وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

مطبوعة جامعية بعنوان:

المعايير المحاسبية الدولية 2 (IFRSs)

موجهة إلى طلبة السنة أولى (01) ماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الدكتور:

زواتنيـــــة عبد القادر

السنة الجامعية: 2022/2021

الفهرس	
العنوان:	الصفحة
فهرس المحتويات	II-I
مقدمة	1
المحور الأول: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية	2
المحور الثاني: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 (IFRS 1): تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	29
المحور الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2 (IFRS 2): المدفوعات على أساس الأسهم	33
المحور الرابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 (IFRS 3): اندماج الأعمال	39
المحور الخامس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5 (IFRS 5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	43
المحور السادس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 (IFRS 6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	49
المحور السابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 (IFRS 7): الأدوات المالية: الإفصاحات	53
المحور الثامن: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8 (IFRS 8): القطاعات التشغيلية	58
المحور التاسع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 (IFRS 9): الأدوات المالية	63
المحور العاشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (IFRS 10): القوائم المالية الموحدة	68

المحور الحادي عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 (IFRS 11): الترتيبات المشتركة	77
المحور الثاني عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 (IFRS 12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	84
المحور الثالث عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 (IFRS 13): قياس القيمة العادلة	89
المحور الرابع عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 14 (IFRS 14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)	96
المحور الخامس عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15): الإيراد من العقود مع العملاء	100
المحور السادس عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 (IFRS 16): عقود الإيجار	107
المحور السابع عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 (IFRS 17): عقود التأمين	113
قائمة المراجع:	120
الملاحق: قائمة الاختصارات	123

تمهيد:

بسم الله الرحمان الرحيم، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

لقد أصبحت المحاسبة كلغة اتصال بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين على المستوى الدولي، إلا أن اختلاف مبادئها وتطبيقاتها من دولة لأخرى أثر بشكل كبير على عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي، لذلك سارعت الهيئات المحاسبية على المستوى الدولي ومنها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سابقا إلى إيجاد الحلول المناسبة التي تضمن توحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية موحدة تعالج مختلف المواضيع والقضايا المحاسبية، والتي سميت بالمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، حيث حظيت بقبول دولي في تبنيها وتطبيقها.

وفي سنة 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والذي أصبح الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية بتسمية **معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)**، والتي شهدت انتشارا كبيرا لتطبيقها في مختلف الاقتصاديات العالمية.

تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) من بين المقاييس الأساسية والمهمة لدى طلبة الماستر، لذلك ارتأينا **إصدار هذه المطبوعة الخاصة بمقياس المعايير المحاسبية الدولية 2 (IFRSs)**، وهي موجهة أساسا لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كسند بيداغوجي يمكن الطالب من مواكبة التغيرات الحاصلة في مجال المحاسبة الدولية، حيث تضمنت هذه المطبوعة 17 محور، حيث جاء المحور الأول تحت عنوان "مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية" بمثابة إطار نظري يساعد ويبسط للطالب مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بتعريف المعايير المحاسبية الدولية، أهداف، دوافع وإجراءات إصدارها، الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية، قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) السارية المفعول إلى غاية سنة 2022، إضافة إلى مزايا وحدود تطبيقها.

أما المحاور الأخرى (16 محور) فقد تضمنت دراسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 (IFRS1) إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 (IFRS 17)، وذلك من خلال عرض دراسة مفصلة لكل معيار اشتملت على تمهيد يبين موضوع المعيار، ثم تبيان هدف المعيار ونطاق تطبيقه، التعريف بأهم المصطلحات الواردة في المعيار، ثم إبراز أهم المتطلبات المحاسبية والعرض الإفصاح.

وفي الأخير من خلال هذه المطبوعة نأمل أننا قد وُفقنا في معالجة مضمون مقياس المعايير المحاسبية الدولية 2 (IFRSs)، بحيث تكون كمرجع مفيد لطلبة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق.

المحور الأول: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- تعريف المعايير المحاسبية الدولية
- أهداف، دوافع وإجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية
- الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية
- معايير المحاسبة الدولية (IAS) السارية المفعول إلى غاية سنة 2022
- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية
- حدود تطبيق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

لقد فرضت التغيرات الاقتصادية الدولية على المتعاملين الاقتصاديين الدوليين على إيجاد قواعد محاسبية موحدة تخدم أهداف هؤلاء المتعاملين، لذلك سارعت الهيئات المحاسبية الدولية إلى إيجاد قواعد محاسبية موحدة، والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية، حيث تغطي هذه المعايير المحاسبية مختلف الجوانب المتعلقة بالقياس، العرض والإفصاح للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والحكومات، وهذا ما يسهل ويطور مسار العولمة الاقتصادية.

أولا: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

– تعرف المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.[1]

– المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية، الوضعية والمحددة يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.[2]

– تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرافقة للقوائم المالية.[3]

– كما تعبر المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة القواعد المحددة بشأن طريقة تسجيل، تبويب وتقديم المعلومة المالية، حيث تساعد هذه القواعد معدي القوائم المالية بالاستجابة لمتطلبات مختلف مستخدمي المعلومة المالية، خاصة الأطراف الخارجية، وذلك من خلال ضمان أن المعلومة المالية التي يتم إيصالها ملائمة وموثوقة.[4]

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد التي تصدر عن هيئة رسمية بهدف تنظيم وضبط العمل المحاسبي للأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

[1]– حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 103.

[2]– محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005 ، ص58.

[3]– مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي – تجربة الجزائر –،مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002، ص53.

[4] - karim mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, thèse de doctorat en sciences comptables, université de la manouba, 2010, p12.

ثانيا: أهداف، دوافع وإجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

1-أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: تهدف عمليات التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي إلى مواءمة النظم المحاسبية مع المستجدات التي تحدث في الاقتصاد العالمي، أي مسايرة التغيرات الاقتصادية وترجمة هذه التغيرات محاسبيا، وبالتالي فإن عملية التوحيد المحاسبي الدولي تهدف إلى :[1]

- توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي بالقوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساسا في القوائم المالية الختامية، حيث أن عدم تجانس مستخدمي هذه القوائم المالية وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على أكبر قدر من احتياجاتهم.

2-الضغوط باتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: هناك ضغوط عديدة باتجاه التوحيد المحاسبي الدولي منها :[2]

- الزيادة الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية: إن زيادة التبادلات التجارية على المستوى الدولي يتطلب معايير وأسس للقياس والإبلاغ المحاسبي، ومن متطلبات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية؛

- الحاجة المتزايدة إلى رأس المال: لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وإقراضها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرون والمقرضون؛

- زيادة الاندماج الدولي للأسواق، العمل، رأس المال والتكنولوجيا إذ تتطلب تلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم؛

[1]- عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، أهمية المعلومات المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر، 2011، ص8.

[2]- عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية-متطلبات التوافق والتطبيق-، مجلة أبحاث، جامعة حلب، سوريا، 2003، ص7.

– اعتماد الاتحاد الدولي للبورصات (IOSCO) معايير المحاسبة الدولية وكان قد حدد آذار 1998 كموعد نهائي ليوصي الاتحاد قبولها على المستوى الدولي واستخدامها كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود، وقد تبنى هذا الاتجاه إعلان دبي باعتماد معايير المحاسبة الدولية.

3–إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية: إن إصدار أي معيار محاسبي من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)يتطلب المرور بعشر مراحل، والتي يمكن إدراجها فيما يلي[1]:

– تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحديد كل الجوانب المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، مع مراعاة الإطار المفاهيمي.

– دراسة مقارنة للتطبيقات والمعايير الوطنية، وتبادل وجهات النظر مع الأطراف المعنية بوضع المعايير.

– استشارة المجلس الاستشاري للمعايير حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.

– تشكيل لجنة استشارية من أجل توجيه مجلس معايير المحاسبة في أعماله.

– نشر وثيقة للمناقشة من أجل التعليق عليها.

– نشر مشروع معيار أو مراجعة معيار بغية التعليق عليه من طرف مختلف الأطراف المعنية بوضع المعايير.

– تحليل وأخذ بعين الاعتبار التعاليق المستلمة.

– النظر حول إمكانية عقد جلسات استماع عامة أو إجراء اختبارات على الميدان.

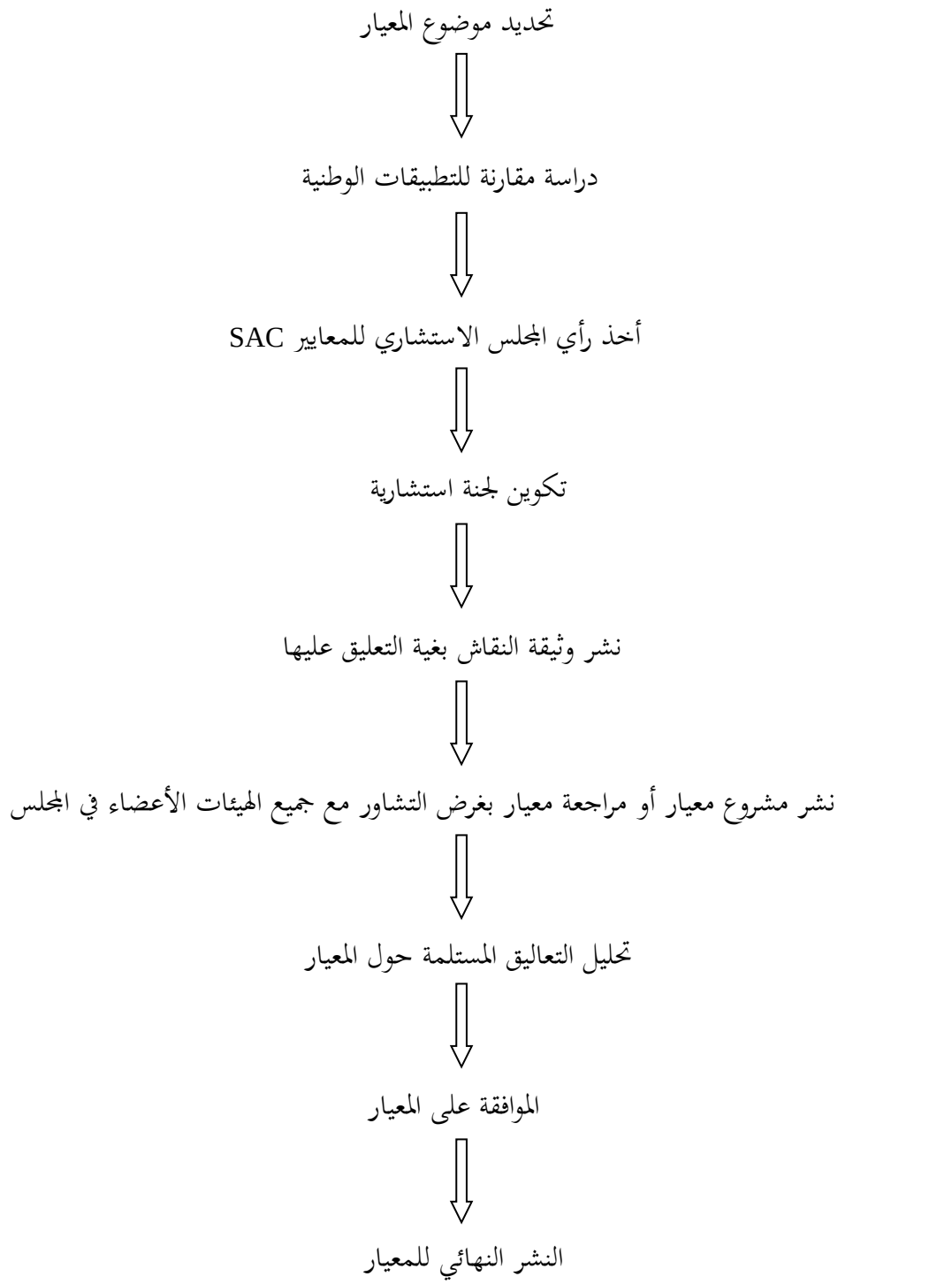
– الموافقة على المعيار من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بالأغلبية المؤهلة بما لا يقل عن 14 صوتا.

– النشر النهائي للمعيار مع نشر كل ما يتعلق به (دليل التطبيق، ملاحق توضيحية...الخ).

[1]- réda sefsaf, contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables, thèse de doctorat en sciences de gestion, université d'angers, 2012, pp: 43-44.

كما يمكن إبراز مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية حسب " stéphan brun" من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (01) : مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية.



source: Stéphan brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3éme édition, gualino éditeur, paris (France), 2006, p27

ثالثا– الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية.

إن عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية يتم تحت إشراف مجموعة من الهيئات المحاسبية الدولية، أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

1–لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

1–1– تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضو من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.[1]

1–2–أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية: من بين الأهداف التي تسعى الهيئة لتحقيقها نذكر ما يلي[2]:

– إعداد ونشر للصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وكذلك ترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي.

– المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية والمعايير والإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية.

– العمل على أن تحتوي القوائم المالية والوثائق الأخرى معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم، ومختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

– ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة.

[1]– حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص:106-107.

[2]– مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص131.

1-3- أهم المحطات التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية: فيما يأتي أهم المحطات التي تم فيها تعديل أو مراجعة دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية[1]:

- 29 جوان 1973 تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية عبر العالم.

- نوفمبر 1982 تم مراجعة دستور اللجنة ومعظم اتفاقياتها خصوصا المتعلقة بالمنظمات المهنية.

- أكتوبر 1992 تم مراجعة الدستور مرة أخرى.

- ماي 2000، تم عقد اجتماع لمختلف الهيئات المهنية المحاسبية عبر العالم لإعداد دستور جديد وآلية عمل جديدة تمكن لجنة معايير المحاسبة الدولية من إعداد معايير عالية الجودة، وعليه تم الاتفاق على تبني آلية عمل جديدة تسمح لمجموعة من الأمناء المختارين بعناية فائقة بتسيير مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أوكلت مهمة إعداد الدستور الجديد للأمناء البالغ عددهم 19 أمينا.

- جانفي 2001، قام أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد دستور جديد على أساسه يحل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، كما ستحل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs التي سيعدها مجلس معايير المحاسبة الدولية محل معايير المحاسبة الدولية IASs المعدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

- 20 أفريل 2001 تقرر أن جميع المعايير المحاسبية الدولية السابقة IASs سيبقى العمل ساريا بها إلى حين تعديلها أو سحبها النهائي، ونفس القرار بالنسبة لتفسيرات المعايير المحاسبية ستبقى سارية المفعول إلى حين تعديلها أو سحبها النهائي.

- مارس 2002، تم مراجعة الدستور، كما تم فيه إنشاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC لتحل محل لجنة تفسيرات المعايير .SIC

- جويلية 2010، تم حل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC foundation وإنشاء محلها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS foundation ، يقوم بإدارتها وتسيير شؤونها 22 أمينا.

[1]- العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2012-2013، ص 40.

1-4-الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبة الدولية: إن الإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبة الدولية المنشور سنة 1989، والذي يبين الأهداف والخصائص النوعية للقوائم المالية ومستعمليها، وتحديد قواعد التسجيل المحاسبي وقواعد التقييم، وتعطي التعاريف لعناصرها، وذلك كما يلي[1]:

– طبيعة القوائم المالية: هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وهي تعكس وضعية المؤسسة المالية ونتائجها المحققة، ومصادر استخدام الأموال، كما توفر معلومات لتقدير التدفقات النقدية، وهي محددة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في خمس عناصر أساسية وهي الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال، جدول تدفقات الخزينة، الملحق.

– مستعملو القوائم المالية: يصنف مجلس معايير المحاسبة الدولية مستعملي المعلومة المالية إلى سبعة أصناف وهي المستثمرون الحاليون والمحتملون، العمال والموظفون، المقرضون، الموردون ودائنون آخرون، الزبائن، الدولة والهيئات العمومية التابعة لها، الجمهور.

– الخصائص النوعية للقوائم المالية: وهي الخصائص الواجب توفرها في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في نهاية الدورة، والتي تزيد من فائدة المعلومة المالية المقدمة للمستعملين، وتتمثل هذه الخصائص حسب الإطار التصوري للجنة IASC في العناصر التالية: سهولة الفهم، الملاءمة، القابلية للمقارنة، الوثوق بالمعلومة (من خلال الصورة الصادقة، التركيز على الواقع الاقتصادي قبل الشكل القانوني، الحياد، الحيطة والحذر، الشمول).

– تعاريف عناصر القوائم المالية: تشمل عناصر القوائم المالية على كل من الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء.

– الأصول: وهي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية ينتظر منها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، والمتمثلة في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها لصالح المؤسسة، وهنا نجد أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن المؤسسة تمارس رقابة عليها وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا يعكس النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية لجوهر العملية بمعزل عن شكلها القانوني.

[1]– كتوش عاشور، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدوليةIAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر2014 ، ص ص:273-275.

– **الخصوم**: وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تمتلكها المؤسسة والتي تمثل منافع اقتصادية، وعليه فمن أهم خصائص الخصم هو وجود التزام حالي للمؤسسة، لذلك يجب التمييز بين الالتزامات الحالية والمستقبلية للمؤسسة.

– **رؤوس الأموال الخاصة**: وهي تتمثل في القيمة الباقية من أصول المؤسسة بعد طرح الخصوم منها.

– **النواتج (الإيرادات)**: تتمثل في زيادة المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تحصيلات أو زيادة في الأصول أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة ما عدا تلك المتعلقة برؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.

– **الأعباء (التكاليف)**: تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تسديدات أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، والتي يترتب عنها تناقص في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات الممنوحة للمساهمين في المؤسسة، وعليه تكون النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية (السنة المالية).

– **التسجيل المحاسبي والتقييم لعناصر القوائم المالية**: يتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتائج عند تحقق شرطين أساسيين هما: أولا احتمال أن تكون كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر تعود للمؤسسة أو تصدر عنها، وثانيا أن تكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة موثوق بها.

ويشير مفهوم احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى درجة عدم التأكد من أن منافعها المتعلقة بالعنصر المعني سوف تتدفق إلى المؤسسة أو تصدر عنها، وهذا المفهوم يتماشى مع عدم التأكد الذي تتصف به البيئة التي تعمل فيها المؤسسة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد القوائم المالية، أما المعيار الثاني للاعتراف بعناصر القوائم المالية فهو مصداقية القياس، أي إمكانية قياس ما تنطوي عليه هذه العناصر من تكلفة أو قيمة بشكل موثوق به.

2–مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

2–1– تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية: لقد تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ 01 أفريل 2001 كبديل للجنة معايير المحاسبة الدولية، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) بدل من المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، كما تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات

المالية، كما تم إصدار أول معيار من نوع IFRS في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.[1]

2-2-أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى[2]:

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعي عند إعداد القوائم المالية وتشجيع العمل بموجبها على مستوى العالم.

- العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي، ويتبع المجلس الاستراتيجية التالية:

- تشجيع الدول الأعضاء لدعوة مجلس IASB للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير التقارير المالية الدولية.

- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية.

- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبة الوطنية للتكيف مع معايير التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية.

- مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية المماثلة إلغاء أي فروقات جوهرية.

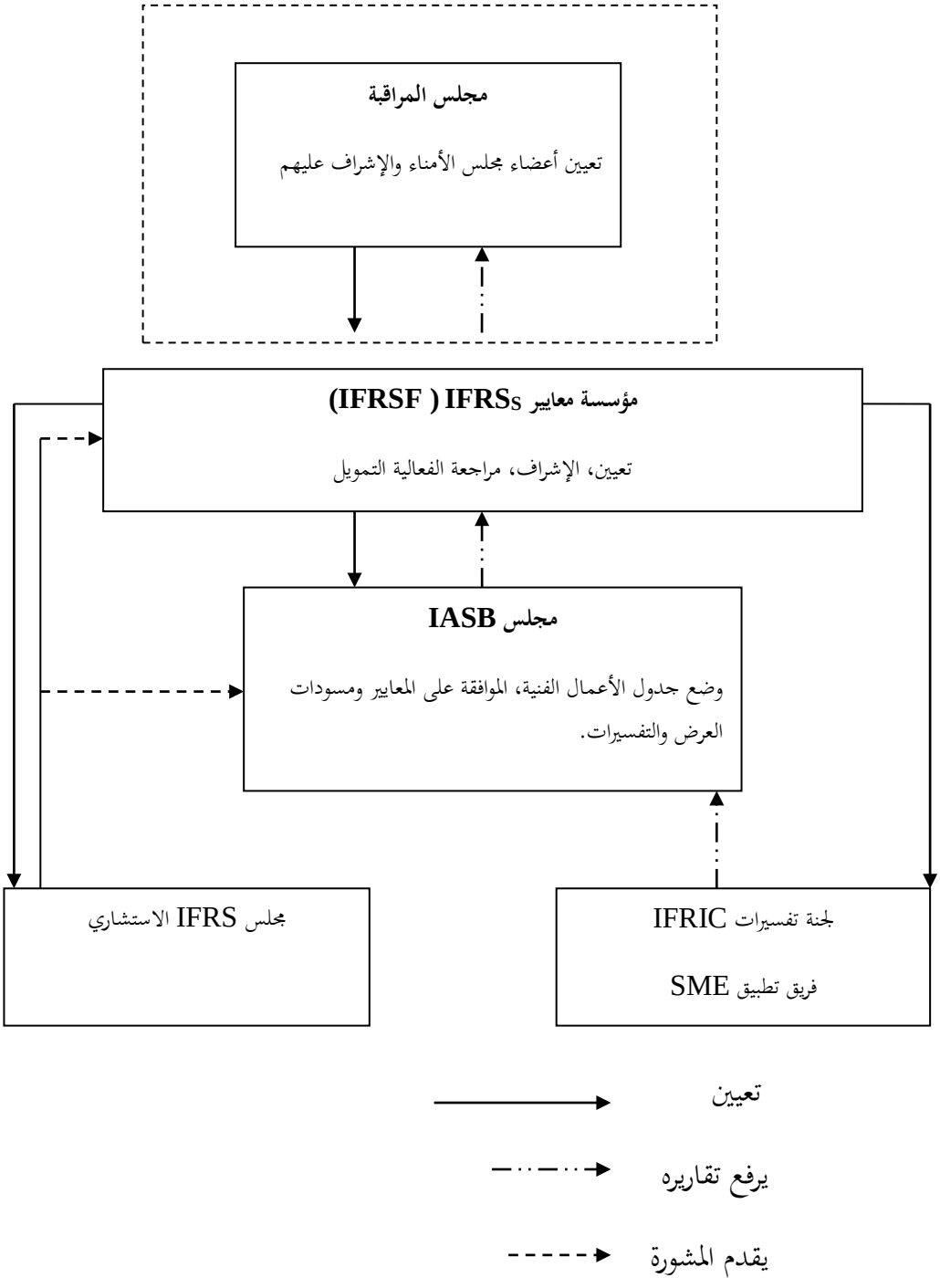
- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

[1]- مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص ص: 2-5.

[2]- خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2015،ص7.

-هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية:

الشكل رقم (02): يبين هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



المصدر: خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص10.

الجدول رقم (01): يبين مكونات هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

مكونات الهيكل	الأهداف والمسؤوليات	الأعضاء
مجلس المراقبة Monitoring Board	– المشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمناء. – تقديم الاستشارات إلى مجلس الأمناء واستلام التقرير السنوي منهم. – إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس IASB من خلال IFRSF	يتكون من 06 أعضاء كالتالي: – عضو عن اللجنة الأوروبية. – رئيس لجنة الخدمات المالية الياباني. – لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC. – لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية IOSCO. – لجنة بازل لمراقبة البنوك.
مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS، IFRSF)Foundation	– رفع تقرير سنوي إلى مجلس المراقبة. – استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB. – تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم. – مراجعة الفعالية لأداء المجالس واللجان. – المسؤولية عن القضايا التمويلية.	يتكون من 22 عضو، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. – يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 6 من آسيا، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.
مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	– وضع جدول الأعمال الفنية. – الموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات. – استلام المواضيع المقترحة من IFRSF. – رفع تقاريره إلىIFRSF	– يتكون من 16 عضو، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا، 4 من أوروبا، 4 من أمريكا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC	– تفسير معايير التقارير المالية الدولية ومعالجة المشاكل التطبيقية. – إصدار التفسيرات IFRIC. – رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	– تتكون من 14 عضو من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي: 8 من أوروبا، 3 من أمريكا الشمالية، 3 من آسيا (الصين، اليابان والهند)
فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة	– تبني المسؤولية عن تطبيق معيار	– يرأس الفريق عضو من مجلس

والمتوسطة SME Implementation Group	IFRS FOR SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية. – معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق معيار IFRS FOR SMEs. – رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	IASB ويتكون من 22 عضو موزعين كما يلي: 4 من إفريقيا، 2 من آسيا، 6 من أوروبا، 3 من أمريكا الشمالية، 6 من أمريكا الجنوبية، واحد من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي.
مجلس معايير التقارير المالية الدولية الاستشاري IFRS Advisory Council	– تقديم النصح والمشورة لمجلس IASB ومؤسسة IFRSF.	– يتكون من 47 عضو، الرئيس، مساعديه، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى.

المصدر: خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2-3- الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): تم إصدار الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010، حيث حل محل إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذي تم وضعه من قبل الهيئة السابقة للمجلس، ويساعد الإطار المفاهيمي مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي[1]:

– تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة.

– زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

– تحضير البيانات المالية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير أو التفسيرات.

– مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت التقارير المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.

– تزويد الأشخاص المهتمون بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقته في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

– مساعدة هيئات وجمعيات ومؤسسات وضع المعايير الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

[1]– بوبكر رزيقات، أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية، ص 182.

– مساعدة مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

2-4- أهم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي سنة 2010: من الوهلة الأولى يمكن ملاحظة أن التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي كانت معظمها شكلية ولا تمس بجوهر الإطار المفاهيمي، وفيما يلي أهم التعديلات[1]:

– تغيير التسمية من إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.

– تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.

– اتساع اهتمام الإطار المفاهيمي الجديد بجميع مكونات التقرير المالي على عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

– الإطار المفاهيمي المعدل يهتم بتوفير معلومات لشريحة واسعة من أصحاب المصالح، على عكس ما كان عليه الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يهتم بالدرجة الأولى بالمستثمرين.

– يحاول الإطار المفاهيمي المعدل تقليص حجم المعلومات المالية المتوفرة في التقارير المالية، لذلك ركز على المعلومات المالية المفيدة فقط، في حين كان كان الإطار المفاهيمي السابق يتيح المجال للإفصاح عن جميع المعلومات المالية، والتي يرى فيها الخبراء أنها تشوش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيدهم.

– الإطار المفاهيمي المعدل يتماشى مع هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الرامي إلى تطوير حزمة متكاملة من المعايير ذات جودة عالية، وذلك من خلال التركيز على توفير المعلومات المالية المفيدة فقط ضمن التقرير السنوي.

2-5-الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB: فيما يلي أهم الفروقات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا بهدف تبيان الغاية الحقيقية من عملية إعادة الهيكلة[2]:

[1]- العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 66-67.

[2]- نفس المرجع، ص ص: 43-44.

2-5-1- الفروقات الشكلية:

- تغيير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، فكلمة لجنة تعني عموما هيئة مؤقتة تنتهي مهمتها بانتهاء عملها وتحقيق أهدافها المسطرة، غير أن عملية إعداد المعايير المحاسبية وتطويرها هي عملية مستمرة مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها منظمات الأعمال، وهذه البيئة تتميز بالتطور والتغير المستمر، فتغير مكونات البيئة قد يتطلب إما تعديل معيار سابق أو إصدار معيار جديد، إذن أصبح هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية دائم ومتطور غير مرتبط بزمن محدد أو بتحقيق هدف معين، لذلك تم إعادة تسميتها من لجنة مؤقتة إلى مجلس دائم.

- تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية: تهتم المعايير المحاسبية بالجوانب المحاسبية فقط من خلال تبيان كيفية معالجة العمليات المحاسبية وكذا المساعدة على إعداد القوائم المالية، إلا أن حاجة مستخدمي المعلومات المالية زادت لتشمل معلومات أخرى أكثر تفصيلا وشمولا خصوصا مع زيادة الاستثمارات في الأسواق المالية (المشتقات المالية)، فأصبح من الضروري توسيع مجال اهتمام المعايير لتشمل تفاصيل أخرى في التقرير المالي السنوي وليس فقط القوائم المالية، أي أن الهدف من معايير الإبلاغ المالي الدولية أشمل من المعايير المحاسبية الدولية.

- تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRIC: بعد تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية تم إعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRIC.

2-5-2- الفروقات التنظيمية: على عكس IASC، فليس لمجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة مع الاتحاد الدولي للمحاسبة، فالمجلس الجديد يسير من قبل مجموعة من الأمناء من مختلف المناطق الجغرافية ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة.

- على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC، فمجلس إدارة IASB مشكل من أفراد مستقلين يتم تعيينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة وليس على أساس انتماءاتهم الجغرافية، بحيث يمثلون مختلف الهيئات أو المنظمات المحاسبية المحلية.

- على عكس IASC، فالأعضاء في IASB يعملون بشكل دائم وليس جزئي.

2-5-3- الفروقات العملية:

- على عكس مجلس إدارة IASC الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارة IASB يجتمع غالبا كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين والتجاريين أعلى مما كانوا في IASC.

- أصبح هدف IASB الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم لنا معلومات تتميز بالشفافية وقابلة للمقارنة تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للشركات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

- على عكس ما كان سابقا، أصبح العمل والتنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية.

رابعا- معايير المحاسبة الدولية (IAS) السارية المفعول إلى غاية سنة 2022

تتمثل قائمة المعايير المحاسبية الدولية التي بقيت سارية المفعول إلى غاية سنة 2022 فيما يلي:

1-معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (IAS1): عرض القوائم المالية

يحدد معيار المحاسبة الدولي 1 عرض القوائم المالية المتطلبات العامة للقوائم المالية، بما في ذلك كيفية تنظيمها، والحد الأدنى من المتطلبات لمحتواها والمفاهيم الأساسية مثل الاستمرارية، وأساس الاستحقاق المحاسبي.

حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض القوائم المالية للأغراض العامة، لضمان إمكانية المقارنة مع القوائم المالية للمنشأة للفترات السابقة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. [1]

صدر هذا المعيار في 1975/01/01[2]

2-معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS 2): المخزون

يحتوي معيار المحاسبة الدولي 2 على متطلبات كيفية حساب معظم أنواع المخزون، حيث يتطلب المعيار أن يتم قياس المخزون على أساس التكلفة وصافي القيمة الممكن تحقيقها، أيهما أقل، ويحدد الطرق المقبولة لتحديد التكلفة، حيث يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات، من خلال توفير إرشادات لتحديد تكلفة المخزون ولاحقًا للاعتراف بالمصروفات، بما في ذلك أي تخفيض في صافي القيمة الممكن تحقيقها. كما أنه يوفر إرشادات حول معادلات التكلفة المستخدمة لتخصيص التكاليف للمخزونات. [3]

[1] -https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1, consulté le 07/10/2022.

[2]- بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص:248

[3] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2, consulté le 07/10/2022

صدر هذا المعيار في 1976/01/01[1]

3-معيار المحاسبة الدولي رقم 7 (IAS 7): قائمة التدفقات النقدية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية من المنشأة أن تعرض بيان التدفقات النقدية كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية الأساسية، حيث يتم تصنيف التدفقات النقدية وعرضها في أنشطة التشغيل (إما باستخدام الطريقة "المباشرة" أو "غير المباشرة") ، أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية ، مع عرض الفئتين الأخيرتين بشكل عام على أساس إجمالي.

حيث يهدف هذا المعيار إلى المطالبة بعرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد وما في حكمه لمنشأة عن طريق قائمة التدفقات النقدية، والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة وفقًا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. [2]

صدر هذا المعيار في 1979/01/01[3]

4-معيار المحاسبة الدولي رقم 8 (IAS 8): السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمحاسبة عن التغييرات في التقديرات وتعكس تصحيحات أخطاء الفترة السابقة.

يتطلب المعيار الامتثال لأي معايير IFRS محددة تنطبق على معاملة أو حدث أو شرط، ويقدم إرشادات حول تطوير السياسات المحاسبية للعناصر الأخرى التي ينتج عنها معلومات ذات صلة وموثوقة، حيث يتم بشكل عام احتساب التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء بأثر رجعي، في حين يتم حساب التغييرات في التقديرات المحاسبية عمومًا على أساس مستقبلي. [4]

صدر هذا المعيار في 1979/01/01[5]

[1]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 248

[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7, consulté le 07/10/2022

[3]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 248

[4] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8, consulté le 07/10/2022

[5]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 248

5-معيار المحاسبة الدولي رقم 10 (IAS 10): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

يحتوي معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية على متطلبات عندما يجب تعديل الأحداث بعد نهاية فترة التقرير في البيانات المالية.

أحداث التعديل هي تلك الأحداث التي تقدم دليلاً على الظروف القائمة في نهاية فترة التقرير، في حين أن الأحداث غير المعدلة تدل على الظروف الناشئة بعد فترة التقرير (يتم الإفصاح عن الأخيرة عندما تكون جوهرية)[1].

صدر هذا المعيار في 1980[2]/01/01

6-معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (IAS 12): ضرائب الدخل

يطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل ما يسمى بـ "طريقة الميزانية العمومية الشاملة" للمحاسبة عن ضرائب الدخل والتي تعترف بالآثار الضريبية الحالية للمعاملات والأحداث والعواقب الضريبية المستقبلية لاسترداد أو تسوية القيمة الدفترية لأصول الكيان في المستقبل والالتزامات.

يتم الاعتراف بالفروق بين القيمة الدفترية والقاعدة الضريبية للموجودات والمطلوبات، وخسائر الضرائب والائتمانات المرحّلة، مع استثناءات محدودة، كمطلوبات ضريبية مؤجلة أو أصول ضريبية مؤجلة، مع إخضاع الأخيرة أيضًا لاختبار "أرباح محتملة. "

حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. [3]

صدر هذا المعيار في 1981./01/01[4]

7-معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (IAS 16): الممتلكات والمصانع والمعدات

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 16: الممتلكات والمصانع والمعدات المعالجة المحاسبية لمعظم أنواع الممتلكات والمصانع والمعدات، كما يتم قياس الممتلكات والآلات والمعدات مبدئيًا بتكلفتها ، ويتم قياسها لاحقًا إما باستخدام نموذج التكلفة أو إعادة التقييم ، ويتم اهتلاكها بحيث يتم توزيع قيمتها القابلة للاهتلاك على أساس

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10, consulté le 07/10/2022

[2]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 249

[3] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12, consulté le 07/10/2022

[4]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 249

منتظم على مدار عمرها الإنتاجي، حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات. [1]

صدر هذا المعيار في 1983./01/01[2]

8-معيار المحاسبة الدولي رقم 19 (IAS 19): منافع الموظفين

يحدد المعيار المحاسبي الدولي 19 منافع الموظفين (المعدل في 2011) المتطلبات المحاسبية لمزايا الموظفين، بما في ذلك المزايا قصيرة الأجل (مثل الأجور والرواتب والإجازة السنوية) ومزايا ما بعد الخدمة مثل مزايا التقاعد والمزايا الأخرى طويلة الأجل (مثل إجازة الخدمة الطويلة) ومزايا إنهاء الخدمة.

حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة والإفصاح عن مزايا الموظفين، مما يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام حيث يقدم الموظف خدمة ومصاريف عندما تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية لخدمة الموظف. [3]

صدر هذا المعيار في 1985./01/01[4]

9-معيار المحاسبة الدولي رقم 20 (IAS 20): المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يوضح معيار المحاسبة الدولي 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية كيفية حساب المنح الحكومية والمساعدات الأخرى.

يتم الاعتراف بالمنح الحكومية في الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى الفترات التي تعترف فيها المنشأة بمصاريف التكاليف ذات الصلة التي تهدف المنح إلى التعويض عنها، والتي في حالة المنح المتعلقة بالأصول تتطلب إنشاء المنحة كمؤجلة الدخل أو خصمه من القيمة الدفترية للأصل.

حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وغيرها من أشكال المساعدات الحكومية. [5]

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16, consulté le 07/10/2022

[2]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 249

[3] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19, consulté le 07/10/2022

[4]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 249

[5] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20, consulté le 07/10/2022

اعتبر هذا المعيار ساري المفعول بداية من 1 يناير 1985.[1]

10-معيار المحاسبة الدولي رقم 21 (IAS 21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يوضح معيار المحاسبة الدولي رقم 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية كيفية حساب المعاملات والعمليات بالعملات الأجنبية في البيانات المالية، وكذلك كيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة العرض.

حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تضمين معاملات العملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة وكيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة العرض. [2]

صدر هذا المعيار في 1985./01/01[3]

11-معيار المحاسبة الدولي رقم 23 (IAS 23): تكاليف الاقتراض

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 23 تكاليف الاقتراض أن يتم تضمين تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى حيازة أو إنشاء أو إنتاج `` أصل مؤهل " (الذي يستغرق بالضرورة فترة طويلة من الوقت ليصبح جاهزًا للاستخدام المقصود أو البيع) في تكلفة أصل، حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.

تشمل تكاليف الاقتراض الفوائد على السحب على المكشوف والقروض المصرفية ورسوم التمويل على عقود الإيجار التمويلي وفروق الصرف على القروض بالعملات الأجنبية حيث يتم اعتبارها بمثابة تعديل لتكاليف الفائدة. [4]

صدر هذا المعيار في 1986./01/01[5]

12-معيار المحاسبة الدولي رقم 24 (IAS 24): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 24 الإفصاح عن الأطراف ذات الصلة إفصاحات حول المعاملات والأرصدة القائمة مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، كما يحدد المعيار فئات مختلفة من الكيانات والأشخاص كأطراف

[1]- طويرات رابح، مطبوعة حول المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة المسيلة، 2019/2018، ص: 6.

