جامعة محمد بوضياف بالمسلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة في مقياس

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRS

من إعداد

الدكتور: بوبكر رزيقات

Boubaker.rezigat@univ-msila.dz

موجهة لطلبة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، محاسبة وجباية معمقة

السنة الجامعية 2019-2020

تعتبر التقارير المالية وسيلة اتصال وتواصل مُهمة تقوم بمقتضاها الشركات المعدة لتلك التقارير بعرض وتقديم معلومات مالية للأطراف المعنية، وكما هو الحال في أي عملية إتصال أخرى فإنه لابد من وجود متطلبات لضمان أن المعلومات التي يتم توصيلها مفهومة وثيقة الصلة بإحتياجات المستخدمين.

حتى منتصف القرن العشرين لم تكن هناك أفكار ذات قيمة بخصوص كيفية تنظيم التقارير المالية حيث بدأ المجتمع الدولي في نقاش وجدال موسع بشأن المنافع المحققة من عملية تحقيق الانسجام والاتساق بين المعايير إعداد التقارير المالية والخطوات المستخدمة لتحقيق الهدف.

منذ ذلك الوقت بدأ التحرك نحو إعداد إطار عمل لإعداد التقارير المالية في اكتساب الزخم، الذي نتج عنه البدء في تطوير إطار عمل منظم أدى إلى بيئة العمل الحالية، حيث تهدف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس إعداد معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تتصف بسهولة فهمها وقابلية تطبيقها، وكونها مقبولة قبولا عالمياً.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي منظمة خاصة لا تهدف إلى الربح، أنشأت بموجب قانون الشركات العام لولاية ديلاوير في الولايات المتحدة الأمريكية، وتعمل في انجلترا وويلز كشركة أجنبية (رقم الشركة FC023235)، تم إعادة تسمية هذه اللجنة باسم (IFRS Foundation) في جويلية 2010 بعدما كانت تسمى (IASC Foundation).

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) منذ العام 1973 وحتى العام 2001 الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية الدولية وتتمثل الأهمية الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية في تشجيعها واضعي معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين وتوحيد معايير المحاسبة الوطنية، وبعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والذي يقع على عاتقه المسؤولية لتطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتضييق الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض التقارير المالية بهدف توفير معايير محاسبية أقل تعقيدا وتوفي بالاحتياجات المتجددة لممارسات الأعمال وإدارات الحكومات وتمكن من الحصول على معلومات ذات جودة تغطي احتياجات مستخدميها في صنع القرارات الاقتصادية بما فيها الكشف المبكر عن الأزمات.

حتى وقتنا هذا أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) (17) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، واعتمد (25) معيار من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) كانت قد صدرت عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ومازالت سارية، بالإضافة إلى العديد من التفسيرات ووثائق اللجنة المصدرة الدائمة (SIC) التي تشكل جزءا من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

محتوى المطبوعة

IFRS 1 ..... تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

IFRS 2 ..... الدفع على أساس الأسهم

IFRS 3 ..... إندماج الأعمال

IFRS 4 ..... عقود التأمين

IFRS 5 ..... الأصول الغير مالية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

IFRS 6 ..... استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

IFRS 7 ..... الأدوات المالية: الافصاحات

IFRS 8 ..... القطاعات التشغيلية

IFRS 9 ..... الأدوات المالية

IFRS 10 ..... القوائم المالية الموحدة

IFRS 11 ..... الترتيبات المشتركة

IFRS 12 ..... الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

IFRS 13 ..... قياس القيمة العادلة

IFRS 14 ..... الحسابات القانونية المؤجلة

IFRS 15 ..... الايراد من عقود مع العملاء

IFRS 16 ..... عقود الايجار

المعيار لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
(تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في 2003 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) (تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)، ليطبق المعيار على الشركات التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق هذه المعايير، كما يجب على الشركات تطبيق المعيار على كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) "التقارير المالية المرحلية" والمعيار ساري المفعول ابتداء من 2004/1/1.

2- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية (القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس IFRS والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

- توفر الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة.
- توفر نقطة بداية ملائمة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.
- يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.

3- نطاق المعيار

يغطي المعيار القوائم المالية للشركة التي:

- تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.
- كما يغطي المعيار الشركات التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في كل الجوانب عدا أنها لا تحتوي على بيان صريح وبدون تحفظ أنها ملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أو جزء منها.
- كما يطبق المعيار على الشركات التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، أو أن القوائم المالية معدة وفقاً للمعايير الدولية لكن معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاك الشركة أو أي مستخدمين خارجيين.

4- متطلبات الاعتراف والقياس

- يجب على الشركة إعداد ميزانية افتتاحية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وهي الميزانية للشركة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية

- يجب على الشركة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الأولى التي تطبق IFRS أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير الشركة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التأمين.

- **أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS**: يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسية التي يجب اتباعها عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة وتشمل ما يلي:

✓ يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للشركات قبل تبني المعايير لأول مرة ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للشركة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أو التزامات في صلب الميزانية ولكن تعترف بها خارج الميزانية والتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 37)، ويجب أن يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات من خلال تعديل الريد الافتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) و بند محدد ضمن حقوق الملكية.

مثال: قامت شركة بتبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة اعتباراً من 2019/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2019/12/31 قيمتها العادلة 300000 دج غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية.

الحل: بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة (IFRS 1) يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير أخرى الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) يتطلب الاعتراف بأصل مالي باسم العقود الآجلة مع الاعتراف بها ضمن حساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) وعليه يتم اعداد القيد الآتي:

2019/12/31	ح/ عقود آجلة	300000	
	ح/ الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد)		300000

✓ استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للشركات قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبحيث يتم اقفال هذه العناصر في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (او حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال: قامت شركة بتبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة اعتباراً من 2019/12/31 وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهرة كأصل غير ملموس بمبلغ 40000 دج رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير محاسبية أخرى كانت تتبعها الشركة سابقاً.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لبند تكاليف البحث عند تبني المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية.

الحل: بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) "الأصول غير الملموسة" فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث، وبما أن الشركة ستتبع المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتوجب بموجب المعيار (IFRS 1) الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) وعليه يتم اعداد القيد الآتي:

2019/12/31	ح/ الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد)	40000	
	ح/ مصاريف البحث		40000

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية للسنة المقارنة كما في 2018/12/31.

- ✓ يجب إعادة تصنيف عناصر الميزانية وعرضها وفقا لمتطلبات المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت الشركة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول، فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للشركة قبل تبني المعايير الدولية فإنه يجب إعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق المعيار المحاسبي الدولي (32 IAS) المرتبط بالأدوات المالية.
- ✓ يجب تطبيق المعايير الدولية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها، ويتضمن ذلك إمكانية تحول الشركة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للشركة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب المعيار المحاسبي الدولي (16 IAS) "الممتلكات والمعدات والمصانع" واعتبار القيمة العادلة في التاريخ الانتقالي عي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام والذي يأخذ بعين الاعتبار الرقم القياسي لسلة من السلع والخدمات أو التكلفة معدلة بالرقم القياسي الخاص، مثل الرقم القياسي لأسعار العقارات.
- ✓ المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل الأخرى:
  - الأراضي والمنشآت والمعدات.
  - الممتلكات الاستثمارية.
  - الأصول غير الملموسة.

يمكن اظهار العناصر المذكورة كتكلفة عند التبني الأول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع التكلفة المهلكة.

- ✓ يمكن اعتبار فروقات ترجمة العملات الأجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوام المالية لشركة أجنبية (صفر) في التاريخ الانتقالي، وأي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات أجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الانتقالي.
- ✓ لا توجد حاجة إلى إعادة إظهار الأدوات المالية المقارنة وفقاً للمعيارين المحاسبيين (IAS 32) والمعيار (IFRS 9) في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقاً) على المعلومات المقارنة للأدوات المالية، ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين (32 IAS) و (IFRS 9) دون الحاجة لقياسها كمياً، ويجب اعتبار التبني للمعيارين المذكورين على أنه تغيير في السياسات المحاسبية.

أسئلة المعيار (IFRS 1)

- ما هو الهدف الرئيسي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) (تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) (تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هي متطلبات الاعتراف والقياس التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) (تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟
- ما هي أسس اعداد الميزانية الافتتاحية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) (تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة)؟

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2)
(الدفع على أساس الأسهم)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

غالبا ما تمنح الشركات أسهم أو خيارات أسهم للموظفين أو أطراف أخرى، وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لمكافأة الموظفين بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين وتصدر بعض الشركات الأسهم وخيارات الأسهم لكي تدفع للموردين مثل موردي الخدمات المهنية.

قبل صدور هذا المعيار لم يكن هناك معيار يغطي موضوع الاعتراف بهذه المعاملات وقياسها وقد أثيرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) نظرا للانتشار المتزايد لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في العديد من لبلدان.

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في فبراير 2004 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) (الدفع على أساس الأسهم)، وذلك بدمج التفسير رقم (8) "نطاق المعيار الدولي (IFRS 2)" والتفسير رقم (11) "معاملات المجموعة وأسهم الخزينة" بداية تطبيق المعيار 2005/1/1.

2- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى تبيان كيفية التقرير المالي من قبل الشركات عند القيام بعمليات تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم وبالتحديد يقتضي المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان قائمة الدخل والميزانية، ما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

- يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من (الشركات التابعة) عرض القوائم المالية الموحدة.
- يعرف مبدأ السيطرة، ويعتبر أن السيطرة هي أساس التوحيد؛
- يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، ويجب عليه توحيد الجهة المستثمر بها؛
- يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- يعرف الشركة الاستثمارية ويورد استثناء من توحيد شركات تابعة محددة للشركة الاستثمارية؛

كما أن المعيار لا يتعامل مع متطلبات المحاسبة لاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال المعيار (IFRS 3).

3- نطاق المعيار

- المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمة هي المقابل لأدوات حقوق الملكية.
- المعاملات التي تشتري فيها الشركة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحمل أمام المورد.
- المعاملات التي تستلم فيها الشركة أو تشتري بضاعة أو خدمات وتوفر بنود الاتفاق للشركة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات إختيار الشركة إما تسوية المعاملة نقدا أو بأصول أخرى أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

4- تعريف المصطلحات

- **خيار السهم**: هو عقد يمنح لكن لا يلزم حامله حق الاكتتاب في أسهم الشركة بسعر ثابت أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية محددة.

- **القيمة العادلة**: هو المبلغ الذي يمكن به أن تتم مبادلة أصل أو تسديد التزام أو استبدال أداة حق الملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

- **عمليات الدفع على أساس الأسهم**: هي العمليات التي تتضمن حصول الشركة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق الملكية في الشركة وقد تكون على شكل إصدار أسهم أو ابرام عقود خيارات أسهم، أو أن تحصل الشركة على سلع أو خدمات مقابل التزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس التغير في أسعار أسهم الشركة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للشركة.

- **تاريخ المنح**: هو التاريخ الذي تتفق فيه الشركة مع طرف آخر بما في ذلك أي من الموظفين على اتفاقية دفع على أساس الأسهم.

- **تسويات حقوق الملكية**: هي عمليات الدفع على أساس الأسهم لتسوية حقوق الملكية عند حصول الشركة على سلع أو خدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق الملكية إما أسهم أو خيارات أسهم.

- **قيمة ضمنية (ذاتية)**: تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الاكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (إذا التزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم، فمثلا إذا كان سعر التنفيذ لحق خيار السهم 30 دج (المبلغ المطلوب سداده من الطراف المقابل للشركة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 55 دج فإن القيمة الضمنية تساوي 25 دج.

5- متطلبات المعيار

- يتطلب المعيار الاعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم استلامها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس أسهم عند تاريخ الحصول على السلعة أو تقديم الخدمة، وإذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق الملكية (إصدار الأسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية على أساس تسوية نقدية فيتم الاعتراف بالالتزامات.
- عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عمليات تسديد على أساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كأصل فإنه يجب الاعتراف بها كمصروفات تسدد فوراً.
- عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية) فإنه يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات بموثوقية ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى (نموذج تاريخ التسوية أو العملية).

- بالنسبة للعمليات التي تتم مع الموظفين:
  - ✓ يتم قياسها عادة باستخدام (نموذج تاريخ المنح)، أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه بينما تقاس العمليات مع غير الموظفين باستخدام (نموذج تاريخ الخدمة) أي تسجل العمليات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات التي تم الحصول عليها في التاريخ الذي تم استلامها فيه.
  - ✓ عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للموظفين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً فإنه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفي خلالها هذه الشروط ويسجل في الجانب الدائن في حقوق الملكية.
- يجب على الشركة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الشراء مثل نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج (شولز أو بينومال) ويطلب من الشركة معاملة الانتقال من نموذج إلى نموذج آخر كتغير في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي (IAS 8).

أمثلة حول الدفع على أساس الأسهم

مثال 1: **بتاريخ** 2020/1/2 اقتنت الشركة معدات وأدوات قيمتها العادلة 50000 دج وذلك مقابل إصدار 10000 سهم بقيمة اسمية 1 دج/للسهم الواحد، بلغت القيمة العادلة (السوقية) للسهم بذلك التاريخ 6 دج/ للسهم الواحد.

المطلوب:

- ما هي قيمة المعدات والأدوات التي ستظهر بدفاتر الشركة بتاريخ الشراء.
- سجل العمليات بدفاتر الشركة.
- بافتراض أن القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها ما هي قيمة المعدات والأدوات التي ستظهر بدفاتر الشركة بتاريخ الشراء وسجل العملية.

الحل:

- يتم تسجيل المعدات والأدوات بقيمة 50000 دج.
- تسجيل العملية بدفاتر الشركة:

2020/1/2	ح/ معدات وأدوات	50000	
	ح/ رأس مال أسهم عادية (10000 × 1) ح/ رأس مال إضافي		10000 40000

- بافتراض أن القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها فإن قيمة المعدات والأدوات ستظهر بقيمة 60000 دج وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة كون القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.
- تسجيل العملية بدفاتر الشركة:

2020/1/2	ح/ معدات وأدوات	60000	
	ح/ رأس مال أسهم عادية (10000 × 1) ح/ رأس مال إضافي		10000 50000

مثال 2: شركة مساهمة منحت كل موظف والبالغ عددهم 1000 موظف أسهم حقوق منحة مقابل ارتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها 20 سهم لكل موظف بتاريخ 2017/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2019/12/31 وعلى افتراض أنه تم ممارسة حقهم في 80 % من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

- 2017/1/1 14 دج
- 2017/12/31 17 دج
- 2019/12/31 18 دج

المطلوب:

- ما مقدار الالتزام لمكافأة الموظفين الواجب قيده لقاء هذه الأسهم بتاريخ 2019/12/31.

الحل:

مبلغ التزام مكافأة الموظفين = عدد الموظفين × عدد أسهم حقوق المنحة × نسبة ممارسة الموظفين للأسهم × تغير في سعر السهم

= 1000 × 20 × 0.8 × (18-14) = 64000 دج

2019/12/31	ح/ مصروف مكافأة الموظفين	64000	
	ح/ رأس مال الإضافي مدفوع خيار السهم		64000

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 2)

الجانب النظري:

- ما هو الهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: تسويات حقوق الملكية، عمليات الدفع على أساس الأسهم، خيار السهم، تاريخ المنح.؟
- توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية؟
- وكيفية قياس العمليات التي تتم مع الموظفين؟
- ما هي أهم متطلبات الافصاح لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"؟

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول: بتاريخ 2016/1/2 اشترت شركة معدات وأدوات قيمتها العادلة 70000 دج، وذلك مقابل اصدار 10000 سهم بقيمة اسمية 2 دج/ للسهم الواحد، بلغت القيمة العادلة (السوقية) للسهم بذلك التاريخ 5 دج/ للسهم الواحد.

المطلوب:

- ماهي قيمة المعدات والأدوات التي ستظهر بدفاتر الشركة بتاريخ الشراء؟ ولماذا؟
- سجل العملية في يومية الشركة.

بافتراض: أن القيمة العادلة للمعدات والأدوات لا يمكن تحديدها، فما هي قيمة المعدات والأدوات التي ستظهر بدفاتر الشركة بتاريخ الشراء؟

- تسجيل العملية بيومية الشركة.

التمرين الثاني: شركة مساهمة منحت كل موظف والبالغ عددهم 1000 موظف 30 سهما (حقوق منحة) كمكافأة بتاريخ 2014/1/2 وذلك مقابل ارتفاع سعر السهم تقديرا لمجهوداتهم وإنجازاتهم، بحيث يتم ممارسة حقهم فيها (الأسهم) بتاريخ 2016/12/31 وعلى افتراض أنه تم ممارسة حقهم في 80 % فقط من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

- 2014/1/2 20 دج - 2014/12/31 23 دج
- 2015/12/31 19 دج - 2016/12/31 24 دج

المطلوب:

- ما هو مقدار الالتزام لمكافأة الموظفين الواجب الاعتراف به لقاء هذه الأسهم بتاريخ 2016/12/31؟
- ماهي المعالجة المحاسبية للعملية؟

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3)
(اندماج الاعمال)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في جانفي 2008 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3) (اندماج الأعمال) وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 1/1/ 2009.

2- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عم عمليات اندماج شركات الأعمال، ويتطلب أن يتم اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال وبالتالي فإن المشتري (الدامج) سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفاءها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنوياً.

3- نطاق المعيار

يتناول المعيار ما يلي:

- طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.
- يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة على ضوء أساليب قانونية أو ضريبية أو أخرد وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر (وهو ما يطلق عليه السيطرة –القابضة والتابعة–)، أو شراء صافي أصول مشروع أعمال (وهو ما يطلق عليه الاستحواذ) وقد يتم هذا الشراء عن طريق إصدار أسهم أو تحويل نقدية أو ما يعادل النقدية أو أصول أخرى، كما قد تتم العملية بين حملة الأسهم لمشروعين منضمين أو بين مشروع وحملة مشروع آخر، وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديد ليسيطر على المشاريع المندمجة (وهو ما يطبق عليه الاتحاد)، أو تحويل صافي أصول واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة إلى مشروع آخر أو تلاشي واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة وهذا يعتبر أيضا اندماج.

- يمكن أن ينشأ عن ضم الأعمال علاقة شركة أم بشركة تابعة حيث يكون فيها المشروع المتملك هم الأم والمشروع المستملك هو التابعة، في هذه الظروف يطبق المتملك (الأم) هذا المعيار في قوائمه المالية الموحدة وتدرج حصته في المشروع المستملك في قوائمه المالية المنفصلة كاستثمار في شركة تابعة بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) "القوائم المالية المنفصلة).
- قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة وليس شراء أسهم في مشروع آخر، في مثل هذه الحالة لا ينتج عنه علاقة منشأة أم بمنشأة تابعة، وفي مثل هذه الظروف يطبق المشروع الضام هذا المعيار في قوائمه المالية الخاصة وبالتالي في قوائمه المالية الموحدة بموجب المعيار (IFRS 10).
- كما يتطرق المعيار المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماج الأعمال.

4- تعريف المصطلحات

- **اندماج الأعمال**: هو جمع شركات منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى الشركات بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات شركة أخرى.

- **الحقوق غير المسيطر عليها**: هو ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تملكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر فمثلا تمكنت شركة (القابضة) من الاستحواذ على 90 % من أسهم شركة أخرى (المندمجة) التابعة فإن باقي الأسهم أي 10 % يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي 10 % من أسهم الشركة التابعة بالحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

- **الاستحواذ (الاندماج)**: ينتج الاستحواذ عندما قيام شركة ما بتملك شركة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للشركة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للشركة المشترية.

- **الاتحاد**: ينتج الاتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل اليها أصول والتزامات ونشاطات شركتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الاتحاد.

- **السيطرة**: تمثل السيطرة قيام شركة بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى (عادةً من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها، ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية اعتبارية وقانونية منفصلة.

- **طريقة الشراء (الاستملاك)**: هي طريقة تعتبر أن دمج الأعمال هو عبارة عن وجود شركة مشترية وشركة أو كيان آخر يتم الاستحواذ عليه، وأن الشركة الدامجة تشتري صافي أصول الشركة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والالتزامات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

- **القيمة العادلة**: هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.

5- متطلبات المعيار

يتطلب المعيار ما يلي:

- أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات الأعمال بطريقة الشراء (الاستملاك).
- يجب أن يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج شركات الأعمال.

- يجب على الشركة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أية أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها.

التكاليف المتعلقة بالتملك: تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها الشركة لتفعيل عملية الاندماج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية، ورسوم التسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون وحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي تم تحملها وذلك اعتبار من تاريخ 2009/7/1، باستثناء واحد وهو تكاليف اصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً للمعيارين (IAS 32) والمعيار (IFRS 9)، فمثلا مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الاضافي.

- يجب على الشركة المشترية (الدامج) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والالتزامات المحددة والشهرة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة (المندمجة) وبغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) أم لا. أي أنه يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة (والتي لا يتم الاعتراف بها بموجب IAS 37) التي تم نقلها من الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام حالي ناشئ من أحداث سابقة يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك خلافاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 37، وتعترف الشركة الدامجة بالالتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الاستملاك حتى لو لم يكون مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة، وفي الفترات اللاحقة وبعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تلك الالتزامات أو الغائها تقيس الشركة المشترية الالتزام المحتمل بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين:

  - ✓ القيمة التي تم الاعتراف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة".
  - ✓ القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئياً معدلة بأية اطفاءات لذلك الالتزام عند الاعتراف به بالقيمة الحالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 18 الايراد.

- يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات المتملكة من قبل الشركة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100 % ، وتشارك الأقلية في التغير بالقيمة العادلة.
- يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات عدا الأصول المصنفة كأصول غير جارية محتفظ بها للبيع بموجب المعيار (IFRS 5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).
- يتطلب من الشركة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الأخرى، ويجب على الشركة إجراء التصنيف الأصول على أسا الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية والتشغيلية أو غيرها، وعلى سبيل المثال يجب على الشركة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب المعيار (IFRS 9) كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.
- الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة (Good Will)، ويتم احتسابها وفقاً لهذا المعيار كما يلي:

الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة.

- إذا كانت تكلفة الشراء (**القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها**) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن شهرة سالبة (Bad Will) والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطر عليها.
- يجب على الشركة المشترية في كل اندماج أعمال قياس أي حصة غير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) في الشركة المشتراة، ويسمح المعيار (IFRS 3) قياس قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بإحدى الطريقتين التاليتين:
  - ✓ على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية للأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة؛ أو
  - ✓ أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصلفي الأصول المحددة في الشركة المشتراة.

مثال:

دفعت الشركة (A) 50000 دج لشراء 80 % من أسهم الشركة (B) ، حيث تبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة (B) 40000 دج، علماً أن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها تبلغ 10500 دج.

المطلوب:

– أحسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) باتباع أساس القيمة العادلة، ثم أحسب الشهرة الواجبة الظهور بدفاتر الشركة (A) بعد الاندماج.

– أحسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) باتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة، ثم أحسب الشهرة الواجبة الظهور بدفاتر الشركة (A) بعد الاندماج.

الحل:

- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس القيمة العادلة = 10500دج.
- ستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (A) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة= القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة.

الشهرة= 50000 + 10500 – 40000 = 20500

- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراة

= 40000 × 20 % = 8000 دج

- وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (A) بعد الدمج كما يلي:

الشهرة= القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة.

الشهرة= 50000 + 8000 – 40000 = 18000

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

7- الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع: عند شراء شركة في عملية اندماج أعمال وتم نقل أصول غير جارية مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الأصول بموجب المعيار (IFRS 5) أي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة.

8- متطلبات الإفصاح: يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة العمليات والأثار المالية لما يلي:

- اندماجات شركات الأعمال التي تمت خلال الفترة.
- اندماجات شركات الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.
- بعض اندماجات شركات الأعمال التي تمت خلال فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 3)

الجانب النظري:

- ما هو الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS3) "اندماج الأعمال"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS3) "اندماج الأعمال"؟
- ما هو الفرق بين الاندماج (الاستحواذ) والاتحاد والسيطرة؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: اندماج الأعمال، الحقوق غير المسيطر عليه (حقوق الأقلية)، طريقة الشراء، السيطرة، القيمة العادلة؟
- ماهي المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS3) "اندماج الأعمال"؟
- ما المقصود بالشهرة السالبة وبين كيفية معالجتها محاسبيا في حالة الاندماج؟
- وضح كيفية معالجة المصاريف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن اندماج الأعمال.
- ما هي أهم متطلبات الافصاح لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS3) "اندماج الأعمال" والتي يتوجب على الشركات الالتزام بها

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول: بتاريخ 2016/1/1 اشترت شركة (A) 65 % من أسهم (حصص حقوق الملكية) في الشركة (B) مقابل 5000000 دج، علما أن الشركة (A) تمتلك سابقا 15 % من الأسهم في الشركة (B) والتي تم شرائها بمبلغ 1200000 دج (أسهم للمتاجرة) والتي تبلغ قيمتها العادلة بتاريخ 2016/1/1 مبلغ 1500000 دج، في حين بلغت القيمة العادلة للحصص غير المسيطر عليها بتاريخ 2016/1/1 في (البورصة) ما قيمته 2100000 دج، أما القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة (B) ما مجموعه 7400000 دج والقيمة الدفترية لصافي الأصول 6000000 دج.

المطلوب:

- أحسب الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق الملكية للحصة غير المسيطر عليها؟

التمرين الثاني: بتاريخ 2015/1/2 اشترت شركة (A) كامل أسهم الشركة (B)، وقد قامت الشركة (A) بتسديد قيمة الأسهم جزء نقداً ما قيمته 110000 دج والجزء الآخر عن طريق اصدار 20000 سهم من أسهمها ذات القيمة الاسمية 1 دج/ للسهم والسوقية 5 دج /للسهم، كما دفعت الشركة (A) مبلغ 12000 دج نقدا عمولات سمسرة لإتمام الصفقة، ومبلغ 5000 دج مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. إن عملية الشراء نتج عنها اندماج الشركة (B) في شركة (A). وإليك ميزانيتي الشركتين قبل الاندماج (الشراء) كما يلي:

البيان	الشركة (A)	الشركة (B)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة (السوقية)
الأصـــــــــــــــــــــــــــــول:			
- أراضي	60000	10000	30000
- معدات وأدوات	100000	40000	45000
- بضاعة	180000	60000	62000
- زبائن	130000	45000	40000
- البنك	190000	25000	25000
مجموع الأصـــــــــــــــــــــــــــول	**660000**	**180000**	**202000**
الخصـــــــــــــــــــــــــــــوم:			
- رأس المال	350000	120000	
- علاوة الاصدار (رأس المال الإضافي)	75000	20000	
- ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	25000	10000	
- الموردون	210000	30000	20000
مجموع الخصـــــــــــــــــــــــــــوم	**660000**	**180000**	

المطلوب:

- أحسب تكلفة شراء أسهم الشركة (B).
- ماهي المعالجة المحاسبية للعملية في دفاتر الشركة (A) والخاصة بعملية الاستحواذ على الشركة (B).
- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (A) بعد إتمام عملية الاستحواذ مباشرة.

