

مفردات منهاج المعايير الدولية للإبلاغ المالي

التفاصيل	الاسبوع
الإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية	الأول
منظمات صياغة معايير المحاسبة على المستوى الدولي	الثاني
الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية - المشروع المشترك FASB / IASB	الثالث
الإبلاغ المالي الدولي 3 - اندماج الاعمال	الرابع
الإبلاغ المالي الدولي 4 - عقود التأمين	الخامس
الإبلاغ المالي الدولي 7 - الأدوات المالية - الافتتاح	السادس
الإبلاغ المالي الدولي 9 - الأدوات المالية - القياس	السابع
الإبلاغ المالي الدولي 8 - الإبلاغ عن القطاعات التشغيلية	الثامن
الامتحان الفصلي الأول وحلول اسئلة الامتحان	التاسع
الإبلاغ المالي الدولي 10 - القوائم المالية الموحدة	العاشر
الإبلاغ المالي الدولي 11 - الترتيبات المشتركة	الحادي عشر
الإبلاغ المالي الدولي 13 - القياس بالقيمة العادلة	الثاني عشر
الإبلاغ المالي الدولي 15 - الاعتراف بالإيرادات من العقود مع الزبائن	الثالث عشر
الإبلاغ المالي الدولي 16 - الإيجار التمويلي	الرابع عشر
الامتحان الفصلي الثاني وحلول اسئلة الامتحان	الخامس عشر

الإطار المفاهيمي لأعداد وعرض القوائم المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتم في عام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل IASB كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار في عام 2010 حيث تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق والغرض من هذا الإطار .

1. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير دولية مستقرة .
2. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية وإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية .
3. مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية .
4. مساعدة معيدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
5. مساعدة مدققي الحسابات في إعطاء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية
6. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

● مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية :

- 1) مستخدمي المعلومات المحاسبية .
- 2) أهداف القوائم المالية .
- 3) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- 4) تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية ، والمصاريف والإيرادات ، مفاهيم رأس المال ، الفروض الرئيسية لأعداد وعرض القوائم المالية) .

● ويكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من فصول او اجزاء اربعة هي :

- 1) أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة .
- 2) المنشأة معدة التقرير - لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز حتى نهاية عام 2012 .
- 3) الخصائص النوعية المالية المفيدة.
- 4) إطار عام 1989

اولاً : أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام :

❖ حاجة مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات .

1. المستثرون الحاليون والمحتملون : وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة :
 - أ- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة .
 - ب- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة .
 - ج- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة أداء الشركة .

د- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة مقارنة مع أسهم الشركات الأخرى .

2- الموردون / الدائون / المجهزون : تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه .

3- العملاء : يحتاجوا إلى معلومات تساعد على التنبؤ بوضع الشركة المستقبلية وقدرتها على الاستمرار في عملية أنتاج وبيع السلع .

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

5- الحكومة والجهات المنظمة لأعمال المنشآت : تحتاج إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب .

❖ المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها أو الالتزامات المرتبطة بها والتغيرات التي تتم على الموارد والالتزامات :

1. توفر التقارير المالية معلومات حول المركز المالي للمنشأة والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية والالتزامات على تلك الموارد كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والإحداث الأخرى التي تؤدي إلى تغيير الموارد الاقتصادية والالتزامات المرتبطة بها وتمثل هذه المعلومات كمدخلات لعملية اتخاذ القرارات .

2. أن تقديم معلومات عن موارد والالتزامات تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية حيث يتم تقييم سيولة المنشأة مدرجة السير المالي لديها .

3. أن التغيرات في الموارد والالتزامات تنتج عن الأداء المالي للشركة أي تتجه الإعمال من ربح أو خسارة وكذلك من الإحداث أو العمليات الأخرى مثل إصدار أسهم أو سندات ولتمكين مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية .

❖ **مكونات القوائم المالية** : حدد المعيار المحاسبي رقم (1) مكونات القوائم المالية :

1. قائمة المركز المالي .
2. قائمة الدخل الشامل للقدرة المالية .
3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية .
4. قائمة التدفقات النقدية .
5. السياسة المحاسبية والإيضاحات التفصيرية .

ثانياً : **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** : يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية إلى :

❖ **الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلى مجموعتين** :

١. المجموعة الأولى : الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الملائمة والتمثيل الصادق .

أ- الملائمة :

- تعريف المعلومات الملائمة وهي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذ القرار وتحدد فرق في تلك القرارات لمساعدتهم في تقييم الإحداث المالية الحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابق .
- وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية Predictive value أو كلاًيهما Confirmatory value . ويقصد بالقيمة التنبؤية : إمكانية استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالإحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الإحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة . أما القيمة التأكيدية : فتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر نقدية عكسية حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها)
- وقد يكون هناك تداخل ما بين القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية : فمثلاً إن المعلومات حول قيمة الإيرادات الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للمتغيرات القادمة كما إن يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة آلية التنبؤ التي يتم استخدامها في الفترات السابقة . لو فرض أن الإيرادات الحالية لأحدى الشركات 100000000 دينار أذن اجمالي الإيرادات المتوقعة = $\frac{110}{100} \times 100000000 = 110000000$ دينار القيمة التنبؤية . .
لو فرض أن المقدرة للإيرادات عن سنة سابقة 90000000 دينار . يتم مقارنة 90000000 مع 100000000 القيمة التأكيدية وبالتالي يمكن إن تصبح أو تحسن طريقة التنبؤ التي تم استخدامها في السنوات السابقة .
- وترتبط ملائمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية . فهناك بعض الحالات تكون منها المعلومات المالية ملائمة بناءً على طبيعة المعلومات مثل الإفصاح عن قطاع عمل او قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بعض النظر عن أهميته النسبية وفي بعض الحالات فان طبيعة البند وأهمية النسبة تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متاجسة .
- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن ان يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية (القرارات القصيرة الأجل .)

أ- التمثيل الصادق Faithful Representation

- حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبّر عن العمليات المالية والإحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة . وحتى تصور المعلومات المالية الإحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة Complete ومحايدة Neutral ، خالية من الأخطاء Free from error .
- وتعني كلمة كاملة Complete : أن تعبّر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات عن الإحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية

▪ تعني خاصية الحياد Neutral : أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة بحيث لا يتم أعداد القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب طرف آخر ومثال على ذلك .

- عدم اخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة أصحاب المصلحة وتحيز لهم .
- وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء (ممارسة إدارة الأرباح أو المحاسبة الإبداعية) .

▪ خاصية الخلو من الأخطاء : ويقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف الإحداث الاقتصادية ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية بها .

2. المجموعة الثانية : الخصائص المعازنة أو الداعمة للمعلومات المالية : Enhancing Qualities

characteristics

أ- القابلية على المقارنة Comparability

ويقصد بها إمكانية مقارنة قوائم مالية لنسبة مالية مع القوائم المالية لفترة آخرى أو لفترات سابقة لنفس المنشأة أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية الحالية لمنشأة أخرى عاملة نفس القطاع ولنفس الفترة ويستفاد من ذلك في عمليات اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل ويتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى .

▪ وتقضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى أي الاتساق أو الثبات في تطبيق السياسات .

▪ كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة إلى أخرى وتصنيف البنود ولا يسمح بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق الملائمة والتمثيل الصادق كمتطلب تشريع محلي أو مطلب لمعايير دولي كما في معيار رقم 8 (التغير في السياسات والتقديرات المحاسبية والأخطاء)

ب- القابلية للتحقق Verifiability :

▪ ويقصد بها درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذي يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس . إي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عن استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للإحداث الاقتصادية بحيث نن خاصية التمثيل الصادق أيضا .

▪ وقد تكون قابلية التحقق مباشرة : مثل جرد النقدية ، أما قابلية التحقق غير مباشرة : مثل القيمة المدرجة للمخزون (التحقق من الكميات والأسعار وما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة : FIFO , AVERAGE, LIFO) .

ج- التوقيت المناسب Timeliness : ويقصد بها أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار .

د- القابلية على الفهم understandability : وتعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن تم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق .

ثالثاً : القيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات The balance between cost and benefit : أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات بحيث أن تزيد عن التكاليف المصروفة في توفير هذه المعلومات رابعاً : عناصر القوائم المالية :

1. قائمة المركز المالي وتتضمن الأصول ، الالتزامات ، حق الملكية .
 - أ. أصول / ملموسة : وهي الممتلكات والمصانع والمعدات .
 - ب. أصول / غير ملموسة : وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل مثل شهادة المحل ، براءة الاختراع ، العلامة التجارية .
 - ج. أصول بيولوجية : وهي الأصول التي تتمتع بالنمو والحياة مثل الثروة الحيوانية والنباتية .
 - د. أصول مالية : وهي النقدية وأصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لاستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى .
 - ه. أصول استخراجية : وهي أصول الموارد الطبيعية: مثل النفط والغاز وغيرها من المعادن الطبيعية .
 - و. الالتزامات . ز- حق الملكية .

2. عناصر الدخل والمصروفات :

أ- الدخل income : وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية داخلة أو الزيادة في الأصول أو النقصان في الالتزامات مما ينتج عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية ويتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات Revenues والمكاسب gains . ويتحقق الإيراد من الأنشطة الخاصة بالعمليات الجارية للشركة مثل المبيعات ، الرسوم ، الفوائد ، أرباح الأسهم ، ربح حق الامتياز ، الإيجار . أما المكاسب : مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة .

ب- المصروفات : ويقصد بها نفقات المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استفاد الأصول او تکبد الالتزامات التي ينشأ منها النقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات ويتضمن المصروفات (الخسائر والمصروفات الأخرى التي تحدث خلال النشاط المادي للشركة) .

خامساً : أساليب قياس عناصر القوائم المالية هي :

- 1- الكلفة التاريخية . 2- الكلفة الجارية . 3- صافي القيمة القابلة للتحقق . 4- القيمة الحالية .
- 6- القيمة العادلة . 6- القيمة القابلة للاسترداد .

سادساً : المحددات المحاسبية وهي : Accounting Limitation

- 1- الأهمية النسبية . 2- الكلفة والمنفعة . 3- التحفظ (الحيطة والحذر) .

سابعاً : الفرضية الأساسية لأعداد القوائم المالية : Underlying Assumption هي فرضية الاستمرارية ان المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور .

Going Concern : عند اعداد القوائم المالية باتباع معايير الابلاغ المالي الدولي IFRSs يتم افتراض

ثامناً : مفاهيم راس المال : يبين الاطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما ما يلي :

1. المفهوم المالي لرأس المال : وتتبع الشركات المفهوم المالي لرأس المال عند اعداد القوائم المالية وبالتالي فان راس المال يمثل صافي الاصول او حقوق الملكية في المنشأة .
2. المفهوم المادي لرأس المال : اما المفهوم المادي لرأس المال (الطاقة التشغيلية) فان راس المال يعتبر بمثابة الطاقة الانتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الانتاج اليومية او ساعات التشغيل .

ويبيّن الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

المفهوم المادي	المفهوم المالي	من حيث
يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية الصافي للأصول في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ الصافي للأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	1- اكتساب الربح
استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي).	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه) .	2-أساس القياس
التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات لحفظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربها	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحا مباشرة (مكتسب حياة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	3-أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات
الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	4- رأس المال

التمرين الأول (اختيار من متعدد) :

ضع علامة صح على الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يسترشد به من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية
 - أ- إصدار معايير جديدة .

ب- إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً.

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

د- جميع ما ذكر صحيح . ✓

2. ترکز القوائم المالية ذات الغرض العام على تلبية المعلومات التالية :

- ✓ أ- تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية .
- ب- يحتاجها جميع مستخدمي القوائم المالية .
- ج- يحتاجها المستثمرين والإدارة .
- د- تقلل من مخاطر أصحاب العلاقة .

3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل أساسي إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلية وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها :

- ✓ أ- العملاء .
- ب- الموردون والدائون التجاريين .
- ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون .
- د- المقرضون .

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

- ✓ أ- المقرضون .
- ب- الموردون والدائون التجاريين .
- ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون .
- د- العملاء .

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

- ✓ أ- توليد تدفقات نقدية أو تدفقات شبه نقدية وتوقيت ودرجة التأكيد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل .
- ب- توليد الربحية والسيولة المناسبة التي تساعد في القدرة على تسديد الديون .
- ج- الاستثمارية .
- د- الاستثمارية والربحية .

6. تكون الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة (المجموعة الأولى) من :

- أ- الملائمة والقابلية للمقارنة .
- ب- الملائمة والتمثل الصادق . ✓
- ج- التمثل الصادق والقابلية للتحقق .

د- الملائمة والتقويت المناسب .

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

أ- القيمة التنبؤية والحياد .

ب- القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما . ✓

ج- الحياد والاكتمال .

د- الاكتمال والخلو من التحيز .

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

أ- محابية .

ب- ملائمة .

ج- كاملة .

د- مادية (ذات أهمية نسبية) . ✓

9. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون :

أ- لها قيمة تأكيدية ، ومحابية، وخالية من الأخطاء .

ب- ملائمة، ومحابية، وخالية من الأخطاء .

ج- كاملة، ومحابية، وخالية من الأخطاء . ✓

د- تتميز بالقيمة التنبؤية، ومحابية، وخالية من الأخطاء .

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

أ- التقويت المناسب .

ب- القابلية للفهم .

ج- التمثيل الصادق . ✓

د- القابلية للمقارنة .

11. من الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية القابلية للفهم والتي تتطوّي على :

أ- أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة . ✓

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

ج- تفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية .

د- جميع ما ذكر صحيح .

12. يعتبر التقويت المناسب من :

أ- القيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات .

ب- بالخصوص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية .

ج- شرط الخاصية الملائمة .

د- لا شيء مما ذكر صحيح . ✓

13. الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية :

أ- الاستمرارية . ✓

ب- الحيطة والحذر .

ج- الملائمة والموثوقة .

د- أساس الاستحقاق .

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

أ- النقدي .

ب- الاقتصادي .

ج- المالي . ✓

د- المادي .

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

أ- أساس الاستحقاق .

ب- مبدأ التحقق .

ج- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية .

د- مفهوم الملائمة . ✓

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

أ- الأسس الشاملة .

ب- مبدأ الاستحقاق والأسس النقدي .

ج- الأسس النقدي المعدل .

د- مبدأ الاستحقاق . ✓

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) عقود التأمين Insurance Contracts

❖ **المقدمة :** صدر هذا المعيار في اذار لعام 2004 وساري المفعول اعتباراً من 1/1/2005 ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين والافصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين .

❖ ملاحظة : سigel المعيار رقم 17 (عقود التأمين) محل المعيار اعتباراً من 1/1/2022 والذي يهدف الى توحيد الاعتراف والقياس لعقود التأمين

❖ هدف المعيار : يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويطلب هذا المعيار ما يلي :

❖ إدخال تحسينات محددة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين .

❖ الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين ، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتقويتها وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين .

❖ نطاق المعيار : يشمل نطاق المعيار ما يلي :

1. عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة .

2. الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الاختيارية . ويطلب معيار المحاسبة الدولي (32) "الأدوات المالية : العرض" ، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات .

3. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي :

أ- ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج أو الموزع أو تاجر التجزئة (والتي ينطبق عليها المعياران 18 و 17) وكذلك لا ينطبق على أصول والتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم 19 وكذلك محاسبة الأدوات المالية بموجب معياري رقم 32 و 39.

ب- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الالتزامات التي أصدرتها شركة التأمين .

ج- الحقوق أو الالتزامات التعاقدية التي تطرأ عن الاستعمال المستقبلي أو الحق باستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص ، العوائد ، بدلات الإيجار الطارئة والبنود المشابهة) . بالإضافة إلى ضمانة القيمة المتبقية للمتأجر التي يتضمنها التأجير المالي .

د- البدل الطارئ واجب الدفع أو واجب القضاء في اندماج أعمال .

المثال رقم (1) : تقوم الشركة الاهلية ببيع منتجها الرئيسي للعملاء وتقدم الشركة ضمان صيانة للمنتج وكما يلي :
أ- تقدم الشركة الاهلية ضمان صيانة للمنتج مباشرة للعملاء .

ب- تقدم الشركة الاهلية ضمان صيانة للمنتج من خلال شركة أخرى (شركة صيانة) .

المطلوب : بين فيما إذا كان ضمان الصيانة ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) في القوائم المالية للشركة الاهلية .

حل المثال رقم (1) :

- أ- ضمان الصيانة المقدم مباشرة من الشركة الأهلية للعملاء لا يعتبر ضمن نطاق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4). حيث يخضع عقد الصيانة لمعايير المحاسبة الدولي رقم (18) ومعيار رقم (37).
- ب- أما الضمان المقدم للعملاء من خلال شركة أخرى يعتبر عقد تأمين ويخضع معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4) لأنه يتم نقل مخاطر التأمين للغير.

❖ التعريفات Definitions

1. **عقد التأمين :** An Insurance Contract هو عقد يقبل بمقتضاه طرف (شركة التأمين) مخاطر هامة من طرف اخر (المؤمن له) .
2. **الالتزام التأميني :** Insurance Liability هي التزامات تعاقدية صافية على شركة التأمين بمقتضى عقد التأمين .
3. **مزايا مضمونة :** Guaranteed Benefits هي مدفوعات او مزايا اخرى يكون لحامل البوليصة او المستثمر المعين حقا غير مشروط وغير خاضع للتقدير التعاقدى للمصدر .
4. **بند مضمون :** Guaranteed Element النزام بدفع مزايا مضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحتوى على ميزة المشاركة الاختيارية .
5. **ميزة المشاركة الاختيارية :** Discretionary Participation Feature الحق التعاقدى بالحصول على المنافع التالية (إضافة إلى المنافع المضمونة) :
 - أ- التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائدة لتقدير شركة التأمين .
 - ب- عوائد الاستثمار المحققة و/أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين . والربح والخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد .
6. **عقد الضمان المالي :** Financial Guarantee Contract عقد يتطلب أن تقوم الجهة المصدرة بإجراء دفعات محددة لتعويض حامله عن الخسارة التي يتحملها لأن مدينة معينة لا يقوم بالدفع عند استحقاقه حسب الإحكام الأصلية أو المعدلة لأداة الدين .

❖ الاعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتطلب هذا معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (4) ما يلي :

1. الإعفاء المؤقت من بعض معايير معيار الابلاغ المالي الدولي الأخرى ، ومنها الإعفاء من التزامات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلقة بالسياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، فشركات التأمين تستثنى من تطبيق تلك المعايير على سياساتها المحاسبية بالنسبة لما يلي :
 - أ- عقود التأمين التي تصدره .
 - ب- عقود إعادة التأمين التي لديها .
2. على شركة التأمين استبعاد التزام التأمين من ميزانيتها فقط عندما تؤدي أو تبراً من هذا الالتزام .
3. على شركة التأمين أن تقدر في كل تاريخ تقرير مالي مدى كفاية التزاماتها التأمينية، باستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل عقود التأمين التي أبرمتها .

4. يجب اختبار مدى كفاية وملائمة التزاماتها جميع تعاقداتها والتدفقات النقدية ذات العلاقة بها والاعتراف بكمال قيمة العجز أو النقص في قائمة الدخل .

5. انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين : إذا كان هناك انخفاض بقيمة أصل إعادة التأمين أو حامل بوليصة إعادة التأمين فإنه يجب تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) وأن يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قائمة الدخل ويحدث انخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما :
أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد .

ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلّمها حامل بوليصة عقد إعادة التأمين من شركة التأمين . يمكن لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين إذا كان هذا التغيير سيجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة ولكن ليس أقل موثوقية لاحتياجات متذبذبي القرارات ومستخدمي القوائم المالية .

6. تغيير السياسة المحاسبية بالنسبة للالتزامات التأمين : يمكن أن تعيد شركات التأمين تصنيف بعض أو كل أصولها المالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل . ومن العوامل الهامة التي تسمح بتغيير السياسات المحاسبية لدى شركات التأمين عند تغير أسعار الفائدة السوقية الحالية والتي تؤثر على قياس التزامات التأمين ويتم الاعتراف بأثر هذه التغييرات في قائمة الدخل .

7. يمكن لشركة التأمين الاستمرار في الممارسات التالية :
أ- قياس التزامات التأمين على أساس غير مخصوص .

ب- قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيميتها السوقية .

ج- استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير التقارير المالية الدولية .

8. الحيطة والحذر **Prudence** : لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ذات التحفظ الكبير ، ومع ذلك إذا كانت عقود التأمين تقاس بتحفظ كافي فيجب أن لا تدخل في المزيد من الحيطة والحذر (لا يجوز اقتطاع مخصص أخطار كارثية) .

9. هامش الاستثمار المستقبلي **Future Investment Margins** : لا تلزم شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لاستبعاد هامش الاستثمار المستقبلي .

10. محاسبة الظل **Shadow Accounting** : يمكن لشركة التأمين تغيير سياساتها المحاسبية للحد الذي يمكن فيها الاعتراف بربح أو خسارة غير محققة على أصول تقاس فيها الأرباح والخسائر بنفس الطريقة . والتسويات ذات العلاقة على التزامات التأمين ، أما بنود الميزانية الأخرى سوف يتم الاعتراف بها حقوق الملكية إذا كانت الأرباح أو الخسائر غير المحققة سوف يتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية ، ويطلق على هذه الممارسة عادة محاسبة الظل . في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي :
أ- التزاماتها التأمينية .

بـ- نفقات الشراء المؤجلة ذات العلاقة .

جـ- الأصول غير الملموسة ذات العلاقة .

ويسمح لشركة التأمين ولكن ليس مطلوباً بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بها وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنفس الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الاعتراف بالتسويات ذو العلاقة للالتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في بيان الدخل الشامل الآخر فقط في الحالة التي تمثل تكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في بيان الدخل الشامل الآخر، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

مثال رقم (2) : تستخدم شركة الوفاق نموذج إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكان هناك رابطة تعاقدية بين الدفعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك . وضح ذلك وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4 .

حل المثال رقم (2) : بما أن الشركة تستخدم نموذج إعادة التقييم، فإنها سوف تعرف بالتغيير في فروقات إعادة التقييم لذاك العقارات ضمن حقوق الملكية باسم فائض إعادة التقييم، وبالتالي سيتم الاعتراف في التغيرات في قياس الالتزام التأمينية الناتج عن إعادة تقييم العقارات أيضاً ضمن حقوق الملكية، وهذا ما يطلق عليه محاسبة الظل والتي يسمح للمعيار لشركات التأمين باستخدامها ولكنها لا يلزمها على ذلك .

11. المشتقات المدمجة Embedded Derivatives : تعتبر بعض أنواع العقود أدوات مالية متضمنة أو مشمولة في عقد لا يعتبر بحد ذاته أداة مالية ولكنها اعتبرت كذلك بسبب وجود أدوات مالية متضمنة فيها، حيث يمكن أن تكون خاصية واحدة أو أكثر متضمنة في قرض أو سند أو أسهم أو عقد شراء أو بيع. وعند وجود خاصية مشتقة مالية مدمجة في عقد غير مشتق، تسمى المشتقة باسم مشتقة ضمنية ويسمى العقد الذي يتضمنها بالعقد الأساسي . ومن الأمثلة على المشتقات الضمنية قيام المنشأة بإصدار إسناد قرض بمبلغ مليون دينار ، وبفائدة تدفع سنوية وبمعدل فائدة يتحدد استناداً على سعر النفط أو الذهب . في هذه الحالة فإن العقد يجمع بين أداة دين وهي السندات والذي يعتبر العقد الأساسي ، ومشتقة مالية ضمنية مرتبطة بسعر النفط والذهب . يتطلب المعيار المحاسبة الدولي رقم (39) أن تفصل بعض المشتقات المدمجة عن عقدها الأصلي وقياسها بالقيمة العادلة وإدخال التغيرات في قيمتها العادلة في قائمة الدخل وينطبق المعيار رقم (39) على المشتقات المدمجة في عقد التأمين ما لم تكن المشتقات المدمجة ذاتها عقد تأمين .

ب- لا يتم قياس الأداة المالية (العقد المركب أو المختلط) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. وبالتالي إذا تم محاسبة العقد المركب بشكل مشابه لمحاسبة مشتقة معينة فلا يوجد حاجة لفصل الخاصية المشتقة .

ت- المخاطر الاقتصادية وخصائص المشتقات الضمنية لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الاقتصادية للعقد الأساسي .

12. عدم تجميع مكونات وديعة Unbundling of Deposit Component

في بعض الحالات تحمل عقود التأمين جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم استثمارها لصالح المستفيد وبهذا يكون عدم التجميع مطلوبة إذا توفرت الشروط التالية :

- أ- تستطيع شركة التأمين قياس مكون الوديعة بشكل منفصل دون اعتبار للجزء الذي يخص التأمين .
- ب- لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين غير ذلك الاعتراف بكل الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكونات الوديعة .

ج- يكون عدم التجميع مسموح به ولكنه غير واجب إذا كانت شركة التأمين يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل ولكن سياستها المحاسبية تتطلب منها الاعتراف بكل الالتزامات والحقوق الناشئة عن مكون الوديعة دون الأخذ بعين الاعتبار الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والالتزامات .

- د- لا يسمح لشركة التأمين بفصل مكونات الوديعة إذا كان لا يمكنها قياس مكون الوديعة بشكل منفصل .
- هـ- في حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي :

 - تطبيق هذا المعيار (IFRS 4) على مكونات أو جزء التأمين .
 - تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) على مكونات أو جزء الوديعة .

المثال رقم (3) : أبرمت الشركة العربية للتأمين وثيقة تأمين مفردة بقسط تأمين يبلغ 1000 دينار يقبض مرة واحدة عند إبرام العقد، وتتوقع الشركة مطالبات من حامل الوثيقة بمبلغ 600 دينار في السنة الرابعة. وبتاريخ كتابة الوثيقة دفعت الشركة عمولة بمبلغ 200 دينار. يبلغ سعر الفائدة الحالي من المخاطر 3%. تتبع الشركة سياسة بتوزيع صافي أقساط التأمين ومصروف المطالبات وتكليف العمولة على مدار أول سنتين من الوثيقة. تبلغ عوائد استثمار أقساط الوديعة في السنتين الأولى والثانية 20 و 40 دينار على التوالي .

المطلوب : بين كيفية معالجة هذه الوثيقة باستخدام منهج التأجيل والمطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4).

حل المثال رقم (3) : بموجب سياسة التأجيل والمطابقة التي تتبعها شركات التأمين فإن ارباح السنة الاولى والثانية كما يلي :

البيانات	السنة الاولى	السنة الثانية
قسط التأمين المكتسب ($2 \div 1000$)	500	500
مصروف المطالبات ($2 \div 600$)	(300)	(300)
مصروف العمولة ($2 \div 200$)	(100)	(100)
ربح التأمين	100	100
إضاف : عائد الاستثمار	40	20
الربح	120	140

١. يجب على شركة التأمين الإفصاح عن المعلومات التالية لتحديد وتوضيح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في القوائم المالية :

- أ- السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والالتزامات والدخل والمصروفات المرتبطة بها .
 - ب- أسس الاعتراف وتسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عقود التأمين .
 - ج- التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة – اختياري .

2. إذا كان المؤمن (شركة التأمين) تحمل بوليصة بموجب عقد إعادة التأمين فإنه يجب الإفصاح عما يلى :

- أ- الأرباح أو الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل عند شراء عقد إعادة التأمين .
 - ب- إطفاء الأرباح أو الخسائر المؤجلة عن الفترة مع بيان المبالغ غير المطفأة بداية ونهاية الفترة .
 - ج- تأثير أي تغيرات في التقديرات .

- كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة المخاطر وأهدافها، ومقدار التوقيت وعدم التأكيد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل من عقود التأمين والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة عليها.

هـ- مخاطر التأمين (تحليل الحساسية للأرباح وحقوق الملكية في المتغيرات واجبة التطبيق ، وتركز مخاطر التأمين، والمطالبات الفعلية مقارنة بالتقديرية حتى أقصى فترة العشر سنوات) .

-مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الائتمان بموجب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 7 "الادوات المالية: الاصحاحات".

تمارين متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع علامة صح على الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

١. واحدة من عقود التأمين التالية لا يغطيها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٤) : أ- تأمين ضد الحريق ب- التأمين على الحياة ج- خطة التقاعد د- التأمين الصحي

2. لا يسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) بما يلي :

- أ- التحفظ المبالغ به في أخذ المخصصات .
- ب- الاستمرار في قياس التزاماتها التأمينية على أساس غير مخصوص .
- ج- وجود التزامات تأمينية تم تأديتها . كد. (أ + ج)

3. إذا كانت عقود التأمين تحمل جزء مقابل التأمين والجزء الآخر كوديعة يتم استثمارها لصالح المستفيد وفي حالة عدم تجميع العقد فإنه يتوجب على شركة التأمين ما يلي : أ- تطبيق هذا المعيار (IFRS4) على مكون او جزء التأمين ب- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (39) على مكون او جزء الوديعة ج- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (38) على مكون او جزء الوديعة د- (أ + ب)

4. إذا أُعطيت منشأة ما كفالةً لمنتجات تم إصدارها مباشرةً من قبل الصانع أو التاجر أو بائع التجزئة، فما هو المعيار الدولي الذي من المحتتم أن يغطى هذه الكفالة؟

- أ- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) . ✓ج-
- ب- معيار المحاسبة الدولي رقم (39) .
- معيار المحاسبة الدولي رقم (37) . د- معيار المحاسبة الدولي رقم (32)
5. يحدث انخفاض القيمة في حساب إعادة التأمين (والذي يمثل أصل بالميزانية) عندما :
- أ- يوجد دليل موضوعي أن حامل بوليصة إعادة التأمين قد لا يتلقى كل المبالغ المستحقة له بمقتضى أحكام العقد .
- ب- وقوع حدث له تأثير على المبالغ التي سوف يتسلّمها حامل بوليصة عقد إعادة لتأمين من شركة التأمين
- د- لا شيء مما ذكر ✓ ج- (أ + ب) . التأمين

التمرين الثاني : ما هي الممارسات التي يسمح بها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 4 (عقود التأمين) مع عدم السماح ببدء احدها ؟

جواب التمرين الثاني : يمكن لشركة التأمين الاستمرار في الممارسات التالية (مع عدم السماح ببدء احدها)

1. قياس التزامات التأمين على أساس غير مخصوص .

2. قياس الحقوق التعاقدية لرسوم الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة بالمقارنة بقيميتها السوقية .

3. استخدام السياسات المحاسبية غير الموحدة بالنسبة لعقود التأمين للشركات التابعة فيما عدا ما تسمح به معايير الإبلاغ المالي الدولية .

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (7)

الأدوات المالية : الإفصاحات

Financial Instrument :Disclosures

1- هدف المعيار Objective

أ. يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكّن مستخدمو تلك القوائم من تقييم :

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة .

- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر .

ب. تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملاً للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية الواردة في معايير المحاسبة الدولي رقم (32) و (39) ومعيار الإبلاغ المالي رقم (9)

2- نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المنشآت ولكلّافة أنواع الأدوات المالية باستثناء الحقوق في الشركات التابعة واللحيفة والمشاريع المشتركة ومنافع الموظفين والالتزامات الناجمة عن خطط منافع الموظفين والعقود الناجمة عن الالتزامات الطارئة في اندماج الإعمال بموجب الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) كما لا يشمل النطاق عقود التأمين والمعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وكذلك لا يشمل الأدوات المالية والعقود

والالتزامات الناشئة عن عمليات التسديد على أساس السهم والتي تخضع لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي

. رقم (2)

3- التعريفات Definitions

أ- **مخاطر الائتمان Credit Risk** : المخاطر بأن أحد أطراف الأداة المالية سبب في خسارة مالية للطرف الآخر نتيجة لعدم قيامه بتنفيذ التزام .

ب- **مخاطر العملة Currency** : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي .

ج- **مخاطر سعر الفائدة Interest Rate Risk** : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في سعر الفائدة في السوق .

د- **مخاطر السيولة Liquidity Risk** : مخاطر أن تواجه المنشأة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالالتزامات المالية التي تمت تسويتها من خلال التسليم النقدي أو من خلال أصل مالي .

ه- **القروض المستحقة Loans Payable** : القروض المستحقة هي الالتزامات المالية باستثناء الديون الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط الائتمان العادية .

و- **مخاطر السوق Market Risk** : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق ، وتشمل مخاطرة السوق ثلاثة أنواع هي : مخاطرة العملة و مخاطرة سعر الفائدة و مخاطرة الأسعار الأخرى .

ز- **مخاطر الأسعار الأخرى Other Price Risk** : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (باستثناء تلك الناجمة من مخاطرة سعر الفائدة أو مخاطرة العملة) سواء تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها ، أو من خلال العوامل التي تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق .

ح- **انقضاء الاستحقاق Past Due** : تكون الأداة المالية قد انقضى استحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقدياً .

4- أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي :

Significance of Financial Instruments for Financial Position and Performance

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

5- الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في قائمة المركز المالي

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية (Carrying Amount) لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ، أما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية (Notes) .

أ. 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) .

ب. استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق (HTM) .

ج. أصول مالية معدة للبيع (AFS) .

د. القروض والذمم .

هـ. المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى

1- مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة .

2- الجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة .

وـ. المطلوبات المالية مقاسة بالتكلفة المطفأة .

وبعد إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم (9) والساي المفعول من 1/1/2013 فإن تصنيفات الأصول المالية أصبحت أصول مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة والأصول المالية بالقيمة العادلة فقط .

6- متطلبات الإفصاح للأصول والمطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

Financial Assets or Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

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

أ. الحد لأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان Credit Risk الناجمة من الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية .

ب. مبالغ أي مشتقات ائتمان Credit Derivatives أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان .

ج. مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم (خلال الفترة وبشكل تراكمي) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصول المالية ، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم .

7- متطلبات الإفصاح عن المطلوبات المالية المصنفة كمطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر :

أ- مقدار التغير في القيمة العادلة للمطلوبات المالية (خلال الفترة المالية وتراكميًّا) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان .

ب- الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للمطلوبات المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديها بتاريخ الاستحقاق للدائنين .

8- إعادة التصنيف Reclassification : إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاسة إما :

أ- بالتكلفة أو التكلفة المطفأة ، بدلاً من القيمة العادلة .

ب- بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة أو التكلفة المطفأة .

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

9- إلغاء الاعتراف بالأصل المالي Derecognition

في الحالات التي يتم نقل الأصل المالي للغير مع الاحتفاظ بمخاطر وعوائد تلك الأصول فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة الأصل المالي .

10- الضمانات Collateral

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي :

أ- القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات والالتزامات (المحتملة)

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن .

11- متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل وحقوق الملكية

على المنشأة إن تصفح عن بنود الدخل ، والمصروف ، والربح ، والخسارة إما في صلب القوائم المالية أو ما في الإيضاحات وكما يلي :

أ- صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن :

1- الأصول أو المطلوبات المالية المقيدة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و (أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة) .

2- الأصول المالية المعدة للبيع مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية ، والمبلغ المحول من حقوق الملكية المعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.

3- الاستثمارات المالية المحافظ عليها لتاريخ الاستحقاق .

4- القروض والذمم .

5- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة .

6- إجمالي دخل الفائدة وأجمالي مصروف الفائدة (محسوباً باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للأصول والمطلوبات غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر .

ج. إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة (Fee Income and Expense) عدا المبالغ الداخلة في احتساب معدل الفائدة الفعال (والناشئة عن :

• الأصول والمطلوبات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر .

• الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء .

د. دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) .

هـ. مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية .

12- الإفصاحات الأخرى Other Disclosures

السياسات المحاسبية Accounting Policies

على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أساس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية .

13-محاسبة التحوط Hedge Accounting

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

يلي :

أ. وصف لكل نوع من أنواع التحوط .

ب. وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية .

ج. طبيعة المخاطر المتحوطة لها .

14-متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي

تشمل ما يلي :

أ. الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة .

ب. وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقاً ولا يتوقع حدوثها .

ج. وصف المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة .

د. المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى قائمة الإرباح والخسائر للفترة المذكورة .

15-القيمة العادلة Fair Value

تطلب المعيار الإفصاحات التالية عن القيمة العادلة :

أ. يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات .

ب. عند الإفصاح عن القيمة العادلة ، على المنشأة تبوب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات .

ج. على المنشأة الإفصاح عما يلي :

1-طرق تحديد القيمة العادلة .

2- بين فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تجديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنصورة في سوق مالي نشط (Active Market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (39) .

3- إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبينة على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديلاً في القيمة العادلة ، فإن على المنشأة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة .

16-إفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة :

أ. عندما تكون القيمة الدفترية متقابلة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة .

ب. الاستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط أو المشتقات المالية المرتبطة بالاستثمارات بأدوات حقوق الملكية والتي سيتم قياسها بالتكلفة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولي رقم (39) نظراً لعدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية .

ج. العقود التي لها صبغة تشاركية Discretionary Participation Feature (الموصوفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية) .

17- طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن من مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية .

18- الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية بما يلي :
أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها .

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

ج. أية تغيرات في الفترة (أ) و (ب) للفترة السابقة .

19- الإفصاحات الكمية Qualitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية بما يلي :
أ- بيانات رقمية حول أمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبينة على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة - مجلس الإدارة .
ب- تركزات المخاطر .

20- مخاطر الائتمانى Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية بما يلي :
أ. الحد الأقصى للنوع الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة .

ب. وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات .
ج. الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية .

21- مخاطر السيولة Liquidity Risk

تتطلب الفقرة (39) من المعيار الإفصاح بما يلي :
أ- تحليل لتاريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة .
ب- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات .

يجب الإفصاح عما يلي :

- أ. تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية ، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية .
- ب. الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية .
- ج. التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات ومن الطرق التي يمكن استخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر (Value-at Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة ، معدلات أسعار الصرف) واستخدامها في إدارة المخاطر المالية .

أسئلة /المعيار

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع علامة صح على الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1- أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية :

- أ. المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية .
- ب. القيم العادلة للأدوات المالية .
- ج. معلومات حول استخدام محاسبة التحوط .
- د. معلومات حول الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم . ✓

2- أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية :

- أ. معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق .
- ب. معلومات نوعية وكمية حول مخاطر الائتمان .
- ج. معلومات نوعية وكمية حول المخاطر التشغيلية . ✓
- د. معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السيولة .

3- كيف يعرف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) " مخاطرة السيولة " ؟

- أ. مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الالتزامات التعاقدية المرتبطة بالالتزامات المالية . ✓

- بـ. مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في التصرف بالأصل المالي بسبب قلة السيولة في السوق .
- جـ. مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية احتياجات التدفق النقدي بسبب مشاكل التدفق النقدي.
- دـ. مخاطرة أن تكون التدفقات النقدية الواردة للمنشأة غير كافية لتلبية التدفقات النقدية الصادرة منها .

4-تسمى مخاطرة العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى بـ :

- | | |
|-------------------|--------------------|
| بـ- مخاطر السوق ✓ | أـ- مخاطر اقتصادية |
| دـ- مخاطر السيولة | جـ- مخاطر ائتمان |

5- تسمى البيانات الرقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية :

- | | |
|------------------------|-----------------------|
| بـ- الإفصاحات الكمية ✓ | أـ- الإفصاحات النوعية |
| دـ- تحليل الحساسية | جـ- الإفصاحات السوقية |

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9)

ال أدوات المالية Financial Instrument

5) الاعتراف المبدئي بالأصول المالية Initial Recognition

يتم الاعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في اشتراطات تعاقدية لأداء مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية ، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر . ويقصد هنا بالاعتراف الوقت الذي يجب ان تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو التزاماً في الميزانية العمومية . ويجب على الشركة اختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية .

تاريخ التعامل (المتاجرة) : هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي . ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الاعتراف بأصل س يتم استلامه ومطلوب س يتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية . واستبعاد الأصل الذي تم بيعه والاعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والاعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل .

تاريخ التسوية : أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستتحول المنشأة به أصل معين للغير . ويتم الاعتراف بأصل معين بتاريخ استلامه من قبل المنشأة ، وكذلك الاعتراف بالتخلف من أصل معين (بيع أصل) والاعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر . فمثلاً إذا باعت شركة سندات في 31/12/2012 بربح مقداره 30000 دينار . فإن تاريخ التعامل هو 31/12/2012 إلا أن تاريخ التسوية وهو تاريخ التنازل عن السندات وقبض القيمة يكون عادة بعد يومي عمل (تاريخ الحق Value Data) . لذلك إذا أتبعت الشركة أسلوب تاريخ التعامل فإن العملية تسجل في 31/12/2012

و يعترف بربح بيع السندات في عام 2012 ، أما إذا أتبعت الشركة أسلوب تاريخ التسوية فإن العملية تسجل في 2013/1/2 .