[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21, consulté le 07/10/2022

[3]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 250

[4] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23, consulté le 07/10/2022

[5]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 250

ذات علاقة ويحدد الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بهذه الأطراف ، بما في ذلك تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين.

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من أن البيانات المالية للمنشأة تحتوي على الإفصاحات اللازمة للفت الانتباه إلى احتمالية تأثر مركزها المالي وأرباحها أو خسارتها بسبب وجود أطراف ذات علاقة ومن خلال المعاملات والأرصدة القائمة مع هذه الأطراف. [1]

صدر هذا المعيار في 1986./01/01[2]

13-معيار المحاسبة الدولي رقم 26 (IAS 26): المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد

يحدد المعيار المحاسبي الدولي 26 المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد متطلبات إعداد البيانات المالية لخطط منافع التقاعد، وهي تحدد البيانات المالية المطلوبة وتناقش قياس مختلف البنود، لا سيما القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد الموعودة لخطط المنافع المحددة.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ القياس والإفصاح لتقارير خطط منافع التقاعد، حيث يجب أن تتضمن جميع الخطط في تقاريرها بيانًا بالتغييرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، وملخصًا للسياسات المحاسبية الهامة ووصفًا للنظام وتأثير أي تغييرات في النظام خلال الفترة. [3]

صدر هذا المعيار في 1988./01/01[4]

14-معيار المحاسبة الدولي رقم 27 (IAS 27): القوائم المالية المنفصلة (بصيغته المعدلة في 2011)

يحدد معيار المحاسبة الدولي 27 القوائم المالية المنفصلة (بصيغته المعدلة في 2011) متطلبات المحاسبة والإفصاح لـ "القوائم المالية المنفصلة"، وهي قوائم مالية معدة من قبل الشركة الأم، أو المستثمر في مشروع مشترك أو شركة زميلة، حيث يتم المحاسبة عن تلك الاستثمارات بالتكلفة أو وفقًا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 الأدوات المالية، كما يحدد المعيار أيضًا المتطلبات المحاسبية لأرباح الأسهم ويحتوي على العديد من متطلبات الإفصاح.

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24, consulté le 07/10/2022

[2]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 250

[3] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias26, consulté le 07/10/2022

[4]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 250

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 27 إلى وضع معايير يتم تطبيقها في محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تختار المنشأة، أو تطلبها القوانين المحلية، تقديم قوائم مالية منفصلة (غير مجمعة).

أعيد إصدار معيار المحاسبة الدولي 27 في ماي 2011 وهو ساري المفعول بداية من 1 يناير 2013 ، حيث حل محل معيار المحاسبة الدولي 27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة بداية من ذلك التاريخ، كما تمت مراجعة متطلبات التوحيد التي كانت تشكل سابقًا جزءًا من معيار المحاسبة الدولي رقم 27 وهي مدرجة الآن في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10: القوائم المالية الموحدة.[1]

15-معيار المحاسبة الدولي رقم 28 (IAS 28) : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (بصيغته المعدلة في 2011)

يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (بصيغته المعدلة في 2011) كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية، مع استثناءات محدودة معينة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، كما يحدد المعيار أيضًا الشريك بالرجوع إلى مفهوم "التأثير الهام" ، والذي يتطلب سلطة للمشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها.

الهدف من معيار المحاسبة الدولي 28 (بصيغته المعدلة في 2011) هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

أعيد إصدار معيار المحاسبة الدولي 28 في ماي 2011 وهو ساري المفعول بداية من 1 يناير 2013.

حيث حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم 28 سابقا الاستثمارات في الشركات الزميلة.[2]

16-معيار المحاسبة الدولي رقم 29 (IAS 29): التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يطبق معيار المحاسبة الدولي 29 : إعداد التقارير المالية في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع عندما تكون العملة الوظيفية للكيان هي عملة الاقتصاد ذو التضخم المرتفع، بحيث لا يحدد المعيار متى ينشأ تضخم مفرط

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias27-2011, consulté le 17/10/2022.
[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias28-2011, consulté le 17/10/2022.

ولكنه يتطلب البيانات المالية (والأرقام المقابلة للفترات السابقة) لمنشأة ذات عملة وظيفية ذات معدل تضخم مرتفع ليتم إعادة بيانها للتغيرات في قوة التسعير العامة للعملة الوظيفية.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير محددة للمنشآت التي تقدم التقارير بعملة الاقتصاد ذو التضخم المرتفع بحيث تكون المعلومات المالية المقدمة ذات مغزى.

اعتبر هذا المعيار ساري المفعول بداية من 1 يناير 1990.[1]

17-معيار المحاسبة الدولي رقم 32 (IAS 32): الأدوات المالية: العرض

يوضح المعيار المحاسبي الدولي 32 الأدوات المالية: العرض، المتطلبات المحاسبية لعرض الأدوات المالية ، لا سيما فيما يتعلق بتصنيف هذه الأدوات إلى أصول مالية ومطلوبات مالية وأدوات حقوق ملكية، كما يوفر المعيار أيضًا إرشادات حول تصنيف الفوائد ذات الصلة وأرباح الأسهم والأرباح / الخسائر ، ومتى يمكن مقاصة الأصول المالية والمطلوبات المالية. [2]

صدر هذا المعيار في 1996./01/01[3]

18-معيار المحاسبة الدولي رقم 33 (IAS 33): ربحية السهم

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 33 ربحية السهم كيفية حساب كل من ربحية السهم الأساسية وعائد السهم المخفف، حيث يعتمد احتساب العائد على السهم الأساسي على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة، بينما يشمل العائد على السهم المخفف أيضًا الأسهم العادية المحتملة المخففة (مثل الخيارات والأدوات القابلة للتحويل) إذا كانت تستوفي معايير معينة.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ عرض مبالغ أرباح السهم لتحسين مقارنات الأداء بين الكيانات المختلفة في نفس فترة التقرير وبين فترات التقارير المختلفة لنفس الكيان. [4]

صدر هذا المعيار في 1998./01/01[5]

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29, consulté le 07/10/2022
[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias32, consulté le 07/10/2022
[3]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 250
[4] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias33, consulté le 07/10/2022
[5]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 251

19-معيار المحاسبة الدولي رقم 34 (IAS 34): التقارير المالية المرحلية

ينطبق معيار المحاسبة الدولي 34 إعداد التقارير المالية المرحلية عندما تقوم المنشأة بإعداد تقرير مالي مؤقت، حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي ووصف مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية المقدمة لفترة مرحلية.

اعتبر هذا المعيار ساري المفعول بداية من 1 يناير 1999[1]

20-معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (IAS 36): انخفاض قيمة الأصول

يسعى معيار المحاسبة الدولي رقم 36 الخاص بانخفاض قيمة الأصول إلى ضمان عدم إدراج أصول المنشأة بأكثر من قيمتها القابلة للاسترداد (أي القيمة العادلة الأعلى ناقصًا تكاليف الاستبعاد والقيمة في الاستخدام)، باستثناء الشهرة وبعض الأصول غير الملموسة التي تتطلب اختبار انخفاض سنوي في القيمة ، يتعين على الكيانات إجراء اختبارات انخفاض القيمة حيث يوجد مؤشر على انخفاض قيمة الأصل ، ويمكن إجراء الاختبار لـ "وحدة توليد النقد" حيث لا يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن الأصول الأخرى. [2]

صدر هذا المعيار في 1999./01/01[3]

21-معيار المحاسبة الدولي رقم 37 (IAS 37): المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة

يحدد معيار المحاسبة الدولي 37 : المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة، محاسبة المخصصات (مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكد) ، جنبًا إلى جنب مع الأصول المحتملة (الأصول المحتملة) والالتزامات الطارئة (الالتزامات المحتملة والالتزامات الحالية غير المحتملة أو غير القابلة للقياس بشكل موثوق).

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق معايير الاعتراف وأسس القياس المناسبة على المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول المحتملة وأن يتم الإفصاح عن معلومات كافية في الملاحظات على البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

المبدأ الرئيسي الذي وضعه المعيار هو أنه يجب الاعتراف بالمخصص فقط عندما يكون هناك التزام، أي التزام حالي ناتج عن أحداث ماضية.

---

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias34, consulté le 07/10/2022
[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36, consulté le 07/10/2022
[3]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 251.

وبالتالي، يهدف المعيار إلى ضمان التعامل مع الالتزامات الحقيقية فقط في البيانات المالية.

اعتبر هذا المعيار ساري المفعول بداية من 1 يوليو 1999.[1]

22-معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (IAS 38): الأصول غير الملموسة

يحدد المعيار المحاسبي الدولي 38: الأصول غير الملموسة المتطلبات المحاسبية للأصول غير الملموسة، وهي أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي ويمكن تحديدها (إما قابلة للفصل أو ناشئة عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى).

الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الاعتراف ذات الصلة يتم قياسها مبدئيًا بالتكلفة، ثم يتم قياسها لاحقًا بالتكلفة أو باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويتم إطفاءها على أساس منتظم على مدار عمرها الإنتاجي.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم التعامل معها على وجه التحديد في معيار دولي آخر للتقارير المالية، حيث يتطلب المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا وفقط إذا تم استيفاء معايير معينة، كما يحدد المعيار أيضًا كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بخصوص الأصول غير الملموسة. [2]

صدر هذا المعيار في 1999./07/01[3]

23-معيار المحاسبة الدولي رقم 40 (IAS 40): الاستثمارات العقارية

ينطبق المعيار المحاسبي الدولي 40 للاستثمار العقاري على محاسبة الممتلكات (الأراضي و / أو المباني) المحتفظ بها لكسب الإيجارات أو لزيادة رأس المال (أو كليهما).

يتم قياس الاستثمارات العقارية مبدئيًا بالتكلفة، مع بعض الاستثناءات يمكن قياسها لاحقًا باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة، مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة بموجب نموذج القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. [4]

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37, consulté le 07/10/2022
[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38, consulté le 07/10/2022
[3]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 251.
[4] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40, consulté le 07/10/2022

صدر هذا المعيار في 2001./01/01[1]

24-معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (IAS 41): الزراعة

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 41: الزراعة، محاسبة النشاط الزراعي تحويل الأصول الحيوية (النباتات والحيوانات الحية) إلى منتجات زراعية (المنتج المقطوع من الأصول الحيوية للكيان).

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير محاسبية للنشاط الزراعي، إدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية (النباتات والحيوانات الحية) إلى منتج زراعي (المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة).

اعتبر هذا المعيار ساري المفعول بداية من 1 يناير 2003[2]

خامسا- مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عدة مزايا، والتي تتمثل في :[3]

- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض؛

- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية، إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج أعمالها من خلال إنتاج قوائم مالية موحدة؛

- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها؛

- إزالة الغموض والتناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة؛

- كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والجهد للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية.

---

[1]- بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 251.

[2] - https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41, consulté le 07/10/2022

[3]- عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، مرجع سبق ذكره، ص8.

سادسا– حدود تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن عملية التوحيد المحاسبي باعتبارها الخطوة الهامة في إرساء توافق الأنظمة المحاسبية بغية إيجاد لغة موحدة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المتجهة نحو الانفتاح، وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمار، تصطدم بعدة عوائق، حيث نذكر أن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توافرها في الوحدات الاقتصادية، كذلك فإن القواعد والمبادئ المحاسبية لابد أن يتم تطبيقها في ظل توافر ظروف معينة قد تختلف من مؤسسة لأخرى أو من محيط إلى آخر، كما أن غياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب وظيفة الاتصال بين هيئات التوحيد والأطراف المستقبلة للمعايير للوقوف عند درجة القبول والتبني للمعايير من طرف هؤلاء، وكذلك الوقوف عند احتياجات هذه الأطراف من الحلول للمشاكل التي تواجهها زاد من حدة هذا المشكل لأننا أصبحنا في وضعية شبه قطيعة بين الهيئات المكلفة بالتوحيد والأطراف المعنية بها (المؤسسات)، كما أن المعايير المحاسبية الدولية سوف يكون لها نتائج اقتصادية على مختلف الأطراف، لأن الاختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد من الممكن أن تؤثر على القرارات المالية للمؤسسة.[1]

[1]– مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المحور الثاني: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 (IFRS1)
تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- **هدف معيار (IFRS1)؛**
- **نطاق تطبيق معيار (IFRS1)؛**
- **التعريف بالمصطلحات الواردة في معيار (IFRS1)؛**
- **التعرف على القوائم المالية الافتتاحية التي يجب إعدادها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)؛**
- **بيان التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) السابقة إلى معايير (IFRS) عند التطبيق للمرة الأولى؛**
- **بيان متطلبات العرض والإفصاح.**

تمهيد:

لقد صدر هذا المعيار لتمكين الشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS للمرة الأولى بعد أن تم إلزامها بوجوب تطبيق هذه المعايير اعتبارا من مطلع عام 2005، إضافة إلى غيرها من الشركات التي تقوم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS للمرة الأولى. [1]

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 إلى تحديد الإجراءات التي يجب على المنشأة اتباعها عندما تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة كأساس لإعداد بياناتها المالية ذات الأغراض العامة.[2]

[1] – خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-19.

[2]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs1 ,consulté le 08/04/2022

ثانيا–نطاق تطبيق المعيار

يتم تطبيق المعيار IFRS1 من قبل المنشآت التي توصف بأنها مطبقة للمرة الأولى لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS لإعداد وعرض قوائمها المالية ذات الاستخدام العام، وتعتبر المنشأة مطبقة للمرة الأولى إذا أعدت في السنة السابقة قوائمها المالية استنادا إلى:

– معايير محاسبية محلية، أو أي معايير أخرى لا تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS؛

– معايير التقارير المالية الدولية، ولكنها لم تتضمن وجود عبارة واضحة وصريحة وغير متحفظة على ذلك؛

– بعض ولكن ليس كل معايير التقارير المالية الدولية؛

– معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية، ولكن تم استخدام بعض معايير IFRS لمعالجة بعض البنود التي لم تتطرق إليها المعايير المطبقة؛

– معايير محاسبية محلية أو أي معايير أخرى تختلف عن معايير التقارير المالية الدولية، ولكن تم إعداد تسويات لقيم بعض البنود لتتوافق مع ما هو معمول به وفق معايير IFRS؛

– معايير التقارير المالية الدولية، ولكن لاستخدام الإدارة الداخلي ولم يتم تزويد هذه القوائم للملاك أو أصحاب العلاقة الخارجيين مثل المستثمرين أو الدائنين.

أما إذا تم تزويد القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية لأي طرف خارجي في السنة السابقة، فلا تعتبر المنشأة مطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية، ولا يطبق بذلك المعيار IFRS1.

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1–تاريخ الانتقال لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية: هو تاريخ بداية الفترة الأولى التي تقوم المنشأة بعرض معلومات مقارنة كاملة استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية في قوائمها المالية المعدة للمرة الأولى وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS.

2–التكلفة الاعتبارية (الحكمية): هي القيمة التي يتم استخدامها كبديل للتكلفة أو التكلفة القابلة للاهلاك في تاريخ معين، ويُفترض بأن المنشأة عند احتساب الاهلاك أو الإطفاء اللاحق قد اعترفت بالأصل أو الالتزام في ذلك التاريخ، وتكون بذلك تكلفته مساوية للتكلفة الاعتبارية (الحكمية).

3–القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن من خلالها بيع الأصل أو تحويل الالتزام بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.

4–القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS للمرة الأولى: هي القوائم المالية السنوية الأولى التي أعدت وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية بعبارة واضحة وغير متحفظة بأنه تم الالتزام بهذه المعايير.

5–الفترة الإبلاغية الأولى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية: الفترة الإبلاغية التي تنتهي في تاريخ الإبلاغ عن القوائم المالية الأولى المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية.

6–المطبق للمرة الأولى: هي المنشأة التي تقوم بعرض قوائمها المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للمرة الأولى.

7–قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية: هي قائمة المركز المالي التي تم إعدادها استنادا إلى متطلبات المعيار IFRS1 كما هي في تاريخ الانتقال لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

8–المبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها (previous GAAP): الأسس المحاسبية (كالمعايير الوطنية) التي كان يستخدمها المطبق لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مباشرة قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

9–تاريخ الإبلاغ: تاريخ نهاية الفترة الأخيرة التي تم إعداد قوائم مالية أو قوائم مالية مرحلية عنها.

10–معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

اسم جامع للإصدارات التالية:

أ. معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)؛

ب. معايير المحاسبة الدولية (IASs)؛

ج. التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)؛

د. التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC).

رابعا–التعرف على القوائم المالية الافتتاحية التي يجب إعدادها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS): وتتضمن ثلاث قوائم مركز مالي وقائمتي دخل شامل وقائمتي تدفقات نقدية وقائمتي تغيرات في حقوق الملكية.

خامسا–بيان التعديلات المطلوبة للانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) السابقة إلى معايير التقارير المالية الدولية عند التطبيق للمرة الأولى، وتتضمن:

– عدم الاعتراف ببعض الأصول مثل مصروفات البحث، وببعض المطلوبات مثل الاحتياطات العامة؛

– الاعتراف ببعض الأصول الجديدة مثل أصول الضريبة المستحقة، والمطلوبات الجديدة مثل مطلوبات الضريبة المستحقة؛

– إعادة التصنيف: كإعادة تصنيف الأسهم الممتازة القابلة للإطفاء من حقوق ملكية إلى مطلوبات؛

– إعادة القياس كقياس الأدوات المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة.

سادسا–بيان متطلبات العرض والإفصاح

– الإفصاحات لبعض البيانات المالية للفترات قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق معايير IFRS؛

– الإفصاحات في القوائم المالية التي يعدها المطبق لمعايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى؛

– الإفصاح عن التغيير المتوقع لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

المحور الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2 (IFRS2)
المدفوعات على أساس الأسهم

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم**
- **نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم**
- **التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم**
- **بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم**
- **بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): المدفوعات على أساس الأسهم**

تمهيد:

صدر هذا المعيار في شباط 2004 ودخل حيز التنفيذ في 2005/01/01، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق الملكية كالأسهم أو خيارات الأسهم.[1]

أولا: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم.

ثانيا: نطاق المعيار

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم على أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص ص: 711-716.

1- تسويات حقوق الملكية: أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات، ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية، وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.

2- تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة، أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

- العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات، بحيث تتضمن شروط الاتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقدا، أو بأصول أخرى، أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ثالثا: التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1- تسويات حقوق الملكية: هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات، ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم، أو خيارات التسديد بأسهم.

2- عمليات الدفع على أساس الأسهم: هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة، وقد تكون على شكل أسهم أو خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل التزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة.

3- تاريخ المنح: هو التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك أي من العاملين) على اتفاقية دفع على أساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف آخر على منحه نقدية أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الأخر.

