و شركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس التاريخ)، و إذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة و إحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الإختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر، و يتم إجراء تعديلات لأصل المعاملات و الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة و القوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

1. الحصة غير المسيطر عليها.

- هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة و الذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم و التي كانت تسمى بحقوق الأقلية.
- يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية و بشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة و الحقوق غير المسيطر عليها و ذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة، يجب أن تحمل المنشأة الأرباح أو الخسائر و كل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم و الحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه)

2. التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة. [1]

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي تؤدي الى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، و لا يتم الإعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، و كذلك لا تأثير لذلك على الموجودات و المطلوبات في الشركة التابعة و لا يعاد قياس الشهرة.

3. فقدان سيطرة على الشركة الأم على الشركة التابعة.

[1] Ray Ball, " **IFRS – Ten Years Later**", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016.p284

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومية أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو إتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:-

- إلغاء الإعتراف بأصول و إلتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.
- الإعتراف بأي إستثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة و لاحقا محاسبته و محاسبة المبالغ المستحقة من أو/ إلى الشركة التابعة السابقة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة.
- الإعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح و الخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

5- متطلبات الإفصاح[1]:

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" والساري المفعول من 2013/01/01.

أمثلة تطبيقية عن اعداد القوائم المالية الموحدة عند التملك:

- **مثال رقم (1):**

في 2012/01/01 اشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 62000 دج، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 5000 دينار عمولات و أتعاب مدققين و محامين، ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة و تابعة بين الشركتين، علما بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

الجدول رقم (17): قائمة المركز المالي للشركتين س و ص قبل التملك

و		الشركة (ص)	
البيـــــــان	**الشركة (س)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقدية	100 000	30 000	30 000
ذمم مدينة	80 000	10 000	5 000
بضاعــة	70 000	20 000	30 000
مبــاني	100 000	40 000	45 000

[1]- جمعة حميدات ، مراجعة ابراهيم النخالة ، مرجع سبق ذكره، ص357

أثاث	20 000	10 000	15 000
مجموع الأصول	**370 000**	**110 000**	**125 000**
ذمم دائنة	200 000	60 000	60 000
رأس المال	100 000	30 000	
رأس المال الإضافي	40 000	10 000	
أرباح محتجزة	30 000	10 000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370 000**	**110 000**	

المطلوب:

1. إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).
2. إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) و الخاصة بشراء أسهم الشركة (ص).
3. إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة.

الحـل:

1. تكلفة الإستثمار في الشركة (ص) = 62000 دينار، أما مصاريف التملك فتعتبر مصاريف فترة يعترف بها في بيان الدخل وفق المتطلبات الجديدة لمعايير الابلاغ المالي الدولية.
2. و في هذه الحالة يتم شراء الشركة (ص)و لا يتم نقل أصولها و إلتزاماتها إلى الشركة (س)و يتم إعداد القيد التالي:

من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	62000 دينار	
إلى حـ/ النقديـــــــة		62000
دينار 2012/01/01		

3.الجدول رقم (18): الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/01/01، بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة

البيـــــــــــــــان	المبالغ بالدينار
النقديـــــة (100000- 62000)	38 000
ذمم مدينـة	80 000
بضاعـــــة	70 000

مبـــانـــي	100 000
أثـــــاث	20 000
إستثمـارات في شركة تابعة (ص)	62 000
مجمـــوع الأصـــول	**370 000**
ذمم دائنـــة	200 000
رأس المـــال	100 000
رأس المال الإضافي	40 000
أرباح محتجزة	30 000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**370 000**

- **مثال رقم (2): التملك بنسبة تقل عن 100%**

في 2012/01/01 إشترت الشركة (س) 80 % أسهم الشركة (ص) بسعر 90000 دينار نقدا، كما دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار نقدا عمولات سمسرة و أتعاب محامين و محاسبين لإتمام الصفقة، وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة و تابعة بين الشركتين، و إتبعت الشركة طريقة (الإستملاك) الحيازة لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص)، وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة كما يلي:

الجدول رقم (19): قائمة المركز المالي للشركتين (س) و (ص) بعد الشراء

		الشركة (ص)	
البيـــــان	**الشركة (س)**	**القيمة الدفترية**	**القيمة العادلة**
النقديـــة	20 000	30 000	30 000
ذمم مدينـــة	100 000	15 000	10 000
بضاعـــة	120 000	30 000	40 000
معدات و أجهزة	70 000	25 000	30 000
أثـــــاث	40 000	10 000	15 000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	90 000		
مجموع الأصـــول	**440 000**	**110 000**	**125 000**
ذمم دائنـــة	90 000	50 000	45 000
رأس المـــال	260 000	40 000	

رأس المال الإضـــافي	50 000	15 000	
أربـــاح محتجزة	40 000	5 000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440 000**	**110 000**	

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/01/01 و بعد التملك مباشرة.

الحـل:

يتم في البداية إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة x 80 %.

= 90000- (125000 – 45000) x 80 %.

= 90000- 80000 x 80 % = 26000 دينار.

الجدول رقم (20): ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) و الشركة التابعة (ص) كما في 2012/01/01.

البيـــان	القابضة (س)	التابعة (ص)	التسويـات		الميزانية الموحدة
			مدين	دائن	
النقديـة	20 000	30 000			50 000
ذمم مدينـة	100 000	15 000		5 000	110 000
بضاعـة	120 000	30 000	10 000		160 000
معدات و أجهزة	70 000	25 000	5 000		100 000
أثـاث	40 000	10 000	5 000		55 000
الشهرة			26 000		26 000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	90 000			90 000	-----
مجموع الأصـول	**440 000**	**110 000**			**501 000**
ذمم دائنـة	90 000	50 000	5 000		135 000

رأس المـــــال	260 000	40 000	40 000		260 000
رأس المال الإضـــافي	50 000	15 000	15 000		50 000
أربـــاح محتجزة	40 000	5 000	5 000		40 000
حقوق الأقلية *				16 000	16 000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	**440 000**	**110 000**	111 000	111 000	**501 000**

مثال تطبيقي02:[1]

في 2012/01/01 اشتركت الشركة الدولية 80% من أسهم الشركة العربية بسعر 100000 دينار، و قد نتج عن ذلك علاقة قابضة و تابعة بين الشركتين، و قد اتبعت الشركة الدولية طريقة حيازة (التملك) لإثبات الاستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الإستثمار في الشركة التابعة. و قد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين القابضة و التابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

الجدول رقم (21): قائمة المركز المالي للشركتين الدولية و العربية في 2012/01/01

قائمة المركز المالي للشركتين الدولية و العربية كما هي في 2012/01/01				
البيان	الشركة الدولية (الأم)	الشركة العربية (التابعة)		
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفروقات
النقدية	10000	8000	8000	0
ذمم مدينة	30000	20000	20000	0
بضاعة	20000	40000	50000	+10000
المعدات بالصافي	60000	40000	35000	-5000
الأراضي	70000	42000	47000	+5000

[1] - نفس المرجع ، ص363-366.

الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	100000			
مجموع الأصول	**290000**	**150000**	**160000**	
المطلوبات				
ذمم دائنة	100000	70000	70000	0
حقوق ملكية				
رأس المال	120000	50000		
رأس المال الإضافي	20000	10000		
أرباح محتجزة	50000	20000		
مجموع المطلوبات و حقوق الملكية	**290000**	**150000**		

و فيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

أ- تم خلال العام 2012 بيع 70 % من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك و تم بيع الباقي خلال 2013.

ب- العمر المتبقي للمعدات الموجودة لدى الشركة التابعة (الشركة العربية) بتاريخ التملك في 2012/01/01 5 سنوات.

ج- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2013.

د- أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند اختبار التدني لها في نهاية العام 2012 و نهاية العام 2013 وجود تدني في قيمتها يعادل في كل عام 15 % من قيمتها عند التملك.

في 2012/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (الدولية) و الشركة التابعة (العربية) على النحو التالي:

الجدول رقم (22): قائمة الدخل للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31

قائمة الدخل في الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
المبيعات	500000	300000
يطرح تكلفة المبيعات	(300000)	(150000)
مجمل الربح	200000	150000
يطرح مصاريف إدارية و بيعية	(60000)	(50000)
صافي الربح التشغيلي	140000	100000
أرباح الاستثمار في الشركة التابعة	71000	
صافي الربح العام	211000	

الجدول رقم (23): قائمة الأرباح المحتجزة للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31

قائمة الأرباح المحتجزة في 2012/12/31		
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية
أرباح محتجزة 1/1	50000	20000
أرباح العام	211000	100000
توزيعات أرباح	(120000)	(40000)
أرباح محتجزة 12/31	141000	80000

الجدول رقم (24): قائمة المركز المالي للشركتين الدولية و العربية في 2012/12/31

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31		
البيان	**الشركة الدولية**	**الشركة العربية**
النقدية	60000	37000
ذمم مدينة	38000	45000
بضاعة	149000	55000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	32000	
الإستثمار في الشركة التابعة	139000	
المعدات بالصافي	58000	60000
الأراضي	60000	65000
مجموع الأصول	**536000**	**262000**
المطلوبات		
ذمم دائنة	135000	82000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120000	40000
حقوق الملكية		
رأس المال	120000	50000
راس المال الإضافي	20000	10000
أرباح محتجزة	141000	80000
مجموع الإلتزامات و حقوق الملكية	**536000**	**262000**

المطلوب:

1- إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة و المتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.

2- إحتساب كل من الشهرة و الحقوق غير المسيطر عليها عند التملك

3- إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/01/01 و بعد التملك مباشرة.

4- إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية و العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة و حصة الأقلية من تلك الغطفاءات.

5- إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2012 في دفاتر الشركة اقلابضة و المتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة و ذلك حسب طريقة الملكية.

6- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2012.

حل مثال التطبيقي:

1- إثبات عملية شراء اسهم التابعة.

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2012/01/01 كمايلي:

من حـ / الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية) إلى حـ/ النقدية	100000	100000

2- إحتساب الشهرة و الحقوق غير المسيطر عليها عند التملك

الشهرة = تكلفة الإستثمار في الشركة التابعة – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك X 80%.

الشهرة = 100000 – (160000 – 70000) x 80%

الشهرة = 100000 – 72000 = 28000 دينار

الحقوق غير المسيطر عليها في 2012/01/01 = 20%x القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق فير المسيطر عليها = 20 %x (160000 – 70000) = 180000 دينار.

3- إعداد الميزانية الموحدة في 2012/01/01 و بعد التملك مباشرة:

الجدول رقم (25): ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة و الشركة التابعة كما في 2012/01/01

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة و الشركة التابعة كما في 2012/01/01					
البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	
النقدية	10000	8000			18000
ذمم مدينة	30000	20000			50000
بضاعة	20000	40000	10000		70000
المعدات بالصافي	60000	40000		5000	95000
أراضي	70000	42000	5000		117000
الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)	100000			100000	00
الشهرة			28000		28000
مجموع الأصول	**290000**	**150000**			**378000**
المطلوبات					
ذمم دائنة	100000	70000			170000
حقوق الملكية					
راس المال	120000	50000	50000		120000
رأس المال الإضافي	20000	10000	10000		20000
أرباح محتجزة	50000	20000	20000		50000

الحقوق غير المسيطر عليها				18000	18000
مجموع حقوق الملكية	190000	80000			208000
مجموع الإلتزامات و حقوق الملكية	**290000**	**150000**	**328000**	**328000**	**378000**

4- إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2013 و 2013 مع بيان حصة القابضة و حصة الأقلية من تلك الإطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءا من الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة و بما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الأصل او العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق، ففي حالة المعدات مثلا، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة و الدفترية لها لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للمعدات و البالغ 5 سنوات، و بالتالي يستهلك سنويا مبلغ 1000 دينار (5000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80 % من هذا الفرق و تتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20 %. و يبين الجدول رقم (1) مبالغ الإطفاءات الخاصة بالعام 2012.

الجدول رقم (26): إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2012

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2012				
البند	**إجمالي الفرق**	**مبلغ الإطفاء للعام 2012**	**ما يخص القابضة (80%)**	**ما يخص الأقلية (20 %)**
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	(7000)	(5600)	(1400)
الأراضي	5000	000	000	
الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الإطفاءات		**(10200)**	**(9000)**	**(1200)**

الجدول رقم (27): إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2013

إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة للعام 2013				
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	[7](3000)	(2400)	(600)
الأراضي	5000	000	000	
الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الإطفاءات		**(6200)**	**(5800)**	**(400)**

يلاحظ بين الجدولين (26) و (27) ما يلي:

أ- تم توزيع فرق المعدات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه يتم إطفاء مبلغ 1000 دينار للعام 2012 و مبلغ 1000 دينار للعام 2013، و قد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بمقدار 200 دينار.

ب- تم إطفاء فرق البضاعة على عامين و ذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 70 % من الفرق في العام 2012 و إطفاء الباقي في العام 2013.

ج- أما الشهرة فتم إطفاء 15 % في كل عام و ذلك تبعا للإنخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة أنه لم يتم إحتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظرا لأن الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.

د- لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظرا لان الأراضي لا تستهلك و بالتالي فإن الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، و عندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.

5- القيود الواجب لإثباتها في دفاتر القابضة في 2012/12/31 حسب الطريقة الملكية:

كما بينا سابقا، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنويا و هي:

القيد الأول: حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2012 يبلغ 100000 دينار (أنظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2012 و المعروضة ضمن المثال)، و عليه فإن نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 80000 دينار (100000 x 80%) ، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ / الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية) إلى حـ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	80000	80000

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة و التي تخص الشركة القابضة و الخاصة بالعام 2012:

إن مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2012 يبلغ 9000 دينار و كما هو موضح في الجدول رقم (1). و يتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

من حـ / الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية) إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة	9000	9000

و يلاحظ أن القيد أعلاه قد خفض أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 9000 دينار، و عليه فإن ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2012 كأرباح إستثمار في الشركة التابعة سيكون 71000 دينار (80000 – 9000).

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2012 أن توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 40000 دينار، و بالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 32000 دينار (40000 x 80%)، و عليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التباعة (ص)	32000	32000

و يلاحظ أن توزيعات الأرباح التي إستحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظرا لأنها تمثل استلام القابضة لجزءا من أرباح إستثماراتها في الشركة التابعة.

و قد تم استخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التبعة على النحو التالي:

رصيد حساب الإستثمار في الشركة التباعة في 2012/01/01	100000
+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	80000
– إطفاء فروقات الأصول	(9000)
– حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة	(32000)
رصيد حسب الإستثمار في الشركة التباعة في 2012/12/31	139000

6- إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للتملك

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

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة:

أ- يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة و الشركة التابعة و يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة و الواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للأصل، و تعامل الإلتزامات بشكل عكسي.

ب- يتم إلغاء حساب أرباح الاستثمارات في الشركة التباعة و الظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مدينا في عمود التسويات.

ج- في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فان جزءا من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحدة. و يتم إحتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (3) التالي:

الجدول رقم (28): حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة

حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	
إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة لتابعة (100000 x 20%)	20000
يطرح صافي حصة الأقلية من إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة و الدفترية لأصول الشركة التابعة (أنظر الجدول رقم 1)	(1200)
صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	18800

د- يتم جمع بنود الإيرادات و المصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة و الشركة التابعة و يتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحدة مع الاخذ بالاعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

و بناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحدة على النحو التالي:

الجدول رقم (29): قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31

قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31					
البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسويات		الموحدة
			مدين	دائن	
المبيعات	500000	300000			800000
يطرح تكلفة المبيعات	(300000)	(150000)	7000		(457000)
مجمل الربح	200000	150000			343000
يطرح مصاريف إدارية و بيعية	(60000)	(50000)	4200	1000	(113200)
صافي ربح العمليات	140000	100000			229800
أرباح الإستثمار في التابعة	71000		71000		000
صافي ربح العام	211000				
حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة			18800		(18800)
صافي الربح	211000	100000	101000	1000	211000

و يلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه ما يلي:

أ- تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة و الذي يخص السنة الحالية، و المتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (7000)، حيث اثبت بالجانب المدين لزيادة تكلفة المبيعات. أما الإنخفاض في لشهرة (4200 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضا مما أدى إلى زيادة قيمة المصاريف. و أخيرا أثبت فرق إهتلاك الآلات (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة إجمالي المصاريف.

ب- تم إلغاء أرباح الإستثمار في الشركة التابعة لمنع الازدواجية في عمود الموحدة.

ج- تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة و ذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحدة، و يطرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظرا لان صافي الربح الظاهر بالموحدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

و يجب ان يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بيم مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين و الدائن في عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة:

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

الجدول رقم (30): قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في 2012/12/31

قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة في 2012/12/31					
البيان	الشركة الدولية	الشركة العربية	التسويات		الموحدة
			مدين	دائن	
أرباح محتجزة 1/1	50000	20000	20000		50000
أرباح العام	211000	100000	101000	1000	211000
توزيعات أرباح				32000	
	(120000)	(40000)			(120000)
				8000+	
أرباح محتجزة 12/31	141000	80000	121000	41000	141000

و يلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة أعلاه مايلي:

أ- تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.

ب- تم نقل أرباح العام و التسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).

ج- تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.

د- في حالة إتباع طريقة ملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموحدة في القائمة، كما يجب أن يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين و الدائن من عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة المركز المالي الموحدة:

يتم إعداد الميزانية الموحدة من خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الإختلافات. و فيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

أ- يتم الحصول على ميزانية كلا من الشركة القابضة و الشركة التابعة و يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول و إلتزامات الشركة التابعة و ذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. و بالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول و الالتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات و بالجانب الآخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة و ذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة و التي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (10000 دينار) نظرا لأن القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة و الخاص بالسنة الحالية و البالغ 7000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، و بالتالي فان ما ينقل إلى عمود الموحدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (3000 دينار).

ب- يتم حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائنا بعمود التسويات، و يتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الاستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الإستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.

ج- يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة و هي حساب رأس المال و رأس المال الإضافي و الأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.

د- يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة و الثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. و يمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الإطفاء الذي يخص الأقلية مطروحا منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

و بناء على ما سبق تظهر الميزانية الموحدة في 2012/12/31 على النحو التالي:

الجدول رقم (31): الميزانية الموحدة كما في 2012/12/31

الميزانية الموحدة كما في 2012/12/31					
البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	التسويات		الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	60000	37000			97000
ذمم مدينة	38000	45000			83000
بضاعة	149000	55000	10000	7000	207000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	32000			32000	00
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)				100000	00
	139000			39000	
المعدات بالصافي	58000	60000	1000	5000	114000
أراضي	60000	65000	5000		130000
الشهرة			28000	4200	23800
مجموع الأصول	**536000**	**262000**			**654800**
المطلوبات					
ذمم دائنة	135000	82000			217000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	120000	40000	32000		128000
حقوق الملكية					
رأس المال	120000	50000	50000		120000

رأس المال الإضافي	20000	10000	10000		20000
أرباح محتجزة	141000	80000	80000	18000	141000 28800
الحقوق غير المسيطر عليها				10800	
مجموع حقوق الملكية	**281000**		**140000**		
محموع الإلتزامات و حقوق الملكية	**536000**	**216000**	**262000**	**216000**	**654800**

و يلاحظ من الميزانية أعلاه مايلي:

أ- تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة و تخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.

ب- تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 10000 دينار و هي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 7000 دينار و ذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.

ج- تم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة بالكامل، و قد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الإستثمار في بداية الفترة الحالية و البالغ 39000 دينار.

د- تم إثبات زيادة رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام بمبلغ 5000 دينار.

هـ – تم تخفيض فرق المعدات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5000 دينار، ثم تم إطفاء جزءا من الفرق و البالغ 1000 دينار.

و- تم إثبات الشهرة و الناتجة عن تملك أسهم التابعة و التي بلغ رصيدها في بداية العام 28000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الانخفاض بقيمتها و الذي يخص العام الحالي (4200 دينار).

ز- تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث أثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (18000 دينار)، و أضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (10800 دينار).

ح- تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

معيـــار الترتيبات المشتركةIFRS 11

الهدف من المعيار:

وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية من جانب المنشآت التي تشارك مع شركاء آخرين في ترتيب مشترك لاتخاذ قرارات استراتيجية في مشروع يخضع للسيطرة المشتركة (بمعنى أن الشركاء الداخليين في الترتيب المشترك يملكون حصة حاكمة تمكنهم من السيطرة على القرارات الاستراتيجية المالية والتشغيلية).