6) تصنیف الأصول المالية Classification of Financial Assets

يقسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما :
أ. الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقاً عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة

Financial Assets Measured at a Mortised Cost

ب. الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة Financial Assets Measured at Fair Value

ويمكن تصنیف 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 التصنیف ضمن هاتان الفئتان (أ أو ب) عند الاقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب ارتباط تعاقدي مع الغير بناء على كل مما يلي :

أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

The Entity's Business Model for Managing the Financial Assets

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

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدية للأصل المالي

The Contractual Cash Flow Characteristics of the Financial Asset

ويقصد بذلك أن يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات . ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنیف السابق للأصول المالية الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) . حيث كان معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يقسم الأصول المالية إلى 4 فئات هي :

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (وتشمل بشكل أساسی أصول مالية للمتاجرة)
- ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع .
- أصول مالية محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق .
- القروض والذمم .

وقد قام المعيار رقم (9) الجديد بإلغاء التصنیف بهذا الأسلوب حيث تم إلغاء التصنیف ضمن فئة الأصول المالية المعدة للبيع والأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق والقروض والذمم .

ويمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان

التاليان :

- اختبار نموذج الأعمال Business Model Test : عندما يكون الهدف من اقتناه أداة الدين (السندات) مثلا الحصول على قيمتها الاسمية بتاريخ الاستحقاق وليس لأجل بيعها قبل التاريخ الاستحقاق بغضون الاستفادة من التغير في قيمتها العادلة .
 - اختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test : عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدي لاستلام تدفقات نقدية محددة أي استلام فوائد دورية بتواريخ محددة . ويبين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) أنه بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية ، إلا انه 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 تتبع المنشأة أصل مالي إذا :
1. لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستثمارية للمنشأة (مثلا انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي انخفاض التصنيف الائتماني).
 2. قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الاستثمارية لعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد .
 3. حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية .
- لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الاستثمارية ، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية اتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية .

7) القياس اللاحق للأصول المالية Subsequent Measurements

بعد الاعتراف الأولى وعند إعداد القوائم المالية ، يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو التكلفة المطفأة وفقاً لتصنيف الأصل المبدئي .

3-1 الاعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية

أ- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل) (FVTPL) باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار (39) وباستثناء الاستثمار في أدوات حقوق الملكية وكما هو مبين لاحقاً .

ب-الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة : يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة (الحقيقة) Effective Interest Method والاعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تضييفه .

3-2 الاستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والاعتراف بفرق التقييم

يجب قياس كافة الاستثمارات المالية في حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الاعتراف بفرق التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل) ، باستثناء الاستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة ، (عند الاعتراف الأولى) وإظهار فرق التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر Other Comprehensive Income والتي تعرض أيضاً ضمن حقوق الملكية باسم التغير المترافق بالقيمة العادلة شريطة أن لا تكون للمتاجرة .

أي أن الاستثمارات المالية في الأسهم يتم تصنيفها كما يلي :

أ. أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة : وهي تشمل الاستثمارات المالية في الأسهم للمتاجرة أو أية استثمارات في الأسهم لأغراض غير المتاجرة كأن تكون استثمار في أسهم إستراتيجية أي يتم حيازتها لفترة طويلة .

ب. أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر : وهي الاستثمارات في الأسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة وقررت الشركة منذ الاقتضاء معالجة فرق التقييم القيمة العادلة لها عند إعداد القوائم المالية من خلال الدخل الشامل الآخر ، أي بإظهار فرق التقييم ضمن حقوق الملكية .

إذا اختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها ، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المترافق بالقيمة العادلة إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف (بيع الاستثمارات المالية) . وعلى أن يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الاستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد" .

أي أن كافة التغييرات في قيمة هذه الأصول سواء كانت ناجمة عن التقييم أو أرباح الاستغناء نتيجة البيع مثلاً يتم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر ، وتعرض ضمن حقوق الملكية .

3-3 ترتيب الأصول المالية مؤهلة للقياس بالتكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

يحافظ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) على خيار القيمة العادلة ويمكن للمنشآت عند الاعتراف المبدئي أن تختار قياس الأصول المالية والالتزامات المالية التي تكون مؤهلة للقياس بالتكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ، ولكن على شرط أن يلغي استخدام القيمة العادلة أو يقل بشكل كبير من عدم اتساق القياس أو الاعتراف أي سوء المطابقة المحاسبية .

ومن الأمثلة على ذلك هو عندما تمتلك المنشأة قرض بسعر ثابت ومستحق القبض وتقوم بتحويله بمباذلة سعر الفائدة الذي يستبدل الأسعار الثابتة بالأسعار العائمة . سيؤدي قياس أصل القرض بالتكلفة المطفأة إلى إحداث عدم توافق في القياس ، حيث سيتم الحفاظ على مباذلة سعر الفائدة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة . وفي هذه الحالة يمكن تعين القرض مستحق القبض بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفقاً لخيار القيمة العادلة للحد من عدم التوافق المحاسبى الذي ينتج عن قياس القرض بالتكلفة المطفأة .

(8) معالجة عمولات ومصاريف الشراء عن القياس الأولى للأصول المالية

يجب قياس كافة الأصول المالية عند الاقتناء الأولى (الشراء) بالقيمة العادلة ، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) باستثناء مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف فترة في الأرباح والخسائر .

مثال رقم (1) (الأصول المالية من خلال الربح والخسارة (بيان الدخل))

1- في 1/12/2012 أشتريت شركة الشرق 10000 سهم من أسهم البنك الإسلامي للمتاجرة بسعر 6 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 1000 دينار .

2- في 31/12/2012 افرض أن القيمة لسهم البنك الإسلامي تبلغ 7 دنانير للسهم .

3- في 8/1/2013 قامت الشركة ببيع 3000 سهم بسعر 8 دنانير للسهم .

4- في 31/12/2013 افرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 9 دنانير للسهم .

المطلوب // بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللاحقة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) .

حل المثال رقم 1 : 1- قيد الشراء : 2012/2/1

من مذكورين

60000 د / اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (10000×6)

1000 د / عمولات الشراء

61000 إلى د / النقدية

2- قيد تقييم الاسهم في 31/12/2012 :

10000 من د / تعديلات القيمة العادلة

10000 إلى د / أ . خ حيازة غير متحققة - بيان الدخل ($10000 - 7 \times 10000$)

3- إثبات بيع الاسهم في 8/1/2013 :

24000 من د / النقدية (8×3000)

إلى مذكورين

18000 د / اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (3000×6)

6000 د / ارباح بيع متحققة - في الارباح والخسائر ($3000 \times (8 - 6)$)

4- قيد تقييم الاسهم في 31/12/2013 :

رصيد حساب الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة = $18000 - 60000 = 42000$ دينار

القيمة الحالية للاسهم في 31/12/2013 = $7000 \text{ سهم} \times 9 = 63000$ دينار

لذا يكون حساب تعديلات القيمة العادلة = $63000 - 42000 = 21000$ دينار ويكون مدينا بالقيد التالي بال تاريخ : 31/12/2013 .

11000 من د / تعديلات القيمة العادلة

11000 الى ح / أ . خ حيازة غير محققة

وعليه فان قائمة المركز المالي كما في 31/12/2013 ستظهر كما يلي :

الاصول :

42000 اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر .

21000 تعديلات القيمة العادلة (مدين) 11000 مدين + 10000 مدين

63000 دينار القيمة العادلة (7000 سهم × 9)

المثال رقم (2) :

(1) في 6/7/2012 أشتريت المؤسسة العربية 1000 سهم من أسهم البنك العربي بغرض الاستثمار الاستراتيجي طويلاً الأجل (ليس للمتابعة) بسعر 8 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار وقررت المؤسسة العربية الاعتراف بفرق ثمن التقييم لتلك الأسهم ضمن الدخل الشامل الآخر .

(2) وفي 31/12/2012 أفرض أن القيمة العادلة لسهم البنك العربي تبلغ 12 دينار للسهم .

(3) وفي 5/2/2013 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم .

(4) وفي 31/12/2013 أفرض أن القيمة العادلة لسهم بلغت 7 دنانير للسهم .

المطلوب // بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيد اللازمه بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) علماً بأن الشركة اختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر .

حل المثال رقم 2 : 1- قيد إثبات الشراء : 2012/7/6:

8500 من ح/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر

8500 الى ح / النقدي $(1000 \times 8) + 500$

2- قيد تقييم الاسهم بتاريخ 2012/12/31

3500 من ح / تعديلات القيمة العادلة

3500 من ح / تعديلات القيمة العادلة (ربح تقييم) ضمن دخل شامل اخر $(8500 - 12 \times 1000)$

3- قيد إثبات بيع الاسهم : بتاريخ 2013/2/5

4000 من ح / النقدي (10×400)

إلى مذكورين

3400 ح/ اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر $400 \times 8,5$

600 ح / التغير في القيمة العادلة - ضمن دخل شامل اخر $(8,5 - 10) \times 400$

4- تقييم الاسهم بتاريخ 2013/12/31 :

رصيد حساب الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر = 3400 - 8500 = 5100 دينار

ويجب تخفيضه الى 4200 دينار في 2013/12/31 (600×7) القيمة العادلة للسهم . وبالتالي يجب ان يكون حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً برصيد 900 دينار (5100 - 4200) . وبما ان هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 3500 دينار فيتم جعله دائناً بمبلغ 4400 دينار بموجب القيد التالي :

4400 من ح / التغير في القيمة العادلة - خسائر حيازة غير متحققة

4400 الى ح / تعديلات القيمة العادلة

وعليه فان قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31 ستظهر كما يلي :

الأصول :

5100 دينار اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل اخر .

(900) دينار تعديلات القيمة العادلة (دائن) (3500 مدين - 4400 دائن)

4200 دينار القيمة العادلة (600×7)

مثال رقم (3) (الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة)

بتاريخ 2010/1/1 اشتريت شركة الساحل أداء دين - سندات - تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 92791 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب) . تبلغ القيمة الاسمية للسندات 100000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام . وبلغ سعر الفائدة السوقية عند شراء السندات 12% . وسيتم الاحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الاستحقاق .

المطلوب // إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات ، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة اقتداء السندات .

حل المثال رقم (3) :

ملاحظة : ان معدل الفائدة الذي تحمله السندات 10% اقل من معدل الفائدة السوقية البالغ 12% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقدار 7200 دينار (100000 - 92791) وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الاسمية التي سيتم استردادها بعد 5 سنوات . وفيما يلي جدول يبين كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة .

السنة	التكلفة المطفأة	دخل الفائدة الفعالة	الفائدة المقبوضة	اطفاء الخصم	التكلفة المطفأة نهاية السنة
92791					
93926	1135	10000	$11135 = \%12 \times 92791$		92791
95197	1271	10000	$11271 = \%12 \times 93926$		93926
96621	1424	10000	$11424 = \%12 \times 95197$		95197
98215	1594	10000	$11594 = \%12 \times 96621$		96621
100000	1785	10000	$11785 = \%12 \times 98215$		98215
المجموع					
	7209				

ملاحظة : ان الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 10000 دينار (10×100000) .

1- قيد شراء السندات بتاريخ 2010/1/1 :

92791 من ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

92791 الى ح / النقد

2- قيد اثبات استلام الفائدة بتاريخ 2010/12/31

من مذكورين

10000 ح / النقدي

1135 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة (اطفاء الخصم)

11135 ح / ايرادات فائدة السندات

3- قيد اثبات استلام الفائدة بتاريخ 2011/12/31

من مذكورين

10000 ح / النقدي

1271 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة (اطفاء الخصم)

11271 ح / ايرادات فائدة السندات

4- قيد اثبات استلام الفائدة بتاريخ 2012/12/31

من مذكورين

10000 ح / النقدي

1424 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة (اطفاء الخصم)

11424 ح / ايرادات فائدة السندات

5- قيد اثبات استلام الفائدة بتاريخ 2013/12/31

من مذكورين

10000 ح / النقدي

1594 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة (اطفاء الخصم)

11594 ح / ايرادات فائدة السندات

6- قيد اثبات استلام الفائدة بتاريخ 2014/12/31

من مذكورين

10000 ح / النقدي

1785 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة (اطفاء الخصم)

11785 ح / ايرادات فائدة السندات

7- قيد تحصيل قيمة السندات في 2015/1/1

100000 من ح / النقدي

100000 الى ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

مثال رقم(4) (الأصول المالية بالقيمة العادلة (السندات))

أفرض في المثال السابق رقم (3) أن السندات المشتراء غير محتفظ بها لجمع التدفقات النقدية لحين الاستحقاق ، عندما سيتم تسجيلها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة . وبافتراض أن القيمة العادلة للسندات في 31/12/2010 بلغت 96000 دينار .

المطلوب // إعداد قيد تقييم السندات في 31/12/2010 .

حل المثال رقم (4) :

القيمة العادلة في 31/12/2010	96000 دينار
التكلفة المطفأة في 31/12/2010	<u>(93926)</u> دينار
= ارباح تقييم غير محققة	<u>2074</u> دينار

ويتم اثبات القيد التالي : 31/12/2010

2074 من ح / تعديلات القيمة العادلة

2074 إلى ح / أ . خ حيازة غير محققة

1. ملاحظة : يتم الاعتراف بـ أ . خ حيازة غير محققة في كشف الدخل . اي تقبل به .
وعليه فان قائمة المركز المالي كما في 31/12/2010 ستظهر كما يلي :

الاصول :

أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	93926
تعديلات القيمة العادلة	<u>2074</u>
دينار القيمة العادلة	<u>96000</u>

5) القياس اللاحق للمطلوبات المالية

تصنف المطلوبات المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الاعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي :

(أ) مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

Financial Liabilities at Fair Value through Profit or Loss

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعتين هما :

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة اقتتهاها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الإرباح والخسائر .

2. مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن أمثلتها الالتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردتها في المستقبل . ويعتبر الالتزام المالي كالالتزام إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة (For Trading)

الاجل في الأسعار أو هامش ربح المتاجرة وتشمل الالتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلا فترات قصيرة . مثل الالتزامات الناجمة عن العقود المشتقة ، والالتزامات التجارية الأخرى .

ويجب أن تعرض المنشأة الربح أو الخسارة من الالتزام المالي المحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على النحو التالي :

- يجب عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي المنسب إلى التغيرات في مخاطر ائتمان ذلك الالتزام دخل شامل آخر .
 - يجب عرض المبلغ المتبقى للتغير في القيمة العادلة ضمن حساب الأرباح أو الخسائر .
- ب) المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة**

Effective Interest Method

مثل حسابات الدعم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة .

مثال رقم (5) // في 18/11/2012 أبرمت الشركة (س) عقد آجل لشراء 2000 يورو بسعر آجل 0.950 دينار / يورو وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2013/5/1 . بتاريخ 2012/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 0,850 دينار / يورو . المطلوب // تحديد أثر العقد أعلاه في 2012/12/31 .

حل المثال رقم (5) : في هذه الحالة قان شروط العقد غير ايجابية ، لأن سعر اليورو انخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الاجل بمقدار 0,100 دينار لكل يورو (0,95 - 0,85) وبالتالي فإن هناك التزام مالي بتاريخ 2012/12/31 باسم التزامات عقود اجله يورو بقيمة 200 دينار ($0,100 \times 2000$) .

أسئلة // الفصل

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع علامة صح على الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

- 1- يتم تصنيف الأصول المالية بموجب (IFRS9) كما يلي باستثناء واحدة هي :
 - أ- الأصول المالي التي ينم قياسها بالتكلفة المطفأة .
 - ب-أصول ماليه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة .
 - ج- أصول ماليه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .
 - د- أصول ماليه بالتكلفة من خلال الربح والخسارة . ✓
- 2- تم شراء أسهم للمتاجرة وتم تصنيفها ضمن فئة أصول ماليه بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بمبلغ 1200 دينار وبلغت عمولة الشراء 700 دينار 0 فان تكلفه الشراء الأسهم ستظهر بمبلغ :

ب- 12700 دينار

أ- 1200 دينار ✓

د- لا شيء مما ذكر

ج- 11300 دينار

3- يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عند ما يستوفي الشروط التالية :

ب- اختبار خصائص التدقيق النقدي

أ- اختبار نموذج الإعمال

د- (أ + ب) ✓

ج- نية الإدارة

4- يستخدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) من نموذج مختلف القياس. أي من نماذج القياس الآتية يعتبر مقبول بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9):

أ. التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفه الاستبدال. .

ب. التكلفة المطفأة والقيمة العادلة والصافي القيمة القابلة للتحقيق .

ج. التكلفة المطفأة والقيمة العادلة . . ✓

د. التكلفة المطفأة والقيمة العادلة وتكلفه الاستبدال المستهلكة .

5- ما هي الظروف التي يمكن فيها معالجة الربح أو الخسارة من أداة حق الملكية المسجلة بالقيمة العادلة في دخل شامل آخر :

أ. عندما لا يتم الاحتفاظ باستثمار حقوق الملكية للمتاجرة . ✓

ب. عندما يكون هناك إمكانية بتدوير الربح أو الخسارة .

ج. عندما يكون استثمار حقوق الملكية متوفراً برسم البيع

د. عندما يتم الاحتفاظ باستثمار حقوق الملكية للمتاجرة .

6- فيما يتعلق بالاستثمارات الاستراتيجية في الأسهم المصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر يتم الاعتراف بأرباح البيع ل تلك الأسهم وتوزيعات الأرباح المقبوسة كما يلي :

توزيعات الأرباح المقبوسة

أرباح البيع

ضمن الدخل الشامل الآخر

أ. ضمن الأرباح والخسائر

ضمن الأرباح والخسائر

ب. ضمن الأرباح والخسائر

ضمن الأرباح والخسائر ✓

ج. ضمن الدخل الشامل الآخر

ضمن الدخل الشامل الآخر

د. ضمن الدخل الشامل الآخر

7- يتم تقييم الاستثمارات المالية في السندات التي يكون الهدف منها جمع التدفقات النقدية ولا يحتفظ بها للمتاجرة :

أ. بالتكلفة المطفأة شريطة عدم بيع أي جزء منها خلال فترة الاقتناء .

ب. بالتكلفة المطفأة حتى بيع جزء منها خلال فترة الاقتناء لأغراض تمويل نفقات رأسمالية . ✓

ج. بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة .

د. بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر .

8- باعت شركة سندات في 31/12/2013 بربح مقدار 20000 دينار علماً بأن تاريخ التسوية في 2/1/2014
إذا اعترفت الشركة بالربح في عام 2013 تكون الشركة قد أتبعت أسلوب كسياسة محاسبية لها :

ب- تاريخ التسوية ✓

د- الأساس النقدي ج-

9- تصنف المطلوبات المالية إلى :

أ. مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

ب. المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة .

ج. مطلوبات مالية معدة للبيع .

د. (أ + ب) ✓

10- ما هي الظروف التي يمكن لمنشأة خاللها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9) تصنيف الأصول المالية التي تلبي معايير التكلفة المطفأة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة :

أ. عندما يتم الاحتفاظ بالأداة حتى تاريخ الاستحقاق .

ب. عندما يتم تبني منهج نموذج الإعمال الاستحقاق .

ج. عندما يتجاوز الأصل المالي اختبار خصائص التدفق النقدي التعاقدى .

د. في حال كان القيام بذلك يلغى أو يحد من عدم التوافق المحاسبي . ✓

التمرين الثاني : يسمح المعيار رقم (9) في بعض الحالات ببيع الأصول المالية التي يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية . عدد ثلاثة من هذه الحالات .

حل التمرين الثاني : يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع الأصول المالية . على سبيل المثال قد تتبع المنشأة

أصل مالي اذا :

1- لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الاستشارية للمنشأة (مثلاً انخفاض درجة ملاءة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى اي انخفاض التصنيف الائتماني) .

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

3- حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية .

التمرين الثالث :

في 30/11/2012 اشتريت شركة الاتحاد 4000 سهم من أسهم شركة البترول الوطنية المساهمة العامة لأغراض المتاجرة بسعر 12 دينار للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار نقداً .

في 31/12/2012 أفرض أن القيمة العادلة لسهم شركة البترول الوطنية تبلغ 9 دنانير للسهم .

في 2/2/2013 تم بيع 1000 سهم بسعر 13 دنانير نقداً .
المطلوب // إعداد قيد شراء الأسهم وقيد تقييم الأسهم لدى شركة الاتحاد .
حل التمرين الثالث :

1- قيد اثبات الشراء : 2012/11/30

من مذكورين

48000 د / اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (12×4000)
500 د / مصاريف عمولات الشراء
48500 إلى د / النقدي

- قيد تقييم الاسهم بتاريخ 2012/12/31
12000 د من د / خ حيازة غير متحققة - بيان الدخل
12000 إلى د / تعديلات القيمة العادلة 48000 - (9×4000)

- قيد اثبات بيع الاسهم بتاريخ 2103/2/2
13000 د من د / النقدي
الى مذكورين

12000 د / اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (12×1000)
1000 د / ارباح بيع متحققة $1000 \times (13 - 12)$

التمرين الرابع : بتاريخ 1/1/2010 أشتريت شركة الهلال أداء دين - سندات - تستحق بعد 3 سنوات بقيمة 52575 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب) . تبلغ القيمة الاسمية للسندات 50000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام . ويبلغ سعر الفائدة السوقى عند شراء السندات 8% . وسيتم الاحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الاستحقاق .

المطلوب : 1- إثبات قيد شراء السندات . 2- إعداد جدول إطفاء خصم أو علاوة السندات . 3- إعداد قيد استلام الفائدة نهاية السنة الأولى في 31/12/2010 .

حل التمرين الرابع :

2. قيد شراء السندات بتاريخ 1/1/2010 .

52575 د من د / اصول مالية بالتكلفة المطفأة
52575 إلى د / النقدي

3. بما ان سعر فائدة السندات 10% وهي اكبر من سعر الفائدة السوقى عند شراء السندات فهناك علاوة السندات . وفيما يلي جدول اطفاء العلاوة بطريقة الفائدة الفعالة (الحقيقة)

السنة	التكلفة المطفأة بداية السنة	دخل الفائدة الفعالة	الفائدة المقبوضة	اطفاء العلاوة	التكلفة المطفأة نهاية السنة
1	52575				52575

50925	(857)	5000	$4143 = \% 8 \times 51782$	51782	2
50000	(925)	5000	$4075 = \% 8 \times 50925$	50925	3
	(2575)	المجموع			

ملاحظة : ان الفائدة المقبوضة سنويا تبلغ 5000 دينار ($50000 \times 10\%$) اي القيمة الاسمية \times النسبة الاسمية .

ويتم اثبات قيد اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الاولى كما يلي :

2. في نهاية السنة الاولى وبتاريخ 31/12/2010 يثبت القيد التالي :

5000 من ح / النقدي

الى مذكورين

4207 ح / ايراد فائدة السندات

793 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

3. في نهاية السنة الاولى وبتاريخ 31/12/2011 يثبت القيد التالي :

5000 من ح / النقدي

الى مذكورين

4143 ح / ايراد فائدة السندات

857 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

4. في نهاية السنة الاولى وبتاريخ 31/12/2012 يثبت القيد التالي :

5000 من ح / النقدي

الى مذكورين

4075 ح / ايراد فائدة السندات

925 ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

5- قيد تحصيل قيمة السندات في 2013/1/1

50000 من ح / النقدية

50000 الى ح / اصول مالية بالتكلفة المطفأة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 8

القطاعات التشغيلية

Operating Segments

5. المقدمة :

يعتبر الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة ذو أهمية كبيرة حيث أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية ، وكذلك عرض المعلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المنشأة . حيث تساعده هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات . وقد تم إصدار هذا المعيار عام 2006 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 14 (وهو ساري المفعول اعتباراً من بداية عام 2009) .

6. هدف المعيار : Objective

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإفصاحات المطلوبة من منشآت الأعمال والتي يمكن مستخدمي قوائمه المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة ، وأثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها .

7. نطاق المعيار Scope

1- يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي :

أ- القوائم المالية المنفصلة Separate أو الأفرادية Individual للمنشأة التي تتصف بما يلي : اولاً : يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

ثانياً : 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 .

ب- القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي :

اولاً : يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

ثانياً : 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 .

2. إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار ، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية .

3. إذ تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة الأم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار والبيانات المالية المنفصلة لمنشأة الأم ، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط .

8. التعريفات : Definitions

2- **القطاعات التشغيلية Operating Segments** : القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصرف بما يلي :

أ- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتکبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى .

ب- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة Chief operating Decision Maker لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

ج-توفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع .

ويمكن اعتبار قطاع معين على انه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد ، فمثلاً يمكن اعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار .

وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالإرشادات التالية :

- لا يعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية ، فمثلاً قد لا يتحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية . ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر " خطط منافع ما بعد التوظيف " المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية .
- يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولاً 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 .

9. القطاعات المشتملة في التقارير المالية : Reportable Segments

1- يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشروطين التاليين معاً :

أ- القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الواردة سابقاً .

القطاعات الناتجة عن تجميع أثنتين أو أكثر من القطاعات التشغيلية والتي تظهر عادةً أداءً ماليًّا متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوماش الربح الإجمالية طويلة الأجل) إذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة . ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متافق مع المبدأ الأساسي الوارد في هذا المعيار ، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة وكانت القطاعات 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 ، أو المرافق العامة – إذا أُنطبق ذلك .

ب- 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 نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق .

• إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الإفصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى إذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة ، إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية .

2. 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 .

3. 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 .

4. إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية ، في حين 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 .

5. إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على انه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة الحالية وفقاً لشرط نسبة الـ 10% المذكورة في) أولاً (2/ آنفأ ، يجب إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة ، حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشرط نسبة الـ 10% المنصوص عليها في) أولاً (2/ آنفأ ، إلا إذا كانت المعلومات الالزمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً .

❖ الإفصاح Disclosure

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

أ- 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 .)

• أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية إيراداته منها .
ب- معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي ، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع ، ومعلومات حول أصول والتزامات القطاع ، وأساس القياس المستخدمة (تفاصيل المعلومات المطلوبة مبينة لاحقاً .)

ج- مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة ، وأصول والتزامات القطاع وبنود القطاع الهمامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمنشأة ككل

أي يجب إعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقارير المالية مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع إعادة عرض بيانات الفترة السابقة كما سيتم لاحقاً .

مثال رقم 1 / (معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية)
يمكن عرض معلومات حول قطاعات الشركة العربية كما يلي :

تماك الشركة العربية خمسة قطاعات مشمولة في التقارير المالية هي : قطع السيارات ، السفن ، البرمجيات ، الإلكترونيات ، والتمويل . وينتج قطاع قطع السيارات قطع غيار لبيعها لمحلات بيع التجزئة . وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لخدمة صناعة النفط في الخارج والأعمال التجارية المتماثلة . وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب بالتجزئة . وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة لبيعها لمنتجي أجهزة الحاسوب . بينما قطاع التمويل مسؤول عن أجزاء من العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات إقراض الممتلكات .

2. معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات

Information about Profit or Loss , Assets and Liabilities

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 (متخد القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) ، وكما يلي :

أ- على المنشأة الإفصاح عما يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الأرباح أو الخسائر ، أو إذا كانت هذه البنود تقدم كمعلومات إلى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة حتى وأن لم تكن مشمولة في قياس أرباح أو خسائر ذلك القطاع : (الإيرادات من العملاء الخارجيين ، الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة ، إيراد الفائدة ، مصروف الفائدة ، الإهلاك والإطفاء ، البنود المادية (المهمة نسبياً) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم " 1) عرض البيانات المالية ، حصة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية ، مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل ، البنود غير النقدية الهامة نسبياً باستثناء الإهلاك والإطفاء) .

ويتطلب هذا المعيار التقرير عن إيراد الفائدة بشكل منفصل عن مصروف الفائدة (عدم إجراء تقلص) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان مدير (القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة) يعتمد بشكل أساسي على رقم صافي إيراد الفائدة لتقدير أداء القطاع واتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع . وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي إيراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة ، على أن تتحقق للمنشأة عن قيمتها بذلك .

ب-على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها . Reviewed by Chief Operating Maker أو تقدم إليه كمعلومات بشكل منتظم ، حتى وإن لم تكن مشمولة ضمن أصول القطاع :

- مبلغ الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية
- مبلغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) باستثناء " الأدوات المالية " ، والأصول الضريبة المؤجلة ، وأصول منافع ما بعد التوظيف ، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين .

مثال رقم 2 / معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاع المشمول في التقارير المالية :

قيما يلي عرض لنتائج القطاعات التشغيلية للشركة العربية لعام 2013 : (المبالغ بالدينار الارباني)

المجموع	كافحة القطاعات الأخرى	التمويل	الإلكترونيات	البرمجيات	السفن	قطع السيارات	البيانات
35500	1000	5000	12000	9500	5000	3000	الإيرادات من عملاء خارجين
4500	--	--	1500	3000	--	---	الإيرادات من القطاعات

3750	--	--	1500	1000	800	4500	إيراد الفائدة
2750	--	--	1100	700	600	350	مصرف الفائدة
1000	--	1000	--	--	--	--	صافي إيراد الفائدة بـ*)
2950	--	1100	1500	50	100	200	الإهلاك والإطفاء
4070	100	500	2300	900	70	200	أرباح القطاع
							البنود الهامة غير النافية الأخرى:
200	--	--	--	--	200	--	انخفاض قيمة الأصول
81000	2000	57000	12000	3000	5000	2000	أصول القطاع
2900		600	800	500	700	300	النفقات الرأسمالية المتعلقة بالأسوأ غير المتداولة
43850	--	30000	8000	1800	3000	1050	التزامات القطاع

- تمثل الإيرادات من القطاعات التي لم تتجاوز الاختبار الكمي (نسبة 10٪) المطلوبة في هذا المعيار أربعة قطاعات تشغيلية في الشركة العربية ، وتتضمن تلك القطاعات أعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير معدات الإلكترونات والاستثمارات في مجال البرمجيات وعملية تأخير المستودعات .
- يحصل قطاع التمويل معظم إيراداته من الفائدة . وتعتمد الإدارة بشكل رئيسي في إدارة ذلك القطاع على صافي إيراد الفائدة وليس على إجمالي مبالغ الإيراد والمصرف . لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب هذا المعيار .

3. القياس Measurement

- أ- يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والتي يتم التقرير عنها ، هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير أو متخد القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقدير أدائه . أي أننا نستطيع القول بأن هذا المعيار يتبنى المنهج الإداري في تقديم التقارير حول القطاعات ، وبالتالي فهو يسمح باستعراض عمليات المنشأة من نفس وجهة نظر الإدارة ، وهذا ما أيده مجلس معايير المحاسبة الدولية والعديد من المجيبون على مسودة عرض هذا المعيار خلال مرحلة الإقرار النهائي له .
- ب- إذا استخدم المدير أو متخد القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة عدة أساليب لقياس أرباح وخسائر وأصول والالتزامات القطاع التشغيلي في تقييم أداء القطاع واتخاذ قرار حول تخصيص الموارد ، فيجب على المنشأة الإفصاح عن أساليب القياس المفصح عنها لذلك القطاع يجب أن تكون تلك الأساليب التي تعتقد الإدارة أنها وفقاً لمبادئ القياس الأكثر توافقاً مع تلك المقاييس المستخدمة في قياس المبالغ الواردة القوائم المالية للمنشأة
- ج- يجب على المنشأة تقديم تقديرات لمقاييس أرباح أو خسائر وأصول والالتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية مع الإفصاح عما يلي كحد أدنى :
- أساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات التي تم التقرير عنها في التقارير المالية أي التي عرضت معلوماتها بشكل منفصل .

- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح وخسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة ، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص التكاليف المتکدة مركزيًا الازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها .
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية وأصول المنشأة وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك الازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها .
- طبيعة أية فروقات بين مقاييس التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية والتزامات المنشأة ، وقد تتضمن تلك الفروقات السياسات المحاسبية وسياسات تخصيص الالتزامات المستخدمة بشكل مشترك الازمة لفهم المعلومات القطاعية المبلغ عنها .
- طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة في أساليب القياس المستخدمة في تحديد أرباح أو خسائر القطاعات التي تم التقرير عنها وأشار تلك التغيرات ، إن وجدت ، على قياس أرباح أو خسائر القطاع .
- طبيعة وأشار أي تخصيصات غير متناغمة (متناغمة) للقطاعات المشمولة في التقارير المالية ، فمثلاً ، قد تقوم المنشأة بتخصيص مصروف الإهلاك لقطاع ما دون تخصيص الأصول القابلة للإهلاك ذات العلاقة لذلك القطاع .

4. إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة

Restatement of Previously Reported Information

إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي إلى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية . يجب عندها إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية ، إلا إذا كانت المعلومات التي سيتم إعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة إعدادها باهظة . ويجب عند إعادة عرض معلومات الفترات السابقة الإفصاح عن ذلك . وفي حالة عدم عرض المعلومات لفترات سابقة ، لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية ، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات أي قبل وبعد إعادة الهيكلة . إلا إذا كانت المعلومات الازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً

5. الإفصاحات على نطاق المنشأة ²Entity –wide Disclosures

يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات حول المنتجات والخدمات وحول المناطق الجغرافية وكبار العملاء ، وكما يلي :

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات . Information about Products and Services .

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية . Information about Geographical Areas .

ج- معلومات حول العملاء الرئيسيين (كبار العملاء) . Information about Major Customers .

التمرين الأول (اختيار من متعدد) : ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1. يجب التقرير عن القطاع كقطاع مستقل إذا تحقق ما يلي :

أ- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أقل من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق .

ب- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق ✓ .

ج- إذا القطاع جيد بغض النظر عن أهميته النسبية .

د- إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة 15% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق .

2. ينطبق معيار (IFRS 8) على البيانات المالية لمنشأة تتصرف بما يلي :

أ- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

ب- 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 .

ج- كافة أنواع الشركات .

د- أ + ب . ✓

3. يجب تحديد قطاعات تشغيلية إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لم تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار في واحدة من الحالات التالية :

أ- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل ✓ .

ب- إذا كان مجموع الإيراد الداخلي الذي يتعلق بالقطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل .

ج- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق القطاعات التي تقدم عنها بالتقارير أقل من 60% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل .

د- إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق القطاعات التي تقدم عنها بالتقارير أكبر من 75% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة ككل .

4. يجب على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما في ذلك تلك المنشآت التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية الإفصاح عن معلومات (على نطاق المنشأة) تتعلق بما يلي :

أ- معلومات حول المنتجات والخدمات .

ب- معلومات حول المناطق الجغرافية .

ج- معلومات حول العملاء الرئيسيين (كبار العملاء

د- جميع ما ذكر ✓ .

5. القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصرف بما يلي :

أ- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتکبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى .

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

ج- تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع .

د- جميع ما ذكر صحيح ✓ .

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) قياس القيمة العادلة Fair Value Measurement

1- مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 نظراً للاتجاه والاهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة . وقبل إصدار هذا المعيار كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية / معايير المحاسبة الدولية تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبما أن تلك المعايير صدرت في فترات زمنية مختلفة فقد كانت تحتوي على متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة مما يؤثر سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة . وقد نتج المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة . ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول هذا اعتباراً من بداية عام 2013 .

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) لما يلي :

أ. تعريف القيمة العادلة .

ب. وضع إطار لقياس القيمة العادلة في معيار واحد .

ج. تحديد متطلبات الإفصاح لقياس القيمة العادلة .

3. نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر للإبلاغ المالي أو يسمح بقياس أو أفضاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات . (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل ، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ، والإفصاحات حول تلك القياسات) .

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي :

- معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 2) .
- عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار (IAS 17) .
- المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة ، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار " المخزون " (IAS 2) ، أو قيمة الاستخدام Value in Use التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS 36) " التدري في قيمة الموجودات " .

كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لما يلي :

- أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي (19) " منافع الموظفين " .
- استثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي (26) " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد " .
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن " القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف " وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي رقم (36) .

4. القياس Measurement

4-1 تعريف القيمة العادلة وفرضيات قياسها

يعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية . ويجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس . وتشمل هذه الخصائص ، على سبيل المثال ، ما يلي :

- حالة الأصل وموقعه .
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه ، أن وجدت .

وقد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة أصل أو الالتزام مفرد ، أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو كليهما مثل وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال . كما يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في :

أ- السوق الأصلي أو الرئيسي Principle Market للأصل أو الالتزام وهو السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام . والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة وملحوظة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى .

ب- عند غياب السوق الأصلي ، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام أو ما يسمى السوق الأفضل Most Advantageous . وهو السوق الذي يعظم القيمة (سعر) التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام . وعند تحديد السوق الأكثر ربحاً يتم الأخذ بالاعتبار سعر الأصل مطروحاً منه تكاليف العملية Transaction Cost وتكاليف النقل Transport Cost . أما عند

تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر في السوق الأكثر ربحاً للوصول إلى القيمة العادلة للأصل .

تحديد السعر للأصل أو الالتزام :

- لا يتم تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام لتكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . ولا يعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو التزام فهي محددة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الالتزام .
- لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل . وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع) ، فيجب تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف ، إن وجدت ، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق .

مثال (1)

تملك الشركة العالمية أصل بيع في سوقين مختلفين لكن متشابهين في حجم التداول (العمليات) ويقدم كل سوق سعر مختلف للأصل . دخلت الشركة في عمليات في كلا السوقين ويمكن لها الحصول على الأسعار للأصل فيما بتاريخ القياس . ولا يوجد سوق أصلي أو رئيسي للأصل . وكان للأصل السعر التالي :

السوق (أ)	السوق (ب)	
25 دينار	27 دينار	السعر
(2)	(3)	تكاليف النقل
23 دينار	24 دينار	
(1)	(3)	تكاليف العملية (العمولة)
22 دينار	21 دينار	صافي القيمة المقدرة

المطلوب // تحديد السوق الأكثر ربحاً ، وتحديد القيمة التي سيتم قياس الأصل بها .

حل مثال (1)

- بما أن السوق الرئيسي للأصل غير موجود ، فإن القيمة العادلة للأصل سيتم تحديدها باستخدام السعر في السوق الأكثر ربحاً (الأفضل) وهو السوق الذي يعظم المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع الأصل بعد الأخذ بالاعتبار تكاليف العملية وتكاليف النقل وهو السوق (ب) حيث يبلغ صافي سعر الأصل 22 دينار .
- بالرغم من أن تكاليف العملية قد تم أخذها بالاعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً (الأفضل) ، إلا أن السعر المستخدم كمقاييس للقيمة العادلة للأصل لا يتم تعديله بتكاليف العملية وإنما بتكاليف النقل فقط . وعليه فإن القيمة العادلة للأصل هي 23 دينار (25-2) .

مثال (2) :

أفرض في المثال السابق أن السوق (أ) هو السوق الأصلي (الرئيسي) للأصل أي السوق الأكثر نشاطاً وحجم عمليات للأصل .
المطلوب : تحديد القيمة العادلة للأصل .

حل مثال (2)

القيمة العادلة للأصل = 24 دينار (السعر السوقى للأصل - تكاليف النقل) ولا يتم تعديل السعر بتكليف النقل أي لا تطرح من السعر .

4-2 تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية Application to Non-financial Assets
يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال أفضل وأحسن استخدام **Highest and Best** من الأصل أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له .

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

أ. يأخذ الاستخدام الممكن مادياً بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال ، موقع العقار أو حجمها) .

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

ج. توفر الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة : يأخذ الاستخدام المجدي مالياً بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانونياً يولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الاستخدام) لإنتاج عائد استثماري يقتضيه المشاركون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الاستخدام .

وقد تتوى المنشأة ، بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر ، عدم استخدام الأصل غير المالي المشتري بشكل فاعل أو قد تتوى عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والأحسن . فعلى سبيل المثال ، قد يكون تلك هذا هو الحال بالنسبة للأصل غير الملموس المشتري الذي تخطط المنشأة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه . وعلى الرغم من ذلك ، يتبعن على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على افتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركون في السوق .

4-3 التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

Application to Liabilities and an Entity's Own Equity

يفترض قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل الالتزام المالي أو الالتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال ، حصة حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس . ويففترض نقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة ما يلي :

أ- يبقى الالتزام غير مسدد ويتوجب على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام . ولا تتم تسوية الالتزام مع الطرف المقابل في تاريخ القياس .

ب-تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويأخذ المشارك في السوق المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة . ولا يتم إلغاء الأداة أو إطفاؤها في تاريخ القياس .

4-4 الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

Liabilities and Equity Instruments Held by other Parties as Assets

عندما لا يتتوفر سعر معلن لعملية نقل الالتزام مماثل (مطابق) أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون البند المطابق محفظاً به من قبل طرف آخر على انه أصل ، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على انه أصل في تاريخ القياس .
يجب على المنشأة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي :

- استخدام السعر المعلن في السوق النشط للبند المشابه (المماثل) المحفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك السعر متاحاً .

- استخدام مدخلات أخرى مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المماثل المحفظ به من قبل طرف آخر على انه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً .

- استخدام أسلوب آخر كالمنكور أدناه في حال كانت الأسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين السابقتين غير متوفرة :

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

2-منهج السوق (مثلاً : استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات و أدوات حقوق الملكية المماثلة المحفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها التزامات) .