4- 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 أسهم 25 دينار وبلغت القيمة العادلة للسهم 65 دينار، فإن القيمة الضمنية تساوي 40 دينار.

5- خيار السهم: هو عقد يعطي حامله الحق دون الالتزام بذلك للاكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد، أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

6- فترة الوفاء بالشروط: هي فترة يجب خلالها استيفاء جميع شروط التحويل المحددة في اتفاقية الدفع على أساس السهم.

رابعا-متطلبات المعيار

- يتطلب المعيار الاعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم، وإذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الاعتراف بالتزامات.

- عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عمليات تسديد على أساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كأصل (لا تتوفر بها خصائص الأصول)، فإنه يجب الاعتراف بها كمصروف (تستنفد فورا).

- عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية): يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء، وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال(1):

في 01/01/ 2008 اشترت الشركة العربية معدات قيمتها العادلة 50000 دينار، مقابل إصدار 10000 سهم بقيمة إسمية 1 دينار للسهم الواحد، كما بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 6 دنانير للسهم.

المطلوب:

- ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات في دفاتر الشركة العربية بتاريخ الشراء؟

- إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

الحل:

- يتم تسجيل المعدات بقيمة 50000 دينار، وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.

- قيد إثبات شراء المعدات:

50000		من حـ/ المعدات
	10000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية (10000*1)
	40000	حـ/ رأس مال إضافي

تم إثبات المعدات بالقيمة العادلة لها وهي 50000 دينار، منها 10000 دينار رأس مال الأسهم العادية، والفرق البالغ 40000 دينار يمثل رأس مال إضافي.

مثال (2):

استخدم بيانات المثال (1) وبافتراض أن القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

- ما هي القيمة التي ستظهر بها المعدات في دفاتر الشركة العربية بتاريخ الشراء؟

- إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

الحل:

- يتم تسجيل المعدات بمبلغ 60000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث أن القيمة العادلة للمعدات لا يمكن تحديدها.

- قيد إثبات شراء المعدات.

60000		من حـ/ المعدات (10000 سهم * 6 دنانير للسهم)
	10000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية (10000*1)
	50000	حـ/ رأس مال إضافي

تم إثبات المعدات بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 60000 دينار، منها 10000 دينار رأس مال الأسهم العادية، والفرق البالغ 50000 دينار يمثل رأس مال إضافي.

– بالنسبة للعمليات التي تتم مع العاملين:

– 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 العاملين باستخدام "نموذج تاريخ الخدمة"، أي تسجل العمليات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات التي تم الحصول عليها في التاريخ الذي تم استلامها به.

– عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلا، فإنه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط.

– يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج "Black-scholes أو Binomial"، ويطلب من المنشأة معاملة الانتقال من نموذج تسعير إلى آخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويتم الإشارة هنا إلى أن نموذج بلاك شولز يعتبر من النماذج المقبولة قبولا واسعا لتقييم خيارات الأسهم، وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادة ما تكون متاحة للاستخدام والتطبيق.

مثال (3):

في 2001/01/01 منحت إحدى الشركات 100 خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 200 موظف وكل خيار له الحق بالحصول على سهم عادي، شريطة استمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 03 سنوات القادمة.

قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير، كما قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 20%، وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.

المطلوب:

– ما هو مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

الحل:

سيتم الاعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة استيفاء الشروط، وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
السنة 1=(20000*80%*6)/3	32000 دينار	32000 دينار
السنة 2=(20000*80%*6)/3	32000 دينار	64000 دينار
السنة 3=(20000*80%*6)/3	32000 دينار	96000 دينار

قيد إثبات مصروف التعويضات في 12/31 من كل سنة ولمدة 03 سنوات.

32000		من حـ/ مصروف التعويضات
	32000	إلى حـ/ رأسمال إضافي مدفوع –خيار أسهم

خامسا–الإفصاح

تشمل الإفصاحات المطلوبة ما يلي[1]:

– طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت موجودة خلال الفترة؛

– كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة؛

– تأثير معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وفي مركزها المالي.

[1]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2, consulté le 08/04/2022

المحور الرابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 (IFRS3)
اندماج الأعمال

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): اندماج الأعمال**
- **نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): اندماج الأعمال**
- **التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): اندماج الأعمال**
- **بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): اندماج الأعمال**
- **بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3): اندماج الأعمال**

تمهيد:

صدر هذا المعيار في شهر نيسان 2004، واعتبر ساري المفعول اعتبارا من هذا التاريخ، وقد جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22)، حيث تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبتبني مفهوم القيمة العادلة، من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الشراء عند المحاسبة عن اندماج الأعمال.[1]

أولا–هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج منشآت الأعمال، ويتطلب أن يتم اعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال، وبالتالي فإن المقتني (الدامج) سيقوم بالاعتراف بالأصول

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية– الجوانب النظرية والعملية–، 2008، مرجع سبق ذكره ، ص ص:721-725.

والالتزامات، والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الإندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفائها على عدد معين من السنين، بل تخضع لاختبار التدني سنويا.

ثانيا–نطاق المعيار

يتناول المعيار ما يلي:

– طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.

– يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى، وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر (وهو ما يسمى بالسيطرة)، أو شراء صافي أصول مشروع أعمال (وهو ما يسمى بالإندماج)، وقد تتم بإصدار أسهم أو تحويل نقدية أو أصول أخرى، كما قد تتم العملية ما بين حملة الأسهم لمشروعين منضمين أو ما بين مشروع وحملة أسهم لمشروع آخر، وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديد ليسيطر على المشاريع المندمجة (وهو ما يطلق عليه بالاتحاد).

– يمكن أن ينشأ عن ضم الأعمال علاقة منشأة أم (المشروع المتملك) بمنشأة تابعة (المشروع المستملك)، وفي مثل هذه الظروف يطبق المتملك هذا المعيار في بياناته المالية الموحدة، وتدرج حصته في المشروع المستملك في بياناته المالية المنفصلة كاستثمار في منشأة تابعة.

– قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة، وليس شراء أسهم في المشروع الآخر، وفي هذه الحالة لا ينتج عنها علاقة منشأة أم بمنشأة تابعة، حيث يطبق المشروع الضام هذا المعيار في بياناته المالية الخاصة، وبالتالي في بياناته المالية الموحدة.

– كما يتناول المعيار إلى المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماجات الأعمال.

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– إندماج الأعمال: هو جمع منشأت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشأت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى.

2– حقوق الأقلية: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

فمثلا إذا تمكنت المنشأة (س) الدامجة من الاستحواذ على 85% من أسهم المنشأة (ص) المندمجة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15 % من أسهم الشركة ص بحقوق الأقلية.

3–طريقة الشراء: هي طريقة تعتبر أن أي اندماج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الاستحواذ عليه، وأن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة، وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأي التزامات محتملة قد تنشأ.

4–السيطرة: هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمشروع آخر لتحقيق منافع من أنشطته.

5–القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

رابعا–متطلبات المعيار الرئيسية

– يتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال بطريقة الشراء.

– يجب أن يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج منشآت أعمال داخلة ضمن نطاقه.

– يجب على المنشأة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها، وأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها الطرف الدامج (المشتري) مضافا إليها أي تكاليف مباشرة أخرى تعزى لعملية التملك (المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين..إلخ).

تاريخ التبادل: هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة.

– يجب على المنشأة الدامجة الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الاندماج بالأصول المحددة والالتزامات، والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراة (المندمجة) والتي تنطبق عليها معايير الاعتراف من حيث إمكانية تدفق المنافع المستقبلية من تلك الأصول ويمكن قياسها بموثوقية، وبغض النظر إذا ما كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراة) أم لا.

– يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)، والتي يجب قياسها بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع المقدرة.

– الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة Good Will .

– إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، فإن هناك شهرة سالبة Bad Will، والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل، وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة.

– يتم القياس اللاحق للشهرة الموجبة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحا منها مجموع خسائر التدني، وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا، أو أكثر من مرة في السنة إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول.

– يتم الاعتراف بمصاريف إعادة هيكلة الشركة كمصاريف ما بعد التملك.

خامسا– متطلبات الإفصاح

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

– اندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة؛

– اندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية؛

– بعض اندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحمل للشهرة خلال الفترة.

المحور الخامس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 5 (IFRS5) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

– نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

– التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

– بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

– بيان متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5): الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

تمهيد:

يعالج هذا المعيار موضوعين هما:[1]

– كيفية قياس وعرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، وهي الأصول غير المتداولة التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها، حيث يتطلب المعيار ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في الميزانية بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة.

– نتائج العمليات غير المستمرة والتي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من خط إنتاجي أو ما شابه، والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص:754–762.

ونظرا لأن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع ونتائج العمليات غير المستمرة تتميز بكونها غير متكررة الحدوث، ولها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشأة، فإن عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل سيمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم وتقدير الوضع المالي ونتائج أعمال المنشأة، والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل.

صدر هذا المعيار في أذار 2004، وأصبح ساري المفعول اعتبارا من 2005/01/01، ويعتبر هذا المعيار بديلا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (35) " العمليات غير المستمرة"، والذي تم إلغاؤه عند صدور هذا المعيار.

أولا–هدف المعيار

يهدف المعيار إلى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة، وبشكل أكثر تحديد يهدف المعيار إلى تغطية ما يلي:

- بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع يتم معالجتها وفق المعيار على النحو التالي:
  - يتم قياسها بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة للبيع؛
  - تعرض كبند مستقل في الميزانية؛
  - يتم التوقف عن اهتلاكها.
- بالنسبة لنتائج العمليات المتوقفة يتم عرضها في بند منفصل في قائمة الدخل.

ثانيا–نطاق المعيار

يطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) على أصول غير متداولة سيتم التخلص منها، ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظرا لأنها مغطاة بمعايير أخرى:

- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12)؛
- الأصول الناتجة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19)؛
- الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39)؛
- الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)؛

– الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41).

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1–تكاليف البيع: هي التكاليف الإضافية التي تُعزى مباشرة للتخلص من أصل.

2–القيمة الدفترية: هي التكلفة التاريخية للأصل بعد تنزيل مجموع الاهتلاك، وخسائر التدني المتراكمة في قيمة الأصل.

3–محتمل: حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه.

4–المبلغ القابل للاسترداد للأصل: هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الاستعمال" أيهما أعلى.

5–القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال): هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافاً إليها القيمة المتبقية للأصل والمتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي.

رابعا–متطلبات المعيار الرئيسية

1–تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع:

يتم بشكل عام تصنيف الأصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها للبيع 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 هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصل محتفظ به للبيع، وهما:

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

– أن تكون هناك احتمالية عالية لبيع الأصل، أي أن تكون احتمالية حدوث عملية بيع الأصل أكثر من عدم حدوثها، وحتى تكون احتمالية بيع الأصل عالية يجب توفر ما يلي:

– أن يكون هناك التزام وخطة معدة من قبل إدارة الشركة لبيع الأصل، وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع؛

– أن تضع الشركة برنامج أو خطة فاعلة لإيجاد مشتري للأصل؛

– أن يكون للأصل سوق نشطة يمكن من خلالها تسويق وبيع الأصل بسعر مناسب وقريب من القيمة العادلة للأصل؛

– من المتوقع بيع الأصل المحتفظ به للبيع خلال فترة 12 شهر من تاريخ التصنيف؛

– من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية على خطط بيع الأصل، أو التراجع عن عملية بيعه.

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

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

– توفر دلائل كافية بأن المنشأة مازالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

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

2–الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة):

– في حالة إذا قررت المنشأة ترك أو هجر أصل غير متداول فلا يتم تصنيف هذا الأصل، كأصل محتفظ به للبيع؛

– لا تعامل المنشأة الأصل غير المتداول الذي تم إيقاف استخدامه مؤقتاً، كما لو كانت قد تركته.

مثال (1):

في 2005/04/01 قررت هيئة المديرين لدى شركة الغد الصناعية استبدال أحد الخطوط الإنتاجية، حيث تم وضع خطة لتنفيذ ذلك وتم الاتفاق على الالتزام بالخطة والبدء بالإجراءات اللازمة لذلك، وبناءً عليه تم الاتفاق على بيع الخط الإنتاجي لإحدى المصانع المحلية التي تعمل في نفس مجال الصناعة، ونظرا لوجود التزام من الشركة لتأمين احتياجات الزبائن من المادة المصنعة ضمن الخط الإنتاجي المخطط بيعه، تم الاتفاق مع الشركة التي ستشتري الخط على تسليم الخط لها بعد استكمال تجهيز الخط الجديد، وفي 2005/12/31 كانت الشركة مازالت في مراحل إعداد الخط الجديد، وبالتالي لم تقم بتسليم الخط القديم للمشتري.

المطلوب: هل يجب تصنيف الخط القديم الموجود لدى الشركة كأصل محتفظ به للبيع؟

الحل:

لا يتم تصنيف الخط الإنتاجي كأصل محتفظ به للبيع، نظرا لأن الأصل غير جاهز للبيع الفوري.

3- الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة المصنفة كمحتفظ بها للبيع

- يتم قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة-تكاليف البيع) أيهما أقل؛

- عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحتفظ بها للبيع كجزء من اندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع؛

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

- يتم الاعتراف بخسارة التدني للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية؛

- لا تخضع الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع للإهتلاك، حتى لو كانت ما تزال تستخدم من قبل المنشأة.

خامسا-العرض والإفصاح

- يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة (أو المجموعات المعدة للبيع).

- يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع؛

- المجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها، ومن الأمثلة على ذلك وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول والتزامات.

يجب الإفصاح عما يلي:

مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل يشمل إجمالي:

– الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة؛

– الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع شاملا العمليات غير المستمرة.

إفصاحات أخرى:

– وصف الأصل غير المتداول؛

– وصف وقائع وظروف البيع؛

– الربح أو الخسارة المعترف بها، وإذا لم يكن معروضا بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل، فيجب تحديد البند الرئيسي الذي يشمل رقم الربح أو الخسارة؛

– وقائع وظروف القرار المتعلق بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة، وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة، وأي فترات سابقة معروضة.

المحور السادس: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 (IFRS6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

– نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

– التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

– بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

– بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6): الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

تمهيد:

تمثل المصادر الطبيعية حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم وغيرها، وأهم ما تمتاز به المصادر الطبيعية هو حاجتها إلى استثمارات مالية ضخمة، كما تحتاج لفترة زمنية طويلة نسبيا من بداية العمل إلى غاية البدء باستخراج المصادر، كما أن هناك حالات عديدة يكون فيها المصدر الطبيعي غير مجدي استغلاله اقتصاديا، ولا يتم اكتشاف ذلك إلا بعد مرور فترة زمنية طويلة على بدء العمل ودفع مبالغ عالية نسبيا.

من هنا فإن أهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية هي كيفية تحديد ومعالجة تكاليف البحث والاستكشاف الخاصة بها، ومن ثم كيفية توزيع التكلفة خلال الفترات التالية للتملك أو اكتشاف المصدر.

صدر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها في حزيران 2005 وأصبح ساري المفعول في 2006/01/01، حيث جاء المعيار لوضع بعض الإرشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية، على أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية لاحقا بإصدار معيار أكثر تفصيلا لتغطية الموضوع بشكل واف[1].

أولا–هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية، وبشكل أكثر تحديدا يهدف المعيار إلى:

– إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم؛

– تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف بها كمصروف؛

– إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقا للمعيار رقم (6)، في حين يتم قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (36)؛

– بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف عن المصادر الطبيعية وتقييمها، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ، توقيت، وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

ثانيا–نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية، في حين لا ينطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف:

– التي تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، أو منجم، أو ما شابهه؛

– التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– بنود الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول: هي تكاليف الاستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية، والتي يتم تصنيفها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة.

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص: 769–774.

2- نفقات الاستكشاف والتقييم: هي النفقات المتكبدة أثناء عمليات الاستكشاف والتنقيب، وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

3- الاستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية: هي عبارة عن عملية البحث عن المصادر الطبيعية بعد حصول المنشأة على الحق القانوني في القيام بعملية البحث عن ذلك في منطقة محددة، وتتضمن العملية تحديد الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية، حيث تشمل الموارد الطبيعية المعادن والنفط والغاز والموارد غير المتجددة.

رابعا-متطلبات المعيار الرئيسية

- لم يتضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل، وإنما ترك للمنشأة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك، ونص المعيار على قيام المنشآت التي تعترف بتكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول بتطبيق الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، حيث تنص الفقرة (10) على أنه في حالة عدم وجود معيار محدد أو تفسيرات حول موضوع محاسبي معين، فإن على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملائمة وموثوقة.

- تعفى المنشأة من الالتزام بمتطلبات الفقرتين (11) و(12) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة اتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار، أو اتباع معايير وطنية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الاعتراف والقياس.

- يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة.

- تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة باتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل أن تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز)، وفيما يلي أمثلة عن بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والاستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

- تكاليف الحصول على حق التنقيب؛
- تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية؛
- تكاليف الاستكشاف؛

- تكاليف الحفر؛

- تكاليف العينات؛

- تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

- لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والاستكشاف)، ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب المعيار رقم (38).

- في حالة التزام المنشأة بترميم أو إزالة مخلفات عملية التنقيب والاستكشاف، يتم الاعتراف بذلك كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

- يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى إنتاج قوائم مالية أكثر ملاءمة ودون التأثير على الموثوقية.

- يتم تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقا لنوع الأصل، فمثلا تكاليف حقوق التنقيب تعتبر أصول غير ملموسة، في حين تعتبر تكاليف معدات الحفر أصول ملموسة.

- يتم التوقف عن اثبات تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المصادر الطبيعية، ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما إذا تدنت قيمتها، والاعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.

- يتم الاعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل.

خامسا–الإفصاح

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:[1]

- تعالج المنشأة أصول التنقيب والتقييم على أنها فئة منفصلة من الأصول؛

- الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتفسر المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناشئة عن التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها؛

[1]-https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6, consulté le 08/04/2022

– السياسات المحاسبية لمصاريف التنقيب والتقييم؛

– الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم ومبالغ الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة عن التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها.

المحور السابع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 (IFRS7)
الأدوات المالية: الإفصاحات

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): الأدوات المالية: الإفصاحات

– نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7): الأدوات المالية: الإفصاحات

– بيان متطلبات مختلف الإفصاحات الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7):الأدوات المالية: الإفصاحات

أولا–هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:[1]

– الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة؛

– طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية، وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معياري المحاسبة الدوليين رقم (32) و(39).

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية، 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص: 783–791.

ثانيا–نطاق المعيار

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة أنواع الأدوات المالية عدا:

– الحقوق في الشركات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة، والتي يتم المحاسبة عنها وفق معايير المحاسبة الدولية (27)، (28)، و(31)؛

– منافع الموظفين والالتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)؛

– العقود الناجمة عن الالتزامات الطارئة في اندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)؛

– عقود التأمين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4)؛

– الأدوات المالية والعقود والالتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس الأسهم، والخاضعة لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2).