التمرين الثالث:

افترض بالتمرين السابق (الثاني) أن الشركة (A) اشترت 85 % من أسهم الشركة (B) بقيمة 170000 دج نقداً ودفعت مبلغ 15000 دج نقدا مصاريف وعمولات إتمام الصفقة وقد نشأت سيطرت الشركة (A) على الشركة (B) من خلال ادارة وقرارات الشركة.

المطلوب:

- أحسب تكلفة شراء أسهم الشركة (B)؟
- ماهي المعالجة المحاسبية للعملية في دفاتر الشركة (A).

التمرين الرابع:

اشترت شركة (A) كامل أسهم الشركة (B) وذلك مقابل اصدار 100000 سهم من أسهمها وبقيمة إسمية 5 دج /للسهم علما أن القيمة السوقية لها بلغت 10 دج / للسهم، كما دفعت الشركة (A) 25000 دج نقدا نفقات المدققين والمستشارين، ومبلغ 10000 دج نفقات اصدار وتسجيل الأسهم، فإذا علمت أن صافي أصول الشركة (B) بلغت 800000 دج في تاريخ الشراء.

المطلوب:

- أحسب تكلفة الاستثمار التي ستثبت في دفاتر الشركة (A)؟

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 5)
(الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة –غير المستمرة–)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في جانفي 2004 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 5) (الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة –غير المستمرة–)، ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 35) "العمليات غير المستمرة، والمعيار ساري المفعول ابتداء من 2005/1/2.

2- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى تبيان كيفية التقرير المالي من قبل الشركات عند القيام بعمليات تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم وبالتحديد يقتضي المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان قائمة الدخل والميزانية، ما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

- يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من (الشركات التابعة) عرض القوائم المالية الموحدة.
- يعرف مبدأ السيطرة، ويعتبر أن السيطرة هي أساس التوحيد؛
- يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، ويجب عليه توحيد الجهة المستثمر بها؛
- يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- يعرف الشركة الاستثمارية ويورد استثناء من توحيد شركات تابعة محددة للشركة الاستثمارية؛

كما أن المعيار لا يتعامل مع متطلبات المحاسبة لاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال المعيار (IFRS 3).

3- نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على الأصول غير الجارية التي سيتم التخلص منها ولها موصفات وظروف خاصة ولا يطبق المعيار على ما يلي:

- الأصول الضريبية المؤجلة (IAS 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين.
- الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) والمعيا ر (IFRS 9).
- الأصول الاستثمارية التي يتم محاسبتها وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي (IAS 40).
- الأصول البيولوجية بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 41).
- الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين التي تتضمنها عقود التأمين (IFRS 4).

4- تعريف المصطلحات

- **تكاليف البيع**: هي التكاليف الإضافية التي يمكن ربطها مباشرة بالتخلص من الأصل أو التخلص من مجموعة من الأصول ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة.
- **القيمة الدفترية (المرحلة)**: هي التكلفة التاريخية للأصل بعد طرح الاهتلاك المتراكم وخسائر التدني المتراكمة.
- **القيمة العادلة**: هو المبلغ الذي يمكن به أن تتم مبادلة أصل أو تسديد التزام أو استبدال أداة حق الملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.
- **العملية المتوقفة (غير المستمرة)**: جزء من الشركة تم التخلص منه أو تصنيفه كمقتنى لغايات البيع، وكذلك:
  - ✓ يمثل خط أعمال منفصل.
  - ✓ شركة تابعة تم اقتنائها من أجل إعادة بيعها.
- **المبلغ القابلة للاسترداد**: هو عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحاً منه تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى.
- **القيمة قيد الاستعمال**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل مضافاً اليه القيمة المتبقية للأصل والمتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي.
- **حدث احتماله مرتفع**: حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه.

5- متطلبات المعيار

- **تصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعة من الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع**: يتم بشكل عام تصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعة من الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع في حالة كون القيمة الدفترية لها سيتم استردادها بشكل أساسي من خلال عملية بيع هذا الأصل، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كمحتفظ به للبيع وهذان الشرطان هما:
  - ✓ أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري (أي لا يتطلب تعديلات لتجهيزه للبيع).

✓ الاحتمالية العالية لبيع الأصل، وتعني الاحتمالية العالية أن تكون احتمالية حدوث عملية بيع الأصل أكثر من عدم حدوثها، وتكون احتمالية بيع الأصل عالية يجب أن يتوفر ما يلي:

- أن يكون هناك التزام وخطة معدة من قبل إدارة الشركة ومن المستوى اداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع.
- أن تضع الشركة برنامج أو خطة فاعلة لإيجاد مشتري للأصل.
- من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع خلال 12 شهراً من تاريخ التصنيف.
- من غير المحتمل حدوث تغيرات جوهرية على خطط بيع الأصل، أو التراجع عن عملية بيعه.

وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الأصل مصنف كأصل غير جاري محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهراً من تاريخ التصنيف شريطة توفر ما يلي:

- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة الشركة.
- توفر دلائل كافية بأن الشركة مازالت ملتزمة بخطتها لبيع الأصل

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يجب التوقف عن تصنيف الأصل غير جاري محتفظ به للبيع.

- **تصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين:**

تصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعة التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين عند التزام الشركة بتوزيع الأصل على المالكين، ويجب أن تكون الأصول متوفرة فورا للتوزيع الفوري أو يجب أن يكون التوزيع محتملاً بشكل كبير بحيث يتم استكمال عملية التوزيع خلال عام من تاريخ التصنيف، ويجب الاخذ بالاعتبار احتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملاً بشكل كبير.

- **الأصول غير الجارية المستغنى عنها (المهجورة):**

✓ في حال قررت الشركة ترك أو هجر أصل غير الجاري فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كأصل محتفظ به للبيع" وذلك نظرا لأن القيمة الدفترية للأصل سوف تسترد أساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف) المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقفة فان الشركة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنها عمليات متوقفة اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير الجارية أو (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادي، ثم الاستغناء عنها بهجرها وليس بيعها.

✓ لا تعامل الشركة الأصل غير الجاري الذي تم إيقاف استخدامه مؤقتا كما لو كانت قد تركته.

مثال: توفرت لك المعلومات التالية لإحدى الشركة التجارية:

- في 2020/7/1 تم تصنيف أجهزة كأصول محتفظ بها للبيع حيث بلغت تكلفتها 10000 دج ومجمع اهتلاكها بذلك التاريخ 3000 دج والعمر المتبقي لها 7 سنوات، كما بلغت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بذلك التاريخ 5000 دج.
- في 2020/12/31 بلغت قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ما قيمته 4200 دج.

- وفي 2021/12/31 توقفت المنشأة عن تصنيف الأجهزة كمحتفظ بها للبيع بسبب تغير خطة البيع، حيث بلغت القيمة القابلة للاسترداد للأجهزة بذلك التاريخ 6200 دج. علما بأن مصروف الاهتلاك السنوي للأجهزة بطريقة القسط الثابت يبلغ 1000 دج.

المطلوب: بين كيفية المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

الحل

يوم التصنيف 2020/7/1	**المبالغ**
أجهزة محتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية يطرح: مجمع التدني خسارة التدني (7000-5000)	7000 (2000)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – تكاليف البيع)	5000
في 2020/12/31	
أجهزة محتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية يطرح: مجمع التدني خسارة التدني الإضافية 800 (5000-4200)	7000 (2800)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – تكاليف البيع)	4200

وبما أن الشركة توقفت في 2021/12/31 عن تصنيف الأجهزة كمحتفظ بها للبيع فإنها تعيد إثبات الأجهزة بسجلاتها بالقيمة الأقل بين القيمتين التاليتين:

- القيمة القابلة للاسترداد للأصل بذلك التاريخ 6200 دج، أو
- القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل قبل تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض البيع، وعلى أن يتم تعديلها بأي اهتلاكات كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل كمحتفظ به للبيع

= 7000 - (1000×1.5 سنة)

= 5500 دج

أرباح استعادة التدني = القيمة الدفترية للأجهزة المحتفظ بها للبيع - القيمة الدفترية المعاد تسجيلها

=5500 - 4200

= 1300 دج

وعليه فإن الأصل سيعاد إثباته كأصل غير متداول بالقيمة الأقل وهي 5500 دج. وسيتم إعداد القيد التالي:

2020/12/31	ح/ مجمع خسائر التدني	2800	
	ح/ مجمع الاهتلاك ح/ أرباح استعادة التدني		1500 1300

وستظهر معلومات الأجهزة بعد إعادة تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة وخروجها من نطاق IFRS5 كما يلي:

في 2021/12/31	المبالغ
الأجهزة يطرح: مجمع الاهتلاك	7000 (1500)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – تكاليف البيع)	5500

هذا ويمكن إعادة تكلفة الأصل إلى 10000 دج وإعادة إثبات مجمع الاهتلاك السابق قبل 2020/7/1 البالغ 3000 دج بالقيد التالي (3000 من حـ/ الأجهزة 3000 إلى حـ/ مجمع الاهتلاك) عندها ستظهر الأجهزة كما يلي:

في 2021/12/31	المبالغ
الأجهزة 7000 +3000 يطرح: مجمع الاهتلاك 1500 +3000	10000 (4500)
صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة – تكاليف البيع)	5500

6- الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع

أ- يتم قياس الأصول غير الجارية (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو (القيمة العادلة – تكاليف البيع) أيهما أقل.

ب- يجب قياس الأصول غير الجاري (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحتفظ بها للتوزيع على المساهمين بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو (القيمة العادلة – تكاليف التوزيع) أيهما أقل.

ج- عند تصيف الأصل غير الجاري كمحتفظ به للبيع (مجموعة الأصول) يتم مباشرة وقبل التصنيف قياس الأصل وفق المعايير ذات العلاقة (عادة وفق المعايير الآتية (IAS 16)، (IAS 38)، (IFRS 9) والاعتراف بالتدني في قيمتها إن وجد، حيث يتم الاعتراف بخسارة التدني في قائمة الدخل ما لم يكن الأصل يعالج بموجب نموذج إعادة التقييم قبل إعادة التصنيف حيث يتم تخفيض رصيد فائض إعادة التقييم بمقدار خسارة التدني، أما بعد تصنيفه كمحتفظ به للبيع فان خسارة التدني تقاس وتعالج وفق هذا المعيار (أي في قائمة الدخل) وعلى أساس القيمة الدفترية (المرحلة) بتاريخ إعادة التصنيف أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة- تكاليف البيع) أيهما أقل.

د- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من اندماج شركات أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع.

هـ- عندما يكون من المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة، فإن الشركة تقيس التكلفة المقدرة للبيع بقيمتها الحالية، وأي زيادة في القيمة الحالية لتكلفة البيع تنشأ مع مرور الوقت، تصنف كتكلفة تمويل ويتم عرضها في قائمة الدخل.

و – يتم الاعتراف بخسارة التدني (انخفاض القيمة) للأصول غير الجارية (أو مجموعة الاستبعاد في الأصول معا) عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة).

ز- في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة – تكاليف البيع) لأصل سبق أن اعترف بتدني قيمته في فترات سابقة، يتم الاعتراف بالزيادة كمكاسب (أرباح استعادة التدني) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدني الأصول أو مجموعة الاستبعاد المعدة للبيع) والتي تم

الاعتراف بها سابقا وفقا لهذا المعيار أو تم الاعتراف بها طبقا لمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بتدني الأصول (IAS 36)، ، قبل تصنيف الأصل كأصل غير متداول محتفظ به للبيع.

ط- لا تخضع الأصول غير الجارية (الثابتة) المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" للاهتلاك أو الإطفاء. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالتزامات مجموعة الاستبعاد والمصنفة على أنها "محتفظ بها البيع" فيستمر الاعتراف بها كما هي.

7- تغييرات خطة البيع:

- إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعة التصرف) كأصل محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فانه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنها" محتفظ بها للبيع".
- يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمحتفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محتفظ بها لغرض البيع، بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:
  - ✓ القيمة الدفترية للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محتفظ بها للبيع، وعلى أن يتم تعديله بأي اهتلاكات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على انه " محتفظ بها للبيع"، أو
  - ✓ المبلغ القابل للاسترداد في تاريخ اتخاذ قرار ثم البيع
- يتم تضمين أي تسوية مطلوبة متعلقة بالقيمة الدفترية بندا في النقطة السابقة للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه " محتفظ بها للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمحتفظ بها للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة.

8- العرض والافصاح:

- يجب على الشركة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير الجارية (أو المجموعات المعدة للبيع).
- يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية:
  - ✓ الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع.
  - ✓ الأصول المحتفظ بها للبيع لمجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها، ومن الأمثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خط انتاجي يحتوي عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول والتزامات.
- يجب الإفصاح عما يلي:
  - ✓ مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملا اجمالي:
    - الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة.
    - الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملاً العمليات غير المستمرة.
  - ✓ تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال الإيضاحات:
    - الايراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة.
    - مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالعنصر السابق.

- الربح أو الخسارة المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف المكونة للعملية غير المستمرة.
- مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالعنصر السابق.

أسئلة وتمارين المعيار(IFRS5)

الجانب النظري:

- ما هو الهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS5) "الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS5) "الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: تكاليف البيع، القيمة الدفترية، المبلغ القابل لاسترداد، القيمة قيد الاستعمال، حدث احتماله مرتفع؟
- ماهي الشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع؟
- توضيح كيفية الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحتفظ بها للبيع؟
- وضح كيفية معالجة الحالة التي لم تعد معايير التصنيف الأصول غير الجارية (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع.
- ما هي أهم متطلبات الافصاح لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS5) "الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"؟

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول:

الحالة الأولى: تنوي شركة بيع مجموعة من الآلات مرتبطة بخط انتاجي، وسيتم استبدالها بآلات تم الاتفاق على شراءها من الخارج لكن لم تصل بعد، كما اتفقت مع مشتر لشراء هذه الآلات كما أنها تستخدم الآلات (الخط الانتاجي) تفاديا لتوقف العمل في المصنع. كذلك تنوي الشركة بيع شاحنة كانت تستخدمها في عملياتها التشغيلية ولكن المشتري التي اتفقت معه لم يستكمل اجراءات حصوله على قرض من البنك لاقتناء الشاحنة، كما أن الشركة أوقفت استخدام الشاحنة بناءً على طلب المشتري.

المطلوب:

- بيان كيفية تصنيف الآلات والشاحنة؟

الحالة الثانية: تنوي الشركة التخلص من الخط الانتاجي (الآلات) كون تكلفة صيانته مرتفعة، ولكن العائق امامها هو ارتفاع تكلفة التخلص منه لذلك تبحث عن شركة أخرى في بلد ناء لبيع الخط الانتاجي ويتطلب الأمر اتمام اجراءات التصدير ويمكن ان تستكمل هذه الاجراءات خلال عام.

المطلوب:

- هل يمكن تصنيف هذا الخط الانتاجي كمقتنى للبيع أم لا؟

التمرين الثاني: اليك معلومات عن أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في 2014/5/14 حيث قيمته الدفترية (المرحلة) 20000 دج، وصافي قيمته العادلة بذلك التاريخ (القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع) 16000 دج، كما بلغ صافي قيمته العادلة في 2014/12/31 مبلغ 14000 دج، وبتاريخ 2015/12/31 بلغ صافي قيمته العادلة 24000 دج.

المطلوب:

- تبيان المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق متطلبات المعيار (IFRS5).

التمرين الثالث:

بتاريخ 2015/9/1 اتخذت شركة قرارا ببيع آلات قيمتها الدفترية (المرحلة) 137500 دج، تمثل خطا انتاجيا منفصلا تم شراءه بتأريخ 2008/3/1 بمبلغ قدره 220000 دج، دفع منها 70000 نقدا والباقي على 10 دفعات متساوية تدفع في 3/1 من كل عام، قدر العمر الانتاجي بـ 20 سنة، يتم اهتلاكها بموجب اسلوب الاهتلاك الخطي، ويتوقع أن تكون قيمتها المتبقية في نهاية عمر الآلات صفرا.

كما قدرت القيمة العادلة للآلات بتاريخ 2015/9/1 بمبلغ 112000 دج، وقدرت تكاليف البيع بمبلغ 9000 دج. ولدى فحص قيمة الآلات بتاريخ 2015/12/31 من أجل تحديد قيمة الانخفاض تبين أن قيمتها 98000 دج مع توقف تحمل تكاليف البيع.

تم بيع الآلات بتاريخ 2016/6/1 بمبلغ 12000 دج، ونسبة الضريبة المتعلقة بالأصول غير الجارية 20 %

المطلوب:

- بيان المعالجة المحاسبية للعملية في دفاتر الشركة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 7)
(الأدوات المالية "الافصاحات")

1- هدف المعيار

يهدف المعيار إلى تبيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في الأوراق المالية بحيث تمنح لمستخدمي تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة؛
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها الشركة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة الشركة لهذه المخاطر؛

تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والالتزامات المالية الواردة بالمعايير (IAS 32)، (IAS 39)، (IFRS 9)

2- نطاق المعيار

يطبق المعيار من قبل جميع الشركات ولكافة أنواع الأدوات لمالية عدا:

- الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة التي يتم المحاسبة عنها وفق المعايير التالية (IAS 27)، (IAS 28)، (IFRS 10).

- منافع الموظفين (IAS 19).
- العقود الناجمة عن الالتزامات الطارئة في اندماج الأعمال بموجب المعيار (IFRS 3).
- عقود التأمين بموجب المعيار (IFRS 4).
- الأدوات المالية والعقود والالتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على إصدار الأسهم (IFRS 2).

3- تعريف المصطلحات

- **الأداة المالية**: أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لشركة ما وفي نفس الوقت نشوء التزام مالي أو أداة حق الملكية لشركة أخرى.

– أداة حق الملكية: هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول الشركة بعد اقتطاع كافة التزاماتها أي أن حقوق الملكية تساوي اجمالي الأصول مطروحاً منها إجمالي الالتزامات.

- **مخاطر الائتمان (Credit risk)**: هي المخاطر التي تتعلق بعدم القدرة على الوفاء بقيمة الأداة المالية التي تمثل الالتزام المالي في تاريخ استحقاقها.

- **مخاطر السيولة (Liquidity risk)**: وهي المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على تدبير الأموال النقدية اللازمة للوفاء بالالتزامات، ويطلق عليها بمخاطر التمويل.

- **مخاطر التدفقات النقدية (Cash-flow risk)**: وهي المخاطر المتعلقة بالتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية نتيجة لعوامل مختلفة.

- **مخاطر السوق (Market risk)**: هي المخاطر التي تكون فيها القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأداة المالية ستتغير بسبب التغيرات في الأسعار السوقية.

- **مخاطر أسعار الفائدة (Interest rate risk)**: وهي المخاطر التي تتعلق بالتغير في أسعار ومعدلات الفائدة انخفاضا وارتفاعا والتي بدورها تؤثر على قيمة الأداة السوقية.

- **مخاطر العملة (Currency risk)**: وهي المخاطر التي تتعلق بتغير أسعار ومعدلات صرف العملات انخفاضاً وارتفاعاً.

- **مخاطر سوقية أخرى (Non-Controlling Interests)**: وهي المخاطر التي تتعلق بأي تغيرات في الأسعار والعوامل السوقية الأخرى التي تؤثر في قيمة الأداة المالية السوقية، مثل القيمة السوقية للمواد المشمولة بالعقود الآجلة والعقود المستقبلية وغيرها.

4- متطلبات المعيار

- **مدى أهمية بند الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل**: على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة.
- الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات المالية التالية كما هي معرفة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات التفسيرية:
  - الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وفق المعيار (IFRS 9).

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل وفق المعيار (IFRS 9).
- الأصول المالية بالتكلفة المطفأة بموجب المعيار (IFRS 9).
- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى:
  - ✓ التزامات مخصصة بالقيمة العادلة؛ و
  - ✓ الجزء المصنف كالتزامات محتفظ بها للمتاجرة.
- الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

▪ **متطلبات الإفصاح للأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر**: إذا قامت الشركة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموعة من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، فإنه سيتم الإفصاح عما يلي:

- الحد الأدنى للتعرض لمخاطر الائتمان الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية.
- مبالغ أية مشتقات ائتمان أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان.
- مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغير في القيمة العادلة للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

▪ متطلبات الافصاح عن الالتزامات المالية المصنفة كالتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

▪ مقدار التغير في القيمة العادلة للالتزامات المالية (خلال الفترة المالية وتراكمياً) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان.

▪ الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للالتزامات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الاستحقاق للدائنين.

▪ إعادة التصنيف: إذا قامت الشركة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاسة إما:

- بالتكلفة أو التكلفة المطفأة، بدلا من القيمة العادلة.
- بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة أو التكلفة المطفأة.

في هاتين الحالتين يجب الإفصاح عن مبلغ الأصول المالية المعاد تصنيفها من وإلى الفئتين (أ) و (ب) وأسباب إعادة التصنيف.

▪ **الغاء الاعتراف بالأصل المالي**: يجب على الشركة الإفصاح عما يلي:

- القيمة المسجلة للأصل المالي والمرهونة كضمان للالتزامات والالتزامات المحتملة.
- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

▪ **متطلبات الافصاح في قائمة الدخل الشامل وحقوق الملكية**: على الشركة أن تفصح عن عناصر الدخل، والتكاليف، والربح، والخسائر إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات كما يلي:

- صافي الارباح أو الخسائر الناجمة عن:
  - ✓ الأصول والالتزامات المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع تفصيل رقم صافي الأرباح أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول والتزامات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول والتزامات مالية للمتاجرة).

- ✓ الأصول المالية من خلال الدخل الشامل مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.
- ✓ الاستثمارات المالية بالتكلفة المطفأة.
- ✓ الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

- إجمالي دخل الفائدة واجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للأصول والالتزامات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
- إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة (عدا المبالغ الداخلة في احتساب معدل الفائدة الفعال) والناشئة عن:
  - ✓ الأصول والالتزامات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
  - ✓ الاتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء..
- دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39).
- مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.

- **إفصاحات أخرى:**

- **السياسات المحاسبية:** يجب على الشركة الإفصاح في عنصر ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.
- **محاسبة التحوط:** على الشركة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في المعيار المحاسبي (39 IAS) مثل (تحوط القيمة العادلة، وتحوط التدفقات النقدية، والتحوط في صافي الاستثمار في العملات الأجنبية) وكما يلي:
  - ✓ وصف لكل نوع من أنواع التحوط؛
  - ✓ وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية؛
  - ✓ طبيعة المخاطر المتحوط لها.

- **طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:** على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها الشركة كما في تاريخ اعداد القوائم المالية.
- **الافصاحات النوعية:** على الشركة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:
  - التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها؟
  - أية تغيرات أخرى.
- **الافصاحات الكمية:** يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:
  - بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد القوائم المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة الشركة (مجلس الإدارة).
- **مخاطر الائتمان:** يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له الشركة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة الشركة.
- وصف الضمانات الموجودة بحوزة الشركة مقابل تلك الأدوات.
- الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

- **الإفصاح عن الأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني:** يجب على الشركة الإفصاح ولكل فئة من الأصول المالية عما يلي:
  - تحليل لأعمار الأصول المالية مستحقة القبض كما في تاريخ اعداد القوائم المالية والتي ينطبق عليها شروط التدني.
  - تحليل الأصول المالية التي م اعتبارها قد تدنت وبشكل افرادي مع بيان العوامل المعتمدة من قبل الشركة لاعتبار أن الأصل المالي قد تدنت قيمته.
  - الإفصاح عن أية ضمانات بحوزة الشركة تتعلق بالفقرتين السابقتين.
- **مخاطر السيولة:** تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:
  - تحليل لتواريخ استحقاق الالتزامات المالية القائمة.
  - وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك الالتزامات.
- **مخاطر السوق:** يجب الإفصاح عما يلي:
  - تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها الشركة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر عبلى قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.
  - الأساليب والفرضيات المستخدمة في اعداد تحليل الحساسية.
  - التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 8)
(القطاعات التشغيلية)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في جانفي 2006 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 8) (القطاعات التشغيلية) والذي يحل محل المعيار لمحاسبي الدولي (IAS 14)، وهو ساري المفعول اعتباراً من 1/1/ 2009.

2- هدف المعيار (المبدأ الأساسي)

يتطلب هذا المعيار من شركات الأعمال الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للشركة، وأثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

3- نطاق المعيار

يجب تطبيق المعيار على ما يلي:

- القوائم المالية المنفصلة أو الافرادية للمنشاة التي تتصف بما يلي:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين او حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية او أجنبية او سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) أو؛

- ✓ إذا كانت الشركة تودع، او قيد عملية الإيداع لبياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام؛ و.

- القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين او حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام. أو
  - ✓ تودع او قيد الإيداع القوائم المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية بهدف إصدار أي نوع من الأدوات المالية في السوق العام.
- إذا قامت شركة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار والإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الافصاحات مع متطلبات هذا المعيار فانه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.
- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من القوائم المالية الموحدة لشركة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والقوائم المالية المنفصلة للشركة الأم، فان المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

4- تعريف المصطلحات

- **القطاعات التشغيلية**: هو جزء من الشركة يتصف بما يلي:
  - ✓ يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات من أجزاء الشركة الأخرى.
  - ✓ يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة.
  - ✓ تتوفر معلومات منفصلة عن ذلك القطاع.

عند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالإرشادات التالية:

- ✓ لا تعتبر جميع أجزاء الشركة قطاعات تشغيلية فمثلا قد لا يحقق المقر الرئيسي للشركة إيرادات أو تحقيق إيرادات غير مهمة وبالتالي فهو لا تعتبر قطاع تشغيلي، ولأغراض هذا المعيار لا يعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالشركة قطاعات تشغيلية.
- ✓ يكون للقطاع التشغيلي مدير يكون مسؤولا مباشرا اتجاه متخذ القرار الرئيسي للشركة.

5- متطلبات المعيار

القطاعات المشمولة في التقارير المالية:

- التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطين التاليين معا:
  - ✓ القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي أو القطاعات الناتجة عن تجميع اثنين او أكثر من القطاعات التشغيلية إذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الأساسي الوارد في المعيار.
  - ✓ إذا استوفى القطاع التشغيلي واحدة من الشروط التالية:
    - إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل الشركة) والخارجية للعملاء 10 % او أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الإيرادات الداخلية الخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية.
    - إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10 % أو أكثر من النتيجة المجمعة لكافة القطاعات التشغيلية.