ويتطلب تحقيق هذا الهدف من المنشأة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك:

1- تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه.

2- تقييم حقوقها والتزاماتها وفقا لهذا الترتيب.

المفاهيم الأساسية:

الترتيب المشترك:

يقصد بالترتيب المشترك بأنه ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على كيان ما، ويتميز الترتيب المشترك بالخصائص التالية:

1- يقع على الأطراف الداخلة في هذا الترتيب التزام بموجب ترتيب تعاقدي (اتفاق أو عقد مكتوب)

2- يمنح هذا الترتيب التعاقدي طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب (تمكنهم نسبة ملكيتهم من ذلك).

3- الترتيب المشترك هو إما عملية مشتركة أو مشروع مشترك[1].

مثال (1):

تم تأسيس شركة لبناء جسر على نهر النيل، وبعد الانتهاء من بناء الجسر سيتم حل الشركة، وقد شارك عشرة مقاولين في حقوق ملكية هذه الشركة، ويمتلك المقاولون من 1 إلى 6 نسبة 13% من الأسهم العادية لكل منهم والمقاولون من 7 إلى 10 يمتلك كل منهم 5% من الأسهم العادية، ويوجد ترتيب تعاقدي سيتم بمقتضاه اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المتصلة بمشروع إنشاء الجسر بالإجماع بواسطة المقاولين من 1 إلى 3 والمقاولين من 7 إلى 9.

ويلاحظ أن نسبة ملكية هؤلاء المقاولين تتجاوز 50% نسبة ملكية المقاولين من 1 إلى 3 = 3 × 13% = 39%، نسبة ملكية المقاولين من 7 إلى 9 = 3 × 5% = 15%، نسبة ملكية المقاولين المشاركين في الترتيب = 39% + 15% = 52%، ويطلق على المقاولين الداخليين في الترتيب المشترك وهم من 1 إلى 3 والمقاولين من 7 إلى 9 اسم الشركاء، أما باقي المقاولين وهم من 4 إلى 6 والمقاول رقم 10 فهم مستثمرين أو مساهمين.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11

وهكذا فإنه يوجد للمقاولين من 1 إلى 3 ومن 7 إلى 9 سيطرة مشتركة على المشروع المشترك، ولذا فإن كل منهم طرف في مشروع كيان بناء الجسر، وحيث أن المقاولين من 4 إلى 6 والمقاول رقم 10 لسوا أطرافا في الترتيب المشترك، لذا فهم فقط مستثمرون أو مساهمون في المشروع المشترك.

مفهوم السيطرة المشتركة:

وفقا لما سبق عرضه، فإن السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة بموجب ترتيب متفق عليه تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة **موافقة بالإجماع** من قبل الأطراف المشاركة في الترتيب المشترك.[1]

ينبغي على المنشأة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك تقييم ما إذا كانت الترتيبات التعاقدية تمنح جميع الأطراف المشاركة في الترتيب أو مجموعة من الأطراف، السيطرة على هذا الترتيب بشكل جماعي، وتسيطر جميع الأطراف المشاركة، أو مجموعة منهم على الترتيب بشكل جماعي عند وجوب العمل سويا لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على نواتج وعائد الترتيب (أي الأنشطة المالية والتشغيلية ذات الصلة).

وبمجرد تحديد أم جميع الأطراف الداخلة في الترتيب المشتركة، أو مجموعة منهم تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، فإن السيطرة المشتركة توجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

ولا يمكن لطرف واحد ان يسيطر على الترتيب المشترك بمفرده حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب، ويمكن للطرف ذو السيطرة المشتركة على الترتيب منع أي من الأطراف الأخرى، او مجموعة من الأطراف من السيطرة على الترتيب.

مثال (2):

بافتراض أن هناك ثلاثة أطراف لترتيب (أ) لديه 50% من حقوق التصويت في الترتيب و(ب) لديه 30% من حقوق التصويت في الترتيب و(ج) لديه 20% من حقوق التصويت في الترتيب. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ وب وج) أنه مطلوب على الأقل نسبة 75% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب.

حتى إذا كان (أ) يستطيع بمفرده أن يبطل أي قرار، فهو لا يستطيع أن يسيطر (يتحكم) في الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة (ب). لأن شروط الترتيب التعاقدي تتطلب على الأقل 75 % من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالي لا يمكن القيام بها بدون موافقة كل من أ وب.

[1] - Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, " **Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?**", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012. P125

مثال (3):

بافتراض أن هناك 3 أطراف للترتيب (أ) لديه 50% من حقوق التصويت للترتيب و(ب) و(ج) لدى كل منهما 25% والترتيب التعاقدي بين أ وب وج يحدد أنه مطلوب 75% على الأقل حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الأنشطة ذات الصلة للترتيب.

حتى إذا كان (أ) يستطيع أن يبطل أي قرار، فإنه لا يستطيع أن يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة إما (ب) أو (ج). في هذا المثال أ وب وج مجتمعين لهم سيطرة على الاتفاقية. في حين أنه يوجد أكثر من مجموعة من الأطراف يستطيعوا أن يتفقوا ليصلوا إلى 75% من حقوق التصويت (إما أ وب أو أ وج).

في مثل هذا الموقف، ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركا يحتاج الترتيب التعاقدي إلى تحديد التشكيلة من الأطراف التي قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة الأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال (4):

بافتراض أن الترتيب يضم أ وب وكل منهما لديه 35% من حقوق التصويت في الترتيب والجزء الباقي 30% موزع على أطراف عدة. وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة أغلبية حقوق التصويت. فيصبح أ وب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب فقط في حالة ما إذا كان الترتيب التعاقدي يحدد أن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كلا من أ وب.

تعريف المصطلحات:

الترتيبات المشتركة:

الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون به طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة:

هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

العملية المشتركة:

ترتيب مشترك يكون فيه لأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب[1].

المشارك في العملية المشتركة:

الطرف في العملية المشتركة الذي يملك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة.

المشروع المشترك:

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11

ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول هذا الترتيب.

المشارك في المشروع المشترك:

الطرف في المشروع المشترك الذي يملك سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك بالاشتراك مع آخرين في التعاقد.

الأطراف في الترتيب المشترك:

المنشأة التي تشارك في الترتيب المشترك بصرف النظر عما إذا كانت تمتلك سيطرة مشتركة على هذا الترتيب.

الأدوات المنفصلة:

صيغة مالية قابلة للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت القانونية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب القوانين بصرف النظر عما إذا كان لهذه المنشآت شخصية قانونية.

الترتيبات التعاقدية:

1. يمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل، وغالبا ما يكون الترتيب التعاقدي ولكن ليس دائما ساريا بصورة خطية، وعادة ما يكون على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف ويمكن أيضا للآليات القانونية إنشاء ترتيبات سارية سواء بمفردها أو حنبا إلى جنب مع العقود المبرمة بين الأطراف.
2. عند تنظيم الترتيبات المشتركة من خلال أداة منفصلة، فإن الترتيب التعاقدي أو بعض الجوانب المتعلقة بالترتيبات التعاقدية، تدرج في بعض الحلات في مواد أو ميثاق أو القوانين الداخلية للأداة المنفصلة.
3. يحدد الترتيب التعاقدي الشروط التي شاركت الأطراف بموجبها في النشاط موضوع الترتيب وتتعامل الترتيبات التعاقدية عامة مع أمور مثل ما يلي:

أ) غرض نشاط ومدة الترتيب المشترك.

ب) كيف يمكن تعيين أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية المماثلة في الترتيب المشترك.

ت) عملية صنع القرار في المسائل التي تتطلب قرارات من الأطراف وحقوق تصويت الأطراف والمستوى اللازم من الدعم لتلك المسائل وتحدد عملية صنع القرار المنعكسة في الترتيبات التعاقدية للسيطرة المشتركة على الترتيب.

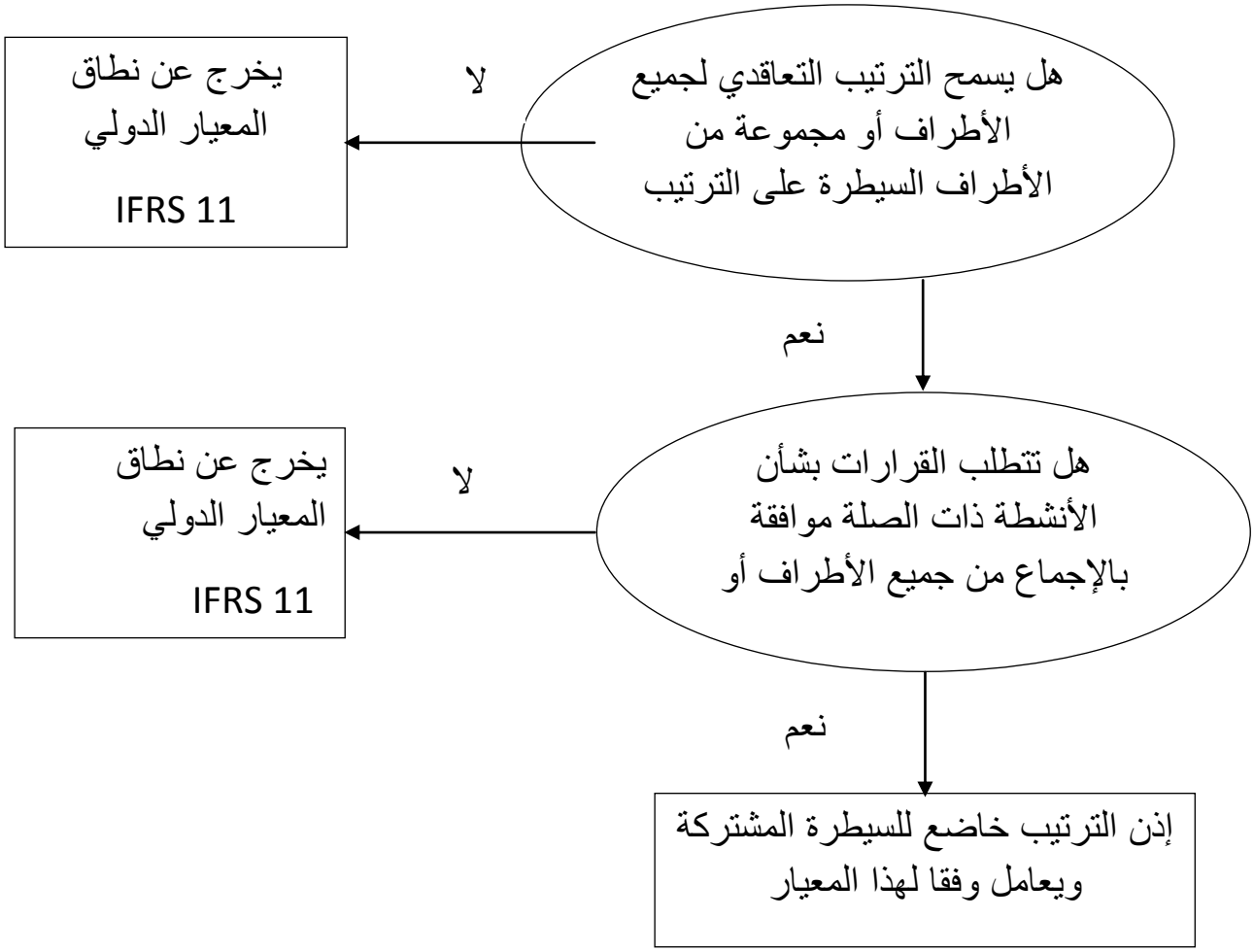
ث) رأس المال أو غير ذلك من المساهمات المطلوبة من الأطراف.

ج) كيفية مشاركة الأطراف في الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو النفقات أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب المشترك.

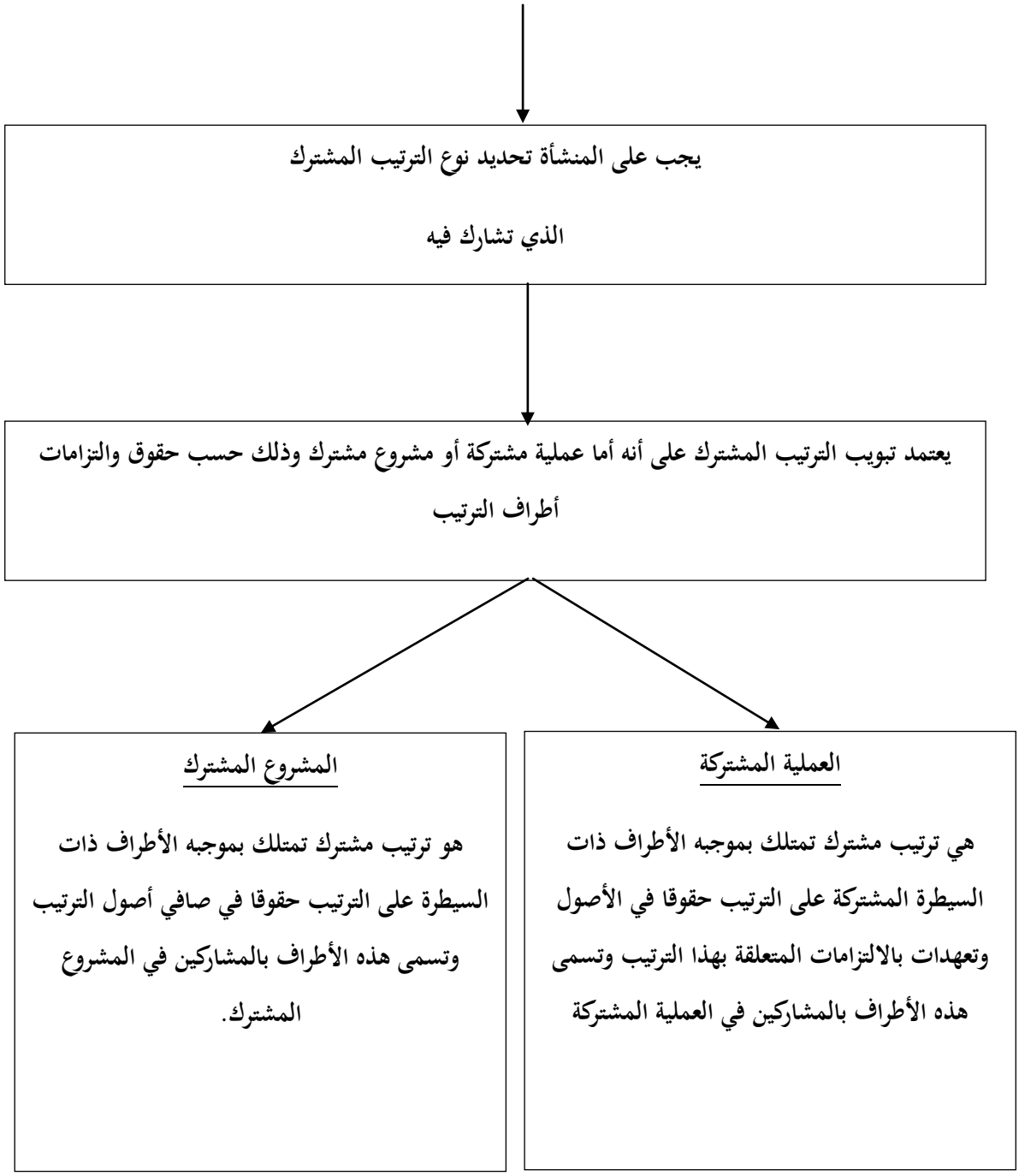
السيطرة المشتركة:

4. عند تقدير ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب، فعلى المنشأة في البداية أن تقدر ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف لهم سيطرة على هذا الترتيب. ويعرف معيار المحاسبة المصرية رقم (42) السيطرة والتي يجب أن تستخدم عند تحديد ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف يتعرضون أو لديهم حقوق في عوائد متغيرة من مشاركتهم في الترتيب، كما أن لديهم القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال تحكمهم في هذا الترتيب. وعندما يتحدد بصورة مجمعة أن كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف لديهم القدرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بصورة كبيرة على العوائد من الترتيب (بمعنى الأنشطة ذات الصلة)، بمعنى هذا أن أطراف الترتيب يسيطرون عليه مجتمعين.
5. بعد التوصل إلى كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف يتحكمون في الاتفاقية مجتمعين، فعلى المنشأة أن تقدر ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الاتفاقية أم لا. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يسيطرون على الترتيب، ويتطلب تقدير ما إذا كان الترتيب مسيطر عليه سيطرة مشتركة من أطرافه بصورة منفردة ممارسة الحكم الشخصي.
6. في بعض الأحيان تؤدي عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة أطراف الترتيب التعاقدي ضمنيا إلى سيطرة مشتركة. على سبيل المثال بافتراض أن هناك طرفان كونا ترتيبا ولدى كل منهما 50% من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي الذي بينهما نسبة 51% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.
7. في هذه الحالة فأطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن أن تؤخذ بدون موافقة طرفي التعاقد.
8. في بعض الظروف الأخرى يتطلب الترتيب التعاقدي حد أدنى من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة. فعندما يمكن تحقيق الحد الأدنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبة واحدة من أطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدي الأطراف (أو مجموعة الأطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مجمعة لقرارات متعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

الشكل رقم 09: تقييم السيطرة المشتركة



الشكل رقم 10 : أنواع الترتيبات المشتركة



المعالجة المحاسبية للأطراف الداخلة في الترتيب المشترك:

أولا: المعالجة المحاسبية للعمليات المشتركة

في حالة العملية الخاضعة لسيطرة مشتركة، لا يتم إقامة منشأة منفصلة ولكن تشترك أطراف المعاملة في الأنشطة المراد آداؤها، وفعيا يقوم أطراف المشروع المشترك بتجميع الموارد وتوفير الخبرات للعمليات الإجمالية، وسوف يستخدم كل طرف في المشروع المشترك أصوله الثابتة (أراضي ومباني وآلات ومعدات ...الخ) الخاصة به في آداء الأنشطة، ويتكبد المصروفات والالتزامات الخاصة به، كما سيكون كل طرف مسؤولا أيضا عن تدبير موارده المالية الخاص، وسوف تحدد الترتيبات التعاقدية طبيعة الكيانات المنشأة لهذا الشكل من أشكال المشروعات المشتركة في العادة كيف سيتم الاشتراك في الإيرادات والمصروفات.

إن جوهر مثل هذا الترتيب هو أن كل طرف يؤدي الأنشطة الخاصة به كجزء منفصل جوهريا من أعماله هو، حيث أنه لا يوجد كيان منفصل لذلك ينبغي أن تعكس معالجة العملية المشتركة المضمون الاقتصادي لهذا الترتيب عن طريق اعتراف المنشأة المشاركة في العملية المشتركة بأصوله الثابتة طرف المشروع ويستخدمها في آداء أنشطة العملية الخاضعة لسيطرة مشتركة والالتزام التي يتعهد بالالتزام بها، والمصروفات التي يتكبدها كما ينبغي على كل طرف أن يعترف أيضا بنصيبه في الدخل المتولد بواسطة العمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة.

وينبغي إدراج الاعتراف بهذه المبالغ في القوائم المالية لكل منشأة فردية داخلة في العملية المشتركة باعتبار أنها تشكل جزءا من أنشطته ولذلك ليس مطلوبا إجراء أي تعديل آخر عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

مثال (1) عملية مشتركة:

من الأمثلة على عملية خاضعة لسيطرة مشتركة بناء مجمع سكني بواسطة عدد من مقاولي البناء المستقلين والحرفيين المتخصصين كالنجارين والسباكين، ويوفر كل طرف قدرا مقر مسبقا من العمل والمواد للبناء، ومطلوب من كل طرف لأداء العمل المكلف به، ووفقا للعقد المتفق عليه، سوف يحصل كل طرف على نسبة مئوية محددة من إيراد بيع الوحدات السكنية، وهذا امتداد للأنشطة التشغيلية المعتادة لكل طرف، ولذلك ينبغي تسجيله في دفاترهم وسجلاتهم الفردية على أنه كذلك.

ثانيا: المشروعات المشتركة (الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة)

النوع الآخر العريض من ترتيبات المشروعات المشتركة هو كيان قائم بذاته (منشأة) تخضع للسيطرة المشتركة، والعامل المميز لهذا الترتيب هو أن كيانا قانونيا منفصلا يتم إنشاؤه بدون أن تشترك في الملكية أطراف المشروع المشترك.