ثالثا–متطلبات المعيار

1–مدى أهمية بند الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية (جوهرية) الأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

2–الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في الميزانية

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (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، وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار رقم (39)؛

– استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق؛

– أصول مالية معدة للبيع؛

– القروض والذمم؛

– المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة، ومطلوبات محتفظ بها للمتاجرة؛

– المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.

3–متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

إذا قامت المنشأة بتصنيف قرض أو ذمم أو مجموعة من القروض أو الذمم المدينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه سيتم الإفصاح عما يلي:

– الحد الأقصى 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 يُعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم.

إلغاء الاعتراف بالأصل المالي:

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

– القيمة المسجلة للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات وللالتزامات (المحتملة)؛

– الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

4–الإفصاحات الأخرى

4–1–السياسات المحاسبية: طبقا للفقرة (108) من معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية"، على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية.

4-2-محاسبة التحوط

على المنشأة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) مثل (تحوط القيمة العادلة، تحوط التدفقات النقدية، وتحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية)، وذلك كما يلي:

- وصف لكل نوع من أنواع التحوط؛

- وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط، والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية؛

- طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

4-3-القيمة العادلة

على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- طرق تحديد القيمة العادلة، وعند استخدام أساليب تقييم معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية؛

- بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط، أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (39)؛

- إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة، فإذا حدثت أية تغييرات على واحدة أو أكثر من هذه الفرضيات، وأدى ذلك إلى تعديلا في القيمة العادلة، فإن على المنشأة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

4-4-الإفصاحات النوعية

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها؛

- الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

4-5-الإفصاحات 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 البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة؛

- تركزات المخاطر.

4-6-مخاطر الائتمان

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة؛

- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات؛

- الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

4-7-مخاطر السيولة

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح عما يلي:

- تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة؛

- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

4-8-مخاطر السوق (تحليل الحساسية)

يجب الإفصاح عما يلي:

- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية؛

- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛

– التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة، وأسباب هذه التغيرات.

المحور الثامن: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8 (IFRS8) القطاعات التشغيلية

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): القطاعات التشغيلية**
- **نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): القطاعات التشغيلية**
- **التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): القطاعات التشغيلية**
- **بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): القطاعات التشغيلية**
- **بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8): القطاعات التشغيلية**

تمهيد:

تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسيين للمنشأة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات.

لقد صدر هذا المعيار في شهر تشرين الثاني من عام 2006، والذي حل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (14)، وهو ساري المفعول اعتبارا من 2009./01/01[1]

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، بدون دار النشر، بدون بلد النشر، 2016، ص ص: 735– 746

أولا–المبدأ الأساسي (هدف المعيار)

يتطلب هذا المعيار من منشآت الأعمال الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وأثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

ثانيا–نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

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

– يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية، أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلسة والإقليمية)؛

– أو إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية، أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

2- القوائم المالية الموحدة، والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:

– يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية، أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلسة والإقليمية)؛

– أو إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية، أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

3- إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يمكن وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

4- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1–القطاعات التشغيلية: القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

– يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى؛

– يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه؛

– تتوفر معلومات منفصلة حول ذلك القطاع، كما يمكن اعتبار قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد، فمثلا يمكن اعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار.

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالإرشادات التالية:

– لا تعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فمثلا قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة، وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية.

– يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولا بشكل مباشر تجاه " متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسؤول عن أكثر من قطاع، وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

رابعا–متطلبات المعيار

1–القطاعات المشمولة في التقارير المالية

أولا: يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطين التاليين معا:

1–القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي، أو القطاعات الناتجة عن تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادة أداء مالي متماثلا وطويل الأجل إذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة، ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الأساسي الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة، وكذلك متماثلة في كافة الجوانب التالية:

– طبيعة المنتجات والخدمات؛

– طبيعة العمليات الإنتاجية؛

– نوعية وفئة العملاء؛

– أساليب توزيع المنتجات أو تقديم الخدمات؛

– طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، أو التأمين.

2–إذا استوفى القطاع التشغيلي واحدة من الشروط التالية:

– إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (للعملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الإيرادات الداخلية والخارجية) لكافة القطاعات التشغيلية؛

– إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.

ثانيا: إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75 % من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل)، فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار، إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75 % على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

ثالثا: يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، أي غير المشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة " كافة القطاعات الأخرى"، وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

رابعا: إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن معلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل في الفترة الحالية إذا اعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

خامسا–الإفصاح

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والأثار المالية لأنشطتها التجارية، والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها، وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل:

1-معلومات عامة وتشمل:

- العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك أساس التنظيم (على سبيل المثال فيما إذا اختارت الإدارة تنظيم المنشأة على أساس الفروقات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، البيئة التنظيمية، أو خليط من تلك العوامل، وفيما إذا ما تم تجميع القطاعات التشغيلية).

- معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول والتزامات القطاع.

- مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول والتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل، أي يجب إعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل، وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع إعادة عرض بيانات الفترة السابقة.

معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات: يجب على المنشأة التقرير (الإبلاغ) عن أرباح أو خسائر كل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل في التقارير المالية، وكذلك إجمالي أصول ذلك القطاع، كما يجب الإبلاغ عن التزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى مدير (متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة).

2-الإفصاحات على نطاق المنشأة:

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولا في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات، والمناطق الجغرافية، والعملاء، وذلك كما يلي:

2-1-معلومات حول المنتجات والخدمات: يجب على المنشأة التقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة، أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المتشابهة إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعداده باهظة، ففي هذه الحالة يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

2-2-معلومات حول المناطق الجغرافية: يجب على المنشأة الإبلاغ عن المعلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها باهظة:

أ- الإيرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من:

- دولة مقر المنشأة؛

- كافة الدول الأجنبية التي تستمد منها المنشأة الإيرادات.

ب- الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) باستثناء " الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع ما بعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين التي تقع في بلد إقامة المنشأة، وإذا كانت الأصول في إحدى الدول الأجنبية هي أصول هامة، فيجب الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

2-3-معلومات حول العملاء الرئيسيين (كبار العملاء): يجب على المنشأة أن تقدم معلومات حول اعتمادها على عملائها الرئيسيين، وإذا كانت الإيرادات المتأتية من العمليات مع عميل خارجي واحد تساوي 10 بالمائة أو أكثر من إيرادات المنشأة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، وعن إجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل رئيسي، وهوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي إليها هؤلاء العملاء

المحور التاسع: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 (IFRS9)
الأدوات المالية

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية**
- **نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية**
- **بيان مختلف المتطلبات الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية**

تمهيد:

يتناول معيار الإبلاغ المالي رقم 9 "الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية للأدوات المالية، وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 39، حيث صدرت المرحلة الأولى من هذا المعيار ويعتبر ساري المفعول بداية من 2015/01/01 مع السماح بالتطبيق المبكر.

لقد تذمر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المعنون بالأدوات المالية، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار إبلاغ مالي جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة.

منذ عام 2005 فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، وهما المجلسان المعنيان بتطوير المعايير المحاسبية، حيث تم وضع أهداف طويلة الأمد لتحسين وتسهيل التقرير عن الأدوات المالية وتسهيل المحاسبة عليها.[1]

أولا–هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ المالي عن الأصول المالية التي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم مبالغ وتوقيت والشكوك حول التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

ثانيا–نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على جميع الأصول ضمن نطاق المعيار رقم (39): "الاعتراف والقياس".

ثالثا–متطلبات المعيار

1– الاعتراف المبدئي بالأصول المالية:

يتم الاعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.

2– التصنيف:

يقسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

أ– الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقا عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة.

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص ص: 751–757.

ب- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة، حي يمكن تصنيف الأصول المالية ضمن هذه الفئة إلى:

ب-1- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب-2- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ أو ب) عند الاقتناء وعندما تصبح المنشاة طرف بموجب ارتباط تعاقدي مع الغير بناء على كل مما يلي:

3- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية: ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشاة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها، والتي تتعلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية، والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسين في المنشأة وليس اعتمادا على نية إدارة المنشاة لإدارة تلك الموجودات، ولا يعتمد نموذج أعمال المنشاة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة، وبالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي على مستوى المحفظة، لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة استثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

4- خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي: ويقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات.

ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع وأصول مالية محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق والقروض والذمم الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39).

بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الاستحقاق، لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع للأصول المالية، على سبيل المثال قد تبيع المنشأة أصل مالي إذا:

- لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى، أي انخفاض التصنيف الائتماني)؛

- قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الاستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد؛

- حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.

لكن إذا حدثت عمليات كثيرة من البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الاستثمارية يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية اتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

– **اختبار نموذج الأعمال**: عندما يكون الهدف من اقتناء أداة الدين (السندات) مثلا للحصول على قيمتها الإسمية بتاريخ الاستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الاستحقاق بغرض الاستفادة من التغير في قيمتها العادلة.

– **اختبار خصائص التدفق النقدي**: عندما تُعطي أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة، أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

– **القياس اللاحق للأصول المالية**: بعد الاعتراف الأولي يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة وفقا لتصنيف الأصل المبدئي.

5–الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية:

– الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار (39).

6– الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة: يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة، والاعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته (تدني)، أو إعادة تصنيفه.

7– الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفروقات التقييم: يجب قياس كافة الاستثمارات المالية في حقوق الملكية (الأسهم مثلا) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، باستثناء الاستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشاة قياسها بالقيمة العادلة (عند الاعتراف الأولي)، وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر، والتي تعرض أيضا ضمن حقوق الملكية باسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة.

أي أن المعيار يتيح للمنشأة الاختيار بإظهار فروقات تقييم الاستثمارات المالية في الأسهم (حقوق الملكية)، والتي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة ضمن حقوق الملكية، وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وإذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف، وعلى أن يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الاستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 18: الإيراد.

8- إعادة التصنيف:

بالنسبة للاستثمارات المالية في أدوات الدين فإنه يجب التحويل من فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر إلى الأصول المالية بالتكلفة المطفأة والعكس إذا تغيرت أهداف حيازة المنشأة لتلك الأصول، أي عندما تغير المنشأة نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية.

كما يشير المعيار إلى أن تغيرات هدف نموذج الأعمال يتوقع أن تكون نادرة جدا، بحيث يجب تحديد هذه التغيرات من قبل الإدارة العليا نتيجة التغيرات الداخلية أو الخارجية، ويجب أن تكون هامة لعمليات المنشاة وواضحة للأطراف الخارجية.

مثل قيام شركة خدمات مالية بإغلاق أعمال خدمات الرهن للأفراد، وقررت الشركة القيام بتسويق محفظة قروض الرهن الخاصة بها بشكل نشط لغرض بيعها.

ولا يعتبر أي مما يلي تغيرات في نموذج الأعمال:

- تغير النية المتعلقة بأصول مالية محددة (حتى في حال وجود تغيرات هامة في أوضاع وظروف السوق)؛

- اختفاء مؤقت لسوق محدد للأصول المالية؛

- نقل أو تحويل الأصول بين أجزاء المنشاة التي يكون لها نماذج أعمال مختلفة.

9-إعادة تصنيف الأصول المالية:

- إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية من فئة لأخرى، يجب تطبيق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف أي أرباح أو خسائر أو فوائد معترف بها سابقا؛

- إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، تحدد قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ويعترف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل والقيمة العادلة في حساب الأرباح والخسائر.

– إذا أعادت المنشاة تصنيف أصل مالي بحيث يقاس بالتكلفة المطفأة، تصبح قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف هي القيمة الدفترية الجديدة.

المحور العاشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 (IFRS 10)
القوائم المالية الموحدة

يتضمن هذا المحور دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10): القوائم المالية الموحدة

– التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10): القوائم المالية الموحدة

– بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10): القوائم المالية الموحدة

– بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10): القوائم المالية الموحدة

تمهيد:

تم إصدار هذا المعيار في شهر ماي 2011، حيث حُدد سريان تطبيقه اعتبارا من 2013/01/01، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق " القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة".

عندما تملك شركة لأسهم أكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى، وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة الأسهم التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة أي خلاف الأسهم الممتازة، فإن الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، أي أن القرارات الهامة والاستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة.

من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم، والشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

على الرغم أن الهدف الأساسي من عملية دمج الأعمال هو هدف ربحي إلا أن هناك عدة أهداف أخرى لذلك من أهمها:[1]

– **تحقيق التكامل الأفقي**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في نفس مجال الأعمال، كأن تتحد شركتان تعملان في مجال الأعمال المصرفية، أو في مجال الاتصالات، حيث تلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بهدف تقوية المركز المالي للشركة وتعزيز الوضع التنافسي لها.

– **تحقيق التكامل العمودي**: ويتم ذلك عند دمج أعمال شركتين أو أكثر تعملان في مجالين مختلفين إلا أن طبيعة أعمالهما متكاملة، مثل دمج أعمال شركة تعمل في مجال إنتاج العصائر مع مصنع إنتاج عبوات العصائر الفارغة، وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج بغرض تأمين متطلبات الإنتاج وضمان انتظامها، ومن الحالات العملية التي حدثت في هذا المجال قيام شركة "IBM" لصناعة أجهزة الحاسوب بشراء شركة "LOTUS" التي تصنع برامج الحاسوب الجاهزة، وذلك في عام 1995 بتكلفة بلغت 3.2 بليون دولار أمريكي.

– **التنويع في أنشطة الشركة**: ويتم ذلك عن طريق دمج أعمال شركتين تعملان في أنشطة وأعمال مختلفة، مثل دمج أعمال بنك مع شركة تأجير معدات، وتلجأ الشركات لهذا النوع من الدمج للحد من مخاطر التخصص في مجال نشاط واحد.

بالإضافة إلى الأسباب السابقة فإن هناك منافع ودوافع أخرى لعملية الدمج من أهمها:

– **تخفيض التكلفة**: عند دمج أعمال شركتين فإن العديد من مصاريف الشركة الجديدة تقل عن مجموع مصاريف الشركتين قبل الدمج، فبدل وجود مديرين للشركتين يتم تعيين مدير واحد، كما أن الإيجارات ومصاريف التنقل قد يتم تخفيضها.

– قد يكون أقل تكلفة للشركة الحصول على بعض الإمكانيات والتقنيات الجاهزة لدى شركة قائمة من القيام بتطوير هذه الإمكانيات والتقنيات.

– **عامل الضريبة**: فقد تستطيع الشركة الاستفادة من انخفاض معدل الضرائب على الشركة الأخرى، مما يخفض من مجموع الضرائب التي تدفعها.

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، 2013، مرجع سبق ذكره، ص ص: 761–769 .

– التوفير في بعض الأصول المستخدمة: ففي حالة الدمج قد يتم الاستغناء عن بعض الأصول، مما يخفض من نسبة حجم الاستثمارات كما في شركات الطيران.

أولا–هدف المعيار

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

ولتحقيق الهدف السابق فإن المعيار يتطلب:

– الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

– وضع الأساس لتحدد السيطرة، واعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحدة؛

– تحديد كيفية استخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد أن الشركة الأم تتحكم بالشركة التابعة، وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم موحدة.

– وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

ثانيا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1–القوائم المالية الموحدة: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل كأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

2–السيطرة على الشركة المستثمر بها: تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة، أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة، مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

3–الشركة القابضة: عبارة عن منشأة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

4–قوة التأثير: وجود الحق لدى منشأة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى.

5-الحقوق غير المسيطر عليها: هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

فمثلا إذا تمكنت المنشأة "س" من السيطرة على 85% من أسهم الشركة "ص" التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 15% من أسهم الشركة ص) يكون مملوك لمساهمين أخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 15% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

6-حقوق الحماية: هي حقوق يتم وضعها لحماية حقوق فئة معينة تمتلك جزء من ملكية شركة أخرى دون إعطاء الشركة المالكة السيطرة على الشركة المستثمر بها.

7-الأنشطة الملائمة: وهي أنشطة الشركة المستثمر بها، والتي تؤثر بشكل جوهري على عائد الشركة المستثمر بها.

8-السيطرة: تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (القابضة)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة)، حيث تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة، أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة، مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث (03) التالية:

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها تلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.

- وجود الحق لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، وتحديد هيكل التمويل للشركة.

- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

إن حصول منشأة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي المنشأة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للمنشأة المالكة تأثير واضح ومهم على أنشطة الشركة الأخرى، بحيث يؤدي هذا التأثير إلى تغيير على إنجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علماً بأن هذا التغيير قد يكون إيجابي أو سلبي أو كلاهما.

كما أن سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما أيضا من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من استثماراتها في الشركة الأخرى.

عند تقييم مدى وجود سيطرة من المنشأة المستثمرة على منشأة مستثمر بها، فإن متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود أو عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث أن هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

ثالثا–المتطلبات المحاسبية

– يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة؛

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

يتطلب المعيار عدم إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

– إذا كانت الشركة القابضة (الشركة س مثلا) هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو جزئيا لشركة أخرى، ووافق بقية المالكين للشركة "س" (الأقلية) على قرار عدم إعداد قوائم مالية موحدة؛

– إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي؛

– إذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية، أو أي هيئة تنظيمية؛

– إذا كانت الشركة القابضة النهائية، أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

1-إجراءات إعداد القوائم الموحدة:

- تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشآتها التابعة؛

- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة، وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال"؛

- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، وبين الشركات التابعة نفسها، حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة، وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح؛

- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة؛

- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة؛

- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة ألا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة (03) أشهر، ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

2-الحصة غير المسيطر عليها: هي جزء من حقوق الملكية في شركة تابعة، والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم، والتي تسمى بحقوق الأقلية، حيث بين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) ألية احتساب الحقوق غير المسيطر عليها.

تعرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحدة، وبشكل مستقل وفي بند منفصل.

يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها، وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة، ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها).

3-التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة:

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يُعاد قياس الشهرة.

4-فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة:

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

- عدم إدراج أصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة؛

- الاعتراف بقيمة الاستثمارات في التابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة، ومعالجة أية مبالغ مستحقة للشركة التابعة أو عليها عند فقدان السيطرة وفق ما تتطلبه معايير الإبلاغ المالي ذات العلاقة؛

- الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

رابعا-متطلبات الإفصاح

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

مفهوم وإجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة:

كما سبق وبينا فإن مفهوم القوائم المالية الموحدة يقوم على افتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما

باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم المالية الموحدة إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

إن مهمة إعداد القوائم المالية الموحدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة، والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج إلى معلومات إضافية لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

أما عن الإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الموحدة فتتمثل فيما يلي:

– الحصول على القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

– تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم في العادة لهذه الغاية يطلق عليه ورقة العمل، كما يظهر في الجدول الموالي.