ملاحظة: يسمح المعيار للشركة الإفصاح والتقرير عن القطاع معين بشكل منفصل حتى ولم يستوفي الشروط الثلاثة السابقة، إذا اعتقدت بأن المعلومات عن ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

- إذا كان مجموع الايراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75 % من اجمالي الايراد الموحد (إيراد الشركة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10 % الواردة بالمعيار. إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75 % على الأقل من مجموع الايراد الموحد أو إيراد الشركة.

- يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، أي أنها غير مشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والافصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

- إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل للدورة الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الإبلاغ عن المعلومات بشكل منفصل في الفترة الحالية إذا اعتبرت الشركة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

- إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على انه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقا لشروط 10 % المذكورة أنفا يجب إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة حتى ولم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقا لشروط 10 % المنصوص عليه آنفا، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت ذات تكلفة مرتفعة جداً.

6- متطلبات الإفصاح: يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطتها التجارية والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها:

- **معلومات عامة وتشمل:**

– العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشاة المشمولة في التقارير المالية (على سبيل المثال فيما إذا اختارت الإدارة تنظيم المنشاة على أساس الفرو قات في المنتجات والخدمات، او المناطق الجغرافية، او خليط من تلك العوامل.

– معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، أسس القياس المستخدمة، أصول والالتزامات الشركة، الإيرادات والمصاريف المشمولة في الأرباح.

– بنود القطاع الهامة مع المبالغ المقابلة لها.

- **معلومات وصفية حول قطاعات الشركة المشمولة في التقارير المالية:**

– وصف القطاعات مثل: شركة تملك 05 قطاعات هي (البرمجيات، الالكترونيات، قطع السيارات، السفن، التمويل).

- **معلومات حول الربح والخسارة والأصول والالتزامات:**

– يجب على الشركة التقرير (الإبلاغ) عن أرباح وخسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك إجمالي أصول القطاع، والتزامات القطاع.

– الإيرادات من العملاء الخارجيين.

– الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل الشركة.

– إيراد الفائدة.

- مصروف الفائدة.
- الاهتلاك والاطفاءات.
- حصة المنشاة في الربح او الخسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.
- مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.
- العناصر غير النقدية الهامة باستثناء الاهتلاك والإطفاء.

- **الإفصاح عن نطاق الشركة وتشمل:**

- **معلومات حول المنتجات والخدمات:** يجب على المنشاة التقرير (الإبلاغ) عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج او خدمة، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة او تكلفة إعدادها مرتفعة.
- **معلومات حول العملاء الرئيسيين (كبار العملاء):** تقديم معلومات عن العملاء الرئيسيين وإذا كانت الإيرادات متأتية من عميل خارجي واحد وتساوي 10% او أكثر من إيرادات الشركة، فانه يجب على المنشاة الإفصاح عن مبلغ الإيرادات من كل عميل رئيسي وهوية القطاع او القطاعات التي ينتمي إليها هؤلاء العملاء، ولا يطلب من المنشاة الإفصاح عن هوية العميل.

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 8)

الجانب النظري:

- ما هو الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"؟
- ما هي الصفات التي يتصف بها القطاع التشغيلي؟
- ماهي المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"؟
- ما هي أهم متطلبات الافصاح لهذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"؟

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10)
(القوائم المالية الموحدة)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ماي 2011 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10) (القوائم المالية الموحدة) ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، حيث تم فصل متطلبات اعداد القوائم المالية الموحدة لتدرج في هذا المعيار، وأصبح المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) باسم "القوائم المالية المنفصلة"، كما حل المعيار محل التفسير رقم (12) "توحيد القوائم المالية للشركات ذات الغرض الخاص".

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- الاختلافات العملية عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) والتفسير رقم (12) على سبيل المثال اختلفت الشركات في تطبيقها لمبدأ السيطرة في الحالات التي تسيطر فيها شركة معدة للتقارير على شركة أخرى على الرغم من أنها تمتلك نسبة أقل من حقوق التصويت فيها.
- أدت التركيزات المتناقضة والملموسة بين المعيار (IAS 27) والتفسير رقم (12) إلى تطبيق غير متناسق لمبدأ السيطرة حيث يتطلب المعيار (IAS 27) توحيد الشركات التي تسيطر عليها الشركة المعدة للتقارير وعرف السيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات التشغيلية والمالية لشركة ما من أجل الحصول على منافع من نشاطاتها، لكن التفسير رقم (12) أولى تركيزاً أكبر على المخاطر والمكافآت.

- أدت الأزمة المالية العالمية (2007-2008) إلى تسليط الضوء على نقص الشفافية المرتبط بالمخاطر التي تعرض لها المستثمرون نتيجة عملهم في الأدوات خارج الميزانية مثل (أدوات التوريق المالي)، وعليه طلب قادة المجموعة العشرين (G20) ومجلس الاستقرار المالي (FSB) وغيرهم من مجلس (IASB) بمراجعة متطلبات المحاسبة والافصاح فيما يخص (الأدوات خارج الميزانية).

3- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تقوم الشركة بالسيطرة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف يتطلب ما يلي:

- يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من (الشركات التابعة) عرض القوائم المالية الموحدة.
- يعرف مبدأ السيطرة، ويعتبر أن السيطرة هي أساس التوحيد؛
- يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، ويجب عليه توحيد الجهة المستثمر بها؛
- يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- يعرف الشركة الاستثمارية ويورد استثناء من توحيد شركات تابعة محددة للشركة الاستثمارية؛

كما أن المعيار لا يتعامل مع متطلبات المحاسبة لاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن إندماج الأعمال المعيار (IFRS 3).

4- نطاق المعيار

يجب على الشركة التي تكون عبارة عن (شركة أم) عرض قوائمها المالية الموحدة، وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات باستثناء ما يلي:

- لا يشترط على الشركة الأم عرض قوائمها المالية الموحدة في حال استوفت جميع الشروط الأتية:
  - في حال كانت شركة تابعة مملوكة بالكامل أو شركة تابعة مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص اللذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض قوائمها المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم اعتراضهم على ذلك؛
  - في حالة عدم تداول أدوات الديون أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق بيع مباشر بما فيها الأسواق المحلية والإقليمية).
  - في حالة لم تودع أو ليست بصدد إيداع قوائمها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛ و
  - في حال قدمت الشركة الأم الرئيسية أو الوسيطة قوائم مالية موحدة متاحة لاستخدام الجمهور وتتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين".

5- تعريف المصطلحات

- **القوائم المالية الموحدة (Consolidated Financial Statements)**: هي تلك القوائم المالية لمجموعة ما التي تُعرض فيها الأصول والخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة) والمصاريف والايرادات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة، كأنها تخص شركة اقتصادية واحدة.

- **السيطرة على الجهة المستثمر بها (Control of an Investee)**: تسيطر الشركة على الجهة المستثمر بها عندما تتحصل على عوائد متغيرة ناتجة من شراكتها مع الجهة المستثمر بها أو يكون لها حقوق في هذه العوائد، وتكون قادرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطتها على الجهة المستثمر بها.

- **صانع القرار (Decision maker)**: شركة تمتلك حقوق صنع القرارات والتي تكون عبارة عن موكل أو وكيل لأطراف أخرى.

- **الشركة الأم (Parent)**: شركة تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى.

- **الشركة التابعة (Subsidiary)**: شركة تخضع لسيطرة شركة أخرى.

- **مجموعة (Group)**: الشركة الأم وشركاتها التابعة.

- **حصص غير مسيطر عليها (Non-Controlling Interests)**: حقوق الملكية في الشركة التابعة لا تنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم.

- **حقوق الحماية (Protection rights)**: حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاء السلطة على الشركة التي ترتبط بها هذه الحقوق.

- **حقوق الإزالة (Removal rights)**: هي حقوق تجريد صانع القرار من صلاحياته في صنع القرارات.

6- تقييم السيطرة

إذا أراد المستثمر أو الشركة تحديد ما إذا كانت تسيطر على الجهة المستثمر بها أو لا، فعليها تقييم امتلاكها لكل مما يلي:

- السلطة على الجهة المستثمر بها؛
- التعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من الشراكة مع الجهة المستثمر بها، أو امتلاكها حقوق في هذه العوائد؛ و
- القدرة على استخدام سلطتها على الجهة المستثمر بها للتأثير على مبالغ العوائد.

7- المتطلبات المحاسبية:

- يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها؛

- **إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة:**

- **الخطوة الأولى**: تجميع العناصر المتشابهة للأصول (الموجودات) والخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة) والايرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم بشركاتها التابعة.
- **الخطوة الثانية**: حذف القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية) أو المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في كل من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية في كل من شركاتها التابعة، واحتساب الشهرة وفق ما نص عليه المعيار (IFRS 3) "اندماج الأعمال".
- **الخطوة الثالثة**: حذف جميع الأصول والخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية والايرادات والمصاريف والتدفقات النقدية ضمن المجموعة والمرتبطة بالمعاملات بين الشركة الأم وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة فيما بينها؛
- تَدْمِجُ الشركة الأم ايرادات ومصاريف الشركات التابعة في قوائمها المالية الموحدة بدءاً من تاريخ السيطرة عليها إلى حين توقف تلك السيطرة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل إيرادات ومصاريف الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة للأصول والخصوم (الالتزامات) التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة الأم.
- يجب أن يكون تاريخ إعداد القوائم المالية هو نفس التاريخ بالنسبة للقوائم المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة، وفي حالة اختلاف تاريخ اعداد القوائم المالية بين الشركة الأم وإحدى شركاتها التابعة تقوم هذه الأخيرة بإعداد معلومات مالية إضافية لأغراض التوحيد في نفس تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الأم لتمكينها من توحيد المعلومات المالية للشركة التابعة، إلا إذا تعذر تطبيق ذلك.

-الحصص غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية)

يجب على الشركة الأم أن تعرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة، وبشكل مستقل وفي عنصر (بند) مستقل، يتم توزيع أرباح الشركة التابعة ومالكي الحصص غير المسيطر عليها وذلك وفقا لنسبة ملكية الشركة الأم للشركة التابعة، كما يتم تحميل مالكي الحصص غير المسيطر عليها بخسائر الشركة التابعة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطر عليها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحصص غير المسيطر عليها).

-التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة

عند تغير نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها يتم معالجة هذا التغير على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر في هذه المعاملات، وكذلك لا تأثير لذلك على أصول والخصوم في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.

-فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة

قد تفقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومية أو جهات تنظيمية أخرى أو اتفاقية تعاقدية، يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة من طرف الشركة الأم كما يلي:

- إلغاء الاعتراف بالأصول (بما في ذلك أي شهرة) والتزامات الشركة التابعة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة؛ و
- الغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة؛
- الاعتراف بالقيمة العادلة للتعويض النقدي المستلم إن وجد من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة؛ و
- الاعتراف في حال تضمنت المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة توزيع أسهم الشركة التابعة على المالكين بصفتهم كذلك بتلك التوزيعات؛
- الاعتراف بأي استثمار محتفظ به في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة؛
- الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تُعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

أمثلة حول تقييم وجود السيطرة

مثال 1: يمتلك مستثمر (**A**) ما نسبته 45 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك مستثمران آخران 26 % من حقوق التصويت، أما حقوق التصويت الأخرى المتبقية فيمتلكها ثلاثة من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل واحد منهم 1 %، وليس هناك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار.

في هذه الحالة يكون حجم تصويت المستثمر (**A**) ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لاستنتاج أن المستثمر (A) لا يمتلك السيطرة، إذ أن اشتراك مستثمران فقط يمنع المستثمر (A) من ممارسة السلطة وتوجيه القرارات والنشاطات للجهة المستثمر بها.

مثال 2: يمتلك المستثمر (**A**) نسبة 40 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها ويمتلك 12 مستثمر آخر نسبة 5 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم، وتمنح اتفاقية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسؤولة عن توجيه النشاطات ذات الصلة. ومن أجل تعديل الاتفاقية، يُطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين.

في هذه الحالة يستنتج المستثمر (**A**) أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. غير أن المستثمر (**A**) قرر أن حقوقه التعاقدية في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لاستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها، ويجب ألا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر (**A**) قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة.

مثال 3: يمتلك المستثمر (**A**) على نسبة 44 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملي الأسهم حيث لا يملك أي مستثمر منهم نسبة تزيد عن 2 % من حقوق التصويت، لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة أي طرف آخر أو اتخاذ قرارات جماعية، وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التي سيتم امتلاكها بناءً على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة، قرر المستثمر أن نسبة 44 % من الحصص هي نسبة كافية لمنحه السلطة، وفي هذه الحالة استنتج المستثمر(**A**) بناءً على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى، أنه يمتلك حصص تصويت مسيطرة وكافية لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة.

مثال: حول اعداد القوائم المالية الموحدة

بتاريخ 2019/1/2 اشترت شركة (A) 80 % من أسهم الشركة (B)، بقيمة 153000 نقداً ، وإليك ميزانيتي الشركتين قبل (الشراء) كما يلي:

البيان	الشركة (A)	الشركة (B)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
الأصـــــــــــــــول:			
– أراضي	60000	10000	30000
– معدات وأدوات	100000	40000	45000
– الاستثمار في الشركات التابع ()	153000	–	–
– بضاعة	180000	60000	62000
– زبائن	130000	45000	40000
– البنك	37000	25000	25000
مجموع الأصـــــــــــــــول	**660000**	**180000**	**202000**
الخصـــــــــــــــوم:			
– رأس المال	350000	120000	
– علاوة الاصدار (رأس المال الإضافي)	75000	20000	
– ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	25000	10000	
– الموردون	210000	30000	20000
مجموع الخصـــــــــــــــوم	**660000**	**180000**	

المطلوب:

- إعداد الميزانية الموحدة للشركة (A) بعد إتمام عملية التملك مباشرة.

الحل:

1. الشهرة = تكلفة الاستثمار – 80 % (صافي القيمة العادلة للأصول الشركة التابعة)
2. الشهرة = 153000 – 80 % (202000–20000)
3. الشهرة = 7400 دج (شهرة موجبة)
4. الحقوق غير المسيطر عليها = 20 % (202000–20000) = 36400 دج

الميزانية الموحدة للشركة القابضة (A) والشركة (B) التابعة بتاريخ 2019/1/2

البيان	القابضة (A)	التابعة (B)	التسويات		الموحدة
			مدين	دائن	
الأصـــــــــول:					
– الشهرة	–		7400		7400
– أراضي	60000	10000	20000		90000
– معدات وأدوات	100000	40000	5000		145000
– الاستثمار في الشركات التابع (B)	153000	–	–	153000	–
– بضاعة	180000	60000	2000	–	242000
– زبائن	130000	45000	–	5000	170000
– البنك	37000	25000	–	–	62000
مجموع الأصـــــــــول	**660000**	**180000**			**716400**
الخصـــــــــوم					
– رأس المال	350000	120000	120000		350000
–علاوة الاصدار (رأس المال الإضافي)	75000	20000	20000		75000
– ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	25000	10000	10000		25000
– الحقوق غير مسيطر عليها	–	–	–	36400	36400
– الموردون	210000	30000	10000		230000
مجموع الخصـــــــــوم	**660000**	**180000**	**194400**	**194400**	**716400**

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 10)

الجانب النظري:

- ما هو هدف المعيار (IFRS 10) " القوائم المالية الموحدة "؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار (IFRS 10) " القوائم المالية الموحدة "؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: القوائم المالية الموحدة، السيطرة، الشركة الأم (القابضة)، الشركة التابعة، حصص غير مسيطر عليه، حقوق الازالة، حقوق الحماية؟
- ما هي الشروط الواجب توفرها لإعداد القوائم المالية الموحدة؟
- ما هي الحالات التي حددها المعيار (IFRS 10) التي لا يتم فيها إعداد القوائم المالية الموحدة رُغم تملك الشركة الأم (القابضة) لأكثر من 50 % من أسهم الشركة التابعة؟
- اشرح بشكل مختصر إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.
- أين يتم عرض عنصر (بند) حصص غير مسيطر عليه (حقوق الأقلية) في قائمة الميزانية الموحدة؟

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول

الحالة الأولى: يمتلك المستثمر (A) 45 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك 11 مستثمراً آخر من حاملي الأسهم نسبة 5 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم، لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية.

- **السؤال**: في هذه الحالة هل يمتلك المستثمر (A) السلطة.

الحالة الثانية: يمتلك المستثمر (A) 35 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك ثلاثة من حاملي الأسهم 5 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها عدد من حاملي الأصوات الآخرين، حيث توزع بشكل فردي بنسبة أكثر من 1 % من حقوق التصويت، وحيث لم يقم أي من حاملي الأسهم بترتيبات لاستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية، ومن أجل اتخاذ القرارات بشأن النشاطات ذات الصلة للجهة المستثمر بها يجب أخذ الموافقة من أكثرية الأصوات التي يتم الإدلاء بها أثناء اجتماعات حاملي الأسهم.

- **السؤال**: في هذه الحالة هل يمتلك المستثمر (A) السلطة.

الحالة الثالثة: يمتلك المستثمر (A) 70 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك المستثمر (B) 30 % من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، بالإضافة إلى خيار امتلاك المستثمر (B) نصف حقوق تصويت المستثمر (A)، هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر ثابت أقل بكثير من سعر السوق (ومن المتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين)، ويقوم المستثمر (A) بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه نشاطاته ذات الصلة في الجهة المستثمر بها بشكل فعال.

- **السؤال**: في هذه الحالة هل يمتلك المستثمر (A) السلطة.

التمرين الثاني: تمتلك الشركة (A) 80 % من أسهم الشركة (B) وتعتبر شركة تابعة لها، كما تمتلك الشركة (A) 15 % من الشركة (C)، كما تمتلك (B) 7 % من الشركة (C)، **السؤال**: هل الشركة (C) تعتبر بالنسبة للشركة (B) شركة زميلة أو شركة تابعة.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2019/1/2 اشترت شركة (A) كامل أسهم الشركة (B)، بقيمة 62000 نقداً، ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وإليك ميزانيتي الشركتين قبل (الشراء) كما يلي:

البيان	*الشركة* (A)	الشركة (B)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
الأصـــــــــــــول:			
– مباني	100000	40000	45000
– معدات وأدوات	20000	10000	15000
– بضاعة	70000	20000	30000
– زبائن	80000	10000	5000
– البنك	100000	30000	30000
مجموع الأصـــــــــــــول	**370000**	**110000**	**125000**

الخصـــــــــــــــوم:			
– رأس المال	100000	30000	
– علاوة الاصدار (رأس المال الإضافي)	40000	10000	
– ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	30000	10000	
– الموردون	200000	60000	60000
مجموع الخصـــــــــــــــوم	**370000**	**110000**	

المطلوب:

- اثبات قيود اللازمة في دفاتر الشركة (A) والخاصة بعملية شراء أسهم الشركة (B).
- إعداد الميزانية الموحدة للشركة (A) بعد إتمام عملية التملك مباشرة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 11)
(الترتيبات المشتركة)

1 - نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ماي 2011 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) "الترتيبات المشتركة" ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) "التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة".

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- يُعنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11)" الترتيبات المشتركة" بشكل أساسي بمعالجة جانبين من جوانب المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) "التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة"، الجانب الأول: أن هيكل الترتيب هو العامل المحدد الوحيد للمحاسبة، والجانب الثاني: هو أن الشركة كانت تتمتع بخيار المعالجة المحاسبية للحصص في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- يُحسن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11)" الترتيبات المشتركة" على المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) "التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة"، بإنشاء مبادئ قابلة للتطبيق إلى المحاسبة عن جميع الترتيبات المشتركة.

3- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية من قبل الشركات التي لديها حصص في الترتيبات (المشاريع) الخاضعة للسيطرة المشتركة أي الترتيبات المشتركة.

4- نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار من قبل جميع الشركات التي تكون طرفا في الترتيبات المشتركة.

5- تعريف المصطلحات

- **الترتيب المشترك (Joint Arrangement)**: هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.
- **السيطرة المشتركة (Joint Control)**: هي المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على الترتيب، والتي لا توجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتشارك في السيطرة.

دعونا نحللها، هناك ثلاثة عناصر أساسية للسيطرة المشتركة:

- ✓ **الترتيب التعاقدي**: يرجى الملاحظة هنا أنه يجب أن يكون الترتيب التعاقدي موجوداً غالبا يكون كتابياً في شكل عقد أو بعض القرارات الموثقة للأطراف المعنية، وفي بعض الأحيان يكون القانون أو الآليات القانونية كافية لإنشاء ترتيب على أساس عملي.
- ✓ **مشاركة السيطرة**: يتم استيفاء هذا الشرط أو العنصر عندما تكون جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف مجتمعة قادرين على توجيه القرارات ذات الصلة بالترتيب، بعبارة أخرة لا يمكن لأي طرف أن يقرر بنفسه.

مثال على ذلك: نفترض أن هناك ثلاثة شركات في ترتيب مشترك، حيث تمتلك الشركة (A) حصة 50 % في المشروع المشترك، بينما تمتلك الشركتين المتوسطتين (B) و (C) 25 % لكل منهما.

لنفترض: أن العقد ينص على أن اتخاذ القرارات المهمة ذات الصلة بأنشطة هذا الترتيب، وجوب الحصول على 75 % من حقوق التصويت.

ما ذا يعني ذلك: رغم أن الشركة (A) تستطيع منع أي قرار، ولكنها لا تسيطر على الترتيب لأنها بحاجة إلى موافقة إحدى الشركتين (B) أو (C) (بعبارة أخرى أن الشركتين (B) و (C) ليس لديهم القوة التصويتية لاتخاذ قرارات ضد الشركة (A))، إلا أن الشركة (A) ليس لديها السيطرة لأن اتخاذ القرار من طرفها لا يزال يحتاج إلى دعم إحدى الشركتين (B) أو (C).

في هذا المثال: تُسيطر الأطراف (A) و (B) و (C) بشكل جماعي على الترتيب، غير أن هناك أكثر من مجموعة واحدة للحصول على نسبة 75 % من حقوق التصويت، في مثل هذه الحالة ينبغي للترتيب التعاقدي بين الأطراف تحديد مجموعة الأطراف المطلوبة للموافقة بالإجماع على القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لهذا الترتيب حتى يكون ترتيبا مشتركاً.

- ✓ **موافقة بالإجماع**: تعني الموافقة بالإجماع أن كل طرف في الترتيب المشترك يجب أن يتفق مع (أو على الأقل لا يعترض) على القرار ولا يمكن لأحد أن يمنعه. ففي المثال أعلاه إذا قال العقد ببساطة 75 % من قوة التصويت كافية لاتخاذ جميع القرارات، فلا يوجد موافقة بالإجماع، لأن طرفين فقط يكفيان.

- **العملية المشتركة (Joint Operation)**: ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب.

- **المشارك في العملية المشتركة (Joint Operator)**: الطرف في العملية المشتركة الذي يمتلك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة.

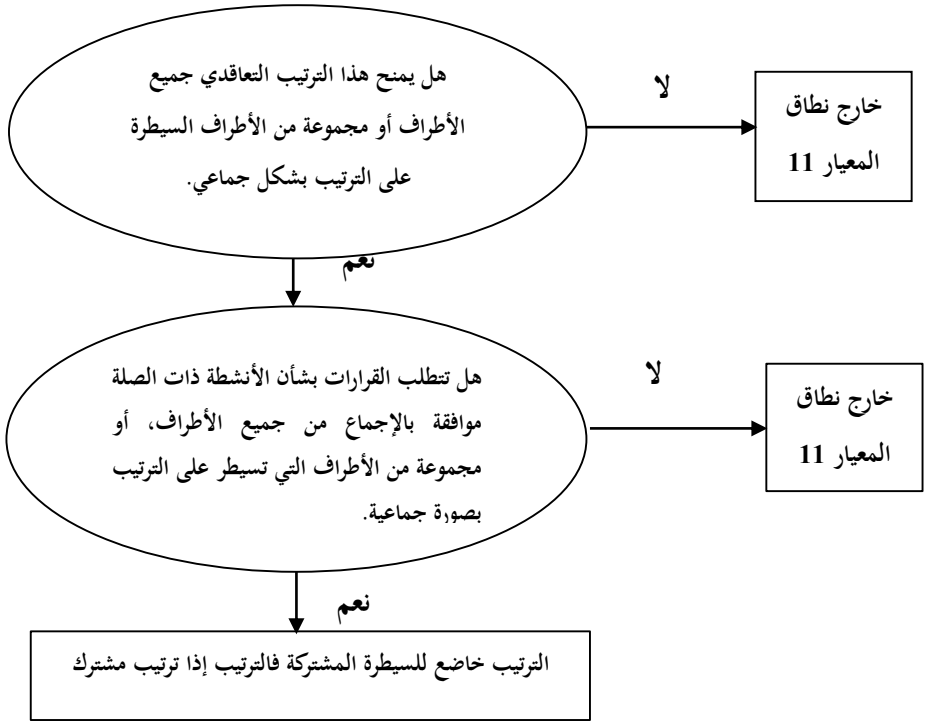
- **المشروع المشترك (Joint Venture)**: ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول هذا الترتيب.

- **المشارك في المشروع المشترك (Joint Venturer)**: الطرف في المشروع المشترك الذي يملك سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك.

- **الأطراف في الترتيب المشترك (Party to a Joint Arrangement)**: الشركة التي تشارك في الترتيب المشترك، بصرف النظر عما إذا كانت الشركة تمتلك سيطرة مشتركة على هذا الترتيب.

- **الأدوات منفصلة (Separate vehicle)**: أدوات مالية قابلة للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك الشركات القانونية المنفصلة أو الشركات المعترف بها بموجب القانون، بصرف النظر عما إذا كان لهذه الشركات شخصية قانونية.

الشكل رقم (1) تقييم السيطرة المشتركة



ملاحظة: عندما يكون الترتيب خارج نطاق المعيار (IFRS11)، في هذه الحالة تحاسب الشركة حصتها في هذا الترتيب وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة، مثل المعيار (IFRS10) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS28)، أو المعيار (IFRS9).