4-5 الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على أنها أصول

Liabilities and Equity Instruments not Held By other Parties as Assets

عندما لا يكون السعر المعلن لنقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة متاحاً وعندما لا يكون البند مطابق محفظاً به من قبل طرف آخر على انه أصل (مثل عدم تملك حقوق الملكية للمنشآت غير المدرجة بالبورصة) ، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالالتزام او الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية .
فمثلاً قد تأخذ المنشأة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الاعتبار أي مما يلي :

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتکبدتها عند سداد الالتزام ، بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام .

- القيمة التي سيحصل عليها مشارك في السوق لإبرام أو إصدار التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي سيسخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على و سبيل المثال ،

الذي يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية .

5. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى Fair Value at Initial Recognition

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 ذلك الالتزام (سعر الدخول أو التنفيذ Entry Price) (سعر الشراء) .

ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي سيتم إستلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسويه الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price (سعر البيع) . وليس بالضرورة أن تبيع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها ، وليس بالضرورة أيضاً أن يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام .

6. أساليب التقييم Valuation Techniques

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

6-1 خصائص أساليب التقييم للقيمة العادلة

يجب على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي توفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة ، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة Observable Inputs ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة no observable Inputs . ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملحوظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية ، السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية ، أسواق المتعاملين ، أسواق الوسطاء الماليين .

• **المدخلات Inputs :** هي الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ، بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل ما يلي :

- المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير) .
- المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم .

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

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

6-2 أساليب (تقنيات) Valuation Techniques

- هناك ثلث تقنيات تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي :
- أ. منهج (مدخل) السوق **Market Approach** هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم .
 - ب. منهج التكلفة **Cost Approach** : وهو أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادلة بتكلفة الاستبدال الحالية) .
 - ج. منهج الدخل **Income Approach** : وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق . ويشمل مدخل الدخل ما يلي :
 - أسلوب القيمة الحالية Present Value Techniques
 - نماذج تسعير الخيارات Black Scholes Option pricing Models مثل بلاك وتشولز ميرتون -
 - نماذج تسعير الخيارات Binomial Model وبأينويل Merton Formula والمسمى بـ (نموذج لاتيس) . وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار .
 - طريقة فائض الأرباح السنوية The Multi-period Excess Earning Method وهي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة .

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

6-3 المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب Inputs Based on Bid and Ask Prices

في حال كان للأصل أو الالتزام الذي تم قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق متداولين - بورصة -) فيجب استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط) والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى (1) أو (2) أو (3) ، المبنية لاحقاً . ويتم السماح (دون إلزام) باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول Asset Positions (أي إذا كانت الأصول أكبر من الالتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلاً) وأسعار الطلب لمراكز الالتزام Liability Positions (إذا كانت الالتزامات أكبر من الأصول) .

6-4 التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair Value Hierarchy

لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة بين مقاييس القيمة العادلة والافتراضات ذات العلاقة ، يحدد هذا المعيار تسلسل القيمة العادلة الذي يصنف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاثة مستويات . يعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعلنة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الأول) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى الثالث) .

والسوق النشط Active Market هي السوق التي فيها العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر .

ويشمل التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ما يلي :

أ- المستوى الأول للمدخلات (1) Level Inputs

- مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس .
- ويقدم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن مع استثناءات محددة . ومن هذه الاستثناءات : عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس . ويمكن هذه هي الحالة إذا وقعت أحداث هامة مثل المداولات في سوق السمسرة أو الإعلانات بعد إغلاق السوق وقبل تاريخ القياس . ويجب على المنشأة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الإحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة . ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن للمعلومات الجديدة ، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنف ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة .
- إن مدخلات المستوى الأول متوفرة للعديد من الأصول والالتزامات المالية والتي يمكن تداولها (شراء وبيع) بعضها في عدة أسواق نشطة (بورصات مختلفة) . وتبعاً لذلك ، يتم التركيز في المستوى الأول على تحديد كل مما يلي :
 - السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأصلي .
 - ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس .
 - إذا كانت المنشأة 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 المملوک من قبل المنشأة .

ب- المستوى الثاني للمدخلات (2) Level2 Inputs

تتمثل مدخلات المستوى الثاني بكافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلن عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول ، أي هي المدخلات الأخرى بخلاف مدخلات المستوى الأول .

وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر .

تضمن 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 معلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومحنيات العوائد الملحوظة ، والفرقوقات الائتمانية .

ومن الأمثلة على مدخلات المستوى الثاني :

- مبادلة سعر الفائدة متغير الدفع وثبت الاستلام بناءً على السعر المقدم ما بين البنوك في لندن "معدل المبادلة (ليبور) " . سيتمثل مدخلات المستوى الثاني بمعدل المبادلة " الليبور " في حال كان المعدل ملحوظ في الفترات المعلن عنها لفترة الكاملة من المبادلة .
- يكون مدخلات المستوى الثاني لمخزون البضائع الجاهزة في متاجر البيع بالتجزئة هو سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر بائع التجزئة في سوق البيع بالجملة ، معدلاً للفروق بين حالة وموقع بند المخزون القابلة للمقارنة (أي المتماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة إلى بائع تجزئة ثانية آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة . ومن ناحية المفهوم ، سيكون قياس القيمة العادلة ذاته بغض النظر عما إذا كانت التعديلات قائمة على سعر التجزئة أو سعر الجملة . وبشكل عام ، يجب استخدام السعر الذي يقتضى أقل حد ممكن من التعديلات غير الموضوعية لقياس القيمة العادلة .

1. المستوى الثالث للمدخلات Level 3 Inputs

- أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو ماتاحة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة .
- يتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بموافق يكون فيها نشاط سوق ضئيل ، إن وجد ، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس . ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته ، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام . وعليه يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر .
- يجب على المنشأة صياغة مدخلات غير ملحوظة باستخدام أفضل معلومات متوفرة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة للمنشأة . وعند صياغة المدخلات غير الملحوظة ، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يجب عليها تعديل تلك البيانات في حال كانت المعلومات المتوفرة بشكل معقول تبين أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة . ولا تحتاج المنشأة إلىبذل جهود مكثفة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق . ولكن يتبع عليها أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتعلقة بافتراضات المشارك في السوق والتي تتتوفر بشكل معقول .

7. الإفصاح Disclosures

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعده مستخدمي البيانات المالية على تقييم كل مما يلي :

أ- بالنسبة للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي بعد الاعتراف الأولى ، يتم الإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك المقاييس .

ب- بالنسبة لمقاييس القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة (المستوى الثالث) أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة .

استئلة معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13

التمرین الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في :

- أ. السوق الأصلي (الرئيسي) .
- ب. السوق الأصلي (الرئيسي) والسوق الأكثر ربحاً معاً .
- ج. في غياب السوق الأصلي الأكثر ربحاً . ✓
- د. البورصة فقط .

2- تتضمن أساليب تقييم القيمة العادلة :

- أ. منهج السوق .
- ب. منهج التكلفة .
- ج. منهج الدخل .
- د. جميع ما ذكر صحيح . ✓

3- تمثل الأسعار المعندة في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها

في تاريخ القياس ما يلي :

- أ. مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة . ✓
- ب. مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة .
- ج. مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة .
- د. مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة .

4- أن المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة والتي تعتمد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متابعة في السوق بل تقوم المنشأة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطویر قيمة تتصف بالعدالة هي :

- أ. مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة .
- ب. مدخلات المستوى الثاني للقيمة العادلة .
- ج. مدخلات المستوى الثالث للقيمة العادلة . ✓
- د. مدخلات المستوى المتوسط للقيمة العادلة .

5- في حال كان للأصل أو الالتزام الذي تم قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (سعر البورصة) ، فيجب استخدام والذى يعتبر الأكثر تمثيلاً لقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة .

- أ. سعر العرض . ب- متوسط السعر بين سعر الطلب والعرض . ✓
- ب. سعر الطلب .
- ج. السعر الأدنى .

معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS رقم 15 / الإيراد من العقود مع العملاء Revenue from Contracts with Customers

المقدمة :

يعتبر معيار الإبلاغ الدولي رقم (15) من المعايير الحديثة والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالإيراد من العقود من العملاء، حيث تتبع أهمية هذا المعيار من اهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الإيراد حيث يعتبر الإيراد رقم مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقدير اداء المنشأة ومركزها المالي. ويضع هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومتى وتقييم اداء المنشأة ومركزها المالي. ويوضح هذا المعيار عدم التأكيد الخاصة بالإيراد التدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار بشكل اساسي كبديل لمعايير المحاسبة الدوليين رقم 18 "الإيراد" ورقم 11 "عقود البناء" بسبب صعوبة تطبيق المعايير المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد.

وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيراد تعمل على ما يلي :

1. ازالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
2. تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد .
3. تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين منشآت الأعمال وبين القطاعات والتشريعات وأسواق المال المختلفة .
4. تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر من خلال تحصين متطلبات الافصاح .
5. تبسيط اعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد .
6. ويحل محل المعايير والتفسيرات ذات الأرقام IAS11 و IAS18 المذكورة آنفاً و IFRIC 13 "برامج الولاء للعملاء" و IFRIC 15 "اتفاقيات تشيد العقارات" و IFRIC 18 "نقل الأصول من العملاء للمنشآة" و SIC - Revenue 13 "عمليات المقايسة التي تتضمن مبادلة و خدمات الإعلان". ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 1/1/2018 مع السماح بالتطبيق المبكر .

هدف المعيار Objective

يهدف هذا معيار الى وضع المبادئ الواجب على المنشاة اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبانع توقيت وحالات عدم التأكيد الخاصة بالإيراد المعلومات المحاسبية والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق هذا الهدف فان المبدأ الأساسي the core principle لهذا المعيار يتمثل فيما يلي :

1. على المنشاة الاعتراف بالإيراد بشكل يصف (يمثل) عملية تقديم او تحويل السلع والخدمات للعملاء بمبانع تعكس البدل او المقابل المتوقع ان تحصل او تستحوذ عليه المنشاة نتيجة نقل او تحويل تلك السلع أو الخدمات للعملاء .

2. وعلى المنشاة ان تأخذ بالاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام اي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة .

نطاق المعيار Scope :

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

1. عقود الاجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS17 .

2. عقود التأمين والتي تخضع لنطاق معيار الإبلاغ المالي رقم 4 IFRS .

3. الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعايير: 9 IFRS و 10 IFRS10 و 11 IFRS و 27 IAS28 .

4. عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلاً هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في موقع مختلفة في العالم .

❖ يمكن أن تكون العقود مع العملاء ضمن نطاق هذا المعيار (IFRS15) جزئية، وضمن نطاق معايير أخرى جزئية ايضاً .

1. اذا تضمنت معايير اخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولى لجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق تلك المتطلبات أولاً ، ويتم تخفيض قيمة العملية (العقد) بمقدار المبالغ التي تم قياسها بموجب المعايير الأخرى .

2. اذا لم تتضمن معايير اخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولى الجزء او اكثر من مكونات العقد، فيتم تطبيق هذا المعيار(IFRS15) على العقد بالكامل .

التعريفات الرئيسية key definition

العقد Contract : هو اتفاق بين طرفين او اكثر والذي يؤدي الى نشوء حقوق والتزامات ملزمة .

العميل Customer : الطرف الذي يتعاقد مع المنشاة للحصول على السلع والخدمات التي تمتل مخرجات الأنشطة الاعتيادية للمنشأة مقابل بدل او مقابل .

الدخل Income : الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة وزيادة في الأصول او تخفيض الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة حقوق الملكية، باستثناء التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن العمليات مع المالك مثل زيادة او تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح .

الالتزامات الأداء Performance obligation : الوعد الوارد في العقد مع العميل لترويده (التحويل للعميل) اما سلع أو خدمات او حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز او سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل .

الإيراد Revenue : الدخل الناتج عن الانشطة العادي للمنشأة .

سعر العملية Transaction price : قيمة البدل او المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه او 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 لاحقاً لدائرة ضريبة المبيعات).

المتطلبات المحاسبية للإيراد Accounting requirements for revenue

ان المبدأ الأساسي لمعايير الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 يقوم على أن تعرف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل او تحويل سلع أو خدمات للعملاء بمبلغ يمثل البدل (المقابل) المتوقع أن تحصل عليه المنشأة مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة للعميل .

وبموجب هذا المعيار فإن المبدأ الأساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس The five-step model framework

المرحلة رقم (1) تحديد او تعريف العقد مع العميل Identify the contract(s) with a customer

تعتبر هذه المرحلة من مراحل الاعتراف المحاسبي، حيث تعتبر العقود مع العملاء تقع ضمن نطاق هذا المعيار عندما تطبق كافة المعايير التالية :

1. موافقة اطراف العقد على شروط العقد (كتابية او شفهية او بموجب الممارسات المتعارف عليها في القطاع الأعمال) على أن يكونوا اطراف العقد ملتزمون بتنفيذ التزاماتهم الواردة بالعقد .
2. امكانية تحديد حقوق اطراف العقد فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المحولة من طرف لأخر في العقد .
3. شروط التسديد المتعلقة بالسلع او الخدمات المقدمة من المنشأة للعميل يمكن تحديدها .
4. للعقد جوهر تجاري (من المتوقع أن مخاطر وتوقيت ومتى التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة سوف تتأثر نتيجة العقد) .

5. من المحتمل تحصيل المنشأة العوض النقيدي المقابل) نتيجة عقد بيع السلعة أو تقديم الخدمة، مع الأخذ بالاعتبار قدرة ورغبة العميل على السداد .

وقد تضمنت المرحلة الأولى (تحديد الإيراد) الأساسيات التالية للمحاسبة عن الإيراد من العقود مع العملاء :

- لا يمكن الاعتراف بالإيراد دون وجود عقد .
- ب- بموجب العقد تحصل المنشأة على الحق في استلام العوض او المقابل consideration وتحمل التزامات بنقل سلع أو خدمات للعميل، وهذا ينتج عنه اما اصول او التزامات .
- ج- لا تعرف المنشأة بأصل او التزام نتيجة العقد حتى يؤدي احد اطراف العقد أو كلاهما ما يتربّع عليه بموجب العقد :

• تعرف المنشأة بأصل نتيجة العقد اذا كانت : الحقوق المكتسبة > التزامات الأداء في العقد .

• تعرف المنشأة بالتزام نتيجة العقد اذا كانت : الحقوق المكتسبة > التزامات الأداء في العقد .

مثال رقم (1) : دخلت شركة النورس في 1 / 3 / 2017 بعدد البيع (تحويل) احدى منتجاتها للعميل خالد يتم تسليمها في 2017/7/31 . وبموجب العقد يقوم العميل خالد بتسديد كامل قيمة العقد في 7 / 7 / 2017 بمبلغ 40000 دينار ، وتبلغ تكلفة البضاعة 28000 دينار . وقامت شركة النورس بشحن البضاعة للعميل في 31 / 7 / 2017 .

المطلوب: اعداد قيود اليومية اللازمة خلال عام 2017 لدى شركة النورس .

حل مثال رقم (1) :

ملاحظة : في 1 / 3 / 2017 لا يتم اعداد ايه قيود لأنه لا يكون أي من أطراف العقد قد أدى ما يترتب عليه بموجب العقد .

❖ في 7 / 31 / 2017 عند نقل الشركة البضاعة للعميل يتم اعداد القيود التالي :

1- في 2017/7/31 : من ح / الذمم المدينة 40000

الى ح / ايراد المبيعات 40000

2- في 31 / 7 / 2017 : من ح / تكلفة البضاعة المباعة 28000

الى ح / المخزون 28000

3- في 7/31 / 2017 : عند تسديد العميل قيمة العقد يتم اعداد القيد التالي :

من ح / النقدية 40000

الى ح / الذمم المدينة 40000

دمج العقود combination of contracts : يجب أن تدمج المنشأة اثنين أو أكثر من العقود التي تبرم في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة مع نفس العميل (أو الأطراف ذات العلاقة مع العميل) وأن تقوم بمحاسبة العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من المعايير التالية :

1- يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة ذات هدف تجاري واحد .

2- يعتمد مبلغ العوض النقدي الذي يدفع في عقد واحد على سعر أو تنفيذ عقد آخر ؛ أو

3- تكون السلع أو الخدمات الموعود بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات الموعود بها في كل من العقود) هي التزام أداء واحد.

تعديلات العقد : contract Modifications

قد يحدث اثناء تنفيذ العقد تعديلات على العقد بموافقة اطراف العقد. وقد تحدث التعديلات على كمية البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة او على الأسعار المتفق عليها أو كلاهما. وقد حدد المعيار ان التعديلات تعالج محاسبيا كعقد جديد منفصل عن العقد الأصلي اذا توفر الشرطان التاليان مجتمعان :

1- أن التعديل أضاف بضاعة أو خدمات محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي .

- أن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس الكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها ، ويعكس السعر الذي تباع به الكمية الإضافية المتعاقد عليها لو تم بيعها بشكل منفصل خلال عمليات البيع العادي لدى المنشاة . وفي حال عدم توفر اي من الشرطين أعلاه، يتم معالجة التعديل على العقد كجزء من العقد الأصلي.

مثال رقم (2) : منتجات اضافية السعر يعكس سعر البيع المستقل

في 5 / 1 / 2018 تم الاتفاق بين شركة الحرية ومؤسسة الريادة على قيام شركة الحرية ببيع مؤسسة الريادة 100 شاشة عرض 50 انش بسعر 200 دينار للشاشة وعلى أن يتم تسليم الكمية تدريجيا وعلى مدار سنة من تاريخ التعاقد. في 30 / 11 / 2018 كانت شركة الحرية قد سلمت مؤسسة الريادة 70 شاشة من الكمية المتعاقد عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين الى زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 إلى 150 شاشة، وبسعر 220 دينار الكمية الإضافية المتعاقد عليها البالغة 50 جهاز مع البقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقا والتي تبلغ سنة واحدة من تاريخ التعاقد الأصلي. علما أن الزيادة في سعر الكمية الإضافية يعكس الارتفاع في اسعار بيع شاشات من قبل شركة الحرية.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الحرية.

حل مثال رقم (2) :

يلاحظ أن التعديل على العقد قد حقق الشرطان، والمشار اليهما أعلاه ، لاعتباره عقد منفصل ، حيث أن التعديل أضاف بضاعة محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي . كما أن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي الكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها.

في ضوء ما سبق فان شركة الحرية ستعالج الإيرادات الناتجة عن العقد الأصلي والمتعلقة بـ 100 شاشة الأولى على اساس سعر 200 دينار للشاشة ، أي أن الإيرادات الاجمالية الواجب الاعتراف بها هنا ستكون 20000 دينار (200 × 100) . أما الكمية الإضافية البالغة 50 شاشة فسيتم الاعتراف بإيراداتها بناء على السعر الجديد المتفق عليه والبالغ 220 دينار للشاشة ، وبالتالي فان الإيرادات الاجمالية لها تبلغ 11000 دينار (220 × 50) .

مثال رقم (3) : منتجات اضافية لا تعكس سعر البيع المستقل

افتراض بالمثال السابق أن الاتفاق بين الطرفين والذي يتضمن زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 إلى 150 شاشة، كان بسعر 180 دينار للكمية الإضافية المتعاقد عليها البالغة 50 جهاز ، وأن سبب تخفيض سعر الوحدات الإضافية يعود الى وجود عيوب بسيطة في الكميات المستلمة سابقا.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الحرية .

حل مثال رقم (3) :

يلاحظ ان التعديل على العقد لم يحقق الشرط الثاني والذي يتطلب أن يكون سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس سعر البيع العادي للكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها. وبالتالي يعالج التغيير في الاتفاق كتعديل على العقد الأصلي ويعامل التغيير والعقد الأصلي كعقد واحدة .

في ضوء ما سبق فان الايراد عن الكميات التي سيتم تسليمها للزبون بعد عملية التعديل ستحسب بناء على متوسط سعر البيع للوحدة والذي يحسب على النحو التالي :

$$\text{متوسط سعر البيع للوحدة} = \frac{(200 \times 30) + (180 \times 50)}{50 + 30} = 187,5 \text{ دينار للوحدة}.$$

وبناء عليه ، فان الكميات التي سسلم إلى العميل بعد التعديل سيتم احتساب إيراداتها بناء على متوسط سعر بيع الوحدة البالغ 187.5 دينار ، مع ملاحظة أن التعديل في السعر لا يندرج باثر رجعي على الكميات التي تم تسليمها للزبون قبل عملية التعديل ، أي أن التعديل يتم باثر مستقبلي. رغم أن هناك رأي آخر يقوم على التعديل باثر رجعي ، الا أن الرأي المرجح هو التعديل باثر مستقبلي .

المراحل رقم (2) : تحديد التزامات او الالتزامات الواحد ادائها بموجب العقد

Identify the performance obligations in the contract

يجب على المنشأة، في بداية العقد ، أن تقيم السلع أو الخدمات الموعود بها في العقد المبرم مع العميل وأن تحدد كالالتزام أداء كل وعد بنقل ما يلي إلى العميل :

1-سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) المستقلة ؛ أو

2-سلسلة من السلع أو الخدمات المستقلة التي تتطابق تقريباً ويكون نقلها إلى العميل بنفس النمط .
و يتم تطبيق القاعدة التالية عند فصل أو دمج التزامات الأداء :

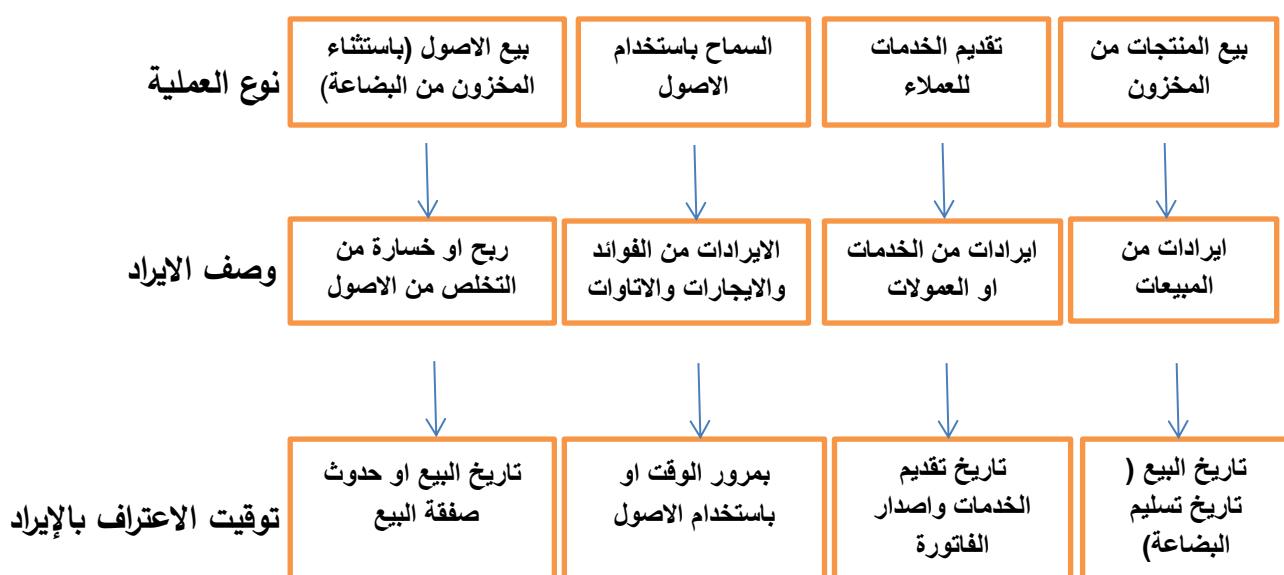
أ- اذا كانت التزامات الأداء لا تعتمد على بعضها البعض بشكل كبير او غير مترابطة مع الوعود الأخرى الواردة في العقد، عندها يتم محاسبة كل التزام اداء بشكل منفصل .

ب- اذا كانت التزامات الأداء في العقد معتمدة على بعضها البعض ومتربطة مع بعضها البعض، فأن هذه الالتزامات يتم دمجها معاً ويتم محاسبتها كالتزام اداء واحد.

الالتزامات الأداء المستقلة

Separate Performance Obligations-Step 2

حالات الاعتراف بالإيراد



مثال رقم (4) :

قامت شركة الأردن للتكنولوجيا بالدخول بعقد نقل ترخيص وتركيب برنامج انظمة معلومات الشركة الاتحاد، بالإضافة لذلك يتضمن العقد وعده شركة الأردن للتكنولوجيا بتقديم خدمات استشارية لموائمة البرنامج مع بيئة عمل شركة الاتحاد مقابل مبلغ اجمالي 400000 دينار. اي تقوم شركة الأردن للتكنولوجيا بتقديم البرنامج والخدمات الاستشارية كحزمة واحدة .

المطلوب: تحديد التزامات الأداء في العقد المذكور .

حل مثال رقم (4) :

ترخيص برنامج انظمة المعلومات هو التزام اداء مميز لكنه متربط مع الخدمات الاستشارية، لذلك يتم محاسبتها كالتزام اداء واحد.

مثال رقم (5) :

تنتج وتبيع شركة الافق اجهزة حاسوب للعملاء شامله ضمان ضد عيوب التصنيع لمدة 6 شهور ، بالإضافة لذلك تتبع ايضا خدمة صيانة لمدة 3 سنوات بعد الشهور الستة .

المطلوب: تحديد التزامات الأداء في العقد المذكور.

حل مثال رقم (5) :

هذه الحالة هناك نوعين من التزامات الأداء الأول بيع أجهزة الحاسوب وضمان الصيانة المرافق لعقد البيع (6 شهور) والثاني عقد الصيانة الاضافي (3 سنوات) . وبالتالي فان عقد بيع الأجهزة والصيانة المرافق لها 6 شهور يعتبران التزام اداء واحد كونهما يعتمدان على بعضهما البعض ومترباطان. اما عقد الصيانة الاضافي 3 سنوات تم بيعه للعميل بشكل مستقل ولا يعتمد على عقد بيع الأجهزة .

المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية

1 - يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد والممارسات التجارية الاعتيادية لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل ، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن اطراف ثالثة (على سبيل المثال، بعض ضرائب المبيعات). وقد يشمل العوض النقدي الموعود به في العقد المبرم مع العميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما .

2 - تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض النقدي الموعود به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار المترتبة لكل مما يلي :

2- العوض النقدي المتغير (والتقديرات المقيدة لها) . وفيما يلي تفصيل لتلك العناصر :

يتطلب المعيار أن تقدر المنشأة مبلغ العوض النقدي المتغير باستخدام أي من الطرق التالية اعتمادا على الطريقة التي تتوقع المنشأة بأنها تتبناً بشكل أفضل بمبلغ العوض النقدي الذي يحق لها الحصول عليه :

اولاً : القيمة المتوقعة **Expected value** - هي مجموع المبالغ الموزونة من حيث احتماليتها ضمن نطاق من مبالغ العوض النقدي المحتملة. ويمكن أن تكون القيمة المتوقعة هي تقدير مناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان لدى المنشاة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المماثلة .

ثانياً : المبلغ الأكثر ترجحا **Most likely amount** - هو المبلغ الفردي الأكثر ترجحا ضمن نطاق من مبالغ العوض النقدي المحتملة (أي النتيجة الفردية الأكثر ترجحا للعقد). ويمكن أن يكون المبلغ الأكثر ترجحا هو تقدير مناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان للعقد اثنين فقط من النتائج المحتملة (على سبيل المثال، إما أن تتحقق المنشاة أو لا تتحقق مكافأة أداء) .

مثال رقم (6) :

- في 1 / 1 / 2017 قامت شركة القدس بتوقيع عقدا مع عميل لبناء أصل حسب الطلب . الوعد بنقل الأصل هو التزام أداء مستوفى على مرور الوقت ، يبلغ المقابل الموعود به 2500000 دينار ، لكن سيتم تخفيض أو زيادة هذا المبلغ بناء على توقيت إكمال الأصل ، يتم تخفيض المقابل الموعود به بواقع 10000 دينار عن كل يوم بعد 31 / 3 / 2018 من اكتمال الأصل .
- بالإضافة إلى ذلك عند إكمال الأصل تقوم شركة تقييم هندسية بتقييم الأصل وتحديد تصنيف البناء على المعايير المحددة في العقد ، إذا تلقى الأصل تصنيفه محدداً تميزاً تستحق المنشاة الحصول على مكافأة قدرها 160000 دينار .
- تبلغ نسبة الإنجاز حتى نهاية عام (2017) 72٪ ومن خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الادارة ان يتم تسليم المشروع في موعده المحدد (31 / 3 / 2018) وبنسبة احتمالية 10٪ وتسلیمه بشکل مبکر بمقدار 10 ايام (21 / 3 / 2018) وبنسبة احتمالية 60٪، وتسلیمه بشکل مبکر بمقدار 15 يوم (في 16 / 3 / 2018) وبنسبة احتمالية 30٪ وتشير توقعات الادارة الى ان احتمالية تسليم العقد بتصنيف تميز تبلغ 90٪ ، علما ان الشركة لها خبرة واسعة في السابق في هذا النوع من العطاءات .

- المطلوب :
- تحديد طريقة الاعتراف بالعوض النقدي المتغير وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) .
 - تحديد ايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل لعام 2017 .

حل المثال رقم (6) :

- طريقة الاعتراف بالعوض النقدي المتغير وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) :
 - يتم استخدام طريقة القيمة المتوقعة لنقدر المقابل المتغير المرتبط بغرامة يومية أو حافز (أي 2500000 دينار ، زائد أو ناقص 10000 دينار يوميا) لأنها الطريقة التي تتوقع المنشاة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمقابل الذي ستستحقه .
 - تقرر المنشاة استخدام المبلغ الأكثر احتمالا لنقدر المقابل المتغير المرتبط بمكافأة تشجيعية لأن هناك فقط نتيجتين محتملتين (160000 دينار أو صفر دينار) ولأنها الطريقة التي تتوقع المنشاة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمقابل الذي ستستحقه .

2. تحديد ايراد العقد لعام 2017 : بالنسبة للإيراد المتوقع من الحوافز التشجيعية ، فإن أمام الشركة عدة احتمالات

وبالتالي يتم احتساب القيمة المتوقعة من خلال المتوسط المرجح لهذه الاحتمالات وعلى النحو التالي :

البيانات	%10	لا يوجد	150000 = 15 × 10000	100000 = 10 × 10000	القيمة المتوقعة للحوافز
التسليم في الموعد المحدد	%30		100000 = 15 × 10000	100000 = 10 × 10000	45000 دينار
التسليم بشكل مبكر بمقدار 10 أيام	%60			100000 = 10 × 10000	60000 دينار
ال桀موع					105000 دينار

$$\text{فإن ايراد العقد الكلي المتوقع} = \text{قيمة الإيراد الأساسي} + \text{القيمة المتوقعة للحوافز} + \text{المكافأة التشجيعية}$$

$$= 160000 + 105000 + 2500000 = 2765000 \text{ دينار .}$$

اما ايراد العقد الواجب الاعتراف به في قائمة الدخل لعام 2017 = $2765000 \times 72\% = 1990800$ دينار .

❖ العوض النقدي المتغير : (السع مع حق الإرجاع)

1. قد ينتج العوض النقدي المتغير في بعض العقود، تنقل المنشأة السيطرة على منتج ما إلى العميل وتنمحه أيضا حق إرجاع المنتج لأسباب مختلفة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام رديات كاملة أو جزئية لأي عوض نقدي مدفوع ، او حسومات (خصم) يمنح للعميل او منتج آخر في المقابل .

2. من أجل محاسبة نقل المنتجات مع حق الإرجاع (بعض الخدمات التي تقدم مع اشتراط إعادة الأموال) ، يجب ان تعرف المنشأة بكل ما يلي :

أ- إيرادات المنتجات المنقوله بمبلغ العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة أن تقبضه (لذلك، لا يعترف بالإيرادات فيما يخص المنتجات التي يتوقع إرجاعها من قبل العملاء) .

ب- التزام الرديات .

ج- أصل معين (والتعديل المقابل على تكلفة المبيعات) فيما يخص حقها في استعادة المنتجات من العملاء عند تسوية التزام الرديات .

المثال رقم (7) : توفرت المعلومات التالية حول المنتج (س) لدى شركة الاتحاد :

- في 1 / 1 / 2017 باعت شركة الاتحاد 100 وحدة من السلعة (س) بسعر 200 دينار للوحدة لاحد العملاء وتكلفة الوحدة 120 دينار. تسمح شركة الاتحاد للعمل بإعادة اي منتج غير مستخدم خلال 30 يوم من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة ، ويتم الاستلام النقدي عند تحويل السيطرة على المنتج .
- بما أن العقد يسمح للعميل بإعادة المنتجات ، فإن المقابل المستلم من العميل متغير. لتقدير المقابل المتغير الذي يستحقه المنشأة، تقرر المنشأة استخدام طريقة القيمة المتوقعة لأنها الطريقة التي تتوقع المنشأة التنبؤ بها بشكل أفضل بالمبلغ المقابل الذي يستحقه. باستخدام طريقة القيمة المتوقعة، تقدر المنشأة أنه سيتم إعادة 3 وحدات وتقرر أنه بالرغم من أن العوائد خارج نفوذ المنشأة ، إلا أن لديها خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل .

- تقرر المنشأة أن تكاليف استرداد المنتجات سوف تكون غير مادية وتتوقع إمكانية إعادة بيع المنتجات المعادة بربح .

المطلوب : وبيان المعالجة المحاسبية عملية البيع المذكورة لدى شركة الاتحاد .

حل المثال رقم (7) :

1. تعترف الشركة بإيراد مبيعات يبلغ 19400 دينار لأنه من المتوقع أن يعيد العميل 3 وحدات، ويتم اعداد القيود التالية :

أ- 2017/1/1 :	20000	من ح / النقدي——ة (200 × 100)
		إلى مذك——ورين
	19400	ح / إيراد المبيعات (200 × 97)
	600	<u>ح / التزامات حق ارجاع البضاعة (3 × 200)</u>
		من مذك——ورين
		: 2017/1/1 -3
	11640	ح / تكلفة البضاعة المباعة (97 وحدة × 120)
	360	ح / مخزون مردودات مقدرة (الفرق)
	12000	إلى ح / المخزون (100 × 120)
2- بافتراض ان العميل اعاد 3 وحدات في 2017/1/20 يتم اعداد القيود التالية :		
أ- 2017/1/20 :	600	من ح/ التزامات حق ارجاع البضاعة (3 × 200)
	600	<u>إلى ح / ذمم دائرة للعملاء</u>
ب- 2017/1/20 :	360	من ح / مخزون (بضاعة معادة) (3 × 120)
	360	<u>إلى ح / مخزون مردودات مقدرة</u>

ب- وحدات عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقد) وتتلخص بما يلي :

اولاً : بموجب المعيار IFRS 15 يتم الاعتراف بالإيرادات بمبلغ يعادل السعر النقدي للسلع ويتم معالجة الفرق بين العرض النقدي الوعود به (قيمة عقد البيع) والسعر النقدي كتكاليف تمويل او ايرادات تمويل .

ثانياً : يتم تحديد القيمة العادلة للعرض المقابل من خلال قياس العرض المستلم او من خلال خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني .

ثالثاً : لا يتطلب من المنشأة أن تأخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للنقد إذا توقعت المنشأة، في بداية العقد، بأن الفترة بين الوقت الذي تنقل فيه المنشأة السلعة أو الخدمة الموعود بها إلى العميل والوقت الذي يدفع فيه العميل ثمن تلك السلعة أو الخدمة سوف تكون سنة واحدة أو أقل .

المثال رقم (8) البيع الآجل للبضاعة مع اخذ القيمة الزمنية للنقد :

في 1 / 7 / 2017 باعت شركة النصر بضاعة إلى شركة المجد بمبلغ 900000 دينار مقابل استلام ورقة قبض لا تحمل فائدة صريحة لمدة 4 سنوات قيمتها 1.416.163 وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة 590000 دينار. ومعدل الفائدة الضمني 12٪ سنوية .

المطلوب :

1. ما هي قيمة الإيراد الواجب الاعتراف به لدى شركة النصر في 1 / 7 / 2017 واعداد القيد اللازم ؟
2. كم يبلغ الإيراد الواجب الاعتراف به المتعلق بتلك العملية في 31 / 12 / 2017 ؟

حل المثال رقم (8) :

1. قيود بيع البضاعة واستلام ورقة القبض وكما يلي :

من ح/ اوراق القبض	1416163	أ- 2017/7/1
-------------------	---------	-------------

الى منكـورين

900000 ح/ ايـراد المبيعات

516163 ح/ خصم على اوراق القبض (فوائد مؤجلة)

حيث القيمة الحالية = $1416163 \times 0,63552 = 899999,90976$ (معامل القيمة الحالية 12٪ ، 4 سنوات)

من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	590000	ب- 2017/7/1
-----------------------------	--------	-------------

590000 الى ح/ المخـزون

- قيد تسوية ايراد الفائدة في 31 / 12 / 2017 :

من ح/ خصم على اوراق القبض (12/6٪ \ 900000)	54000	الى ح/ ايراد الفائـدة
--	-------	-----------------------

54000 الى ح/ ايراد الفائـدة

المثال رقم (9) عنصر تمويل يتضمن مصروف فوائد :

1- في 1 / 1 / 2017 وقعت شركة المشرق عقد مع عميل لبيع أصل. ستنقل السيطرة على الأصل إلى العميل

بعد عامين (أي سيستوفي التزام الأداء في وقت محدد). يشمل العقد خياري دفع بدليين :

أ- دفع 5000 دينار بعد عامين عندما يحصل العميل على السيطرة على الأصل .

ب- أو دفعة 4000 دينار عند توقيع العقد. وقد اختار العميل دفع 4000 دينار عند توقيع العقد .

2- تخلص المنشأة إلى أن العقد يتضمن عنصر تمويل هام بسبب طول الفترة الزمنية عندما يدفع العميل سعر الأصل وعندما تقوم المنشأة بنقل الأصل إلى العميل، بالإضافة إلى أسعار الفائدة السائدة في السوق. تقرر المنشأة ، أن السعر الذي يجب استخدامه عند تعديل المقابل الموعود به هو 6٪ ، وهو سعر الفائدة المتراكم للإئتمان للمنشأة .

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد البيع .

حل المثال رقم (9) :

الاعتراف بالتزام عقد لدفعه تبلغ 4000 دينار يتم تلقيها في بداية العقد ويتم اعداد القيد التالي :

في 1/1/2017 4000 من ح / النقدي

4000 إلى ح / التزامات عقود العملاء

يتم اعداد قيد مصروف الفائدة من بدء العقد حتى نقل الأصل ، تقوم المنشأة بتعديل مبلغ المقابل الموعود به وترکم التزام العقد بالاعتراف بمصروف فوائد كما يلي :

في 31/12/2017 : 240 من ح / مصروف الفائدة ($4000 \times 6\%$)

240 إلى ح / التزامات عقود العملاء

في 31/12/2018 : 254 من ح / مصروف الفائدة ($4240 \times 6\%$)

254 إلى ح / التزامات عقود العملاء

في 31/12/2018 : يتم نقل الاصل للعميل والاعتراف بالإيراد :

4494 من ح / التزامات عقود العملاء ($254 + 240 + 4000$)

4493 إلى ح / ايراد المبيعات

ب- العوض غير النقدي (تحصيل قيمة المبيعات او بدل الخدمات على شكل اصول عينية او خدمات).

يتطلب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (15) ما يلي :

اولاً : اذا تضمن العقد مع العميل استلام سلع (أصول) او خدمات مثل استلام معدات او عمل ، يتم سعر المعاملة اي الایراد بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة .

ثانياً : اذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بصورة معقولة ، فإنه يجب على المنشأة قياس العوض النقدي بشكل غير مباشر بالرجوع إلى سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل (أو فئة من العملاء) مقابل العوض النقدي .

المثال رقم (10) : (العوض غير النقدي)

باعت شركة الأردن بضاعة لأحد العملاء مقابل استلام قطعة ارض قيمتها العادلة 77000 دينار ، علما بان سعر بيع البضاعة النقدي 75000 دينار .

المطلوب: تحديد ايراد عقد البيع واعداد القيد اللازم .

حل المثال رقم (10) :

يقيس الایراد بالقيمة العادلة للأصل المستلم وهو الأرض اي بقيمة 77000 دينار. ويتم اعداد القيد التالي :

77000 من ح / الاراضي

77000 إلى ح / ايراد المبيعات

4- العوض النقدي المستحق للعميل (المعالجة المحاسبية للحوافر المقدمة للعميل)

يشمل العوض النقدي الذي يستحق دفعه للعميل المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة، أو يتوقع أن تدفعها، إلى العميل أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويشمل العوض النقدي المستحق للعميل

الخصومات مثل خصم الكمية أو المنتجات المجانية. ويجب على المنشأة محاسبة العوض النقدي مستحق الدفع للعميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، وبالتالي تخفيض في الإيرادات .

المثال رقم (11) :

تمنح شركة المدار لعملائها خصم كمية 3 % اذا بلغت مشترياتهم 2000000 دينار خلال سنة. بدأت الشركة ببيع بضاعة للعميل محمد في 1 / 10 / 2017. وبلغ حجم المبيعات للعميل محمد حتى 12 / 31 / 2017 بقيمة 3000000 700000 دينار . ومن خبرة الشركة في العامين السابقين فان مبيعات الشركة السنوية للعميل محمد تزيد عن دينار خلال فترة سنة واحدة .