الجدول رقم (02): نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 769

– إجراء بعض التعديلات على بعض البنود الظاهرة في القوائم المالية الإفرادية للشركتين، حيث يتم التعديل من خلال عمود التسويات الظاهر في ورقة العمل مع ملاحظة أن عمود التسويات يحتوي على طرفين أحدهما مدين والأخر دائن، وبالتالي فإن التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة البند المعني وطبيعة التعديل المطلوب، ففي حالة الأصول مثلا يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في زيادة قيمتها، وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف الدائن في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الأصل.

– يجري في العمود الأخير من ورقة العمل والمعنون الموحدة جمع قيمة كل بند من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة، مع الأخذ بعين الاعتبار أثر القيمة الظاهرة في عمود التسويات إن وجدت، وتمثل القيم الظاهرة في عمود موحّدة القيم التي يتم إظهارها في القوائم المالية الموحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة دخل وقائمة أرباح محتجزة وميزانية وقائمة تدفقات موحّدة.

المحور الحادي عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 (IFRS11) الترتيبات المشتركة

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

- **موضوع معالجة معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**
- **نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**
- **التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**
- **خصائص، أنواع وتصنيف الترتيبات المشتركة حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**
- **القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**
- **بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11): الترتيبات المشتركة**

تمهيد:

يتناول معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة"، المحاسبة من قبل المنشآت التي تسيطر بشكل مشترك على الترتيب، حيث تتضمن السيطرة المشتركة المشاركة المتفق عليها تعاقديًا للسيطرة، ويتم تصنيف الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة إما كمشروع مشترك أو عملية مشتركة.[1]

لقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (31) " الحصص في المشاريع المشتركة"، وهو ساري المفعول اعتبارا من 2013./01/01[2]

[1]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11, consulté le 08/04/2022

[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية-، 2013، مرجع سبق ذكره، ص ص: 805- 815.

أولا–نطاق المعيار

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير.

المبدأ الأساسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11):

إن على المنشأة التب تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها، وذلك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها التي تنطوي على هذه المشاركة، وأن تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقا لنوع الترتيبات المشتركة.

ثانيا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– الترتيبات المشتركة: هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

2– السيطرة المشتركة: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الاستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

3– العمليات التشغيلية المشتركة: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه أطراف العقد الذين لهم سيطرة مشتركة بالحصول على الحقوق المتعلقة بالأصول، والالتزام بالمطلوبات المستحقة على المشروع المشترك.

4– المشروع المشترك: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة، ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي (المشروع).

5– مالك المشروع المشترك: هو أحد أطراف المشروع المشترك الذي يشارك الأطراف الأخرى في عملية السيطرة على المشروع المشترك.

6– الطرف في الترتيبات المشتركة: هو منشأة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشأة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

ثالثا–خصائص الترتيبات المشتركة

تتميز الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

– يكون أطرافها ملزمين بالترتيب التعاقدي الموقع بينهما؛

– إن الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك، حيث تصنف الترتيبات التعاقدية إما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

1– مفهوم السيطرة المشتركة:

اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة الملائمة (التشغيلية والمالية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

وقبل تقييم مدى وجود سيطرة مشتركة لمنشأة في ترتيبات مشتركة، على المنشأة أن تقيم في البداية مدى وجود سيطرة للأطراف المشاركة في الترتيبات المشتركة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة.

بعد تقييم مدى وجود سيطرة للمجموعة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة، تقوم المنشأة بتقييم مدى وجود سيطرة لها في الترتيبات المشتركة.

تكون السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يكون اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتحكم مجتمعة في أمور الترتيبات المشتركة.

إن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف من اتخاذ قرارات من جانب واحد نحو الأنشطة ذات الصلة من دون موافقته.

رابعا–أنواع الترتيبات المشتركة

تكون الترتيبات المشتركة إما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة.

1– الترتيبات التشغيلية المشتركة: هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في الأصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة.

2– المشروع المشترك: هو عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في صافي الأصول المتصلة بهذا الترتيب، وتسمى هذه الأطراف بالمشروع المشترك، أي أن هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

خامسا–تصنيف الترتيبات المشتركة

تصنف الترتيبات المشتركة إما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة، حيث يعتمد التصنيف على حقوق والتزامات الطرفين في هذا الترتيب، وتحدد المنشأة نوع الترتيب المشترك من خلال فحص بنية وشكل هذا الترتيب، وما تم الاتفاق عليه من جانب الأطراف في الترتيبات التعاقدية، كما يراعى أيضا الظروف والحقائق التي تحيط بهذا الترتيب.

بغض النظر عن الهيكل والغرض أو شكل الترتيب المشترك، فإن تصنيف الترتيبات المشتركة يتوقف على حقوق الطرفين والالتزامات الناشئة عن هذا الترتيب.

ويمكن للترتيبات المشتركة التي تكون فيها الأصول والمطلوبات المتعلقة بالترتيب قد تمت من خلال تنظيم أو شكل معين مستقل أن تكون إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة.

أما الترتيبات المشتركة التي تمت بدون تنظيم مستقل فإنها تعتبر عملية تشغيلية مشتركة، وفي مثل هذه الحالات فإن الترتيبات التعاقدية تعطي أطراف الترتيب المشترك الحق في الأصول والالتزام بالمطلوبات المترتبة على الترتيب.

1– القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك:

1–1–الترتيبات (العمليات) التشغيلية المشتركة:

أ– تعترف الجهة المشتركة وهي المنشأة المشاركة مع الغير في عمليات خاضعة للسيطرة المشتركة بقوائمها المالية فيما يتعلق بالمشروع المشترك بما يلي:

– أصولها، بما في ذلك حصتها من أي أصول تمتلكها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛

– التزاماتها، بما في ذلك حصتها من أي التزام قد يترتب عليها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة؛

– حصتها من الإيرادات الناتجة من بيع مخرجات العملية المشتركة؛

– مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.

ب– تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بمشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

ج- على أي طرف يشارك في عملية مشتركة لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لديه مشاركة باتخاذ القرارات)، المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقا لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، أو اتفاق شركتان أو أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

مثال:

بتاريخ 2012/01/01 اتفقت الشركة (س) والشركة (ص) على شراء معدات قيمتها 300000 دينار على الحساب، بموجب اتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة وبنسبة 70% للشركة (س) و30% للشركة (ص)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات، كما يتم استخدام طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.

المطلوب:

كيف ستقوم الشركتين (الأطراف التي تسيطر على المعدات) بالمحاسبة عن المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة؟

الحل:

ستقوم كل شركة بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الالتزامات عند الشراء، حيث يتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (س):

حصة الشركة (س) من الأصول والالتزامات = 300000* 70%

= 210000

		2012/01/01		
****		من حـ/ المعدات تحت السيطرة المشتركة	210000	
	****	إلى حـ/ الدائنين		210000

كما ستقوم الشركة (س) بقيد مصروف اهتلاك المعدات بمقدار حصتها في المعدات كما يلي:

(210000 : 10) = 21000، حيث يتم إثبات القيد التالي:

****	****	2012/12/31		
		من حـ/ م اهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة	21000	
		إلى حـ/ مجمع اهتلاك معدات تحت السيطرة		21000

وكذلك تقوم الشركة (ص) بتسجيل نفس القيود من خلال حصتها من المعدات (300000*30%)=90000

2-المشروع المشترك

يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار، وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم استثناء المنشأة من استخدام طريقة الملكية كما حدد ذلك في المعيار رقم (28)، أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة)، فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب "الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته في المشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية، إلا إذا كان لها تأثير مهم على المشروع المشترك ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

-طريقة حقوق الملكية:

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم (28) " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية، وإذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في أي وقت على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة، أو لم يعد له تأثير هام فيها يجب عندها التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية.

وطريقة 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، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة مدينا بتكلفة شراء الأسهم 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 المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية:

– مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائناً بالخسارة، ويجب 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 الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.

سادسا–متطلبات الإفصاح

متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) " الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".

المحور الثاني عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 (IFRS 12) الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

– نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

– التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

– بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12): الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى

تمهيد:

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" هو معيار إفصاح موحد يتطلب مجموعة واسعة من الإفصاحات حول مصالح المنشأة في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، حيث يتم تقديم الإفصاحات على شكل سلسلة من الأهداف، مع إرشادات مفصلة حول تحقيق تلك الأهداف.

تم إصدار هذا المعيار في مايو 2011 وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013.[1]

[1]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs12, consulté le 08/04/2022

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) إلى الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:[1]

– طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالح المنشأة مع المنشآت الأخرى؛

– تأثير مصالح المنشأة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

عندما لا تلبي متطلبات الإفصاح التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)، ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فإن على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.

ثانيا–نطاق المعيار

يتم تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) على المنشآت التي لها مصالح في كل من:

– الشركات التابعة؛

– الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛

– الشركات الزميلة؛

– بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة.

لا ينطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) على البنود التالية:

– بعض خطط منافع الموظفين؛

– القوائم المالية المنفصلة، وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، باستثناء ما ورد في البند (4): "بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة"؛

– بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من منشأة لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية أو المشاريع المشتركة؛

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، 2013، مرجع سبق ذكره، ص ص: 818–822.

– معظم الاستثمارات (المصالح) التي تملكها المنشأة، ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9): الأدوات المالية.

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– المصالح في المنشآت الأخرى: تشير إلى المشاركة التعاقدية أو غير التعاقدية التي تؤدي إلى التأثير على نتائج أعمال المنشأة عند تقلب أداء منشأة أخرى يوجد للطرف المشارك حصص فيها، منها على سبيل المثال لا الحصر تملك منشأة حقوق ملكية (أسهم) أو أدوات دين (سندات)، أو من خلال أدوات أخرى مثل ضمانات تمويل.

بناءً على ما سبق فإن المصالح في منشأة أخرى يتم من خلال عدة وسائل منها السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ والتأثير الهام على منشأة أخرى، وبالمقابل فإنه من غير الضروري أن تكون المصالح المشتركة ناتجة عن علاقة عادية لعميل بمورد.

2– المنشأة المنظمة: هي عبارة عن وحدة تم تنظيمها وتأسيسها بحيث أن حق التصويت أو الحقوق المماثلة لذلك ليست هي العامل الأساسي في تحديد من يسيطر على الوحدة، وكما هو الحال عندما يكون أي حق في التصويت يرتبط بمهام إدارية فقط، وأن الأنشطة ذات العلاقة توجه من خلال ترتيبات تعاقدية.

رابعا–متطلبات الإفصاح

1– الأحكام الهامة والافتراضات:

على المنشأة أن تفصح عن الأحكام الهامة والافتراضات التي اعتمدت عليها، وأية تغييرات في هذه الأحكام والافتراضات، وذلك فيما يتعلق بالأمور التالية:

– بأنها تسيطر على منشأة أخرى بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة"؛

– أن لديها سيطرة مشتركة تتعلق بترتيبات معينة، أو تأثير مهم على منشأة أخرى (شركة زميلة)؛

– طبيعة نوع الترتيبات المشتركة (هل هي على سبيل المثال أعمال تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة).

2–المصالح في الشركات التابعة:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

– فهم تركيبة المجموعة (الشركة القابضة والشركات التابعة)؛

– فهم المصالح التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها فيما يتعلق بالأنشطة والتدفقات النقدية؛

– تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة التي تحد من قدرة المنشأة على استخدام الأصول وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة؛

– تقييم طبيعة المخاطر، والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت التي تغطيها القوائم الموحدة؛

– تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة، والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على التابعة؛

– تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة، وذلك من خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة.

وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن انتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة، على المنشأة الإفصاح عن تاريخ انتهاء الفترة المالية للشركات التابعة، وأسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة.

3– الإفصاحات المطلوبة عن حقوق غير المسيطرين والتدفقات النقدية:

يجب على المنشأة الإفصاح لكل شركة من شركاتها التابعة التي فيها مساهمات من حقوق غير المسيطرين (الأقلية)، وذلك كما يلي:

– اسم الشركة التابعة؛

– بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسها؛

– نسبة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من الشركة التابعة؛

– حصة تملك غير المسيطرين (الأقلية) من حقوق التصويت في الشركة التابعة إذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة؛

– الربح والخسارة الذي يعزى لحصص غير المسيطرين (الأقلية) خلال الفترة المالية؛

– رصيد حقوق غير المسيطرين (الأقلية) التراكمي لتاريخه في الشركة التابعة؛

– ملخص حول المعلومات المالية للشركة التابعة مثل التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والالتزامات، والربح والخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي.

4–المصالح في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من معرفة:

– طبيعة ومدى تأثير المنشأة المالي على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك طبيعة وتأثير المنشأة على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الآخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة؛

– طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

5–المخاطر المرتبطة بحصص المنشأة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة:

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

– الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات المنشأة الأخرى؛

– الالتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك أو الشركة الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

6–المصالح في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

– فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة للمنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة؛

– طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المنشآت المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة.

المحور الثالث عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 (IFRS 13) قياس القيمة العادلة

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): قياس القيمة العادلة**
- **نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): قياس القيمة العادلة**
- **تعريف القيمة العادلة.**
- **تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية.**
- **القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي.**
- **التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.**
- **إرشادات قياس القيمة العادلة.**
- **تقنيات (أساليب) التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة.**
- **بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13): قياس القيمة العادلة.**

تمهيد:

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المعايير الحديثة الذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات، والإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة، حيث كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، مما يؤدي إلى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة، حيث جاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكي (FASB) لتطوير المتطلبات العامة لقياس القيمة العادلة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياسها.[1]

تم إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 في مايو 2011، وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013.[2]

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى:

– تعريف القيمة العادلة؛

– تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة؛

– تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

ثانيا–نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة أو الإفصاح عن قياس القيمة العادلة، أو (عند قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع) لقياس الأصول والالتزامات المالية بشكل أساسي والتي تقاس بالقيمة العادلة.

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها لما يلي:

– عمليات المدفوعات على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار IFRS2؛

– عمليات عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS17؛

– المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزون "IAS2"، أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS36 "الانخفاض في قيمة الموجودات"؛

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، 2013، مرجع سبق ذكره، ص ص: 825–833.

[2]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13, consulté le 08/04/2022

– كما أن متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار لا تنطبق على المعيار IAS19 "منافع العاملين"، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب المعيار IAS26؛

– لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب المعيار IAS36 "الانخفاض في قيمة الموجودات.

ثالثا–تعريف القيمة العادلة

القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية، والقيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لأصل أو التزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار، وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، ومن الأمثلة على هذه الخصائص:

– ظروف وموقع الأصل؛

– أي قيود إن وُجدت على بيع أو استخدام الأصل.

وقد تكون الأصول أو الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة على النحو التالي:

– أصل أو التزام مفرد مثل أداة مالية أو أصل غير مالي؛

– مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات (مثل وحدة توليد النقد وهي مجموعة أصول تعمل معا لتوليد النقد).

وعملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تفترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:

– السوق الرئيسي أو الأولي لأصل أو التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والالتزامات بحجم كبير، وهو السوق الذي يعظم القيمة التي يمكن أن تستلم من عملية بيع الأصل، أو يخفض المبلغ الذي يمكن أن يدفع إلى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف إجراء العملية وتكاليف التحويل.

والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر، أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى.

رابعا–تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية

إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي (مثل أصول غير متداولة ملموسة) يأخذ بعين الاعتبار إمكانيات حصول المتعاملين أو المشاركين بالسوق على منافع اقتصادية من خلال استعمال الأصل في أعلى وأفضل استعمال، أو من خلال بيع الأصل إلى أخرين في السوق والذين سوف يقومون أيضا باستخدام الأصل في أعلى وأفضل استعمال.

إن استعمال الأصل غير المالي في أعلى وأفضل استعمال يأخذ بعين الاعتبار تحقق عوامل عديدة منها:

– **إمكانيات الاستخدام الفعلي للأصل:** ويأخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للأصل التي يأخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، مثل موقع وحجم المباني.

– **الترخيص القانوني للاستخدام متاح:** ويتم الأخذ بعين الاعتبار أي قيود قانونية على استخدام الأصل سيأخذها المتعاملين بالسوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل، حيث تختلف التشريعات باختلاف المناطق.

– **الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة:** حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان استخدام الأصل الذي تتوفر به إمكانيات الاستخدام الفعلي والقانوني سيولد دخل أو تدفقات نقدية (مع الأخذ بالاعتبار تكاليف تحويل الأصل ليصبح جاهز للاستخدام) لتوليد العائد على الاستثمار المرغوب من قبل المتعاملين بالسوق، من خلال الاستثمار في ذلك الأصل الموضوع في الاستخدام المحدد له.

خامسا–القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

عند الحصول على أصل أو نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل، أو السعر المحدد لنشوء التزام (سعر الدخول أو التنفيذ).

بالمقابل فإن القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل، أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى بسعر الخروج أو السعر النهائي، وليس بالضرورة أن تبيع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضا أن يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام.

سادسا–التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاثة (03) مستويات، حيث يُعطي هذا التسلسل الأولوية القصوى للأسعار المتداولة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة، ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد، كما يعتبر السوق النشط هو السوق الذي يتم فيه العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب، بحيث يوفر معلومات عن السعر على أساس مستمر، وتشمل هذه المستويات ما يلي:

1– المستوى الأول للمدخلات (1):

إن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو المطلوبات المتطابقة، ويمكن للمنشأة الوصول إلى هذا السوق في تاريخ القياس.

إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعا وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يُستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله مع استثناءات محدودة.

إذا كانت منشأة تمتلك أصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط، فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المنشأة.

2– المستوى الثاني للمدخلات (2):

إن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الأول، والتي يمكن ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

– أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة؛

– أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسواق غير نشطة؛

– الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات، والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة.

3– المستوى الثالث للمدخلات (3):

إن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق، بل تقوم المنشأة من خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.

سابعا–إرشادات قياس القيمة العادلة

لقد تضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) بعض الإرشادات لعملية قياس القيمة العادلة، وتتمثل فيما يلي:

– على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المرغوب قياس القيمة الحالية له كما يأخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس (مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزامات، وأي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعماله)؛

– يُفترض في عملية قياس القيمة الحالية أن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم، وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم؛

– يُفترض في عملية قياس القيمة الحالية أن القياس يتم من خلال السوق الرئيس، أو سوق مماثل له؛

– يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للأصول غير المالية الاستعمال العالي والأفضل للأصل؛

– يُفترض في عملية قياس القيمة الحالية للالتزامات المالية وغير المالية أن عملية نقل الأداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية، أو إبطاء في عملية التسوية.

ثامنا–تقنيات (أساليب) التقييم

على المنشأة استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة، والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتأكد منها، ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية، السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول، أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تتم بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وفي ظل ظروف السوق الحالية.