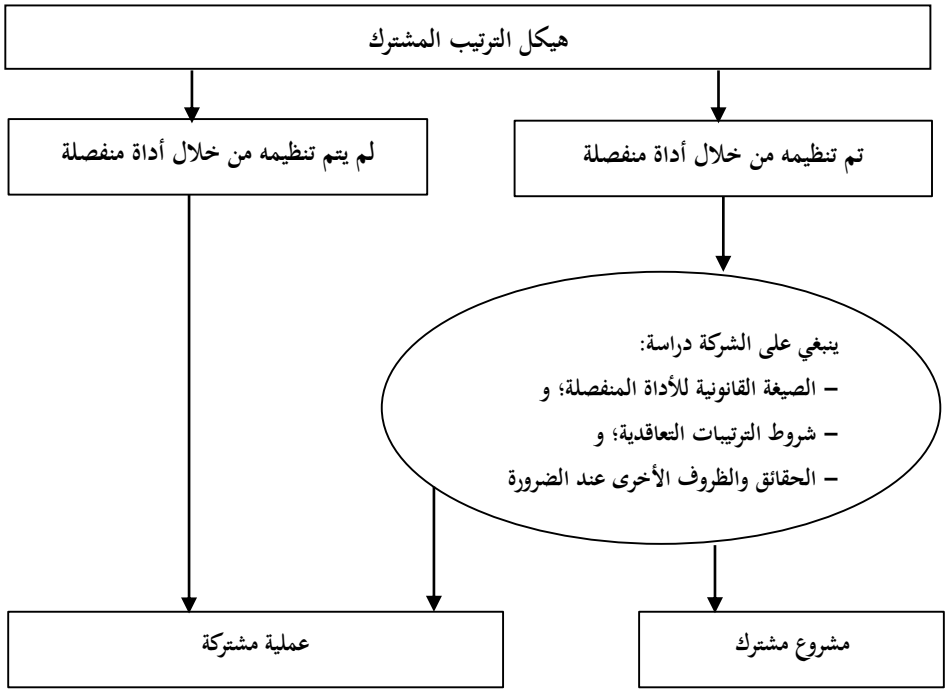
6- أنواع الترتيبات المشتركة

بمجرد أن يكتسب المستثمر (الشركة) حصة في الترتيب المشترك، يجب عليه تصنيف هذا الترتيب بشكل صحيح وتطبيق طريقة المحاسبة المناسبة له، وهناك نوعان من الترتيبات المشتركة:

- **العملية المشتركة**: في العملية المشتركة، يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة حقوق في الأصول والالتزامات المطلوبة المتعلقة بالترتيب، بمعنى آخر يمنح الترتيب التعاقدي للأطراف في الترتيب المشترك حقوقا في الأصول والالتزامات والتعهدات بالالتزامات المتعلقة بهذا الترتيب وتسمى هذه الأطراف "بالمشاركين في العملية المشتركة".

- **المشرع المشترك**: في المشروع المشترك، يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة حقوقاً في صافي أصول الترتيب، بمعنى آخر يمنح الترتيب التعاقدي لأطراف الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الأداة المنفصلة، وليس الأطراف، هي التي تمتلك الحقوق في الأصول والتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب) وتسمى هذه الأطراف "بالمشاركين في المشروع المشترك".

الشكل رقم (2) هيكل الترتيب المشترك



مثال: لنفترض أن طرفين قاموا بتنظيم ترتيب مشترك في شركة، يمتلك كل طرف 50 % من حصص الملكية في الشركة، هل هو مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

الحل:

- إذا لم يكن هناك ترتيب تعاقدي آخر وتم الفصل بين الشركة ومالكيها نتيجة لذلك فإن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الشركة هي أصول والتزامات الشركة، في مثل هذه الحالة فإن تقييم الحقوق والالتزامات الممنوحة للطرفين بموجب الصيغة القانونية للأداة المنفصلة تشير إلى أن الطرفين لهما حقوق في صافي أصول لهذا الترتيب (مشروع مشترك).

- أما إذا قام الطرفين بتعديل سمات الشركة من خلال ترتيباتهم التعاقدية بحيث يكون لكل منهم حصة في أصول الشركة ويتحمل التزامات الشركة بنسبة معينة، ويمكن لهذه التعديلات التعاقدية على سمات الشركة أن تجعل الترتيب عبارة عن عملية مشتركة.

7- القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك

7-1- العمليات المشتركة

عندما تصنف شركة استثماراتها كعملية مشتركة، يجب عليها أن تظهر في قوائمها المالية ما يلي:

- أصولها بما في ذلك حصتها في أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك.
- التزاماتها بما في ذلك حصتها من أي التزامات متكبدة بشكل مشترك.
- إيراداتها من بيع حصتها من مخرجات الناجمة من العملية المشتركة.
- حصتها من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة. و
- أعبائها بما في ذلك حصتها من أي أعباء متكبدة بشكل مشترك.

مثال 1: اتفقت كل من الشركة (A) و (B) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من السيارات وبيعها في السوق على أن تقوم الشركة (A) بتصنيع محرك السيارة، أما الشركة (B) فتقوم بتطوير هيكل السيارة، وتم الاتفاق على تحديد سعر بيع السيارة بإضافة 25 % من مبلغ التكلفة، حيث بلغت تكلفة المحرك 150000، أما الهيكل فقد بلغ 230000.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركتين (A) و (B) بموجب المعيار (IFRS11).

الحل: يظهر بدفاتر الشركة (A) حساب المحرك ضمن الأصول الجارية ويعالج باعتباره بضاعة، وعند بيع السيارة بعد تركيب المحرك عليها فإن هناك إيراد يتحقق للشركة (A) بمقدار 187500 أي (150000+ (25 %×150000)، وبالتالي فإن ربح المحرك يبلغ 37500 أي (25 %×150000) ونفس المعالجة للشركة (B) يظهر بدفاترها حساب الهيكل ضمن الأصول الجارية ويعالج باعتباره بضاعة، وايراد بمقدار 287500 أي (230000+ (25 %×230000)، وربح قدره 57500 أي (25 %×230000). يُظهر كل مشارك في قوائمه المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والالتزامات والأعباء التي يتحملها، وحصته من الايراد المتأتي من بيع السلعة أو تقديم الخدمة.

مثال 2: بتاريخ 2019/1/2 اتفقت الشركتين (A) و (B) على شراء آلة قيمتها 500000، بموجب اتفاقية بين الشركتين بأن تكون الملكية مشتركة، بنسبة 60 % للشركة (A) وبنسبة 40 % للشركة (B)، قدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 8 سنوات، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في اهتلاك الآلة، علما أن الآلة على تم شراءها على الحساب.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركتين (A) و (B) بموجب المعيار (IFRS11).

الحل: ستقوم كل شركة بتسجيل حصتها من الآلة وحصتها من الالتزامات عند الشراء، يتم إثبات القيد الآتي في دفاتر الشركة (A):

حصة الشركة (A) من الأصول والالتزامات = 500000 × 60 % = 300000

2019/1/2	حـ/ الآلة تحت السيطرة المشتركة	300000	
	حـ/ الدائنين (موردو الاستثمارات)		300000

كما ستقوم الشركة (A) بتسجيل قيد الاهتلاك بمقدار حصتها في الآلة = 300000÷ 8 = 37500 ويتم اثبات القيد كما يلي:

2019/12/31	حـ/ مخصصات اهتلاك الآلة تحت السيطرة المشتركة	37500	
	حـ/ الاهتلاك المتراكم للآلة تحت السيطرة المشتركة		37500

كما ستقوم الشركة (B) بالتسجيل نفس العمليات كما يلي:

حصة الشركة (B) من الأصول والالتزامات = 500000 × 40 % = 200000

2019/1/2	حـ/ الآلة تحت السيطرة المشتركة	200000	
	حـ/ الدائنين (موردو الاستثمارات)		200000

كما ستقوم الشركة (B) بتسجيل قيد الاهتلاك بمقدار حصتها في الآلة = 200000÷ 8 = 25000 ويتم اثبات القيد كما يلي:

2019/12/31	حـ/ مخصصات اهتلاك الآلة تحت السيطرة المشتركة	25000	
	حـ/ الاهتلاك المتراكم للآلة تحت السيطرة المشتركة		25000

7-2- المشروع المشترك

يتطلب المعيار (IFRS11) أن يتم محاسبة الاستثمارات في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS28) "الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"، إلا إذا تم استثناء الشركة من استخدام طريقة حقوق الملكية وكما حدده ذلك المعيار رقم (IAS28). أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف في الشركة فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة وذلك بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تمتلك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن استثماراتها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار (IFRS9) "الأدوات المالية"، وإذا كان لديها تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS28).

- طريقة حقوق الملكية

هي طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يلي:

- ✓ عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، نجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مديناً بتكلفة الشراء مضافاً إليها أية مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.
- ✓ خلال الفترات التالية للتملك يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور الآتية:
  - مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، بحيث يجعل حساب الاستثمار مديناً بالربح ودائناً بالخسارة، ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
  - يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

وقد أدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات سارية المفعول اعتبارا من 2016/1/1 تتضمن ما يلي:

على الشركة التي تستحوذ على حصص في العمليات المشتركة عندما يكون النشاط الذي تم الاستحواذ عليه يمثل عمل قائم كما هو موصوف في المعيار (IFRS3) "اندماج الأعمال" فإن الشركة المستحوذة (المالكة) لتلك الحصص ما يلي:

- قياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة.
- الاعتراف بمصاريف التملك كمصروف فترة (باستثناء تكاليف اصدار الأسهم والسندات الخاصة بعملية الاستحواذ).
- الاعتراف بأية إيرادات ضرائب مؤجلة.
- الاعتراف بأية شهرة موجبة أو سالبة ناشئة عن التملك.
- إجراء اختبار التدني لوحدة توليد النقد التي خصص لها الشهرة.
- الإفصاح عن كافة المعلومات الملائمة حول ذلك باعتباره اندماج الأعمال.

مثال: بتاريخ 2020/1/2 اتفقت الشركتين (A) و (B) على تأسيس الشركة (C) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة برأس مال قدره 200000 دج، تبلغ حصة الشركة (A) 60 %، وتبلغ حصة الشركة (B) 40 %، على أن يكون هناك تمثيل متساوي للشركتين في مجلس إدارة الشركة (C).

وخلال عام 2020 حققت الشركة (C) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح قدره 60000 دج، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاثة في 2020/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر كل من الشركتين (A) و (B):

الميزانية بتاريخ 2020/12/31

البيان	الشركة (A)	الشركة (B)	الشركة (C)
الأصـــــــــــــــــــــــــــــــول:			
– أصول أخرى	280000	180000	160000
– الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)	120000	80000	–
– النقدية	100000	140000	120000
مجموع الأصـــــــــــــــــــــــــــــــول	**500000**	**400000**	**280000**
الخصـــــــــــــــــــــــــــــــوم			
– رأس المال	300000	260000	200000
– ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	140000	100000	60000
– الموردون	60000	40000	20000
مجموع الخصـــــــــــــــــــــــــــــــوم	**500000**	**400000**	**280000**

المطلوب:

- إثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر الشركة (A) بتاريخ 2020/1/2.
- بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر الشركة (A) في 2020/12/31 بموجب متطلبات المعيار (IFRS11).

الحل:

- إثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر الشركة (A) بتاريخ 2020/1/2. (60 % × 200000)

2020/1/2	ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)	120000	
	ح/ النقدية		120000

- في 2020/12/31 تقوم الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (A) بالمحاسبة عن الاستثمار في الشركة (C) باستخدام طريقة حقوق الملكية ويتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (A) من أرباح الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)، ويبلغ نصيب الشركة (A) من الأرباح المحققة للشركة (C) للعام 2020 ما قيمته 36000 دج (60 % × 60000)

2020/12/31	ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)	36000	
	ح/ إيراد الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة		36000

وستظهر ميزانية الشركة (A) بعد هذا القيد بتاريخ 2020/12/31 كما يلي:

البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
الأصـــــــــــــــول:		***الخصـــــــــــــــوم***	
- أصول أخرى	280000	- رأس المال	300000
- الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)	156000	- ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	176000
- النقدية	100000	- الموردون	60000
مجموع الأصـــــــــــــــول	**536000**	***مجموع الخصـــــــــوم***	**536000**

ملاحظة: متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات المشتركة واردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) "الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى".

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 11)

الجانب النظري:

- ما هو هدف المعيار (IFRS 11) " الترتيبات المشتركة "؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار (IFRS 11) " الترتيبات المشتركة "؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: الترتيبات المشتركة، السيطرة المشتركة، العملية المشتركة، المشروع المشترك، المشارك في العملية المشتركة، المشارك في المشروع المشترك، الأدوات المنفصلة؟
- بين مفهوم السيطرة المشتركة؟
- وضح خصائص الترتيبات المشتركة؟
- اشرح أنواع الترتيبات المشتركة؟

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول

إذا كانت الشركة (A) والمشاركة في شركة خاضعة للسيطرة المشتركة (B) (بمعنى تمتلك حصة في الشركة (B) دون سيطرة مشتركة أي لا تشارك في اتخاذ القرارات الخاصة بها ولا تملك تأثير هام عليها.

- **المطلوب**: وفق أي معيار يتم محاسبة حصة الاستثمارات في الشركة (B) في القوائم المالية المنفصلة للشركة (A).

التمرين الثاني

بتاريخ 2020/1/1 تمتلك الشركة (A) 40 %من حقوق التصويت في الشركة (B)، وبتكلفة 120000 دج وتسيطر من خلالها بشكل مباشر مع شركاء آخرين على الشركة (B)، وخلال عام 2020 حققت الشركة (B) صافي خسائر بـ 40000 دج.

- **المطلوب**: أحسب رصيد الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (B) في قائمة الميزانية في الشركة (A).

التمرين الثالث

بتاريخ 2020/1/2 اتفقت كل من الشركة (A) و (B) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الآلات وبيعها في السوق على أن تقوم الشركة (A) بتصنيع محرك الآلة، أما الشركة (B) فتقوم بتطوير هيكل الآلة، وتم الاتفاق على تحديد سعر بيع السيارة بإضافة 40 % من مبلغ التكلفة، حيث بلغت تكلفة المحرك 250000، أما الهيكل فقد بلغ 330000.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركتين (A) و (B) بموجب المعيار (IFRS11).

التمرين الرابع:

بتاريخ 2020/1/2 اتفقت الشركتين (A) و (B) على تأسيس الشركة (C) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة برأس مال قدره 100000 دج، تبلغ حصة الشركة (A) 60 %، وتبلغ حصة الشركة (B) 40 %، على أن يكون هناك تمثيل متساوي للشركتين في مجلس إدارة الشركة (C).

وخلال عام 2020 حققت الشركة (C) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح قدره 30000 دج، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاثة في 2020/12/31 المنفصلة كما يلي قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر كل من الشركتين (A) و (B):

الميزانية بتاريخ 2020/12/31

البيان	الشركة (A)	الشركة (B)	الشركة (C)
الأصـــــــــــــــــــــــــــــــول:			
- أصول أخرى	140000	90000	80000
- الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C)	60000	40000	-
- النقدية	50000	70000	60000
مجموع الأصـــــــــــــــــــــــــــــــول	**250000**	**200000**	**140000**
الخصـــــــــــــــــــــــــــــــوم			
- رأس المال	150000	130000	100000
- ترحيل من جديد (أرباح محتجزة)	70000	50000	30000
- الموردون	30000	20000	10000
مجموع الخصـــــــــــــــــــــــــــــــوم	**250000**	**200000**	**140000**

المطلوب:

- إثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر الشركة (A) بتاريخ 2020/1/2.
- بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (C) بدفاتر الشركة (A) في 2020/12/31 بموجب متطلبات المعيار (IFRS11).

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 12)
(الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ماي 2011 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 12) (الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى) ليحل محل متطلبات الإفصاح الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، ومتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة" والمعيار المحاسبي الدولي (IAS31) " الحصص في المشاريع المشتركة"، بداية سريان هذا المعيار بتاريخ 1 جانفي 2013.

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- طلب مستخدمو التقارير المالية من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحسينات على الإفصاح عن حصص الشركات المعدة للتقارير في الشركات الأخرى للمساعدة في تحديد الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتوفرة للشركة المعدة للتقارير وتحديد قيمة الاستثمار الحالي والمستقبلي في الشركات.

- أبرز مستخدمو التقارير المالية الحاجة إلى معلومات أفضل عن الشركات التابعة التي تعتبر موحدة بالإضافة إلى حصص الشركة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة غير الموحدة التي لها علاقة خاصة مع الشركة.

- أبرزت الأزمة المالية العالمية التي بدأت عام 2007 أيضا الافتقار إلى الشفافية حول المخاطر التي تتعرض لها الشركة المعدة للتقارير المالية من مشاركتها في الشركات المنظمة بما فيها تلك التي كانت ترعاها.

- رداً على المعطيات المستلمة من المستخدمين وغيرهم بما في ذلك قادة قمة العشرين ومجلس الاستقرار المالي، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 12) إلى الحاجة لإفصاح مُحسن عن حصص الشركة المعدة للتقارير المالية في الشركات الأخرى عندما يكون للشركة المعدة للتقارير علاقة خاصة مع تلك الشركات الأخرى.

- حد المجلس فرص دمج وعمل متطلبات افصاح متناسقة للشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والشركات المنظمة غير الموحدة وعرض هذه المتطلبات في معيار دولي واحد لإعداد التقارير المالية، ولاحظ المجلس أن متطلبات الإفصاح الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، ومتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة" والمعيار المحاسبي الدولي (IAS31) " الحصص في المشاريع المشتركة"، تداخلت في العديد من الجوانب. بالإضافة علق العديد على أن متطلبات الإفصاح عن حصص الشركات المنظمة غير الموحدة ينبغي أن تقع في معيار واحد، لذلك استنتج المجلس أن معيار الإفصاح المدمج للحصص في الشركات الأخرى سيسهل فهم وتطبيق متطلبات الإفصاح للشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة والشركات المنظمة غير الموحدة.

3- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى الاقتضاء من الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي تقاريرها المالية من تقييم:

- طبيعة حصصها في الشركات الأخرى والمخاطر المصاحبة لها؛ و
- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

ولتحقيق هذا الهدف يتطلب يجب على الشركة الإفصاح عن:

- الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:
  - ✓ طبيعة حصتها في الشركة الأخرى أو الترتيب؛
  - ✓ نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصة؛ و
  - ✓ أنها تستوفي تعريف الشركة الاستثمارية، إن أمكن؛ و

- المعلومات حول حصصها في:
  - ✓ الشركات التابعة؛
  - ✓ الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة؛
  - ✓ الشركات المنظمة غير المسيطر عليها من قبل الشركة.

- إذا لم تتحقق الافصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الافصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية الأخرى، فعلى الشركة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف (الهدف الأول).

- تدرس الشركة مستوى التفاصيل اللازم لتلبية هدف الإفصاح ومدى التركيز على كل من المتطلبات الواردة في المعيار الدولي، وتجمع الشركة أو تجزأ الافصاحات بحيث لا تكون المعلومات المفيدة مخفية من خلال شمول كمية كبيرة من التفاصيل غير الهامة أو تجميع العناصر ذات الخصائص المختلفة.

4- نطاق المعيار

ينبغي على الشركات التي تملك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار:

- الشركات التابعة؛
- الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛
- الشركات الزميلة؛
- الشركات المنظمة غير الموحدة.

لا يطبق هذا المعيار على الآتي:

- خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين".
- القوائم المالية المنفصلة للشركة والتي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة". لكن إذا كان لدى الشركة حصص في شركة منظمة غير موحدة وتعد القوائم المالية المنفصلة على أنها قوائم مالية موحدة، فعليها أن تطبق متطلبات افصاح أخرى عند إعداد تلك القوائم المالية المنفصلة.
- حصة تحتفظ بها الشركة التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن لا تمتلك السيطرة المشتركة عليه، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى تأثير هام على الترتيب أو كانت حصة في ترتيب مشترك.
- حصة في شركة أخرى تتم محاسبتها وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) "الأدوات المالية".

5- تعريف المصطلحات

- **الحصة في شركة أخرى (Interest in Another Entity)**: تشير الحصة في شركة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تؤدي إلى تذبذب عوائد الشركة من أداء شركة أخرى. ويمكن اثبات الحصة في الشركة الأخرى عن طريق الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر، تملك شركة حقوق ملكية (أسهم) أو أدوات دين (سندات) أو من خلال أدوات أخرى مثل ضمانات تمويل أو سندات نقدية، وهي تتضمن الوسائل التي يكون من خلالها للشركة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على شركة أخرى، وليس من الضروري أن تمتلك الشركة حصة في شركة أخر فقط نتيجة للعلاقة بين المورد والعميل.

- **الشركة المُنظمة (Structured Entity)**: الشركة التي تمتلك تصميما معينا بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على الشركة، كما هو الحال عندما ترتبط أي من حقوق التصويت بمهمات إدارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية.

- **الدخل من الشركة المُنظمة (Income from a Structured Entity)**: يُشمل الدخل من الشركة المنظمة على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر على إعادة قياس أو إلغاء الاعتراف بالحصص في الشركات المنظمة، والارباح والخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى الشركة المنظمة.

6- متطلبات الافصاح

تفصح الشركة في تقاريرها المالية على ما يلي:

6-1- الأحكام والافتراضات الهامة

تفصح الشركة عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والافتراضات) عند تحديد:

- امتلاكها سيطرة على شركة أخرى، أي المستثمر فيها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة".
- امتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيراً هاماً على شركة أخرى؛ و
- نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم الترتيب من خلال وسيلة منفصلة.

6-2- الحصص في الشركات التابعة

تفصح الشركة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من:

- فهم تركيبة المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة)؛ و
- فهم الحصة التي تخصص الحقوق غير المسيطر عليها في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية؛
- تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرتها على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامه أو تسوية التزاماتها؛
- تقييم طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في الشركات المنظمة الموحدة والتغييرات فيها؛
- تقييم نتائج التغييرات في حصص ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.
- تقييم نتائج فقدان السيطرة على الشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير المالية.

عندما تكون القوائم المالية للشركة المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة من تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة القوائم المالية الموحدة، في هذه الحالة ينبغي على الشركة أن تفصح عن:

- تاريخ نهاية فترة إعداد التقارير للقوائم المالية لتلك الشركة التابعة؛ و
- سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

6-3- الحصص غير المسيطر عليها والتدفقات النقدية

تفصح الشركة لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصاً غير مسيطر عليها وتعتبر جوهرية للشركة المعدة للقوائم المالية عما يلي:

- اسم الشركة التابعة؛
- مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت يختلف عن مكان الأعمال الرئيسي) للشركة التابعة؛
- نسبة تملك مالكي الحقوق غير المسيطر (الأقلية) في الشركة التابعة؛
- نسبة حقوق التصويت لمالكي الحقوق غير المسيطر (الأقلية) إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها؛
- الربح أو الخسارة يُعزى لمالكي الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في الشركة التابعة خلال فترة اعداد التقارير المالية.
- حصص الحقوق غير المسيطر (الأقلية) المتراكمة في الشركة التابعة في نهاية فترة اعداد التقارير المالية.
- ملخص عن المعلومات المالية للشركة التابعة.

6-4- طبيعة ونطاق القيود الهامة

تفصح الشركة على ما يلي:

- القيود الهامة (مثلا القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها على الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية التزاماتها مثل:
  - ✓ تلك القيود التي تحد من قدرة الشركة الأم أو شركاتها التابعة على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) الشركات الأخرى ضمن المجموعة.
  - ✓ الضمانات أو المتطلبات الأخرى التي تحُد أرباح الأسهم أو توزيعات رأس المال الأخرى التي يتم دفعها أو القروض أو السلف أو التي تم تقديمها أو تسديدها إلى (أو من) الشركات الأخرى ضمن المجموعة.

- طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية للحصص غير المسيطر عليها والتي تستطيع أن تحُد من قدرة الشركة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو تسوية التزاماتها (مثل عندما تكون الشركة الأم مُلزمة بتسوية التزامات الشركة التابعة قبل تسوية التزاماتها أو وجوب الموافقة من طرف مالكي الحصص غير المسيطر عليها إما للوصول إلى أصول الشركة التابعة أو لتسوية التزاماتها)؛

- القيم المسجلة في القوائم المالية الموحدة للأصول والالتزامات التي تنطبق عليها تلك القيود (السابقة الذكر).

6-5- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصص الشركة في الشركات المُنظمة الموحدة

- تفصح الشركة عن عناصر أي اتفاقيات تعاقدية يمكن أن تقتضي من الشركة الأم أو شركاتها التابعة توفير الدعم المالي للشركة المنظمة الموحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تعرض الشركة المعدة للتقارير المالية إلى خسارة مثلا (أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الائتماني المصاحب للالتزامات شراء أصول الشركة المنظمة أو توفير الدعم المالي).

- إذا قدمت الشركة الأم أو أي من شركاتها التابعة خلال فترة إعداد التقارير المالية ودون وجود التزام تعاقدي للقيام بذلك، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى الشركة المنظمة الموحدة مثلاً (شراء أصول للشركة المنظمة أو الأدوات الصادرة عنها فينبغي عن الشركة الإفصاح عن (نوع ومبلغ الدعم المقدم، وأسباب تقديم الدعم).

- إذا قدمت الشركة الأم أو أي من شركاتها التابعة خلال فترة إعداد التقارير المالية ودون وجود التزام تعاقدي للقيام بذلك، دعماً مالياً أو دعماً آخر إلى الشركة المنظمة غير موحدة سابقاً وأدى هذا الدعم إلى وجود سيطرة الشركة على الشركة المنظمة، فينبغي على الشركة الإفصاح عن العوامل التي أدت للوصول إلى هذا القرار.

- الإفصاح عن أي نية حالية لتوفير الدعم المالي أو أي دعم آخر إلى الشركة المنظمة الموحدة بما في ذلك النية لمساعدة الشركة المنظمة في الحصول على الدعم المالي.

6-6- نتائج التغييرات في حصة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة

- تعرض الشركة جدولاً يبين أثار أي تغييرات على حصة ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم.

6-7- الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

تفصح الشركة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية الموحدة من تقييم:

- الطبيعة والمدة والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً جوهرياً على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.

- طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والتغييرات فيها.

6-8- المخاطر المرتبطة مع حصص الشركة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

يجب أن تفصح الشركة على ما يلي:

- الالتزامات والتعهدات المرتبطة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات الشركة الأخرى.

- الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك أو الشركة الزميلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة".

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 12)

- ما هي أسباب إصدار المعيار (IFRS 12) "الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى"؟
- ما هو هدف المعيار (IFRS 12) "الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار (IFRS 12) "الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى"؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: الحصة في شركة أخرى، الشركة المنظمة، الدخل من الشركة المنظمة؟
- ما هي الافصاحات التي يتطلبها المعيار (IFRS 12) "الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى"؟

- ما هي الافصاحات التي يتوجب على الشركة الإفصاح عنها والمتعلقة بالحصص في الشركات التابعة؟
- ما هي الافصاحات التي يتوجب على الشركة الإفصاح عنها المرتبطة بالأحكام والافتراضات الهامة؟
- بين ما يتوجب على الشركة الإفصاح عنه من معلومات تتعلق بالمصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة؟

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13)
(قياس القيمة العادلة)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة"، يُعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13) القيمة العادلة ويحل محل المتطلبات الواردة في المعايير الفردية التي كانت تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وبدأ سريان تطبيق المعيار اعتباراً من 2013/1/1.