المطلوب : ما هي قيمة الایراد الواجب على شركة المدار الاعتراف به لعام 2017 واعداد القيود اللازمة بافتراض أن العملاء استحقوا الخصم وبافتراض آخر أن العملاء لم يستحقوا الخصم .

حل المثال رقم (11) :

يجب على شركة المدار تخفيض ايراد المبيعات بمقدار 21000 دينار ($700000 \times 3\%$) لأنه من المرجح حصول العميل محمد على ذلك الخصم . اي آن ايراد المبيعات هو $700000 - 21000 = 679000$ دينار .
ويتم اعداد القيد التالي :

من ح / الذمم المدينة	700000	الى مذكورة
		ورين
ح / ايراد المبيعات	679000	
		<u>21000</u>
ح / مخصص خصم كمية (حساب مقابل للذمم المدينة)		

وبافتراض ان العملاء قد استحقوا الخصم خلال عام 2018 بوصولهم حد الخصم فان قيد تحصيل الذمم المدينة للعملية السابقة :

من مذكورة	679000	الى ح / النقدية
		ورين
ح / مخصص خصم كمية	21000	
		<u>700000</u>
الى ح / الذمم المدينة		

وبافتراض ان العملاء لم يستحقوا الخصم خلال عام 2018 بسبب عدم وصول حجم مشترياتهم الحد المطلوب لذا يتم اعداد القيد التالي عند التحصيل :

من ح / النقدية	700000	الى ح / الذمم المدينة
		ورين
من ح / مخصص خصم كمية	21000	
		<u>21000</u>
الى ح / خصم مبيعات ضائع (ايراد)		

المرحلة رقم (4) : تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهادات

Allocating the transaction price to Performance obligations

▪ اذا تضمن العقد عدة بنود من الإيراد (تعهدات) يجب على المنشأة توزيع سعر العملية الإجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبى على اساس اسعار البيع المنفصلة A relative stand – alone selling price basis لكل بند من بنود الایراد في العقد. واذا كانت تلك الأسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها . ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير وتتضمن :

A- مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted market assessment approach

بموجب هذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للعملاء دفعه مقابل تلك السلعة أو الخدمة. ويمكن اللجوء إلى الأسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق .

التكلفة المتوقعة مضافة لها هامش ربح Expected cost plus a margin Approach يمكن للمنشأة تقدير والتبنؤ بالتكلفة المتوقعة للسلعة أو الخدمة الواردة في العقد مع اضافة هامش ربح مناسب على تلك التكلفة (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح) .

B- مدخل القيمة المتبقية Residual approach

يتم تقدير سعر البيع لأحد مكونات العقد الذي يتضمن عدة بنود (مكونات) من الإيراد ولم تتمكن المنشأة من تحديد الإيراد الخاص به كما يلي:

ايراد أحد بنود العقد = اجمالي سعر العملية للعقد ككل - مجموع الاسعار المشاهدة او المحددة للسلع او الخدمات الأخرى الواردة بالعقد .

ويمكن استخدام هذا الأسلوب اذا كانت المنشأة تتبع نفس السلعة أو تقدم نفس الخدمة العملاء اخرين بأسعار متقاربة بشكل كبير ، واذا كان كانت المنشأة لم تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة او الخدمة ولم يتم بيع السلعة او الخدمة سابقا بسعر مفرد محدد .

ويمكن للمنشأة استخدام اكثر من مدخل او اسلوب اذا كان ذلك ملائمة .

المثال رقم (12) :

وقد وقعت شركة النقوى عقد مع احد العملاء لبيع المنتجات (أ) ، (ب) و (ج) مقابل 70000 دينار. توفي المنشأة بالالتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة . تتبع المنشأة بانتظام المنتج (أ) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل ملحوظ مباشرة . أسعار البيع مستقلة للمنتجين (ب) و (ج) ليست ملحوظة مباشرة . وقد استخدمت الشركة منهج تقييم السوق المعدل للمنتج (ب) والتكلفة المتوقعة زائد هامش الربح للمنتج (ج) . وتقدر المنشأة أسعار البيع المستقلة على النحو التالي :

المنتج	سعر البيع المستقل	المنهج
المنتج أ	20000 دينار	اسعار ملحوظة مباشرةً
المنتج ب	50000 دينار	منهج تقييم السوق المعدل
المنتج ج	30000 دينار	التكاليف المتوقعة زائد هامش ربح
المجموع	100000 دينار	

المطلوب: تخصيص سعر العملية على المنتجات الثلاثة، علماً بأنّ الخصم المتضمن بالعقد لا يخص منتج معين حل مثال (12) : من البيانات السابقة يلاحظ بأن العميل يحصل على خصماً لشراء مجموعة من السلع لأن المقابل الموعود به يبلغ 70000 دينار في حين أن مبلغ اسعار البيع المستقلة 100000 دينار . يتم تخصيص الخصم بنسبة وتناسب على المنتجات (أ)، (ب) و (ج) لأنّ الخصم يتعلق بكلّ المنتجات ويتم تخصيص الخصم ، وبالتالي سعر المعاملة ، كما يلي :

المنتج	سعر البيع المخصص
المنتج أ	14000 دينار ($100/20 \times 70000$)
المنتج ب	35000 دينار ($100/50 \times 70000$)
المنتج ج	21000 دينار ($100/30 \times 70000$)
المجموع	70000 دينار

المرحلة رقم (5): الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد

Recognize revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation

يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) أن تعرف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيّماً) استوفى المنشآة التزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل. وينقل الأصل عندما (أو حيّماً) يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل . تقلل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت ، وستوفي وبالتالي التزام الأداء وتعتبر بالإيرادات مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد المعايير التالية :

1. يستلم العميل المنافع المتحققة عن أداء المنشأة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه المنشأة مهامها؛ ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة التنظيف) التي يمكن فيها تحديد استلام واستهلاك المنافع المتحققة عن أداء المنشأة من قبل العميل بسهولة .
2. يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال، الأعمال قيد الإنجاز سواء أصل ملموس أو غير ملموس). يسيطر عليه العميل خلال إنشائه أو تعزيزه ؛ أو
3. لا ينتج عن أداء المنشأة أصل ذي استخدام بديل للمنشآة ويكون لدى المنشأة حقاً قابلاً للإنفاذ في قبض دفعه عن الأداء المنجز حتى تاريخه .

المثال رقم (13) :

يقدم نادي الاتحاد الصحي خدمات الاستفادة المرافق المخالفة للنادي مقابل اشتراك سنوي 2400 دينار ويستطيع العميل المشترك الاستفادة من خدمات النادي متى وكيفما شاء .

المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بإيرادات الاشتراكات .

حل المثال رقم (13) :

ان العميل يستفيد من خدمة المنشأة بتوفير الأندية الصحية بالتساوي على مدار السنة. (أي، يستفيد العميل من توفر النادي الصحية، بغض النظر عما إذا استخدمها العميل أم لا) وبناء على ذلك أن أفضل مقياس للتقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء على مرور الوقت هو مقياس يستند إلى الوقت وتعتبر المنشأة بالإيراد على أساس القسط الثابت

على مدار العام بواقع 200 دينار ($2400 \div 12$) شهرياً، أي أن العميل يتلقى ويستهلك منافع أداء المنشأة في نفس الوقت عند توفير المنشأة للأندية الصحية. وبناء على ذلك، يستوفي أداء التزام المنشأة بمرور الوقت، حيث أن استخدام العميل للنوادي الصحية لا يؤثر على مبلغ السلع والخدمات المتبقية الذي يستحقه العميل.

الالتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية محددة :

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

1. تملك المنشأة حقا حاليا في الحصول على دفعه مقابل الأصل .
2. يملك العميل حقا قانونية في الأصل .
3. تنقل المنشأة الملكية المادية للأصل .
4. يمتلك العميل المخاطر والمكافآت الهامة لملكية للأصل .
5. قبول العميل للأصل .

طرق قياس الانجاز المتحقق :

اساليب قياس الانجاز نحو الاستيفاء الكامل للتزام الاداء :

1. اسلوب المخرجات **Output methods** : تعرف أساليب المخرجات بالإيرادات على اساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة إلى العميل بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد. تشمل أساليب المخرجات أساليبه معينة مثل مسحوقات الأداء المنجز حتى تاريخه، وعمليات تقييم النتائج المتحققة ، والمراحل التي تم بلوغها، والوقت المنتهي والوحدات التي تم إنتاجها أو تسليمها .

2. اسلوب المدخلات **input methods** : تعرف أساليب المدخلات بالإيرادات على أساس وجهود المنشأة أو مدخلاتها في استيفاء التزام (على سبيل المثال ، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنقضية أو التكاليف المتکبدة أو ان المنتهي أو ساعات عمل الآلات المستخدمة) بالتناسب مع مجموع المدخلات المتوقعة في جاء ذلك الالتزام . إذا استنفذت جهود المنشأة أو مدخلاتها بالتساوي طوال مدة الأداء، فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تعترف بالإيرادات على أساس القسط الثابت .

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخه}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ نهاية السنة المالية}}$$

ملاحظة : هناك تطبيقات عملية على احتساب نسبة الانجاز ضمن فصل " عقود الابناءات " .

حالات خاصة للاعتراف بالإيراد:

اولا: اتفاقيات اعادة الشراء Repurchase agreements :

1. تمثل اتفاقيات اعادة الشراء قيام المنشأة ببيع اصل للعميل مع وجود التزام او حق لدى المنشأة بإعادة شراء الأصل. و اذا كان الالتزام او الحق بشراء الأصل بمبلغ يساوي او يزيد عن سعر بيعه الأصلي للعميل، فإن العملية تمثل عملية تمويل. اما اذا كان هناك التزام على المنشأة أو لديها الحق في اعادة شراء الأصل بمبلغ يقل عن سعر بيعه الأصلي للعميل يتم اعتبار العملية عقد ايجار بموجب معيار رقم 17 او 19 (IFRS 19) .

2. عند انتهاء اجل حق اعادة الشراء دون ممارسته يتم الغاء الاعتراف بالتزامات اعادة الشراء والاعتراف بالإيراد.

المثال رقم (14) :

في 1 / 1 / 2017 باعت شركة القناعة لتجارة المعدات معدات للعميل ناصر مقابل 50000 دينار. وتضمن عقد البيع منح الشركة الحق بإعادة شراء المعدات في 2018/12/31 مقابل 60500 دينار ، بافتراض أن معدل الفائدة الضمني (تم استنتاجه من العقد) 10% .

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية بيع المعدات لدى شركة القناعة .

حل المثال رقم (14) :

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) يتم معالجة العقد باعتباره عملية تمويل لأن السيطرة على الأصل لم تنتقل للعميل (بالرغم من انتقال الأصل وحيازة العميل له) وبالتالي قدرة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل ، كما أن سعر الممارسة (حق اعادة الشراء) يزيد عن سعر البيع المعدات الأصلي للعميل .

قيد استلام قيمة الأصل في 1/1/2017 هو :

من ح / النقدي	50000
<u>إلى ح / التزامات بيع و إعادة الشراء - العميل ناصر</u>	<u>50000</u>

في 31/12/2017 يتم اعادة قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي :

من ح / مصروف الفائدة (50000 × 10%)	5000
<u>إلى ح / التزامات بيع و إعادة الشراء - العميل ناصر</u>	<u>5000</u>

في 31/12/2018 يتم اعادة قيد مصروف الفائدة على قيمة الالتزام التمويلي :

من ح / مصروف الفائدة (55000 × 10%)	5000
<u>إلى ح / التزامات بيع و إعادة الشراء - العميل ناصر</u>	<u>5000</u>

في 31/12/2018 اذا تم ممارسة حق خيار الشراء يتم تسديد الالتزام للعميل ناصر بقيمة 60500 دينار واعداد القيد التالي :

من ح / التزامات بيع و إعادة الشراء - العميل ناصر	60 500
<u>إلى ح / النقدي</u>	<u>60500</u>

وبافتراض ان الشركة لم تمارس حق خيار اعادة الشراء المعدات من العميل ناصر يتم عندها الاعتراف بإيراد مبيعات

المعدات في 31/12/2018 واعداد القيد التالي :

من ح / التزامات بيع واعادة الشراء – العميل ناصر	60 500
إلى ح / ايد____راد المبيعات	<u>60500</u>

ثانياً : ترتيبات (الفوترة والاحتفاظ) : Bill – and – hold arrangements :

إن اتفاقية الفوترة والاحتفاظ تمثل عقد تصدر المنشأة بموجبه فاتورة للعميل عن المنتج الذي يبقى بحوزة المنشأة إلى أن يتم نقله إلى العميل عند نقطة زمنية محددة في المستقبل. على سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة إبرام مثل هذا العقد بسبب عدم وجود مساحة متوفرة للمنتج عند العميل أو بسبب التأخر في جداول إنتاج العميل. بموجب هذا النوع من الاتفاقيات تنتقل السيطرة على الأصل (المنتج) للعميل وبالتالي يتم استيفاء الالتزام الاداء عند توقيع عقد البيع مع العميل بالرغم من احتفاظ المنشأة بالأصل بناء على طلب العميل. وذلك كون العميل قادر على توجيه استخدام المنتج والحصول فعليه على كافة المنافع المتبقية من المنتج رغم انه قرر عدم ممارسة حقه في حيازة ذلك المنتج. وبالتالي فان المنشأة لا تسيطر على المنتج وإنما يقتصر على توفير خدمة حفظ المنتج لديها وفق رغبة العميل.

المثال رقم (15) ترتيبات الفوترة والاحتفاظ

في 1/4/2017 باعت شركة الخليل لتجهيزات المطاعم كمية من الثلاجات لاحد العملاء (مطعم النعيم) بمبلغ 90000 دينار، وتبلغ تكلفتها 65000 دينار. وقد طلب العميل مطعم النعيم من الشركة الاحتفاظ بالثلاجات حتى الانتهاء من تجهيز عمليات صيانة تتم للمطعم . وتم اصدار فاتورة وانتقلت ملكية الثلاجات لمطعم النعيم عند توقيع عقد البيع . والمطلوب : بيان المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد من العمليات السابقة .

حل المثال رقم (15) : يتم الاعتراف بالإيراد عند توقيع العقد واصدار فاتورة ويتم اعداد القيود التالية :

من ح/ ذمم مدينة	90000
إلى ح/ ايد____راد المبيعات	<u>90000</u>
من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	65000
إلى ح / المخزون	<u>65000</u>

ثالثاً : بضاعة الامانة : consignment arrangements

1. يقوم عادة تجار الجملة والمصنعين (المنشأة) بتسليم بضائعهم او منتجاتهم الى طرف اخر (مثل تاجر او موزع) بغرض بيعها للعملاء النهائيين أي برسم البيع فان هذه الترتيبات تسمى "بضاعة الامانة " وتميز تلك الترتيبات بما يلي :

أ- تسيطر المنشأة على المنتج حتى وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى أحد عملاء التاجر أو حتى انتهاء فترة محددة .

ب- تكون المنشأة قادرة على و طلب إرجاع المنتج أو نقل المنتج إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر) .

ج- لا يترتب على التاجر التزام غير مشروط لدفع ثمن المنتج (على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة لدفع تأمين) .

2. ويتم الاعتراف بإيرادات بيع البضاعة في دفاتر المنشاة عند بيع الوكيل (التاجر) البضاعة للعملاء النهائيين، وعندما ويعرف الوكيل (التاجر) بإيراد عمولة بيع بضاعة الأمانة .

المثال رقم (16) :

- في 1 / 1 / 2017 قامت شركة عمان بشحن بضاعة تكلفتها 50000 دينار لمحلات العقبة التجارية كبضاعة أمانة برسم البيع ودفعت الشركة 2000 دينار شحن كما ودفعت محلات العقبة 1000 دينار مصاريف اعلانات في مدينة العقبة والتي سوف يتم استردادها من شركة عمان .
 - في 31 / 3 / 2017 تبين أن محلات العقبة باعت 60% من البضاعة مقابل 40000 دينار نقدا . وتتقاضى محلات العقبة عمولة 10% و تقوم بتوريد المبلغ المستحق لشركة عمان .
- المطلوب : اثبات قيود اليومية اللازمة في سجلات كل من الموكل (شركة عمان) والوكيل (محلات العقبة) .

حل المثال رقم (16) :

دفاتر الموكل		دفاتر الوكيل
1- شحن البضاعة للكيل		
لا قيد (يتم اعداد مذكرة بذلك)	من ح/بضاعة الامانة	50000
	الى ح/المخزون	<u>50000</u>
2- دفع تكاليف الشحن من قبل الموكل		
لا قيد	من ح/بضاعة الامانة	2000
	الى ح/النقدية	<u>2000</u>
3- دفع مصاريف الاعلان		
من ح/ ذمم مدينة (الموكل)	1000	لا قيد
الى ح/النقدية	<u>1000</u>	
4- بيع الوكيل بضاعة الامانة		
من ح/النقدية	40000	لا قيد
الى ح/ ذمم مدينة (الموكل)	<u>40000</u>	
5- تحويل قيمة البضاعة لشركة عمان وتسجيل ايرادات المبيعات لدى الموكل والمصاريف الخاصة بالعملية .		
من ح/ ذمم دائنة - الموكل	40000	من مذكورين
الى مذكورين		ح/النقدية
1000 ح/ ذمم مدينة - الموكل	35000	1000
ح/ ايراد عمولات (40000 × 10%)	4000	ح/ مصاريف عمولات الوكيل
الى ح/النقدية	<u>35000</u>	<u>40000</u>
		الى ح/ ايرادات مبيعات بضاعة الامانة

6- اثبات تكفة البضاعة المباعة

لا قيد	من ح/ تكفة البضاعة المباعة	31200
	إلى بضاعة الامانة	31200
	$(31200 \times 2000 + 50000) \times \%60 = 31200$	

رابعاً: الكفالات (الضمادات)

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) هناك نوعان من الكفالات المتعلقة ببيع منتج سواء كان سلعة أو خدمة : هما :

1- **الكافلة تعتبر ضمن سعر بيع المنتج :** وهي كفالة تضمن للعميل أن المنتج يليبي منفصل ، المتفق عليها وليس للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل ، وفي هذه الحالة لا تعتبر الكفالة خدمة مستقلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، الالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" بحيث يتم تكوين مخصص كفالات منتجات مباعة .

2- **لا تعتبر الكفالة ضمن سعر بيع المنتج :** وهي كفالة تقدم خدمة الصيانة بالإضافة إلى ضمان تلبية المنتج للمواصفات المتفق عليها ويكون للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل ، في هذه الحالة تعتبر الكفالة خدمة مستقلة وعلى المنشأة محاسبة الكفالة الموعود بها كالالتزام اداء .

المثال رقم (17) : خلال عام 2017 باعت شركة التميز 100 آلة تصوير للعملاء بسعر اجمالي 800000 دينار وتكلفتها 500000 دينار ، وهي مكفولة لمدة عامين من عيوب التصنيع . تقدر الشركة المصارييف المتوقعة دفعها خلال فترة الكفالة بمبلغ 15000 دينار . وفي نفس الوقت باعت الشركة كفالات اضافية لصيانة 40 آلة تصوير ولمدة 3 سنوات أخرى بعد العامين الواردين في الكفالة السابقة بناء على طلب بعض العملاء مقابل 12000 دينار .

المطلوب: اعداد قيد اليومية لعام 2017 لأثبات عملية البيع والكفالات الصادرة عن شركة التميز.

حل المثال رقم (17) : يتم الاعتراف بمخصص كفالات سلع مباعة بقيمة 15000 دينار بشكل منفصل عن التزام الاداء للكفالات الإضافية البالغة 12000 دينار وكما يلي :

1- قيد البيع :

من ح / النقدي	800000
إلى ح / ايراد المبيعات	800000

2- قيد اثبات كفالة الصيانة لمدة سنتين :

من ح / مصروف كفال	15000
إلى ح / مخصص كفالات - الات تصوير	15000

3- قيد استلام عقد صيانة لمدة ثلاثة سنوات :

من ح / النقدي	12000
إلى ح / ايراد كفالات غير مكتسبة - صيانة الات التصوير	12000

خامساً : الرسوم المقبوضة مقدماً وغير القابلة للاسترداد : Non-Refundable Upfront Fees

تقوم بعض المنشآت باستيفاء نوعين من الرسوم مقابل الخدمات التي تقدمها للعملاء، حيث يدفع العميل في بداية الاشتراك في الخدمة رسوم لمرة واحدة، ثم يدفع بعد ذلك مبالغ دورية (شهرية أو سنوية) مقابل الخدمة المقدمة له. مثل ذلك قيام بعض النوادي الصحية باستيفاء رسوم انتساب للنادي لمرة واحدة من المشتركين الجدد، كما يقوم المشترك بتسديد رسوم اضافية شهرية أو سنوية. وبشكل مشابه تقوم بعض المنشآت التي تقدم خدمات الانترنت باستيفاء رسوم ايصال الخدمة الى المشترك وتسدده هذه الرسوم لمرة واحدة، ويتم لاحقا تحصيل بدل استخدام خدمة الانترنت بشكل سنوية أو شهري . ويتم معالجة الرسوم التي تستلم من العميل لمرة واحدة في بداية الاشتراك من خلال توزيعها على الفترات الزمنية المتوقعة أن يستمر العميل خلالها في الاشتراك والاستفادة من الخدمة، وبالتالي لا يجوز الاعتراف بها كإيراد عند استلامها من العميل .

المثال رقم (18) : في 1/4/2018 وقعت مجموعة مطاعم ABC العالمية عقد مع الشركة الاردنية للمطاعم لمدة 5 سنوات، يتم بموجب العقد استخدام الشركة الأردنية للعلامة التجارية لمجموعة المطاعم ABC مقابل دفع الشركة الأردنية مبلغ 400000 دينار تدفع مرة واحدة عند افتتاح المطعم في الأردن وبدء أعماله التجارية، كما يتم دفع 10% من اجمالي مبيعات المطعم في الأردن لمجموعة المطاعم ABC وذلك في نهاية كل ربع من السنة. وقد افتتاح المطعم وبدء العمل به في 1/7/2018 ، وتم في هذا التاريخ تسديد المبلغ المتقد عليه لمجموعة المطاعم ABC والبالغ 400000 دينار. وقد بلغت مبيعات المطعم للربع الاول (30/9/2018 - 1/7) من العقد مبلغ 300000 دينار وتم تسديد المستحقات الخاصة بذلك المجموعة المطاعم ABC في 5/10/2018.

المطلوب :

- 1- اثبات قيود اليومية في دفاتر مجموعة مطاعم ABC العالمية والخاصة باسلام الرسوم لمرة واحدة .
- 2- اثبات قيود اليومية في دفاتر مجموعة مطاعم ABC العالمية والخاصة بالاعتراف بإيرادات الربع الأول من العقد.

حل مثال (18)

1- اثبات قيود اليومية في سجلات مجموعة مطاعم ABC العالمية

أ- يتم اثبات قيد استلام رسوم العلامة التجارية لمرة واحدة في 1/7/2018 كما يلي :

من ح / النقدي 400000

400000 إلى ح / ايراد علامة تجارية غير مكتسبة

ب- اما قيد استلام العمولة والبالغة 10% من المبيعات ، فيتم اثباتها في 5/10/2018 بالقيد التالي :

() $300000 \times 10\% = 30000$ دينار)

من ح / النقدي 30000

30000 إلى ح / ايراد عمولات علامة تجارية

ج- كما يتم وفي نهاية الربع الاول 30/9/2018 اثبات قيد التسوية التالي للاعتراف بجزء من رسوم الاشتراك المستلمة لمرة واحدة .

من ح / ايراد علامة تجارية غير مكتسبة 20000

سادسا : العلاقة بين المنتج والوكيل Principal and Agent Relationship

تمثل هذه الحالة وجود وكيل معتمد المنتج السلعة أو مقدم الخدمة، وبحيث يقوم الوكيل ك وسيط بين مشتري السلعة أو الخدمة ومنتج السلعة أو الخدمة، ويتقاضى الوكيل مقابل ذلك عمولة عن كل عملية بيع تكون نسبة من سعر البيع او مبلغ مقطوع عن كل عملية بيع. ومن الأمثلة على ذلك مكاتب وكلاه السياحة والسفر والتي تقاضى عمولة من شركات الطيران مقابل كل تذكرة سفر يتم بيعها من خلال هذه المكاتب. ومن الأمثلة الأخرى على هذا النوع من الأعمال وكلاه المحطات الرياضية واشتراكات الصحف . وفي هذا النوع من العمليات فان المبالغ التي يحصلها الوكيل كثمن للبضاعة أو الخدمة المقدمة للزبون لا تعتبر إيراد بالنسبة للوكيل، وإنما هي تحصيل نيابة عن المنتج او مقدم الخدمة، وبالتالي فان الإيراد الذي يعترف به الوكيل يتمثل في العمولة المتفق عليها مع المنتج او مقدم الخدمة.

وهناك من يرى أن يقوم الوكيل بتسجيل المبلغ المحصل من الزبون عن الخدمة أو السلعة المباعة إيراد ومن ثم يعترف بالكلفة او صافي المبلغ الذي سيقوم بتحويله الى المنتج، الا ان هذا الرأي غير مقبول محاسبيا لأنه يؤدي الى تضخيم إيرادات وتكليف الوكيل، وبالتالي فان المعالجة المفضلة هنا أن يثبت الوكيل إيراد العمولة المتحققة له فقط خاصة اذا كانت العمولة محددة مسبقا بين الوكيل والمنتج . وهذه الحالة تختلف عن بضاعة الأمانة التي سبق شرحها في الأجزاء السابقة من هذا الفصل، حيث أن البضاعة أو الخدمة في هذه الحالة لا يتم شحنها الى الوكيل ليتم بيعها من خلاله للزبون، وإنما يتم تسليم البضاعة الى العميل مباشرة من قبل المنتج. وبالتالي فان دور الوكيل يتمثل فقط في اجراء ترتيبات البيع بين الطرفين المنتج والزبون، ويكون المنتج هو المسؤول عن تحديد سعر بيع البضاعة أو الخدمة وهو المسؤول عن تحصيل قيمتها في حال كون البيع آجل وهو المسؤول ايضا عن أي مخاطر تتعلق بتخزين البضاعة وشحنها للمشتري .

المثال رقم (19) :

ينص الاتفاق الموقع بين فندق الفصول الأربع وشركة الشرق للسياحة والسفر على قيام شركة الشرق بتسويق وترتيب حجوزات العملاء لدى الفندق وبأسعار محددة من قبل الفندق مقابل حصول شركة الشرق على عمولة تبلغ 10% من سعر الحجز .

في 1 / 4 / 2018 قام أحد الزبائن ومن خلال شركة الشرق بحجز غرفة مزدوجة ولمدة 5 ليالي في فرع الفندق في مدينة عمان وبسعر 80 دينار لليلة الواحدة، وقد قامت الشركة بتحصيل المبلغ من الزبون نقدا.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر شركة الشرق للسياحة والسفر .

حل المثال رقم (19) :

يتم اثبات عملية الحجز في دفاتر شركة الشرق للسياحة والسفر واستلام المبلغ من الزبون بالقيد التالي :

من ح/ النقدية	400
---------------	-----

إلى مذكورين

ح / ذمم دائنة - فندق الفصول الأربع	360
------------------------------------	-----

ح / ايراد عمولة حجوزات فندقية (400 × 10 %)	40
--	----

سابعاً : الأصول التعاقدية (Contract Asset)

اذا اقامت المنشاة بتسلیم العميل بضاعة متعاقد على بيعها او تقديم خدمة متفق عليها، ولم يقم العميل بتسديد قيمة البضاعة او بدل الخدمة فيتوجب على المنشاة في هذه الحالة أن تعرض في الميزانية وبجانب الأصول ما يسمى "أصول تعاقدية" (Contract Asset) مطروحا منها أية مبالغ تم استلامها من العميل وتعلق بنفس العقد. بينما يظهر المبلغ المستحق للمنشاة كنجم مدينة على العميل اذا لم يتم اصدار فاتورة للعميل حتى تاريخ الميزانية .

المثال رقم (20) :

في 4 / 1 / 2018 عقدت شركة التجهيزات العالمية عقد مع مطعم زيد تقوم بموجبه شركة التجهيزات بتزويد المطعم بفرن طبخ وخلاط مقابل مبلغ 1000 دينار ل الفرن و 500 دينار للخلاط ، وتم الاتفاق أن يتم تسليم الفرن خلال أسبوعين من تاريخ توقيع العقد (15/4/2018) وعلى أن يتم تسليم الخلاط بعد شهر من تسليم الفرن (15/5/2018) . كما نص العقد على عدم تسديد قيمة الفرن، الا بعد أن يتم تسليم كامل محتويات العقد وهي الفرن والخلاط . والمطلوب: اثبات ما سبق في دفاتر الشركة البائعة .

حل المثال رقم (20) :

يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بالفرن عند تسليمه للزبون حيث تكون السيطرة على الاصل قد انتقلت الى الزبون . وبالتالي يتم في 15 / 4 / 2018 عند تسليم الفرن للزبون اثبات القيد التالي :

1000 من ح / اصل عقد

1000 الى ح / اي راد مبيعات

اما عند تسليم الخلاط في 15/5/2018 فيتم اثبات القيد التالي :

1500 من ح / ذمم مدين

الى مذكورين

500 ح / اي راد مبيعات

1000 ح / اصل عقد

ثامناً : الالتزامات التعاقدية (Contract Liability)

يظهر في الميزانية وبجانب الالتزامات للغير "الالتزامات تعاقدية" (Contract Liability)، اذا قام العميل بدفع ما هو مستحق عليه أو جزء منها ولم يتم بعد تسليم البضاعة له او الخدمة المتعاقد عليها، وهذا يماثل الامدادات غير المكتسبة Deferred or Unearned Revenue . وتحتاج المعالجة المحاسبية بعض الشيء في كون العقد قابل للإلغاء a cancellable contract او غير قابل للإلغاء non - cancellable contract .

المثال رقم (21) :

في 1 / 4 / 2018 وقعت شركة السلام للأجهزة الطبية عقد قابل للإلغاء to a cancellable مع مستشفى الحالى لبيع جهاز تصوير اشعه بسعر 120000 دينار تسليم 15 / 6 / 2018. تضمن العقد قيام المستشفى بتسديد قيمة الجهاز البالغ 120000 دينار مقدما وذلك في 30 / 4 / 2018 ، الا ان المستشفى سدد الدفعة المقدمة في 15 / 5 / 2018 . قامت الشركة بتسلیم الجهاز الى المستشفى في الموعد المتفق عليه وهو 15/6/2018 .

المطلوب: تسجيل ما سبق في دفاتر شركة السلام للأجهزة الطبية .

حل المثال رقم (21) :

أ- لا قيد في 1/4/2018 .

ب- لا قيد في 30/4/2018 .

ج- في 15/5/2018 يتم اثبات استلام الدفعة المقدمة من المستشفى بالقيد التالي :

من ح / النقدي 40000

الى ح / التزام عقد 40000

ـ5ـ في 15/6/2016 يتم اثبات تسليم الجهاز الى المستشفى بالقيد التالي :

من ح / التزام عقد 120000

الى ح / ابراد المبيعات 120000

مثال (22)

افترض بالمثال السابق أن العقد مع مستشفى الخالدي كان غير قابل للإلغاء non-cancellable

المطلوب: تسجيل ما سبق في دفاتر شركة السلام للأجهزة الطبية :

حل المثال رقم (22) :

أ- لا قيد في 1/4/2018 .

ب- في 30/4/2018 وهو تاريخ استحقاق الدفعة المقدمة يتم اثبات القيد التالي :

من ح / ذمم مدينة 40000

الى ح / التزام عقد 40000

ج- في 15/5/2018 يتم اثبات استلام الدفعة المقدمة من المستشفى بالقيد التالي :

من ح / النقدي 40000

الى ح / ذمم مدينة 40000

ـدـ في 15/6/2018 يتم اثبات تسليم الجهاز الى المستشفى بالقيد التالي :

من ح / التزام عقد 120000

الى ح / ابراد المبيعات 120000

العرض في القوائم المالية 1 Presentation in financial statements

1. يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام او اصل او ذمم مدينة اعتمادا على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة او السلعة (اداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتمادا على مدفوعات العميل .

2. اذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الاعتراف بالالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي .

3. اذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة او تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف بأصل او الاعتراف بذم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي :

أ- يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل (البدل) المتوقع استلامه مرتبط يحدث غير زمني (اذا كان الاعتراف بالإيراد لا يرتبط بمرور الوقت). على سبيل المثال اداء مستقبلي يجب ادائه من قبل المنشأة للعميل .

ب- يتم الاعتراف بذم مدينة اذا كان البدل (المقابل) الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت (اساس زمني) .

4. يتم معالجة حساب الذم المدينة أو الأصل الناتج عن العقد ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 9 واية تدني بذلك الحساب يعترف به كمصروف .

الافصاحات : Disclosures

تضمن المعيار العديد من الافصاحات وتشمل :

1. على المنشأة تقديم افصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبانع وحالات عدم التأكيد الخاصة بالإيراد وبالتالي تدفقات النقدية من العقود مع العملاء .

2. على المنشأة الافصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي :
أ- عقودها مع العملاء .

ب- الأحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق ارشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء .

ج- اية اصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وانجاز تلك العقود .

المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات والاعتراف بالإيراد من عقود لدى شركات المقاولات :

تمثل عقود البناء أو ما يطلق عليه أحياناً عقود المقاولات اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بإنشاء اصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) وبسعر يكون في الغالب محدد وثبتت عند توقيع العقد. ومن الأمثلة على عقود البناء، عقود بناء الجسور والمباني وشق الطرق وغيرها. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود البناء في دفاتر المقاول، حيث أن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه عبر أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب اسلوب محاسبي ملائم لتوزيع ايراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد .

تحميم وتحزئة عقود البناء : Combining and Segmenting Construction Contracts

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول على عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل. والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل أصل في العقد على حدة، الا أن بعض الحالات

المحدودة تستوجب تطبيق المعيار على مجموعة الأصول في العقد (او العقود) معاً من أجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فان إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية :

1. يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى .
2. يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول او رفض كل أصل بشكل افرادي .
3. إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة .

ويتم اعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا :

1. تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة .
2. كانت العقود متراقبة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد .
3. يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلاسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة .

المثال رقم (23) : مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود مستقلة (منفصلة)

في 1 / 5 / 2016 وقعت شركة الاخلاص للمقاولات 3 عقود مع احد الدوائر الحكومية لإنشاء 3 مباني احدهما مكاتب للادارة ، والأخر كراج يتكون من 5 طوابق ، والثالث مبني خدمات الجمهور ، وعند طرح العطاء من قبل الدائرة كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبني بشكل مستقل ، مع تحديد قيمة العطاء لكل مبني ، وقد حدد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبني على مقاول مستقل ، وقد بلغت القيمة المتقدّمة عليها لكل مبني والتكاليف المقدرة لكل منها على النحو التالي :

البيانات	مكاتب الادارة	الكراج	خدمات الجمهور
قيمة العطاء	500000 دينار	200000 دينار	100000 دينار
التكاليف المقدرة	350000 دينار	140000 دينار	65000 دينار
هامش الربح المقدر	150000 دينار	60000 دينار	35000 دينار

المطلوب: تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبني كعقد إنشاء منفصل ، ام اعتبار مجموعة العقود ، عقد إنشاء واحد .

حل المثال رقم (23) : يتوجب معاملة إنشاء كل مبني كعقد إنشاء منفصل نظراً لتوفّر الشروط الثلاث التي يتطلبها المعيار لهذه الغاية وهي :

1. تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى .
2. خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بإمكان العميل (الدائرة الحكومية) قبول او رفض كل مبني بشكل افرادي .
3. هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة .

المثال رقم (24) : مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد .

في 1 / 10 / 2016 وقعت شركة السعادة للمقاولات عقد مع احد البنوك التجارية لإنشاء مبني يتكون من 10 طوابق يخصص منه 3 طوابق كراجات للموظفين والعملاء والباقي يخصص لاستعمال إدارة البنك ، وقد بلغت قيمة كامل العطاء 1000000 دينار دون توزيع لقيمة العطاء بين مبني الكراج ومبني الإدارة .
المطلوب : تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبني كعقد إنشاء منفصل ، ام اعتبار مجموعة العقود ، عقد إنشاء واحد .

حل المثال رقم (24) :

يتوجب معاملة إنشاء كامل المبني بشقية الخاص بالإدارة والخاص بالكراجات كعقد إنشاء واحد وذلك لتتوفر الشروط التالية :

1. تم التفاوض على كامل المبني باعتباره صفقة واحدة .
2. المبنيين متربطين بعضهما بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارهما عقد واحد .
3. سيتم إنجاز العقود بشكل متسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة .

التغيرات في أوامر العقود Contracts Changes

قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي . إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على انه عقد إنشاء منفصل عندما :
أ- يختلف بشكل كبير في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي .
ب- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي . أما اذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فان أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من ايراد العقد الأساسي .

إيراد العقد Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيسلم ، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتفها حالة عدم التأكيد . ويطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكيد . وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها ، على سبيل المثال :

1. اتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغيير إيراد العقد في المستقبل .
2. احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل .
3. انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد .
4. ارتباط إيراد العقد بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج .

ويجب أن يتضمن إيراد العقد :

- أ- قيمة الإيراد الأساسي المتوقع عليه في العقد .
- ب- المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد :

أولاً : إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد .

ثانياً : إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة .

وبالتالي فإن الحواجز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيض التكاليف العقد أو إيرادات أخرى ، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد .

أوامر التغير في العقد Variation : هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير في إيراد العقد زيادة أو انخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الاعتراف بأوامر التغيرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية .

أما المطالبات Claims : فهي مبالغ يحاجل المقاول تحصيلها من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير واردة في سعر العقد. وقد تترجم المطالبة عن التأخير الذي يسببه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات التي يطلبها العميل (مالك عقد الإنشاءات) وغير واردة في العقد. ويتم الاعتراف بهذه المطالبات في إيراد العقد عند :

1. وجود احتمالية معقولة بقبول العميل لتحمل مبلغ المطالبة .
2. يمكن قياس المبلغ الذي سيقبل العميل تحمله بموثوقية .

أما مدفوعات الحواجز أو الحواجز المدفوعة : Incentive Payments :

فهي مبالغ إضافية يدفعها العميل للمقاول إذا استوفى المقاول بعض الشروط مثل الحواجز المدفوعة للمقاول الإنجاز العقد بشكل مبكر أي قبل المدة المحددة في العقد، ويتم الاعتراف بـ **مبالغ الحواجز في سجلات المقاول كجزء من إيراد العقد عندما :**

1. يكون العقد على مشارف الانتهاء (مرحلة متقدمة) وتدل الواقع على إمكانية الوفاء بالشروط مقابل الحواجز التي سيستلمها المقاول .
2. يمكن قياس مبلغ الحواجز بموثوقية .

تكاليف العقد : Contract Costs : تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي :

1. التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد .
2. التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، وتكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة .
3. التكاليف الأخرى التي يتم تحديدها على العميل بموجب شروط العقد .

التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل ما يلي :

- أ- أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين .
- ب- تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء .
- ج- مصروف اهتلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء .

- مصاريف نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد .
- مصاريف استئجار الآلات والمعدات والأجهزة الازمة لتنفيذ العقد .
- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد .
- التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد .

ح- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى .

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد ، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد .

التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات :

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاءات. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي :

- مصاريف البيع والتسويق .
- المصاريـف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد .
- مصروف اهـلاك المنشـاة والمعدـات العاطـلة عن العمل والتي لم تـستخدم في عـقد معـين .
- تـكالـيف الـبـحـثـ والـتطـوـيرـ التي لا يوجدـ فيـ العـقدـ ماـ يـشـيرـ لـالـتـعـويـضـ عـنـهاـ .

المثال رقم (25) : التكاليف الواجب تضمينها ضمن تكلفة العقد :

في 1/3/2016 وقعت شركة الفرسان للمقاولات عقد مع امانة عمان الكبرى لإنشاء جسر في منطقة عمان الغربية بقيمة 3 مليون دينار ، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ 18 شهر .

في 31/12/2016 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي :

650000 دينار	مواد مستخدمة في العمل
250000 دينار	حديد مستخدمة في العمل
125000 دينار	اجور عمال ومسـرفـينـ فيـ مـوقـعـ الـعـملـ
25000 دينار	مـصـروفـ اـهـلاـكـ الـآـلـيـاتـ وـالـمـعـدـاتـ الـمـسـتـخـدـمـةـ فـيـ مـوـقـعـ الـعـملـ
60000 دينار	عمل منجز من قبل مقاول من الباطن
10000 دينار	مصاريف مخططـاتـ وـتـصـمـيمـ الجـسـرـ
15000 دينار	مصاريف دعاـيةـ وـتـروـيجـ لـقـسـمـ اـقـامـةـ الجـسـورـ فـيـ الشـرـكـةـ
5000 دينار	مصاريف دورـاتـ تـدـريـبـةـ لـمـهـنـدـسـيـ الشـرـكـةـ تـتـعـلـقـ بـأـنـشـاءـ الجـسـورـ

المطلوب : تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2016 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميـلـهاـ للـعـقدـ .