ومن الممكن أن يأخذ الكيان المنفصل عددا من الأشكال منها أن يكون شركة أو كيانا مندمجا أو مؤسسة أو شراكة، وتكمن أهمية إقامة كيان منفصل في أنه يستطيع الدخول في عقود وتدبير موارد مالية في حد ذاته، وبصفته كيانا قانونيا منفصلا، سوف يتعين عليه أيضا الاحتفاظ بسجلات محاسبية خاصة به وإعداد وعرض قوائم مالية خاصة به.

ويسيطر الكيان الخاضع لسيطرة مشتركة على الأصول الخاصة به ويتكبد مصروفات والتزامات خاصة به ويولد دخلا خاصا به وسوف يكون من حق كل طرف في المشروع المشترك نموذجيا نسبة مقررة مسبقا في الأرباح المحققة بواسطة كيان المشروع المشترك.

مثال (2):

غالبا ما تتم إقامة كيانات مشروعات مشتركة لتجميع الموارد عندما تكون العمليات متشابهة جدا في مجال أعمال منفصل.

ويتم دمج وتشغيل الأصول بصورة مشتركة من كيان المشروع المشترك، ويشيع وجود مثل هذه الكيانات في صناعة الاتصالات اللاسلكية بصفة خاصة.

وعندما يكون لطرف مشروع حصة في كيان خاضع لسيطرة مشتركة (ترتيبات مشتركة)، فإنه يكون مطلوبا منه الاعتراف في قوائمه المالية المجمعة بنصيبه في الكيان باستخدام طريقة حقوق الملكية (كان يسمح قبل ذلك باستخدام طريقة التجميع التناسبي أو طريقة حقوق الملكية حسب اختيار المنشأة ولكن تم إلغاء طريقة التجميع التناسبي بعد إصدار المعيار IFRS 11).

وتقوم طريقة حقوق الملكية بإثبات التغيير في نصيب الطرف المشارك في كيان المشروع المشترك في كل فترة، وتستخدم طريقة حقوق الملكية لمحاسبة الاستثمارات في الشركات الشقيقة أو الزميلة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 28 أو المعيار المحاسبي المصري رقم (18)، وتتطلب تسجيل الاستثمار المبدئي بالتكلفة وتعديله في كل فترة بناء على نصيب الطرف المشارك في الترتيب المشترك من التغير في صافي أصول ونتائج كيان المشروع المشترك.

ويتوقف الطرف المشارك في المشروع المشترك عن استخدام طريقة حقوق الملكية عندما يفقد السيطرة على المشروع المشترك لأي سبب من الأسباب وتتم المحاسبة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS 27 بعنوان القوائم المالية المستقلة (أو المنفصلة) اعتبارا من ذلك التاريخ.

مثال (3):

تسيطر الشركة (س) على عدد من الشركات التابعة ولذلك فهي تعد قوائم مالية مجمعة.

وكانت الشركة (س) طرفا أيضا في الشركة (ص) وهو عبارة عن كيان خاضع لسيطرة مشتركة تمتلك (س) فيه 25% من حقوق الملكية، وقد استحوذت الشركة (س) على نصيبها في الشركة (ص) مقابل مليون جنيه تكلفة عند إنشاء الشركة (ص) وفي ذلك الوقت كان لدى الشركة (ص) صافي أصول قيمتها أربعة ملايين من الجنيهات وبالتالي لا توجد شهرة.

وفيما يلي مسودة ميزانية ملخصة لمجموعة (س) (أي الشركة والشركات التابعة لها وبدون حصتها في الشركة (ص) وكذلك ميزانية الشركة (ص).

الجدول رقم (32): ميزانية ملخصة لمجموعة (س)

بيان	مجموعة (س) وشركاتها بملايين الدينار	الشركة (ص) بالمليون دينار
أصول غير متداولة:		
الأراضي والمباني والمعدات	**60**	**20**
الأصول المعنوية	**30**	**8**
الاستثمار في الشركة (ص)	**1**	**–**
الأصول المتداولة:		
المخزون	**50**	**16**
أخرى	**80**	**24**
الالتزامات المتداولة	**(90)**	**(36)**
صافي الأصول	**131**	**32**

ويمكن حساب حقوق الملكية في مجموعة الشركة (س) وشركاتها التابعة زائد حصتها في (ص) كما يلي:

مجموعة (س) وشركات التابعة 131

+ حصتها في (ص) بعد الاستحواذ = (32–4) × 25% $\frac{7}{138}$

الجدول رقم (33): ميزانية (س) والشركات التابعة بطريقة حقوق الملكية:

بيان		بالمليون جنيه
أصول غير متداولة:		**(ص)**
الأراضي والمباني والمعدات	**(س)**	**60**
الأصول المعنوية	**(س)**	**30**
الاستثمار في الشركة (ص)		**8**
الأصول المتداولة:		
المخزون	**(س)**	**50**
أخرى	**(س)**	**80**
الالتزامات المتداولة	**(س)**	**(90)**
صافي الأصول		**138**

لاحظ الاستثمارات في الشركة (ص) عبارة عن تكلفة مبدئية مليون جنيه ÷ النصيب في الزيادة في صافي أصول (ص) بعد الاستحواذ وقدرها 7 مليون دينار أي:

(32–4) × 25% = 7 مليون دينار.

مثال 03:

س مساهم في ترتيب مشترك (عملية مشتركة) بنسبة % 40وتوفرت لديك البيانات التالية:

-قيمة الأصول 15 مليون حتى 2018/01/01 والعمر المقدر لها 10 سنوات.

-تكلفة المبيعات 22 مليون ، إيرادات المبيعات 30 مليون ، مصروفات إدارية 1.5 مليون

-المطلوب اظهار اثر ذلك على قائمتي الدخل والمركز المالي عن الفترة المنتهية في2018/12/31

الحل :

طالما الاستثمار عملية مشتركة فهي تعتبر امتداد لنشاط الشركة وليست كيان منفصل

وعليه سوف تظهر الأصول والايرادات والتكاليف واي مبالغ أخرى بحسب نسبة المساهمة في هذه العملية

معيـــار الافصاح عن المصالح في المنشات الاخرى IFRS 12

1- تاريخ صدور المعيار :

صدر هذا المعيار في أيار 2011 ليحل محل الإفصاحات التي واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) الساق الذي يحمل عنوان "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه والذي يحمل عنوان "الحصص في المشاريع المشتركة".

2- هدف المعيار :

يهدف معيار الإبلاغ المالي رقم (12) إلى الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

1. طبيعة والمخاطر المرتبطة بمصالح المنشأة مع المنشآت الأخرى.
2. تأثير مصالح المنشأة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشأة وادائها المالي وتدفقاتها النقدية.

عندما لا تلبي متطلبات الإفصاح التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فإن على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.[1]

3- نطاق المعيار:

أما المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الآتي:

1. الشركات التابعة.
2. الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة).
3. الشركات الزميلة.
4. بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة.

لا ينطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) على البنود التالية:

1. بعض خطط منافع لموظفين.
2. القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولة رقم (27)، باستثناء ما ورد في البند (4): "بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة".

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs12

3. بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من منشأة لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية أو المشاريع المشتركة.[1]
4. معظم الاستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشأة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.

4- التعريفات الأساسية :

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

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

متطلبات الإفصاح:

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

الأحكام المهمة والافتراضات :

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

1. بأنها تسيطر على منشأة أخرى بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم الموحدة".
2. أن لديها سيطرة مشتركة تتعلق بترتيبات معينة أو تأثير مهم على منشأة أخرى (شركة زميلة).
3. طبيعة نوع الترتيبات المشتركة (هل هي على سبيل المثال أعمال تشغيلية مشتركة أم مشاريع مشتركة).

المصالح في الشركات التابعة:

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

1. فهم تركيبة المجموعة (الشركة القابضة والشركات التابعة).
2. فهم المصالح التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها فيما يتعلق بالأنشطة والتدفقات النقدية.

[1] – مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ج (ب) "الوثائق المرافقة"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2015 ،ص 2341

3. تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشاة على الوصول أو استخدام الأصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة.
4. تقييم طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت التي تغطيها القوائم الموحدة.
5. تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على التابعة.
6. تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة وذلك خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة.

وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن انتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة، على المنشأة الإفصاح عن تاريخ انتهاء الفترة المالية للشركات التابعة وأسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة.

5- الإفصاحات المطلوبة عن حقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية:

يجب على المنشأة الإفصاح لكل شركة من شركاتها التابعة التي فيها مساهمات من حقوق غير المسيطرين (الأقلية) وقيمتها مهمة للشركة الأم:

أ- اسم الشركة التابعة.

ب- بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسها.

ج- نسبة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من الشركة التابعة.

د- حصة تملك غير المسيطرين(الأقلية) من حقوق التصويت في الشركة التابعة إذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة.

ه- الربح والخسارة الذي يعزى لحصص غير المسيطرين (الأقلية) خلال الفترة المالية.

و- رصيد حقوق غير المسيطرين التراكمي لتاريخه في الشركة التابعة.

ز- ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي).

المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. طبيعة ومدى تأثير المنشأة المالي على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثير المنشأة على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الآخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة.
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

أ- الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الأخرى.

ب- الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك أو الشركة الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

1. فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة للمنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.
2. طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

معيـــار قياسات القيمة العادلةIFRS 13

1- تاريخ تطبيق المعيار :

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة وبشكل مستمر. وقد كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها مما يؤدي إلى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة.

يتم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (**IFRS 13**) بعنوان قياس القيمة العادلة إبتداءا من 1 جانفي 2013 ، أو بعد ذلك مع السماح بالتطبيق المبكر أما في حالة ما طبقت المؤسسة هذا المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية لفترة مبكرة فيتعين عليها الافصاح الحقيقة [1] .

2- هدف المعيار :

إن الهدف من المعيار رقم (13) هو ما يلي:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة؛
- تخفيض التعقيد وتحسين التناسق في تطبيق قياسات القيمة العادلة من خلال وضع متطلبات واحدة لجميع قياسات القيمة العادلة ؛
- توصيل هدف القياس بشكل أكثر وضوحا من خلال توضيح تعريف القيمة العادلة .

3- نطاق المعيار:

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

[1]- المجمع العربي الدولي للمحاسبيين القانونين، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية 2013،ص 530 .

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

- عمليات المدفوعات على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق IFRS2.
- عمليات عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS 17.
- المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار "المخزون IAS2"، أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS 36 "الانخفاض في قيمة الموجودات".
- كما أن متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لا تنطبق على معيار رقم IAS 19 "منافع العاملين"، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب معيار 26 IAS.
- لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة IQS 36 "الانخفاض في قيمة الموجودات".

4- تعريف القيمة العادلة :

حسب النص المعيار يتم تعريف القيمة العادلة بأنها : السعر الذي يتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي يتم دفعه لنقل (تحويل) إلتزام في عملية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس [1] .

لا يختلف التعريف السابق عن التعريفات السابقة في معايير التقارير المالية الدولية إلا أن هذا التعريف يوضح ما يلي : [2] .

- أن القيمة العادلة تمثل سعر الخروج الحالي وليس سعر الدخول ؛
- أن سعر الخروج الأصل أو الالتزام يختلف عن سعر الدخول على الرغم من أن أسعار الدخول والخروج قد تكون متطابقة في الكثير من الآحيان ؛
- يرتكز قياس القيمة العادلة على بيع أصل أو نقل (تسوية) التزام وليس عملية لتعويض المخاطر المرتبطة بالأصل والالتزام ؛
- قياس القيمة العادلة هو قياس قائم على آليات السوق وليس خاص بالمؤسسة ، لذلك يتم تحديدها على إقتراضات المشاركون في السوق؛
- عملية بيع الأصل أو تحويل الالتزام هي عملية افتراضية ؛

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs 13

[2] Ernst et young," **IFRS 13 Fair Value Measurement Important Facts about the new Requirement" the Global Ernst et Young Organization ,**EYGM linited ,November 2012, P 15 .

ليكن توضيح تعريف القيمة العادلة من خلال أربعة عناصر :

الأصل أو الالتزام :

يعتبر قياس القيمة العادلة لآصل أو التزام محدد وتبعا لذلك ليقيه عن المؤسسة عن قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الألتزام وتشمل هذه الخصائص .

- حالة الأصل وموقعه ؛
- القيود المعروضة على البيع الأصل أو استخدامه إن وجدت [1].

العملية

يفترض قياس القيمة العادلة إن الأصل أو الألتزام يتم تبادله في عملية منتظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل (تحويل) إلتزام في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية .

يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بين أصل أو نقل إلتزام تتم :

- في السوق الأصلى للأصل أو الالتزام ؛
- في غياب السوق الأصلي يكون في السوق الأكثر مزايا للأصل أو الالتزام .

يعرف السوق الأصلي يكون في السوق الأكثر مزايا للأصل أو الإلتزام بينما يعرف السوق الأكثر مزايا بأنه السوق الذي يزيد القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي دفعها لنقل إلتزام بعد لأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

المشاركون في السوق :

تقوم المؤسسة بقياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام باستخدام الإفترضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند بعيد الأصل أو الإلتزام الذين يتصرفون بما فيه مصالحهم الاقتصادية .

ويقصد بالمشاركون في السوق المشرون والبائعون في السوق الأصلي للأصل والإلتزام والذي يوفر لديهم كافة الخصائص التالية .

- الاستقلالية عن بعضهم البعض أي أنهم ليسوا من الأطراف ذو العلاقة ؛
- المعرفة والفهم الجيد بدرجة كافية عن الأصل والإلتزام باستخدام كافة المعلومات المتاحة والتي تم الحصول عليها من خلال بذل لعناية الواجبة ؛
- القدرة على إبرام العملية للأصل والإلتزام ؛
- الرعية على إبرام العملية للأصل والإلتزام .[2]

---

[1] – ا سعيداني محمد السعيد ،**الافصاح المحاسبي على اساس القيمة العادلة واثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية،دراسة ميدانية** ،اطروحة دكتوراه ،جامعة غرداية،2018 ،ص 81

[2] – علي محمود مصطفى خليل ،منى مغربي محمد إبراهيم ، **تقييم مدى ملائمة معلومات التلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقا لمعيار التقرير المالي الدولي 13 في ضوء قواعد حوكمة الشركات** ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا ،مصر، العدد 3 ،سنة 2013 ،ص 486 .

السعر :

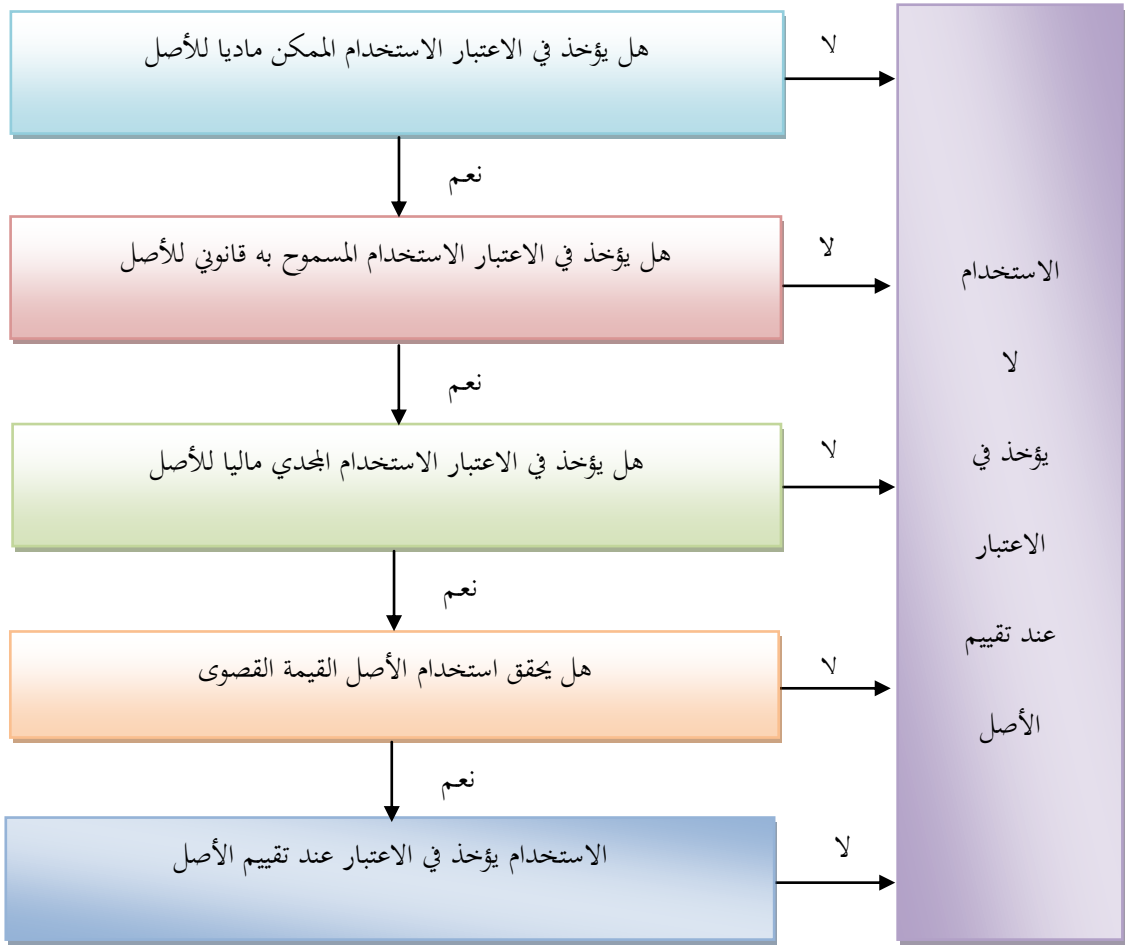
القيمة العادلة هو السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو نقل إلتزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان السعر ملحوظا بشكل مباشر أو مقدرا باستخدام أسلوب تقييم آخر[1] .

الخطوات المتعلقة بإطار قياس القيمة العادلة :

4-1 القيمة العادلة الاصول غير المالية :

ويتم توضيح العوامل الواجب أن تؤخذ في الاعتبار التحديد أفضل وأحسن استخدام للأصل غير المالي من خلال الشكل التالي

الشكل رقم (11): العوامل التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد أفضل وأحسن استخدام للأصل الغير المالي .



المصدر : علي محمود مصطفى خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 477 .

[1] ١- Joanne M. Flood, **Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES**, John Wiley & Sons,,2017,p1034

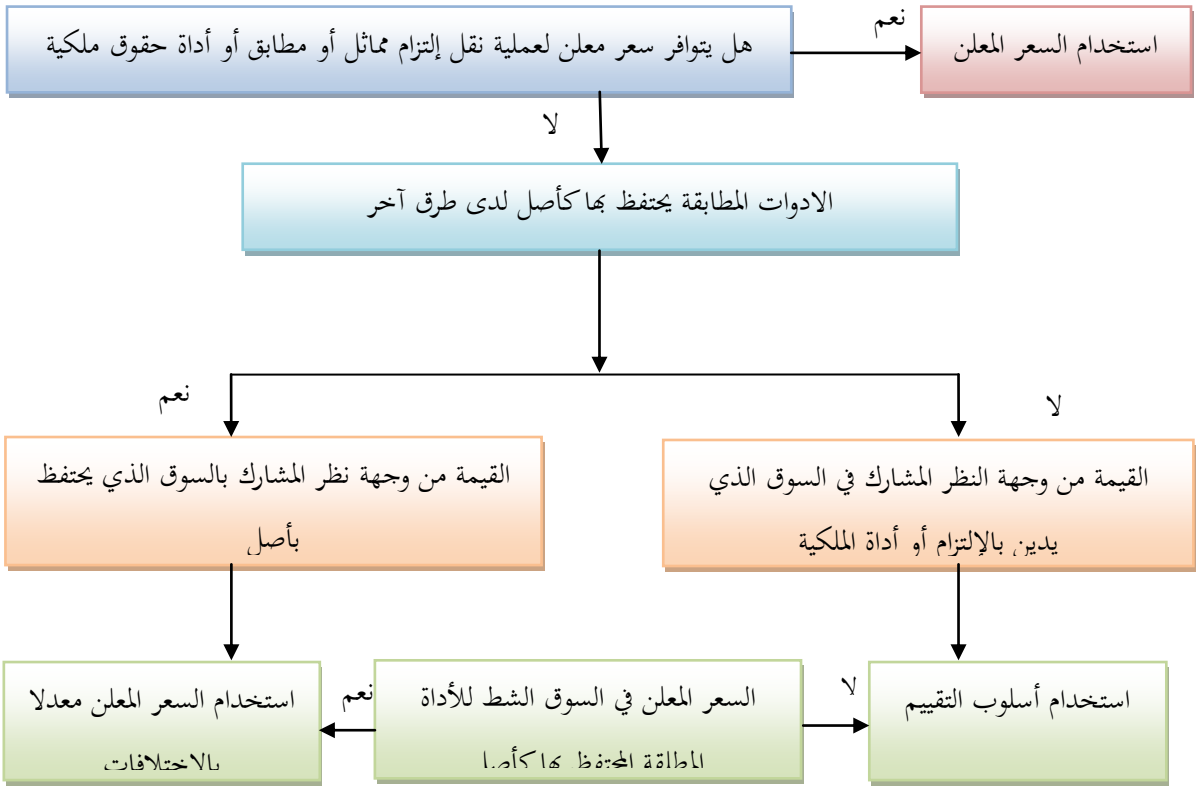
4-2 القيمة العادلة للإلتزامات وحقوق الملكية :

يفترض قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل (تحويل) الالتزام المالي وغير المالي أو أداء حقوق الملكية للمؤسسة إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس كما يفترض ما يلي [1] .