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- تقتضي بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح للشركات بقياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية الخاصة بها أو الإفصاح عنها، ولم يتم تحديد قياس أو هدف إفصاح واحد في الكثير من الحالات لأن صياغة المعايير تمت على مدار عدة سنوات.
- تتضمن بعض المعايير إرشادات محدودة حول كيفية قياس القيمة العادلة في حين تضمنت معايير أخرى إرشادات شاملة ولم تكن تلك الارشادات متناسقة على الدوام في مختلف المعايير التي تشير إلى القيمة العادلة، وتم ارجاع سبب عدم التناسق إلى التنوع في الممارسة.
- إضافة إلى ذلك، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والجهة المعدة للمعايير الوطنية الأمريكية وهي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) مذكرة تفاهم عملت كأساس لجهود المجلسين المبذولة لوضع مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية عام 2006، ويُعد إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة" نتيجة جهود المجلسين لوضع متطلبات مشتركة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة.

3- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تحديد إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

4 - نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار عندما يقتضي معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح حول قياس القيمة العادلة مثل (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع). ولا تطبق متطلبات القياس والافصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي تحت نطاق المعيار (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"
- معاملات التأجير التي يشملها المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) "عقود الايجار".
- القياسات التي تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) "المخزون" أو قيمة الاستخدام في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) "انخفاض قيمة الأصول".

كما أن متطلبات الإفصاح المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لأي مما يلي:

- أصول الخطة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين".
- استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 26) "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

- الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطرحاً منها تكاليف البيع بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (36 IAS) "انخفاض قيمة الأصول".

5- تعريف المصطلحات

- **السوق النشط (Active market)**: السوق التي تتم به معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر.

- **منهج التكلفة (Cost approach)**: أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يُشار اليها بتكلفة الاستبدال الحالية).

- **سعر الشراء (Entry price)**: السعر المدفوع لشراء أصل أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.

- **سعر البيع (Exit price)**: السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام.

- **التدفقات النقدية المتوقعة (Expected cash flow)**: المتوسط المرجح المحتمل (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية.

- **القيمة العادلة (Fair Value)**: السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

- **الاستخدام الأفضل والأحسن (Highest and best use)**: استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال شركة الأعمال التي سيتم استخدام الأصل ضمنها).

- **منهج الدخل (Income approach)**: هي أساليب التقييم التي تحوّل على سبيل المثال (التدفقات النقدية أو الايراد أو المصاريف) إلى مبلغ حالي واحد، ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.

- **المدخلات (Inputs)**: الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل:

  - ✓ المخاطر المتأصّلة في أسلوب تقييم محدد يُستخدم لقياس القيمة العادلة مثل (نموذج التسعير)؛ و
  - ✓ المخاطر المتأصّلة في مدخلات أسلوب التقييم. وقد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة.

- **مدخلات المستوى (1) (Level 1 inputs)**: الأسعار المعلنة (غير المعدّلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتطابقة التي يمكن للشركة الوصول إليها في تاريخ القياس.

- **مدخلات المستوى (2) (Level 2 inputs)**: المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمّنة في المستوى الأول والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر.

- **مدخلات المستوى (3) (Level 3 inputs)**: المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

- **منهج السوق (Market approach)**: أسلوب التقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول والتزامات أو مجموعة أصول والتزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة (أي متماثلة).

- **المدخلات المثبتة بالسوق (Market participants)**: البائعون والمشترون في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام الذين يتمتعون بكافة الخصائص الآتية:

  - ✓ الاستقلالية عن بعضهم البعض، أي الذين لا يعتبرون أطارافاً ذات علاقة كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) على الرغم من أن السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة يمكن استخدامه كمدخلات لقياس القيمة العادلة إن كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة قد أبرمت بناءً على شروط السوق.
  - ✓ سعة الإطلاع وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة.
  - ✓ القدرة على ابرام معاملة للأصل أو الالتزام.
  - ✓ الرغبة في ابرام معاملة للأصل أو الالتزام، أي امتلاك حافز دون الاجبار أو الاضطرار للقيام بذلك.

- **السوق الأكثر ربحاً (Most advantageous market)**: السوق الذي يزيد القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع أصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

- **مخاطر عدم الأداء (Non-performance risks)**: هي المخاطر المتمثلة في عدم الوفاء بالالتزام وتشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال مخاطر ائتمان الشركة.

- **المدخلات الملحوظة (Observable inputs)**: المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

- **المعاملة المُنظمة (Orderly transaction)**: المعاملة التي تتحمل مخاطر السوق لفترة من الزمن قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسويقية المعتادة للمعاملات التي تتضمن أصول أو التزامات مماثلة، وهي ليست معاملة قسرية على سبيل المثال (تصفية اجبارية أو بيع بسبب ضائقة مالية).

- **السوق الأصلي (Principal market)**: السوق ذي الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام.

- **علاوة المخاطر (Risk premium)**: التعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق تجنباً للمخاطر مقابل تحمّل الشكوك المتأصلة في التدفقات المالية للأصل أو الالتزام، يُشار إليها أيضاً بتعديل المخاطر.

- **تكاليف المعاملة (Transaction costs)**: تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الأصلي أو (السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام والمنسوبة مباشرةً للتصرف بالأصل أو نقل الأصل وتلبي المعيارين الآتيين:
  - ✓ تنتج مباشرةً من المعاملة وأن تكون لازمة لها.
  - ✓ لم تكن ستتكبدها الشركة لو لم تتخذ قرار بيع الأصل أو نقل الالتزام (على غرار تكاليف البيع كما هو محدد في المعيار (IFRS 5).

- **تكاليف النقل (Transport costs)**: التكاليف التي يتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).

- **وحدة الحساب (Unit of account)**: المستوى الذي يتم عنده تجميع أو تجزئة الأصل أو الالتزام في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأغراض الاعتراف.

- **المدخلات غير الملحوظة (Unobservable inputs)**: المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

6- مبادئ قياس القيمة العادلة ومنهجيتها

6-1- نستذكر تعريف القيمة العادلة (Fair Value): القيمة العادلة على أنها **السعر** الذي سيتم الحصول عليه **لبيع أصل** أو الذي سيتم دفعه **لنقل التزام** في **معاملة اعتيادية منتظمة** بين **المشاركين في السوق** في **تاريخ القياس**.

من التعريف نستنتج أن القيمة العادلة هي قياس قائم على السوق، وليس قياس خاص بالشركة، هذا يعني أن الشركة:

- يجب أن تنظر في الكيفية التي ينظر بها المشاركون في السوق إلى الأصول أو الالتزامات تحت القياس.
- لا تأخذ النهج الخاص بها (مثل الاستخدام) في الاعتبار.

الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به معاملة بيع الأصل أو نقل الالتزام، المنظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية، ويقتضي قياس القيمة العادلة من الشركة أن تحدد ما يلي:

- تحديد الأصل أو الالتزام الذي يمثل موضوع القياس (بشكل منسجم مع وحدة الحساب الخاصة به)؛
- تحديد أساس التقييم الملائم لقياس الأصول غير المالية (بشكل منسجم مع الاستخدام الأفضل والأحسن)؛
- تحديد السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحا) للأصل أو الالتزام؛
- تحديد أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار:

- ✓ توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صياغة المدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام؛ و
- ✓ مستوى تسلسل القيمة العادلة التي سيتم تصنيف المدخلات ضمنه.

- الأصل أو الالتزام (Asset or Liability)

قد يكون الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلي:

- الأصل أو الالتزام المستقل (مفرد) قائم بذاته (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي) أو
- مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال وحدة توليد النقد، أو السيطرة على حصة ممثلة بأكثر من 50 % من الأسهم في بعض الشركات).

عند قياس القيمة العادلة، تأخذ الشركة في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام الذي سيأخذه المشارك في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال:

- حالة الأصل وموقعه؛ و
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

- المعاملة (Transaction)

يُفترض قياس القيمة العادلة أنّ مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منتظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

وتكون المعاملة منتظمة عند وجود عنصرين رئيسيين هما:

- تزويد المشاركين في السوق بالقدرة على اكتساب المعرفة والوعي بالأصل أو المسؤولية اللازمة للتبادل القائم على السوق.
- أن المشاركين في السوق لديهم الحافز للتعامل مع الأصل أو الالتزام (أي غير مجبرين).

يُفترض قياس القيمة العادلة أنّ معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم:

- في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام؛ أو
- في غياب السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام.

- المشاركون في السوق (Market Participants)

المشاركون في السوق هم مشترون وبائعون في السوق الأصلي (الرئيسي) أو الأكثر فائدة للأصل أو الالتزام، مع الخصائص التالية (مستقل، حسن الاطلاع، قادر على الدخول في الصفقة، على استعداد للدخول في الصفقة).

لا تحتاج الشركة إلى تحديد مشاركين محددين في السوق عند وضع تلك الافتراضات، وبدلاً من ذلك يتعين على الشركة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلي:

- الأصل أو الالتزام؛
- السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام؛ و
- المشاركين في السوق الذين ستُبرم الشركة معهم معاملة في ذلك السوق.

- السعر (price)

تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي أو (السوق الأكثر ربحاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أي سعر البيع) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر.

لا يتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام لتكاليف المعاملة، وتتم محاسبة تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات الأصل أو الالتزام فهي محددة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام الشركة لمعاملة الأصل أو الالتزام.

لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل، وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع) فيتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف إن وجدت والتي سيتم تحملها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

مثال: السوق الأصلي أو (الأكثر ربحاً) (Principal or most advantageous market)

يتم بيع أحد أصول الشركة في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة، تدخل الشركة في المعاملات في كلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس.

	السوق (A)	السوق (B)
السعر	260	250
– تكاليف النقل	-20	-20
– تكاليف المعاملة	-30	-10
المبلغ الصافي	210	220

المطلوب: تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن:

- السوق (A) هو السوق الأصلي للأصل.
- كلا السوقين (A) و (B) لا يعتبران السوق الأصلي للأصل.

الحل:

- تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن السوق (A) هو السوق الأصلي للأصل: إذا كان السوق (A) هو السوق الأصلي للأصل أي (السوق الأكثر حجماً ومستوى نشاط للأصل)، فسيتم قياس القيمة العادلة باستخدام السعر الذي سيتم استلامه في ذلك السوق، بعد الأخذ بعين الاعتبار **تكاليف النقل** أي (260–20 = 240).

- تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن كلا السوقين (A) و (B) لا يعتبران السوق الأصلي للأصل، في هذه الحالة يتم قياس القيمة العدلة باستخدام السعر في **السوق الأكثر ربحاً**، ويعتبر السوق الأكثر ربحاً هو السوق الذي يزيد المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل بعد الأخذ بعين الاعتبار **تكاليف المعاملات والنقل** (أي صافي المبلغ الذي سيتم استلامه من الأسواق المعنية) وعليه يعتبر السوق (B) هو السوق الأكثر ربحاً أي (210)، وعلى الرغم من أن تكاليف المعاملات تأخذ في عين الاعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً، إلا أن **السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة لا يتم تعديله بهذه التكاليف** (تكاليف المعاملة) وعليه ستكون القيمة العادلة للأصل في السوق الأكثر ربحاً هي 230 (250–20).

2-6- تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية

يجب قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي مثل (الأصول غير الجارية العينية) بناءً على أفضل وأحسن استخدام لهذا لأصل من منظور المشارك في السوق، بمعنى آخر أن يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي بعين الاعتبار استخدام الأصل الممكن مادياً، والمسموح به قانوناً والمجدي مالياً على النحو الآتي:

- يأخذ الاستخدام **الممكن مادياً** بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال (موقع العقار ومساحته).

- يأخذ الاستخدام **المسموح به قانونياً** بعين الاعتبار أي قيود قانونية مفروضة على استخدام الأصل والتي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال (لوائح التقسيم المطبقة على ملكية الأصل).

- يأخذ الاستخدام **المجدي مالياً** بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانوناً يُولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الاستخدام) لإنتاج عائد استثماري يقتضيه المشاركون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الاستخدام.

يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن من وجهة نظر مستخدمي السوق، حتى ولو كانت الشركة تهدف لاستخدام مختلف، ولكن يفترض أن استخدام الشركة الحالي للأصل غير المالي هو الاستخدام الأفضل والأحسن، ما لم يوحي السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل.

قد تنوي الشركة بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر، عند استخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والأحسن، فعلى سبيل المثال قد تكون هذه هي الحالة بالنسبة للأصل غير المالي المشترى الذي تخطط الشركة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه، وعلى الرغم من ذلك يتعيّن على الشركة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على افتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

مثال: قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بناءً على أفضل وأحسن استخدام لهذا لأصل

تحصلت شركة على أراضي في اندماج الأعمال، ويتم تطوير الأراضي حالياً للأغراض الصناعية باعتبارها موقع للمصنع ويفترض أن يكون الاستخدام الحالي للأرض هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يكن السوق أو غيره من العوامل تُشير إلى استخدام مختلف، وقد تم مؤخراً تطوير المواقع المجاورة للاستخدام السكني باعتبارها مواقع للأبراج السكنية واستناداً إلى ذلك المشروع وتقسيم المناطق وغيرها من التغييرات لتسهيل هذا المشروع، حددت الشركة أن الأراضي المستخدمة حالياً كموقع للمصنع يمكن تطويرها كموقع للأغراض السكنية أي أبراج سكنية، لأن المشاركين في السوق سيأخذون بعين الاعتبار القدرة على تطوير الموقع للأغراض السكنية عند تسعير الأرض.

المطلوب: تبيان كيفية تقييم الأرض من خلال الاستخدام الأفضل والأحسن لها.

الحل: سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض من خلال مقارنة كل مما يلي:

- قيمة الأرض عند تطويرها حالياً للأغراض الصناعية (أي ستُستخدم الأرض إلى جانب غيرها من الأصول، مثل المصنع، أو مع أصول والتزامات أخرى).
- قيمة الأرض كموقع شاغر للأغراض السكنية، مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف هدم المصنع وغيرها من التكاليف (بما في ذلك الشكوك حول إمكانية الشركة من تحويل الأصول إلى الاستخدام البديل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق على أساس مستقل).

سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض استناداً إلى القيمة الأعلى من بين تلك القيم أعلاه، وفي الحالات التي تشمل تخمين (تقدير ثمن) العقارات ربما يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بالمصنع، بما في ذلك أصوله والتزاماته.

3-6- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة

يُفترض قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل الالتزام المالي أو الالتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية الشركة على سبيل المثال (حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، ويفترض نقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية الشركة ما يلي:

- يبقى الالتزام غير مسدد ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام، ولا تتم تسوية الالتزام مع الطرف المقابل أو خلافاً لذلك إطفاؤه في تاريخ القياس.

- تبقى أداة حقوق ملكية الشركة غير مسددة ويأخذ المشارك في السوق، المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة، ولا يتم إلغاء الأداة أو خلافاً لذلك إطفاءها في تاريخ القياس.

6-4- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يتوفر سعر مُعلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة ويكون العنصر (البند) المماثل محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالعنصر (البند) المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس.

يتعين على الشركة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

- استخدام السعر المعلن في السوق النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً.
- استخدام مدخلات أخرى ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً.
- استخدام أسلوب تقييم آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار المذكورة في النقطتين السابقيتين غير متوفرة:

✓ منهج الدخل مثلاً (أسلوب القيمة العادلة الذي يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل).

✓ منهج لسوق مثلاً (استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها التزامات).

6-5- تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يكون السعر المعلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة متاحاً وعندما لا يكون العنصر (البند) المماثل محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالالتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

وقد تأخذ الشركة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الاعتبار أي مما يلي:

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام.
- القيمة التي سيحصل عليها المشارك في السوق لإبرام أو إصدار التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير العنصر (البند) المطابق على سبيل المثال (الذي يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية.

7- مخاطر عدم الأداء

تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء، تشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية للشركة كما هو محدد في المعيار (IFRS 7) "الأدوات المالية: الافصاحات"، ويفترض أن تكون مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل وبعد نقل الالتزام.

يتعين على الشركة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام أن تأخذ بعين الاعتبار أثر مخاطرها الائتمانية (الموقف الائتماني) وأي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أو لا، قد يختلف الأثر بناءً على الالتزام مثلا:

- عما إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالي) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غبير مالي).
- عناصر (بنود) تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت.

8- القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

يكون سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام مقابل معاملة لذلك الأصل أو الالتزام متمثلاً بالسعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل التزام (سعر الدخول أو التنفيذ) أي (سعر الشراء)، وفي المقابل تمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالسعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام (سعر الخروج أو السعر النهائي) أي (سعر البيع)، ولا تبيع الشركات بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها، وعلى نحو مماثل لا تنقل الشركات بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

في كثير من الحالات يكون سعر المعاملة معادلاً للقيمة العادلة (على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي سيتم بيع الأصل فيه).

يتعين على الشركة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة للمعاملة والأصل والالتزام، على سبيل المثال قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي إن انطبقت أي من الحالات التالية:

- كانت المعاملة تتم بين الأطراف ذات العلاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة أجريت بفترات السوق.
- كانت المعاملة تتم تحت وطأة الإكراه أو في حال كان البائع مجبراً على تقبل السعر في المعاملة، على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة في حال إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية.
- كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المقاس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة إذا كان الأصل أو الالتزام مقاس بالقيمة العادلة واحداً من العناصر المختلفة (على سبيل المثال في اندماج الأعمال) أو إذا كانت المعاملة تتضمن حقوق وامتيازات غير مذكورة وتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار دولي آخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليفها.
- كان السوق الذي تتم به المعاملة مختلفاً عن السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).

8- أساليب (تقنيات) التقييم

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاثة أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي (**منهج السوق، منهج التكلفة، ومنهج الدخل**).

8-1- خصائص أساليب (تقنيات) التقييم

يجب على الشركة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة، وتتضمن الأمثلة على الأسواق التي فيها المدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق السمسرة، وأسواق المتعاملين..

كما يجب تطبيق أساليب (تقنيات) التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بشكل ثابت، ومع ذلك يمكن للشركة تغيير أسلوب التقييم أو تطبيقه، إذا أدى التغيير إلى تمثيل عادل أو أكثر للقيمة العادلة في هذه الظروف، وتعالج الشركة التغيير في أسلوب (تقنية) التقييم بما يتماشى مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) بالنسبة للتغيير في التقدير المحاسبي، وهذه الحالة على سبيل المثال، إن حدث أي مما يلي:

- نشوء أسواق جديدة.
- توافرت معلومات حديثة.
- عدم توفر المعلومات المستخدمة سابقاً.
- تحسن أساليب التقييم؛ أو
- تغير ظروف السوق.

8-2- مدخلات أساليب التقييم

يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام.

8-1-1- المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

في حال كان الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق المتعاملين)، فينبغي **استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط)** والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنّف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى الأول أو الثاني أو الثالث)، ويتم

السماح باستخدام العرض لمراكز الأصول (أي إذا كانت الأصول أكبر من الالتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلا) وأسعار الطلب لمركز الالتزام (إذا كانت الالتزامات أكبر من الأصول).

8-1-2- (التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)

لغرض قياس القيمة العادلة، تعتبر المدخلات الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، فالمدخلات يمكن ملاحظتها أو لا يمكن ملاحظتها، فالمدخلات الملحوظة إما يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو يمكن ملاحظتها بشكل غير مباشر، ويجب على الشركة تعظيم الاستخدام للمدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

كما يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذه المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام، وفي بعض الحالات تؤدي هذه الخصائص إلى تطبيق التعديل، ولكن التعديلات قابلة للتطبيق فقط على خصائص الأصل أو الالتزام التي تتوافق مع وحدة الحساب التي تتطلب أو تسمح بقياس القيمة العادلة.

- **مدخلات المستوى الأول**: تعتبر الدليل الأكثر موثوقية على القيمة العادلة ويجب استخدامها كلما كانت متوفرة، وتتكون هذه المدخلات من الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المطابقة (المتماثلة) التي تستطيع الشركة الوصول إليها في تاريخ القياس، يجب أن يكون السوق النشط هو السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام، وفي حالة عدم وجود سوق رئيسي السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام والتي تكون في الشركة قادرة على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

ولا يتعين على الشركة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى الأول إلا في الحالات الآتية:

- عندما تمتلك الشركة عدداً كبيراً من الأصول والالتزامات غير متطابقة (غير متماثلة) على سبيل المثال (ضمانات الديون) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحاً ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من الأصول والالتزامات بشكل مفرد (أي أنه يكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام بشكل فردي في تاريخ القياس نظراً إلى عدد الأصول والالتزامات الكبيرة التي تملكها الشركة)، في هذه الحالة يمكن أن تقيس الشركة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصراً على السعر المعلن. غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى قياس القيمة العادلة ضمن مستوى أدنى من تسلسل القيمة العادلة.
- عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس، على سبيل المثال تكون هناك أحداث (معاملة) مهمة بعد اغلاق السوق وقبل تاريخ القياس، ويتعين على الشركة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة، ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن نظراً للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.
- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالشركة باستخدام السعر المعلن للعنصر (البند) المطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط وإذا كان ذلك السعر يحتاج لتعديل للعوامل الخاصة بالعنصر أو الأصل، وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب للسعر المعلن للأصل، فإن النتيجة هي قيمة عادلة مصنف ضمن المستوى الأول من تسلسل القيمة العادلة، ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.

- **مدخلات المستوى الثاني**: تتمثّل مدخلات المستوى الثاني في كافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار مُعلن عليها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات (مدخلات المستوى الثاني) ملحوظة للأصل أو الالتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر، وإذا كان للأصل أو الالتزام مدة تعاقدية محددة فينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى الثاني ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق غير النشطة.
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام باستثناء الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:

- ✓ أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة لفترات معلنة شائعة؛ و
- ✓ سرعات الدفع المسبق؛
- ✓ مخاطر الائتمان،
- ✓ معدلات التخلف عن السداد.

- المدخلات التي يتم استخلاصها بشكل أساسي من بيانات السوق القابلة للملاحظة أو المؤيدة لها والتي يتم تحديدها من خلال الارتباط أو بوسائل أخرى، بأنها ذات صلة بالأصول أو الالتزامات التي يتم قياسها (المدخلات المؤيدة للسوق).

ستختلف تعديلات مدخلات المستوى الثاني بناءً على العوامل الخاص بالأصل أو الالتزام، تتضمن تلك العوامل ما يلي:

- حالة الأصل أو موقعه؛
- الايجار؛
- مدى ارتباط المدخلات بعناصر (بنود) مماثلة للأصل أو الالتزام؛
- حجم ومستوى النشاط في السوق التي تتم ملاحظة المدخلات به.

قد ينتج عن تعديل مدخلات المستوى الثاني الهامة للقياس بأكمله قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الثالث لتسلسل القيمة العادلة إن كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة.

مثال: مدخلات السوق الملحوظة

تتضمن أمثلة الأسواق التي قد تكون المدخلات ملحوظة بها لبعض الأصول والالتزامات على سبيل المثال الأدوات المالية كما يلي:

- أسواق البورصة، حيث تكون أسعار الاقفال في سوق البورصة متوفرة بسهولة وتمثل القيمة العادلة بشكل عام، وتعد بورصة لندن، ونيويورك، وطوكيو.. من الأمثلة على الأسواق المماثلة.

– أسواق المتعاملين، يكون التجار في هذه الأسواق مستعدون للتداول (إما بيع أو شراء لحساباتهم الخاصة)، مما يتيح سيولة باستخدام رأس المال الذي يمتلكونه لاستملاك مخزون من العناصر الذين أنشئوا السوق ها، وتكون أسعار الطلب والشراء ممثلة للسعر الذي يرغب التجار بالشراء به والذي يرغب بالبيع به على التوالي متوفرة بشكل أكثر سهولة مقارنة مع أسعار الاقفال.

– أسواق السمسرة، يحاول السماسرة في هذه الأسواق الموافقة بين المشترين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة وبعبارة أخرى لا يستخدم السماسرة رأس المال الخاص، ويعلم السماسرة الأسعار المعروضة والمطلوبة من قبل الأطراف ذات العلاقة ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الطرف الآخر، وتكون أسعار المعاملات المنجزة متوفرة أحياناً، وتتضمن أسواق السماسرة شبكات التواصل الالكترونية التي يتم فيها مطابقة طلبات البيع والشراء، والأسواق التجارية وأسواق الاستثمارات العقارية.

- **مدخلات المستوى الثالث**: تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الالتزام، ويتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بمواقف يكون فيها نشاط السوق ضئيل إن وجد للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام، وعليه يتعيّن أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر.

9- الافصاح

يتعين على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية على تقييم كل مما يلي:

- بالنسبة للأصول والالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي (الميزانية) بعد الاعتراف الأولي، أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك القياسات.
- بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة (المستوى الثالث)، أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 13)

الجانب النظري

- ما هي أسباب إصدار المعيار (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة"؟
- ما هو هدف المعيار (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة"؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة"؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: السوق النشط، منهج التكلفة، سعر الشراء، سعر البيع، القيمة العادلة، الاستخدام الأفضل والأحسن، منهج الدخل، مدخلات المستوى (1)، مدخلات المستوى (2)، مدخلات المستوى (3)، منهج السوق، المدخلات الملحوظة، المعاملة المنظمة، السوق الأصلي، علاوة المخاطر، المدخلات غير الملحوظة؟
- وضح كيفية تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية؟
- اشرح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة؟
- ما هي الافصاحات التي يتطلبها المعيار (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة"؟

الجانب التطبيقي

يتم بيع أحد أصول الشركة في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة، تدخل الشركة في المعاملات في كلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس.

	السوق (A)	السوق (B)
السعر	290	280
– تكاليف النقل	-30	-30
– تكاليف المعاملة	-25	-35
المبلغ الصافي	235	215

المطلوب: تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن:

- السوق (A) هو السوق الأصلي للأصل.
- كلا السوقين (A) و (B) لا يعتبران السوق الأصلي للأصل.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15)
"الايراد من العقود مع العملاء"

1- نبذة تاريخية عن المعيار

بتاريخ 28 ماي 2014 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) "الايراد من العقود مع العملاء"، يُحدد هذا المعيار إطاراً واحداً وشاملاً لإثبات الايرادات، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ويحِل محل كل من المعيارين (IAS 11) و (IAS 18) "الايراد" و "عقود الانشاءات" على التوالي، كما يحل محل التفسيرات الآتية: التفسير (IFRIC 13) " برامج ولاء العملاء" والتفسير (IFRIC 15) " اتفاقيات إنشاء العقارات" والتفسير (IFRIC 18) "عمليات نقل الأصول من العملاء إلى الشركة" والتفسير (SIC 31) " الايراد – عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية"، كان من المقرر بدأ سريان المعيار اعتباراً من 2017/1/1، لكن تم تأجيل ذلك ليبدأ سريان تطبيقه اعتباراً من 2018/1/1.

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- إزالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.

- تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد.
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين الشركات وبين القطاعات والتشريعات وأسواق المال المختلفة.
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات المفيدة من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.
- تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد.

3- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على الشركة اتباعها في التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن عقود من العملاء.

ولتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار يتمثل فيما يلي:

- على الشركة الاعتراف بالإيراد بشكل يصف عملية تقديم أو تحويل السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس المقابل المتوقع أن تحصل أو تستحوذ عليه الشركة نتيجة نقل أو تحويل تلك السلع أو الخدمات للعملاء؛
- على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام أي ممارسات عليه لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

4 - نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

- عقود الايجار في نطاق المعيار (IFRS 16).
- عقود التأمين في نطاق المعيار (IFRS 4).
- الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الأخرى ضمن نطاق المعايير الآتية: (IFRS 9) و (IFRS 10) و (IFRS 11) و (IAS 27) و (IAS 28).
- عمليات التبادل غير النقدية بين الشركات العاملة في نفس الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلاً هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي النفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في أماكن مختلفة من العالم.
- يمكن أن تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار (IFRS 15) جزئياً، وضمن نطاق معايير أخرى جزئياً أيضاً:
  - ✓ إذا تضمنت معايير أخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق المتطلبات أولا، ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الأخرى.
  - ✓ إذا لم تتضمن معايير أخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار (IFRS 15) على العقد بالكامل.

5- تعريف المصطلحات الواردة بالمعيار

- **العقد (Contract)**: هو اتفاق بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها نشوء حقوق والتزامات ملزمة.
- **العميل (Customer)**: الطرف الذي يتعاقد مع الشركة للحصول على السلع والخدمات التي تمثل مخرجات لأنشطة الشركة العادية والاعتيادية مع اعتبارات معينة.
- **الدخل (Income)**: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة، وزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، ما عدا التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن عمليات مع الملاك مثل زيادة أو انخفاض رأس المال وتوزيعات الأرباح.
- **الايراد (Revenue)**: الدخل الناتج عن الأنشطة العادية للشركة.
- **التزامات الأداء (Performance Obligation)**: الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) إما سلع أو خدمات أو حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز أو سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل.

- **سعر العملية (الصفقة) (Transaction Price)**: قيمة المقابل المتوقع من الشركة استلامه أو الاستحواذ عليه مقابل تحويل (بيع) السلع أو تقديم الخدمات للعميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث مثل (الضريبة على المبيعات (tva) التي يتم تحصيلها من العميل ويتم تحويلها لاحقاً لمصلحة الضرائب).

6- المتطلبات المحاسبية للإيراد

إن المبدأ الأساسي للمعيار (IFRS 15) يقوم على أن تعترف الشركة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل أو تحويل سلع أو خدمات للعملاء بمبلغ يمثل المقابل المتوقع أن تحصل عليه الشركة مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة للعميل، وبموجب هذا المعيار فإن المبدأ الأساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق نموذج الخطوات الخمس، ويظهر الشكل الآتي تلك الخطوات:

الخطوات الخمس لاثبات الايراد

الخطوة الأولى:	الخطوة الثانية:	الخطوة الثالثة:	الخطوة الرابعة:	الخطوة الخامسة:
تحديد العقد مع العميل	تحديد الالتزامات أو التعهدات الواجب أدائها في العقد	تحديد سعر العملية (المعاملة)	تخصيص سعر العملية على عناصر ومكونات العقد	الاعتراف بالإيراد عند وفاء الشركة بتعهداتها الواردة بالعقد

6-1- الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

يُعرَّف العقد بأنه اتفاقية بين طرفين أو أكثر تخلق حقوقًا والتزامات قابلة للإنفاذ، الهدف من تحديد العقد مع العملاء هو إثبات الحقوق والالتزامات القابلة للتنفيذ. لذلك، ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) فقط على العقود الصالحة التي تستوفي معايير محددة. تحدد هذه الخطوة أيضًا متى يجب دمج العقود وتسجيلها كعقد واحد وتوفر إرشادات للمحاسبة الخاصة بتعديلات العقد.

- **تحديد العقد:** يوضح المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) أن العقد يمكن أن يكون شفهيًا أو كتابيًا أو ضمنيًا من خلال ممارسة الأعمال، سيتم اعتبار العقد مع العميل عقدًا صالحًا في نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) عند استيفاءه لجميع المعايير التالية:

- ✓ وافق أطراف العقد على العقد؛
- ✓ يمكن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- ✓ يمكن أن تكون شروط وأحكام الدفع للسلع أو الخدمات المراد نقلها محددة؛
- ✓ للعقد مضمون تجاري (من المتوقع أن مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالشركة سوف تتأثر نتيجة العقد)؛
- ✓ من المحتمل تحصيل مبلغ مقابل يستحقه الكيان مقابل السلع أو الخدمات، مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة ورغبة العميل في السداد.

يتم تقييم المعايير عند بداية العقد ولا يجب إعادة تقييمها ما لم يتضح مؤشر على حدوث تغير كبير في الحقائق أو الظروف، إذا كان العقد لا يفي بالمعايير المذكورة أعلاه، لا يتم الاعتراف بالإيراد وإعادة تقييم العقد للمضي قدماً لتحديد متى يتم استيفاء المعايير لاحقاً لبدء الاعتراف بالإيراد.

عادة لن يؤدي معيار التحصيل إلى حدوث مشكلات في الممارسة العملية إذا كان لدى الكيان إجراءات مراقبة ائتمانية مناسبة لتقييم الحالة الائتمانية للعملاء، ومع ذلك، في حالة، على سبيل المثال، الكيانات المملوكة للدولة التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد يكون هذا المعيار مشكلة إذا كانت الكيانات المملوكة للدولة مطالبة بتقديم الخدمات بموجب القانون حتى إذا كان من المحتمل ألا يتمكن العملاء من تسوية حساباتهم.

ينص المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) على أن قابلية تنفيذ الحقوق والالتزامات في العقد هي مسألة قانونية، والتي يمكن تطبيقها وتفسيرها بشكل مختلف عبر الاختصاصات القانونية، يمكن أن تختلف ممارسات وإجراءات العمل أيضًا داخل الكيان، يجب أيضًا مراعاة ممارسات وإجراءات العمل هذه لتحديد ما إذا كانت الاتفاقية المبرمة مع العميل تخلق حقوقًا والتزامات واجبة التنفيذ أم لا، ويجب أيضًا تحديد مدة العقد لتحديد الفترة التي ينشئ فيها العقد حقوقًا والتزامات قابلة للإنفاذ.

على وجه التحديد، لا يوجد عقد إذا كان لجميع أطراف العقد حق قابل للتنفيذ من جانب واحد لإنهاء العقد دون تعويض أطراف أخرى، لا يتم الاعتراف بأي معاملة لعقد منخفض الأداء بالكامل، يعتبر العقد ضعيفًا تمامًا ويعتبر عقدًا تنفيذيًا في حالة وجود كل من الآتي:

- ✓ لا يتم تحويل السلع أو الخدمات الموعودة إلى العميل،
- ✓ لا يتم تلقي مقابل أو مستحق مقابل السلع أو الخدمات الموعودة؛

عندما لا يفي عقد مع عميل بمعايير تحديد عقد صحيح ويتم استلام مقابل من العميل، لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا مقابل المقابل المستلم عند حدوث أي من الأحداث التالية:

- ✓ لا توجد التزامات متبقية لنقل السلع أو الخدمات إلى العميل، وقد تم استلام جميع المبالغ التي وعد بها العميل بشكل كبير وغير قابلة للاسترداد؛ أو
- ✓ تم إنهاء العقد ولم يتم رد المبلغ المدفوع من العميل.

يتم الاعتراف بالمقابل المستلم للعقود غير الصالحة كالتزام حتى يحدث أحد الأحداث المذكورة أعلاه أو يصبح العقد ساري المفعول، يتم قياس الالتزام بالمبلغ المستلم عادةً ما يمثل الالتزام المعترف به، الالتزام بنقل البضائع أو الخدمات في المستقبل أو استرداد المقابل المستلم.

مثال: احتمالية تحصيل المقابل من العميل

أبرم مطور عقاري عقدًا مع عميل لبيع مبنى مقابل مليون يورو، ينوي العميل فتح مطعم في المبنى، يقع المبنى في منطقة تواجه فيها المطاعم الجديدة مستويات عالية من المنافسة ولدى العميل خبرة قليلة في صناعة المطاعم.

يدفع العميل وديعة غير قابلة للاسترداد بقيمة 50000 يورو عند بدء العقد ويدخل في اتفاقية تمويل طويلة الأجل مع المطور العقاري مقابل 95% المتبقية من المبلغ الموعود، يتم توفير ترتيبات التمويل على أساس عدم الرجوع، مما يعني أنه إذا تخلف العميل عن السداد يمكن للمطور العقاري استعادة الملكية، ولكن لا يمكنه طلب تعويض إضافي من العميل، حتى إذا كانت الضمانات لا تغطي القيمة الكاملة للمبلغ المستحق تبلغ تكلفة المبنى 600000 يورو، يحصل العميل على السيطرة على المبنى عند بدء العقد.

المطلوب: هل يستوفي العقد شروط الاعتراف بالإيراد

الحل:

لم يتم استيفاء معايير العقد الصالح لأنه ليس من المحتمل أن المطور العقاري سيجمع المقابل الذي يحق له مقابل نقل المبنى، للوصول إلى هذا الاستنتاج ، يُلاحظ المطور العقاري أن قدرة العميل وعزمه على الدفع قد تكون موضع شك بسبب أعمال المطاعم التي تواجه مخاطر كبيرة تتمثل في المنافسة العالية في الصناعة والخبرة المحدودة للعميل بالإضافة إلى أن العميل يفتقر إلى الدخل أو الأصول الأخرى، تم تأجيل الاعتراف بالإيراد وتم الاعتراف بالإيداع غير القابل للاسترداد البالغ 50000 يورو كالتزام بالعقد نظرًا لأن المطور العقاري لم يتلقى كل المقابل بشكل كبير ولم يقم بإنهاء العقد.

- **دمج العقود**: عادة ما يتم تقييم العقود بشكل منفصل ومع ذلك، يتم دمج العقود ومعاملتها كعقد واحد لغرض المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) إذا تم إبرامها في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة مع نفس العميل (أو الأطراف ذات الصلة من العميل) في أي من الحالات التالية:

- ✓ يتم التفاوض على العقود كحزمة ذات هدف تجاري واحد؛
- ✓ يُعتمد مبلغ المقابل المدفوع في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر؛
- ✓ السلع أو الخدمات الموعودة بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات الموعودة في كل عقد) هي التزام أداء واحد.

- تعديلات العقد:

يعتبر تعديل العقد بمثابة تغيير في النطاق أو السعر (أو كليهما) في عقد تمت الموافقة عليه من قبل أطراف العقد، وبالتالي فإن تعديل العقد إما يخلق حقوقًا جديدة أو واجبات قابلة للتنفيذ في العقد أو يغيرها، يجب أيضًا أن يوافق الأطراف على تعديل العقد إما كتابيًا أو بالاتفاق الشفوي أو ضمنيًا من خلال الممارسات التجارية العرفية.

عندما تتم الموافقة على التعديل من قبل أطراف العقد، يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) على العقد الحالي حتى تتم الموافقة على تعديل العقد، يجب أيضًا مراعاة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى المتاحة لتحديد ما إذا كان تعديل العقد صحيحًا وقابل للتنفيذ.

لتحديد المعالجة المحاسبية لتعديلات العقد، يتم إجراء تقييم لتحديد ما إذا كان التعديل هو عقد منفصل أو تغيير في عقد موجود، يتم احتساب تعديل العقد كعقد منفصل عند استيفاء الشرطين التاليين:

- ✓ توجد إضافة للسلع أو الخدمات الموعودة وهي متميزة وتزيد من نطاق العقد؛ و
- ✓ تعكس الزيادة في أسعار السلع أو الخدمات الإضافية أسعار البيع المنفصلة للسلع أو الخدمات الإضافية، مع التعديلات المناسبة لتعكس ظروف العقد المحدد.

إذا لم يتم استيفاء الشروط المذكورة أعلاه، يتم التعامل مع تعديل العقد كتغيير للعقد الحالي، يتم احتساب التغييرات في العقود الحالية إما بأثر مستقبلي أو بأثر رجعي، تعتمد المعالجة المحاسبية على ما إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تقديمها بعد التعديل مختلفة عن تلك التي تم تسليمها قبل التعديل، سيؤدي هذا التقييم إلى معالجة العقد بإحدى الطرق الثلاث التالية:

- ✓ يتم التعامل مع تعديل العقد على أنه إنهاء للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية متميزة عن السلع أو الخدمات المنقولة في أو قبل تاريخ تعديل العقد، ويكون مبلغ المقابل الذي سيتم تخصيصه لالتزامات الأداء المتبقية هو مجموع:
  - الجزء من سعر معاملة العقد قبل التعديل لم يتم الاعتراف به كإيراد.
  - وعد إضافية كجزء من تعديل العقد.
- ✓ يتم التعامل مع تعديل العقد كجزء من العقد الحالي إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية غير مميزة (أي لا يمكن تمييزها بذاتها)، يتم بعد ذلك معالجة التعديل بموجب أساس الاستدراك المتراكم، يتم الاعتراف بتأثير تعديل العقد على كل من إجمالي سعر المعاملة وقياس التقدم نحو الإنجاز كتسوية للإيرادات في تاريخ تعديل العقد.
- ✓ عندما تكون السلع أو الخدمات المتبقية مزيجًا من إنشاء عقد جديد وتعديل عقد قائم، يتم فصل آثار التعديل على التزامات الأداء غير المرضية (بما في ذلك غير المرضي جزئيًا) باتباع مبادئ الخيارين أعلاه، يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) على وجه التحديد الكيفية التي يجب أن يتم بها الفصل بين إنشاء عقد جديد وتعديل العقد الحالي) أساس الاستدراك المتراكم.

مثال: تعديل العقد

تعِد الشركة (A) ببيع 120 منتجًا للعميل مقابل 12000 يورو (100 يورو لكل منتج)، يتم نقل المنتجات إلى العميل على مدة ستة أشهر، تنقل الشركة (A) التحكم في كل منتج في وقت معين، بعد أن نقلت الشركة (A) السيطرة على 60 منتجًا إلى العميل، يتم تعديل العقد ليطلب تسليم 30 منتجًا إضافيًا (ما مجموعه 150 منتجًا متطابقًا) إلى العميل، لم يتم تضمين المنتجات الثلاثين الإضافية في العقد الأولي.

الحالة (أ): منتجات إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل

عند تعديل العقد، فإن سعر تعديل العقد للمنتجات الثلاثين الإضافية هو 2850 يورو أو 95 يورو لكل منتج يعكس تسعير المنتجات الإضافية سعر البيع المستقل للمنتجات وقت تعديل العقد والمنتجات الإضافية تختلف عن المنتجات الأصلية.

تعديل العقد للمنتجات الثلاثين الإضافية، في الواقع، عقد جديد ومنفصل للمنتجات المستقبلية التي لا تؤثر على المعالجة المحاسبية للعقد الحالي تعترف الشركة (A) بإيراد قدره 100 يورو لكل منتج لـ 120 منتجًا في العقد الأصلي و 95 يورو لكل منتج لـ 30 منتجًا في العقد الجديد.

الحالة (ب): منتجات إضافية بسعر لا يعكس سعر البيع المستقل

أثناء عملية التفاوض على شراء 30 منتجًا إضافيًا، اتفق الطرفان في البداية على سعر 80 يورو لكل منتج. ومع ذلك، يكتشف العميل أن المنتجات الـ 60 الأولية التي تم نقلها إلى العميل تحتوي على عيوب طفيفة كانت فريدة بالنسبة للمنتجات التي تم تسليمها. تعِد الشركة (A) برصيد جزئي بقيمة 15 يورو لكل منتج لتعويض العميل عن الجودة الرديئة لتلك المنتجات، توافق الشركة (A) والعميل على دمج الرصيد البالغ 900 يورو (15 يورو × 60 منتجًا) في السعر الذي تفرضه الجهة على المنتجات الثلاثين الإضافية. وبالتالي فإن تعديل العقد يحدد أن سعر المنتجات الثلاثين الإضافية هو 1500 يورو أو 50 يورو لكل منتج. يفهم هذا السعر المتفق عليه للمنتجات الثلاثين الإضافية التي تبلغ 2400 يورو، أو 80 يورو لكل منتج، ناقص الرصيد البالغ 900 يورو.

في وقت التعديل، اعترفت الشركة (A) بمبلغ 900 يورو كتخفيض في سعر المعاملة، وبالتالي كتخفيض في إيرادات المنتجات الـ 60 الأولية التي تم تحويلها. عند المعالجة المحاسبية عن بيع المنتجات الثلاثين الإضافية، تحدد الشركة (A) أن السعر الذي تم التفاوض عليه وهو 80 يورو لكل منتج لا يعكس سعر البيع المستقل للمنتجات الإضافية. ونتيجة لذلك، فإن تعديل العقد لا يفي بالشروط التي سيتم احتسابها كعقد منفصل. نظرًا لأن المنتجات المتبقية التي سيتم تسليمها تختلف عن تلك التي تم نقلها بالفعل، فإن الشركة (A) تحسب التعديل باعتباره إنهاءً للعقد الأصلي وإنشاء عقد جديد.

ونتيجة لذلك، فإن المبلغ المعترف به كإيراد لكل من المنتجات المتبقية هو سعر مختلط يبلغ 93.33 يورو [(100 × 60 يورو من المنتجات التي لم يتم نقلها بعد بموجب العقد الأصلي) + (80 × 30 منتجًا ليتم نقلها بموجب تعديل العقد)] ÷ 90 المنتج المتبقي.

6-2- الخطوة الثانية: تحديد الالتزامات أو التعهدات الواجب أدائها في العقد

عند بدء العقد، يتم تحديد السلع أو الخدمات الموعودة في العقد على أنها التزامات أداء منفصلة عندما تكون السلع أو الخدمات متميزة (يتم التمييز فيما بينها) ومع ذلك، لجعل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS 15) أكثر عملياً، يتم أيضًا تحديد سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة على أنها التزام أداء عندما تكون السلع أو الخدمات متشابهة إلى حد كبير ولديها نفس نمط النقل إلى العميل.

عادة ما ينص العقد مع العميل صراحةً على السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل، ومع ذلك، فإن التزامات الأداء المحددة في العقد لا تقتصر على السلع أو الخدمات المنصوص عليها صراحة في ذلك العقد، يتم أيضًا تضمين الوعود التي تنطوي عليها الممارسات التجارية المعتادة أو السياسات المنشورة أو البيانات المحددة إذا كانت تلك الوعود تخلق توقعًا صالحًا بأن السلع أو الخدمات سيتم نقلها إلى العميل.

تتضمن التزامات الأداء فقط الأنشطة في العقد التي تنقل البضائع والخدمات إلى العميل، وبالتالي لن تكون المهام الإدارية للوفاء بالعقد أو إعداده التزامات أداء منفصلة، يتضمن المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) الأمثلة التالية للسلع والخدمات التي سيتم تحويلها للعميل:

- بيع البضائع التي تنتجها الشركة.
- إعادة بيع البضائع المشتراة.
- إعادة بيع الحقوق للسلع أو الخدمات مثل التذاكر.
- الخدمات المؤداة.
- خدمة جاهزة لتوفير السلع أو الخدمات مثل عقود التأمين.
- توفير السلع أو الخدمات للعميل لاستخدامها.
- العمل كوكيل لطرف آخر لنقل البضائع والخدمات.
- منح حقوق للسلع أو الخدمات يرتبط بالسلع والخدمات الأصلية.
- إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل نيابة عن العميل.
- منح التراخيص.

- منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية.

- التزامات الأداء المتميزة (المستقلة)

يتضمن العقد الوعود بنقل البضائع أو الخدمات إلى العميل، إذا كانت هذه السلع أو الخدمات متميزة (أي يمكن تمييزها عن السلع والخدمات الأخرى)، يتم احتساب التزام الأداء بشكل منفصل، وتعتبر السلعة أو الخدمة مميزة إذا تم استيفاء المعيارين التاليين:

- ✓ يمكن للعميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة بمفرده أو مع الموارد الأخرى المتاحة بسهولة؛ و
- ✓ إن الوعد بنقل السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد، مما يعني أن السلع والخدمات الموعودة متميزة في محتويات العقد.

يعتبر العميل مستفيدًا من سلعة أو خدمة إذا كان من الممكن استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة الخردة أو الاحتفاظ بها بطريقة أخرى لتحقيق منافع اقتصادية، يمكن للعميل الاستفادة من السلع والخدمات بمفرده أو بالاشتراك مع الموارد الأخرى المتاحة بسهولة، المورد المتاح بسهولة هو سلعة أو خدمة تُباع بشكل منفصل أو مَوْرِد حصل عليه العميل بالفعل من الشركة أو من معاملات أو أحداث أخرى.

يتم تقييم التعريف بشكل منفصل، في سياق العقد، من خلال تحديد ما إذا كان كل من السلع أو الخدمات يتم نقلها بشكل فردي أو بديل كبند أو عناصر مجمعة تكون السلع أو الخدمات الموعودة بمثابة مدخلات لها، تحدد العوامل التالية ما إذا كانت السلع والخدمات لا يمكن تحديدها بشكل منفصل:

- ✓ يتم تقديم خدمة مهمة لدمج السلعة أو الخدمة مع سلع أو خدمات أخرى موعودة في العقد، وبالتالي يتم توفير ناتج مشترك.
- ✓ تقوم السلعة أو الخدمة بتعديل أو تخصيص السلعة أو الخدمة الأخرى الموعودة في العقد بشكل كبير (أو يتم تعديلها أو تخصيصها بواسطة سلع وخدمات أخرى).
- ✓ السلعة أو الخدمة تعتمد بشكل كبير على السلع أو الخدمات الأخرى الموعودة في العقد أو مرتبطة بعضها ببعض.

تأثير العوامل هو أن كل سلعة وخدمة تتأثر بشكل كبير بالسلع والخدمات الأخرى.

مثال: لتحديد ما إذا كانت السلع أو الخدمات متميزة (مستقلة)

تُبرم شركة متخصصة في تطوير البرامج، عقدًا مع عميل لنقل:

- ✓ ترخيص برنامج.
- ✓ خدمة تثبيت (تتضمن تغيير شاشة الويب لكل مستخدم).
- ✓ تحديثات البرامج.
- ✓ الدعم الفني لمدة 2 سنة.

تبيع الشركة ما سبق بشكل منفصل، يتم تنفيذ خدمة التثبيت بشكل روتيني من قبل شركات أخرى ولا تعدل البرنامج بشكل كبير يظل البرنامج يعمل بدون التحديثات والدعم الفني.

السؤال: هل السلع أو الخدمات الموعودة للعميل متميزة (أي يمكن تمييزها عن بعضها البعض) بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية (15 IFRS)؟

الحل: يتم تسليم البرنامج قبل السلع أو الخدمات الأخرى ويظل يعمل بدون التحديثات والدعم الفني؛ لذلك تخلص الشركة إلى أنه يمكن للعميل الاستفادة من كل من السلع والخدمات إما بمفرده أو مع السلع والخدمات الأخرى المتاحة بسهولة.

الوعد بنقل كل سلعة وخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن بعضها البعض، على وجه الخصوص، لا تقوم خدمة التثبيت بتعديل البرنامج أو تخصيصه بشكل كبير، وعلى هذا النحو، يُعد البرنامج وخدمة التثبيت مخرجات منفصلة وعدت بها الشركة بدلاً من المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات مجمعة.

عندما تكون السلع أو الخدمات الموعودة غير مميزة (غير مستقلة)، يتم دمجها حتى يتم تحديد مجموعة من السلع أو الخدمات تكون مميزة، قد يؤدي هذا إلى قيام الشركة بدمج جميع السلع أو الخدمات الموعودة في العقد كالتزام أداء واحد.

- سلسلة من السلع والخدمات المتميزة (المستقلة)

يتم تضمين هذا الخيار للحد من الإفراط في تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد عندما تكون السلع والخدمات متشابهة إلى حد كبير ولديها نفس نمط النقل إلى العميل، يحدد المعيار (IFRS 15) أن سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة لها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء كلا المعيارين التاليين:

- ✓ تعتبر كل سلعة أو خدمة مميزة في سلسلة السلع والخدمات بمثابة التزامات أداء يتم الوفاء بها بمرور الوقت؛ و
- ✓ سيتم استخدام نفس الطريقة لقياس التقدم لإكمال كل سلعة أو خدمة مميزة في السلسلة للعميل.

3-6- الخطوة الثالثة: تحديد سعر العملية (المعاملة)

الهدف من المعيار (IFRS 15) هو أن سعر المعاملة يتم تخصيصه لكل التزام أداء بمبلغ يُصور مبلغ الايراد المتوقع للحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى العميل، تحدد المتطلبات أيضًا متى تقوم الشركة بتخصيص ايراد متغير لبعض التزامات الأداء فقط في العقد.

يمكن أن يكون مبلغ المقابل مبلغًا ثابتًا أو متغيرًا ويمكن دفعه نقدًا أو غير ذلك، إذا لم يتم تحديد المقابل، فيجب تقدير مبلغ المقابل إلى قيد محدد مقابل اعتبار متغير، عند تحديد سعر المعاملة، يتم أيضًا النظر في طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل، بما في ذلك احتمال وجود عنصر تمويل هام في العقد.

في نهاية كل فترة إعداد التقارير المالية، يتم إعادة النظر في سعر المعاملة المقدّر وتحديثه مع الظروف الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير والتغيرات في الظروف خلال فترة إعداد التقارير المالية.

- المقابل النقدي المتغير

يجب على الشركة تقدير مبلغ المقابل النقدي المتغير باستخدام أي من الطرق الآتية، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع الشركة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ التعويض النقدي الذي يحق لها الحصول عليه:

1- **القيمة المتوقعة**: هي مجموع المبالغ الموزونة من حيث احتماليتها ضمن نطاق من المبالغ المقابل (التعويض) النقدي المحتمل، ويمكن أن تكون القيمة المتوقعة هي تقدير مناسب لمبلغ التعويض النقدي المتغير إذا كان لدى الشركة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المماثلة.

2- **المبلغ الأكثر ترجيحاً**: هو المبلغ الفردي الأكثر ترجيحاً ضمن نطاق من مبالغ التعويض النقدي المحتملة (أي النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً للعقد)، ويمكن أن يكون المبلغ أكثر ترجيحاً هو تقدير مناسب لمبلغ التعويض النقدي المتغير إذا كان للعقد اثنين فقط من النتائج المحتملة (على سبيل المثال، إما أن تحقق الشركة أو لا تحقق مكافأة أداء).

- التغيرات في سعر العملية

يكمن أن يتغير سعر العملية بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ التعويض التي تتوقع الشركة أن يكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

يجب على الشركة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر العملية على الالتزامات بالأداء في العقد على نفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التخصيص عند نشأة العقد، وبالتالي لا يجوز للشركة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر العملية عند نشأة العقد، وبالتالي لا يجوز للشركة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر العملية لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد، ويجب إثبات المبالغ التي يتم تخصيصها على التزام أداء تم الوفاء بع على أنها ايراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر العملية.