حل المثال رقم (25) :

تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2016 وبالتالي يتوجب تحميـلـهاـ لهاـذاـ العـقدـ عـلـىـ النـحـوـ التـالـيـ :

650000 دينار	مواد مستخدمة في العمل
250000 دينار	حديد مستخدمة في العمل
125000 دينار	اجور عمال ومسرفي في موقع العمل
25000 دينار	مصاروف اهلاك الآليات والمعدات المستخدمة في موقع العمل
60000 دينار	عمل منجز من قبل مقاول من الباطن
10000 دينار	مصاريف مخططات وتصميم الجسر
1120000 دينار	المجمـوع

أما التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحديدها للعقد فتمثل بالاتي :

15000 دينار	مصاريف دعاية وترويج لقسم اقامة الجسور في الشركة
5000 دينار	مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور
20000 دينار	المجمـوع

الاعتراف بإيراد العقد ومصاروفاته : Recognition of Contract Revenue and Expenses

يجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصاروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية، وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية. ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة بمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتوجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصاروف فوراً . ويجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي :

1. فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا .
2. المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد .
3. وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد .

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول ، وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الاستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

متى يمكن تقدير نتائج عقود الإنشاءات (تحت التنفيذ) بموثوقية ؟

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد ، فإن نتائج عقد الإنشاءات يمكن تقديرها بموثوقية عندما تتحقق الشروط التالية جميعها :

- أ- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية .
- ب- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المنشأة .
- ج- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية .
- د- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتکبدة بالتقديرات السابقة .

2. في حالة عقد التكلفة مضافاً إليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية عندما يتحقق الشرطين التاليين :

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة .
- ب- يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا .

يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد والاعتراف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ الذي لم يُعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الاعتراف به كمصاروف وليس كتعديل المبلغ لإيراد العقد.

طرق تقدير نسبة الإنجاز :

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي :

1. نسبة التكاليف الفعلية التراكيمية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد (طريقة التكلفة إلى التكلفة) . ويمكن في هذا المجال استخدام اما اسلوب المدخلات (التكاليف) او اسلوب المخرجات (عدد الوحدات المنجزة) ، وبالتالي فان نسبة الانجاز تقاس حسب الاسلوبين بالشكل التالي :

$$\text{أ- (اسلوب المدخلات) : نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية التراكيمية حتى تاريخ انتهاء الفترة}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة}}$$

مع ملاحظة ضرورة عدم ادراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة بعد مثل الاسمنت والرمل وال الحديد المتبقى في نهاية السنة كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدمة للمقاولين من الباطن عن أعمال لم تتجز بعد .

$$\text{ب- (اسلوب المخرجات) : نسبة الانجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات (مقدار) المنجزة فعلياً من العقد}}{\text{اجمالي عدد الوحدات محل المقاولة}}$$

2. معاينة أو مسح العمل الميداني المنجز .

3. التنفيذ الفعلي لجزء من العمل المتفق عليه بموجب العقد .

وقد لا تمثل الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء في كثير من الحالات نسبة العمل المنجز .

المثال رقم (26) : احتساب نسبة الانجاز بناء على اسلوب المدخلات

في 1 / 4 / 2014 وقعت شركة الرمال للمقاولات عقد إنشاء بناء صناعي مع احدى الشركات الصناعية بقيمة 4000000 دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

التاريخ	اجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً	اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدماً
---------	--------------------------------------	--	---	--

	000000 دينار	3200000 دينار	2014/4/1
40000 دينار	700000 دينار	2640000 دينار	2014/12/31
100000 دينار	2900000 دينار	700000 دينار	2015/12/31
00000 دينار	3650000 دينار	000000 دينار	2016/3/31

المطلوب :

- 1- تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام 2014 - 2016 .
- 2- تحديد مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به لكل سنة .

حل المثال رقم (26) :

1. تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 - 2016 .

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخ انتهاء الفترة}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة}} = \text{نسبة الانجاز في } 2014/12/31$$

$$\%20 = \frac{66000}{2640000 + 66000}$$

$$\%80 = \frac{280000}{700000 + 280000}$$

$$\text{نسبة الانجاز للعام } 2015 = \%20 - \%80 = \%60 .$$

$$\text{نسبة الانجاز للعام } 2016 = \%100 - \%80 = \%20 .$$

ملاحظة : لغايات احتساب نسبة الانجاز ، تم استثناء رصيد المواد غير المستخدمة والمبالغ المدفوعة مقدمة من رصيد اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة بتاريخه .

2- مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف به لكل سنة :

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به لكل سنة
2014	$800000 = \%20 \times 4000000$	800000 دينار
2015	$2400000 = \%80 \times 4000000$	2400000 دينار
2016	$800000 = \%20 \times 4000000$	800000 دينار

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه :

1- يتم الاعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتکبدة والتي من المحتمل استردادها وهي ما تعرف بطريقة استرداد الكلفة .

2- يجب الاعتراف بتكليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبـد التكاليف . وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الاعتراف بأي أرباح ، وإذا كانت التقديرات تشير إلى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً .

التكاليف التي من غير المحتمل استردادها :

ان تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف فوراً. ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية استرداد التكاليف المتکبدة غير محتملة ، والتي يعترف فيها بـتكاليف العقد كمصروف مباشرة كما يلي :

- 1- هناك شكوك حول مشروعيتها .
- 2- يكون إتمامها معلقاً على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب .
- 3- معرضة للمصادرة أو الاستيلاء والهدم .
- 4- عدم قدرة العميل على مواجهة التزاماته .
- 5- عدم قدرة المقاول على استكمال العقد أو عدم قدرته على الوفاء بالالتزامات العقد .

عند انتهاء حالات عدم التأكيد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز .

التغيرات في التقديرات : يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز بشكل تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغيير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغيير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي وذلك بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (8) : "السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تستخدم التقديرات التي تم تغييرها في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي تمت فيها التغييرات والفترات المستقبلية، في حين لا يتم تعديل إيرادات ومصاريف الفترات المالية السابقة.

الإفصاح :

- 1- يجب على المقاول الإفصاح عما يلي :
 - أ- مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية .
 - ب- الأساليب المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد العقد المعترف به خلال الفترة .
 - ج- الأساليب المستخدمة في تحديد نسبة إنجاز العقد قيد التنفيذ .
- 2- يجب على المقاول الإفصاح عما يلي بخصوص العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية :
 - أ- مجموع التكاليف المتکبدة والأرباح المعترف بها (مطروحة منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه .
 - ب- مبلغ الدفعات المقدمة المقبوسة من العميل، وهي مبالغ يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.
 - ج- المبالغ المحجوزة Retentions، وهي مبالغ من الفواتير المتعلقة بالأعمال المنجزة لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الخلل أو الانحراف في التنفيذ .

- 3- يجب على المقاول عرض ما يلي :
 - أ- مجموع المبالغ المستحقة على العملاء عن العقد كأصل، والتي تساوي (التكاليف المتکبدة + الأرباح المعترف بها - إجمالي الخسائر المعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز) . وذلك لكافحة العقود قيد الإنشاء والتي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتکبدة مضافة إليها الأرباح المعترف بها (مطروحة منها الخسائر المعترف بها) .

بـ- مجموع المبالغ المستحقة للعملاء كالالتزام بخصوص عمل العقد . والتي تساوي (التكاليف المتراكبة + الأرباح المعترف بها - مجموع الخسائر المعترف بها ومجموع فواتير العمل المنجز) . وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتراكبة مضافاً إليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) .

4- يجب الإفصاح عن المطلوبات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) "المخصصات المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تظهر المطلوبات والموجودات الطارئة عن بنود معينة، مثل مصاريف الضمانات، ومصاريف كفالة الصيانة المقدرة، والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

المثال رقم (27) : في 1 / 1 / 2014 وقعت شركة الشرق عقد إنشائي مع أحد العملاء بقيمة 1000000 دينار ، وقد قدرت شركة الشرق أن إتمام العقد يتطلب تكاليف إجمالية مقدارها 810000 دينار ويستغرق إنجازه مدة 3 سنوات. وتتوفر لديك المعلومات التالية (بالدينار) :

البيانات	2014	2015	2016
التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخه (12/31)	300000	720000	810000
التكاليف المقدر حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام	600000	80000	-----
الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)	200000	740000	60000
متحصلات نقدية للفواتير من العميل	150000	600000	250000

المطابق وبـ :

- تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات .
- تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد لفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز / أسلوب المدخلات .
- إثبات قيود اليومية اللاحمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد .

حل المثال رقم (27) :

1- تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2014 - 2016 .

$$\text{نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ الميزانية}}$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى (2014/12/31)} = \frac{300000}{600000+300000} \% 33,33$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية (2015/12/31)} = \frac{720000}{800000+720000} \% 90$$

$$\text{نسبة الإنجاز للعام 2015} = \% 90 - \% 33,33 = \% 56,67$$

$$\text{نسبة الإنجاز للعام 2016} = \% 100 - \% 90 = \% 10$$

2- تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد لفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز / أسلوب المدخلات .

أ- مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها لكل سنة .

مقدار الإيرادات	طريقة الاحتساب	السنة
333333 دينار	$333333 = \% 33 \times 1000000$	2014
566667 دينار	$566667 = \% 56,67 \times 1000000$	2015
100000 دينار	$100000 = \% 10 \times 1000000$	2016
1000000 دينار	المجموع	

ب- قائمة الدخل للسنوات الثلاث التالية :

البيانات	السنة الاولى (2014)	السنة الثانية (2015)	السنة الثالثة (2016)
ايصاد العقد	333333 دينار	566667 دينار	100000 دينار
يطرح : تكاليف العقد	300000 دينار	(300000 - 72000) دينار	(720000 - 810000) دينار
= ارباح العقد	33333 دينار	146667 دينار	90000 دينار

3- اثبات القيد وداليومي ة :

أ- اثبات التكاليف الفعلية خلال العام :

البيانات	2016	2015	2014
من ح / عقود تحت التنفيذ	90000	420000	300000
الى ح / النقدية او (ذمم دائنة)	90000	420000	300000

ب- اثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث :

البيانات	2016	2015	2014
من مذكورين			
ح / تكاليف عقود تحت التنفيذ	90000	420000	300000
ح / عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المحصص للعام)	10000	146667	33333
الى ح / ايرادات العقود	100000	566667	333333

ج- اثبات المطالبات الصادرة خلال العام :

البيانات	2016	2015	2014
من ح / مديني عقود تحت التنفيذ	60000	740000	200000
الى ح / مطالبات عقود تحت التنفيذ	60000	240000	200000

د- اثبات المتحصلات النقدية من العميل :

البيانات	2016	2015	2014
من ح / النقدية	250000	600000	150000

الى ح / مديني عقود تحت التنفيذ	250000	600000	150000
لـ	ـ	ـ	ـ
ـ ح / عقود تحت التنفيذ			
ـ 333333 الرصيد المرحل (نهاية السنة الاولى)	300000 الندية (سنة 2014 الاولى)		
ـ المجموع 333333	ـ ايرادات العقود (سنة 2014 الاولى)	ـ المجموع 333333	
ـ 900000 الرصيد المنقول (بداية السنة الثانية)	ـ 333333 الرصيد المنقول (بداية السنة الثانية)		
ـ المجموع 900000	ـ 420000 الندية (سنة 2015 الثانية)	ـ المجموع 900000	
ـ 1000000 الرصيد المرحل (مطالبات عقود تحت التنفيذ)	ـ 146667 ايرادات العقود (سنة 2015 الثانية)		
ـ المجموع 1000000	ـ 900000 الرصيد المنقول (بداية السنة الثالثة)	ـ المجموع 1000000	
ـ 1000000 المجموع	ـ 90000 الندية (سنة 2016 الثالثة)		
	ـ 10000 ايرادات العقود (سنة 2016 الثالثة)		

في نهاية السنة الثالثة يتم اقفال حساب عقود تحت التنفيذ بالقيد (إثبات المخالصة عن العقود وتسليم المقاولة للعميل في نهاية العام)

من ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ (نهاية السنة الثالثة) 1000000
الى ح / عقد تحت التنفيذ 1000000

المثال رقم (28) : المعالجة المحاسبية للاعتراف بالخسارة المتوقعة من عقود الإنشاء

في 1 / 7 / 2014 وقعت شركة التعمير للمقاولات عقد الإنشاء مجمع تجاري (مول) مع احدى الشركات التجارية بقيمة 4000000 دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ المبني تبلغ سنتان. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي

البيانات	اجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	اجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتأريخه
2104/ 7 / 1	3200000 دينار	000000 دينار
2014/12/31	2600000 دينار	600000 دينار
2015/12/31	975000 دينار	2925000 دينار
2016/ 3/31	000000 دينار	3750000 دينار

المطلوب :

- 1- تحديد نسبة الانجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات .
 - 2- تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد لفترات المحاسبة وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز / أسلوب المدخلات .

حل المثال رقم (28) :

1- تحديد نسبة الانجاز للأعوام 2014 - 2016 .

$$2- \text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{الطلاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ الميزانية}}$$

$$\%18,75 = \frac{٦٠٠٠٠}{٢٦٠٠٠٠+٦٠٠٠} = (2014/12/31)$$

$$3- \text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية } (2015/12/31) = \frac{٢٩٢٥٠٠}{٩٧٥٠٠+٢٩٢٥٠٠}$$

- نسبة الانجاز للعام 2014 = %18,75

- نسبة الانجاز للعام 2015 = %18,75 - %75 = %18,75

- نسبة الانجاز للعام 2016 = %75 - %100 = %25

2- مقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها لكل سنة :

السنة	طريقة الاحتساب	مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به لكل سنة
2014	$750000 = \%18,75 \times 4000000$	750000 دينار
2015	$2250000 = \%56,25 \times 4000000$	2250000 دينار
2016	$1000000 = \%25 \times 4000000$	1000000 دينار

3- قائمة الدخل للسنوات الثلاثة (2016 - 2015 - 2014)

البيانات	السنة 2014	السنة 2015	السنة 2016
ايرادات العقد	750000 دينار	2250000 دينار	1000000 دينار
يطرح : تكاليف العقد	600000 دينار	2325000 دينار (600000 - 2925000)	825000 دينار (2925000 - 3750000)
ارباح (خسائر) العقد	150000 دينار	(75000) دينار	175000 دينار

ويلاحظ ان هناك خسارة في السنة الثانية يتوجب الاعتراف بها تبلغ 75000 دينار .

التمرين الأول (اختيار من متعدد) :

1- وقعت شركة التقوى عقد مع احد العملاء لبيع المنتجات (أ) ، (ب) و (ج) مقابل 40000 دينار . توفي المنشأة بالتزام الأداء لكل منتج من المنتجات في أوقات مختلفة. تبيع المنشأة بانتظام المنتج (أ) بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل ملحوظ مباشرة. أسعار البيع مستقلة للمنتجين (ب) و (ج) ليست ملحوظة مباشرة. وقد استخدمت الشركة منهج تقييم السوق المعدل للمنتج (ب) والتكلفة المتوقعة زائد هامش الربح للمنتج (ج) . وتقدر المنشأة أسعار البيع المستقلة على النحو التالي :

المنتج	سعر البيع المستقبل	المنهج
المنتج أ	80000 دينار	اسعار ملحوظة مباشرة
المنتج ب	30000 دينار	منهج تقويم السوق المعدل
المنتج ج	12000 دينار	التكاليف المتوقعة + هامش الربح
المجموع	50000 دينار	

ان سعر البيع المخصص للمنتج (ب) هو :

أ- 13333,3 دينار . ب- 30000 دينار . ج- 28000 دينار . د- 24000 دينار .

2- في 1 / 1 / 2017 باعت شركة الأردن 400 وحدة من السلعة (س) بسعر 60 دينار للوحدة الاحد العملاء وتكلفة الوحدة 50 دينار . تسمح شركة الاتحاد للعميل بإعادة اي منتج غير مستخدم خلال 30 يوم من تاريخ البيع والحصول على رديات كاملة، ويتم استلام النقدي عند تحويل السيطرة على المنتج . وتقدر المنشأة أنه سيتم اعادة 10 وحدات وتقرر أنه بالرغم من أن العوائد خارج نفوذ المنشأة، إلا أن لديها خبرة كبيرة في تقدير عوائد هذا المنتج وفئة العميل. آن ايراد المبيعات الواجب الاعتراف به لدى شركة الأردن في 1 / 1 / 2017 يبلغ :

أ- 23400 دينار . ب- 24000 دينار . ج- 20000 دينار . د- 19500 دينار .

3- عند تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد اذا كانت الأسعار المستقلة لبنود العقد غير معروفة ومحددة بشكل واضح على المنشأة تقديرها ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير تشمل ما يلي باستثناء واحدة هي :

ب- مدخل التكلفة المتوقعة مضافة لها هامش ربح . أ- مدخل تقييمات السوق المعدل .

ج- مدخل مجمل الربح .

د- مدخل القيمة المتبقية .

4- باعت شركة عمان بضاعة لأحد العملاء مقابل استلام قطعة ارض قيمتها العادلة 55000 دينار ، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي 52000 دينار وتكلفتها 40000 دينار وهامش الربح المستهدف 20 %. آن ايراد العقد الواجب الاعتراف به هو:

أ- 52000 دينار . ب- 55000 دينار . ج- 48000 دينار . د- 40000 دينار .

5- الطرق المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء هي : أ- طريقة نسبة الإنجاز . ب- طريقة المقاولة المنتهية .
ج- طريقة المسح الميداني .
د- (أ) و(ب) صحيحتان .

6- واحدة مما يلي لا تعتبر جزء من تكلفة عقود تحت التنفيذ :

أ- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بعقد محدد .

ب- التكاليف المقدرة للإصلاح ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد .

ج- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى .

د- مصروف اهلاك مبني إدارة الشركة .

الأسئلة من 7 - 13 من أسئلة امتحانات CPA

7- أي من المصروفات التالية لا يتم اعتبارها كتكاليف عقود إنشاءات ضمن البيانات المالية للمقاول :

أ- رواتب عمال البناء المباشرين على المشروع . ب- راتب مشرف العمال المسؤول عن أكثر من مشروع .

ج- مصاريف الإصلاح المتوقعة خلال فترة الكفالة . د- مصاريف البيع والترويج .

8- تستخدم شركة مقاولات وبشكل ثابت طريقة نسبة الإنجاز لاعتبار الدخل وخلال عام 2015 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عمارة ضخمة بمبلغ 10000000 دينار ، وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا العقد :

البيانات	2015/12/31	2016/12/31
نسبة الإنجاز	%20	%60
التكاليف الكلية المقدرة لإتمام العقد	7500000 دينار	8000000 دينار
الدخل التجمعي المعترف به	500000 دينار	1200000 دينار

إن التكاليف التي حصلت خلال عام 2016 كانت .؟

أ- 3200000 دينار . ب- 3300000 دينار . ج- 3500000 دينار . د- 4800000 دينار .

9- عندما لا يمكن تحديد نسبة الإنجاز في مقاولات الإنشاء فإنه يتم الاعتراف بالإيراد من المقاولة وفقاً لما يلي :
أ- طريقة المقاولات المنتهية . ب- طريقة استرداد التكاليف . ج- لا يتم الاعتراف بالإيراد من المقاولة بل يتم الاعتراف بأي خسائر محتملة منها .

10- وقعت بعد انتهاء بناء عقداً لبناء مجمع تجاري ينتهي خلال ثلاثة سنوات ووقيع مع هذا العقد عقداً لصيانة المجمع لمدة ستة سنوات بعد توقيع العقددين كسلة واحدة ، في هذه الحالة فإنه يتم محاسبة العقددين كما يلي : أ- جمعهما ومعالجتهما كما لو كانا عقداً واحداً . ب- فصلهما واعتبارهما عقدتين مستقلتين . ج- معالجتهما بشكل مختلف عن بعضهما

- بحيث يتم محاسبة عقد البناء على أساس قيمة المقاولة المستردة ومحاسبة عقد الصيانة على أساس نسبة الانجاز . د - معالجتها معا بموجب طريقة المقاولة المنتهية .

11- في حالة عقود الإنشاءات طويلة الأمد فإنه يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المتوقعة على النحو التالي :

أ- يتم الاعتراف بالخسارة بالرغم من أن العمل لم يبدأ في المقاولة بعد .

ب- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على مدى فترة عقد المقاولة وعلى أساس مراحل الإنجاز .

ج- يتم الاعتراف بالأرباح بتوزيعها على مدى فترة المقاولة .

د- لا شيء مما ورد أعلاه .

12- بدأت شركة السعادة عملها بعقد بقيمة 6300000 دينار في سنة 2015، وفيما يلي المعلومات الإضافية

(المبالغ بالمليون دينار) :

البيانات	السنة 2016	السنة 2015
التكاليف لتاريخه	4300000 دينار	2700000 دينار
التكاليف المقدرة للإكمال	-----	1800000 دينار
فواتير مرسلة لتاريخه	6300000 دينار	2000000 دينار
متحصلات لتاريخه	5400000 دينار	1600000 دينار

بافتراض أن شركة السعادة تستعمل طريقة نسبة الإنجاز، فإن مجمل الربح الذي يجب الاعتراف به لسنة 2015 هو

: أ- 1080000 دينار . ب- 1200000 دينار . ج- 1620000 دينار . د- 1800000 دينار .

13- في محاسبة عقود الإنشاءات فإنه اذا تبين أن نتائج عقد المقاولة لا يمكن تقديرها بشكل يعتمد عليه فإنه :

أ- لا يتم الاعتراف بأي أرباح متحققة أو خسائر محتملة .

ب- يتم الاعتراف بإيرادات المقاولة فقط بقدر تكاليف المقاولة التي من المتوقع استردادها .

ج- يتم تسجيل تكاليف المقاولة ك مدفوعات مؤجلة لحين تقدير نتائج المقاولة في الفترة اللاحقة .

د- يتم تقدير نتائج المقاولة على أساس نسبة الإنجاز من التكاليف والإيرادات .

التمرين الثاني : في 7 / 5 / 2018 تم الاتفاق بين شركة الاندلس والجامعة العالمية للتكنولوجيا على قيام شركة الاندلس ببيع الجامعة العالمية 100 جهاز كمبيوتر بسعر 400 دينار للجهاز الواحد وعلى أن يتم تسليم الكمية تدريجيا وعلى مدار سنة من تاريخ التعاقد. في 30 / 11 / 2018 كانت شركة الاندلس قد سلمت الجامعة العالمية 60% من الكمية المتعاقد عليها، وفي هذا التاريخ تم الاتفاق بين الطرفين الى زيادة الكمية المتعاقد عليها من 100 الى 160 جهاز، وبسعر 360 دينار للكمية الإضافية المتعاقد عليها وبالنسبة لـ 60 جهاز مع البقاء على فترة التوريد المتفق عليها سابقا والتي تبلغ سنة واحدة من تاريخ التعاقد الأصلي. علما أن الانخفاض في سعر الكمية الإضافية يعكس الانخفاض في اسعار بيع اجهزة الكمبيوتر من قبل شركة الاندلس .

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية في دفاتر شركة الاندلس للتعديل الذي تم على العقد.

التمرين الثالث : في 15 / 4 / 2018 وقعت شركة العامر للمقاولات عطاء مع احد الزبائن قيمته مليون دينار وعلى أن يتم تسليم العطاء للزبون خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد، وقد تضمن العقد حصول شركة العامر

على حوافر تبلغ 80000 دينار في حال تسليم العطاء خلال 1,5 سنة من تاريخ توقيع العقد. وتشير توقعات الادارة الى ان احتمالية تسليم العقد خلال 1,5 سنة من تاريخ توقيع العقد تبلغ 85%， علماً أن الشركة لها خبرة واسعة في هذا النوع من العطاءات، في 31 / 12 / 2018 قدرت نسبة الانجاز في العطاء 40%.

المطلوب : تحديد ما يلي لدى شركة العامر :

1- الإيراد المتوقع من العطاء .

2- الإيراد الواجب الاعتراف به من العطاء واظهاره في قائمة الدخل للعام 2018 .

التمرين الرابع : في 15 / 4 / 2018 وقعت شركة العامر للمقاولات عطاء مع احد الزبائن قيمته 1000000 دينار وعلى أن يتم تسليم العطاء للزبون خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد، وقد تضمن العقد حصول شركة العامر على حوافر تبلغ 800000 دينار في حال تسليم العطاء خلال مدة لا تزيد عن سنتين من تاريخ توقيع العقد. وعلى ان يتم خصم 5% من الحوافر التشجيعية عن كل شهر تأخير في تسليم العطاء عن التاريخ المتفق عليه. ومن خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الادارة ان يتم تسليم العطاء خلال سنتين وبنسبة احتمالية 60%， والتأخير في تسليمها شهر واحد وبنسبة احتمالية 25%， والتأخير في تسليمها شهرين وبنسبة احتمالية 15% .

المطلوب: تحديد ما يلي لدى شركة العامر :

1- تحديد الإيراد المتوقع من العطاء .

2- تحديد الإيراد الواجب الاعتراف به من العطاء واظهاره في قائمة الدخل للعام 2018.

التمرين الخامس : في 1 / 10 / 2018 باعت الشركة المتحدة بضاعة إلى العميل حسين وعلي أن يتم تسديد قيمة البضاعة بعد 4 سنوات من تاريخ البيع مقابل أن يسدد العميل حسين مبلغ 292820 دينار، علماً أن سعر بيع البضاعة النقدي يبلغ 200000 دينار وتكلفة البضاعة 140000 دينار ويبلغ سعر الخصم المستخدم في العملية 10% سنويا. **والمطلوب :**

1- اثبات عملية البيع في دفاتر الشركة المتحدة .

2- اثبات قيمة إيراد الفائدة الواجب الاعتراف به لدى الشركة المتحدة في 31 / 12 / 2018 .

التمرين السادس : تمنح مؤسسة الرائد التجارية خصم بنسبة 20% للعملاء الذي تتجاوز مشترياتهم من المؤسسة 60000 دينار خلال السنة . عند اعداد القوائم نصف السنوية للمؤسسة وللفترة المنتهية في 30 / 6 / 2018 اظهرت سجلات المؤسسة أن مشتريات العميل اسمه من المؤسسة قد بلغت خلال النصف الأول من العام 2018 مبلغ 50000 دينار، علماً أن العميل اسمه من العملاء القدامى لدى الشركة وقد حقق خلال السنوات الأخيرة مشتريات سنوية تجاوزت مبلغ 80000 دينار، ويتوقع أن تتجاوز مشترياته خلال العام 2018 مبلغ 70000 دينار .

المطلوب: بيان كيفية معالجة الخصم المتوقع للعميل اسمه عند اعداد القوائم نصف السنوية (30 / 6 / 2018)

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (16)

عقود الإيجار Leases

مقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) من أحدث وأهم المعايير والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB. وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة كافة عقود الإيجار التي تزيد عن 12 شهر كأصول والاعتراف بالالتزامات مقابلها، مع استثناء عقود الإيجار للأصول المستأجرة ذات القيمة المتداينة. وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي واحفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود.

ويحل هذا المعيار محل كل مما يلي :

معايير المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار

التفسير رقم (4) IFRIC4 الترتيبات التي تتضمن التأجير.

التفسير رقم (15) SIC-15 عقود الإيجار التشغيلي - الحواجز.

التفسير رقم (27) SIC-27 "تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار .

ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 1 / 1 / 2019 مع السماح بالتطبيق المبكر .

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كما يهدف المعيار إلى زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول وبين الشركات التي تقوم بالاقراض لشراء الأصول. حيث أن المعيار السابق رقم (17) لا يقدم عرض ملائم وصادق لعمليات التأجير، حيث لم يكن يتطلب اعتراف المستأجر بأية أصول أو التزامات ناشئة عن عقود الإيجار التشغيلية بخلاف المعيار الجديد والذي يتطلب رسملة كافة عقود الإيجار عموما لدى المستأجر كعقود إيجار تمويلية مع بعض الاستثناءات المحددة.

نطاق المعيار Scope

يطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) باستثناء ما يلي:

عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتتجددة مثل النفط والغاز وما شابهها.
عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معايير 41).
وترتيبات خدمات الامتياز (أنظر IFRIC12).

تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (أنظر IFRS15) " الإيراد من العقود مع العملاء " حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل:
حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة للمطالبات معالي المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".
ويجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار (IFRS16) لعقود استئجار الأصول غير الملموسة غير تلك المذكورة في البند (5) السابق.

تحديد عقد الإيجار Identifying A lease

في بداية عقد الإيجار At inception of a contract على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد هو عقد إيجار أو يتضمن اتفاقية تأجير. ويتطبق المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

يعتبر العقد عقد إيجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف الآخر لمدة زمنية محددة مقابل عرض Consideration أو بدل معين. وقد تكون المدة الزمنية معبرة عنها على شكل مقدار استخدام الأصل مثل عقد إيجار استخدام معدات الإنتاج 10000 وحدة مثلاً من أحد المنتجات.
انتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيهه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.

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

كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر).

ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد Supplier إذا تحقق الشرطان التاليين:
للمورد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.
تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول.

يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد Separating Components of Contract

في عقد الإيجار او العقود التي تتضمن عنصر تأجير، على المنشأة المحاسبة بشكل مستقل عن مكونات العقد التي تتضمن عنصر تأجير عن تلك المكونات التي لا تتضمن تأجير الا اذا كان من غير العملي ذلك. ويتم توزيع العروض المدفوع (دفعات العقد) لكل مكون من مكونات عقد الإيجار على اساس سعر البيع المستقل (يتم الحصول عليه من الموردين او المؤجرين) لكل مكون من مكونات عقد الإيجار.

إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار أصل شاملًا عقد صيانة ذلك الأصل، فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الإفرادية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد، وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها بالتركيز على استخدام المعلومات الملاحظة observable information

وفي بعض الحالات الاستثنائية - إذا كان ذلك عملية - يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافق لعقد الإيجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الإيجار.

مثال (1)

قامت شركة النسيج العربي باستئجار "ماكينة حياكة ودرزة" و "آلة الطباعة على النسيج" من مؤسسة بيت المقدس مقابل 600000 دينار لمدة 4 سنوات شاملًا قيام مؤسسة بيت المقدس بتقديم خدمات الصيانة للماكينة والآلة. فإذا كان سعر عقد استئجار الماكينة والآلة المستقلة معروفة وتبلغ 220000 دينار و 240000 دينار .
المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد إلى مكونات الإيجار والمكونات الأخرى.

حل مثال (1)

بموجب متطلبات هذا المعيار يقوم المستأجر بتوزيع قيمة العقد الإجمالية البالغة 600000 دينار إلى مكونات إيجاريه ومكونات غير إيجاريه، وكما يلى:

المعالجة المحاسبة العقود الإيجار لدى المستأجر Accounting By Lessees القياس المبدئي لعقد الإيجار . Initial Measurement:

في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسمة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات. وذلك لعقود الإيجار التي تزيد مدتتها عن 12 شهر وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار إليها سابقًا.

ويتم الاعتراف وتسجيل الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر كأصول وبالتكلفة وتحت اسم حق استخدام الأصل المستأجر. وتتضمن تكلفة "حق استخدام الأصل المستأجر" بتاريخ بدء عقد الإيجار ما يلي:

قيمة التزامات عقد الإيجار عند القياس الأولي لتلك الالتزامات وهي القيمة الحالية المدفوعات عقد الإيجار المستقبلية غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد. ويتم خصم تلك المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني الوارد في العقد interest

مدة عقد الإيجار: هي الفترة غير القابلة للنقض التي يكون للمستأجر الحق في استخدام الأصل المتفق عليه ، إضافة إلى أي فترات إضافية يكون للمستأجر فيها حق اختيار استمرارية الاستئجار مع وجود تأكيدات موثقة عند بدء العقد إن المستأجر سوف يمارس حقه وفق ذلك الخيار. وأية فترات يحق للمستأجر خلالها إنهاء العقد ووجود تأكيدات موثقة بعد ممارسة المستأجر ذلك الخيار.

معدل الفائدة الضمني: هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار و القيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية القيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر .

اذا كان معروفة، واذا لم يكن معروفة يتم استخدام معدل فائدة الاقراض الإضافية rate implicit in the lease للمستأجر

.Lessee ' s incremental borrowing rate

ايّة مدفوعات لعقد الإيجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل او عند بداية عقد الإيجار مطروحة منها ايّة حواجز ايجار مستلمة.

ايّة تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر.

ايّة تكاليف يتوقع أن يتکبدها المستأجر عند تفكيك او ازالة الأصل المستأجر، او تكاليف استعادة موقع وجود الأصل او ايّة تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الأصل الى الحالة المتفق عليها بين المستأجر والمؤجر (مالم تؤدي تلك التكاليف الى انتاج مخزون - عندها يتم تطبيق معيار رقم 2 "المخزون"). ويعرف المستأجر بالالتزام (مخصص) وفق معيار رقم (37) لهذه التكاليف المقدرة اما بتاريخ بدء عقد الإيجار او عند استخدام الأصل المستأجر خلال مدة محددة.

2. يتم قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحا منها مجمع الاهلاك ومجمع التدبي أن وجد. ويتم القياس المبدئي للتزامات عقد الإيجار **بالقيمة الحالية الدفعات الإيجار الواردة** بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد اذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. واذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقراض الإضافي.

مثال (2)

في 1 / 1 / 2018 قامت شركة الفردوس باستئجار مبني بعقد ايجار لمدة 8 سنوات مقابل تسديد دفعه سنوية تبلغ 10 , 000 دينار تسدد في نهاية كل عام علما بان العمر الإنتاجي للمبني 50 سنة، ومعدل الفائدة الضمني 12% سنوية.

معامل القيمة الحالية لدفعه عادية الدينار واحد بمعدل 12% ول 8 دفعات = 4,968
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد واعداد القيد اللازم بفاتور المستأجر .

حل مثال (2)

بموجب هذا المعيار يتم رسملة كافة عقود الإيجار لدى المستأجر كأصول والتزامات الحق في استخدام الأصول) بمقدار القيمة الحالية للتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني الذي يبلغ 12% في هذا المثال) اذا كانت مدة العقد أكثر من 12 شهر ، ولا يتم التفريق بين كون تشغيلي او تمويلي بخلاف التصنيف الوارد في المعيار السابق لعقود الإيجار رقم (17).

$$\text{القيمة الحالية لدفعات الإيجار} = 4968 \times 10000 = 49680 \text{ دينار}$$

دفعات عقد الإيجار غير المسددة :Lease payments

بتاريخ بدء عقد الإيجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي يتم ادخالها في قياس التزامات عقد الإيجار مقابل حق استخدام الأصل for the right to use the underlying asset المدفوعات التالية :

المدفوعات الثابتة مطروحة منها أية حواجز قابلة للاستلام.

مدفوعات الإيجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر أسعار (مثلاً مؤشر أسعار المستهلك) أو معدلات فائدة مثل سعر فائدة Libor أو مدفوعات متغيرة تعكس التغيرات في معدل الإيجار السوقية عند الاعتراف الأولى بالتزامات عقد الإيجار باستخدام ذلك المؤشر أو المعدل السائد بتاريخ بدء عقد الإيجار. يتم الاعتراف بأية دفعات إيجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات الحق في استخدام الأصل (عقد الإيجار) بسبب عدم القدرة على تحديد قيمتها "بموثوقية" ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شرط تلك المدفوعات.

المدفوعات المتوقعة دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود قيمة متبقة مضمونة في عقد الإيجار.

المبلغ المتوقع أن يدفعه المستأجر لشراء الأصل إذا تضمن عقد الإيجار حق خيار للمستأجر لشراء الأصل، وكان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس حق خيار شراء الأصل.

مدفوعات غرامات انتهاء العقد المتوقع أن يدفعها المستأجر إذا كانت شروط العقد تعكس ممارسة المستأجر الخيار انتهاء العقد.

القيمة المتبقة المضمونة *

القيمة المتبقة المضمونة Guaranteed Residual Value: (وهي ميزة للمؤجر)، ففي حالة اشتمال العقد على قيمة متبقة مضمونة للأصل المؤجر، يتعهد المستأجر للمؤجر بضمان هذه القيمة في نهاية مدة العقد. مثال على ذلك أن يتضمن العقد النص التالي: يتعهد المستأجر للمؤجر بقيمة متبقة مضمونة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد تبلغ 2000 دينار مثلاً. يشير هذا النص إلى أنه في حالة انخفاض القيمة السوقية أو العادلة للمعدات المستأجر في نهاية مدة العقد عن 2000 دينار، وعلى افتراض أن قيمتها العادلة أصبحت 1500 ديناراً، ففي هذه الحالة يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 500 ديناراً والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقة المضمونة وبالنسبة 2000 ديناراً والقيمة العادلة البالغة 1500 ديناراً. أما في حالة كون القيمة العادلة للمعدات 2000 ديناراً أو أكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون أن يتحمل أية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقة المضمونة.

مثال (3)

في 1 / 1 / 2017 استأجرت شركة شعلة الجنوب معدات لمدة 4 سنوات، وكان العمر الانتاجي للمعدات عند الاستئجار 8 سنوات، مقابل دفعه سنوية مقدارها 20000 دينار، تدفع أول دفعه عند توقيع العقد بينما يتم دفع الدفعات الباقية في نهاية كل عام. ولإتمام العقد تکبد المستأجر تكاليف أولية مباشرة مقدارها 6000 دينار نقداً (منها 4000 دينار مدفوعات للمستأجر السابق للمعدات و 2000 دينار عمولة للسمسار العقاري). وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الإيجار قام المؤجر بدفع مبلغ 2000 دينار للمستأجر قيمة العمولة التي دفعها المستأجر.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار ويبلغ معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر 10 % سنوياً (وهي تمثل سعر الفائدة الثابت على المبلغ الذي يمكن للمستأجر اقتراضه بمبلغ يعادل قيمة حق استخدام المعدات بنفس عملية العقد الدينار) لمدة 4 سنوات وبنفس الضمانات. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في احتلال حقوق استخدام المعدات.

حل مثال (3)

بتاريخ بدء عقد الاجار في 1 / 1 / 2017 يقوم المستأجر بأعداد قيد لاثبات اصول والالتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس التزامات عقد الاجار بالقيمة الحالية الدفعات الاجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 10٪.

القيمة الحالية لالتزام عقد الاجار:

يتم قياس قيمة حقوق استخدام الأصل = دفعات الاجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية للالتزام + أية تكاليف أولية مباشرة سددها المستأجر - الحوافز التي يستلمها المستأجر من المؤجر

القيود المحاسبية خلال عام 2017:

يتم اعداد القيود التالية في 1 / 1 / 2017 :

قيد اثبات الدفعه الاولى المدفوعة في بداية العقد
ويلاحظ أن الدفعه الاولى لم تتضمن أية فوائد نظرا لأنها دفعت عند توقيع العقد.
اثبات القيمة الحالية لالتزامات دفعات الاجار المستقبلية:

اثبات التكاليف الأولية المباشرة المدفوعة:

اثبات الحوافز المستلمة من المؤجر (كتخفيض لحساب حقوق استخدام المعدات):

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

الدفعة الثانية في 31 / 12 / 2017:

يلاحظ من القيد أعلاه أن قيمة الدفعة للمؤجر هي 20000 دينار، منها مصروف فائدة 4974 دينار والباقي هو تسديد لجزء من التزامات عقود الاستئجار اثبات مصروف اهلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2017:

القيود المحاسبية خلال عام 2018:

ملاحظة:

تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات تظهر التزامات غير المتداولة أما بشكل منفصل أو ضمن بنود التزامات أخرى، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وبقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار في ميزانية 31 / 12 / 2017 على النحو التالي:

الإعفاءات من الاعتراف والتطبيق Recognition Exemption

يجوز للمستأجر أن يختار عدم تطبيق متطلبات رسملة عقود الإيجار (عدم الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والالتزامات) على ما يلي:

عقود الإيجار قصيرة الأجل short – term leases

عقود الإيجار للأصول ذات القيمة المتدنية leases for which the underlying asset is of low value مثل عقود استئجار أجهزة الحاسوب اللوحية (التابلت) واجهة الحاسوب الشخصية والهواتف وبنود الأثاث المكتبي الصغيرة وغيرها، ويقوم المستأجر بتقييم قيمة الأصل المستأجر بناء على قيمته عندما كان جديداً بغض النظر عن عمر الأصل المستأجر، ولا يتأثر تقييم الأصل باعتباره ذو قيمة منخفضة بحجم أو طبيعة عمل المستأجر فمثلاً استئجار سيارة مستعملة قيمتها منخفضة لا يمثل عملية استئجار أصل ذو قيمة متدنية لأن السيارة وهي جديدة قيمتها ليست منخفضة. ويعتبر الأصل ذو قيمة متدنية إذا كان من الممكن للمستأجر الانتفاع من الأصل بذاته ولا يعتمد الأصل عند الاستفادة منه على الأصول الأخرى بشكل كبير.

ويتم تطبيق خيار عدم رسملة عقود الإيجار قصيرة الأجل على فئة الأصول المستأجرة والتي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام في عمليات المنشأة، أما بالنسبة للأصول المنخفضة القيمة فإنه يتم تطبيق خيار علم الرسملة لكل عقد إيجار على حدة – lease-by- lease basis، ويتم ووفق مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبار أن قيمة الأصل منخفضة (متدنية) إذا بلغت قيمة الأصول المستأجرة لكل عقد إيجار 5000 دولار أو أقل حتى وإن كان مجموع قيم الأصول في مجموع عقود الإيجار ذات قيمة كبيرة.

وإذا انطبق الاستثناء المذكور ولم يتم رسملة عقد الإيجار كأصل، في هذه الحالة يتم الاعتراف بمدفووعات الإيجار المرتبطة بالعقد كمصرف على أساس القسط الثابت أو على أي أساس آخر يكون أكثر تمثيلاً لنطاق المنافع التي يحصل عليها المستأجر من الأصل.