- يبقى الالتزام غير مسدد ويجب على المشارك في السوق المنقول إليه الإلتزام الوفاء به ، ولا يتم تسوية الإلتزام مع الطرف المقابل أو إطفاؤه في تاريخ القياس؛
- تبقى أداة حقوق الملكية للمؤسسة غير مسددة ويأخذ المشارك في السوق المنقول إليه الأداة الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بها ، ولا يتم إلغاء الأداة أو إطفاؤها في تاريخ لقياس .

وعندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل إلتزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية مماثلة أو مطابقة ويكون البند المطابق محتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل يجب على المؤسسة أن تقوم بقياس لقيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس والشكل التالي يوضح قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية المؤسسة

الشكل رقم (12): قياس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية للمؤسسة



Source :www.iasb.org.consulte le 24/06/2018 a 22.20

[1] - IFRS 13 para 34-37

5- أساليب تقييم القيمة العادلة

يجب على المؤسسة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة للظروف وتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة به لعملية المنظمة لبيع أصل أو نقل التزام بين المشاركين في السوق في تاريخ لقياس وفقا لظروف السوق الحالية [1] .

والمعيار **IFRS 13** يتناول بصفة أساسية ثلاث مستويات لأساليب التقييم وهي :

مدخل السوق :

يعتمد هنا المدخل على على الأسعار والمعلومات الأخرى الملائمة الناتجة عن عمليات السوق للأصول والإلتزامات أو مجموعة من الاصول والإلتزامات المماثلة أو المطابقة ويساعد على المدخل على استخدام مصفوفة التغير والتي تعتبر أساسا لتقيم بعض أنواع الأدوات المالية مثل الإستثمارات المالية في السندات وذلك دون الاعتماد فقط على الاسعار الرسمية الأوراق المالية المحددة ، ولكن عن طريق علاقة هذه الاستثمارات بأسعار الاستثمارات المالية القياسية في السوق [2] .

مدخل التكلفة :

يعتمد على المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بين عوامل التقادم حيث يتم قياس الأصل بتكلفة اقتناء أصل بديل ببطاقة مشابهة للأصل الموجودة بالمؤسسة بتاريخ لقياس .

مدخل الدخل :

يستخدم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية الأرباح) إلى قيمة حالية واحدة مخصومة على ضوء هذا المبدأ فإن قياس القيمة يعكس توقعات السوق الحالية على هذا القيم المستقبلية .

ومن أمثلتها :

- أساليب القيمة الحالية ؛
- نماذج تغير الخيرات؛
- طريقة فائض الربح لعدة فترات : وتستخدم هذه الطريقة لقياس بعض الأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحث والتطوير [3] .

---

[1] -Erwin Bakker,et auther,**Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,p,760

[2] - Palev, et Maino R ," **Fair Valve Measurement for Private Equities a Plus or Minus for Stakeholders"** working poper Centre for Applied Research infinance Milan, April, 2012, P 5 .

[3] Saidani Mohamed Said ,**La Juste Valeur Une Nouvelle Technique D'évaluation**, Revue el Wahat , Volume 09 ,2016, Université De Ghardaïa

6- التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

لزيادة الاستاف وقابلية المفارقة بين قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة حدد كمعيار الدولي **13 IFRS** تسلسل القيمة العادلة الذي صنف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات حيث يعطى الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة الأصول والإلتزامات المطبقة (مدخلات المستوى الأول والإولوية الدنيا للمدخلات غير المرئية) (مدخلات المستوى الثالث [1] وذلك كما يلي :

مدخلات المستوى الأول :

مدخلات المستوى عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أو الإلتزامات المطابقة والتي يمكن للمؤسسة الحصول عليها في تاريخ لقياس وتساعد مدخلات المستوى الأول إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والأدوات [2] .

والسعر المعلن في السوق النظر يوفر دليل أكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب استخدامه دون تعديل لقياس لقيمة العادلة كلما أمكن بإستثناء :

- عندما تمتلك المؤسسة حصة كبيرة من الأصول والإلتزامات المماثلة محل القياس مما يتح لإدارة المؤسسة التأثير أو ليطره على السعر لمعدات ومن ثم فإن السعر لا يخضع لظروف العرض والطلب داخل السوق حيث يكون موجها من طرق الإدارة ويفضل في هذه الحالة قيام لمؤسسة باستخدام أسلوب تعبير بديل لا يعتمد فقط على الأسعار المعلنة مثل مصفوفة التسعير غير أن قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب التعبير يؤدي إلى الانتقال أي الانتقال إلى المستوى الأدنى من شكل القيمة العادلة [3]؛
- عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس ويمكن أن تكون ويمكن أن تكون هذه هي الحالة عند وقوع بعض الأحداث هامة بعد إغلاق السوق وقبل تاريخ القياس يتعين على المؤسسة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات لقيمة العادلة ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن للمعلومات الجديدة فإن التعديل يؤدي إلى قياس القيمة العادلة ضمن المستوى الأدنى من تسلسل القيمة العادلة)؛
- عند قياس القيمة العادلة للإلتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة باستخدام السعر المعلن للسند المطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط وهذا السعر يحتاج لتعديل عن طريق العوامل الخاصة بالسند أو الأصل

---

1. Erwin Bakker,et auther,**Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,p,764

2 - Palen et Maino,odil, p3

3 - IFRS 13 Para 79 .

مدخلات المستوى الثاني :

هي مدخلات بخلاف الأسعار المعلنة والمدرجة ضمن المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الإلتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر وتتضمن مدخلات المستوى الثاني :

- الأسعار المعلنة للأصول أو الإلتزامات مماثلة أو متشابهة في الأسواق نشطة ؛
- الأسعار المعلنة للأصول أو الإلتزامات مماثلة أو متشابهة في الأسواق غير نشطة؛
- المدخلات التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الإلتزام بخلاف الأسعار المعلنة مثل معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي يمكن ملاحظتها على فترات معلنة ومعروفة؛
- التقلبات الضمنية ؛
- هوامش الأئتمان؛
- إذا تم إجراء تعديلات على مدخلات المستوى الثاني وكانت التعديلات جوهرية لقياس القيمة العادلة وكان التعديل يقدم مدخلات غير مرتبة هامة فإنه يتم تضبط القياس إلى المستوى الثالث للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة [1] .

مدخلات المستوى الثالث :

هي مدخلات غير مرئية للأصل أو الإلتزام ويجب استخدام المدخلات المرئية في قياس القيمة العادلة عندما تكون المدخلات المرئية غير متاحة .

- ولهذا يتم استخدامها في الحالات التي يكون فيها نشاط السوق أقل للأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو سعر الخروج في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي ظلاك الأصل ويدين بالالتزام ، وعليه يجب أن تعكس المدخلات غير المرئية الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تغير الأصل أو الإلتزام بما في ذلك الافتراضات عن المخاطر والتي تشمل المخاطر الملائمة (المتاصلة) في أسلوب تقييم[2]؛
- محدد يستخدم في قياس القيمة العادلة والمخاطر الملازمة في مدخلات أسلوب تقييم يتعين على المؤسسة تطوير المدخلات غير المرئية باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمؤسسة ولتطوير المدخلات غير المرئية قد تبدأ المؤسسة بياناتها الخاصة ولكن يجب عليها أن تعدل هذه البيانات إذا كانت لمعلومات المتاحة بشكل معقول بين المشاركين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئا خاصا للمؤسسة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق ولا تحتاج المؤسسة إلى بذل جهود مكثفة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق والتي تتوفر بشكل معقول

---

[1] - iFRS 13 Pora 82 – 85 .

[2]. Erwin Bakker,et auther,**Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,p,766

جدول رقم (34) : بعض متطلبات الإفصاح عن مستويات قياس القيمة العادلة وفق IFRS 13

متطلبات الإفصاح	الأصول والإلتزامات المقاسة بالقيمة العادلة بشكل دوري	الأصول والإلتزامات المقاسة بالقيمة العادلة بشكل غير دوري	اصول والتزامات لا يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي لكن مطلوب الإفصاح عن قيمتها العادلة
القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير	+	+	+
أسباب القياس	−	+	+
مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة	+	+	+
مبالغ التحويلات بين المستوى الأول والثاني وأسباب التحويل وسياسة المؤسسة في تحديد متى تحدث التحويلات	+	−	−
إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي يختلف عن استخدامه الحالي، الافصاح عن تلك الحقيقة وبين استخدامه بطريقة مختلفة	+	+	+
للمستوى الثاني والثالث وصف لأساليب التقييم والمدخلات المستخدمة	+	+	+
للمستوى الثاني والثالث اي تغيرات في أساليب التقييم وأسباب التغير	+	+	+
المستوى الثالث :المعلومات الكمية عن المدخلات غير المرئية المؤثرة	+	+	−
المستوى الثالث : وصف عمليات التقييم	+	+	−

المصدر : المجمع الدولي العربي ، ص 506 ، 507 بتصرف .

7- العرض والإفصاح عن القيمة العادلة

يتعين على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم

- أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير كل من القياسات المتكررة وغير المتكررة للأصول والإلتزامات المدرجة بالقيمة العادلة بعد الاعتراف الأولى ؛
- قياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير المرئية المؤثرة (المستوى الثالث) وأثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر خلال الفترة؛
- الإفصاح المرتبط بالأصول والإلتزامات المقانة بالقيمة العادلة بشكل متكرر أو غير متكرر أو لا يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي ولكن مطلوب الإفصاح عن قيمتها العادلة .

إن الاهتمام المعيار بمتطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة يساعد المستثمرين في فهم أفضل القياسات القيمة العادلة كما أنه يساعد على تحسين الاستاق في تطبيق القيمة العادلة وعلى الرغم من ذلك فإن

التوسع في الإفصاح يؤدي إلى زيادة التكاليف من وجهة نظر معمي المقارير المالية لتوفير الإفصاحات الأكثر تحولا ومن هذه التكاليف مثلا الوقت الإضافي اللازم لإعداد الإفصاحات كما أنه من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية يؤدي إلى تكاليف إضافية وذلك لإدراج متطلبات الإفصاح الجديدة في تحليلاتهم ، ومن ثم يجب للتوازن بين التكلفة والعائد لمتطلبات الإفصاح سواء من وجهة نظر المعدين والمستخدمين .

- كما قام المعيار **IFRS 13** على الإفصاحات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة ضمن المستوى الثالث وذلك لمحاولة التقلب على مشكلة الإعتماد على التقدير الشخصي والتحيز من جانب الإدارة، حيث أن مدخلات هذا المستوى تكون غير مرئية ولا يمكن التحفظ عنها.

معيـــار الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الاسعار تنظيميا) IFRS14

1- تاريخ صدور المعيار :

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية) والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقا.

صدر هذا المعيار في شهر كانون الثاني /2014 ويبدأ سريان مفعوله على القوائم المالية المعدة لأول مرة بموجب المعايير الدولية (IFRS) للفترة المالية التي تبدأ من 2016/1/1 وما بعد مع السماح بالتطبيق المبكر.

2- هدف المعيار :

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلعاً أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع لتنظيم الأسعار.

- لتحقيق هذا الهدف، يتطلب المعيار:

(أ) تغييرات محدودة في السياسات المحاسبية التي كانت تطبق وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– في السابق على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، والتي تتعلق –بشكل رئيس– بعرض هذه الحسابات[1]؛

(ب) إفصاحات:

1) تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في القوائم المالية للمنشأة والتي تنشأ عن تنظيم الأسعار.

2) تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ، توقيت وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية تم إثباتها.

- تسمح متطلبات هذا المعيار للمنشأة التي تقع ضمن نطاقه بالاستمرار في المحاسبة عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق عندما تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي، مع مراعاة التغييرات المحدودة المشار إليها في الفقرة 2 أعلاه.
- إضافة لذلك، ينص هذا المعيار على بعض الاستثناءات، أو الإعفاءات من متطلبات المعايير الأخرى. وجميع المتطلبات المحددة للتقرير عن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، وأي استثناءات أو إعفاءات من متطلبات المعايير الأخرى ذات العلاقة بتلك الأرصدة تم تضمينها في هذا المعيار بدلا من المعايير الأخرى.
-

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs14

3- النطاق:

- يسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار في أول قوائم مالية لها معدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي إذا وفقط إذا:
- كانت تزاول أنشطة تخضع أسعارها للتنظيم.
- أثبتت مبالغ تتأهل على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية في قوائمها المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق.
- يجب على المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية للفترات اللاحقة إذا وفقط إذا كانت قد أثبتت في أول قوائمها المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي، أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.
- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل المنشآت التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار. وتطبيق متطلبات هذا المعيار، فإن أي مبالغ يسمح بإثباتها أو يتطلب إثباتها على أنها أصول أو التزامات وفقا لمعايير أخرى لا يجوز تضمينها في المبالغ المصنفة على أنها أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية.
- يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.

4– المصطلحات الاساسية :

- **أول قوائم مالية معدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي:** هي أول قوائم مالية سنوية تطبق فيها المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي، بموجب النص الصريح وغير المتحفظ على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
- **المنشأة المطبقة لأول مرة:** هي المنشأة التي تعرض أول قوائم مالية لها معدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي[1]
- **الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار:** أنشطة المنشأة التي تخضع لـ **تنظيم الأسعار**
- **تنظيم الأسعار:** إطار لوضع الأسعار التي يمكن تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات، ويخضع هذا الإطار للإشراف و/أو التصديق عليه من قبل **منظم الأسعار**
- **منظم الأسعار:** هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع أو لائحة لوضع سعر أو نطاق أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون **منظم الأسعار** طرفا ثالثا أو طرفا ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك المجلس الحاكم

[1]- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2016 ،ص 2246

الخاص بالمنشأة، إذا كانت هذه الهيئة مطالبة بموجب تشريع أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام. رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية: رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) لم يكن ليتم إثباته على أنه أصل أو التزام وفقا للمعايير الأخرى، ولكنه تأهل للتأجيل لأنه تم تضمينه، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل **منظم الأسعار** عند وضع السعر (الأسعار) التي يمكن أن تحمل على العملاء.

5-الإثبات، والقياس، والهبوط، وإلغاء الإثبات

الإعفاء المؤقت من الفقرة 11 من معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

- يجب على المنشأة التي تزاول أنشطة تخضع لتنظيم الأسعار وتقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق الفقرتين 10 و12 من المعيار الدولي للتقرير المالي 8 عند وضع سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات، والقياس، والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها.
- تحدد الفقرتان 11-12 من معيار المحاسبة الدولي 8 مصادر المتطلبات والإرشادات التي يتطلب من الإدارة، أو يسمح لها بأخذها في الحسبان عند وضع سياسة محاسبية بشأن بند ما، إذا لم ينطبق معيار ملائم على ذلك البند. يعفي هذا المعيار المنشأة من تطبيق الفقرة 11 من معيار المحاسبة الدولي 8 على سياساتها المحاسبية بشأن الإثبات والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها. وبناء على ذلك، فإن المنشآت التي تثبت أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، إما على أنها بنود منفصلة أو على أنها جزء من القيمة الدفترية لأصول والتزامات أخرى، وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق، يسمح لها بالاستمرار في إثبات تلك الأرصدة وفقا لهذا المعيار من خلال الإعفاء من الفقرة 11 من معيار المحاسبة الدولي 8، مع مراعاة أي تغيرات في العرض مطلوبة بموجب الفقرتين 18-19 من هذا المعيار.

الاستمرار في السياسات المحاسبية الحالية:

- عند التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق سياساتها المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق للإثبات، والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها، باستثناء أي تغيرات يسمح بها بموجب الفقرات 13-15. وبالرغم من ذلك، فإن عرض مثل هذه المبالغ يجب أن يلتزم بمتطلبات العرض لهذا المعيار، والتي قد تتطلب تغييرات في سياسات عرض المنشأة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق (أنظر الفقرتين 18-19).

- يجب على المنشأة أن تطبق –بشكل ثابت– في الفترات اللاحقة السياسات الموضوعة وفقا للفقرة 11، باستثناء أي تغييرات يسمح بها بموجب الفقرتين 13–15.

التغييرات في السياسات المحاسبية:

- لا يجوز للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية للبدء في إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية، ويمكن للمنشأة –فقط– تغيير سياساتها المحاسبية للإثبات، والقياس، والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية ولكن ليست بإمكانية أقل للاعتماد عليها[1]، أو بإمكانية أكبر للاعتماد عليها ولكن ليست أقل ملاءمة لهذه الاحتياجات. يجب على المنشأة الحكم الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي 8.
- لا يعفي هذا المعيار المنشآت من تطبيق الفقرات 10 أو 14–15 من معيار المحاسبة الدولي 8 على التغييرات في السياسة المحاسبية. ولتبرير تغيير سياساتها المحاسبية بشأن أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، يجب على المنشأة التدليل على أن التغيير يجعل القوائم المالية أقرب إلى استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي 8. ولكن لا يلزم أن يحقق التغيير التزاما كاملا بتلك الضوابط للإثبات والقياس والهبوط لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وإلغاء إثباتها.
- تنطبق الفقرتان 13–14 على كل من التغييرات التي تتم عند التطبيق الأولي لهذا المعيار وعلى التغييرات التي تتم في فترات التقارير اللاحقة.

التداخل مع المعايير الأخرى

- لقد تضمن هذا المعيار أي استثناء، أو إعفاء محدد أو متطلبات إضافية محددة متعلقة بتداخل هذا المعيار مع المعايير الأخرى (أنظر الفقرات ب7– ب28). وفي غياب أي من مثل هذه الاستثناءات، أو الإعفاءات أو المتطلبات الإضافية، فإنه يجب تطبيق المعايير الأخرى على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية بنفس الطريقة التي تنطبق فيها على الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات التي يتم إثباتها وفقا للمعايير الأخرى.
- في بعض الحالات، قد يلزم لتطبيق معيار آخر على رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية أن يكون قد تم قياسه وفقا للسياسات المحاسبية للمنشأة والتي قد تم وضعها وفقا للفقرتين 11–12 لتعكس ذلك الرصيد –بشكل مناسب– في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أنشطة

[1] في سبتمبر 2010، استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية مصطلح "**إطار إعداد وعرض القوائم المالية**" بـ "**إطار مفاهيم التقرير المالي**". يشمل مصطلح "التعبير الصادق" الخصائص الرئيسة التي أطلق عليها "الإطار" السابق "إمكانية الاعتماد". يستند المتطلب الوارد في الفقرة 13 من هذا المعيار إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي 8، الذي يبقي على مصطلح "يمكن الاعتماد عليه".

تخضع لتنظيم الأسعار في بلد أجنبي تكون معاملاتها وأرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية مقومة بعملة أجنبية ليست هي العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير. تتم ترجمة أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية والحركة في تلك الأرصدة من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

6- الإفصاح:

يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقويم:

(أ) طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، الذي يحدد السعر (الأسعار) التي تستطيع المنشأة تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها المنشأة.

(ب)آثار تنظيم الأسعار هذا على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

- إذا لم يتم اعتبار أي من الإفصاحات المبينة في الفقرات 30-36 ذات صلة بتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 27، فإنه يمكن إسقاطها من القوائم المالية. وإذا كانت الإفصاحات المقدمة وفقا للفقرات 30-36 غير كافية لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 27، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات إضافية تكون ضرورية لتحقيق هذا الهدف.
- لتحقيق هدف الإفصاح الوارد في الفقرة 27، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع ما يلي:

(أ) مستوى التفصيل الضروري لاستيفاء متطلبات الإفصاح.