مثال: عقد بإيراد متغير

بتاريخ 2020/1/1 قامت الشركة (A) للمقاولات بتوقيع عقداً مع بنك السلام لتشييد عقار يمثل مبنى فرعي جديد لبنك السلام، مدة العقد 16 شهراً، أي تاريخ التسليم سيكون 2021/4/30، الوعد بنقل الأصل هو التزام أداء مستوفى على مرور الوقت، يبلغ سعر العقد 600000 دج، لكن سيتم تخفيض أو زيادة هذا المبلغ بناءً على توقيت تسليم الأصل للعميل، وينص العقد على تخفيض سعر العقد بمقدار 2000 دج عن كل يوم تأخير بعد 2021/4/30، ويتم زيادة سعر العقد بمقدار 1000 دج عن كل يوم تسليم قبل الموعد المحدد.

بالإضافة إلى ذلك عند اكمال تشييد الأصل تقوم شركة تقييم هندسية بتقييم الأصل وتحديد تصنيف البناء على المعايير لمحددة في العقد، إذا تلقى البناء تصنيفاً محدداً متميزاً، تستحق الشركة (A) الحصول على مكافأة قدرها 70000 دج.

تبلغ نسبة الإنجاز حتى نهاية عام (2020) 80 % ومن خبرة الشركة السابقة تتوقع الإدارة ان يتم تسليم المشروع وفق الاحتمالات التالية:

- التسليم في الموعد المحدد في 2021/4/30 وبنسبة احتمال 40 %.
- تسليمه بتأخير مقداره 15 يوماً أي في 2021/5/15 وبنسبة احتمال 35 %.
- تسليمه بتأخير مقداره 25 يوماً أي في 2021/5/25 وبنسبة احتمال 25 %.

وتُشير التوقعات أن احتمالية حصول الشركة (A) للمقاولات بتصنيف متميز على الأصل تبلغ 90 %، علماً بأن لها خبرة واسعة في هذا النوع من المشاريع.

المطلوب: - اثبات ما سبق في سجلات الشركة (A) للمقاولات؛ و

- تحديد طريقة الاعتراف بالتعويض النقدي المتغير وفق للمعيار (IFRS 15) لدى الشركة (A) للمقاولات.
- تحديد إجمالي ايراد العقد المتوقع، وايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل الشركة (A) للمقاولات للعام 2020.

الحل:

- **طريقة الاعتراف بالمقابل النقدي المتغير وفق للمعيار (IFRS 15) لدى الشركة (A) للمقاولات:**

يتم استخدام طريقة القيمة المتوقعة لتقدير المقابل المتغير المرتبط بغرامة يومية أو الحافز (أي 600000 دج – 2000 دج عن كل يوم تأخير أو + 1000 عن كل يوم عند التسليم المبكر) لأنها الطريقة التي تتوقع الشركة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

تقرر الشركة استخدام المبلغ الأكثر احتمالاً لتقدير المبلغ المتغير المرتبط بمكافأة تشجيعية لأن هناك فقط نتيجتين محتملتين (70000 دج أو صفر دج) ولأنها الطريقة التي تتوقع الشركة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه.

- **تحديد إجمالي ايراد العقد المتوقع، وايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل للعام 2020**

بالنسبة للإيراد المتوقع من الحوافز التشجيعية، فإن أمام الشركة عدة احتمالات وبالتالي يتم احتساب القيمة المتوقعة من خلال المتوسط المرجح لهذه الاحتمالات وعلى هذا النحو الآتي:

القيمة المتوقعة لغرامات التأخير

البيان	الاحتمالية	قيمة الغرامة	القيمة المتوقعة للغرامات
التسليم بالموعد المحدد	% 40	**لا يوجد**	0
التسليم بتأخير مقداره 15 يوم	% 35	30000 = 15 × 2000	10500 = % 35× 30000
التسليم بتأخير مقداره 25 يوم	% 25	50000 = 25 × 2000	12500 = % 25× 50000
المجموع	**%100**		**23000**

ايراد العقد الإجمالي المتوقع = قيمة الايراد الأساسي – القيمة المتوقع للغرامات + المكافأة التشجيعية

= 600000 + 23000 + 70000

= 647000 دج.

ايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل للعام 2020 = 647000 × 80 % = 517600 دج

- المقابل النقدي المتغير: البيع مع حق الارجاع

وفقاً لهذا المعيار فقد اختلفت معالجة مردودات المبيعات عن المعالجات السابقة، حيث أصبح هذا المعيار يتطلب تقدير نسبة مردودات المبيعات البضاعة المباعة عند البيع وعدم الاعتراف بإيراد لأي وحدات متوقع إعادتها من العملاء والاعتراف بالتزام أو مخصص مردودات المبيعات، مما سيكون له أثر في عدم المبالغة وتضخيم المبيعات للفترة الحالية وإثبات إيرادات فقط بمقدار الجزء المباع والمتوقع عدم ارجاعه من قبل العملاء.

- قد ينتج المقابل النقدي في بعض العقود أن يكون متغير، تنقل الشركة السيطرة على منتج ما إلى العميل وتمنحه أيضاً حق ارجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا حول السلعة أو المنتج) واستلام تعويضات نقدية أو حسومات (خصم) يمنح للعميل.
- من أجل محاسبة نقل المنتجات مع حق الارجاع (وبعض الخدمات التي تقدم مع اشتراط إعادة الأموال)، يجب أن تعترف الشركة بكل مما يلي:

✓ إيرادات المنتجات المنقولة بالمبلغ المقابل (التعويض) النقدي الذي تتوقع الشركة أن تقبضه (لذلك لا يتم الاعتراف بالإيرادات فيما يخص المنتجات المتوقع إرجاعها من قبل العملاء).

✓ مخصص مردودات البضاعة قيد الإعادة؛

✓ أصل معين والذي يمثل حساب (مخزون مردودات مقدرة) والتعديل المقابل على تكلفة المبيعات.

مثال: المقابل النقدي المتغير: البيع مع حق الارجاع

توفرت لك المعلومات الآتية حول المنتج (X) لدى الشركة (A)

– في 2020/12/1 باعت الشركة (A) 1000 وحدة من المنتج (X) بسعر 30 دج للوحدة لأحد العملاء وتكلفة الوحدة 22 دج، تسمح الشركة (A) للعميل بإعادة أي منتج غير مستخدم خلال ثلاثة شهور من تاريخ البيع والحصول على كل المنتجات، ويتم استلام المقابل النقدي عند تحويل السيطرة على المنتج.

– وبما أن العقد يسمح للعميل بإعادة المنتجات المباعة، فإن المقبل المستلم من العميل متغير، ولتقدير المقابل المتغير الذي ستستحقه الشركة، تقرر استخدام طريقة القيمة المتوقعة لأنها الطريقة التي تتوقع الشركة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي ستستحقه، وباستخدام طريقة القيمة المتوقعة، تُقدر الشركة أنه سيتم إعادة 8 % من عدد الوحدات المباعة، وتقرر أنه بالرغم من أن العائد خارج نفوذ الشركة، إلا أن لديها الخبرة الكبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل.

– تُقدر الشركة أن تكاليف استرداد المنتجات سوف يكون غير مادي، كما تتوقع إمكانية إعادة بيع المنتجات المعادة بربح.

المطلوب: معالجة الحالات التالية وفق متطلبات المعيار (IFRS 15) بسجلات الشركة (A):

- إعداد قيود عملية البيع في 2020/12/1.
- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 80 وحدة.
- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 90 وحدة.
- إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 75 وحدة.

الحل: – إعداد قيود عملية البيع في 2020/12/1.

قيد تحويل الملكية

2020/12/1	ح/ النقدية	30000	
	ح/ انتاج مباع (1000 × 92 % × 30) ح/ التزامات "مخصصات" مردودات المبيعات قيد الإعادة (1000×8 %× 30)		27600 2400

قيد خروج المنتجات

2020/12/1	ح/ تكلفة البضاعة المباعة (920 ×22) ح/ مخزون المردودات المقدرة (80 ×22) ح/ مخزون المنتجات (1000 ×22)	20240 1760	22000

– **إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 80 وحدة**

	ح/ التزامات "مخصصات" مردودات المبيعات قيد الإعادة (80 × 30) ح/ النقدية	2400	2400

	حـ/ مخزون المنتجات	1760	
	حـ/ مخزون المردودات المقدرة (80 ×22)		1760

- **إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 90 وحدة**

	حـ/ التزامات "مخصصات" مردودات المبيعات قيد الإعادة (80 × 30)	2400	
	حـ/ مردودات المبيعات (10 × 30)	300	
	حـ/ النقدية		2700

	حـ/ مخزون المنتجات (90 × 22)	1980	
	حـ/ مخزون مردودات مقدرة (80 × 22)		1760
	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (10 × 22)		220

- **إعداد القيود اللازمة لإثبات مردودات المبيعات خلال فترة الارجاع بافتراض أنه تم إعادة 75 وحدة**

	حـ/ حـ/ التزامات "مخصصات" مردودات المبيعات قيد الإعادة (80 × 30)	2400	
	حـ/ انتاج مباع (5 × 30)		150
	حـ/ النقدية (75 × 30)		2250

	حـ/ مخزون المنتجات (75 × 22)	1650	
	حـ/ مخزون مردودات مقدرة (5 × 22)	110	
	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (80 × 22)		1760

- وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقود)

- بموجب المعيار (IFRS 15) يتم الاعتراف بالإيرادات بمبلغ يعادل السعر النقدي للسلع والخدمات ويتم معالجة الفرق بين المقابل النقدي الموعود به في العقد (قيمة عقد البيع) والسعر النقدي كتكاليف تمويل أو إيرادات تمويل.
- يتم تحديد القيمة العادلة للمقابل في العقد من خلال قياس المقابل المستلم أو من خلال خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني.
- إذا توقعت الشركة في بداية العقد أن الفترة بين الوقت الذي تنقل فيه الشركة السلعة أو الخدمة الموعود بها إلى العميل والوقت الذي يدفع فيه العميل ثمن تلك السلعة أو الخدمة سوف تكون عام واحد على الأقل، لا يتطلب هذا المعيار الأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود من قبل الشركة.

مثال: البيع بالأجل للبضاعة مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود

في 2020/1/1 باعت الشركة (A) بضاعة لأحد العملاء بمبلغ 69694 دج، مقابل استلام ورقة قبض تستحق بعد عامين وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 45000 دج، ومعدل الفائدة الضمني 8 % سنوياً، وسعر بيع البضاعة النقدي 60000 دج.

المطلوب: تبيان معالجة المحاسبية وفق متطلبات المعيار (IFRS 15) بسجلات الشركة (A):

الحل:

2020/1/1	حـ/ عملاء أوراق القبض	69984	
	حـ/ ايراد مبيعات البضاعة		60000
	حـ/ خصم على أوراق القبض (فوائد مؤجلة)		9984

2020/1/1	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	45000	
	حـ/ المخزون		45000

قيد تسوية ايراد الفائدة في31 /2020/12

2020/12/31	حـ/ خصم على أوراق القبض 60000 × 8 %	4800	
	حـ/ ايراد الفائدة		4800

بعد قيد تسوية الفوائد السابقة فإن حساب أوراق القبض سيظهر بالصافي برصيد 64800 دج أي (69984 – 5184)

(4800-9984) = 5184

قيد تسوية ايراد الفائدة في31 /2021/12

2021/12/31	حـ/ خصم على أوراق القبض 64800 × 8 %	5184	
	حـ/ ايراد الفائدة		5184

بعد قيد تسوية الفوائد السابقة فإن حساب أوراق القبض سيظهر بالصافي بتاريخ 2021/12/31 برصيد 69984 دج أي (69984- 0)

كما يلي:

69984 ورقة القبض – (0) خصم ورقة القبض (5184–5184) = 69984 دج

قيد تحصيل ورقة القبض من العميل بتاريخ الاستحقاق

2021/12/31	حـ/ النقدية	69984	
	حـ/ عملاء أوراق القبض		69984

- المقابل غير النقدي (تحصيل قيمة المبيعات أو بدل الخدمات على شكل أصول عينية أو خدمات)

- لتحديد سعر العملية التي يتعهد فيها العميل بعوض (مقابل) غير نقدي مثل استلام معدات أو عمل فإنه يجب على الشركة قياس المقابل غير النقدي (أو قياس التعهد بعوض غير نقدي) بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة.
- إذا لم تستطع الشركة تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بصورة معقولة، فإنه يجب على الشركة قياس المقابل النقدي بشكل غير مباشر بالرجوع إلى سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل (أو فئة من العملاء) مقابل العوض النقدي.
- إذا توقعت الشركة في بداية العقد أن الفترة بين الوقت الذي تنقل فيه الشركة السلعة أو الخدمة الموعود بها إلى العميل والوقت الذي يدفع فيه العميل ثمن تلك السلعة أو الخدمة سوف تكون عام واحد على الأقل، لا يتطلب هذا المعيار الأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود من قبل الشركة.

مثال: المقابل غير النقدي

باعت الشركة (A) بضاعة لأحد العملاء مقبل استلام قطعة أرض قيمتها العادلة 65000 دج، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي 60000 دج.

المطلوب: تبيان معالجة المحاسبية وفق متطلبات المعيار (IFRS 15) بسجلات الشركة (A):

الحل: يقاس الايراد بالقيمة العادلة للأصل المستلم وهو الأرض أي بقيمة 65000 دج، ويتم إعداد القيد التالي:

2021/12/31	حـ/ الأراضي	65000	
	حـ/ مبيعات بضاعة		65000

- المقابل النقدي المستحق للعميل (المعالجة المحاسبية للحوافز المقدمة للعميل)

- يشمل المقابل النقدي المستحق دفعه للعميل المبالغ النقدية التي تدفعها الشركة، أو يتوقع أن تدفعها إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى التي تشتري السلع أو الخدمات الشركة من العميل) ويشمل المقابل النقدي المستحق للعميل الخصومات مثل خصم الكمية أو المنتجات المجانية أو الكوبونات وقسائم الشراء، ويجب على الشركة محاسبة المقابل النقدي مستحق الدفع للعميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، وبالتالي تخفيض في الإيرادات.
- إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من العميل من الممكن تمييزها بذاتها عندها يجب على الشركة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين، وإذا زاد المبلغ المقابل الواجب السداد للعميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها التي تستلمها الشركة من العميل، عندها يجب على الشركة أن تحاسب مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة، وإذا كانت الشركة غير قادرة على التقدير بشكل معقول القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض من سعر المعاملة.

مثال: المقابل النقدي المستحق للعميل

تمنح الشركة (A) لعملائها خصم كمية 4 % إذا بلغت مشترياتهم السنوية مليون دج، بدأت الشركة ببيع بضاعتها للعميل (محمد) بتاريخ 2020/10/1 وبلغت حجم المبيعات لهذا العميل (محمد) حتى 2020/12/31 ما قيمته 350000 دج، ومن خبرة الشركة (A) مع العملاء فأن المبيعات السنوية للشركة للعميل (محمد) تزيد عن 1.5 مليون دج خلال فترة السنة الواحدة.

المطلوب: ما هي قيمة الايراد الواجب على الشركة (A) الاعتراف بها خلال العام 2020 مع اعداد القيود اللازمة لذلك بافتراض أن العملاء استحقوا الخصم وبافتراض أن العملاء لم يستحقوا الخصم.

الحل:

يجب على الشركة (A) تخفيض ايراد المبيعات بمقدار 14000 دج أي (350000 × 4 %) لأنه من المرجع أن يحصل العميل (محمد) على ذلك الخصم أي أن إيرادات المبيعات هو 350000−14000 = 336000

ويتم تسجيل القيود الآتية:

2020/10/01	حـ/ الذمم المدينة (عملاء)	350000	
	حـ/ مبيعات بضاعة		336000
	حـ/ مخصص خصم الكمية (حساب مقابل لذمم المدينة)		14000

وبافتراض أن العميل (محمد) استحق الخصم خلال العام 2021 بوصولهم حد الخصم فإن قيد تحصيل الذمم المدينة للعملية السابقة:

	حـ/ النقدية	336000	
	حـ/ مخصص خصم الكمية	14000	
	حـ/ الذمم المدينة (عملاء)		350000

وبافتراض أن العميل (محمد) لم يستحق الخصم خلال العام 2021 لعدم وصولهم لحد الخصم فإنه يتم اعداد القيدين الآتيين:

	حـ/ النقدية	350000	
	حـ/ الذمم المينة (العملاء)		350000

	حـ/ مخصص خصم الكمية	14000	
	حـ/ خصم مبيعات بضاعة		14000

4-6- الخطوة الرابعة: تخصيص سعر العملية على عناصر ومكونات العقد

الهدف من المعيار (IFRS 15) هو أن سعر المعاملة يتم تخصيصه لكل التزام أداء بمبلغ يصور مبلغ المقابل المتوقع للحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى العميل، تحدد المتطلبات أيضًا متى تقوم الشركة بتخصيص مقابل متغير لبعض التزامات الأداء فقط في العقد.

- التخصيص على أساس أسعار البيع المنفصلة

يتم تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء المختلفة في العقد بالرجوع إلى أسعار البيع النسبية المستقلة الخاصة بهم .إذا لم يكن سعر البيع المستقل قابلاً للملاحظة بشكل مباشر، فيجب تقديره.

سعر البيع المستقل هو السعر الذي تبيع به الشركة السلعة أو الخدمة الموعودة للعملاء بشكل منفصل. أفضل دليل على سعر بيع المستقل هو السعر الملحوظ المستخدم في ظروف مماثلة مع عملاء مشابهين. وبدلاً من ذلك، قد يكون السعر المعلن تعاقديًا أو قائمة الأسعار للسلع والخدمات مؤشرًا على سعر البيع المستقل.

عند تقدير سعر البيع المستقل، يتم النظر في جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول للكيان. وبذلك، يتم تعظيم استخدام المدخلات الملحوظة، ويتم تطبيق طرق التقدير باستمرار في ظروف مماثلة، وقد تشمل الطرق المناسبة لتقدير سعر البيع المستقل ما يلي:

1- نهج السوق المعدل: تقييم السوق الذي يتم فيه بيع السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العميل في هذا السوق على استعداد لدفعه مقابل هذه السلع أو الخدمات .قد يتضمن هذا النهج أيضًا استخدام أسعار المنافسين لسلع أو خدمات مماثلة وتعديل هذه الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش الشركة.

2- نهج التكلفة المتوقعة مضافاً إليها هامش الربح: توقع التكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء وإضافة هامش الربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

3- نهج القيمة المتبقية: تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة ناقص مجموع أسعار البيع المستقلة الملحوظة للسلع أو الخدمات الأخرى الموعودة (الواردة) في العقد.

يقتصر استخدام نهج القيمة المتبقية على حالات عدم اليقين. لذلك، لا يجوز استخدام هذا النهج إلا في أي من الحالات التالية:

- ✓ يتم بيع نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين وبمالغ مختلفة مما يؤدي إلى أن يكون سعر البيع متغيرًا للغاية ولا يمكن تحديد سعر البيع المستقل من المعاملات السابقة أو غيرها من الأدلة القابلة للملاحظة.
- ✓ لم يتم تحديد سعر البيع لتلك السلعة أو الخدمة التي لم يتم بيعها مسبقًا على أساس مستقل.

مثال: تخصيص امتياز سعر

يبيع مورد البرامج عادةً 10000 نسخة من برنامجه لبائعي التجزئة بسعر مبدئي يبلغ 40 يورو لكل نسخة. ونظرًا لطبيعة الصناعة (التطور التكنولوجي للبرامج)، يتضمن العقد امتياز سعر حيث سيستلم بائع التجزئة مبلغ 10 يورو لكل نسخة غير مباعة في تاريخ محدد.

وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 18)، يسجل المورّد فقط إيرادات هذه المعاملة في التاريخ المحدد – ويرجع ذلك إلى شرط أن "يمكن قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق." المورد قادر فقط على قياس الإيرادات بشكل موثوق من التاريخ الذي يعرِف فيه عدد النسخ التي لم يتم بيعها في هذا التاريخ.

لكن بموجب المعيار (IFRS 15)، يُسمح للمورد بالاعتراف بالايراد المتغير إلى الحد الذي لا يتم فيه تقييده (أو إلى الحد الذي من المحتمل جدًا أن يحدث انعكاس كبير في مبلغ الإيرادات المتراكمة المعترف بها) ويقدم المعيار إرشادات حول كيفية ذلك قد يتم إجراء تقدير. وبالتالي يقوم المورد بتقييم بياناته التاريخية ويحدد أنه تاريخيًا يدفع المبالغ المستردة على أساس عدم المبيعات بنسبة تتراوح بين 0 %و 20 % من حجم الشراء الأولي.

وبالتالي، يحدد المورد أنه يجب أن يعترف في البداية بـ 385000 يورو [(10000 × 85 % × 40 وحدة عملة) + (10000 × 15 % × 30 يورو)] على افتراض أنه قدّر أن 15 % هو المستوى الذي لا يتوقع فيه عكس الإيرادات (الارجاع) بشكل كبير.

مثال: استخدام مناهج تقدير الايراد

وقعت الشركة عقد مع أحد العملاء لبيع المنتجات الآتية (X.Y.Z) مقابل 90000 دج، تُوفي الشركة بالتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة. كما تبيع الشركة بانتظام المنتج (X) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل ملحوظ مباشرة. أسعار البيع مستقلة للمنتجين (Y.Z) وليست ملحوظة مباشرة.

وقد استخدمت الشركة منهج تقييم السوق المعدل للمنتج (Y) والتكلفة المتوقعة زائد هامش الربح للمنتج (Z)، وتُقدر الشركة أسعار البيع المستقلة كما يلي:

المنتج	سعر البيع المستقل	المنهج
المنتج (X)	20000	أسعار ملحوظة مباشرة
المنتج (Y)	60000	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج (Z)	40000	منهج التكلفة المتوقعة زائد هامش الربح
المجموع	120000	

المطلوب: تخصيص سعر العملية على المنتجات الثلاثة، علماً بأن الخصم المتضمن بالعقد لا يخص منتج معين.

الحل: من البيانات السابقة يلاحظ بأن العميل يحصل على خصماً لشراء مجموعة من السلع لأن المقابل الموعود به يبلغ 90000 دج، في حين أن مبلغ أسعار البيع مستقلة هي 120000 دج.

يتم تخصيص الخصم بنسبة تتناسب مع المنتجات (X.Y.Z) لأن الخصم يتعلق بكافة المنتجات ويتم تخصيص الخصم، وبالتالي سعر المعاملة كما يلي:

المنتج	سعر البيع المخصص
المنتج (X)	(90000×120/20) =15000 دج
المنتج (Y)	(90000×120/60) =45000 دج
المنتج (Z)	(90000×120/40) =30000 دج
المجموع	90000

5-6- الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند وفاء الشركة بتعهداتها الواردة بالعقد

تعترف الشركة بالإيرادات عندما أو حيثما تستوفي الشركة التزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل، ويُنقل الأصل عندما أو حيثما يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل. وتنقل الشركة السيطرة على السلعة أو الخدمة ما مع مرور الوقت، وتستوفي بالتالي التزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد المعايير الآتية:

1- يستلم العميل المنافع المتحققة عن أداء الشركة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الشركة مهامها، ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية والمتكررة (مثل خدمة التنظيف) التي لا يمكن فيها تحديد استلام واستهلاك المنافع المتحققة عن أداء الشركة ن قبل العميل بسهولة.

2- يؤدي أداء الشركة إلى انشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال الأعمال قيد الإنجاز سواء كان الأصل ملموس أو غير ملموس) يسيطر عليه العميل من خلال انشاءه أو تعزيزه؛ أو

3- لا ينتج عن أداء الشركة أصل ذي استخدام بديل للشركة ويكون لدى الشركة حقاً قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

مثال:

يقدم أحد الأندية الصحية خدمات الاستفادة من المرافق المختلفة مقابل اشتراك سنوي قدره 2400 دج، ويستطيع العميل المشترك الاستفادة من خدمات النادي متى وكيفما شاء.

المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بإيرادات الاشتراكات

الحل: إن العميل يستفيد من خدمة الشركة بتوفير الأندية الصحية بالتساوي على مدار السنة، (أي يستفيد العميل من توفر النوادي الصحية بغض النظر عما إذا استخدمها العميل أم لا) وبناءً على ذلك أن أفضل مقياس للتقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء على مرور الوقت هو مقياس يستند إلى الوقت وتعترف الشركة بالإيراد على أساس القسط الثابت على مدار العام بواقع 200 دج (12/2400) شهرياً، أي أن العميل يتلقى ويستهلك منافع أداء الشركة في نفس الوقت عند توفير الشركة للأندية الصحية، وبناءً على ذلك يستوفي أداء التزام الشركة بمرور الوقت، حيث أن استخدام العميل للنوادي الصحية لا يؤثر على مبلغ السلع والخدمات المتبقية الذي يستحقه العميل.

- التزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية محددة

إذا لم يتم استيفاء التزام الأداء مع مرور الوقت، تستوفي الشركة التزام الأداء عند نقطة زمنية محددة، ولتحديد النقطة الزمنية المحددة التي سيطر فيها العميل على الأصل الموعود به وتستوفي الشركة التزام الأداء، يجب على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار متطلبات السيطرة الواردة بالمعيار، وبالإضافة إلى ذلك يجب على الشركة ان تأخذ بعين الاعتبار مؤشرات نقل السيطرة، والتي تشمل ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- تمتلك الشركة حقاً حالياً في الحصول على دفعة مقابل الأصل؛
- يملك العميل حقاً قانونياً في الأصل؛
- تنقل الشركة لملكية المادية للأصل؛
- يمتلك العميل المخاطر والمكافآت الهامة لملكية الأصل؛
- قبول العميل للأصل.

- طرق قياس الإنجاز المتحقق:

أساليب قياس الإنجاز المتحقق نحو الاستيفاء الكامل لإلتزام الأداء

1- أسلوب المخرجات: تعترف أساليب المخرجات بالإيرادات على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة إلى العميل بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد، تشمل أساليب المخرجات أسالياً معينة مثل مسوحات الأداء المنجز حتى تاريخه، وعمليات تقييم النتائج المتحققة، والمراحل التي تم بلوغها، والوقت المنقضي، والوحدات التي تم إنتاجها وتسليمها.

2- أسلوب المدخلات: تعترف أساليب المدخلات على أساس جهود الشركة أو مدخلاتها في استيفاء التزام الأداء (على سبيل المثال الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنقضية أو التكاليف المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات عمل الآلات المستخدمة) بالتناسب مع مجموع المدخلات المتوقعة في استيفاء ذلك الالتزام، إذا استنفذت جهود الشركة أو مدخلاتها بالتساوي طوال مدة الأداء، فقد يكون من المناسب للشركة أن تعترف بالإيرادات على أساس القسط الثابت.

7- الافصاحات

تضمن المعيار العديد من الافصاحات وتشمل:

- على الشركة تقديم إفصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.
- على المشركة الإفصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
  - ✓ عقودها مع العملاء؛
  - ✓ الأحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق إرشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء؛
- أية أصول مُعترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وإنجاز تلك العقود.