القياس اللاحق لعقد الإيجار Subsequent measurement

أولاً: القياس اللاحق لحق استخدام الأصل

Subsequent measurement of the right-of-use asset

بعد تاريخ بدء سريان عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل باستخدام نموذج التكلفة ما لم يتم تطبيق نماذج القياس الأخرى المذكورة تالياً. ويتضمن نموذج التكلفة قياس الأصل بالتكلفة مطروحاً منها الاهلاك

المترافق لحقوق استخدام الأصل ابية خسائر تدني متراكمة (بموجب IAS36) ويتم تعديل التكالفة بأية آثار ناجمة عن إعادة قياس التزامات عقد الایجار المبينة لاحقاً.

يجب على المستأجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمباني والمعدات عند احتساب اهلاك "حق استخدام الأصل المستأجر" مع مراعاة ما يلي:

اذا كان عقد الایجار ينقل ملكية الأصل للمستأجر (منتهي بالتملك) في نهاية مدة العقد، او اذا كان المستأجر سوف يمارس حق خيار شراء الأصل المستأجر في نهاية مدة العقد، فان على المستأجر اهلاك "حق استخدام الأصل المستأجر" خلال المدة من بداية عقد الایجار الى نهاية العمر الانتاجي للأصل المستأجر.

اما اذا كان عقد الایجار غير منتهي بالتملك او لا يوجد خيار الشراء التحفيزي، فان على المستأجر اهلاك الأصل خلال المدة من بداية عقد الایجار حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل او نهاية مدة العقد ايهما أسبق.

نماذج القياس الأخرى Other measurement models

اذا قام المستأجر بتطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (40) "الممتلكات الاستثمارية" على الممتلكات الاستثمارية لديه، على المستأجر ايضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة ذلك على حساب "حق استخدام الأصول المستأجرة التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية الوارد ضمن معيار المحاسبة رقم (40)" اذا كانت "حقوق استخدام الأصول" تتعلق بفئة الممتلكات والمباني والمعدات (الأصول الثابتة) مثل فئة الأراضي والعقارات او فئة الآلات وغيرها، والتي يطبق عليها المستأجر نموذج اعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) فإنه يحق متاجر الاختيار بتطبيق نموذج اعادة التقييم على كافة اصول حق استخدام الأصول" لتلك الفئة من الأصول الثابتة.

ثانياً: القياس اللاحق للالتزامات عقد الایجار

Subsequent measurement of the lease liability

بعد تاريخ بدء مدة عقد (ممارسة) commencement date الایجار على المستأجر قياس التزامات عقد الایجار كما يلي:

زيادة القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس الفائدة على التزامات العقد.
تخفيض القيمة المسجلة للالتزام لتعكس دفعات الایجار المدفوعة.

اعادة قياس القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس أية نتائج اعادة قياس او تعديلات تتم على العقد او التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم اجراء تعديلات عليها.

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

وبعد بدء عقد الاجار على المستأجر الاعتراف في بيان الدخل بكل من مصروف فوائد التزام عقد الاجار ومدفوعات عقد الاجار المتغيرة غير المشمولة في قياس التزام عقد الاجار في الفترة التي تنشأ فيها الأحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغيرة. انظر مثال (6) تالياً.

ثالثاً: إعادة تقييم التزامات عقد الاجار

Reassessment of the lease liability

بعد تاريخ بدء عقد الاجار يجب على المستأجر إعادة قياس التزامات عقد الاجار لعكس التغيرات في مدفوعات العقد. وعلى المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزامات عقد الاجار كتعديل لحساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" المعترف بها كأصل. وإذا كانت القيمة المسجلة (الدفترية) لحساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" قد انخفضت إلى قيمة الصفر) وكان هناك انخفاض آخر عند إعادة قياس التزامات العقد، فإنه على المستأجر الاعتراف بأية مبالغ متبقية لإعادة القياس في بيان الدخل.

بـ- على المستأجر إعادة قياس التزامات عقد الاجار من خلال خصم التدفقات النقدية ان تقييمها revised اذا كان lease payments

هناك تغير في المبالغ المتوقعة أن تكون مستحقة عند وجود ضمان من قبل المستأجر القيمة المتبقية المضمونة للأصل المستأجر، وعلى المستأجر تحديد مدفوعات الاجار المعدلة لعكس المبالغ المتوقع دفعها والخاصة بالقيمة المتبقية المضمونة.

إذا كان هناك تغيرات في دفعات الاجار المستقبلية المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار او معدلات فائدة نتيجة حدوث تغيرات في مؤشرات الاسعار او الفائدة. مثلا اذا كانت دفعات الاجار مرتبطة بتغيرات معدلات الاجار السائدة في السوق فان على المستأجر إعادة قياس التزامات عقد الاجار لعكس التغير في دفعات الاجار.

مثال (4) عقد ايجار مع وجود تغيرات في العقد

افتراض في المثال السابق رقم (3) أن العقد يتضمن خيار للمستأجر بتمديد العقد لمدة عامين اضافيين مقابل دفعه ايجار سنوية تبلغ 25000 دينار تسدد نهاية كل سنة. وبافتراض انه وفي بداية العقد لم يكن هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس خيار تمديد عقد الاجار (تم تحديد مدة العقد في حينه بمنتهى 4 سنوات). وفي بداية السنة الثالثة (1 / 1 / 2019) وبسبب زيادة الطلب على منتجات الشركة والتي تستخدم تلك المعدات في إنتاجها مما اوجد حافزاً للمستأجر لتمديد عقد الاجار في نهاية مدة العقد والاستفادة من حق خيار تمديد العقد لمدة عامين اضافيين.

بافتراض أن معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي في نهاية السنة الثانية بلغ 12% سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغيرات في عقد الاجار وفق معيار IFRS16 .

حل مثال (4)

في بداية السنة الثالثة وقبل المحاسبة عن التغيرات في شروط عقد الایجار فان رصيد حساب التزامات عقد الایجار يبلغ 1815دينار (وتعادل القيمة الحالية للفترة الرابعة والاخيرة في العقد مخصومة بمعدل الفائدة الاصلية 10%). يقوم المستأجر بإعادة قياس التزامات عقد الایجار بالقيمة الحالية للفترة اللاحقة الایجار الاخيرة والتي ستدفع في نهاية العام 2019 وبالبالغ قيمتها 20000 دينار يليها دفعتى ايجار بقيمة 25000 دينار بمعدل الخصم الجديد (المعدل) 12% سنوية وكما يلي:

- تبلغ القيمة الدفترية لحساب حقوق استخدام المعدات في 1 / 1 / 2019 مبلغ 36870 دينار . ويقوم المستأجر بإعادة قياس رصيد هذا الحساب حيث سيبلغ رصيده الجديد بعد اعداد القيد اعلاه 74,270 دينار (القيمة الدفترية في 1 / 1 / 2019 + 37,400 مقدار الزيادة في الالتزام).
- ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الاستئجار كما يلي:

مثال (5) دفعات الايجار المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار
في 1 / 1 / 2017 استأجرت شركة الغد عقار لمدة 5 سنوات مقابل دفعة ايجار سنوية مقدارها 10000 دينار تدفع في بداية كل سنة نقدا. حدد العقد بان دفعات عقد الايجار سوف تزداد كل عامين على اساس الزيادة في مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك للشهر ال 24 السابقة. بلغ الرقم القياسي لأسعار المستهلك عند بدء عقد الايجار 150٪.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الايجار وبلغ معدل الفائدة على الاقراض الإضافي للمتأجر 8٪ سنوية (وهي تمثل سعر الفائدة الثابت على المبلغ الذي يمكن للمتأجر اقتراضه بمبلغ يعادل قيمة حق استخدام العقار بنفس عملة العقد (الدينار) لمدة 4 سنوات وبنفس الضمانات. وسيتم استخدام طريقة القسط الثابت في احتلال حقوق استخدام العقار. وقد بلغ الرقم القياسي لأسعار المستهلك في بداية السنة الثالثة (1 / 1 / 2019) 225٪.
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار بتفاصيل المستأجر واعداد القيود الالزمة وفق متطلبات IFRS16 حل مثال (5)

- بتاريخ بدء عقد الايجار في 1 / 1 / 2017 يقوم المستأجر بإعداد قيد لأثبات اصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يتم قياس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 8٪.

القيود المحاسبية خلال عام 2017:
يتم اعداد القيود التالية في 1 / 1 / 2017 :
اثبات حقوق استخدام العقار بالقيمة الحالية للالتزام مضافاً اليها دفعه الايجار المقدمة:

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

قبل تسديد الدفعة الثالثة في 1 / 1 / 2019 سيقوم المستأجر بتعديل دفعه الايجار لتصبح 15,000 دينار $(10,000 \times 225\%) + 150\%$ لعكس دفعه الايجار الجديدة التغير في مؤشر الأسعار وفق شروط العقد. كما يقوم المستأجر بإعادة قياس التزامات عقد الايجار كما في بداية السنة الثالثة لعكس التغيرات في دفعات الايجار حيث يمثل رصيد حساب التزامات عقد الايجار المعدل القيمة الحالية لدفعات الايجار الجديدة 15000 دينار والمتبقة لنهاية العقد (3 دفعات ايجار) بمعدل الفائدة الاصلي في العقد 8% (لا يتم تغييره):

وبالتالي سيتم زيادة التزامات عقد الايجار بقيمة 13913 دينار (41745 - 27832) واعداد القيد التالي:

قيد تسديد دفعه الايجار في 2019

ويكون جدول الفائدة ودفعات العقد للفترات التالية والمعد بتاريخ 1 / 1 / 2019 كما يلي:

مثال (6) دفعات الايجار المرتبطة بحجم المبيعات

افرض في المثال رقم (5) السابق أن عقد الايجار يتضمن ايضا التزام المستأجر بتسديد دفعه ايجار اضافية متغيرة بنسبة 1% من المبيعات الناتجة عن استخدام العقار المستأجر .

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفق IFRS16.

حل مثال (6)

في بداية عقد الايجار سيقوم المستأجر بقياس حقوق استخدام العقار والتزامات عقد الايجار بنفس ما ورد في مثال رقم (5) دون الأخذ بالاعتبار الدفعه الاضافية الناجمة عن المبيعات لأن دفعات الايجار الاضافية المتغيرة مرتبطة بمبيعات مستقبلية ولا ينطبق عليها دفعات الايجار . وبالتالي فان هذه الدفعات لا تدخل في قياس أصول والتزامات العقد. وبافتراض أن الشركة حققت مبيعات 500000 دينار في نهاية السنة الأولى للعقد، فان على المستأجر الاعتراف بمصروف عقد ايجار اضافي يبلغ 5000 دينار ($500,000 \times 1\%$) في الأرباح والخسائر.

تعديلات العقد

على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار كعقد ايجار منفصل اذا تحقق الشرطين التاليين:
اذا ادت التعديلات الى زيادة نطاق العقد من خلال ادراج اصول اخرى في العقد ينشأ عنها حقوق في استخدام اصول.

اذا ادت التعديلات في العقد الى زيادة العوض (المقابل) بمبلغ يتاسب مع الزيادة في حقوق استخدام الأصول"

المضافة للعقد.

اما تعديلات عقد الإيجار التي لم يتم محاسبتها كعقد ايجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر بتاريخ نفاذ تعديلات العقد القيام بما يلي:

توزيع البدل (العوض) الوارد في العقد المعدل على مكونات العقد اذا كان العقد يحتوي عقد ايجار واحد أو أكثر من عقود الإيجار الإضافية او مكونات لا تمثل عملية تأجير.

تحديد شروط الإيجار لعقد الإيجار المعدل (اي تحديد فيما اذا كان عقد الإيجار غير قابل للإلغاء بان يتضمن حق المستأجر بتمديد عقد الإيجار وكان من المتوقع ممارسة ذلك الحق، وكذلك أن يتضمن العقد منح المستأجر الحق في الغاء عقد الإيجار وكان من المتوقع عدم ممارسة المستأجر لهذا الحق.

اعادة قياس التزامات عقد الإيجار من خلال خصم دفعات الإيجار الجديدة بعد التعديل باستخدام معدل الخصم المعدل (الجديد). ويتم اعادة قياس التزامات عقد الإيجار كما يلي:

تخفيض القيمة المسجلة لحساب "حق استخدام الأصل المستأجر" لتعكس مقدار التخفيض الجزئي أو الكلي في مدة العقد وذلك لتعديلات العقد التي تخفض من نطاق العقد. وعلى المستأجر الاعتراف في بيان الدخل باي ربح أو خسارة ناتج عن انهاء العقد كلياً أو جزئية.

تعديل حساب "حق استخدام الأصل" التعديلات العقد الأخرى.

.Presentation 1 .العرض في القوائم المالية لدى المستأجر

يجب على المستأجر أن يعرض أما في قائمة المركز المالي او في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية ما يلي:
حساب "الحق في استخدام الأصول" بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يعرض المستأجر الحق في استخدام الأصول" بشكل منفصل بقائمة المركز المالي، فان على المستأجر ما يلي:

ادراج وعرض حساب "الحق في استخدام الأصول" بنفس بند او فئة الأصول كما لو كان الأصل المستأجر مملوك للمستأجر.

الافصاح عن اسم البند الذي يتضمن حساب "الحق في استخدام الأصول" في قائمة المركز المالي عرض التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة المركز المالي فعلى المستأجر الافصاح عن البند الذي يتضمن (يحتوي) حساب التزامات عقد الإيجار في قائمة المركز المالي.

لا تتطبق الفقرة (أ) السابقة على الحق في استخدام الأصل" التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي بشكل منفصل كممتلكات استثمارية .

عند عرض قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزامات عقد الايجار بشكل منفصل عن مصروف اهلاك الحق في استخدام الأصول". وهذا ما يتطلبه ايضاً معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية".

عند اعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية على المستأجر مراعاة ما يلي:

تصنيف دفعات الجزء الخاص بتخفيض التزامات العقد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

تصنيف الدفعات المتعلقة بمصروف فوائد التزامات العقد ضمن التدفقات النقدية التشغيلية او التمويلية.

عرض دفعات الايجار قصيرة الأجل ودفعات ايجار الأصول المستأجرة ذات القيمة المنخفضة (أي عقود الايجار غير المرسملة) وكذلك دفعات الايجار المتغيرة التي لم يتم ادراجها ضمن التزامات عقد الايجار ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

فضحات لدى المستأجر Disclosure

تهدف الفضحات التي يعرضها المستأجر الى الافصاح عن معلومات في الايضاحات (الملحوظات) المرفقة بالبيانات المالية، بالإضافة للمعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي و قائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التدفقات النقدية التزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأساس لتقييم اثر عقود الايجار على المركز المالي للمنشأة وادائها وتدفقاتها النقدية.

على المستأجر الافصاح عن عقود الايجار لديه في اياضح منفصل او في بند منفصل في قوائم المالية. ولا يطلب من المستأجر تكرار (ازدواجية) المعلومات المعروضة في اي مكان من القوائم حول عقود الايجار.

على المستأجر الافصاح عما يلي في الفترة المالية:

مصروف الاهلاك لحقوق استخدام الأصول مصنفة حسب فئة الأصل.

مصروف الفائدة المتعلق بالتزامات العقد.

المصاريف المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الأجل ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الايجار التي مدتها شهر واحد فاقل (لا يطلب الافصاح عنها).

المصاريف المتعلقة بعقود الايجار للأصول المتدنية القيمة ولا يتم تضمين تلك المصاريف بالمصاريف المتعلقة بعقود الايجار قصيرة الأجل للأصول متدنية القيمة المفصح عنها في الفقرة السابقة.

المصاريف المتعلقة بمدفوعات الايجار المتغيرة التي لم يتم ادخالها في قياس التزامات العقد. الدخل من حقوق استخدام الاصول بالباطن.

اجمالي التدفقات النقدية الصادرة (المدفوعة) للعقد.

الإضافات لحقوق استخدام الأصول.

مكاسب او الخسائر الناتجة عن عمليات البيع واعادة الاستئجار.

القيمة المسجلة لحقوق استخدام الأصول في نهاية فترة التقارير المالية الموضحة حسب فئة الأصول التي ينتمي لها العقد.

اذا انطبق على حقوق استخدام الأصول تعريف الممتلكات الاستثمارية على المستأجر تطبق متطلبات الاصح الواردة في معيار المحاسبة الدولية رقم (40).

اذا قام المستأجر بقياس حقوق استخدام الأصول بالقيمة المعاد تقييمها (القيمة العادلة) بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (16) على المستأجر الاصح من المعلومات الواردة في معيار (16) المتعلقة بالأصول المعاد تقييمها على المستأجر الاصح عن معلومات حول استحقاقات التزامات عقد الاجار .

على المستأجر الاصح عن معلومات نوعية وكمية حول عقود الاجار لتمكن مستخدمي المعلومات المالية من تقييم اثر عقود الاجار على القوائم المالية للمستأجر ومن الأمثلة على هذه الاصحاحات على سبيل المثال وليس الحصر كما يلي:

طبيعة انشطة التأجير لدى المستأجر.

التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة في المستقبل التي لم تدخل في قياس التزامات عقد الاجار وهي تشمل: مدفوعات الاجار المتغيرة وتمديد او انهاء العقود و القيمة المتبقاه المضمونة.

آية قيود او تعهدات واردة في عقد الاجار.

عمليات البيع واعادة الاجار

على المستأجر الاصح عن وجود آية عقود ايجار قصيرة الأجل أو عقود الاجار ذات القيمة المتدنية.

المعالجة المحاسبية لعقود الاجار بصفتها المؤجر (Lessor)

Classification of leases

وفق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) على المؤجر تصنيف عقود الاجار إلى عقود تشغيلية او عقود تمويلية.

يتم تصنيف عقد الاجار بتاريخ بدء عقد الاجار inception date (وهو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالإحكام الرئيسية للاتفاقية الإيجار أيهما أسبق). ويتم فقط إعادة تقييم تصنيف العقد اذا حدثت تعديلات على العقد. ولا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل التغيير في تقدير العمر الانتاجي او تغير قيمة النهاية للأصل او تعثر المستأجر اسباب موجبة لتغيير تصنيف عقد الاجار محاسبياً.

هو عقد العاطلة للأصل او الته ناتجة عن تشغيل الأصل ا جوهري من المؤجر للمستأجر

شروط تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي:

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر (مثل مخاطر الطاقة الأصل او التقاضي التكنولوجي للأصل وتغير ظروف السوق) والمنافع (مثل ارباح من تشغيل الأصل أو ارتفاع قيمة الأصل) المتعلقة بملكية الأصل المؤجر بشكل جوهري من المؤجر للمستأجر، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند انتهاء العقد. وإذا لم ينقل العقد بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر للمستأجر يصنف كعقد تشغيلي.

ويعتمد تصنيف العقد كتمويلي او تشغيلي على جوهر العملية وليس على شكل العقد (الجوهر فوق الشكل) وقد تطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (16) IFRS في حالة توفر أحد الشروط التالية سواء بشكل افرادي او مزيج منها تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

انتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل.
والمعيار لم يحدد نسبة محددة حيث تحدد كل دولة معيار محدد لذلك. وفي الأردن فإن قانون التأجير التمويلي الأردني حدد المدة التي يعتبر بها العقد تمويلي إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي على الأقل 75% من العمر الإنتاجي للأصل وهذا مشابه للمتطلبات المعايير الأمريكية.

إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر **Bargain – purchase option** ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، وي يتطلب المعيار وجود تأكيد بدرجة معقولة بتاريخ بدء عقد الإيجار بممارسة هذا الخيار. فمثلاً إذا كان هناك عقد إيجار الأصل ما مقابل 500 دينار شهري لمدة 3 سنوات والعمق الإنتاجي للأصل 6 سنوات، مع وجود حق خيار للمستأجر لشراء الأصل بمبلغ 150 دينار في نهاية مدة العقد علماً بأن القيمة العادلة المقدرة للأصل نهاية مدة العقد 2500 دينار. في هذه الحالة يعتبر العقد تمويلي لأن حق خيار الشراء محفز للمستأجر شراء الأصل.

أ- ان تكون بتاريخ بدء عقد الإيجار **inception date** القيمة الحالية لدفعتات الإيجار التي ويتوقع من المستأجر سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

ب- إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن استخدامه فقط من قبل المستأجر بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه.

كما أشار المعيار إلى المؤشرات الإضافية التالية والتي يمكن في حال توفر واحدة أو أكثر منها اعتبار العقد تمويلي:

- إذا تضمن العقد إعطاء المستأجر حق إلغاء العقد وكان العقد يتضمن تحمل المستأجر للخسائر التي قد تصيب المؤجر نتيجة الإلغاء.

- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المستأجر أي وجود القيمة المتبقية المضمونة) وبالتالي يتحمل المستأجر قيمة أي انخفاض في قيمة الأصل المستأجر عن القيمة المتبقية المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر عند انتهاء العقد.

- وجود حق إعادة الاستئجار التحفيزي: إذا كان يمكن للمستأجر إعادة استئجار الأصل الفترة ثانية بعد انتهاء فترة العقد الأولى وبقيمة استئجار تقل بشكل كبير عن سعر الاستئجار في السوق (حواجز إعادة الاستئجار). مثل وجود شرط في عقد الإيجار ينص على أنه يحق للمستأجر عند انتهاء العقد إعادة استئجار الأصل ببدل إيجار يساوي 100 دينار شهري مثلاً في حين أن بدلات الإيجار المتوقعة عند

انتهاء العقد تبلغ 800 دينار شهرية، هنا من المرجح أن يستمر المستأجر باستعمال الأصل.

مثال (7)

قامت شركة الشرق باستئجار عقار لمدة 10 سنوات من الشركة العربية للتأجير، علماً بأن العمر الإنتاجي للعقار 40 سنة، وكان هناك خيار للمستأجر بإعادة استئجار العقار بعد انتهاء مدة العقد بمبلغ إيجار يعادل القيمة السائدة لبدلات الإيجار عند انتهاء العقد.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟

حل مثال (7)

سيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم انتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، وعدم انطباق أي شرط من شروط تصنيف العقد كعقد تمويلي، حيث أن مدة العقد لا تغطي الجزء الرئيسي للعمر الإنتاجي للعقار، كما أن خيار إعادة الاستئجار لا يعتبر تحفيزي لأن مبلغ إعادة الاستئجار لا يقل بشكل كبير عن معدلات الإيجار عند انتهاء العقد.

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي لدى المؤجر Finance leases تتلخص في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بما يلي:

الا الموجز الأصل المبين عقود حاسبية مدة عقد الإيجار

- بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار commencement date (وهو التاريخ الذي يجعل به المؤجر الأصل المؤجر متاح للاستخدام من قبل المستأجر) على المؤجر الاعتراف بالأصول الناتجة عن العقد التمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها كذمم مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في العقد net investment in the lease.
- يقوم المؤجر باستخدام معدل الفائدة الضمني عند قياس "صافي الاستثمار في العقد". وفي حالة العقود بالباطن sublease اذا كان معدل الفائدة الضمني لا يمكن تحديده فان المؤجر الوسيط يستخدم معدل الخصم المستخدم لعقد الإيجار الرئيسي بعد تعديله بأية تكاليف مباشرة مرتبطة بالعقد بالباطن لقياس صافي الاستثمار في العقد بالباطن.

- يتم معالجة التكاليف الأولية المباشرة لعقد الایجار باستثناء (التكاليف التي يت肯دها المؤجرين المصنعين manufacturers او التجار dealers) كجزء من تكلفة صافي الاستثمار في العقد، حيث تخفض هذه التكاليف مبلغ الدخل المعترف به على مدار مدة العقد.

الاعتراف الأولى بمدفوّعات الایجار التي تعتبر جزء من حساب الصافي الاستثمار في عقد الایجار "Initial measurement of the lease payments included in the net investment in the lease

بتاريخ بدء مدة عقد الایجار commencement date، يتضمن حساب الاستثمار في عقد الایجار المدفوّعات التالية المتعلقة بحقوق استخدام الأصل المؤجر خلال فترة العقد والتي لم يتم استلامها بتاريخ بدء عقد الایجار وتشمل ما يلي:

- أ- دفعات الایجار الثابتة مطروحة منها اية حواجز ايجار مستحقة.
- ب- دفعات الایجار المتغيرة المرتبطة بمؤشر اسعار او معدلات اجور، ويتم قياس تلك الدفعات باستخدام مؤشرات الأسعار السائدة بتاريخ بدء مدة عقد الایجار
- ج- سعر قيمة متبقة مضمونة للأصل المؤجر والتي يضمنها المستأجر للمؤجر او يضمنها اي طرف مرتبط بالمستأجر او اي طرف ثالث غير مرتبط بالمؤجر يتحمل التزامات التغير في القيمة المتبقة المضمونة مثل شركة التأمين.
- د- سعر ممارسة خيار الشراء اذا كان المستأجر لديه تأكيد معقول بقيامه بممارسة حق الخيار.
- هـ اي غرامات متوقعة تحصيلها من المستأجر عند ممارسته حق خيار انهاء العقد. و اذا كانت عقد الایجار تعكس بان المستأجر سيمارس الخيار بإنهاء العقد.

المؤجرين الصناع او التجار 1 .Manufacturer or dealer lessors

بتاريخ بدء مدة عقد الایجار على المؤجرين الصناع او التجار الاعتراف بما يلى لكل عقد ايجار تمويلي:

- أ- الاعتراف بايراد بمقابل القيمة العادلة للأصل المؤجر أو القيمة الحالية لدفعات الایجار المستحقة مخصومة بمعدل الفائدة السوقى اذا كانت اقل من القيمة العادلة.
- بـ- تكلفة الأصل المباع او (القيمة الدفترية للأصل) مطروحا منها القيمة الحالية لأية قيمة متبقة غير مضمونة.

جـ- الاعتراف بأرباح أو خسائر عملية البيع (الفرق بين الإيراد وتكلفة الأصل المباع) وذلك بتاريخ بدء مدة عقد الإيجار بغض النظر فيما إذا قام المؤجر بنقل الأصل للمستأجر وكما هو مبين في IFRS 2.

2. في بعض الحالات يقدم المؤجرين الصناع أو التجار للمستأجرين معدلات اسعار فائدة منخفضة (ظاهرة) لتحفيزهم على الدخول بعقد الإيجار مقابل تحقيق ربح مرتفع من عملية بيع الأصل، الأمر الذي يجعل الربح المعترف به في فترة بدء العقد مرتفعة. لذلك على المؤجرين الصناع أو التجار تحديد سعر بيع الأصل بمبلغ يعادل سعر بيع الأصل الذي سيتم تسعيره به فيما لو كان سعر الفائدة المستخدم يعادل سعر الفائدة السوقية.

3. بتاريخ بدء عقد الإيجار يعترف المؤجرين الصناع أو التجار بالتكاليف المتکبدة لإتمام عقد الإيجار والحصول عليه كمصروف، لأن تلك التكاليف يتم مقابلتها مع الأرباح الناتجة عن عملية بيع الأصل المؤجر. أي لا تدخل تلك التكاليف كجزء من التكاليف الأولية المباشرة ولا يتم الاعتراف بها كجزء من تكلفة صافي الاستثمار في العقد.

القياس اللاحق لدى المؤجر 1 Subsequent measurement

1. على المؤجر الاعتراف بدخل الفائدة على مدار عمر العقد وعلى أساس يعكس معدل عائد ثابت على صافي الاستثمار في عقد الإيجار (ذمم مدينة) لدى المؤجر. ويتم توزيع دفعه الإيجار بين دخل الفائدة وتخفيض "رصيد الذمم المدينة على المستأجر".

2. على المؤجر تطبيق متطلبات التدلي والغاء الاعتراف الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) على حساب صافي الاستثمار في العقد، وعلى المؤجر مراجعة القيمة المتبقاة غير المضمونة دورياً المستخدمة في احتساب اجمالي الاستثمار في عقد الإيجار. وإذا كان هناك انخفاض في القيمة المتبقاة غير المضمونة المعاد تقديرها ، على المؤجر تعديل المبالغ المعترف بها كدخل فائدة على مدار العمر المتبقى للعقد والاعتراف فوراً باي تخفيض على المبلغ المستحق.

3. اذا قام المؤجر بتصنيف الأصل في ظل عقد الإيجار التمويلي كمحفظة للبيع او ان الأصل ضمن مجموعة التصرف مصنفة كمحفظة بها للبيع، فيجب تطبيق IFRS5 على ذلك الأصل.

شراء الأصل المؤجر بناء على الموصفات التي يحددها المستأجر مع تملك المستأجر الأصل في نهاية مدة العقد.

تعتبر هذه الحالة الأكثر شيوعا في عقود الإيجار التمويلي التي تمارسها البنوك والشركات المالية وتمارسها البنوك الربوية والإسلامية على حد سواء. وأصبح هذا النوع من العقود يمارس على نطاق واسع من قبل البنوك في عملية تمويل العقارات والشقق الشخصية كبديل للبيع بالتقسيط

يقوم المؤجر في النوع من العقود بشراء الأصل بناء على الموصفات التي يحددها المستأجر وتتأجيرها مباشرة للمستأجر، ويقوم المؤجر باحتساب الأقساط الدورية التي يتوجب اعلى المستأجر تسديدها في ضوء ثمن الشراء النقدي للأصل وسعر الفائدة التي ينوي المؤجر تحقيقه من العملية والمدة الزمنية (عدد الأقساط التي سيُسدّد المبلغ خلالها).

وعند شراء المؤجر للأصل يتم اثبات ذلك بجعل حساب الأصل مدينا بالتكلفة والنقدية دائننا. وعند تنفيذ عقد الإيجار يتم جعل حساب ذمم مدينة عقود إيجار مدينا والأصل دائننا، ايه انه يتم اقفال حساب الأصل في دفاتر المؤجر ويحل مكانه حساب ذمم مدينة عقود إيجار. اما الدفعات التي يتم استلامها من المستأجر فيتم معالجتها لدى المؤجر من خلال الاعتراف بجزء منها ايراد فائدة وبباقي المبلغ المستلم يعالج كتسديد الرصيد ذمم مدينة عقود إيجار . ويجب احتساب ايراد الفائدة في كل مرة على الرصيد غير المسدد من ذمم مدينة عقود إيجار في بداية الفترة.

مثال (8)

في 1 / 1 / 2018 قامت شركة الاطلال بتمويل شراء معدات لصالح شركة الرائد الصناعية بموجب عقد تأجير تمويلي، ينص العقد على تأجير المعدات الشركة الرائد حسب الشروط والبيانات التالية:

يتم نقل ملكية المعدات الى شركة الرائد في نهاية مدة العقد البالغة 5 سنوات.

* تم احتساب قيمة الدفعة السنوية من خلال استخدام معدل الفائدة الضمني البالغ 10٪ والذي تسعى الشركة المؤجرة الى تحقيقه من عقد الإيجار. وبالرجوع الى جدول القيمة الحالية لدفعه عادية عددها 4 دفعات وبمعدل فائدة 10٪ بلغ المعامل 3

. 16986 وتم اضافة 1 لأن الدفعة الاولى فورية ليصبح المعامل 4,16986. حيث تم قسمت شراء المعدات البالغ 220,000 دينار على المعامل البالغ 4,16986 (4,16986 + 52,760 = 4,16986 + 52,760) . وتم اضافة ضريبة المبيعات الى الدفعة لتصبح قيمة الدفعه 55,760 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (8)

يصنف هذا العقد تمويلي نظرا لأن العقد يتضمن تملك المستأجر للأصل المؤجر في نهاية مدة العقد.

وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية للدفعات التي سيستلمها المؤجر من المستأجر خلال مدة العقد وباستخدام معدل خصم 10٪ والذي يمثل معدل الفائدة الضمني. القيمة الحالية للدفعات = $4,16986 \times 52,760 = 220,000$ دينار (هناك فرق 2 دينار ناتجة عن التقريب).

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد أصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد الإيجار رقم (5) أدناه.

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (شركة الاطلال)

- قيد شراء المعدات:
- قيد إثبات تأجير المعدات:
- قيد إثبات استلام الدفعة الأولى:

ويلاحظ عدم وجود ايراد فائدة للدفعة الأولى كونها دفعه فورية تم استلامها عند توقيع العقد. كما يلاحظ أن مبلغ الدفعة قد تضمن ضريبة المبيعات البالغة 3000 دينار

- قيد إثبات استلام الدفعة الثانية في 31 / 12 / 2018:

أ

ب

ج

د

هـ

- قيد إثبات استلام الدفعة الثالثة في 31 / 12 / 2019 :

وهكذا يتم اثبات باقي الدفعات.

وفي نهاية الدفعة الخامسة يكون رصيد ذمم مدينة عقود تأجير صفر، وفي حالة بيع الأصل للمستأجر في نهاية مدة العقد يتم اثبات المتحصل من عملية البيع مكاسب التخلص من الأصل. فعلى افتراض انه تم بيع المعدات في المثال السابق إلى المستأجر في نهاية مدة العقد بقيمة 8000 دينار، فان قيد البيع في دفاتر المؤجر يكون على النحو التالي:

عقود الإيجار التي تتضمن قيمة متبقاة

القيمة المتبقاة هي القيمة العادلة المتوقعة للأصل في نهاية مدة الإيجار، وتزداد القيمة المتبقاة المقدرة كلما زاد العمر الانتاجي للأصل عن مدة عقد الإيجار. والقيمة المتبقاة قد تكون مضمونة من المستأجر أو غير مضمونة. وعقود الإيجار التي تتضمن قيمة متبقاة مضمونة من المستأجر تكون من خلال الاتفاق بين المؤجر والمستأجر على هذه القيمة مما يوفر للمؤجر ضمانه لتحقيق العائد او الفائدة التي يسعى الى تحقيقها. في حال كون القيمة المتبقاة مضمونة من قبل المستأجر فيتم في نهاية مدة العقد تقدير القيمة العادلة للأصل في

حال كون هذه القيمة تقل عن القيمة المتبقاة المضمونة فيلتزم المستأجر بتعويض المؤجر عن النقص في القيمة العادلة عن القيمة المتبقاة المضمونة، أما اذا كانت القيمة العادلة مساوية او تزيد عن القيمة المتبقاة المضمونة فيرد الأصل للمؤجر دون أن يدفع المستأجر للمؤجر أية مبالغ.

ان حال وجود قيمة متبقاة للأصل في نهاية مدة العقد وسواء كانت هذه القيمة مضمونة او غير مضمونة فإنها تدخل في عملية احتساب الدفعات الدورية التي سيدفعها المستأجر حيث تعمل على تخفيض قيمة هذه الدفعات. ولتوسيع ذلك نورد المثال التالي:

مثال (9)

سيتم استخدام المثال السابق الخاص بشركة الاطلال (المؤجر) وشركة الرائد الصناعية (المستأجر)، والتي كانت البيانات الخاصة به كما يلي:

و عند بداية عقد الإيجار، قدرت القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد ب 20000 دينار. وفي نهاية مدة العقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 24000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار في دفاتر المؤجر على افتراض:

1. أن القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر.
2. أن القيمة المتبقاة غير مضمونة من المستأجر.

حل مثال (9)

1. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار في دفاتر المؤجر (شركة الاطلال) على افتراض أن القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر
- قيد شراء المعدات:

و
ز

- قيد إثبات تأجير المعدات :

يتم إثبات تأجير المعدات بالقيمة الحالية للمبلغ الذي سيتم استلامها من المستأجر خلال فترة العقد والتي حسبت كما يلي:

- **الدفعتات السنوية:** قيمة الدفعة السنوية (28242 دينار) × معامل القيمة الحالية لدفعه عادية عددها 8 وبمعدل فائدة 10% والذي يبلغ 533493. وبالتالي تكون القيمة الحالية للدفعه $28242 \times 533493 = 150670$ دينار.
- **يضاف اليه القيمة الحالية للقيمة المتبقاه المضمونة:** القيمة المتبقاه المضمونة (20000 دينار) × بمعدل القيمة الحالية بفائدة سنوية 10% ولمدة 8 سنوات حيث يبلغ معامل القيمة الحالية 0,46651 وبالتالي تكون القيمة الحالية القيمة المتبقاه $0,46651 \times 20,000 = 9,330$ دينار.
- وعليه يكون المجموع $150,670 + 9,330 = 160,000$ دينار. ويتم اثبات قيد التأجير على النحو التالي:
ولغايات احتساب ايراد الفائدة السنوي والمبالغ المسددة من ذمم مدينة عقود ايجار تم اعداد الجدول رقم (6).

نهاية مدة العقد : بعد استلام الدفعه الاخيره يكون رصيد ذمم مدينة عقود تأجير 20000 دينار والتي تمثل القيمة المتبقاه المضمونة، وبما أن القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد تبلغ 24000 دينار وهي اكبر من القيمة المتبقاه المضمونة (20000 دينار)، فان المستأجر يقوم برد المعدات للمؤجر دون ان يتحمل أية مبالغ اضافية خلاف الدفعات السنوية، ويكون قيد استرداد المعدات لدى المؤجر على النحو التالي:

اما اذا افترضنا أن القيمة العادلة للمعدات المؤجرة بلغت في نهاية مدة العقد 15000 دينار، فان المستأجر يلتزم في هذه الحالة بدفع مبلغ 5000 دينار للمؤجر وهذا المبلغ يمثل الفرق بين القيمة العادلة في نهاية مدة العقد والقيمة المتبقاة المضمونة والبالغة

20000 دينار، وفي هذه الحالة يتم اثبات استلام المبلغ واسترجاع المعدات بالقيد التالي:
ويلاحظ أن خسارة التدني يكون قد تحملها المستأجر وبالتالي تظهر المعدات في دفاتر المؤجر بعد استرداد المعدات بقيمة 15000 دينار:

2. المعالجة المحاسبية لعقد الايجار في دفاتر المؤجر (شركة الأطلال) على افتراض أن القيمة المتبقاة غير مضمونة من المستأجر

سيبقى الحل كما في الحالة (1) أعلاه، أي أن الحل لا يتغير سواء كانت القيمة المتبقاة او غير مضمونة. والاختلاف الوحيد يكون فقط عند استرجاع المعدات من في نهاية مدة العقد وفي حال كانت القيمة العادلة للمعدات تزيد او تقل عن القيمة المتبقاة، حيث أن ذلك يتطلب من المؤجر بعد استرجاع المعدات اثبات خسارة الانخفاض وكانت القيمة العادلة تقل عن القيمة المتبقاة المضمونة. أما اذا كانت القيمة العادلة تزيد من القيمة المتبقاة المضمونة فيتم اثبات الفرق اذا كانت المنشأة تستخدم نموذج اعادة التقييم في عملية تقييم الممتلكات والمعدات والمصانع لديها.

فعلى افتراض أن القيمة العادلة للمعدات المستأجر بلغت في نهاية مدة العقد 15000 دينار، يتم اثبات استرجاع المعدات بالقيد التالي:

ويتم اثبات خسارة تدني المعدات في دفاتر المؤجر بعد استرداد المعدات بالقيد التالي:

وبهذا القيد تظهر المعدات بشكل مشابه للحالة السابقة وعلى النحو التالي:

البيع بعقد ايجار Sales-type Lease

كما بينا سابقاً، فإن هذا النوع من عقود الإيجار يتم من قبل المنشآة التي تمارس عملية تصنيع الأصل المؤجر أو التي تقوم بالمتاجرة بهذا النوع من الأصول، حيث تقوم هذه المنشآة بعملية بيع الأصل وفي نفس الوقت تمويل عملية البيع بعقد تأجير تمويلي. وعليه تكون قيمة الأصل، في الغالب، في دفاتر المؤجر أقل أو أكثر من القيمة العادلة له (سعر البيع)، مما ينتج عن العملية مكاسب أو خسائر بيع. أما معالجة الدفعات اللاحقة فتعاله بشكل مماثل لعقود الإيجار التمويلي المباشر. ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

(10) مثال

تقوم شركة الاطلال بتصنيع نوع من المعدات، وفي 1 / 1 / 2018 قامت الشركة بتوقيع عقد ايجار تمويلي لتأجير المعدات التي تصنعها الشركة إلى شركة الرائد الصناعية. فيما يلى البيانات الخاصة بالعقد:

وعند بداية عقد الإيجار، قدرت القيمة العادلة للمعدات في نهاية مدة العقد ب 20000 دينار. وفي نهاية مدة العقد بلغت القيمة العادلة للمعدات 24000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار في دفاتر المؤجر على افتراض أن القيمة المتبقاة مضمونة من المستأجر.

حل مثال (10)

يلاحظ أن هذا المثال مشابه للمثال السابق (مثال 9) باستثناء أن المؤجر يقوم بتصنيع المعدات وبالتالي لم يقم بشرائها، وبالتالي فإن تكلفة المعدات كانت أقل من سعر بيعها. في ضوء ذلك يتم عند التأجير إثبات القيود التالية في دفاتر المؤجر:

ويلاحظ أن الطرف الدائن بالقيد هو ايراد مبيعات.

إثبات تكلفة المبيعات بالقيد التالي:

أما باقي القيود فتبقى كما هي في المثال (9).

تعديلات عقد الاجار لدى المؤجر Lease modifications

1. على المؤجر محاسبة التعديلات على عقد الاجار باعتبارها عقد منفصل اذا تحقق الشرطان التاليين معاً:

- أ- التعديلات تؤدي إلى زيادة نطاق عقد الاجار من خلال اضافة حقوق استخدام واحد او اكثر من الأصول في العقد.
- ب- العروض النقدية لعقد الاجار قد ازداد بمبلغ يتناسب مع سعر البيع المستقل للزيادة في نطاق العقد وأية تعديلات ملائمة لأسعار البيع المستقلة لتعكس التغيرات في العقد.