(ب) كمية التركيز المطلوب إبداؤها على كل من المتطلبات المختلفة.

(ج) كمية التجميع أو التفصيل المطلوب القيام بها.

(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة لمعلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المفصح عنها.[1]

شرح الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار

- لمساعدة مستخدم القوائم المالية في تقويم طبيعة أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار وتقويم المخاطر المرتبطة بها، يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع من أنواع الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار، عما يلي:

(أ) وصف موجز لطبيعة وحدود النشاط الخاضع لتنظيم الأسعار وطبيعة الإجراء التنظيمي لتحديد الأسعار.

[1] - Romain dupart, **introduction aux normes IFRS, principes divergences avec les normes françaises**, Pausard & Associes, AICPA International affaire,2014,p142

(ب) تعريف هوية منظم (منظمي) الأسعار. وإذا كان منظم الأسعار طرفا ذا علاقة (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي 24 "الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة")، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، مع توضيح كيفية علاقته.

(ج) كيفية تأثر الاسترداد المستقبلي لكل فئة (أي كل نوع من أنواع التكلفة أو الدخل) من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو كيف يتأثر عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة بالمخاطر وعدم التأكد، على سبيل المثال:

(1) مخاطر الطلب (على سبيل المثال، التغيرات في مواقف العملاء، وتوفر موارد بديلة للعرض أو مستوى المنافسة)

(2) المخاطر التنظيمية (على سبيل المثال، تقديم طلب أو الموافقة على طلب تحديد الأسعار أو تقويم المنشأة للخطوات التنظيمية المستقبلية المتوقعة).

(3) المخاطر الأخرى (على سبيل المثال، مخاطر العملة أو مخاطر السوق الأخرى).

- يجب تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 30 في القوائم المالية إما –مباشرة– في الإيضاحات أو تضمينها من خلال الإشارة المرجعية في القوائم المالية إلى تقارير أخرى، مثل الإشارة إلى تعليق من الإدارة أو إلى تقرير عن المخاطر، يكون متاحا لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط كما هو الحال بالنسبة لقوائم المالية وفي نفس الوقت. إذا لم يتم تضمين المعلومات في القوائم المالية مباشرة أو إدخالها من خلال إشارة مرجعية، فإن القوائم المالية تعد غير مكتملة.

شرح المبالغ المثبتة

- يجب على المنشأة الإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إثبات وإلغاء إثبات أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية وكيف يتم قياسها –بشكل أولي– ولاحقا، بما في ذلك كيف يتم تقويم أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية فيما يتعلق بإمكانية استردادها وكيف يتم تخصيص أي خسارة هبوط.
- يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع من الأنشطة التي تخضع لتنظيم الأسعار، عن المعلومات التالية لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية:

(أ) مطابقة لمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترةِ، في شكل جدول ما لم يكن هناك صيغة أخرى أكثر مناسبة. ويجب على المنشأة استخدام الاجتهاد عند إقرار مستوى التفصيل الضروري (أنظر الفقرتين 28–29)، ولكن المكونات التالية تعد –عادة– ملائمة:

(1) المبالغ التي تم إثباتها في الفترة الحالية في قائمة المركز المالي على أنها أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية.

(2) المبالغ التي تم إثباتها في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر والتي تتعلق بأرصدة تم استردادها (توصف –أحيانا– بالمستنفدة) أو تم عكسها في الفترة الحالية.

(3) المبالغ الأخرى، التي يتم تحديدها بشكل منفصل، التي أثرت في أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية، مثل الهبوط، أو البنود التي يتم اقتناؤها أو تحملها عند تجميع أعمال، أو البنود المستبعدة، أو آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أو معدلات الخصم.

(ب) معدل العائد أو معدل الخصم (بما في ذلك معدل صفر أو نطاق من المعدلات، عندما يكون منطبقا) المستخدم لعكس القيمة الزمنية للنقود المنطبقة على كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة.

(ج) الفترات المتبقية التي تتوقع المنشأة أن يتم على مداها استرداد (أو استنفاد) المبلغ الدفتري لكل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة أو عكس كل فئة من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية الدائنة.

- عندما يؤثر تنظيم الأسعار على مبلغ وتوقيت مصروف (دخل) ضريبة الدخل للمنشأة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على مبالغ الضريبة الحالية والمؤجلة المثبتة. إضافة لذلك، يجب على المنشأة الإفصاح –بشكل منفصل– عن أي رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية يتعلق بالضريبة والإفصاح عن الحركة المتعلقة بها في ذلك الرصيد.
- عندما تقدم المنشأة إفصاحات، وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، عن حصة في منشأة تابعة، أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك يكون له أنشطة خاضعة لتنظيم الأسعار وتم إثبات أرصدة حساباتها المؤجلة لأسباب تنظيمية وفقا لهذا المعيار، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تم تضمينها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة المتصلة بالحصص المفصح عنها (أنظر الفقرات ب25 – ب28),
- عندما تستنتج المنشأة أن رصيد حساب مؤجل لأسباب تنظيمية لم يعد بالإمكان استرداده أو عكسه بالكامل، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن السبب في عدم إمكانية استرداده أو عكسه بالكامل والمبلغ الذي تم بمقداره تخفيض رصيد الحساب المؤجل لأسباب تنظيمية.

معيـــار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15

1- تاريخ تطبيق المعيار :

صدر في شهر مايو 2014 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15و هو بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" و هذا المعيار لغى بشكل اساسي اثنين من المعايير الدولية التي كانت عمود فقري للمعايير و هما المعيار الدولي رقم 11 بعنوان عقود الإنشاء و المعيار الدولي رقم 18 بعنوان بالإيراد

المعيار الجديد صدر تحت مظلة جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الامريكية و الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية و هذا المعيار كان من المقرر له انه سيكون ساري المفعول بدءاً من يناير 2017 مع السماح للشركات بالتطبيق المبكر و لكن مؤخراً تم التصويت بواسطة مجلس المعايير المحاسبية الدولية على قرار بإرجاء سريان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 إلى الأول من يناير 2018 بدلاً من الاول من يناير 2017 مع السماح بالتطبيق المبكر

وهو معيارسيحدث ثورة محاسبية في مجال الاعتراف بالايراد ومن دلائل ومؤشرات ذلك انه حل محل ستة إصدارات محاسبية وهي:

1. المعيار IAS 11 والمتعلق بعقود الانشاء.
2. المعيار IAS 18 والمتعلق بالايراد.
3. التفسير IFRIC 13 والمتعلق ببرامج ولاء العملاء.
4. التفسير IFRIC 15 والمتعلق بترتيبات بناء العقارات.
5. التفسير IFRIC 18 والمتعلف بتحول الأصول للعملاء.
6. التفسير IFRIC 31 والمتعلق بالايراد (عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات الإعلان[1]

2- هدف المعيار :

يهدف المعيار الى :

- التغلب على أوجه عدم الاتساق و الضعف التي تشوب المتطلبات الجارية للاعتراف بالإيراد وفقا للمعايير القائمة
- تقديم إطار أكثر قوة لمعالجة الأمور التي تتعلق بالاعتراف بالإيراد.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15

- التحسين من قابلية «الممارسات العملية لتحقق الإيراد» للمقارنة سواء كان ذلك بين الصناعات وبعضها أو بين المنشآت داخل كل صناعة أو بين الدول وبعضها أو بين أسواق المال المتعددة.
- التقليل من مستوى التعقيد الذي يشوب تطبيق متطلبات تحقق الإيراد وذلك بالعمل على تخفيض حجم المعايير والتفسيرات التي تتناول أسس الاعتراف بالإيراد وقياسه.
- تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال وضع متطلبات جديدة للإفصاح.

3- نطاق تطبيق المعيار

ينطبق هذا المعيار على كافة العقود التي يتم إبرامها لتقديم سلع أو خدمات للعملاء في إطار نشاط الأعمال المعتاد للمنشأة فيما عدا العقود التالية المستبعدة صراحة من نطاق تطبيقه:

- عقود الإيجار التي تدخل في نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الإيجارات (او المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (16) الذي سيحل محله اعتباراً من الفترات المالية السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2019).
- عقود التأمين التي تدخل في نطاق تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) عقود التأمين.
- الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى التي تدخل في نطاق تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (9) الأدوات المالية او معيار المحاسبة الدولية رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (10) القوائم المالية المجمعة والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (11) الترتيبات المشتركة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (27) القوائم المالية المستقلة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في شركات شقيقة ومشروعات مشتركة.
- معاملات التبادل غير النقدي بين المنشآت التي تعمل في ذات نشاط الأعمال والتي تتم لتسهيل مبيعات تلك المنشآت للعملاء أو العملاء المحتملين.

إن تطبيق متطلبات المعيار الجديد على بعض الترتيبات القائمة قد يستدعي من المنشآت أن تقوم بإعادة تقييم لعلاقاتها بالأطراف المقابلة في العقود لتحديد ما إذا كانت تدخل في إطار العلاقة المعتادة بين مورد وعميل وذلك نظرا لأن بعض ترتيبات التعاون تكون أقرب إلى الشراكة في حين تنطوي ترتيبات أخرى على علاقة طبيعية بين مورد وعميل، وتجدر الإشارة إلى أن أحكام المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) لا تسرى إلا فقط على المعاملات التي تدخل في إطار علاقة مع عميل.

الايرادات التي لا تدخل ضمن نطاق المعيار IFRS 15

ان المعيار) IFRS 15 (لم يتضمن كافة انواع الايرادات حيث ان هناك بعض الاستثناءات التي تمت معالجتها في معايير أخرى مثل:

1.الايرادات المتعلقة بالإيجارات حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS17 والمعيار IFRS16 البديل المتعلقان بالإيجارات بأن التطبيق المبكر للمعيار الجديد IFRS16 مرتبط بالتطبيق المبكر للمعيار IFRS15. .

2.الايرادات المتعلقة بعقود التأمين حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS 4 المتعلق بعقود التأمين.

3.الايرادات المتعلقة بالأدوات المالية حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS9 المتعلق بالأدوات المالية :الإعتراف والقياس.

4.الايرادات المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS10 المتعلق بالقوائم المالية الموحدة.

5.الايرادات المتعلقة بالترتيبات المشتركة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS11 المتعلق بالترتيبات المشتركة.

6.الايرادات المتعلقة بالقوائم المالية المنفصلة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS27 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة.

7.الايرادات المتعلقة بالإستثمارات في الشركات الشقيقة والعقود المشتركة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS28 المتعلق بالإستثمارات في الشركات بالشقيقة والعقود المشتركة

4- المصطلحات الاساسية :

- **تاريخ التطبيق الأولى:** هو بداية الفترة المالية السنوية للقوائم المالية التي تطبق فيها المنشأة المعاير الدولي للتقارير المالية رقم (15) لأول مرة. وعلى سبيل المثال سيكون التاريخ الإلزامي للتطبيق الأولي هو 1 جويلية 2018 بالنسبة للمنشأة التي تبدأ سنتها المالية في 1جويلية 2018 (أي بعد 1جانفي 2018) وتنتهي في 30 جويلية2019[1] .

- **العقد المكتمل:** هو عقد لتقديم سلع و/او خدمات من النوعيات المحددة في معايير المحاسبة الدولية أرقام 11و18 الإيراد وعقود الإنشاء أو في أي تغييرات دولية أخرى ذات صلة تكون قد حولت بالكامل من

[1]– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2017 ،ص.2301

المنشأة لعملائها قبل تاريخ التطبيق الأولى. وبالتالي فلن تضطر المنشآت لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) على مثل هذه النوعية من الاتفاقيات إذا ما كنت قد انتهت بالكامل من بالكامل من تنفيذها قبل تاريخ التطبيق الأولى حتى ولو لم تكن قد تلقت بعد مقابل تلك السلع أو الخدمات وحتى ولو كان ذلك المقابل لا يزال عرضة للتغيير.

– تعريف العميل

يُعَرّف العميل وفقاً للمعيار على أنه "طرف تعاقد مع منشاة للحصول على سلع أو خدمات في نظير مقابل علماً بأن تلك السلع أو الخدمات تُعدّ من مُخرَجات الأنشطة المعتادة للمنشأة". هذا وقد يكون التعرف على العميل أمراً سهلاً فى معاملات عديدة إلا إذا ما كانت المعاملات تنطوي على أطراف متعددة وفى هذه الحالة يكون تحديد من سينظر إليه كعميل من بين الأطراف المقابلة في العقد أمراً أقل وضوحاً. وفى بعض الترتيبات المتعددة الأطراف قد ينظر لكل الأطراف على أنهم عملاء المنشاة وفى ترتيبات أخرى قد يعتبر بعض أولئك الأطراف هم فقط بمثابة عملاء المنشأة علماً بأن تحديد التزامات الأداء في ترتيب ما (وهو أحد الموضوعات التى سيتم تناولها لاحقا) يمكن أن يكون له تأثير كبير فى تحديد الطرف الذي سينظر له كعميل للمنشأة. ولا يتضمن المعيار الدولي رقم (15) تعريفا لمصطلح "الأنشطة المعتادة" وذلك لأن هذا المصطلح يستخدم بالفعل على نطاق واسع في المعايير الدولية للتقارير المالية.

مثال:

تقدم منشأة خدمات إعلانية عبر الإنترنت للشركات التي ترغب في الإعلان عن منتجاتها (المعلنين)، وكجزء من هذه الخدمات تقوم المنشاة بشراء مساحات مميزة على مواقع الكترونية مختلفة من بين مجموعة منتقاة من مواقع الناشرين. وفى بعض الترتيبات تقدم المنشأة خدمة متطورة تقوم بموجبها بالتأكد من مطابقة موضع الإعلان على موقع الناشر مع المعايير المحددة سلفا من قبل الطرف المعلن (أي العميل). وبالإضافة إلى ذلك فإن شراء المنشأة لتلك المساحات من الناشرين يتم قبل أن تجد معلنين ممن يرغبون في الحصول على مساحات إعلانية. فإذا ما افترضنا أن المنشأة قامت بشكل مناسب بتحليل الحقائق والظروف المحيطة بهذه الترتيبات وتوصلت إلى أنها تتصرف كمدير رئيسي فيها .

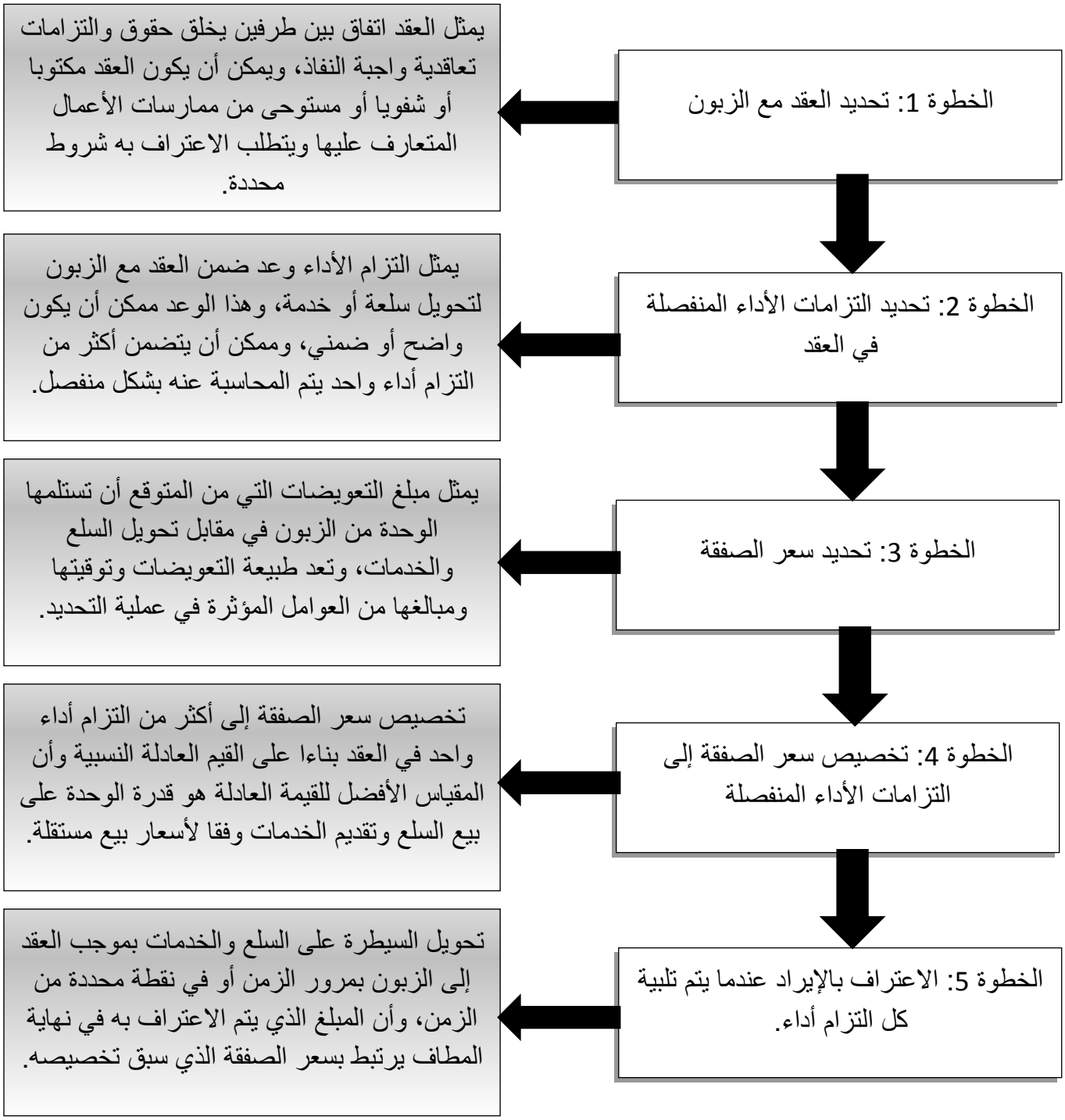
وبناء هذا الاستنتاج اعتبرت المنشأة الطرف المعلن هو عميلها في هذه الترتيبات وأنها بالتالي ستعترف بالإيراد الإجمالي بالتزامن مع تقديمها للخدمات الإعلانية المتطورة للمعلنين.

بينما تقتصر الخدمة التي تقدمها المنشأة في ترتيبات أخرى على مجرد التوفيق بين الأطراف المعلنة والناشرة في محفظتها ولكنها لا تقدم اي خدمات متطورة تنطوي على استهداف مساحات إعلانية. فإذا ما افترضنا أن المنشأة قامت بشكل مناسب بتحليل الحقائق والظروف المحيطة بهذه الترتيبات وتوصلت إلى أنها تتصرف فيها كوكيل للناشرين لذا فقد أعتبرت المنشأة الطرف الناشر هو عميلها واتجهت لتبني سياسة للاعتراف بإيراد صافي (يمثل العمولة التي تستحق الحصول عليها من الناشر) بالتزامن مع تقديمها لخدمات الوكالة للناشر.

النموذج الشامل للاعتراف بالإيراد

يضع المعيار الجديد نموذجا واحدا شاملا يتعين على المنشأة أن تلتزم باستخدامه في المحاسبة عن الإيرادات الناشئة عن العقود المبرمة مع عملائها. وسوف يحل المعيار الجديد محل معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد ومعيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء وكافة التفسيرات ذات الصلة الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية، وجدير بالذكر أن المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) يتلخص في أن المنشأة يجب عليها أن تعترف بالإيرادات المتولدة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات التي تعهدت بها لعملائها وقياسها بالمبلغ الذي يعكس وجهة نظر المنشأة فيما تتوقع أن تحصل عليه من العميل مقابل بيع تلك السلع أو تقديم تلك الخدمات. وعلى وجه التحديد يقوم منهج المعيار على إتباع خمس خطوات للاعتراف بتلك الإيرادات تتلخص في الشكل التالي:

الشكل رقم 13:خطوات الاعتراف بالايراد على ضوء المعيار 15



Source ;Kieso ,Donald E , et al . Intermediate Accounting , John Wiley et Sons ,Inc 2014,p886

معيـــار عقود الايجار IFRS 16

1- تاريخ صدور المعيار :

في العام 2016، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد 16 "عقود الإيجار"، والذي سيحل مكان معيار المحاسبة الدولي رقم 17 اعتبارا من العام 2019. ويحمل المعيار الجديد تغيرات جذرية خصوصا فيما يتعلق بكيفية المحاسبة عن عقود الإيجار بالنسبة للمستأجر. وقد جاء هذا المعيار بشكل أساسي ليغلب على مشكلة التمويل خارج الميزانية. حيث يتطلب المعيار الجديد أن يقوم المستأجر برسملة معظم عقود الإيجار، والذي من شأنه أن يؤدي إلى تغيرات هامة في القوائم المالية للمنشآت التي تعتمد بشكل كبير على الاستئجار التشغيلي للمعدات والأصول

2- الهدف

- يحدد المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. تعطى هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتشابهة[1].