يوجد ثلاث (03) تقنيات تقييم تُستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة وهي:

1- مدخل السوق: وهو الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

2- مدخل التكلفة: وهو الذي يستخدم المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم.

3- مدخل الدخل: يقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية، والتي يتوقع الحصول عليها من الأصل موضوع التقييم، وحسب توقعات السوق.

يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي أو الدخل والمصاريف) إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصوم، وعند استخدام هذا المدخل فإن قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة، حيث يشمل مدخل الدخل ما يلي:

- أسلوب القيمة الحالية؛

- نماذج تسعير الخيارات مثل بلاك تشولز وباينوميل: تقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار؛

- طريقة فائض الأرباح السنوية: وتُستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل تقييم واحد كاف، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل.

تاسعا-الإفصاح

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في الأمرين التاليين:

- الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر، أو غير المتكررة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات؛

– عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبير (المستوى 3)، فإنه يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

المحور الرابع عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 14(IFRS 14) الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

– نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

– التعريف بالمصطلحات التي يتضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

– السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

– بيان متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14): الحسابات القانونية المؤجلة (الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا)

تمهيد:

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية)، والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقا.

يتناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والإفصاح لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات أسعار السلع والخدمات التي تقدمها منشآت الأعمال إلى العملاء في

تلك القطاعات، حيث تقوم الجهات المشرفة (المنظمة) التي تنظم عمل تلك القطاعات مثل قطاع النقل والاتصالات والطاقة وغيرها بتحديد أسعار بيع السلع والخدمات المقدمة للجمهور بموجب تشريعات تمنح الجهات المنظمة صلاحية تحديد الأسعار، مما ينتج عنه فروقات زمنية مؤقتة ناتجة عن اختلاف أسس الاعتراف ببنود الدخل والمصاريف بموجب التشريعات وقرارات الجهات المنظمة، وبين ما تتطلبه أسس الاعتراف لأغراض إعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

صدر هذا المعيار في شهر كانون الثاني من عام 2014، حيث بدأ سريان مفعوله على القوائم المالية المعدة لأول مرة بموجب معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للفترة المالية التي تبدأ من 2016/01/01 مع السماح بالتطبيق المبكر.[1]

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 14 إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية لـ "أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة"، والتي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلع أو خدمات للعملاء بسعر أو معدل يخضع لتنظيم الأسعار.[2]

ثانيا–نطاق المعيار

يسمح هذا المعيار دون إلزام للمنشأة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية المعروضة لأول مرة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية، إذا كان لديها أنشطة يتم تحديد أسعارها قانونياً (تنظيمياً)، وقامت بالاعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة سواء مدينة أو دائنة في قوائمها المالية السابقة قبل تبني المعايير الدولية والمعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي المعايير الوطنية.

إذا اختارت المنشأة عند التبني الأول لمعايير التقارير المالية الدولية تطبيق هذا المعيار يجب عليها تطبيق متطلباته في قوائمها المالية اللاحقة فقط إذا قامت في قوائمها المالية المعروضة لأول مرة بموجب معايير التقارير المالية الدولية بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

حيث يمكن القول أن هذا المعيار ينطبق فقط على المنشآت التي ستتبع المعايير الدولية لأول مرة وكانت تعترف سابقا بموجب معاييرها الوطنية أو المحلية بالحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة المركز المالي، حيث يسمح المعيار لتلك المنشآت بتطبيق المعيار دون إلزامها بذلك.

[1]– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص: 835–842.

[2]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs14, consulté le 08/04/2022

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– تنظيم (تحديد) الأسعار: هو الإطار الذي يحكم تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة من المنشأة للعملاء من قبل الجهات المنظمة مثل تحديد أسعار الاتصالات أو الكهرباء أو المحروقات أو السلع الأساسية من قبل الجهات المنظمة لعمل المنشآت المقدمة لتلك السلع أو الخدمات.

2– منظمو الأسعار: هي الجهات التي لها صلاحية قانونية أو تشريعية بتحديد سعر أو نطاق سعري ملزم التطبيق على المنشآت في قطاع ما عند بيع سلعة أو تقديم خدمات للعملاء، وقد يكون منظم السعر هو طرف ثالث أو طرف ذو علاقة أو الجهات المسيطرة على مجلس إدارة المنشأة إذا كان ذلك الطرف لديه صلاحية وواجب تحديد الأسعار بموجب الدولة أو القانون.

3– رصيد الحسابات القانونية المؤجلة: وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيمياً، وتمثل رصيد حساب مصروف أو دخل لم يعترف به كأصل أو التزام بموجب معايير محاسبية أخرى، ولكنه مؤهل ليكون حساباً مؤجلاً برصيد مدين أو دائن (أصل أو التزام) كونه يؤخذ بعين الاعتبار من قبل منظمي الأسعار عند تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء من قبل المنشأة.

مثال (1):

من الأمثلة على أنواع التكاليف التي تسمح بها الجهات التنظيمية، والتي ينشأ عنها أرصدة حسابات قانونية مؤجلة ما يلي:

– انحراف الحجم أو سعر المشتريات؛

– تكاليف البحث المدفوعة على الطاقة النظيفة أو الخضراء، والتي لم يتم رسملتها ضمن الأصول غير المتداولة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، والتي سيتم استردادها لاحقا من الجهات التنظيمية من خلال تعديل أسعار السلع والخدمات، أو بأي طريقة أخرى؛

– تكاليف إلغاء المشاريع البحثية القابلة للتعويض؛

– تكاليف الأضرار الناجمة عن العواصف والقابلة للتعويض من خلال زيادة الأسعار على المنتجات أو السلع المقدمة للعملاء.

رابعا–السياسات المحاسبية لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة

– على المنشأة التي لديها أنشطة تخضع لتحديد الأسعار من جهات تنظيمية مثل هيئة التأمين أو النقل أو الاتصالات أو غيرها وتقع ضمن نطاق هذا المعيار، أو إذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار (المنشآت التي تتبنى لأول مرة المعايير الدولية) تطبيق متطلبات الفقرتين 10 و 12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 المعنون بـ" السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، حيث تنص الفقرة 10 من المعيار رقم (8) على أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي ينطبق على عملية أو حدث لدى المنشأة تقوم إدارة المنشأة

باستخدام حكمها الشخصي في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تقدم معلومات ملائمة وموثوقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقد تم إعفاء المنشأة من تطبيق الفقرة رقم (11) من معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، والتي تنص على أنه على إدارة المنشأة عند استخدام حكمها في تطوير سياسة محاسبية جديدة الرجوع إلى متطلبات مشابهة واردة في معايير أخرى والرجوع إلى التعريفات والمفاهيم الخاصة بالأصول والمطلوبات والدخل والمصروف الواردة في الإطار المفاهيمي.

– إن أثر الإعفاء المذكور سابقا في تطبيق الفقرة 11 من المعيار رقم (8) هو السماح للمنشآت بالاستمرار باتباع السياسات المحاسبية السابقة المتبعة بموجب المعايير الوطنية أو المعايير المطبقة مباشرة قبل تبنيها المعايير الدولية للتقارير المالية.

خامسا– التغيرات في السياسات المحاسبية:

– يجب على المنشأة عدم تغيير سياستها المحاسبية من أجل البدء بالاعتراف بأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة.

– يسمح للمنشأة بتغيير سياستها المحاسبية للاعتراف والقياس والتدني وإلغاء الاعتراف لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة إذا أدى هذا التغيير إلى تقديم قوائم مالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

سادسا– العرض في القوائم المالية:

يجب عرض أثر أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بشكل منفصل في القوائم المالية للمنشأة، ويجب تطبيق ذلك بغض النظر عن السياسات السابقة المتبعة لدى المنشأة في عرض تلك الحسابات في ظل معايير المحاسبة المحلية المتبعة سابقاً، وبناء على ذلك:

– على المنشأة عرض سطر منفصل في قائمة المركز المالي يظهر مجموع أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة المدينة، وكذلك مجموع أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الدائنة.

– لا يتم تصنيف أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن البنود المتداولة أو غير المتداولة عند عرض قائمة المركز المالي، وإنما يتم عرضها بشكل منفصل باستخدام مجموع فرعي لها في جانب الأصول أو الالتزامات.

– يتم عرض صافي التغيرات على أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة ضمن قائمة الربح أو الخسارة باستخدام مجموع فرعي مستقل لها أيضا.

سابعا– الإفصاح

– يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم طبيعة والمخاطر المرتبطة بتشريعات (تنظيم) الأسعار الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد) الأسعار، وآلية تحديد تلك الأسعار والإفصاح

عن تلك الأسعار، وكذلك أثار مخاطر وحالات عدم التأكد الخاصة باسترداد أو استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة.

– الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية)، بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة، وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها، وأية معدلات خصم استخدمت والأثر الضريبي لها.

المحور الخامس عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15) الإيراد من العقود مع العملاء

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

– هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الإيراد من العقود مع العملاء

– نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الإيراد من العقود مع العملاء

– التعريف بالمصطلحات الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الإيراد من العقود مع العملاء

– المتطلبات المحاسبية لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الإيراد من العقود مع العملاء

– بيان متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15): الإيراد من العقود مع العملاء

تمهيد:

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) من المعايير الحديثة والمهمة، والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد من العقود مع العملاء، حيث تنبع أهمية هذا المعيار من أهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الإيراد، حيث يعتبر الإيراد رقم مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة ومركزها المالية، ويضع هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناتجة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار

بشكل أساسي كبديل لمعياري المحاسبة الدوليين رقم (18) "الإيراد" ورقم (11) "عقود الإنشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد، وبدأ سريان مفعول هذا المعيار منذ 2018/01/01 مع السماح بالتطبيق المبكر.[1]

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة تطبيقها للإبلاغ عن المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء.[2]

ثانيا–نطاق المعيار

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

– عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS 17؛

– عقود التأمين والتي تخضع لنطاق معيار IFRS4؛

– الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الخاضعة ضمن نطاق المعايير: IFRS9، IFRS10، IFRS11، IAS 27، وIAS28؛

– عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلا هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.

يمكن أن تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار جزئيا، وضمن نطاق معايير أخرى جزئياً أيضا:

– إذا تضمنت معايير أخرى كيفية الفصل أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق تلك المتطلبات أولاً، ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الأخرى؛

– إذا لم تتضمن معايير أخرى كيفية الفصل أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار (IFRS15) على العقد بالكامل.

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص: 844، 846

[2]-https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15, consulté le 08/04/2022

ثالثا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– العقد: هو اتفاق بين طرفين أو أكثر، والذي يؤدي إلى نشوء حقوق والتزامات ملزمة.

2– العميل: هو الطرف الذي يتعاقد مع المنشأة للحصول على السلع والخدمات التي تمثل مخرجات الأنشطة الاعتيادية للمنشأة مقابل بدل.

3– الدخل: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة وزيادة في الأصول، أو تخفيض في الالتزامات، والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، باستثناء التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن العمليات مع الملاك مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح.

4– التزامات الأداء: هو الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده 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.

5– الإيراد: الدخل الناتج عن الأنشطة العادية للمنشأة.

6– سعر العملية: قيمة البدل أو المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه أو الاستحواذ عليه مقابل تحويل (بيع) السلع أو تقديم الخدمات للعميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث (مثل ضريبة المبيعات التي يتم تحصيلها من العميل ويتم توريدها لاحقا لدائرة ضريبة المبيعات.

رابعا–المتطلبات المحاسبية لتطبيق المعيار (IFRS15)

إن المبدأ الأساسي لتطبيق (IFRS15) هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد المنتظر تحقيقه نتيجة تنفيذ بنود العقد، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال القراءة الجيدة للصفقات، وعموما هناك خمس (05) خطوات أساسية للوصول إلى الهدف:[1]

1–الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

تكون العقود خطية أو شفهية وتفهم ضمنيا من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، ويتطلب العقد المبرم مع العميل ضمن نطاق المعيار (IFRS15) تحقيق الشروط التالية:

[1]– عيادي عبد القادر، معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS&IFRS)، سند بيداغوجي، جامعة حسيبة بن بو علي –الشلف، 2018، ص ص: 131- 135.

– الموافقة على العقد من قبل أطراف العقد مع إمكانية تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالبضائع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛

– الكيان يجب أن يحدد شروط الدفع الخاصة بالبضائع والخدمات المحولة؛

– العقد في جوهره يجب أن يصنف على أنه عقد تجاري؛

– من المحتمل أن يحصل الكيان على المقابل المادي مقابل السلع والخدمات المحولة للعميل.

وفي تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقا، وقد يكون مبلغ العوض الذي يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيرا لاعتبار أن المنشاة قد تعرض على العميل امتيازا سعريا.

إذا لم يستوفي العقد مع العميل جميع الشروط السابقة، فإن الكيان سيستمر في إعادة تقييم العقد إلى غاية استيفاء شروط تطبيق المعيار (IFRS15).

2–الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء المترتبة عن العقد

يجب على المنشأة عند بدأ تنفيذ العقد تقييم السلع أو الخدمات التي وعدت بها العميل، وتحديدها على أنها التزام أداء، وهذا يؤدي إلى ضرورة توضيح مصطلح الوعد.

يتمثل الوعد في العقود التي قد تكون صريحة أو ضمنية، وهذه الوعود هي التي تخلق توقعاً بأن الكيان سيقوم بتزويد العميل أو العملاء بالبضائع أو الخدمات في سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة، ومن أمثلة هذه الوعود:

– الاستعداد لإمداد البضائع والخدمات في المستقبل؛

– أداء بعض المهام المتفق عليها مسبقاً؛

– السلعة أو الخدمة (أو حزمة من السلع أو الخدمات) متميزة؛

– سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة والتي لها نفس نمط النقل إلى العميل.

يقصد بالتمييز إمكانية الفصل في المنتجات (سواء سلعة أو خدمة) أو هما معا، بمعنى أنه:

– يمكن للعميل أن يستفيد من السلع أو الخدمات على انفراد أو بالجمع بينهما مع الموارد الأخرى بسهولة.

– بينما وعد الوكالة بنقل أو تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل يتعذر إدارته بشكل منفصل عن الوعود الأخرى الواردة في العقد (وعد غير محدد بشكل منفصل)، وهذا راجع إلى عدة عوامل على سبيل المثال لا الحصر منها:

– تقديم الكيان خدمة هامة لدمج سلع أو خدمات أخرى تضمنها العقد؛

– إجراء تعديلات (تحسينات) على السلع أو الخدمات التي وعد بها في العقد؛

– وجود سلع أو خدمات مترابطة ارتباطا كبيرا فيما بينها.

3–الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة (الصفقة)

هو مبلغ الصفقة (مبلغ العوض) الذي يتوقع الكيان أن يكون مستحقا مقابل نقل السلع والخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (مثلا بعض ضرائب المبيعات)، وقد تكون مبالغ العوض ثابتة أو متغيرة أو كليهما، وعندما يتضمن العوض مجموعة من المتغيرات، فإن الكيان يقوم بتقدير مبلغ المتغير الذي يستحقه وفق متطلبات العقد المدرجة وفق المعيار (IFRS15)، وعليه فإن هذا المعيار:

– يتناول عدم اليقين المتعلق بتحديد المبلغ المقابل للمتغير الذي يمكن الاعتراف به.

– يتم تضمين المتغير المعتبر (الذي حقق الشروط) في سعر المعاملة إذا كان من المحتمل جدا أن يؤدي إدراجه إلى انخفاض كبير للإيرادات في المستقبل عندما يتم إلغاء عدم اليقين لاحقا.

– تطبق طرق مختلفة وأكثر تقييدا فيما يتعلق بالإيرادات المتأتية من المبيعات القائمة على تراخيص الملكية الفكرية، حيث يتم الاعتراف بها فقط عندما يتم تحقيقها فعلا.

ولتحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقا للعقد الحالي، وأن العقد لن يتم إلغائه أو تجديده أو تعديله.

يمكن أن يتغير مبلغ العوض بسبب وجود حسومات، أو تخفيضات، أو رد المبالغ، أو الاستحقاقات للشراء المستقبلي، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة، كما يمكن أن يتغير العوض المتعهد به أيضا إذا كان حق المنشأة في العوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي.

4-الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

الهدف من هذه الخطوة هو قيام المنشأة بتخصيص أو توزيع سعر الصفقة أو المعاملة على كل التزام أداء (أي سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) بمبلغ يصف مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

ولتحقيق هدف التخصيص فإنه يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على كل التزام يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لكل التزام أداء مبين في العقد.

سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل كما لو تم بيع نفس السلعة أو الخدمة في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين، ويمكن أن يكون سعر البيع المستقل هو السعر المبين تعاقديا أو الظاهر في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة.

عند تقدير سعر بيع مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، العوامل الخاصة بالمنشأة، المعلومات عن العميل) المتاحة بشكل معقول، ومن بين أهم الطرق الملائمة لتحديد سعر البيع المستقل:

- مدخل التقويم المعدل للسوق (تقدير السعر بالاتفاق مع العميل، أو بالاعتماد على أسعار السلع المشابهة لدى المنافسين).

- مدخل التكلفة المتوقعة مضافا إليه الهامش (أي تقدير السعر بناءً على التكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام أداء مضافا إليه هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة).

- مدخل القيمة المتبقية (أي تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحا منه أسعار البيع المستقلة القابلة للتحديد للسلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد)، وتلجأ المنشأة إلى هذا المدخل في حالتين:

- كون سعر البيع متغير (متذبذب) بدرجة عالية، حيث لا يمكن تمييز سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة؛

- لم تحدد المنشأة بعد سعرا لتلك السلعة أو الخدمة، أي أن السلعة أو الخدمة لم يسبق بيعها من قبل (سعر بيع غير مؤكد).

5-الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

يكون حسب طبيعة العقد، وعادة نميز بين طريقتين:

- الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن، أي تحصيل الإيراد بمجرد إبرام العقد.

- الاعتراف بالإيراد يكون خلال فترة زمنية بمواكبة تقديم الخدمات التي يتضمنها العقد (مثلا تقديم خدمات التدقيق أو حراسة المؤسسة).

خامسا-العرض والإفصاح:[1]

1- العرض:

عند قيام أي من طرفي العقد بأداء بموجبه، فإنه يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة ودفعة العميل، كما يجب على المنشأة أيضا أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصيل.

إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد، أو عندما يكون السداد مستحق.

إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة مقابله على عوض من العميل (أو أن يكون مبلغ العوض مستحقاً).

2-الإفصاح:

الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، مبلغ، توقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء، ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

- عقودها مع العملاء؛

- الاجتهادات المهمة، والتغييرات في الاجتهادات التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود؛

[1]- عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 135-136.

– أي أصول يتم إثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل.

يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح، وما هو مقدار التركيز الذي يتم على كل من المتطلبات المختلفة.

كما يجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية كبيرة من تفصيل غير مهم أو تجميع بنود لها تقريباً خصائص مختلفة.