2. اذا كانت التعديلات في عقد الاجار لم ينتج عنها عقد ايجار منفصل، على المؤجر محاسبة تعديلات عقد الاجار كما يلي:

- أ- اذا كان العقد مصنفة كعقد تشغيلي على المؤجر
- ح أ/1- محاسبة تعديلات عقد الاجار كعقد جديد من تاريخ بدء سريان التعديلات على العقد.

ط ب/2 - قياس القيمة المسجلة للأصل المؤجر كصافي استثمار في عقد الاجار قبل بدء سريان تعديلات عقد الاجار مباشرة.

بـ- في الحالات الأخرى يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (9).

عقود الاجار التشغيلية لدى المؤجر **Operating leases**

أـ الاعتراف والقياس

1. على المؤجر الاعتراف بمدفو عات الاجار من عقود الاجار التشغيلية كدخل على اساس القسط الثابت، او أي اسلوب منتظم اذا كان ذلك الأسلوب اكثر تمثيلا لنمط المنافع من استخدام الأصل.

2. على المؤجر الاعتراف بالمصاريف (بما فيها اهلاك الاصل المؤجر) والتي يتم تكبدها لاكتساب دخل الاجار في بيان الدخل.

3. على المؤجر اضافة التكاليف الأولية المباشرة المرتبطة بالحصول على عقد الاجار التشغيلي الى القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل المؤجر، والاعتراف بتلك التكاليف كمصروف على مدار مدة العقد بنفس الأساس الذي يتم به الاعتراف بدخل الاجار.

4. يتم اهلاك الأصول المؤجرة بعقود تشغيلية لدى المؤجر بنفس سياسة الاهلاك المتتبعة للإهلاك الأصول المشابهة، وذلك وفقا لمعايير المحاسبة الدولي رقم (16) و (38).

5. يقوم المؤجر بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) التدريجي في "قيمة الموجودات" على الأصول المؤجرة، والاعتراف بأية خسائر تدريجي في بيان الدخل.

6. يجب على المؤجرين الصناع او التجار عدم الاعتراف بأية أرباح بيع للأصول المؤجرة عند الدخول بعقد التأجير التشغيلي لأن تلك العملية لا تمثل عملية بيع.

بـ- تعديلات عقد الاجار **Lease modification**

ي على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد الاجار التشغيلي كعقد جديد من تاريخ نفاذ التعديلات، مع الأخذ بالاعتبار اية مدفو عات ايجار مقدمة او مستحقة تتعلق بالعقد الاصلي كجزء من دفعات الاجار للعقد الجديد.

جـ- العرض **Presentation**

ك على المؤجر عرض الاصل المؤجر في قائمة المركز المالي حسب طبيعة ذلك الأصل.

مثال (11) عقد الإيجار التشغيلي

في 1 / 4 / 2018 قامت مؤسسة النور بتأجير شركة الأردن آلة وذلك لمدة سنة وبقيمة إيجاريه تبلغ 4000 دينار سنوياً، على أن يبدأ تنفيذ العقد اعتبار من 1 / 4 / 2018 ، وقد دفعت شركة الأردن كامل قيم في 2018/4/1. علماً بأن التكلفة التاريخية لآلية المؤجر 20000 دينار وتسهلك بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على أنه تشغيلي لدى المؤجر.

المطلوب: بيان المعالجة في دفاتر المؤجر

4000

حل مثال (11)

المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر

- **قيد إثبات قبض قيمة الإيجار**

ل
م
ن

- **قيد التسوية في نهاية العام 2018:**

نظراً لأن العقد يغطي سنة كاملة ابتداء من 1 / 4 / 2018 ، وبالتالي يتوجب توزيع إيراد العقد بين العامين 2018 و 2019 وعليه يجري في 31 / 12 / 2018 إجراء قيد التسوية التالي:

وبناء على ما سبق يظهر في قائمة دخل مؤسسة النور إيراد تأجير آلات مبلغ 3000 دينار وهو ما يخص العام 2018 ويظهر بميزانية 31 / 12 / 2018 ضمن الالتزامات مبلغ 1000 دينار إيراد تأجير آلات مقبوض مقدماً.

- **قيد إثبات اهلاك الآلات في نهاية العام 2018:**

يبلغ قسط اهلاك الآلات السنوي 2500 دينار $(20000 \div 8)$.

مثال (12): معالجة حواجز الإيجار

في 1/1/2018 قامت الشركة الدولية بتأجير معدات إلى شركة الاتحاد لمدة 4 سنوات بعقد إيجار تشغيلي مقابل 4000 دينار سنويًا وقد منح المؤجر حافز للمستأجر لتوقيع العقد بإعفائه من إيجار السنة الأولى من عمر العقد، وعلى أن يتم تسديد أول دفعه في 2019/1/1.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (12)

إيراد الإيجار السنوي لدى المؤجر يبلغ:

$$\text{إجمالي إيراد عقد الإيجار} = 4000 \times 3 = 12000 \text{ دينار}$$

$$\text{وبالتالي فإن إيراد الإيجار السنوي} = 12000 \div 4 \text{ سنوات} = 3000 \text{ دينار}$$

القيود المحاسبية لدى المؤجر في نهاية السنة الأولى:

ويتكرر القيد أعلاه في نهاية كل سنة من السنوات 2019 و 2020 و 2021.

ويلاحظ أنه تم الاعتراف في كل عام بإيراد إيجار متساوي مقداره 3000 دينار والإعفاء تم توزيعه على سنوات العقد بالتساوي.

قيد اثبات استلام الدفعات في 2019/1/1:

الافصاحات لدى المؤجر Disclosure

1. تهدف الافصاحات المطلوب عرضها من قبل المؤجر إلى الافصاح عن معلومات ضمن الإيضاحات الملحوظات إلى جانب المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التدفقات النقدية إلى

اعطاء اساس لمستخدمي القوائم المالية التقييم اثر تلك العقود على المركز المالي للمنشأة وادائها وتدفقاتها النقدية.

2. على المؤجر الافصاح عن المبالغ التالية للفترة المالية (ضمن جدول ايضاحي ان لم تكن طرق العرض الأخرى افضل):

أ- بالنسبة لعقود الایجار التمويلي:

- ارباح او خسائر البيع.

- دخل الفائدة المتحققة على صافي الاستثمار في العقد.

- الدخل الناتج عن تدفقات الایجار المتغيرة غير المشمولة في صافي الاستثمار في عقد الایجار.

ب- بالنسبة لعقود الایجار التشغيلية:

الإفصاح عن ايراد الایجار مع افصاح منفصل عن ايراد الایجار المتعلق مدفوعات الایجار المتغيرة غير المرتبطة بمؤشر اسعار او مؤشر اجور.

3. على المؤجر الافصاح عن معلومات نوعية وكمية اضافية حول عقود الایجار لتحقيق الهدف في الفقرة (1) السابقة الذكر ومن الأمثلة على هذه المعلومات على

سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- طبيعة انشطة عقود الایجار لدى المؤجر.

ب- كيف يقوم المؤجر بإدارة المخاطر المرتبطة بأية حقوق يحتفظ بها المؤجر في الأصل المؤجر مثل اتفاقيات اعادة الشراء أو وجود القيمة المتبقية المضمونة او وجود دفعات متغيرة لعقد الایجار مرتبطة باستخدام المستأجر للأصل بأكثر من الحد المتفق عليه.

4. عقود الایجار التمويلية:

أ- على المؤجر تقديم معلومات كمية ونوعية توضح التغيرات المهمة في القيمة المسجلة لصافي الاستثمار في عقد الایجار التمويلي.

ب- على المؤجر الافصاح عن تحليل الاستحقاقات دفعات الایجار التي سيتم قبضها من المستأجر.

5. عقود الایجار التشغيلية:

أ- على المستأجر الافصاح عن الأصول المؤجرة للعقود التشغيلية لبنيو الممتلكات والمباني والمعدات وفق الاصحاحات الواردة في معيار (16)

بـ- على المؤجر تطبيق متطلبات الافصاح الواردة ضمن المعايير ذات الارقام (36) (38) (40) (41) للأصول المؤجرة بعقود تشغيلية.

جـ- على المؤجر الافصاح عن تحليل الاستحقاقات عقد الایجار مع عرض دفعات الإيجار غير المخصومة المتوقع استلامها على أساس سنوي على الأقل لمدة 5 سنوات ورقم اجمالي للسنوات اللاحقة لها المتبقية في العقد.

عمليات البيع وإعادة الاستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار

Sale and leaseback transactions

أـ- اذا قامت منشأة ببيع اصل الى منشأة اخرى (تم نقل السيطرة على الأصل لها) وفي نفس الوقت تم اعادة استئجار ذلك الأصل فان هذه العملية تمثل عملية بيع و إعادة استئجار.

بـ- على المستأجر (البائع) قياس "حقوق استخدام الأصل" الناتجة عن عقد اعادة الاستئجار بنسبة (القيمة المسجلة الدفترية السابقة للأصل والمتعلقة بحقوق الاستخدام المحفظ بها من قبل المستأجر (البائع) منسوبة إلى القيمة العادلة للأصل. وعليه فإن على المستأجر (البائع) الاعتراف بمقدار الربح أو الخسارة المتعلقة فقط بالحقوق المنقولة للمؤجر (المشتري).

جـ- على المشتري للأصل (المؤجر) المحاسبة عن عملية شراء الأصل وفق المعايير ذات العلاقة مثل معيار المحاسبة الدولية رقم (16). وأما فيما يتعلق بعقد الإيجار يتم محاسبتها وفق هذا المعيار (IFRS 16).

دـ- اذا كان سعر بيع الأصل (القيمة العادلة للمقابل المستلم من بيع الأصل) لا يساوي القيمة العادلة للأصل، او اذا كانت مدفوعات عقد الإيجار ليست وفق معدلات السوق، فإن على المنشأة اجراء التعديلات التالية لقياس متحصلات بيع الأصل بالقيمة العادلة:

- اذا كانت شروط العقد اقل من السوق (سعر البيع اقل من القيمة العادلة للأصل) يتم معالجة الفرق كمدفوعات ايجار مدفوعة مقدماً
- اذا كانت شروط العقد اكبر من السوق (سعر البيع اكبر من القيمة العادلة) يتم معالجة الفرق باعتباره تمويل (إقراض) اضافي تم منحه من المؤجر للمستأجر.

هـ- يتم قياس اية تعديلات (للفقرة د السابقة لقياس متحصلات بيع الأصل على اساس القيمة الأكثر تحديداً ووضوحاً لما يلي:

- الفرق بين القيمة العادلة لمحصلات بيع الأصل (سعر البيع) والقيمة العادلة للأصل.

- الفرق بين القيمة الحالية لمدفوعات عقد الإيجار والقيمة الحالية لمدفوعات العقد على أساس الأسعار السوقية السائدة.

و- عملية تحويل الأصل من المستأجر لا تمثل عملية بيع:

إذا كانت عملية تحويل الأصل من المستأجر (البائع) لا تمثل عملية بيع، أي لا يتم نقل السيطرة على الأصل للمشتري (المؤجر) يتم معالجتها كما يلي:

1. على المستأجر (البائع) الاستمرار بالاعتراف بالأصل المحول للمؤجر في سجلاته مع الاعتراف بالالتزامات تعادل المقبولات المستلمة من المؤجر ومعالجة تلك الالتزامات وفق معيار (9) IFRS.

2. على المؤجر (المشتري) عدم الاعتراف بالأصل والاعتراف بأصل مالي (قروض) بمقدار المبالغ النقدية المدفوعة (المحولة) للمستأجر ويتم تطبيق معيار الأدوات المالية رقم 9 IFRS(9).

مثال (13)

في 1 / 1 / 2017 قامت الشركة العالمية ببيع مبني إلى الشركة الأهلية بمبلغ 100000 دينار، وفي ذات الوقت تم توقيع عقد إعادة استئجار المبني بموجب عقد يمنح الشركة العالمية (المستأجر) الحق في استخدام المبني لمدة 18 سنة مقابل 6000 دينار سنوية تدفع نهاية كل سنة. وقد انتقلت السيطرة على الأصل للشركة الأهلية وفق 15 IFRS. العمر الاقتصادي للمبني 50 سنة.

- يبلغ معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار المعروف لدى المستأجر (البائع) 6% سنوية.

- بلغت تكلفة المبني القيمة المسجلة) قبل توقيع العقد مباشرة 50000 دينار والقيمة العادلة للمبني بتاريخ البيع 90000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية العملية البيع وإعادة الاستئجار بفاتور المستأجر والمؤجر.

حل مثال (13)

أ- بما أن سعر بيع المبني 100000 دينار أكبر من القيمة العادلة للمبني البالغة 90000 دينار، يتم التعديل لقياس متحصلات البيع على أساس القيمة العادلة. ويتم الاعتراف بالزيادة في سعر البيع عن القيمة العادلة بمقدار 10000 دينار (90000 - 100000) كتمويل اضافي ممنوح من المؤجر (المشتري - الشركة الأهلية) إلى المستأجر (البائع - الشركة العالمية).

ب- القيمة الحالية لدفعات الايجار بتاريخ بدء عقد الايجار $6000 \times 10.828 = 64968$ دينار

منها 10000 دينار تمويل اضافي و 54968 دينار تتعلق بعد عقد الايجار. ويتم تقسيم الدفعه السنوية كما يلي:

- " المبلغ الذي يتعلق بالتمويل الاضافي = $(10000 / 64968) \times 6000 = 924$ دينار

- المبلغ الذي يتعلق بعد عقد الايجار = $6000 \times (54968 / 64968) = 5076$ دينار

ج- يقوم المؤجر بتصنيف عقد الايجار كعقد تشغيلي.

د- بتاريخ بدء مدة العقد (ممارسة العقد) At the commencement date يقوم المستأجر (البائع) بقياس "حقوق استخدام المبني" بنسبة القيمة المسجلة (الدفترية) السابقة للمبني المتعلقة بحقوق الاستخدام المحفظ بها من قبل المستأجر منسوبة إلى القيمة العادلة للأصل وكما يلي:

حقوق استخدام المبني = $(50000 / 90000) \times 54968 = 30538$ دينار

هـ- يعترف المستأجر (البائع) فقط بالأرباح المتعلقة بالحقوق المنقولة للمؤجر (المشتري) وتبلغ أرباح بيع العقار على أساس القيمة العادلة للمبني = 90000 - 50000 = 40000 دينار يتم توزيعها كما يلي:

- أرباح تتعلق بحقوق استخدام المبني المحفظ بها من قبل المستأجر (البائع)

$= (54968 / 90000) \times 24430 = 40000$ دينار

- أرباح تتعلق بالحقوق المنقولة إلى المؤجر (المشتري) = $\{54968 - 40000\} / 90000 = 15570$ دينار

و- بتاريخ بدء مدة العقد (ممارسة العقد) في 1/1/2017 يتم اعداد القيود التالية لدى المستأجر والمؤجر:

القيود لدى المستأجر (البائع) الشركة العالمية:

وبعد بدء عقد الإيجار يقوم المؤجر بالاعتراف بایراد ايجار (العقد تشغيلي) في بيان الدخل بمقدار 5076 دينار . ويتم معالجة مبلغ 924 دينار كتخفيض لقيمة حساب قروض منوحة للمستأجر مع الاعتراف بایراد فائدة .

الأسئلة والتمارين

1. ما هو الهدف الرئيس لمعايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): " عقود الإيجار"؟
2. ما هو النطاق الذي يغطيه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود الإيجار"؟
3. كيف يتعامل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) مع عقود الإيجار بدفاتر المستأجر ؟
4. ما هي الاعفاءات من رسملة عقود الإيجار بدفاتر المستأجر ؟
5. ما المقصود بالمصطلحات والعبارات التالية وذلك حسب ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): " عقود الإيجار":
 - عقد الإيجار
 - حقوق استخدام الأصل
 - عقد الإيجار التمويلي
 - عقد الإيجار التشغيلي
 - عقد الإيجار غير القابل للإلغاء
 - لقيمة المتبقية المضمونة
6. قسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16): عقود التأجير لدى المؤجر الى نوعين، ما هما؟

7. وضح الشروط الواجب توفرها لتصنيف العقد تمويلي لدى المؤجر.
8. ما هي الأفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) لعقود الإيجار التمويلية؟

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) دمج الأعمال

Business Combinations

❖ هدف المعيار : Objective

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشآة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضاً إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والسالبة، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الأفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال .

❖ نطاق المعيار : Scope

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلبي تعريف دمج الأعمال. ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

1. تأسيس مشاريع مشتركة .

2. استملاك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل عملاً .
3. مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة .

❖ التعريفات Definitions

1. دمج الأعمال Business Combination

معاملة أو حدث آخر تمتلك المنشأة المشترية فيها السيطرة على عمل أو أكثر. وهو جمع منشآت متفرقة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى .

2. الحقوق غير المسيطرة Non controlling Interest : هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تمتلكه الشركة المشترية (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة الدامجة أ (القابلة) من الاستحواذ على % 90 من أسهم الشركة بـ (بـ) المندمجة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة بـ) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي إلى 10% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية)

3. طريقة الاستملاك Acquisition Method (كان يطلق عليها طريقة الشراء The Purchas Method) هي طريقة تعتبر أن أي دمج 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 بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

4. السيطرة Control : هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتسييرية لمنشأة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها .
5. القيمة العادلة Fair Value : هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13).

6. طريقة الإستملاك The Acquisition Method

يتطلب هذا المعيار أن يتم محاسبة كافة اندماجيات الأعمال بطريقة الاستملاك. وهي طريقة تعتبر أن أي دمج 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 بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية. ويتطبق تطبيق طريقة الاستملاك ما يلي :

أ- تحديد المنشأة المشترية : هي المنشأة التي تملك السيطرة على منشأة أخرى أي على المنشأة المشتراة. ويتم الحصول على السيطرة عندما تمتلك المنشأة أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى ما لم يظهر خلاف ذلك. قد يكون من الصعب أحياناً تحديد منشأة مشترية، لكن عادة ما يكون هناك مؤشرات على وجود واحدة. على سبيل المثال، عندما تندمج المنشآت، من المحتمل أن تكون القيمة العادلة لإحدى المنشآت أعلى بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى، أو قد تقدم منشأة واحدة معظم الخبرة الإدارية. في هذه الحالة، من المحتمل أن تكون المنشأة التي لها قيمة عادلة كبيرة والتي تقدم الخبرات الإدارية هي عبارة عن المنشأة المشترية.

وعلى نحو مشابه، إذا أدى الإندماج إلى أن تسيطر إدارة إحدى المنشآت على تشكيلة فريق الإدارة للمنشأة مدمجة، فإن المنشأة التي تسيطر إدارتها على تشكيلة فريق الإدارة من المحتمل أن تكون هي المنشأة المشترية.

بـ- تحديد تاريخ الاستملك: وهو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشترية. وعادة هو التاريخ الذي تقوم المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي واستملك الأصول وضمان التزامات المنشأة المشترية بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال. وأحياناً قد يتقدم تاريخ الاستملك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الاتفاقية الخطية أن تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشترية قبل تاريخ الإقفال.

جـ. الاعتراف والقياس بالأصول المشترية القابلة للتحديد والالتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطرة في المنشأة المشترية.

دـ. القياس والاعتراف بالشهرة أو بالربح من الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السابقة).

❖ المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال

1. تكلفة الاستملك **Acquisition Costs**

يجب على المنشأة الدامجة (المشتري) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها. وتاريخ التبادل هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المدمجة في عملية تبادل مفردة. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر التزامات تتکبدها المنشأة المشترية وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الاستملك.

2. التكاليف المتعلقة بالتملك **Acquisition – related Costs**

تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتفعيل عملية الدمج مثل المصارييف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصارييف الإدارية والعمومية، رسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها وذلك اعتباراً من ١ / ٧ / ٢٠٠٩ . باستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقاً لمعايير IAS32 و IFRS 9 . فمثلاً مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي **Additional Paid-in Capital**.

3. يجب على المنشأة المشترية (الداعم) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الدمج بالأصول والالتزامات المحددة والشهرة وكذلك الاعتراف بالالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشترية (المدمجة) وبغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتراك) أم لا. أي أنه يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة (والتي لا يتم الاعتراف بها بموجب LAS 37) التي تم نقلها من الشركة المشتركة إلى الشركة المشترية عند دمج الأعمال إذا كانت هذه الالتزامات عبارة عن التزام حالي ناشئ من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، تعرف المنشأة الدامجة بالالتزام المحتمل في دمج الأعمال بتاريخ الاستملك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة.

وفي الفترات اللاحقة وبعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم التسوية لتلك الالتزامات أو إلغائها ، تقيس الشركة المشترية الالتزام المحتمل بالقيمة الأعلى بين القيمتين التاليتين :

أ- القيمة التي يتم الاعتراف بها بموجب (IAS 37) "المخصصات والأصول والمطلوبات المحتملة".

ب-القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئية معدلة بأية إطفاءات لذلك الالتزام عند الاعتراف به بالقيمة الحالية بموجب (IAS 18) "الإيراد".

إن تطبيق الشركة المشترية لشروط الاعتراف يؤدي إلى اعترافها بأصول والالتزامات لم تعترف بها الشركة المشترأة سابقة في بياناتها المالية. لذلك يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والتي تم استملاكها في عملية الدمج في القوائم المالية للشركة المشترية بعد الدمج مثل الاسم التجاري أو براءات الاختراع أو علاقات العملاء والتي لم تعترف بها الشركة المشترأة كأصول في بياناتها المالية لأنها مولدة داخلية. ويتم إطفاء الأصول غير الملموسة التي تمثل الحقوق التي تم إعادة استملاكها عند الاستملاك خلال الفترة التعاقدية المتبقية للعقد. انظر مثال رقم (6) لاحقا

4. يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة (المعرفة) والالتزامات المحتملة المتملكة من قبل المنشأة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100٪، وتشترك الحصة غير المسيطرة (الأقلية) في التغير بالقيمة العادلة 5. يجب تخصيص تكفة الشراء على الأصول والالتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة) .

6. يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الاستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشترأة القابلة للتحديد والالتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية. ويجب على المنشأة إجراء التصنيف للأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها. وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشترية تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة

7. دمج الأعمال المتحقق على مراحل A Business Combination Achieved in Stages

عندما يكون للمنشأة المشترية ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشترأة قبل السيطرة وقامت المنشأة المشترية بزيادة حصتها في الشركة المشترأة وصولاً للسيطرة. مثل إذا كانت الشركة (س) تتحفظ في 31 / 12 / 2013 بنسبة 35% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في الشركة (ص). وفي ذلك التاريخ اشترت الشركة (س) حصة إضافية بنسبة 40% في الشركة (ص) مما يخولها السيطرة على الشركة (ص) لتصبح ملكية (س) في (ص) 75%. يجب على الشركة المشترية إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها المحفظة بها سابقة في المنشأة المشترأة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك مع الاعتراف بالربح والخسارة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم وكما يلي :

أ- إذا كانت أداة حقوق الملكية الأسهم المملوكة في الشركة المشترية قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلاً) أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفرق التقييم ضمن الربح والخسارة.

بـ-أما إذا كانت أدلة حق الملكية (الأسهم تلك مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بغيروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية). ولا يتم الاعتراف بالمبالغ المعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر ضمن الربح والخسارة بموجب (9) IFRS وذلك خلافاً لما كان معمول به في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) حيث كان يتطلب تحويل رصيد التغير المتراكם بالقيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة عند إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المصنفة كمتوفرة للبيع.

٨. الاعتراف بالشهرة وقياسها يتلخص بالآتي :

أ- قياس الشهرة : يعترف المشتري (الداعم) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئية بزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة Goodwill. ويتم احتسابها وفق هذا المعيار كما يلى :

- الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لنصافي أصول الشركة المشترأة والالتزامات المتبددة .
 - وفي حالة دمج الأعمال المتحق على مراحل (التدرجي) : يتم احتساب الشهرة كما يلي: (انظر مثال رقم (2) التالي)
 - الشهرة = (القيمة العادلة للم مقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة + القيمة العادلة في تاريخ الاستملك لحصة حقوق الملكية الأسهم الشركة المشترأة المحفظ بها في الشركة المشترأة سابقاً) - القيمة العادلة لنصافي أصول الشركة المشترأة والالتزامات المتبددة .

ب- يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتاء) بالتكلفة مطروحة منها مجمع خسائر التدنى وتخضع الشهرة لاختبار التدنى سنوية على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنوية إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول ج- الشهرة المعترف بها نتيجة عملية دمج سابقة يتم التوقف عن إطفائها اعتباراً من 31 / 3 / 2004 ، ويتم إيقاف مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدنى كما ذكر سابقاً.

9. الشراء بأسعار منخفضة (الشهرة السالبة) Bargain Purchases

إذا كانت تكالفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراء فإن هناك شهرة سالبة **Bad will** والتي تسمى حديثة "الشراء بأسعار مخفضة" **Bargain Purchases** والتي يجب أن تعالج كدخل مباشر في قائمة الدخل . وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المملوكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالك الشركة المشتراء والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة . وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعه اضطرارياً حيث يكون البائع فيه مكرهاً على القيام بالبيع، أو قد تسبب استثناءات الاعتراف والقياس لبيان محددة

يمكن أن يؤدي أيضاً إلى الاعتراف بربح من الشراء بأسعار مخفضة. وقد يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS3) التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة) وكما يلي :

أ- على المنشأة المشتريّة قبل الاعتراف بالربح من الشهرة السالبة تقييم ما إذا قامت بتحديد كافة الأصول المستملكة وكافة الالتزامات المتکبدة بشكل صحيح وتعترف بأية أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها في تلك المراجعة .

ب- بعد ذلك على المنشأة مراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يقتضي هذا المعيار (3 IFRS) الاعتراف بها في تاريخ الاستملك لكل من الأصول المستملكة والالتزامات المتکبدة، والحصة غير المسيطرة في المنشأة المشترأة إن وجدت، وحصة حقوق ملكية المنشأة المشترية المحافظ عليها سابقاً في المنشأة المشترأة، والمقابل المالي المنقول .

ج- استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الدمج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلاً من استخدام القيمة العادلة. مثل ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة عن قيمتها وجود خسائر مرحلة (مدونة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقييمها بقيمة تختلف العادلة.

10. فترة القياس Measurement Period وتكون على الشكل التالي :

أ- إذا انتهت الفترة المالية ولم تكتمل المحاسبة المبدئية لعملية الدمج، تقوم الشركة المشترية بالإبلاغ والاعتراف بشكل مؤقت (المبلغ الانتقالي) للبنود التي لم تكتمل محاسبتها في بياناتها المالية. خلال فترة القياس تقوم الشركة المشترية بتعديل المبالغ المعترف بها في تاريخ الاستملك بأثر رجعي لتظهر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الظروف والحقائق بتاريخ الاستملك. أي تقوم المنشأة المشترية أثناء فترة القياس بالاعتراف بالأصول والالتزامات الإضافية إذا توفرت معلومات تتعلق بالحقائق والظروف بتاريخ الاستملك، ويجب أن لا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاستملك .

ب- تعترف المنشأة المشترية بالتغير في المبلغ الانتقالي المعترف به لأصل أو التزام من خلال زيادة أو تخفيض قيمة الشهرة. ويتم تعديل البيانات المالية المقارنة المعروضة للفترة السابقة بأثر رجعي. فعلى سبيل المثال إذا كانت الشركة المشترية قد تحملت التزاماً (عند الاستحواذ على المنشأة المشترأة) بدفع تعويض عن الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مراافق المنشأة المشترأة الأحد المتضررين ووجود بوليصة تأمين تغطي بعض أو كل هذه التعويضات المتکبدة، فعند حصول المنشأة المشترية على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة لذلك الالتزام بتاريخ الاستملك فإن التعديل على الشهرة الناتج عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للالتزام يكون متعادلاً كلياً أو جزئياً مع تعديل موافق للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ الانتقالي المعترف به للمطالبة بالذمم المدينية من شركة التأمين . فإذا تم زيادة قيمة الالتزام بقيمة 10000 دينار فإن الشهرة المعترف بها عن الاستملك سيتم زيتها بمبلغ 10000 دينار، وفي نفس الوقت إذا ارتفعت قيمة المطالبة بالذمم المدينية من شركة التأمين بقيمة 7000 دينار، فإن الشهرة سيتم زيتها بمبلغ 7000 دينار مما يعني تعديل قيمة الشهرة بمبلغ 3000 دينار بأثر رجعي .

ج- بعد إنتهاء فترة القياس تقوم المنشأة المشترية بمراجعة محاسبة دمج الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وبأثر رجعي بموجب (IAS 8).

11. الحقوق غير المسيطرة Non - controlling Interest

يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشترية. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرین الأقلية لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين :

- أ- على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة Full Goodwill Method⁴، ويتم تحديد القيمة العادلة للأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى .
- ب- أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشترية Proportionate Share of Net Assets. (انظر مثال رقم (1) تالياً). ورغم أن قياس الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة قد يكون صعباً، إلا أن اختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون أسهل بموجب الطريقة الثانية حيث لا يوجد حاجة لجمع الشهرة للشركات التابعة المملوكة بشكل جزئي . ويمكن أن تستخدم المنشأة القيمة العادلة لعملية دمج أعمال معينة الخيار (أ) وتستخدم الحصة النسبية الصافي القيمة العادلة للأصول المحددة للمنشأة المشترية الخيار (ب).

12. الأصول التعويضية Indemnification Assets

في بعض الحالات يتفق البائع في دمج الأعمال أن يعوض المشتري تعاقدياً عن نتائج الظروف المحتملة أو غير المؤكدة المتعلقة بأصل أو التزام أو جزء منها. ومن الأمثلة على ذلك تعهد البائع للشركة المشترية بتعويض الشركة المشترية عن خسائر تفوق مبلغ التزام محدد بقيمة معينة، وبذلك تحصل الشركة المشترية على أصل تعويضي (على سبيل المثال نقدية) وتعترف الشركة المشترية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعرف فيه بالبند الذي تم تعويضه. على سبيل المثال إذا كانت هناك قضية مقامة على الشركة (ص) بقيمة 100000 دينار وقامت الشركة (ص) بشراء الشركة (ص) وظهور دفاتر (ص) الاعتراف بالالتزامات (مخصص قضايا) بمبلغ 80000 دينار فقط وفق تقديراتها لذلك الالتزام. وعند الدمج فإن مالكي الشركة المندمجة (ص) يتعهدوا بدفع تعويض عن أي مبلغ تدفعه الشركة (ص) وبما يزيد عن 80000 دينار، إن المبالغ التي سيتم قبضها كتعويض عن ارتفاع قيمة الالتزام مستقبلاً صدور الحكم القضائي) يعتبر أصل تعويضي يعترف به عند ثبوت الالتزام بما يزيد عن 80000 دينار .

13. المدفوعات على أساس السهم

عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشترية، وتم نقل هذه العقود للشركة المشترية يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، أي القياس على أساس السوق .

14. الأصول غير المتداولة المحفظ بها للبيع

عند شراء شركة في عملية دمج أعمال وتم نقل أصول غير متداول مصنفة كمحفظة بها للبيع، تقوم الشركة المشترية بقياس هذه الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) أي بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع المقدرة .

❖ دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي :

Business Combination Achieved without the Transfer of A Consideration

من الممكن سيطرة شركة ما على الشركة المشترية في ظروف معينة دون نقل المقابل المالي ، حيث تطبق طريقة الاستملك في محاسبة دمج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشترية تابعة ، وتتضمن هذه الظروف :

1. أن تقوم الشركة المشترية بشراء عدد كاف من أسهمها من السوق (مساهمين) مما يؤدي لتخفيض حصص المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشترية من السيطرة .
2. انتهاء حقوق نقض الأقلية Minority Veto Rights Lapse التي حالت سابقة دون امتلاك الشركة المشترية السيطرة على الشركة المشترية والتي احتفظت الشركة المشترية فيها بحقوق تصويت الأغلبية.
3. اتفاق الشركة المشترية والمشترية على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل . ولا تنقل الشركة المشترية مقابلة مالية للسيطرة على الشركة المشترية ولا تحفظ بحصص حقوق الملكية (أسهم) في الشركة المشترية سواء في تاريخ الاستملك أو قبله . ويشير المعيار (IFRS 3) أنه في الإنداجم المتحقق بعد منفصل تقوم المنشأة المشترية في القوائم الموحدة بعرض أي حصص حقوق ملكية في الشركة المشترية التي تحتفظ بها جهات غير الشركة المشترية (بعد الدمج) حتى لو نتج عن ذلك نسبة كبيرة حقوق الملكية في الشركة المشترية كحصص غير مسيطرة .

❖ الإفصاح Disclosures

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

1. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة .
2. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية ، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية .
3. بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة .

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

المثال رقم (1) : احتساب الشهرة والحصة غير المسيطر عليها

دفعت الشركة (س) 20000 دينار لشراء 80٪ من أسهم الشركة (ص) . وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية (ص) بتاريخ الشراء 16000 دينار علما بأن القيمة السوقية العادلة لأسهم الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) تبلغ 3600 دينار .

- المطلوب :** 1- احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس القيمة العادلة لحقوق الملكية، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج .
2. احسب قيمة حقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) بإتباع أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشترية، ثم احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة المشترية (س) بعد الاندماج .

حل المثال رقم (1) :

1. قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أسلوب القيمة العادلة = 3600 دينار
وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي: الشهرة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية والالتزامات المحتملة.
الشهرة = $(3600 + 20000) - 16000 = 7600$ دينار .

2. قيمة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشترية = $16000 \times 20\% = 3200$ دينار .

- وستظهر الشهرة بدفاتر الشركة (س) بعد الدمج كما يلي :
الشهرة = (القيمة العادلة للم مقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشترية والالتزامات المحتملة .

- الشهرة = $(3200 + 20000) - 16000 = 7200$ دينار. أو $(20000 - 80\% \times 16000) = 7200$ دينار
المثال رقم (2) الاستملاك التدريجي :

- في 1 / 1 / 2014 إشترت الشركة الذهبية 60% من حصص حقوق الملكية للأسهم في الشركة الفضية مقابل 40 مليون دينار ، علما بأن الشركة الذهبية تملك سابقا 15% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 8 مليون دينار والمصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب (IFRS 9) (أسهم للمتاجرة) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 1 / 1 / 2014 بمبلغ 10 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 1 / 1 / 2014 (في البورصة) ما قيمته 42 مليون في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعه 70 مليون .

المطلوب: أحسب الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق الملكية للحصة غير المسيطر عليها.

حل المثال رقم (2) :

- الشهرة = (المبلغ الدفوع في 2014/1/1 + القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقة+ الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة) - القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة
الشهرة = $(40 + 10 + 40) - 70 = 22$ مليون دينار

- وستقوم الشركة الذهبية بتاريخ الاستملاك بالاعتراف بمبلغ 2 مليون (10-8) في الربح والخسارة عند إعادة تقييم الحصة السابقة لها في الشركة الفضية .

المثال رقم (3) : في 1 / 1 / 2012 اشتريت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بمبلغ 90000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 4000 دينار نقداً عمولات السمسارة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحياة (الملك) لإثبات عملية الاندماج. ونتج عن شراء الشركة (ص) لأسهم الشركة (ص) اندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كما يلي :

القيمة العادلة للشركة (ص)	القيمة الدفترية للشركة (ص)	القيمة الدفترية للشركة (س)	البيان
30000	30000	100000	النقدية
5000	10000	80000	ذمم مدينة
30000	20000	80000	بضاعة
45000	40000	100000	مباني
15000	10000	20000	أثاث
125000	110000	370000	مجموع الأصول
60000	60000	200000	ذمم دائن
	30000	100000	رأس المال
	10000	40000	رأس المال الإضافي
	10000	30000	أرباح محتجزة
	110000	370000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب : 1. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).

2. إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) و الخاصة بعملية اندماج الشركة (ص).

3. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الاندماج مباشرة.

حل المثال رقم (3) : ملاحظة : لا تعتبر التكاليف الأخرى وهي عمولات السمسارة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة البالغة 4000 دينار ضمن تكلفة الاستثمار بل تعتبر مصروف إيرادي.

فإن تكلفة الاستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) = 90000 دينار..

القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س) :

1. قيد إثبات تكلفة الاستثمار (شراء اسهم الشركة ص) 202/1/1

90000 من ح/ الاستثمار في الشركة (ص) - المندمة

90000 إلى ح / النقدية

ثم بعد ذلك يتم احتساب الشهرة :

الشهرة = تكلفة الاستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة الممتلكة \times نسبة التملك

= $(60000 - 125000) \times \frac{1}{100} = 25000$ دينار

2. قيد إثبات الأصول والالتزامات التي انتقلت إلى الشركة (س) :

من مذكورين

30000 ح / النقدية

5000 ح / ذمم مدينة

30000 ح / البضاعة

45000 ح / المباني

15000 ح / الأثاث

25000 ح / الشهرة

إلى مذكورين

90000 ح / الاستثمار في الشركة (ص) - المدمجة

60000 ح / ذمم مدينـة

الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 1/1/2012 بعد الاندماج مباشرة

البيانات	المبالغ بالدينار
النقدية	40000 (30000 + 90000 - 100000)
الذمم المدينـة	85000 (5000 + 80000)
البضاعة	100000 (30000 + 70000)
المبـانـي	145000 (45000 + 100000)
الأثـاث	35000 (15000 + 20000)
الشـهـرة	25000
مجموع الأصول	430000
ذمم دائنـة	260000 (60000 + 200000)
رأس المال	100000
رأس المال الإضافـي	40000
أرباح محتجـزة	30000
مجموع الالتزامـات وحقـوق الملكـية	430000

المثال رقم (4) : في 1/1/2012 اشتـرت شركة س 90% من اسـهم شـركـة ص بـمـبلغ 80000 دـينـار نـقـداً ، وـتـبعـ شـركـة ص طـرـيقـةـ الحـيـاةـ (ـالـتـكـلـكـ) لـأـثـيـاتـ عـمـلـيـةـ الـانـدـمـاجـ وـنـتـجـ عـنـ شـراءـ الشـرـكـةـ سـ لـاسـهـمـ الشـرـكـةـ صـ انـدـمـاجـ الشـرـكـةـ صـ فـيـ الشـرـكـةـ سـ . وـقـدـ

ظـهـرـتـ المـيـزـانـيـتـيـنـ عـنـ الـانـدـمـاجـ كـمـاـ يـليـ :

البيان	الشركة س	القيمة الدفترية للشركة ص	القيمة العادلة للشركة ص
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينـة	80000	10000	5000
بـضـاعـةـ	80000	20000	30000
مبـانـيـ	100000	40000	45000
أثـاثـ	20000	10000	15000
مجموع الأصول	370000	110000	125000
ذمم دائنـ	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	30000
رأس المال الإضافـي	40000	10000	10000
أرباح محتجـزة	30000	10000	110000
مجـالـعـاتـ وـحـقـوـقـ الملكـيـةـ	370000		

المطلوب : 1. إثبات القيود الـازـمـةـ فـيـ دـافـتـرـ الشـرـكـةـ (ـسـ)ـ وـالـخـاصـةـ بـعـمـلـيـةـ انـدـمـاجـ الشـرـكـةـ (ـصـ)ـ .

2. إعداد المـيـزـانـيـتـيـنـ الـأـفـتـاحـيـةـ لـلـشـرـكـةـ (ـسـ)ـ بـعـدـ إـتـامـ الـانـدـمـاجـ مـباـشـةـ.

حل المـثالـ رقمـ (4)ـ : تـكـلـفـةـ الـاستـثـمـارـ لـشـراءـ أـسـهـمـ الشـرـكـةـ (ـصـ)ـ = 80000 دـينـارـ ..

الـقـيـوـدـ الـمـحـاسـبـيـةـ لـإـثـبـاتـ عـمـلـيـةـ الشـرـاءـ فـيـ دـافـتـرـ الشـرـكـةـ (ـسـ)ـ :

1. قـيدـ إـثـبـاتـ تـكـلـفـةـ الـاستـثـمـارـ (ـشـراءـ أـسـهـمـ الشـرـكـةـ صـ)ـ 202/1/1

من ح / الاستثمار في الشركة (ص) - المندمجة 80000

80000 إلى ح / النقدية

ثم بعد ذلك يتم احتساب الشهرة :

$$\text{الشهرة} = \text{تكلفة الاستثمار} - \text{القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة الممتلكة X نسبة التملك}$$

$$= 80000 - 21500 = \% 90 \times (60000 - 125000)$$

أما حقوق غير المسيطرین (الأقلية) = (60000 - 125000) \% 10 = 6500 دينار

3. قيد إثبات الأصول والالتزامات التي انتقلت إلى الشركة (س) :

من مذكورين

30000 ح / النقدية

5000 ح / ذمم مدينة

30000 ح / البضاعة

45000 ح / المباني

15000 ح / الأثاث

21500 ح / الشهرة

إلى مذكورين

80000 ح / الاستثمار في الشركة (ص) - المندمجة

60000 ح / ذمم مدينة

6500 ح / حقوق غير المسيطرین (الأقلية)

الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 1 / 1 / 2012 بعد الاندماج مباشرة

البيانات	المبالغ بالدينار
النقدية (30000 + 80000 - 100000)	50000
الذمم المدينة (5000 + 80000)	85000
البضاعة (30000 + 70000)	100000
المباني (45000 + 100000)	145000
الأثاث (15000 + 20000)	35000
الشهرة	21500
مجموع الأصول	436500
الذمم دائنة (60000 + 200000)	260000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
حقوق غير المسيطرین	6500
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	436500

المثال رقم (5) : في 1 / 1 / 2012 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) وقد قامت الشركة (س) بإصدار 30000 سهم من أسهمها قيمتها الإسمية 1 دينار للسهم والقيمة السوقية 3 دنانير للسهم مقابل شراء جزء من أسهم (ص)، كما

تم شراء الجزء الآخر من أسهم الشركة (ص) نقداً بـ 25000 دينار، ودفعت الشركة (س) مبلغ 8000 دينار نقداً عمولات السمسارة لإتمام الصفقة ومبلغ 3000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية شراء الشركة (ص) اندماج الشركة (ص) في الشركة (س). علماً بأن الشركة (س) تقوم بإثبات طريقة الحياة(الشراء) لإثبات عملية الاندماج . وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كما يلي :

البيانات	الشركة (س)	القيمة الدفترية للشركة ص	القيمة العادلة للشركة ص
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	80000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	370000	110000	125000
ذمم دائن	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	30000
رأس المال الإضافي	40000	10000	10000
أرباح محتجزة	30000	10000	10000
مج الالتزامات وحق الملكية	370000	110000	110000

المطلوب :

1. احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) .
2. إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية اندماج الشركة (ص) .
3. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الاندماج مباشرة .