3- النطاق

- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل "حق الاستخدام" من الباطن، باستثناء:

(أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛

(ب) عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛

(ج) ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي 12 "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"؛

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs16

(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"؛

(ه) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.

- يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوبا منه، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة 3(ه).

4- الإعفاءات من تطبيق المعيار :

وعلى الرغم من أن هنالك العديد من عقود الإيجار المغطاة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى قد استثنيت من نطاق المعيار الجديد مثل:

- العقود المرتبطة بالصناعات الاستخراجية (معيار الإبلاغ المالي الدولي 6)،
- العقود المرتبطة بالأصول البيولوجية (معيار المحاسبة الدولي 41)،
- العقود المرتبطة برخص استخدام حقوق الملكية الفكرية (معيار الإبلاغ المالي الدولي 15)،
- وحقوق استخدام الأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة الدولي 38).

إلا أن المعيار الجديد لم يستثني عقود الإيجار المرتبطة بالاستثمارات العقارية من نطاقه، حيث انه على الشركة المستأجرة لمبان استثمارية رسملة جميع عقودها (باستثناء تلك التي تقل مدتها عن 12 شهر وتلك العقود ذات القيمة المنخفضة نسبيا).

وبالنسبة للعقود ذات القيمة المنخفضة، لم يحدد المعيار مبلغا محددا، ولكنه ضرب أمثلة تتعلق بأجهزة الحاسوب والأثاث، ولكنه وضح أن المركبات تخضع لعملية الرسملة (حتى وان كانت مستعملة وبالتالي سعرها حاليا منخفض نسبيا) حيث يجب الرجوع إلى قيمتها الأصلية عند تحديد خضوعها للرسملة من عدمه. وفي حال كان العقد بتضمن عدة أصول معا، فيتطلب المعيار المحاسبة عن كل منها كعقد منفصل لأغراض تحديد رسملة العقد من عدمه. أما بالنسبة للعقود التي تقل مدتها عن 12 شهر، فيسمح المعيار أيضا باستثنائها من الرسملة، وقد بين المعيار أن مدة العقد لا تشمل فترة التمديد إلا إذا كان المستأجر على ثقة من انه سيقوم بتجديد العقد. وفي حال لم تتم رسملة العقد، فيعامل المستأجر العقد بطريقة مشابهه لعقود الإيجار التشغيلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17.[1]

[1] Lee, B., Paik, D.G., and Yoon, S.W., 2014, "The Effect of Capitalizing Operating Leases On the Immediacy to Debt Covenant Violations", Journal of Accounting and Finance, vol.14, no.6, pp. 44-70.

5- المصطلحات الاساسية :

تاريخ بداية عقد الايجار: هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل محل العقد متاحا للاستخدام بواسطة المستأجر

العمر الاقتصادي: هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحا للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد او أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.

تاريخ سريان التعديل: هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على تعديل عقد الإيجار

القيمة العادلة: لغرض تطبيق متطلبات محاسبة **المؤجر** في هذا المعيار، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديها المعرفة والرغبة في التعامل وعلى أساس التنافس الحر.

عقد الإيجار: هو عقد، أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (**الأصل محل العقد**) لفترة من الزمن في مقابل عوض.

عقد الايجار التمويلي: هو عقد الايجار الذي يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.[1]

دفعات ثابتة: هي دفعات تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** للحق في استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الايجار** بخلاف **دفعات الايجار المتغيرة**.

تاريخ نشأة عقد الإيجار (**تاريخ النشأة**): هو تاريخ اتفاقية **عقد الإيجار** أو تاريخ تعهد الأطراف على الشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار أيهما أبكر.

دفعات الإيجار: هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر مرتبطة بحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد الإيجار** تتكون مما يلي:

(أ) **دفعات ثابتة** (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصا أي **حوافز عقد إيجاري**؛

(ب) **دفعات الإيجار المتغيرة** التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛

(ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛

(د) دفعات غرامات لإنهاء **عقد الإيجار** إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب **ضمانات القيمة المتبقية**. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في

[1] - IASB, 2016. IFRS 16 Leases, International Accounting Standard Board, London, UK

العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد الإيجار.

بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات .

عقد الإيجار قصير الأجل: هو **عقد إيجار** له **مدة إيجار** تبلغ 12 شهرا أو أقل في **تاريخ بداية** عقد الإيجار. عقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل.

ب–الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.

المستأجر: هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.

المؤجر: هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن في مقابل عوض.

عقد الإيجار التشغيلي: هو **عقد إيجار** لا ي بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة للملكية **الأصل محل العقد**.

أصل "حق الاستخدام": هو الأصل الذي يمثل حق **المستأجر** لاستخدام **الأصل محل العقد لمدة عقد الإيجار**.

المصطلحات المعرفة في المعايير الأخرى والمستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى

العقد: هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ منه حقوق والتزامات واجبة النفاذ.

العمر الإنتاجي: هو الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحا للاستخدام من قبل منشأة، أو عدد من وحدات الإنتاج أو ما يشابهها يتوقع الحصول عليها من أصل بواسطة منشأة.

مدة عقد الإيجار: هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي **للمستأجر** الحق خلالها في استخدام **الأصل محل العقد** جنبا إلى جنب مع كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛

6-تحديد عقد الإيجار

يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار. ويكون العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن مقابل عوض. وتضع الفقرات إرشادات بشأن تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.

- قد يتم وصف الفترة من الزمن على أساس كمية استخدام أصل محدد (على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي ستستخدم بند من بنود المعدات لإنتاجها).
- يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد

- يجب على المنشأة المحاسبة عن كل مكوّن إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار ما لم تكن المنشأة تطبق الوسائل العملية في الفقرة 15.

- **المستأجر**

- بالنسبة للعقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المستأجر تخصيص العوض في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.
- يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس سعر المؤجر أو المورد المماثل الذي يحمله على المنشأة لذلك المكون أو المكون المماثل بصورة منفصلة. وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.
- كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مصاحبة باعتبارها مكونا إيجاريا واحدا. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات المضمنة التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 4-3-3 من المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية".

- ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 15، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعيير الأخرى المنطبقة عليها.

- **المؤجر**

- بالنسبة للعقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المؤجر تخصيص العوض في العقد بتطبيق الفقرات 73-90 من المعيار الدولي للتقرير المالي 15.

مدة عقد الإيجار :

يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنبا إلى جنب مع كل من:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛

(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

- عند تقييم متا إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزا اقتصاديا للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار.

- يجب على المستأجر إعادة تقييم ما إذا كان متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند حدوث حدث مهم أو تغير مهم في الظروف التي:

(ب) تكون ضمن سيطرة المستأجر؛

- تؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقا في تحديده لمدة عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقا في تحديده لمدة عقد الإيجار

- يجب على المنشأة تعديل مدة عقد الإيجار إذا كان هناك تغير في فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، سوف تتغير فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء في حال:[1]

(أ) ممارسة المستأجر خيارا لم يدرج سابقا في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛[2] أو

[1] -https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, paragraphe 37-41

[2] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, paragraphe 37-41

(ب) عدم ممارسة المستأجر خيارا تم إدراجه سابقا في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(ج) وقوع حدث يلزم المستأجر تعاقديا بممارسة خيار لم يدرج سابقا في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار؛ أو

(د) وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقديا من ممارسة خيار أدرج سابقا في تحديد المنشأة لمدة عقد الإيجار.

الإثبات

- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل "حق الاستخدام" والتزام عقد الإيجار.

القياس الأولي لأصل "حق الاستخدام"

- في تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة.
- يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الاستخدام" من:

(أ) مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار ؛

(ب) أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصا أي حوافز إيجار مستلمة؛

(ج) أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر؛

(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقا لأحكام وشروط عقد الإيجار، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون. ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواء في تاريخ بداية عقد الإيجار أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

- يجب على المستأجر إثبات التكاليف المبينة في الفقرة 24 (د) على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" عندما يتكبد الالتزام بتك التكاليف. ويطبق المستأجر معيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الاستخدام" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. إن التزامات هذه التكاليف المحاسب عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي 2 يتم إثباتها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

القياس الأولي لالتزام عقد الإيجار

- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا

كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر.

- تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، التي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار:

(أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة ب42) ناقصا أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛

(ب) دفعات عقد إيجار متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل يتم قياسها أوليا باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة 28).

(ج) مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدا من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة (وتم تقييمه أخذا في الحسبان العوامل المبينة في الفقرات ب37 – ب40)؛

(ه) دفعات الغرامات لإنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

- تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل كما هي مبينة في الفقرة 27(ب)، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل لايبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية.

القياس اللاحق

القياس اللاحق لأصل "حق الاستخدام"

- بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بتطبيق نموذج التكلفة ما لم يطبق أيا من نماذج القياس المبينة في الفقرتين 34 و35[1].

نموذج التكلفة

- يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة:

(أ) مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة؛

(ب) ومعدلة بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار كما هو محدد في الفقرة 36 (ج).

[1]IASB, 2016. IFRS 16 Leases, International Accounting Standard Board, London, UK.

- يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاستهلاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات والآلات والمعدات" في استهلاك أصل "حق الاستخدام" مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة 32.
- إذا كان عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار أو إذا كانت تكلفة أصل "حق الاستخدام" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل "حث الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الاستخدام" أو نهاية مدة عقد الإيجار أيهما أبكر.
- يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 ""الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما اذا كان أصل "حق الاستخدام "قد هبطت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها.

نماذج قياس اخرى

- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الأولى 40 ""العقارات الاستثمارية" على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضا تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الاستخدام" التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري في معيار المحاسبة الدولي 40.
- إذا كان أصل "حق الاستخدام" يتعلق بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقويم في معيار المحاسبة الدولي 16، فيمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقويم على جميع أصول "حق الاستخدام" ذات العلاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.

القياس اللاحق لالتزام عقد الايجار

- بعد تاريخ عقد الايجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الايجار بما يلي:

(أ) زيادة المبلغ الدفتري ليعكس الفائدة على التزام عقد الايجار؛

(ب) تخفيض المبلغ الدفتري ليعكس دفعات الايجار؛

(ج) إعادة قياس المبلغ الدفتري ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الايجار المحددة في الفقرات او ليعكس دفعات الايجار الثابتة في جوهرها المعدلة.[1]

- الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال مدة عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, paragraphe 42

- **الإفصـاح**

- الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر.[1].
- يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول عقوده الإيجارية التي يكون فيها هو المستأجر في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارات المرجعية لها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل عن عقود الإيجار.
- يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) مصروف الاستهلاك لأصول "حق الاستخدام" حسب فئة الأصل محل العقد؛

(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقد الإيجار؛

(ج) المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 6. وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي تكون مدة الإيجار فيها شهرا واحدا أو أقل؛

(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 6. ولا يجوز أن يشمل هذا المصروف، المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول منخفضة القيمة

(ه) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزامات عقد الإيجار؛

(و) الدخل من الإيجار من الباطن لأصول "حق الاستخدام"؛

(ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود الإيجار؛

(ح) الإضافات على أصول "حق الاستخدام"

(ط) المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛

(ي) المبلغ الدفتري لأصول "حق الاستخدام" في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

[1]IASB, 2014 **" Effects Analysis Consultative Group Report to the Trustees of the IFRS Foundation on Leases"**, International Accounting Standard Board, London, UK.

- يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة 53 في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقا أكثر مناسبة. يجب أن يشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر خلال فترة التقرير.
- يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود الإيجار لعقود الإيجار قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها تطبيقا للفقرة 6 إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل المفصح عنها تطبيقا للفقرة 53(ج).
- إذا استوفت أصول "حق الاستخدام" تعريف العقار الاستثماري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي 40. في هذه الحالة، لا يتطلب من المستأجر تقديم الإفصاحات لأصول "حق الاستخدام" تلك.
- إذا قام المستأجر بقياس أصول "حق الاستخدام" بمبالغ معاد تقويمها تطبيقا لمعيار المحاسبة الدولي 16، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 77 من معيار المحاسبة الدولي 16 لأصول "حق الاستخدام" تلك.
- يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليل استحقاق التزامات عقود الإيجار تطبيقا للفقرة 39 والفقرة ب11 من المعيار الدولي للتقرير المالي 7 "الأدوات المالية – الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات استحقاق الالتزامات المالية الأخرى.
- إضافة للإفصاحات المطلوبة ، يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح الوارد. قد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، ولكن ليس على سبيل الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم[1]:

المؤجر:

تصنيف عقود الإيجار

- يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو أنه عقد إيجار تمويلي.
- يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. ويتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, paragraphe 53-58

- يعتمد اعتبار عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. ومن أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:

(أ) يحول عقد الإيجار ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

(ب) كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة بما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد الإيجار أن الخيار ستتم ممارسته؛

(ج) مدة عقد الإيجار هي للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولو لم يتم تحويل الملكية؛

(د) عند نشأة عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار على الأقل ما يقارب جميع القيمة العادلة للأصل محل العقد؛

(ه) يعد الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة.

- من المؤشرات على الحالات التي يمكن أن تؤدي أيضا بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار، فإن المستأجر يتحمل خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء؛

(ب) تُستحق للمستأجر المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال في شكل حسم من الإيجار مساو لمعظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛

(ج) للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق.

- لا تعد الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين دائما قطعية. فإذا اتضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب جميع المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. فعلى سبيل[1]

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, paragraphe 63-64

- **أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 16 على القوائم المالية والنسب المالية**

لا شك بان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16، بما يتطلبه من رسملة للعقود الايجارية بالنسبة للمستأجر سيكون له أثر كبير على القوائم المالية للشركات التي تعتمد على الاستئجار للعديد من الأصول التشغيلية والاستثمارية. إلا أن أثر المتوقع على حجم الأصول والالتزامات والدخل يعتمد بشكل كبير على مدى اعتمادية الشركات على التمويل خارج الميزانية[1]

في العام 2014، قامت لجنة (Effects Analysis Consultative Group) التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء دراسة على 30000 شركة حول العالم لدراسة مدى وأثر استخدام التمويل خارج الميزانية من خلال عدم رسملة عقود الإيجار، وقد وجدت اللجنة أن 14000 شركة حول العالم تستخدم هذا الأسلوب وتوجد لديها دفعات إيجاريه سنوية عن عقود غير مرسملة قيمتها 3 ترليون دولار أميركي سنويا. وعليه استنتجت اللجنة أن نصف شركات العالم تقريبا ستتأثر بمعيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد. وفي تحليل أكثر تفصيلا على عينة تمثل 1145 شركة لديها ثمانين بالمئة من العقود الايجارية غير المرسملة. وجدت الدراسة أن أكثر القطاعات تأثرا بهذا المعيار ستكون قطاعات الطيران والبيع بالتجزئة والسياحة وغيرها وحسب الجدول التالي:

الجدول رقم (35): القطاعات الاكثر تاثرا بالمعيار IFRS 16

القطاع	عدد الشركات	مجموع الأصول (مليون دولار)	القيمة الحالية للدفعات الايجارية غير المرسملة/ حجم الأصول
الطيران	50	526,763	%22.7
التجزئة	204	2,019,958	%21.4
السياحة والسفر	69	403,524	%20.7
النقل	51	585,964	%11.6
الاتصالات	56	2,847,063	%6.1
الطاقة	99	5,192,938	%5.5
الإعلام	48	1,020,317	%5.5
التوزيع	26	581,503	%4.3
تكنولوجيا المعلومات	58	1,911,316	%3
الخدمات الصحية	55	1,894,933	%2.9
أخرى	306	13,959,223	%2.2

Source www.iasb.org. Effects Analysis Consultative Group consulte le 13/08/2017

ولبيان الأثر المحتمل على القوائم المالية سيتم التعرض لقوائم المركز المالي، الدخل، والتدفقات النقدية، والنسب المالية المستخدمة في تحليل هذه القوائم فيما يلي:

[1] Tai, B.Y., 2013, **"Constructive Capitalization of Operating Leases in the Hong Kong Fast-Food Industry",** International Journal of Accounting and Financial Reporting, vol. 3, no. 1, pp. 128-142.

3.1 قائمة المركز المالي:

بالنسبة للشركات المستأجرة التي لديها حجم مادي من عقود الإيجار غير المرسملة، فان تطبيق المعيار سيؤدي إلى زيادة في حجم الأصول والالتزامات وبالتالي انخفاض في نسبة حقوق الملكية. كذلك فان الزيادة في المصاريف في الفترات الأولى للعقد ،والذي سيتم مناقشته أدناه سيؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية أيضا. وقد أوضح المعيار أن حق الاستخدام يصنف كأصل غير مالي وغير متداول في بند منفصل، أو ضمن الممتلكات والمباني والمعدات أو الممتلكات الاستثمارية (وفقا لما كان سيصنف به فيما لو تم تملك الأصل)، فيما يصنف التزام عقد الإيجار في بند منفصل في صلب قائمة المركز المالي، وإذا لم يتم تصنيفه في بند منفصل فيجب الإفصاح عن البند الذي يتضمنه هذا الالتزام، وبالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" فان على المستأجر أن يفصل الدفعات الايجارية إلى متداولة وغير متداولة حسب توقيت الدفع.

وبناء على ذلك فان حجم قائمة المركز المالي للشركات التي تعتمد بشكل مادي على ما كان يعرف بعقود الإيجار التشغيلية ستشهد زيادة كبيرة في حجم الأصول والمطلوبات، وانخفاض نسبي على حجم حقوق الملكية. كذلك، فان تصنيف حق الاستخدام كأصل غير متداول فيما يتم عرض التزام عقد الإيجار ضمن الأصول المتداولة وغير المتداولة من شأنه أن يؤثر على نسب السيولة كما سيتم إيضاحه لاحقا.

قائمة الدخل

كما هو الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، فان قائمة الدخل للمستأجر ستتأثر برسملة ما يسمى عقود الإيجار التشغيلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17. فبدلا من الاعتراف بمصروف إيجار، سيقوم المستأجر بالاعتراف بمصروف فوائد ومصروف اهتلاك، أما بالنسبة لمكونات قائمة الدخل، فان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي سيؤدي إلى تخفيض المصاريف التشغيلية (حيث أن مصروف الاهتلاك وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 16 سيكون بالضرورة اقل من مصروف الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17)، وذلك سيؤدي إلى زيادة الدخل التشغيلي (الدخل قبل الفوائد والضرائب) إلا أن الاعتراف بمصاريف فوائد وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 16 سيؤدي إلى زيادة تكاليف التمويل المعترف بها. وعتد التطبيق الأولي للمعيار فان مقدار الأثر على الدخل سوف يعتمد على شروط ومدد العقود الموجودة لدى الشركة. إلا انه وبشكل عام فان مصروف الفائدة التناقص بالإضافة إلى مصروف الاهتلاك، وكما هو موضح أعلاه سيكون اعلى من مصروف الإيجار (وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17) مما سيؤدي إلى تخفيض الربح في السنوات الأولى وزيادة في السنوات اللاحقة.

3.3 قائمة التدفق النقدي

على الرغم من تطبيق المعيار الجديد لن يؤثر على مقدار التدفق النقدي بين طرفي العقد، إلا أن تطبيق المعيار سيؤدي إلى تغير كبير في تصنيف الدفعات بالنسبة للمستأجر. فالدفعة الايجارية عن عقد الإيجار التشغيلي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17 تصنف ضمن التدفقات التشغيلية، أما إذا تمت رسملة العقد وفقا للمعيار الجديد،

فسوف تقسم الدفعة الايجارية إلى مكونين، سداد أصل الالتزام ضمن التدفقات التمويلية، ودفعة الفوائد أما في الجزء التشغيلي أو التمويلي. وبناءا عليه فانه من المتوقع أن يؤدي التطبيق للمعيار الجديد إلى تخفيض التدفقات التشغيلية الصادرة وبالتالي زيادة صافي التدفق النقدي التشغيلي. وتخفيض في صافي التدفقات التمويلية.