أسئلة وتمارين المعيار (IFRS 15)

الجانب النظري

- ما هي أسباب إصدار المعيار (IFRS 15) " الايراد من العقود مع العملاء "؟
- ما هو هدف المعيار (IFRS 15) " الايراد من العقود مع العملاء "؟
- ما هو النطاق الذي يغطيه المعيار (IFRS 13) " الايراد من العقود مع العملاء "؟
- ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية: العقد، العميل، الدخل، الايراد، التزامات الأداء، سعر العملية (الصفقة)؟
- وضح المتطلبات المحاسبية للإيراد؟
- اشرح بإجاز الخطوات الخمسة للإثبات الايراد؟
- ما هي الافصاحات التي يتطلبها المعيار (IFRS 15) " الايراد من العقود مع العملاء "؟

الجانب التطبيقي

التمرين الأول: تُبرم شركة اتصالات عقد بيع جهاز محمول والاتصال بشبكة الهاتف المحمول، العقد الذي يستمر لمدة عامين يمنح للعميل:

- X دقيقة من المكالمات شهريًا؛
- Y غيغابايت من البيانات شهريًا؛ و
- رسائل Z شهرياً.

كما تبيع شركة الاتصالات الأجهزة المحمولة بشكل متكرر دون توصيلها بالشبكة. على الرغم من توفر مجموعات مختلفة من الدقائق والبيانات والرسائل، لا يمكن شراء دقائق فقط أو بيانات فقط أو رسائل فقط. تستنتج شركة الاتصالات أنه على الرغم من أنه يمكن للعميل الاستفادة من الدقائق والبيانات والرسائل بشكل مستقل عن بعضها البعض (أي أنها قادرة على التمييز)، إلا أنها مترابطة مع بعضها البعض لأن المخاطر المرتبطة بوعد نقل الدقائق والرسائل والبيانات غير قابلة للفصل كجزء من اتصال الشبكة.

المطلوب: ما هي التزامات الأداء لشركة الاتصالات.

التمرين الثاني: بتاريخ 1 جانفي 2020، أبرم بائع عقدًا مع أحد العملاء لتصنيع عنصر من المعدات المتخصصة في الصناعة، التسليم في 31 مارس 2020، المبلغ المقابل المحدد في العقد هو 2 مليون دج، ولكن هذا المبلغ سيزداد أو ينقص بمبلغ 10000 دج عن كل يوم يكون فيه تاريخ التسليم الفعلي إما قبل أو بعد 31 مارس 2020. عند تحديد سعر المعاملة، يأخذ البائع في الاعتبار النهج الذي من شأنه أن يتنبأ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي سيستحقه في النهاية.

المطلوب:

- هل العقد هو عقد بإيراد متغير أم لا.
- تحديد طريقة الاعتراف بالتعويض النقدي المتغير وفقاً للمعيار (IFRS 15) لدى البائع.

- تحديد إجمالي ايراد العقد المتوقع، وايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل للبائع، إذا علمت ان احتمالات البائع هي:
  - ✓ التسليم في الموعد المحدد في 31 مارس 2020. وبنسبة احتمال 60 %.
  - ✓ تسليمه بتأخير مقداره 10 يوماً أي في 10 أفريل 2020 وبنسبة احتمال 25 %.
  - ✓ تسليمه بتأخير مقداره 15 يوماً أي في 15 أفريل 2020 وبنسبة احتمال 15 %.

التمرين الثالث: أبرمت شركة عقدًا مع عميل لتصنيع آلة جديدة. ستنتقل السيطرة على الآلة المكتملة إلى العميل في غضون عامين (سيتم الوفاء بالتزام أداء الشركة في وقت معين). يحتوي العقد على خيارين للدفع. يمكن للعميل دفع 5 ملايين دج في غضون عامين عندما يحصل على السيطرة على الآلة، أو يمكن للعميل دفع 4 ملايين دج عند بدء العقد. يُقرر العميل دفع 4 ملايين دج عند البداية.

يستنتج البائع أنه بسبب الفترة الزمنية الهامة بين تاريخ الدفع من قبل العميل وتحويل الآلة إلى العميل، إلى جانب تأثير معدلات الفائدة السائدة في السوق، فإن هناك عنصر تمويل مهم في العقد. معدل الفائدة الضمني في المعاملة هو 11.8 %. ومع ذلك، لأن البائع يقترض فعليًا من عميله، فإن البائع مطالب أيضًا بالنظر في معدل الاقتراض الإضافي الخاص به والذي تم تحديده بنسبة 6 %.

المطلوب:

- ما هي القيود المحاسبية لذلك عند (بدية العقد، خلال فترة التصنيع، خلال تسليم الآلة للعميل).
- هل يجب الاعتراف بالإيراد في نقطة زمنية محددة أو بمرور الوقت.

التمرين الرابع: تبيع إحدى الشركات بضاعة لأحد العملاء مقبل استلام معدات وأدوات قيمتها العادلة 2 مليون دج، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي 1.5 مليون دج وتكلفتها 1.2 مليون دج وهامش الربح المستهدف 20 %.

المطلوب: ما هو ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به.

التمرين الخامس: وقعت الشركة عقد مع أحد العملاء لبيع المنتجات الآتية (X.Y.Z) مقابل 10000 دج. سيتم نقل كل منتج إلى العميل في وقت مختلف .يباع المنتج (X) بشكل منفصل مقابل 5000 دج؛ لا يتم بيع المنتجات Y و Z بشكل منفصل .إن أسعار البيع المستقلة المقدرة للمنتجات Y و Z هي 2500 دج و 7500 دج على التوالي. لا يوجد دليل يُشير إلى أن خصم 5000 دج يتعلق بالكامل بواحد أو مجموعة من اثنين من المنتجات التي يتم بيعها.

المطلوب: تخصيص سعر العملية على المنتجات الثلاثة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 16)

(عقود الايجار)

1- نبذة تاريخية عن المعيار

في جانفي 2016 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 16) "عقود الايجار" وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، يحِل المعيار محل كل من المعيار (IAS 17) "عقود الايجار"، والتفسيرات الآتية: التفسير (IFRIC 4) "الترتيبات التي تتضمن التأجير" والتفسير (SIC 15) " عقود الايجار التشغيلي–الحوافز–" والتفسير (SIC 27) " تقييم محتوى العمليات التي تتضمن شكل قانوني لعقد الايجار" ، بدأ سريان المعيار اعتباراً من 2019/1/1.

وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث بموجب هذا المعيار رسملة عقود الايجار التشغيلية التي تزيد عن 12 شهراً كأصول والاعتراف بالالتزامات مقابلها، وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الايجار التشغيلية واخفاء الالتزامات المرتبطة بتلك العقود.

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- أبلغ العديد من أصحاب المصلحة عن مخاوف لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بشأن الافتقار إلى شفافية المعلومات حول التزامات الإيجار. ورداً على ذلك، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية مشروعاً لتحسين محاسبة عقود الإيجار. إن عدم وجود معلومات حول عقود الإيجار في الميزانية (قائمة المركز المالي)، يعني أن المستثمرين والمحللين لم يتمكنوا من مقارنة الشركات التي تقترض لشراء الأصول مع تلك التي تؤجر الأصول.

3- هدف المعيار

يهف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود الايجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملاءمة وممثلة بصدق لعمليات التأجير لدى كل من المؤجرين والمستأجرين.

4 - نطاق المعيار

يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 16) "عقود الايجار" على كافة عمليات التأجير باستثناء ما يلي:

- عقود التأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط والغاز وما شابهها.
- عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (IAS 41) "الزراعة".
- ترتيبات خدمات الامتياز أنظر التفسير (IFRIC 12).
- تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر أنظر (IFRS 15) "الايراد من العقود من العملاء".
- حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل: حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) "الأصول غير الملموسة".

ملاحظة: يجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) لعقود الاستئجار الأصول غير الملموسة غير المذكورة سابقاً في الاستثناء الخامس أعلاه.

5- تعريف المصطلحات

- **تاريخ بدأ الايجار (Commencement date of the lease)**: التاريخ الذي يجعل المؤجر الأصول الأساسية متاحة للاستخدام من قبل المستأجر.
- **الحياة الاقتصادية للأصل (Economic life)**: إما الفترة التي يُتوقع أن تكون فيها الأصول قابلة للاستخدام اقتصاديًا بواسطة مستخدم واحد أو أكثر أو عدد الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع الحصول عليها من أحد الأصول بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.
- **التاريخ الفعلي للتعديل الايجار (Effective date of the modification)**: التاريخ الذي يوافق فيه الطرفان على تعديل الإيجار.
- **القيمة العادلة (Fair Value)**: السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- **عقد الايجار التمويلي (Finance lease)**: عقد إيجار ينقل بشكل جوهري جميع المخاطر المنافع المرتبطة بملكية الأصل الأساسي.
- **دفعات ثابتة (Fixed payments)**: الدفعات التي يقوم بها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام أصل أساسي أثناء مدة الإيجار، باستثناء مدفوعات الإيجار المتغيرة.
- **اجمالي الاستثمار في عقد الايجار (Gross investment in the lease)**: هو مجموع:
  - ✓ دفعات الإيجار المستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ و
  - ✓ أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.
- **التكاليف الأولية المباشرة (Initial direct costs)**: التكاليف الإضافية للحصول على عقد الإيجار، حيث لم يكن من الممكن تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف التي يتكبدها المؤجر فيما يتعلق بعقد إيجار تمويلي.

- **سعر الفائدة الضمني في عقد الايجار (Interest rate implicit in the lease.)**: هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الايجار والذي يجعل القيمة الاجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الايجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

- **عقد الايجار (Lease)**: هو عقد أو جزء من عقد ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة زمنية بمقابل ما.

- **حوافز الايجار (Lease incentives)**: المدفوعات التي يقوم بها المؤجر إلى المستأجر المرتبطة بعقد الإيجار، أو سداد تكاليف التأجير من قبل المؤجر.

- **تعديل عقد الايجار (Lease modification)**: هو تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو في المقابل لعقد الإيجار، لم يكن جزءًا من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول الأساسية، أو تمديد أو تقصير مدة الإيجار التعاقدي).

- **دفعات الايجار (Lease payments)**: دفعات المستأجر للمؤجر فيما يتعلق بالحق في استخدام الأصل خلال مدة الإيجار، والتي تشمل ما يلي:
  - ✓ المدفوعات الثابتة ناقص أي حوافز تأجير؛
  - ✓ مدفوعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو سعر؛
  - ✓ سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر على يقين من ممارسة هذا الخيار؛ و
  - ✓ مبلغ غرامات إنهاء عقد الإيجار، إذا كان المستأجر هو الذي يمارس خيار إنهاء عقد الإيجار.

- **مدة عقد الايجار (Lease term)**: هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي يحق للمستأجر خلالها استخدام الأصل المتفق عليه بالإضافة إلى:
  - ✓ الفترات التي يغطيها خيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدًا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛ و
  - ✓ الفترات التي يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدًا بشكل معقول من عدم ممارسة هذا الخيار.

- **المستأجر (Lessee)**: كيان يحصل على الحق في استخدام أصل أساسي لفترة زمنية بمقابل معين.

- **معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر (Lessee's incremental borrowing rate)**: هو معدل الفائدة الذي يتعين على المستأجر دفعه للاقتراض على مدى مماثل (أي بنفس شروط عقد الايجار)، ومع ضمانات مماثلة، وبنفس المبالغ اللازمة للحصول على أصل بقيمة مماثلة لأصل المستأجر في بيئة اقتصادية مماثلة (أي نفس الظروف الاقتصادية).

- **المؤجر (Lessor)**: كيان يوفر الحق في استخدام أصل أساسي لفترة من الزمن بمقابل معين.

- **صافي الاستثمار في عقد الإيجار (Net investment in the lease)**: إجمالي الاستثمار في الإيجار مخصومًا منه سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

- **عقد الايجار التشغيلي (Operating lease)**: عقد إيجار لا ينقل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل المستأجر.

- **مدفوعات الايجار الاختيارية (Optional lease payments)**: هي المدفوعات التي يجب أن يدفعها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام الأصل المستأجر خلال الفترات التي يغطيها خيار لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار وغير مدرجة في مدة الإيجار.

- **فترة الاستخدام (Period of use)**: إجمالي الفترة الزمنية التي يتم فيها استخدام أحد الأصول للوفاء بعقد مع العميل (بما في ذلك أي فترات زمنية غير متتالية).

- **قيمة الضمان المتبقية (Residual guarantee value)**: ضمان مقدم إلى المؤجر من قبل طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من القيمة) للأصل المستأجر في نهاية عقد الإيجار ستكون على الأقل مبلغًا محددًا.

- **عقد ايجار قصير الأجل (Short-term lease)**: هو عقد ايجار له مدة إيجار تبلغ 12 شهراً أو أقل من تاريخ بداية عقد الايجار، ولا يعتبر العقد الذي يتضمن خيار الشراء عقد ايجار قصير الأجل.

- **عقد الايجار بالباطن (Sublease)**: هو عملية تتضمن إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر (مؤجر وسيط) لطرف ثالث ويستمر عقد الايجار (عقد الايجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

- **الأصل الأساسي (Underlying asset)**: الأصل الذي يخضع لعقد إيجار، والذي تم بموجبه توفير حق استخدام هذا الأصل للمستأجر من قبل المؤجر.

- **دخل تمويل غير مكتسب (Unearned finance income)**: هو الفرق بين إجمالي الاستثمار في الايجار وصافي الاستثمار في الايجار.

- **القيمة المتبقية غير المضمونة (Unguaranteed residual value)**: هو ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل الأساسي، والذي لا يتم ضمان تحقيقه من قبل المؤجر أو مضمون من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

- **مدفوعات الإيجار المتغيرة (Variable lease payments)**: هو الجزء من المدفوعات التي يدفعها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام أصل أساسي خلال مدة الإيجار يختلف بسبب التغيرات في الحقائق أو الظروف التي تحدث بعد تاريخ البدء، بخلاف مرور الوقت.

6- تحديد عقد الايجار

في بداية عقد الايجار على الشركة تقييم ما إذا كان العقد هو عقد ايجار أو يتضمن اتفاقية تأجير، ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- يعتبر العقد عقد ايجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لآخر لمدة زمنية محددة بمقابل معين، أو بدل معين، وقد تكون المدة الزمنية معبراً عنها شكل مقدار استخدام الأصل مثل استخدام معدات لإنتاج 5000 وحدة مثلاً من إحدى المنتجات.

- تُنقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.

- يتم عادة تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد، ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.

- إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر) وفي هذه الحالة لا يعتبر العقد عقد ايجار. يبين المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمرد إذا توفر الشرطان الآتيين:

  - ✓ للمرد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.
  - ✓ تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

- يجب على الشركة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد ايجار ينطوي على اتفاقية تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

7- فصل مكونات العقد

– في عقد الايجار أو العقود التي تتضمن عنصر تأجير على الشركة المحاسبة بشكل مستقل عن مكونات العقد التي تتضمن عنصر تأجير عن تلك المكونات التي لا تتضمن تأجير إلا إذا كان من غير العملي ذلك، ويتم توزيع دفعات العقد لكل مكون من مكونات عقد الايجار على أساس سعر البيع المستقل (التي يتم الحصول عليها من قبل المرودين والمؤجرين) لكل مكون من مكونات عقد الايجار.

– إذا كان عقد الايجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو عناصر أخرى مثل عقد إيجار أصل شامل عقد صيانة ذلك الأصل، فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الافرادية النسبية لكل بند من بنود أو من مكونات عقد الايجار، وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها بالتركيز على استخدام المعلومات الملاحظة.

وفي بعض الحالات الاستثنائية إذا كان ذلك عملياً يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الايجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الايجار.

يجب على المؤجر أن يقوم بتوزيع الدفعات المستلمة من مكونات عقد الايجار بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) "الايراد من عقود مع العملاء"

مثال: فصل مكونات العقد

قامت الشركة (A) باستئجار آلات ومعدات حفر من الشركة (B) مقابل 250000 دج، لمدة 3 سنوات شاملاً عمليات الصيانة التي تقوم بها الشركة (B)، فإذا علمت أن سعر عقد الاستئجار للآلات والمعدات مستقلة ومعروفة وتمثل 120000 دج، و80000 دج على التوالي.

المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد إلى مكونات الايجار والمكونات الأخرى.

البيان	الآلات	المعدات	المجموع
عقد الايجار	**120000**	**80000**	**200000**
مكونات غير إجاريه (مصاريف الصيانة)	--------	--------	**50000**
إجمالي قيمة الدفعة			**250000**

مثال: تحديد مدة عقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1 استأجرت شركة معدات لمدة عامين مقابل 12000 دج شهرياً، يتضمن العقد خيار إعادة الاستئجار لمدة عامين إضافيين (2022 و2023) مقابل 450 دج شهرياً.

المطلوب: تبيان مدة العقد الواجب اعتبارها لأغراض تطبيق المعيار (IFRS 16).

الحل: بالرجوع الى تعريف مدة عقد الايجار أعلاه نجد أن العقد يتضمن إعادة الاستئجار بشروط تحفيزية، وبالتالي فإن مدة عقد الايجار يتم اعتبارها 4 سنوات لأغراض هذا المعيار.

8- المعالجة المحاسبية لعقود الايجار لدى المستأجر

القياس المبدئي لعقد الايجار

- في بداية عقد الايجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الايجار، أي يتم رسملة عقود الايجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات، وذلك لعقود الايجار التي تزيد مدتها عن 12 شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار إليها سابقاً. ويتم الاعتراف وتسجيل الأصل المستأجر كأصل وبالتكلفة وتحتي مسمى حق استخدام الأصل المتأجر بتاريخ بدء عقد الايجار ما يلي:

- أية مدفوعات لعقد الايجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل أو عند بداية عقد الايجار مطروحاً منها أية حوافز ايجار مستلمة.
- أية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر.
- قيمة التزامات عقد الايجار عند القياس الأولي لتك الالتزامات وهي القيمة الحالية لمدفوعات عقد الايجار المستقبلية (يتم خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني الوارد في العقد إذا كان معروفاً وإذا لم يكن معروفاً يتم استخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر) غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد.
- أية تكاليف يتوقع أن يتكبدها المستأجر عند تفكيك أو إزالة الأصل المستأجر، أو تكاليف استعادة موقع وجود الأصل أو أية تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الأصل إلى الحالة المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر.

يعترف المستأجر بالتزام (مخصص) وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) "المخصصات-الأصول والالتزامات المحتملة" لهذه التكاليف إما بتاريخ بدء عقد الايجار أو عند استخدام الأصل المستأجر خلال مدة محددة.

- يتم قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني إن وجد، ويتم القياس المبدئي لالتزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية، وإذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي.

مثال: القياس المبدئي لعقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1 قامت شركة باستئجار مباني بعقد ايجار لمدة 8 سنوات مقابل تسديد دفعة سنوية تبلغ 20000 دج، تسدد في نهاية كل عام، علماً أن العمر الإنتاجي للمباني 50 سنة، ومعدل الفائدة الضمني 12 % سنوياً.

معدل القيمة الحالية لدفعة عادية لدينار واحد بمعدل 12 % ولـ 8 دفعات تساوي 4.968.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد وإعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر عند الاستئجار.

الحل: بموجب هذا المعيار يجب رسملة كافة عقود لدى المستأجر كأصول والتزامات (الحق في استخدام الأصل) بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني الذي يبلغ 12 % في هذا المثال، إذا كانت مدة العقد أثر من 12 شهراً.

القيمة الحالية لدفعات الايجار = 20000 × 4.968 = 99360 دج.

قيد اثبات استئجار المباني:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار المباني (عقد الايجار)	99360	
	حـ/ التزامات حقوق استئجار المباني		99360

9- دفعات عقد الايجار غير المسددة

بتاريخ بدء عقد الايجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي تم إدخالها في قياس التزامات عقد الايجار مقابل حق استخدام الأصل المدفوعات الآتية:

- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها أية حوافز قابلة للاستلام.
- مدفوعات الايجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر أسعار (مثل مؤشر أسعار المستهلك) أو معدلات فائدة مثل سعر الفائدة أو مدفوعات متغيرة تعكس التغيرات في معدل الايجار السوقية عند الاعتراف الأولي بالالتزامات عقد الايجار باستخدام ذلك المؤشر أو المعدل السائد بتاريخ بدء عقد الايجار، يتم الاعتراف بأية دفعات ايجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات الحق في استخدام الأصل (عقد الايجار) بسبب عدم القدرة على تحديد قيمتها بموثوقية ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شروط تلك المدفوعات.
- المدفوعات المتوقع دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود قيمة متبقاة مضمونة في عقد الايجار.
- المبلغ المتوقع أن يدفعه المستأجر لشراء الأصل إذا تضمن عقد الايجار حق خيار المستأجر لشراء الأصل، وكان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس حق خيار شراء الأصل.

10- القياس اللاحق لالتزامات عقد الايجار

- بعد تاريخ بدء مدة عقد (ممارسة) الايجار على المستأجر قياس التزامات عقد الايجار كما يلي:
  - زيادة القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس الفائدة على التزامات العقد.
  - تخفيض القيمة المسجلة للالتزام لتعكس دفعات الايجار المدفوعة.
  - إعادة قياس القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس أية نتائج إعادة قياس أو تعديلات تتم على العقد أو التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم إجراء تعديلات عليها.

وبموجب هذا المعيار يجب أن يعكس معدل الفائدة على التزامات عقد الايجار خلال مدة العقد المبلغ الذي ينتج معدل عائد ثابت ودوري على الرصيد المتبقي على التزامات عقد الايجار.

- وبعد بدء عقد الايجار على المستأجر الاعتراف في بيان الدخل بكل مصروف فوائد التزام عقد الايجار ومدفوعات عقد الايجار المتغيرة غير المشمولة في قياس التزام عقد الايجار في الفترة التي تنشأ فيها الأحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغيرة.

مثال: القياس اللاحق لالتزامات عقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1 تقوم الشركة (A) باستئجار آلات صناعية من لشركة (B) لمدة 4 سنوات، مقابل دفعات ايجار سنوية 20000 دج تدفع في بداية كل سنة. للحصول على عقد الإيجار تتحمل الشركة (A) تكاليف أولية مباشرة بقيمة 6000 دج (منها 4000 دج تتعلق بمبلغ يدفع للمستأجر السابق للآلات الصناعية و2000 دج تتعلق بعمولة السمسار)، وكحافز للشركة (A) لدخولها في عقد الإيجار توافق شركة (B) بدفع مبلغ 2000 دج قيمة العمولة التي دفعتها الشركة (A) سابقاً.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي للشركة (A) هو 10 %سنويًا.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار بدفاتر المستأجر (Organica) واعداد القيود اللازمة وفق متطلبات (IFRS 16).

الحل:

في تاريخ بدء عقد الايجار في 2020/1/1 يقوم المستأجر بإعداد قيد اثبات أصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يقاس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 10 %.

القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار= 20000 ×2.487 =49740

يتم قياس قيمة حق استخدام الأصل = دفعات الايجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية للالتزام + أية تكاليف أولية مباشرة سددها المستأجر – الحوافز التي يستلمها المستأجر من المؤجر.

= 20000+49740+6000−2000 = 73740

القيود المحاسبية خلال العام 2020

يتم إعداد القيود التالية في 2020/1/1

– اثبات حقوق استخدام المعدات بالقيمة الحالية للالتزام مضافاً إليها دفعة الايجار المقدمة:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية حـ/ التزامات عقد الايجار حـ/ النقدية	69740	 49740 20000

– اثبات التكاليف الأولية:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية حـ/ النقدية	6000	 6000

– اثبات الحوافز المستلمة من المؤجر:

2020/1/1	حـ/ النقدية حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية	2000	 2000

ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار كما يلي:

تسديد دفعات الايجار وتحديد مصروف الفائدة			
التاريخ	**دفعة الايجار**	**مصروف الفائدة***	**قيمة التزامات عقد الايجار****
2020/1/1			49740
2020/12/31	------	4974	54714
2021/1/1	20000	------	34714
2021/12/31	-----	3471	38185
2022/1/1	20000	-----	18185
2022/12/31	------	1815	20000
2023/1/1	20000	------	0
المجموع	**60000**	**10260**	

* مصروف الفائدة = رصيد الالتزام غير المسدد × 10 %

** قيمة الالتزامات المسددة = رصيد الالتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة

– إثبات مصروف الفائدة لعام 2020:

2020/12/31	حـ/ مصروف الفائدة حـ/ التزامات عقد الايجار	4974	 4974

إثبات مصروف اهتلاك حق استخدام المعدات لعام 2020:

2020/12/31	حـ/ مصروف الاهتلاك حـ/ حقوق استخدام المعدات	18435	 18435

– القيود المحاسبية خلال لعام 2021:

– إثبات تسديد دفعة الايجار في 2021/1/1

2021/1/1	حـ/ التزامات عقد الايجار حـ/ النقدية	20000	 20000

– إثبات مصروف الفائدة لعام 2021:

2021/12/31	حـ/ مصروف الفائدة حـ/ التزامات عقد الايجار	3471	 3471

– إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2021:

2021/12/31	حـ/ مصروف الاهتلاك حـ/ حقوق استخدام المعدات	18435	 18435

– القيود المحاسبية خلال لعام 2022:

– إثبات تسديد دفعة الايجار في 2022/1/1

2022/1/1	حـ/ التزامات عقد الايجار حـ/ النقدية	20000	 20000

– إثبات مصروف الفائدة لعام 2022:

2021/12/31	حـ/ مصروف الفائدة حـ/ التزامات عقد الايجار	1815	 1815

– إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2022:

2022/12/31	حـ/ مصروف الاهتلاك حـ/ حقوق استخدام المعدات	18435	 18435

ملاحظة: تظهر التزامات الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين الالتزامات الجارية (الخصوم الجارية) والالتزامات غير الجارية (الخصوم غير الجارية) إما بشكل منفصل أو عناصر التزامات أخرى، حيث يصنف لقسط الواجب السداد خلال السنة التالية

كالتزامات جارية وباقي الأقساط ضمن الالتزامات غير الجارية، وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار في قائمة المركز المالي في 2020/12/31 كما يلي:

قائمة المركز المالي بتاريخ 2020/12/31	
الأصول	**الخصوم (الالتزامات)**
	الالتزامات (الخصوم) غير الجارية: **– التزامات عقود الايجار: 34714** **الالتزامات (الخصوم) الجارية:** **– التزامات عقود الايجار: 20000**

قائمة المصادر والمراجع

1. خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
2. خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
3. ليزا ويفر، **إدارة التحول (US GAAP) إلى (IFRS)**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، مصر، 2016.
4. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
5. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2019.
6. جمعة فلاح حميدات، **مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2019.
7. IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards**, Part A, Concepts and Requirements Framework, IFRS Foundation, 2018.
8. International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement**, IFRS Foundation, 2018.
9. **www.IFRS.Org**