لا يلزم المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقا لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقاً لمعيار آخر.

المحور السادس عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 (IFRS 16) عقود الإيجار

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود الإيجار**
- **نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود الإيجار**
- **تحديد عقد الإيجار**
- **فصل مكونات عقد الإيجار**
- **التعريف بالمصطلحات الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود الإيجار**
- **المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر**
- **المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر**
- **بيان متطلبات الإفصاح الخاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود الإيجار**

تمهيد:

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) من أحدث المعايير الذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين، وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين، حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة عقود الإيجار التشغيلية التي تزيد عن 12 شهر كأصول والاعتراف بالتزامات مقابلها، وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل

في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي، وإخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود، وجاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار).

بدأ سريان مفعول هذا المعيار في 2019/01/01، مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار شريطة تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" في نفس الوقت.[1]

أولا–هدف المعيار

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 إلى وضع مبادئ الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح عن العمليات المتعلقة بعقود الإيجار، وذلك بهدف ضمان تقديم معلومات ملائمة وموثوقة عن معاملات المستأجرين والمؤجرين.[2]

ثانيا–نطاق المعيار

يطبق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) باستثناء ما يلي:

– عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط والغاز وما شابهها؛

– عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41)؛

– ترتيبات خدمات الامتياز (IFRIC 12)؛

– تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر؛

– حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

ثالثا–تحديد عقد الإيجار

يعتبر العقد عقد إيجار إذا كان العقد كليا أو جزئيا ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لأخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض أو بدل معين.

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص: 858-866

[2]- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, consulté le 09/04/2022

تنتقل 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 الذي تصبح به تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.

إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، ففي هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر)، ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد إذا تحقق الشرطان التاليين:

– للمورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.

– تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

رابعا–فصل مكونات عقد الإيجار

– إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار أصل شاملا عقد صيانة ذلك الأصل، فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الفردية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد، وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها.

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

– يجب على المؤجر توزيع الدفعات المستلمة من بنود مكونات عقد الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15).

خامسا–التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار

1– سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار: هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار، والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

2– مدة عقد الإيجار: هي الفترة غير القابلة للنقض، والتي يكون للمستأجر الحق في استخدام الأصل المتفق عليه، بالإضافة إلى أي فترات إضافية يكون للمستأجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مع وجود تأكيدات موثوقة عند بدء العقد بأن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار.

3- معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر: هو معدل الفائدة الذي سيدفعه المستأجر للاقتراض بنفس شروط عقد الإيجار، وبنفس الضمانات وبنفس المبالغ اللازمة للحصول على أصل بقيمة مشابهة للأصل المستأجر، وبنفس البيئة والظروف الاقتصادية.

سادسا-المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

1-القياس المبدئي لعقد الإيجار:

- في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات.

ويتم قياس الحق في استخدام الأصل بمقدار التزامات عقد الإيجار مضافاً إليها أية تكاليف أولية مباشرة أو إضافية يتكبدها المستأجر لإتمام العقد، ويتم تعديل تلك القيمة بأية حوافز واردة في العقد وأية دفعات عند أو قبل بدء العقد، وبأية التزامات قد يتكبدها المستأجر عند إعادة الأصل للمؤجر.

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

2- القياس اللاحق لعقد الإيجار:

بعد بدء العقد على المستأجر قياس الحق في استخدام الأصل باستخدام نموذج التكلفة باستثناء ما يلي:

- إذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار عبارة عن عقارات استثمارية ويقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم على استثماراته العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) " الاستثمارات العقارية".

- إذا كان الحق في استخدام الأصل بموجب عقد الإيجار يتعلق بفئة من فئات الممتلكات والمباني والمعدات، والتي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات"، ففي هذه الحالة فإن كافة حقوق استخدام الأصول بموجب عقد الإيجار المتعلقة بتلك الفئة من الممتلكات والمباني والمعدات يمكن إعادة تقييمها.

يتم إعادة قياس التزامات عقد الإيجار في الفترات اللاحقة لتعكس ما يلي:

- شروط العقد (باستخدام معدل الخصم المعدل إن وُجد)؛

– تقييم خيارات الشراء باستخدام معدل الخصم المعدل إن وُجد؛

– أية مبالغ متوقع دفعها عند وجود قيمة متبقية مضمونة باستخدام معدل فائدة ثابت؛

– مدفوعات الإيجار المستقبلية الناتجة عن التغير في مؤشر الأسعار، أو أي معدل مستخدم لتحديد تلك المدفوعات.

سابعا–المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

– على المؤجر تصنيف عقد الإيجار إلى عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي.

– يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا كان العقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل المؤجر، وبعكس ذلك يصنف العقد كعقد إيجار تشغيلي.

يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا تضمن العقد الشروط التالية:

- إذا تضمن العقد نقل ملكية الأصل للمستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار؛
- للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بشكل كاف عن القيمة العادلة للأصل بتاريخ ممارسة الحق، ويكون عند بداية العقد من المرجح بأن حق خيار الشراء سيتم ممارسته؛
- إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر؛
- إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بداية العقد مساوية على الأقل لكامل القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- إذا كان الأصل المؤجر ذو طبيعة متخصصة بحيث يكون للمستأجر فقط القدرة على استخدام الأصل دون الحاجة إلى تعديلات جوهرية على ذلك الأصل.

– على المؤجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بالأصول الناتجة عن عقد الايجار التمويلي كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

– يقوم المؤجر بالاعتراف بإيراد فوائد على مدار مدة عقد الإيجار التمويلي بشكل يعكس عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار.

– يعترف المؤجرين الصناع أو التجار (المؤجر الذي يقوم بتصنيع السلعة أو المتاجرة بها وفي نفس الوقت تأجيرها للغير) بأرباح أو خسائر بيع الأصل المؤجر على أساس السياسة المتبعة لديهم بموجب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) " الإيراد من العقود مع العملاء".

– يعترف المؤجر بمقبوضات دفعات الإيجار التشغيلي كدخل على أساس القسط الثابت، أو بموجب النمط الذي يمثل تحقيق المنافع من استخدام ذلك الأصل.

ثامنا– عمليات البيع وإعادة التأجير:

– عند تحديد فيما إذا كانت عملية نقل الأصل إلى طرف أخر تمثل عملية بيع على المنشأة تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" لتحديد شروط تحقق أداء وإتمام تعهدات عملية البيع.

– إذا انطبق على عملية نقل الأصل لطرف أخر مع إعادة استئجاره من نفس ذلك الطرف كونها عملية بيع، على البائع لذلك الأصل قياس الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) بنسبة من القيمة المسجلة (الدفترية)، وبمقدار ما تم الاحتفاظ به بموجب عقد البيع وإعادة الاستئجار.

وبناءً على ذلك فإن البائع للأصل المعاد استئجاره يعترف بأرباح أو خسائر بيع ذلك الأصل المتعلقة فقط بالحقوق (الخاصة بالأصل) المحولة لمشتري الأصل.

تاسعا–الإفصاح

تضمن المعيار العديد من الإفصاحات المطلوبة ضمن إيضاحات البيانات المالية، والتي تقدم مع المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة التدفقات النقدية أساس لمستخدمي المعلومات المحاسبية لتقييم أثر عقود الإيجار.

المحور السابع عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 (IFRS 17) عقود التأمين

يتضمن هذا المعيار دراسة ما يلي:

- **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17): عقود التأمين**
- **نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17): عقود التأمين**
- **التعريف بالمصطلحات الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (17): عقود التأمين**
- **تبيان كيفية فصل المكونات الناشئة عن عقد التأمين، إضافة إلى كيفية تحديد محافظ عقود التأمين (مستوى التجميع)**
- **بيان متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بعقود التأمين**
- **تعديل وإلغاء الاعتراف بعقود التأمين.**
- **عقود إعادة التأمين المحتفظ بها.**
- **معدلات الخصم المطبقة على تقدير التدفقات النقدية.**
- **التعديل للمخاطر غير المالية**
- **العرض في قائمة المركز المالي**
- **الاعتراف والعرض في قائمة الأداء المالي**
- **الإفصاح**

تمهيد:

يحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 مبادئ الاعتراف بعقود التأمين وقياسها وعرضها والإفصاح عنها ضمن نطاق المعيار، حيث حل هذا المعيار محل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4.

تم إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 في مايو 2017 وينطبق على فترات التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023.[1]

أولا– هدف المعيار:

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 إلى التأكد من أن الكيان يقدم المعلومات ذات الصلة التي تمثل تلك العقود بأمانة، بحيث توفر هذه المعلومات أساسًا لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير عقود التأمين على المركز المالي للمنشأة والأداء المالي والتدفقات النقدية.

ثانيا– نطاق المعيار:

يجب على الكيان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 عقود التأمين على:

– عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، وإصدارها؛

– عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها؛

– عقود الاستثمار ذات المشاركة التقديرية التي تصدرها، بشرط أن تقوم المنشأة أيضًا بإصدار عقود التأمين.

ثالثا– التعريف بالمصطلحات الواردة ضمن المعيار:

1– عقد التأمين: هو عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المصدر) مخاطر تأمين كبيرة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا كان حدث مستقبلي غير مؤكد محدد (الحدث المؤمن عليه) يؤثر سلبًا على حامل الوثيقة.

2– محفظة عقود التأمين: تخضع عقود التأمين لمخاطر مماثلة ويتم إدارتها معًا.

3– هامش الخدمة التعاقدي: أحد مكونات القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام لمجموعة عقود التأمين التي تمثل الربح غير المكتسب الذي ستعترف به المنشأة لأنها تقدم خدمات بموجب عقود التأمين في المجموعة.

4– مخاطر التأمين: تنتقل المخاطر بخلاف المخاطر المالية من حاملي العقد إلى المصدر.

5– الوفاء بالتدفقات النقدية: تقدير صريح وغير متحيز ومرجح بالاحتمالات (أي القيمة المتوقعة) للقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية مطروحًا منها القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي ستنشأ عندما تفي المنشأة بعقود التأمين، بما في ذلك تعديل المخاطر الغير المالية.

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-17, consulté le 06/10/2022

6- تعديل المخاطر غير المالية: التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل عدم اليقين بشأن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية الناشئة عن المخاطر غير المالية حيث تفي المنشأة بعقود التأمين.

رابعا- فصل المكونات الناشئة عن عقد التأمين:

قد يحتوي عقد التأمين على واحد أو أكثر من المكونات التي ستكون ضمن نطاق معيار آخر إذا كانت عقود منفصلة على سبيل المثال، قد يشتمل عقد التأمين على مكون استثمار أو مكون خدمة (أو كليهما).

يوفر المعيار معايير لتحديد متى يكون المكون غير التأميني مختلفًا عن عقد التأمين.

يجب على الكيان:

- تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 "الأدوات المالية" لتحديد ما إذا كان هناك مشتق مضمّن يمكن فصله، وإذا كان هناك، كيفية المحاسبة عن هذا المشتق.

- فصل مكون الاستثمار عن عقد التأمين الأصلي إذا وفقط إذا كان هذا المكون الاستثماري متميزًا، بحيث يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 9 للمحاسبة عن مكون الاستثمار المنفصل.

خامسا- مستوى التجميع: يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي 17 من الشركات تحديد محافظ عقود التأمين، والتي تشمل العقود التي تخضع لمخاطر مماثلة وتدار معًا.

سادسا- الاعتراف والقياس لعقود التأمين:

1- الاعتراف بعقود التأمين:

يجب على المنشأة الاعتراف بمجموعة من عقود التأمين التي تصدرها، وذلك من خلال:

- بداية فترة تغطية مجموعة العقود؛

- التاريخ الذي تصبح فيه الدفعة الأولى من حامل الوثيقة في المجموعة مستحقة.

2- قياس عقود التأمين:

عند الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة قياس مجموعة عقود التأمين بإجمالي:

التدفقات النقدية المستوفاة، والتي تشمل:

– تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية؛

– تعديل يعكس القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المالية المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية؛

– تعديل المخاطر للمخاطر غير المالية.

يجب أن تكون تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية جارية وصريحة وغير متحيزة وتعكس جميع المعلومات المتاحة للمنشأة دون تكلفة وجهد.

3– القياس اللاحق لعقود التأمين:

عند القياس اللاحق لعقود التأمين، يجب أن تكون القيمة الدفترية لمجموعة عقود التأمين في نهاية كل فترة تقرير هي مجموع:

أ– الالتزام عن التغطية المتبقية يشتمل على:

– الوفاء بالتدفقات النقدية المرتبطة بالخدمات المستقبلية، وهامش الخدمة التعاقدي لمجموعة العقود في ذلك التاريخ؛

– الالتزام الناشئ عن المطالبات المتكبدة، والتي تشتمل على الوفاء بالتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمة السابقة والمخصصة للمجموعة في ذلك التاريخ.

4– تعديل وإلغاء الاعتراف بعقود التأمين:

أ– تعديل عقد التأمين:

إذا تم تعديل شروط عقد التأمين، يجب على المنشأة إلغاء الاعتراف بالعقد الأصلي والاعتراف بالعقد المعدل كعقد جديد إذا كان هناك تعديل جوهري، بناءً على استيفاء أي من المعايير المحددة.

يعد التعديل جوهريًا إذا تم استيفاء أي من الشروط التالية:

– إذا تم تضمين الشروط المعدلة في بداية العقد، لكان ذلك قد أدى إلى:

– الاستبعاد من نطاق المعيار؛

– تفكيك المشتقات المضمنة المختلفة؛

– إعادة تعريف حدود العقد؛

– إعادة التخصيص لمجموعة مختلفة من العقود؛ أو

– إذا كان العقد الأصلي يفي بتعريف عقود التأمين بالمساواة المباشرة، ولكن العقد المعدل لم يعد يفي بهذا التعريف، أو العكس.

– طبق الكيان في الأصل مقاربة تخصيص القسط، لكن تعديلات العقد جعلته لم يعد مؤهلاً للحصول عليه.

ب–إلغاء الاعتراف بعقد التأمين:

يجب على المنشأة إلغاء الاعتراف بعقد التأمين عند فسخه، أو إذا تم استيفاء أي من شروط تعديل جوهري لعقد التأمين.

سابعا–عقود إعادة التأمين المحتفظ بها:

يتم تعديل متطلبات المعيار لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها:

عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لعقود إعادة التأمين، تستخدم المنشآت افتراضات متوافقة مع تلك المستخدمة في عقود التأمين المباشرة ذات الصلة، بالإضافة إلى ذلك تتضمن التقديرات مخاطر عدم أداء شركة إعادة التأمين.

يتم تقدير تعديل المخاطر للمخاطر غير المالية على أنه يمثل تحويل المخاطر من حامل عقد إعادة التأمين إلى شركة إعادة التأمين.

عند الاعتراف الأولي، يتم تحديد هامش الخدمة التعاقدي بشكل مشابه لعقود التأمين المباشرة الصادرة، باستثناء أن هامش الخدمة التعاقدي تمثل صافي ربح أو خسارة من شراء إعادة التأمين.

عند الاعتراف المبدئي، يتم تأجيل صافي الربح أو الخسارة، إلا إذا كان صافي الخسارة يتعلق بأحداث وقعت قبل شراء عقد إعادة تأمين، وفي هذه الحالة يتم دفعه على الفور.

ثامنا–معدلات الخصم:

يجب أن تكون معدلات الخصم المطبقة على تقدير التدفقات النقدية كما يلي:

1- تعكس القيمة الزمنية للنقود وخصائص التدفقات النقدية، وخصائص السيولة لعقود التأمين؛

2- أن تكون متسقة مع أسعار السوق الحالية التي يمكن ملاحظتها للأدوات المالية التي لها نفس خصائص التدفقات النقدية مثل عقود التأمين؛

3- استبعاد تأثيرات العوامل التي تؤثر على أسعار السوق التي يمكن ملاحظتها ولكنها لا تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية لعقود التأمين.

تاسعا–التعديل للمخاطر غير المالية:

يتم تعديل تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لتعكس التعويض الذي تطلبه المنشأة لتحمل مخاطر عدم اليقين بشأن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية التي تنشأ من المخاطر غير المالية.

عاشرا– العرض في قائمة المركز المالي:

يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي القيمة الدفترية لمجموعات:

1- عقود التأمين الصادرة والتي تعتبر أصولاً؛

2- عقود التأمين الصادرة والمطلوبات؛

3- عقود إعادة التأمين المحتفظ بها على أنها أصول؛

4- عقود إعادة التأمين المحتفظ بها على أنها مطلوبات.

حادي عشر– الاعتراف والعرض في قائمة الأداء المالي:

يجب على المنشأة تفصيل المبالغ المعترف بها في قائمة الأداء المالي إلى:

1- نتيجة خدمة التأمين، وتشمل إيرادات التأمين ومصاريف خدمة التأمين؛

2- إيرادات أو مصروفات تمويل التأمين؛

3- يجب عرض الدخل أو المصاريف من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها بشكل منفصل عن المصروفات أو الدخل من عقود التأمين الصادرة.

ثاني عشر– الإفصاح:

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية حول:

1- المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية والناشئة من عقود التأمين؛

2- الأحكام الهامة والتغييرات في تلك الأحكام عند تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 ؛

3- طبيعة ومدى المخاطر التي تنشأ من عقود التأمين.[1]

[1] - https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-17, consulté le 20/10/2022.

أولا: المراجع باللغة العربية

- العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2012-2013 .

- بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

- بوبكر رزيقات، أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية.

- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008

- خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2014 .

- عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، أهمية المعلومات المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر، 2011 .

- عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية-متطلبات التوافق والتطبيق-، مجلة أبحاث، جامعة حلب، سوريا، 2003 .

- عيادي عبد القادر، معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS&IFRS)، سند بيداغوجي، جامعة حسيبة بن بو علي –الشلف، 2018.

- طويرات رابح، مطبوعة حول المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة المسيلة، 2019/2018.

- كتوش عاشور، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدوليةIAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر2014.

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2013.

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، بدون دار النشر، بدون بلد النشر، 2016.

- محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر،.2005

- مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي – تجربة الجزائر -،مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002 .

– مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

– مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- karim mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, thèse de doctorat en sciences comptables, université de la manouba, 2010.

- réda sefsaf, contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables, thèse de doctorat en sciences de gestion, université d'angers, 2012.

-Stéphan brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS 3éme édition, gualino éditeur, paris (France), 2006.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

-https : //www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1, consulté le 07/10/2022.
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias26, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias27-2011, consulté le 17/10/2022.
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias28-2011, consulté le 17/10/2022.
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias32, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias33, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias34, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40, consulté le 07/10/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41, consulté le 07/10/2022

- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs1 ,consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs12, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs14, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15, consulté le 08/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16, consulté le 09/04/2022
- https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-17, consulté le 06/10/2022

الاختصار	معنى الاختصار
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation Of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions
SAC	Standards Advisory Council
SIC	Standards Interpretation Committee