3.4 النسب المالية

إن التأثيرات السابقة على القوائم المالية ستؤدي حتما إلى تأثيرات على النسب المالية المرتبطة بهذه القوائم, فالنسبة لربحية السهم (EPS), فعند بدء التطبيق فمن المتوقع أن يؤدي إلى التأثير على قيمة ربحية السهم والعائد على حقوق المساهمين (ويعتمد اتجاه التأثير على شروط العقود القائمة لدى الشركة) والأغلب أن الأثر سيكون باتجاه الانخفاض لربحية السهم نتيجة انخفاض صافي الربح (على الأقل للعام الأول من تطبيق المعيار), ولكن مقدار الانخفاض يعتمد بشكل كبير على حجم ومادية عقود الإيجار التشغيلية (وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 17) والتي سيتم رسملتها. أما العائد على الأصول فمن المتوقع انخفاض نسبته عند بدء التطبيق لزيادة حجم الأصول. ومن أكثر النسب المالية تأثرا ستكون نسب المديونية بسبب زيادة حجم المطلوبات، وبالتالي سترتفع هذه النسبة المالية، وكذلك نسب السيولة ستتأثر بسبب اعتبار "حق الاستخدام" كأصل غير متداول، فيما يعتبر جزء من التزام عقد الإيجار التزاما متداولا، حيث ستنخفض هذه النسبة المالية[1].

[1] Wong, K., and Joshi, M., 2015**, "The Impact of Lease Capitalization on Financial Statements and Key Ration: Evidence From Australia**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, vol.9, no.3, pp. 27-44.

معيـــار عقود التامين IFRS 17

1- تاريخ تطبيق المعيار :

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية 2017 (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 (IFRS 17)تحت عنوان "عقود التأمين" والذي يحل محل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 IFRS) (4الصادر عن المجلس في عام 2004.

سيصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 "عقود التأمين" نافذاً للتطبيق اعتباراً من 1 كانون الثاني 2021 مع السماح بالتطبيق المبكر بشرط أن تكون الشركة مطبقة للمعيار الدولي رقم 9 "الأدوات المالية" والمعيار الدولي رقم 15 "الإيرادات من العقود مع الزبائن[1]."

2-هدف المعيار

يساعد هذا المعيار الجديد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية على فهم المعالجة المحاسبية لعقود التأمين، والمخاطر التي تتعرض لها شركات التأمين وأثرها على ربحية هذه الشركات ومركزها المالي.

يحل المعيار الدولي الجديد رقم 17 مشاكل المقارنة التي كانت تظهر عند تطبيق المعيار الدولي رقم 4، حيث أن المعيار الدولي رقم 4 لا يتطلب أن تتم المحاسبة عن عقود التأمين المختلفة بطريقة متسقة، بل على العكس فقد كانت تتم المحاسبة عن عقود التأمين بطرق مختلفة بين الشركات وأحيانا بشكل مختلف داخل الشركة نفسها.

ونتيجة لذلك فإن المستثمرين والمحللين يجدون صعوبة في:

-1تحديد أي مجموعة من عقود التأمين في الشركة هي رابحة وأي منها خاسرة،

-2القيام بتحليل الاتجاه (trend analysis) حول معلومات عقود التأمين .

يهدف إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 "عقود التأمين "الى توفير أساس موحد للمحاسبة عن جميع أنواع عقود التأمين بما في ذلك عقود إعادة التأمين بما يعود بالنفع على كل من المستثمرين وشركات التامين، ويعزز من قابلية التقارير المالية للمقارنة فيما بين الشركات والأسواق المالية حول العالم .

وفقاً للمعيار الجديد ستتم المحاسبة عن التزامات التأمين باستخدام القيم الجارية (Current values) بدلا من التكلفة التاريخية، كما يشترط ان يتم تحديث هذه القيم بانتظام مما سيوفر معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs17

3-نطاق المعيار :

ان تخصيص هذا المعيار لنشاط التأمين وليس للكيان، وبالتالي يطبق معيار 17 على جميع عقود التأمين التي يتضمنها نطاقه طوال مدة تلك العقود، بغض النظر عن طبيعة الجهة التي تصدر تلك العقود.

هكذا أصبح هناك إطار مفاهيمي واحد لعقود التأمين، أصبح بمقدورك إجراء مقارنات بين الشركات المختلفة التي تصدر عقود تأمين، أصبح بمقدورك الحد من تكاليف تحليل القوائم المختلفة لفهمها[1].

اليوم ازدادت رقعة لغتنا المحاسبية لتوحد وتدير أحد أضخم قطاعات الاقتصاد العالمي، اقتصاد التأمين.

ومع ذلك، لم يتمكن هذا المعيار من تطبيق جوهر مفهوم عقد التأمين الذي ينص عليه بشكل تام، حتى مع الأخذ في الاعتبار أن المعيار لا يعني بالأصول أو الالتزامات الأخرى لشركة التأمين، لأن تلك الأصول والالتزامات تقع ضمن نطاقات معايير دولية أخرى.

فقط سمح باستثناءات في سبيل فك بعض التعقيدات، وسعيا لتعزيز قابلية المقارنة.

على سبيل المثال، يتضمن نطاقه عقود الاستثمار التي تحتوي ميزات المشاركة الاختيارية، شريطة أن تصدر نفس الشركة عقود تأمين.

فوجهة النظر في ذلك أن تطبيق متطلبات معيار 17 على هذه العقود سوف يقدم معلومات عنها لمستخدمي القوائم المالية أكثر شفافية وجودة عن تطبيق معايير أخرى عليها.

إضافة إلى أن عقود الاستثمار التي تحتوي ميزات المشاركة الاختيارية تقريبا تصدر حاليا حصرا من قبل الشركات التي تُصدر عقود تأمين، وبالتالي معالجة محاسبية واحدة ستجنبنا الكثير من التعقيدات.

أيضا من ضمن الاستثناءات أن المعيار يُطبق على عقود الضمان المالي بشرط أن تستوفي تعريف عقود التأمين، وأن تكون الشركة قد سبق وأكدت أنها تعتبر مثل هذه العقود عقود تأمين وأن الشركة استخدمت المحاسبة المطبقة على عقود التأمين على عقود الضمان المالي هذه.

لا يضع معيار 17 متطلبات لعقود التأمين المحتفظ بها من قبل حاملي الوثائق، أي عقود التأمين المباشرة التي تحتفظ بها الشركة بصفتها الطرف المؤمن عليه "ليست عقود إعادة التأمين المحتفظ بها".

حيث تتضمن معايير التقارير المالية الدولية الأخرى متطلبات من الممكن تطبيقها على بعض جوانب هذه العقود. مثل معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الذي يحدد متطلبات للتعويضات من عقود التأمين المحتفظ بها والتي تغطي الإنفاق المطلوب لتسوية أحد المخصصات، فعندما يكون من المتوقع أن يتم تعويض بعض أو كل الإنفاق المطلوب لتسوية مخصص من قبل طرف آخر، فإنه يجب إثبات التعويض فقط عندما يكون في حكم المؤكد أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت الشركة بتسوية الالتزام، ويعالج هذا التعويض على أنه أصل منفصل.

ومعيار المحاسبة الدولي رقم 16 الذي يحدد متطلبات لبعض جوانب التعويضات بموجب عقد التأمين المحتفظ به والذي يوفر تغطية للاضمحلال أو الخسائر في العقارات والآلات والمعدات.

[1] Claire Peltier, **Présentation IFRS 17,** hal.archives-ouvertes,2018,p5

علاوة على ذلك، معيار المحاسبة الدولي رقم 8 الذي يحدد ويرسم التسلسل الهرمي الذي ينبغي أن تستخدمه الشركة عند وضع سياسة محاسبية لبند معين إذا لم ينطبق عليه أي معيار دولي.

ومن ثم، لم ينظر المجلس إلى العمل بشأن المحاسبة عن هذه العقود باعتبارها أولوية هامة.

بناءً على ما استعرضناه، وبناءً أيضًا على ما سوف نتناوله في الصفحات التالية، وضع المعيار 17 نطاق يتضمن العقود التي يطبق عليها طالما استوفت جوهر تعريف المعيار لعقد التأمين وبعض المتطلبات الأخرى.

حيث يشمل نطاق المعيار:

1. عقود التأمين التي تصدرها الشركة.
2. عقود إعادة التأمين التي تصدرها الشركة، أو التي تحتفظ بها.
3. عقود الاستثمار التي تحتوي ميزات المشاركة الاختيارية، شريطة أن تكون الشركة مصدرة أيضا لعقود التأمين.

4-عقود التأمين:

يعتمد معيار 17 نفس تعريف معيار التقرير المالي الدولي رقم 4 لعقد التأمين ملحق ب بمعيار 4 يتكون من ثلاثين فقرة، تتناول خصائص تعريف عقد التأمين. مع العلم أن ملحق ب لمعيار 17 يتضمن في بدايته نفس الفقرات،

عقد التأمين هو عقد يقبل بموجبه أحد الطرفين "مُصدر العقد" بتحمل مخاطر تأمين هامة من طرف آخر "حامل الوثيقة" عن طريق الموافقة على تعويض حامل الوثيقة "بوليصة التأمين" في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد "الخطر المؤمن ضده" يؤثر سلبا على حامل الوثيقة.

من التعريف السابق يتضح أن هناك أربعة عناصر جوهرية لمفهوم عقد التأمين، والتي بتوفرها يطبق المعيار 17 على العقد، وهي:

1. مخاطر التأمين.
2. أن تكون مخاطر التأمين هامة.
3. الحدث المستقبلي غير مؤكد.
4. أن ينتج أثر سلبي إذا وقع الحدث المؤمن ضده.

مخاطر التأمين تمثل جوهر عقد التأمين، فإذا كان العقد يحول لشركة التأمين فقط مخاطر مالية دون مخاطر التأمين لا يعد عقد تأمين.

مع الأخذ في الاعتبار أن بعض عقود التأمين لا تنقل أية مخاطر تأمين للشركة في البداية إلا أنها تنقلها في وقت لاحق.

مفهوم تحويل مخاطر يعني أن هذه المخاطر موجودة مسبقا ثم تحول من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين بموجب العقد، ومن ثم فإن أية مخاطر جديدة تنشأ عن العقد ليست مخاطر تأمين، لأن التغيرات الناتجة عن العقد في

دفعات حملة الوثائق أو الزيادة غير المتوقعة في تكاليف الوفاء بالعقد ليست متوقفة على أحداث مستقبلية غير مؤكدة تؤثر سلبا على حاملي الوثائق.

5- المصطلحات الاساسية:

حامل الوثيقة:الطرف الذي له الحق في التعويض بموجب عقد التأمين في حالة وقوع حدث مؤمن ضده (المؤمن عليه).

الحدث المؤمن ضده:حدث مستقبلي غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين وينتج عنه مخاطر تأمين مهمة.

شركة إعادة التأمين:الطرف الذي يلتزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض المؤمن عليه في عقد إعادة التأمين في حالة وقوع حدث مؤمن ضده.

عقد التأمين المباشر:هو عقد التأمين الذي لا يكون عقد إعادة تأمين.

مخاطر التأمين:هي المخاطر المحولة إلى مُصدر العقد (شركة التأمين) بخلاف المخاطر المالية.

هامش الخدمة التعاقدية :

أحد مكونات قياس القيمة الدفترية لأصول او إلتزامات مجموعة عقود التأمين، حيث يمثل الربح غير المكتسب الذي ستعترف به الشركة نظير الخدمات المقدمة بموجب العقود ضمن المجموعة على مدى فترة التغطية.

الوفاء بالتدفقات النقدية :

أحد مكونات قياس القيمة الدفترية لأصول أو إلتزامات مجموعة عقود التأمين، حيث يمثل القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية للوفاء بعقود التأمين، وهو تقدير صريح وغير متحيز ومرجح للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة مطروحا منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة الناشئة عند وفاء الشركة بإلتزاماتها بموجب عقود التأمين، بما في ذلك تعديل المخاطر للمخاطر غير المالية.

بمعنى أكثر تبسيطا، يشير الوفاء بالتدفقات النقدية إلى تقديرات القيمة الحالية للمبالغ التي تتوقع الشركة تحصيلها من الأقساط ودفعها للمطالبات والمزايا والمصروفات المتعلقة بمجموعة العقود، معدلة بعدم التأكد "تعديل المخاطر – للمخاطر غير المالية".[1]

تعديل المخاطر – للمخاطر غير المالية :

أحد مكونات قياس أصول أو إلتزامات مجموعة عقود التأمين، والذي ينبغي قياسه بشكل صريح، حيث يمثل المقابل "العوض" الذي تطلبه الشركة لتحمل حالة عدم تأكد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الناشئة عن المخاطر غير المالية عند وفاء الشركة بعقد التأمين.

[1] https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs17

فترة التغطية:

الفترة التي تقدم خلالها الشركة التغطية للأحداث المؤمن ضدها بعقد التأمين، وتشمل هذه الفترة أية التغطية المتعلقة بجميع أقساط التأمين ضمن حدود عقد التأمين.

المخاطر المالية :

هي مخاطر تغير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة محددة، أو مؤشر محدد للأسعار أو للمعدلات، أو تصنيف ائتماني محدد أو مؤشر ائتماني محدد، أو متغير آخر، شريطة أنه إذا كان المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير خاص بطرف في العقد.

مجموعة عقود التأمين :

هي مجموعة عقود تأمين ناتجة عن تقسيم محفظة عقود تأمين بحد أدنى إلى عقود مصدرة خلال فترة لا تزيد عن سنة واحدة، وتكون عند الإعتراف الأولي:

1. مجموعة العقود المحملة بخسائر، إن وجدت.
2. مجموعة العقود التي لا يحتمل بشكل كبير أن تصبح محملة بخسائر لاحقا، إن وجدت.
3. مجموعة العقود الأخرى، إن وجدت.

محفظة عقود التأمين :

هي محفظة تتكون من عقود تأمين تتعرض لمخاطر متشابهة وتُدار معا، مثل محفظة عقود التأمين على الحياة.

عقد التأمين :

هو عقد يقبل بموجبه أحد الطرفين (مُصدر العقد) بتحمل مخاطر تأمين مهمة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مستقبلي معين وغير مؤكد (الحدث المغطى بالتأمين) يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة.

عقود التأمين التي تحتوي ميزات المشاركة المباشرة:

هي عقود التأمين التي عند نشأتها:

1. تحدد الأحكام "الشروط" التعاقدية أن حامل الوثيقة يشارك في حصة من مجموعة محددة من البنود الضمنية "الأساسية".
2. تتوقع الشركة أن تدفع لحامل الوثيقة مبلغا مساويا لحصة كبيرة من عوائد القيمة العادلة للبنود الضمنية.
3. تتوقع الشركة أن نسبة كبيرة من أي تغير في المبالغ التي سوف تدفعها لحامل الوثيقة ستتغير بتغير القيمة العادلة للبنود الضمنية.

عقود التأمين التي لا تحتوي ميزات المشاركة المباشرة:

هي عقود التأمين بخلاف عقود التأمين التي تحتوي ميزات المشاركة المباشرة.

البنود الأساسية :

هي البنود التي تحدد بعض المبالغ مستحقة الدفع لحامل الوثيقة، ويمكن أن تشمل العديد من البنود، مثل محفظة الأصول المرجعية، صافي أصول الشركة، مجموعة فرعية محددة من صافي أصول الشركة.

حامل الوثيقة :

الطرف الذي له الحق في التعويض بموجب عقد التأمين إذا وقع الحدث المغطى بالتأمين.

الحدث المغطى بالتأمين :

حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بعقد تأمين تنشأ عنه مخاطر تأمين مهمة ينتج عنه أثر سلبي في حال وقوعه.

عقد إعادة التأمين :

هو عقد تأمين تصدره شركة (معيد التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى عن المطالبات الناشئة عن عقد أو أكثر من عقود التأمين التي أصدرتها تلك الشركة (عقود التأمين الأساسية).

التدفقات النقدية للاستحواذ على عقود التأمين :

التدفقات النقدية الناشئة عن تكاليف بيع مجموعة عقود تأمين والتعهد بها وبدئها، والتي يمكن إرجاعها مباشرة إلى محفظة عقود التأمين التي تنتمي إليها المجموعة، وتتضمن أيضا أية تدفقات نقدية لا يمكن إرجاعها مباشرة إلى عقود بعينها أو مجموعات عقود التأمين الواقعة ضمن المحفظة.

مكون الاستثمار :

المبلغ الذي يجب على الشركة أن تسدده لحامل الوثيقة بموجب العقد حتى لو لم يتحقق الحدث المغطى بالتأمين.[1]

عقد الاستثمار ذو ميزات المشاركة الاختيارية :

أداة مالية توفر لمستثمر بعينه الحق التعاقدي في أن يستلم كتكملة لمبلغ غير خاضع لتقدير مُصدر العقد مبالغ إضافية:

1. من المتوقع أن تكون جزءا مهما من إجمالي المنافع التعاقدية.
2. توقيتها أو مبلغها يخضع تعاقديا لتقدير المصدر.
3. تعتمد تعاقديا على:

- عوائد مجموعة معينة أو نوع معين من العقود.
- أو، عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التي يحتفظ بها المصدر.
- أو، ربح أو خسارة الشركة أو الصندوق المصدر للعقد.

[1] IFRS Foundation « IFRS 17 Insurance Contracts » Measurement essentials part 1 of 2

الإلتزامات المتعلقة بالمطالبات المتكبدة :

إلتزامات الشركة بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المتعلقة بالأحداث المغطاة بالتأمين التي وقعت بالفعل ودُفعت قيمتها بما في ذلك الأحداث التي وقعت ولكن لم يتم تقديم مطالبات لها، إضافة إلى مصروفات التأمين الأخرى المتكبدة.

الإلتزامات المتعلقة بالتغطية المتبقية :

إلتزامات الشركة بالتحقيق في المطالبات الصحيحة المقدمة بموجب عقود التأمين القائمة للأحداث المغطاة بالتأمين التي لم تحدث بعد ودفع قيمتها، أي الإلتزامات المتعلقة بالجزء غير المنقضي من فترة التغطية.

تعديلات الخبرة :

هي الفرق بين:

1. التقديرات لتي كانت في بداية الفترة للمبالغ المتوقعة في الفترة، والتدفقات النقدية الفعلية خلال الفترة، لمقبوضات أقساط التأمين وأية تدفقات نقدية ذات صلة مثل التدفقات النقدية لاقتناء عقود التأمين وضرائب أقساط التأمين.

أو،

2. التقديرات التي كانت في بداية الفترة للمبالغ المتوقع تكبدها خلال الفترة، والمبالغ الفعلية المتكبدة خلال الفترة، لمصروفات خدمات التأمين باستثناء مصروفات إقتناء عقود التأمين.

المشتقات المالية :

هي أدوات مالية أو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي 9.

وتتضمن جميع الخصائص الثلاث التالية:

1. تتغير قيمتها وفقا للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة أولية محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو مؤشر أسعار أو معدلات محددة، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني محدد، أو أي متغير آخر محدد بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي يجب ألا يكون هذا المتغير خاصا بأحد أطراف العقد.
2. لا تتطلب صافي استثمار أولي أو تتطلب صافي استثمار أولي أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تتأثر تأثرا مماثلا بالتغيرات في عوامل السوق.
3. يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

6- الاعتراف بعقود التأمين:

جاء معيار 17 ليضع أساسا للاعتراف بالعقود الواقعة ضمن نطاقه، متجاوزا الإشكالية الأبرز التي واجهها في وضع أسس الاعتراف والتي تمثلت في اختلافات الرأي حول توقيت الاعتراف.

فأراء ترى أن يتم الاعتراف عند تحويل مخاطر مهمة "جوهرية" إلى الشركة بغض النظر عن توقيت بدء التغطية، وأخرى ترى أن يتم الاعتراف بالعقد عند أداء أحد الطرفين لالتزام عليه.

بغض النظر عن كم النقاشات في هذه الجزئية، استقر معيار 17 على رأي يجمع وجهتي النظر في فقرته رقم 25.

توقيت الاعتراف بعقود التأمين المصدرة:

في المرحلة التالية لمرحلة التجميع، وبموجب معيار 17، ينبغي على الشركة الاعتراف بمجموعة عقود التأمين التي تصدرها في أبكر فترة من:

1. بداية فترة التغطية لمجموعة عقود التأمين.
2. تاريخ استحقاق أول دفعة من حامل وثيقة في مجموعة عقود التأمين.

أو الدفعة المستلمة إن لم يكن هناك تاريخ استحقاق، "في حال لم يكن هناك تاريخ استحقاق تعاقدي، فإن الدفعة الأولى من حامل الوثيقة تعتبر مستحقة فور استلامها".

عادة يستحق القسط الأول عند بداية فترة التغطية ومن ثم قد يتوافق الشرطين السابقين حيث تعترف الشركة بمجموعة عقود التأمين المصدرة عند نقطة تلاقي الشرطين.

3. وفقا للحقائق والظروف التي تدركها الشركة عندما تصبح المجموعة ككل محملة بالخسائر.

في بعض الحالات تؤدي التغيرات في الظروف إلى أن تصبح مجموعة عقود التأمين محملة بخسارة قبل بدء التغطية، ينبغي على الشركة أن تعترف بهذه العقود في فترة ما قبل بدء التغطية، وبالتأكيد في مثل هذه الحالة يتعين على الشركة لتحديد أن مجموعة عقود التأمين أصبحت المحملة بالخسائر، أن يكون ذلك قبل تاريخ استحقاق أول دفعة من حامل وثيقة في مجموعة عقود التأمين.

الاعتراف بالتدفقات النقدية لاقتناء التامين:

تعترف الشركة بأصول أو التزامات التدفقات النقدية لاقتناء التأمين المتعلقة بمجموعة عقود التأمين المصدرة، والتي تدفعها أو تستلمها قبل الاعتراف بتلك المجموعة، ما لم تختار الشركة الاعتراف بهذه التدفقات كإيرادات أو كمصروفات عند تكبدها في الأرباح أو الخسائر شريطة أن لا تزيد فترة التغطية لكل عقد في المجموعة عند الاعتراف الأولي عن سنة واحدة.

ثم تقوم الشركة بإلغاء الاعتراف بتلك الأصول أو الالتزامات الناشئة عن التدفقات النقدية لاقتناء التأمين عند الاعتراف بمجموعة عقود التأمين التي خصصت لها هذه التدفقات النقدية، لأن المعيار يتطلب لأغراض القياس

والعرض أن تدرج هذه التدفقات ضمن القيمة الدفترية لمجموعات عقود التأمين، على عكس ما كان يتم سابقا مع تكاليف الاستحواذ، سوف نتناول هذا الجزء بالتفصيل في كل من القياس والعرض.

"التدفقات النقدية لاقتناء عقود التأمين، هو الوصف الأدق لمصطلح تكاليف الاستحواذ، تكاليف استحواذ أعمال التأمين المؤجلة، تكاليف اكتتاب مؤجلة وغيرها من المسميات المختلفة لنفس البند"

توقيت الاعتراف بعقود إعادة التأمين المحتفظ بها:

نتناوله باستفاضة ضمن الجزء المتعلق بهذه النوعية من العقود.

توقيت الاعتراف بعقد الاستثمار الذي يحتوي ميزة مشاركة اختيارية:

تناولنا هذه النوعية من قبل في حديثنا عن نطاق المعيار، فتاريخ الاعتراف الأولي بعقود الاستثمار التي تحتوي ميزات المشاركة الاختيارية هو التاريخ الذي تصبح فيه الشركة طرفا في العقد، نظرا لعدم وجود فترة ما قبل التغطية التي تتميز بها عقود التأمين والتي تتطلب عمليات تشغيلية.

الاعتراف عند تحويل عقود التأمين وعند تجميع الأعمال:

عند استحواذ الشركة على عقود تأمين مصدرة أو عقود تأمين محتفظ بها عن طريق تحويل عقود تأمين لا يمثل نشاط تجاري أو تجميع الأعمال، ينبغي عليها تطبيق ما تناولناه في جزء مستوى التجميع بشكل كامل لتحديد مجموعات للعقود المستحوذ عليها، كما لو كانت قد أبرمت هذه العقود في تاريخ المعاملة "التحويل أو التجميع".

الاعتراف بعقود التأمين في تاريخ التحول:

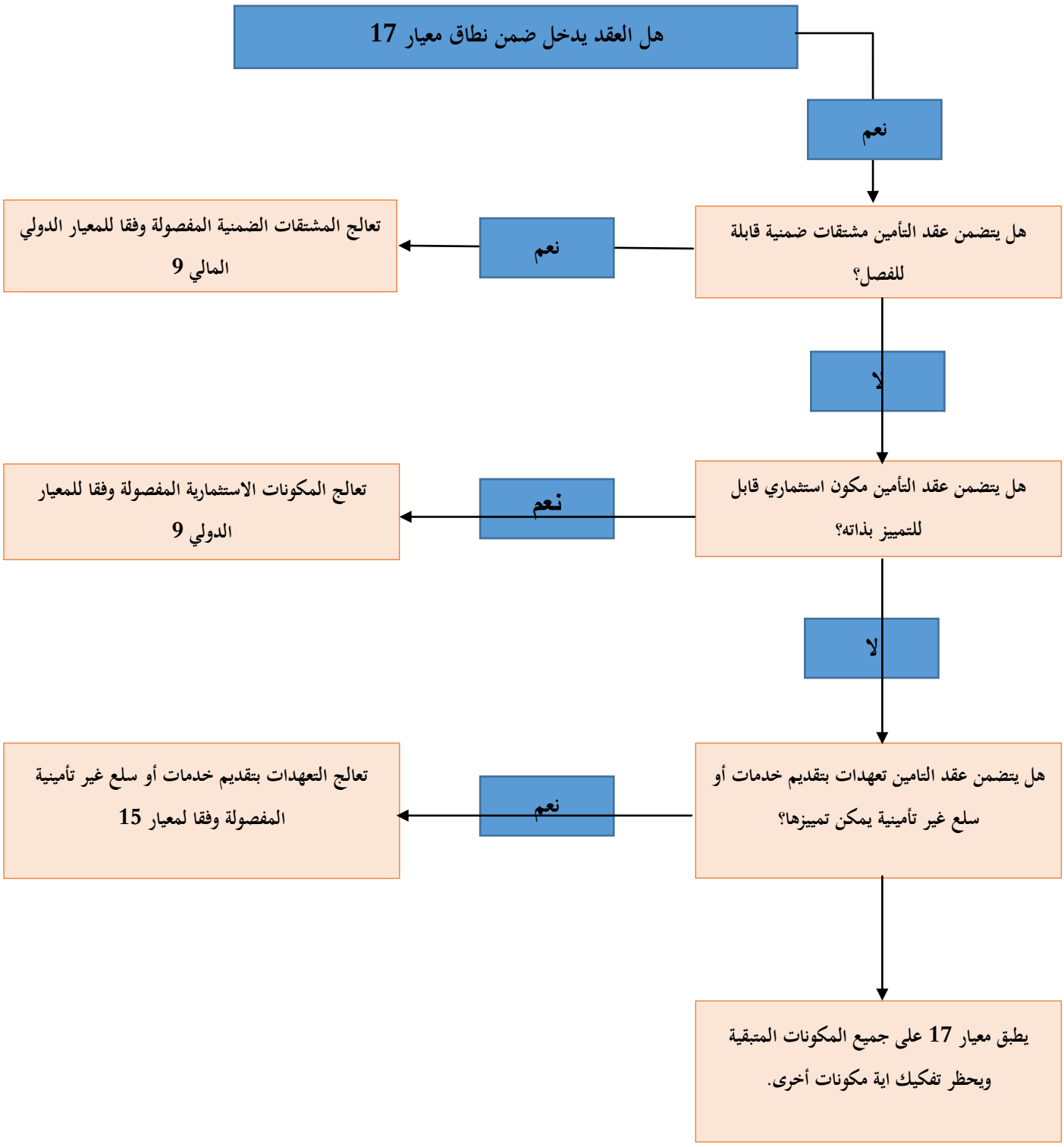
يخضع لنفس المبادئ السابقة.

فصل مكونات عقد التأمين :

المعيار الدولي للتقرير المالي 4 لم يكن يُلزم شركات التأمين بفصل أي إلتزام بتقديم خدمات غير تأمينية قابلة للتمييز بعقد التأمين، رغم أنه يسمح لتلك الشركات بأن تغير سياستها طوعا فيما يخص هذا الموضوع عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 15، إلا أن غالبية الشركات قد لا تقدم على مثل هذه الخطوة، وبناء على ذلك فمن المتوقع أن يصاحب التطبيق الأولي لمعيار 17 فصل لتلك المكونات لأول مرة عن عقود التامين.

ويؤخذ في الاعتبار أن ليس كل الخدمات غير التأمينية التي يمكن تمييزها يتم فصلها، فهناك أنشطة ينبغي أن تقوم بها شركة التامين لتنفيذ العقد، مثل المهام الإدارية، هذه الخدمات لا تفصل بطبيعة الحال. كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 14: فصل مكونات عقد التأمين



الخلاصة:

- تحظى IFRS بإهتمام شبه حصري في الدراسات الدولية دون الإهتمام بالإختلافات في البيئات المؤسسية التي يفترض أنها مسؤولة عن توليد حوافز الإبلاغ، فعلى سبيل الذكر يولي IASB إهتمام أكبر بكثير للإختلافات المحاسبية بين البلدان مما يوليه للإختلافات المؤسسية، وهو ما يوضح أن الخطوات المستقبلية في التقارب المحاسبي هي البحث عن التقارب المؤسسي الذي سيتم تكييفه حسب أجندة الدول المتقدمة، حيث يبقى التقارب الأمريكي أكبر التأثيرات على توجهات IFRS المستقبلية؛

- تؤدي كل من جودة IFRS وقوة إنفاذ العوامل المؤسسية دوراً رئيسياً في تحسين جودة المحاسبة في الدول، ونظراً لأن عديد البلدان تقوم بعدة إصلاحات هيكلية لدعم IFRS فيتوقع أن يكون التحسن المرتقب في جودة الإبلاغ راجعٌ إلى التأثير المشترك للإصلاحات المؤسسية المحاسبية إلى جانب IFRS؛

- تبني الدول النامية لـ IFRS في ظل غياب/ضعف قدرتها المالية والتقنية يثير التساؤل عن السبب الذي يجعلها تتبني IFRS في المقام الأول، وإن أوردت الدراسات بعض التوضيحات بالقول بأن هذه الدول تفضل تحمل بعض التكاليف مقابل الذهاب ببعض المنافع الإقتصادية من خلال الإعتراف الدولي بجودة تقاريرها المالية؛

- إن القياس المحاسبي يقوم على حقيقة الوقائع الإقتصادية والتوجه به نحو القيمة العادلة وليدة الفكر الإقتصادي والمالي القائمان على السيناريوهات التفاؤلية للمستقبل تتطلب ضرورة إجراء الدراسات المطلوبة على مستوى التنظير المحاسبي لتقدير آثار هذا التوجه على نظرية المحاسبة والإتجاهات المستقبلية لها.

- إن التوجهات الدولية الحالية تقوم على تبني القيمة العادلة كأساس للتقييم والقياس مع المحافظة على التكلفة التاريخية كأحد البدائل الرئيسية لها على عكس ما تم في الجزائر بتفضيل التقييم على أساس التكلفة التاريخية ثم القيمة العادلة كأحد البدائل لها مع إمكانية التعامل بهما في نفس الوقت؛

المصادر والمراجع:

أولاً: باللغة العربية

1- الكتب

– احمد حلمي جمعة ، **محاسبة عقود التأمين** ،الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشروالتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2010

– أحمد محمد أبو شمالة، "**معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي**"، مكتبة المجمع العربي ، عمان، الأردن، ط 01، 2010.

– الاء مصطفى الاسعد ، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة المالية**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013

– بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزء الأول، سنة 2010

– جمعة حميدات **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**،الاردن ، طبعة 2014

– خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الاولى ، اثراء للنشر و التوزيع، عمان ،الاردن، 2008

– خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2017

– شعيب شنوف ، **المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للابلاغ المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2016.

– غانم شطاط,**المعايير المحاسبية الدولية**,دار نوميديا للنشر و التوزيع,2009

– طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة**،كلية التجارة،جامعة عين الشمس،الدار الجامعية،2008

– طارق عبد العال حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الثالث ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2016

– لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات**، دار الورقة الزرقاء للنشر، 2012

– محمد ابو نصار ،جمعة حميدات ،**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية** ،**الجوانب النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر ،الاردن ،2009

– محمد ابو نصار ،جمعة حميدات ،**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية** ،**الجوانب النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر ،الاردن ،2017

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ج (ب) "الوثائق المرافقة"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2013

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2015

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2016

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2017

2– المقالات

– بالرقي تيجاني، "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008 م.

– جميل حسين النجار،**اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عم الشركات المساهمة العامة** الفلسطينية ،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ،عمان ، الاردن، المجلد التاسع ،العدد الثالث ، 2013

– عبد الله علي عسيري، "**معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 28، العدد 02، 2014.

– عدل عبد الحميد المشاط وسناء ضو أبوزيد، "**مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية**"، مجلة الجامعة، المجلد 04، العدد 16، 2014.

– علي حسين الدوغجي ،عباس فاضل لاالعكيلي ،**الابلاغ المالي عن المشتقات المالية بوصفها ادوات التحوط من المخاطر السوقية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،بغداد ،العراق،المجلد الثامن،العدد الخمس والعشرون ،2013 .

– علي محمود مصطفى خليل ،منى مغربي محمد إبراهيم ، **تقييم مدى ملائمة معلومات التلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقا لمعيار التقرير المالي الدولي 13 في ضوء قواعد حوكمة الشركات** ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا ،مصر، العدد 3 ،سنة 2013.

– محمد محمد عبد الغني، **المحاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية للبنوك التجارية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية**،جامعة الزقازيق القاهرة،مصر،العدد الثاني2004.

- معتصم محمد الدباس ، أثر الاندماج على أداء الشركات وأرباحها ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، جامعة البلقاء التطبيقية – الأردن، 2/ 2012

3- رسائل الدكتوراه

- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، اطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2008/2007

- سعيداني محمد السعيد ،**الافصاح المحاسبي على اساس القيمة العادلة واثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية** ،اطروحة دكتوراه ،جامعة غرداية،2018

- محمد طيفور أمينة، **"الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IFRS"**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة االشلف، 2017

- 4- رسائل الماجستير

- طايلب فاتح ، **محاسبة شركات التامين في ظل المعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماجيستار ، دراسة حالة الشركة الجزائرية للتامين CAAT، 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، 2014

- شالور وسام , **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة الماجيستير,تخصص دراسات مالية و معمقة ,جامعة فرحات عباس سطيف 2011

5- الملتقيات العلمية

- بالرقي تيجاني، **"التطورات الإقتصادية، الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية"**، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22.

- بوراس أحمد، كرماني هدى، " **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، 21 و 11/22/ 2007 م.

- رحال ناصر، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي** ، الملتقي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، أيام 13-15 .أكتوبر، 2009

6- المطبوعات

- خالد جمال الجعارات، "**مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 م**"، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.

- ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على إدارة الأرباح: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25

7- البحوث الجامعية

-المجمع العربي الدولي للمحاسبيين القانونين، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية 2013 ،

- حمدان مأمون ، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3)، جمعية المحاسبين القانونيين السورية.

8- المواقع الإلكترونية

-www.bdo.global, IFRS at a Glance

-www. FASB N° 157, Paragraphe, 18 , 20

-www.focusifrs.com

https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs1
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs4
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs7
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs8
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs12
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs14
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs16
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs17
www.pwc.com

ثانياً: باللغة الأجنبية

- Abderrazak GABSI, **Support pédagogique / IFRS 5**, Institut des Hautes Etudes Commercial
-Ann Tarca, " **The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence**", 2012, P 07, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2204889-
- Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS)**, Economica, 2emme éditions, Paris 2005.
- Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander, " **When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy**", Critical Perspectives on Accounting, Vol 25, 2014
- Christian Leuz, Peter Wysocki, " **The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research**", European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper No. 306/2016, Chicago Booth Research Paper No. 16-03, 2016, Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2733831.
- Claire Peltier, **Présentation IFRS 17,** hal.archives-ouvertes,2018
- C. Richard Baker & Elena M. Barbu, "**The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective**", the International Journal of Accounting, n° 42, 2007

*-David Cooper, Keith Robson, "**Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization**", Accounting Organizations and Society, Vol 31, n° 4, 2005.*

*- David M. Brock & Katja Maria Hydle, "**Transnationality Sharpening the Integration-Responsiveness vision in global professional firms**", European Management Journal, 2017, Available at Cite: https://www.researchgate.net/publication/312598901*
- D.J.GANNON.et autres,**asset held for sale and discontinued operation**,A guide to ,IFRS5,deloitte,2008 .
- Edward E. Chamisa, "**The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe** ", the International Journal of Accounting, Vol 35, N° 2, 2000.
- Ernst et young," **IFRS 13 Fair Value Measurement Important Facts about the new Requirement" the Global Ernst et Young Organization ,**EYGM linited ,November 2012,
- Erwin Bakker, Asif Chaudhry, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey,2015,

- Erwin Bakker,et auther**,Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State

- Ewa Sletten, Karthik Ramanna, " **Network Effects in Countries' Adoption of IFRS**", Harvard Business School Accounting & Management, Working Paper n° 10-092, 2013, P 09, Available at SSRN: https://ssrn.com /abstract=1590245
- Frydlender, J. Pagezy, S'intitier aux IFRS**, édition Francis Lefebvre, Paris, 2005, P231-238**
-HENNIE VAN GREUNING,DARREL SCOTT, INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS ,A PRACTICAL GUIDE,SIXTH EDITION, fi rstrand,2010
- Hela Turki, Sonda Wali, Younes Boujelbene, "**IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed?**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 11, n° 01, 2017.
- Hugo Macias, Dora P. Quintero, " **Efectos de la aplicación de IFRS en países menos desarrollados: Revisión de estudios empíricos**", 2015, p 91, Cite : https://www.researchgate.net/publication/303674206
- IASB, 2016. IFRS 16 Leases, International Accounting Standard Board, London, UK.
- IFRS Foundation,Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting , March 2018,
- IFRS Foundation « IFRS 17 Insurance Contracts » Measurement essentials part 1 of 2
-- Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004.
-Joanne M. Flood, **Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES**, John Wiley & Sons,,2017,-
- Jonathan Macey, Hillary A. Sale, "**Observations on the Role of Commodification, Independence and Governance in the Accounting Industry**", Villanova Law Review, Vol 48, n° 4, 2003.
- Journal officiel de l'union européenne,reglement N°2236/2004 de la commission,29Décembre 2004,
- Kieso ,Donald E , et al . Intermediate Accounting , John Wiley et Sons ,Inc 2014
- Lee, B., Paik, D.G., and Yoon, S.W, "The Effect of Capitalizing Operating Leases On the Immediacy to Debt Covenant Violations", Journal of Accounting and Finance, vol.14, no.6., 2014
-Liliana Feleaga & Niculae Feleaga, **Romania. Shifting to IFRS: The Case of Romania, Article in book: IFRS in a Global World**, 2016, p 395, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/303098949.
- Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, " **Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?**", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012.
- Masatsugu Sanada, **" Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework"**, 2012, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract =1990796.

- Martin Walker, Edward Lee, Hans Bonde Christensen, "**Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption?**", SSRN Electronic Journal, Vol 24, n° 1, 2008.
- Nurul Houqe and Reza M. Monem, "**IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-country Study**", The International Journal of Accounting, 2016, p 05, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/287994584.
- Ray Ball, " **IFRS – Ten Years Later**", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016.
-Palev, et Maino R ," **Fair Valve Measurement for Private Equities a Plus or Minus for Stakeholders"** working poper Centre for Applied Research infinance Milan, April, 2012.
- Paul De Lange, Bryan Howieson, "**International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism**", Critical Perspectives on Accounting, Vol 17, n° 8, 2006.
- Rodica Drăgulescu & Ana Maria Ilie, "**Accounting modeling – a multiple determination approach**", Procedia - Social and Behavioral Sciences review, N° 109, 2014.
- Romain dupart, **introduction aux normes IFRS, principes divergences avec les normes françaises**, Pausard & Associes, AICPA International affaire.
-Roy Suddaby, Royston Greenwood, " **Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms**", the Academy of Management Journal, Vol. 49, n° 1, 2006-
-Saidani Mohamed Said , **La Juste Valeur Une Nouvelle Technique D'évaluation**, Revue el Wahat , Volume 09 ,2016, Université De Ghardaïa
- Stuart McLeay, Peter F. Pope, " **The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence**", Accounting and Business Research, Vol 41, n° 03, 2011.
- Tai, B.Y, **"Constructive Capitalization of Operating Leases in the Hong Kong Fast-Food Industry"**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, vol. 3, no. 1, 2013
- Wong, K., and Joshi, M., , "**The Impact of Lease Capitalization on Financial Statements and Key Ration: Evidence From Australia"**, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, vol.9, no.3 ,2015.