حل المثال رقم (5) :

تكلفة الاستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) = القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة (س) + القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة (س)

$$= 25000 + 3 \times 30000 = 115000$$
 دينار .

ملاحظة : مصاريف الاندماج البالغة 8000 دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الاستثمار بل تعتبر مصروف فترة وفق

متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3)

الشهرة = تكلفة الاستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة المشتراء × نسبة التملك

$$\% 100 \times (125000 - 60000) - 115000 =$$

$$= 65000 - 115000 = 50000$$
 دينار .

القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س) :

1. قيد إثبات تكلفة الاستثمار (شراء اسهم الشركة ص) 202/1/1

115000 من ح/ الاستثمار في الشركة (ص) - المندمة

إلى مذكورين

25000 ح / النقدية

30000 حـ / رأس المال (1×30000)

60000 حـ / رأس المال الإضافي (علاوة الاصدار) (2×30000)

2. قيد ثبات مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء 2012/1/1

3000 حـ من حـ / رأس المال الإضافي

3000 الى حـ / النقدية

3. قيد إثبات الأصول والالتزامات التي انتقلت إلى الشركة (س) وإغفال الاستثمار .

من مذكورين

30000 حـ / النقدية

5000 حـ / ذمم مدينة

30000 حـ / البضاعة

45000 حـ / المباني

15000 حـ / الأثاث

50000 حـ / الشهرة

الى مذكورين

115000 حـ / الاستثمار في الشركة (ص) - المندمجة

60000 حـ / ذمم مدينة

الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 1/1/2012 بعد الاندماج مباشرة

المبالغ بالدينار	البيانات
40000	النقدية ($30000 + 28000 - 100000$)
85000	ذمم مدينة ($5000 + 80000$)
100000	بضاعة ($30000 + 70000$)
145000	مباني ($45000 + 100000$)
35000	أثاث ($15000 + 20000$)
50000	شهرة
517000	مجموع الأصول
260000	ذمم دائنة ($60000 + 200000$)
130000	رأس المال
970000	رأس المال الإضافي
30000	أرباح متحجزة
517000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المثال رقم (6) : في 1 / 1 / 2012 اشترت الشركة (س) 60% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 110000 دينار نقداً، وتتبع الشركة (س) طريقة الحياة (الملك) لإثبات عملية الاندماج . ونتج عن شراء الشركة (س) الأسماء الشركة (ص) اندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كما يلي :

الشركة (ص)	الشركة (س)	البيانات
10000	40000	النقدية
30000	90000	البضاعة
60000	250000	المباني
-----	110000	الاستثمارات في الشركة (ص)
100000	490000	مجموع الأصول
30000	190000	الذمم دائنة
60000	250000	رأس المال
10000	50000	الأرباح محتجزة
100000	490000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وقد تتوفر المعلومات التالية :

1. القيمة العادلة لمباني الشركة (ص) تبلغ 80000 دينار .
 2. تظهر الإيضاحات لدى الشركة (ص) وجود التزامات محتملة قيمتها 4000 دينار لم يتم الاعتراف بها لعدم انطباق شروط الاعتراف كون احتمالية حدوث التدفق النقدي الصادر غير مرجحة .
 3. اعترفت الشركة (س) بعلامة تجارية وهي مولدة داخلية من قبل الشركة (ص) و غير معترف بها في سجلات الشركة (ص) ولكنها مؤهلة للاعتراف بها في القوائم المالية للشركة المشترية (س) والقيمة العادلة لها بتاريخ الاستملك 34000 دينار .
 4. يتم قياس الحصة غير المسيطر عليها بالقيمة النسبية لها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ص).
- المطلوب :**
- 1- إثبات القيود الالزمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية اندماج الشركة (ص) .
 2. إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الاندماج مباشرة .

حل المثال رقم (6) :

$$\text{صافي القيمة العادلة للأصول} = \text{القيمة العادلة لصافي أصول (ص)} - \text{الالتزامات} \\ = (\text{النقدية} + \text{البضاعة} + \text{المباني} + \text{العلامة التجارية}) - (\text{الذمم دائنة} + \text{الالتزامات محتملة}) \\ = (4000 + 30000) - (34000 + 80000 + 30000 + 10000) =$$

$$= 120000 = 34000 + 154000 =$$

$$\text{الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)} = \text{صافي القيمة العادلة للأصول} \times \text{النسبة} \\ = \% 40 \times 120000 = 48000 \text{ دينار .}$$

$$\text{الشهرة} = [\text{تكلفة الاستثمار المدفوعة} + \text{الحصة غير المسيطرة} (\text{بالحصة النسبية لصافي الأصول})] - \text{القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة (ص)} \\ \text{الشهرة} = 120000 - [48000 + 110000] = 38000 \text{ دينار}$$

1. وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي انتقلت إلى الشركة (س) 1/1/2012

من مذكورين

10000	ـ / النقديـة
30000	ـ / البضاـعة
80000	ـ / المـبـانـي
34000	ـ / عـلـمـة تجـارـيـة
38000	ـ / الشـهـرـة

إلى مذكورين

110000	ـ / الاستثمار في الشركة (ص) - المـنـدـمـجـة
30000	ـ / ذـمـم مـدـيـنـة
4000	ـ / التـزـامـات مـحـتـمـلـة
48000	ـ / حقوق غير المـسـيـطـرـين (الأـقـلـيـة)

2. الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 1/1/2012 بعد الاندماج مباشرة:

البيان	بالدينار
النقدية	(10000 + 40000)
بضاعة	(30000 + 90000)
مباني	(80000 + 250000)
علامة تجارية	34000
الشهرة	38000
مجموع الأصول	572000
ذمم دائنة	(30000 + 190000)
الالتزامات محتملة	4000
رأس المال	250000
أرباح محتجزة	50000
حقوق غير المسيطرین	48000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	572000

تمارين معيار الابلاغ المالي رقم 3 الدولي

التمرين الأول : (اختيار من متعدد) :

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

2. أي من الطرق التالية يجب تطبيقها في جميع عمليات اندماج الأعمال: أ- طريقة تجميع المصالح
ب- طريقة التوحيد النسبي ✓ج- طريقة الاستملك (الحياة) د- طريقة حقوق الملكية .
2. تظهر الشهرة السالبة في البيانات المالية كما يلي: ✓أ- يتم الاعتراف بها كإيراد في بيان الدخل .
ب- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها ج- يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات .
د- لا شيء مما ذكر .
3. اشترت شركة مستثمرة كامل أسهم الشركة (ص) وذلك مقابل إصدار 60000 سهم من أسهامها وبقيمة إسمية 3 دنانير علما بأن القيمة السوقية لها بلغت 5 دنانير ولقد دفعت الشركة المستثمرة 10000 دينار نقداً نفقات مباشرة و 2000 دينار نفقات إصدار وتسجيل الأسهم . إن تكلفة الاستثمار ستثبت في دفاتر الشركة المستثمرة بمقدار:
أ- 180000 دينار ب- 190000 دينار ✓ج- 300000 دينار د- 192000 دينار
4. في 1 / 1 / 2014 اشتريت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بتكلفة تبلغ 500000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية للأصول الشركة (ص) مبلغ 400000 دينار ، وكانت القيمة العادلة والدفترية للأصول (ص) متساوية باستثناء أرض قيمتها الدفترية 30000 دينار والعادلة 70000 دينار، نتج عن الشراء اندماج (ص) في (س) إن مقدار الشهرة التي ستظهر بعد الاندماج مباشرة تبلغ : ✓أ- 60000 دينار . ب- 100000 دينار .
ج- 30000 دينار . د- صفر .
5. امتلكت الشركة الدولية شركة تابعة في 1/1/2014 بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة المملوكة 16 مليون دينار . وامتلكت الشركة الدولية 60% من أسهم الشركة التابعة مقابل 11 مليون دينار . بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة 8 مليون دينار . تبلغ الشهرة بموجب طريقة الشهرة الجزئية بموجب (IFRS3) :
أ- 3 مليون . ✓ب- 1,4 مليون . ج- 5 مليون . د- 8 مليون .
6. محاسبة الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر محدد والناشئ عند اندماجيات منشآت الأعمال تتم كما يلي :
أ- احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة . ✓ب- عدم احتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة . ج- احتساب إطفاء سنوي وإجراء اختبار سنوي لتدني القيمة . د- عدم احتساب إطفاء سنوي وعدم إجراء اختبار سنوي لتدني القيمة .
7. سيظهر عند زيادة القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراء عن تكلفة الشراء : أ- شهرة موجبة
ب- حقوق ملكية فكرية . ج- لا يوجد شهرة د- شهرة سالبة
8. كيف تقاس الشهرة بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) . ? أ- شهرة جزئية ب- شهرة كاملة ج-
د- خيار الشهرة الجزئية أو الكاملة على أساس المعاملة الفردية . طريقة الشركة الأم .

9. ما المقصود بطريقة "الشهرة الكاملة"؟ أ- الاعتراف بالشهرة، التي ترتبط بحصة الشركة . ب- الاعتراف بالشهرة، التي ترتبط بحصة وغير المسيطرة ج- الاعتراف بالشهرة، التي ترتبط بحصة غير المسيطرة . د- شراء بأسعار منخفضة .

10. في 1 / 1 / 2014 امتلكت الشركة (س) حصة 60% في الشركة (ص) مقابل 80 مليون دينار. وامتلكت الشركة (س) مسبقاً حصة 10% ، تم شرائها مقابل 12 مليون دينار لكن بلغت قيمتها العادلة 15 مليون دينار في 1 / 1 / 2014 . وبلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة في 1 / 1 / 2014 ما مجموعه 47 مليون دينار في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة (ص) 130 مليون دينار. يسجل ربح مرتبط بإعادة تقييم حصص حقوق الملكية الأصلية على النحو التالي : أ- 3 مليون دينار. ب- 12 مليون دينار ج- 35 مليون دينار . د- 38 مليون دينار .

التمرين الثاني : في 1 / 1 / 2014 اشترت الشركة الماسية 70% من حصص حقوق الملكية (الأسهم) في الشركة الفضية مقابل 50 مليون دينار ، علما بأن الشركة الماسية تملك سابقاً 12% من الحصص في الشركة الفضية والتي تم شرائها بمبلغ 7 مليون دينار والمصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بموجب (IFRS 9) (أسهم استراتيجية) والتي تبلغ قيمتها العادلة في 1 / 1 / 2014 بمبلغ 11 مليون دينار. بلغت القيمة العادلة للحصة غير المسيطر عليها في 1 / 1 / 2014 (في البورصة) ما قيمته 42 مليون في حين بلغت القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة الفضية ما مجموعه 70 مليون. . والمطلوب : أحسب الشهرة باستخدام وفق أساس الحصة النسبية في القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المشتراء .

حل التمرين الثاني :

الشهرة = (المبلغ المدفوع في 2014/1/1 + القيمة العادلة للحصة المملوكة سابقاً + الحصة غير المسيطرة) - القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة

$$\text{الشهرة} = 50 \text{ مليون} + 11 \text{ مليون} + (70 \text{ مليون} \times 18\%) - 70 \text{ مليون}$$

$$\text{الشهرة} = 50 \text{ مليون} + 11 \text{ مليون} + 12,6 \text{ مليون} - 70 \text{ مليون} = 3,6 \text{ مليون دينار}$$

التمرين الثالث : وضح الطرق المسموح بها قياس قيمة حقوق غير المسيطرین (الأقلية) لكل عملية دمج بموجب (IFRS 3) .

اجابة التمرين الثالث : يجب على المنشأة المشترية في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتراء. ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) قياس قيمة حقوق غير المسيطرین (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين :

1. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحياناً طريقة الشهرة الكاملة ، ويتم تحديد القيمة العادلة للأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملکها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على المنشأة المشترية قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى .

2. على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتركة .

التمرين الرابع : في 1/1/2012 اشتريت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بمبلغ 70000 دينار نقدا، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 1000 دينار نقدا عمولات سمسرة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الاندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) اندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانين عند الاندماج كما يلي :

البيانات	الشركة (س)	القيمة الدفترية للشركة ص	القيمة العادلة للشركة ص
النقدية	80000	30000	30000
ذمم مدينة	10000	10000	8000
بضاعة	10000	20000	32000
مباني	40000	40000	50000
مجموع الأصول	140000	100000	120000
ذمم دائنة	50000	40000	40000
رأس المال	50000	30000	30000
أرباح محتجزة	40000	30000	30000
مج الالتزامات وحق الملكية	140000	100000	100000

المطلوب : 1- احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) . 2- إثبات القيود الالزمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية اندماج الشركة (ص) .

إجابة التمرين الرابع :

1. تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) = 70000 دينار أما مصاريف الشراء فلا تعتبر من تكلفة الشراء .

2. القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س) :

• قيد الاستثمار (شراء اسهم الشركة ص) 2012/1/1

70000 من ح/ الاستثمار في الشركة (ص) - المندمجة

70000 إلى ح/النقدية

• ومن ثم يتم احتساب الشهرة :

الشهرة = تكلفة الاستثمار القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة الممتلكة ~ نسبة التملك

$$\% 80 \times (40000 - 120000) = 70000$$

$$6000 = 64000 - 70000$$

• قيد اثبات الاصول والالتزامات التي انتقلت الى الشركة (س) : 2012/1/1

من مذكورين

ح / النقديّة 30000

ح / ذمم مدينة 8000

ح / بضاعة 32000

ح / مباني 50000

ح / الشهرة 6000

الى مذكورين

ح / الاستثمار في الشركة (ص) - المندمجة 70000

ح / ذمم دائنة 40000

16000 ح / حقوق غير المسيطرین (الأقلية) $\times 20 \times (40000 - 120000)$

معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)

الأصول غير المتداولة المحفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

❖ **هدف المعيار Objective :** يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة.

❖ **نطاق المعيار Scope :** ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف Disposal Groups ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظرا لأنها معالجة بمعايير أخرى :

1. الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12) .
2. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19) .
3. الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) .
4. الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (40) .
5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقيس بالقيمة العادلة مطروحة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41) .
6. الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4).

❖ التعريفات : Definitions

1. **القيمة الدفترية (المرحلة) Carrying Amount :** هي التكاليف التاريخية للأصل بعد تنزيل مجمع اهلاك، وخصائص التدريسي (انخفاض) المتراكם في قيمة الأصل .

2. **تكاليف البيع Cost to Sell :** هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة للتخلص من أصل أو (مجموعة التصرف)، ولا يدخل ضمن تكاليف البيع مصاريف التمويل ومصروف الضريبة .

3. حدث محتمل Probable : هو حدث حدوثه مرجح على عدم حدوثه .

4. حدث مرجح جدا Highly Probably : أي أن عملية البيع مرحلة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة .

5. **المبلغ القابل للاسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset :** هو عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الاستعمال" أيهما أعلى .

6. **القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) Value in Use :** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من المنافع المستقبلية المقدرة نتيجة الاستعمال المستمر للأصل، مضافة إليها القيمة المتبقية للأصل والمتواعدة في نهاية عمره الإنتاجي .

7. **القيمة العادلة Fair Value :** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (انظر معيار IFRS13) .

8. مجموعة التصرف Disposal Group : مجموعة من الأصول التي سيتم التصرف بها معاً بالبيع أو غير ذلك في مع عملية واحدة، وتتضمن مجموعة التصرف أيضاً الالتزامات المرتبطة مباشرةً بتلك الأصول والتي سيتم نقلها في تلك العملية. وتتضمن أيضاً المجموعة الشهرة التي تم الحصول عليها في اندماج الأعمال في حال كانت المجموعة وحدة توليد نقد خصصت لها الشهرة .

❖ تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو توزيعها على المالكين : Classification of Non-current Assets (or Disposal Groups) as Held for Sale or as Held for Distribution to Owners

1. الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض البيع : يتم تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محتفظ بها للبيع في حالة كون القيمة المرحلية (الدفترية) لها سيتم استردادها بشكل أساسي من خلال عملية بيع هذه الأصل، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصل، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الأصل كأصول محتفظ به للبيع، وهذان الشرطان هما :

- أ- أن يكون الأصل جاهزة للبيع الفوري بشكله الحالي، أي لا يتطلب إصلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع .
- ب-أن يكون بيعها أمر محتمل جداً أي احتمالية عالية، وتعني الاحتمالية العالية أن تكون احتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه (أعلى بكثير من كونها محتملة). وحتى تكون احتمالية بيع الأصل عالية يجب أن توفر ما يلي :
- أن يكون هناك التزام وخطة معدة من قبل إدارة الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية لإلغاء عملية البيع .
- أن تضع المنشأة 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) شهراً من تاريخ التصنيف .
- من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية على خطط بيع الأصل، أو التراجع عن عملية بيعه.

2. تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) كأصول محتفظ بها لغرض توزيعها على المالكين ويتم تصنيف الأصل غير المتداول أو (مجموعات التصرف) على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين عند التزام المنشآة بتوزيع الأصل على المالكين، ويجب أن تكون الأصول متوفرة للتوزيع الفوري أو يجب أن يكون التوزيع محتملاً إلى حد كبير بحيث يتم إتمام التوزيع خلال عام من تاريخ التصنيف. ويجب الأخذ بالاعتبار احتمالية موافقة المساهمين كجزء من تقييم ما إذا كان البيع محتملاً إلى حد كبير. وفي حالة توفر الشروط السابقة، يبقى الأصل مصنف كأصول غير متداول محتفظ به للبيع حتى لو لم يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ التصنيف، شريطة توفر ما يلي :

- أ- أن تكون الأحداث التي أدت لعدم بيعه خلال هذه الفترة خارجة عن سيطرة المنشآة .

بـ- توفر دلائل كافية بأن المنشأة ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع ذلك الأصل.

وفي حالة عدم توفر هذان الشرطان يتوجب التوقف عن تصنيف الأصل كأصل غير متداول محظوظ بها للبيع .
مثال رقم (1) : قررت الشركة المثالية الالتزام بخطبة لبيع أحد المبني المستخدمة كأحد فروع الشركة وقد بدأت الشركة في البحث عن مشتري له ، وتقوم المنشأة باستخدام ذلك المبني حتى يتم استكمال إنشاء مبني آخر ، ولا توجد نية لتغيير مكان موظفي الشركة حتى استكمال المبني الجديد .

المطلوب: هل يتوجب تصنيف المبني لدى الشركة على أنه محظوظ به برسم البيع ؟

حل المثال رقم (1) : لن يتم تصنيف المبني برسم البيع نظراً لعدم توفره للبيع الفوري .

مثال رقم (2) : لدى إحدى الشركات أصل تم تصنيفه على أنه محظوظ به برسم البيع في 31/12/2012 ، وخلال السنة المالية التالية وحتى 31/12/2013 ما زال الأصل غير مباع بسبب تدهور ظروف السوق بالنسبة لذلك الأصل حيث تعرض الشركة الأصل بسعر 3 مليون دينار كحد أدنى في حين أن القيمة العادلة له في 31/12/2013 تبلغ 2 مليون فقط . والمطلوب: هل يجب على الشركة تصنيف الأصل على أنه محظوظ به برسم البيع في البيانات المالية بتاريخ 31/12/2013 ؟

حل المثال رقم (2) : بما أن السعر المطلوب من قبل الشركة لبيع الأصل يفوق القيمة العادلة له، فمن غير المحتمل بيع الأصل أي أنه غير متوازن للبيع الفوري، ولذلك يجب عدم تصنيفه على أنه محظوظ به للبيع.

❖ الأصول غير المتداولة المستغنى عنها (المهجورة) **Abandoned**

1. في حال قررت المنشأة ترك أو هجر أصل غير متداول، فلا يتم تصنيف هذا الأصل "كأصل محظوظ به للبيع" ، وذلك نظراً لأن القيمة الدفترية للأصل (القيمة المرحلة) سوف تسترد أساساً من خلال استمرار استخدامه. ومع ذلك إذا كانت (مجموعة التصرف) Disposal Group المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعايير والخاصة بالعمليات المتوقفة، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على أنها عمليات متوقفة اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها. وتشمل الأصول غير المتداولة أو (مجموعات التصرف) المقرر تركها، الأصول المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادي، ثم الاستغناء عنها بغيرها وليس بيعها .

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

❖ الاعتراف والقياس للأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة كمحظوظ بها للبيع :

Measurement of Non-current assets (or Disposal Groups) Classified as Held for Sale

1. يتم قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحظوظ بها للبيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة - تكاليف البيع) أيهما أقل .

2. يجب قياس الأصول غير المتدالة (أو مجموعة التصرف في الأصول) والمصنفة كمحفظة بها للتوزيع على المساهمين بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة- تكاليف التوزيع) أيهما أقل .

3. عند الحصول على أصول مستوفية لمعايير التصنيف كمحفظة بها للبيع كجزء من اندماج منشأة أعمال، يتم قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة ناقصة تكاليف البيع .

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

5. يتم الاعتراف بخسارة التدلي (انخفاض القيمة) للأصول غير المتدالة (أو مجموعة التصرف في الأصول معا) عند انخفاض صافي القيمة العادلة للأصل عن القيمة الدفترية (المرحلة) .

6. في حالة حدوث زيادة في الفترات التالية على القيمة العادلة الصافية (القيمة العادلة- تكاليف البيع) الأصل سبق أن اعترف بتدلي قيمته في فترات سابقة، يتم الاعتراف بزيادة المكاسب (أرباح استعادة التدلي) في قائمة الدخل، شريطة ألا تزيد هذه المكاسب عن خسارة انخفاض القيمة المتراكمة (متراكم تدلي الأصول أو مجموعة التصرف المعدة للبيع والتي تم الاعتراف بها سابقا وفقاً لهذا المعيار أو تم الاعتراف بها طبقاً لمعايير المحاسبي الدولي المتعلق بتدلي الأصول رقم (36)، قبل تصنيف الأصل كأصول غير متداول محفظة به للبيع .

7. لا تخضع الأصول غير المتدالة (الثابتة المحتفظ بها للبيع أو الأصول التي تمثل جزءاً من "مجموعة تصرف" للإهلاك. أما الفائدة والمصروفات الأخرى المرتبطة بالالتزامات مجموعة التصرف والمصنفة على أنها "محفظة بها البيع" فيستمر الاعتراف بها كما هي .

مثال رقم (3) : في 1 / 7 / 2012 كان لدى الشركة العالمية معدات قيمتها الدفترية 40000 دينار وال عمر المتبقى لها 5 سنوات وقد تم تضمينها كمعدات محفظة بها للبيع .

وفي 30 / 6 / 2013 تم بيع المعدات بقيمتها العادلة. علماً بأن القيمة العادلة لها من 2012/7/1 وحتى 30 / 6 / 2013 بقيمة 32000 دينار ومصاريف البيع اللازمة لإتمام عملية البيع 2000 دينار. وتنتهي الفترة المالية في 31 / 12 من كل عام.

المطلوب: إعداد القيد اللازمه في دفاتر الشركة العالمية للفترة من 1 / 7 / 2012 إلى 30 / 6 / 2013 .
حل المثال رقم (3) :

1. قيد اثبات تحويل المعدات إلى معدات محفظة بها للبيع: 2012/7/1:

40000	من ح / المعدات
40000	إلى ح / المعدات

2- فيد تخفيض قيمة المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 10000 دينار : 2013/6/30 (30000-40000)

10000 من ح / خسائر تدلي

10000 الى ح / مخصص تدني اسعار المعدات المحفظ لها للبيع .

3- قيد بيع المعدات بمبلغ 30000 دينار (2000 - 32000) 2013/6/30

من مذكورين

ح / النقية 30000

ح / مخصص تدني اسعار المعدات المحفظ لها للبيع 10000

40000 الى ح / المعدات المحفظ بها للبيع

مثال رقم (4) : في 12/31/2014 كان لدى شركة الورود أجهزة تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصول غير متداول محفوظ به للبيع. وتكلفة الأجهزة 110000 دينار ورصيد مخصص الاندثار لها 30000 دينار، وتم تقدير القيمة العادلة للأجهزة بـ 70000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكالفة المقدرة للبيع 5000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 4000 دينار.

المطلوب: ما مقدار الربح أو الخسارة الواجب الاعتراف به عند تصنيف المعدات في 31/12/2014 ؟

حل المثال رقم (4) :

القيمة الدفترية = القيمة التاريخية - رصيد مخصص الاندثار

$110000 - 30000 = 80000$ دينار .

صافي القيمة العادلة بعد طرح تكاليف البيع = القيمة العادلة المقدرة - القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة البيع
 $70000 - 4000 = 66000$ دينار

الخسارة المعترف بها في 31/12/2014 = $66000 - 80000 = 14000$ دينار .

❖ تغييرات خطة البيع Changes to a Plan of Sale : هي ما يلي :

1. إذا لم تعد معايير تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعة التصرف) كأصول محفوظ بها للبيع موجودة نتيجة وجود تغييرات في خطة البيع، فإنه يجب التوقف عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنها "محفظ بها لغرض البيع"، فإذا قررت المنشأة عدم بيع الأصل لأن السعر المعروض أقل بكثير مما هو مقدر له، فيتم في هذه الحالة التوقف عن تصنيف الأصل كأصول غير متداول محفوظ به للبيع .

2. يتم قياس الأصل غير المتداول الذي توقفت المنشأة عن تصنيفه كمحفظ به للبيع أو توقفت عن تصنيفه على أنه أصل داخل ضمن مجموعة تصرف محفوظ بها لغرض البيع، **بالقيمة الأقل من القيمتين التاليتين:**
أ- القيمة الدفترية (المرحلة) للأصل أو مجموعة التصرف قبل تصنيفه على أنه محفوظ به لغرض البيع، وعلى أن يتم تعديله بأي اندثارات أو إعادة تقييم كان سوف يعترف بها لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه "محفظ به للبيع".

بـ- المبلغ القابل للاسترداد Recoverable Amount (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (36))
كما في تاريخ اتخاذ قرار عدم البيع .

3. يتم تضمين أي تعديل متعلق بالقيمة الدفترية (المرحلة) "بند أ في النقطة السابقة" للأصل غير المتداول الذي تم التوقف عن تصنيفه على أنه "محفظ للبيع" في قائمة الدخل، ضمن العمليات المستمرة وفي الفترة التي تم فيها إلغاء التصنيف كمحفظ للبيع، وتعرض التسوية كربح أو خسارة ضمن العمليات المستمرة .

مثال رقم (5) : تخطط إحدى المنشآت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمعدة للبيع، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي :

البيانات	تصنيفها كمحفظ للبيع	القيمة الدفترية المسجلة قبل	القيمة المعاad قياسها مباشرة قبل
الشهرة		2000	2000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بـمبالغ إعادة التقييم)	5000	4500	
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	6000	6000	
المخزون	3000	2600	
أصول مالية معدة للبيع	2400	2000	
المجموع	18400	17100	

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصة تكاليف البيع لمجموعة الأصول المعدة للتخلص منها بمبلغ 12000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) .

حل المثال رقم (5) :

الخسارة التي اتت معها المنشأة مباشرةً قبل تصنيفها كمعدة للبيع = $18400 - 17100 = 1300$ دينار .
خسارة التدني = $12000 - 17100 = 5100$ دينار . مع ملاحظة يتم توزيع خسارة التدني على الأصول غير المتداولية فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بداية بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولية الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع ارصتها القائمة، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي :

حصة المبني والأراضي والمعدات (المسجلة بـمبالغ إعادة التقييم) من خسارة التدني بعد تخفيض قيمة الشهرة =
 $1328,571 = 10500 / 4500 \times 3100$ وتساوي تقريباً 1329 دينار .

حصة المبني والأراضي والمعدات (المسجلة بالتكلفة) من خسارة التدني بعد تخفيض قيمة الشهرة =
 $1771,428 = 10500 / 6000 \times 3100$ وتساوي تقريباً 1771 دينار .

ويتم التوزيع بموجب الجدول التالي :

البيانات	قبل تصنيفها كمدة للبيع	المعاد قياسها مباشرة	تصنيص خسارة التدني	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
الشهرة	2000	2000	2000	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمتى إعادة التقييم)	4500		(1329)	3171
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة	6000		(1771)	4229
المخزون	2600		0	2600
أصول مالية معدة للبيع	2000		0	2000
المجموع	17100		5100	12000

مثال رقم (6) : فيما يلي معلومات عن أصل تم تصنيفه كأصل محتفظ به للبيع في 1/8/2012 وكانت قيمته الدفترية 7000 دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ 5000 دينار ، كما بلغت صافي قيمة العادلة في 31/12/2012 مبلغ 4200 دينار ، وفي 31/12/2013 بلغت صافي القيمة العادلة 8000 دينار .

المطلوب: بين كيفية المعالجة المحاسبية لهذا الأصل وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) .

حل المثال رقم (6)

المبالغ	يوم التصنيف 1/8/2012
7000 دينار	القيمة الدفترية
(5000) دينار	صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة - تكاليف خسارة التدني البيع)
<u>2000</u> دينار	خسارة التدني

	بتاريخ إعداد الميزانية 2012/12/31
5000 دينار	صافي القيمة العادلة في 8/1
(4200) دينار	صافي القيمة العادلة في 2012/12/31
<u>800</u> دينار	خسارة التدني في 31/12/2012
2800 دينار	متراكم خسارة التدني

المبالغ	(بتاريخ إعداد الميزانية) 2013/12/31
صافي القيمة العادلة في 31 / 12 / 2013	8000 دينار
صافي القيمة الدفترية يوم التوقف	7000 دينار
التكلفة أو صافي القيمة العادلة أيهما أقل	7000 دينار
القيمة المسجلة بالدفاتر (العادلة) في 2012/12/31	<u>(4200)</u> دينار
استعادة خسارة التدني (ربح) = 4200 - 7000	= 2800 دينار لعام 2013

العرض والإفصاح Presentation and Disclosure : ويكون وفق الآتي :

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

2. يجب عرض ما يلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في قائمة المركز المالي :

- أ. الأصول غير المتداولة المحظوظ بها للبيع .

ب. الأصول المحظوظ بها للبيع للمجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها . ومن الأمثلة على المجموعات المعدة للبيع وجود خط إنتاجي يحتوي على عدة آلات يتم بيعه مرة واحدة مع ما يرتبط به من أصول والالتزامات .

3. يجب الإفصاح عما يلي :

أ- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملة إجمالي :

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة .

• الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف شاملة العمليات غير المستمرة .

ب. تحليل مبلغ الربح والخسارة من خلال بيان ما يلي (في الإيضاحات) :

- الإيراد والمصروفات والربح والخسارة قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة .

- مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق اعلاه .

• الربح أو الخسارة المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة التصرف المكونة للعملية غير المستمرة .

- مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة بالبند السابق اعلاه .

ج- إفصاحات أخرى :

- وصف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) .

• وصف وقائع وظروف البيع أو المؤدية للتصرف المتوقع والطريقة المتوقع بها حدوث التصرف وتوقيت ذلك

- الربح أو الخسارة المعترف بها، وإذا لم يكن معروضاً بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل فيجب تحديد البند الرئيس الذي يشمل رقم الربح أو الخسارة .

• ما إذا كانت متطلبات التقرير القطاعي الذي يوجد به الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) معروضاً طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (8).

• وقائع وظروف القرار المتعلقة بالرجوع عن تصنيف أصول غير متداولة أو إذا استبعدت المنشأة أصلاً أو التزاماً مفردة من مجموعة تصرف" وتأثير القرار على نتائج العمليات عن الفترة وأى فترات سابقة معروضة.

الأسئلة الخاصة بمعايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)

السؤال الأول (اختيار من متعدد) : ضع علامة صح على الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية :

1. تظهر الموجودات غير متداولة المحفظ بها لأغراض البيع وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) (IFRS) كما هو وارد أدناه :

- ب- بالكلفة أو بالقيمة العادلة أيهما أقل .
- أ- بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة أيهما أقل .
- ✓ ج- بالقيمة الدفترية أو (بالقيمة العادلة - مصاريف البيع) أيهما أقل.
- د- بالقيمة العادلة لها .

2. إن نتائج العمليات المتوقعة تظهر في البيانات المالية كما يلي :

- ✓ أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل .
- ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل .

ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول البيانات المالية إذا كانت جوهرية . د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح .

3. واحدة مما يلي لا تعتبر من معايير تصنيف الأصول غير المتداول (أو مجموعات الأصول التي سوف يتم التخلص منها) كأصول محفوظ بها لغرض البيع :

- أ- الأصول الجاهزة للبيع الفوري .

ب- أن تكون هناك خطة معدة من قبل الشركة ومن مستوى إداري مناسب لبيع الأصل وأنه من غير المحتمل أن تحدث تغييرات جوهرية أو إلغائها .

ج- من المحتمل بيع الأصول المحفظ بها للبيع خلال فترة (12) شهراً من تاريخ التصنيف .

✓ د- من المحتمل بيع الأصول المحفظ بها من تاريخ للبيع خلال فترة (18) شهراً من تاريخ التصنيف .

4. بالنسبة للأصول غير المتداولة طويلة الأجل المحفظ بها للبيع او الأصول التي تمثل جزء من "مجموعة تصرف" فإنه يتم احتساب مصروف الإهلاك لها كما يلي :

أ- بطريقة القسط الثابت . ب- بنفس طريقة اهلاك الأصول المشابهة ✓ ج- لا تخضع للإهلاك د- على مدار 3 سنوات كحد أقصى.

5. يجب معالجة أي ربح من الزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع للأصل غير متداول مصنف على أنه محفوظ به برسم البيع كما يلي : أ- يجب الاعتراف بالربح بالكامل . ب- يجب عدم الاعتراف بأية أرباح . ✓ ج- يجب الاعتراف بالربح لكن بما لا يزيد د- يتم الاعتراف بالربح في الأرباح المحتجزة عن خسارة انخفاض القيمة التراكمية .

6. في 7 / 2013 اشترت الشركة الدولية شركة تابعة حصرية بعرض البيع. وتلتبي الشركة التابعة معايير تصنيفها على أنها محفوظ بها برسم البيع. وفي تاريخ إعداد القوائم المالية في 31 / 12 / 2013 لا زالت الشركة التابعة معروضة للبيع. إن الشركة التابعة سيتم تقييمها في الميزانية في 31 / 12 / 2013 كما يلي :

- أ- بالقيمة العادلة .
 ب- بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحة منها تكاليف البيع أيهما أقل .
 ج- بالقيمة الدفترية لها .
 د- بالقيمة الإستبدالية .
7. من أجل تصنيف أصل غير متداول على أنه محتفظ به برسم البيع ، يجب أن يكون محتملاً جداً ، وتعني عبارة محتملاً جداً : أ- من المرجح حدوث البيع المستقبلي . ب- يكون البيع المستقبلي مرجح الحدوث أكثر من عدمه . ج- البيع مؤكد . د- احتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه .
8. في 31/12/2014 كان لدى شركة الوحدة معدات تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصول غير متداول محتفظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كان القيمة الدفترية المسجلة للمعدات 40000 دينار وتم تقدير القيمة العادلة للمعدات بـ 34000 دينار ومن المتوقع حدوث عملية البيع بعد سنة واحدة من هذا التاريخ. بلغت التكاليف المقدرة للبيع 2000 دينار، وكانت القيمة الحالية لتكاليف البيع المقدرة 1500 دينار. إن مقدار الربح أو الخسارة الواجب الاعتراف به عند تصنيف المعدات في 31/12/2014 هو : أ- 7500 دينار خسارة
 ب- 8000 دينار خسارة .
 ج- 8000 دينار ربح
 د- 6000 دينار خسارة .
9. استخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9-10) التاليين : أصل تم تصنيفه كأصول محتفظ به للبيع في 1/9/2013 وكانت قيمته الدفترية 12000 دينار وصافي القيمة العادلة بذلك التاريخ 9000 دينار، كما بلغت صافي قيمته العادلة في 31/12/2013 مبلغ 8000 دينار، وفي 31/12/2014 بلغت صافي القيمة العادلة 13000 دينار . تبلغ خسارة التدني المعترض بها خلال عام 2013 :
 أ- 3000 دينار .
 ب- 5000 دينار .
 ج- 4000 دينار .
 د- 1000 دينار .
10. إن أرباح استعادة خسائر التدني في 31/12/2014 تبلغ :
 أ- 3000 دينار .
 ب- 4000 دينار
 ج- 5000 دينار
 د- لا يعترض بأي أرباح .
- التمرين الثاني : في 1/8/2013 كان لدى شركة آسيا معدات تكلفتها 30000 دينار ومجمع الإهلاك لها 10000 دينار وال عمر المتبقى لها 4 سنوات. وقد تم تصنيفها كمعدات محتفظ بها للبيع علماً بأن القيمة العادلة المقدرة لها بذلك التاريخ تبلغ 16000 دينار ومصاريف البيع اللاحمة لإتمام عملية البيع 1000 دينار. وفي 31/12/2013 (نهاية الفترة المالية) بلغت القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع المقدرة 14000 دينار .
- المطلوب:** إعداد القيود اللاحمة في دفاتر الشركة للفترة في 1/8/2013 و 31/12/2013 .

إجابة التمرين الثاني :

- 1- قيد تحويل المعدات إلى معدات محتفظ بها للبيع : 2013/8/1
- من مذكورين
- 20000 ح/ المعدات المحتفظ بها للبيع
- 10000 ح/ مخصص الاندثار (الاهمال)
- 30000 الى ح / المعدات

2. قيد تخفيض المعدات إلى القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع بمقدار 5000 دينار (20000-15000):

5000 من ح/ خسائر التدبي
5000 إلى ح/ مخصص (مجمع) تدبي المعدات المحافظ بها للبيع

3. قيد إثبات خسائر التدبي في 31/12/2012 :

1000 من ح/ خسائر التدبي (15000-14000)
1000 إلى ح/ مخصص (مجمع) تدبي المعدات المحافظ بها للبيع

التمرین الثالث : في 31 / 12 / 2013 كان لدى شركة المعرفة حفاره تم تصنيفها في هذا التاريخ كأصل غير متداول محافظ به للبيع. وفي هذا التاريخ كانت التكلفة التاريخية لها 240000 دينار ومجموع الاندثار (الإهلاك) 180000 دينار، وتم الاعتراف بخسارة التدبي عند التصنيف تبلغ 15000 دينار وذلك بمقدار انخفاض القيمة العادلة عن الدفترية المسجلة لها .

في 31 / 12 / 2014 كانت الحفاره ما تزال لدى الشركة وتم الاستمرار في تصنيفها كأصل غير متداول محافظ به للبيع، وتم في هذا التاريخ تقدير صافي القيمة العادلة لها بمبلغ 39000 دينار.

المطلوب: ما قيد إعادة التقييم في 31 / 12 / 2014 ؟

إجابة التمرین الثالث : قيد إعادة التقييم في 31 / 12 / 2014

$180000 - 240000 = 15000 - 45000 = 6000 - 39000 = 6000$ دينار ويكون القيد كالتالي :

6000 من ح/ خسائر التدبي

6000 إلى ح/ مجموع تدبي الحفاره المحافظ بها للبيع

التمرین الرابع : تخطط إحدى المنشآت للتخلص من مجموعة أصول Disposal Group تصنفها كمعدة للبيع ، تم قياس مجموعة الأصول كما يلي :

البيانات	تصنيفها كمحفظة بها للبيع	القيمة الدفترية المسجلة قبل	القيمة المعاد قياسها مباشرة قبل
الشهرة		1000	1000
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	2000	1500	
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بالتكلفة)	3000	3000	3000
المخزون	2000	1600	
أصول مالية معدة للبيع	500	400	
المجموع	8500	7500	

وقد قدرت القيمة العادلة ناقصة تكاليف البيع لمجموعة الأصول المعدة للتخلص منها بمبلغ 5500 دينار.

المطلوب: بيان كيفية المعالجة المحاسبية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5)

إجابة التمرين الرابع :

الخسارة التي تعرف بها المنشأة مباشرةً قبل تصنيفها كمعدة للبيع = $8500 - 7500 = 1000$ دينار .

خسارة التدني = $2000 - 5500 = 5500 - 7500 = 2000$ دينار . مع ملاحظة يتم توزيع خسارة التدني على الأصول غير المتداولة فقط مع تخفيض قيمة الشهرة بدايةً بالكامل ومن ثم الأصول غير المتداولة الملموسة الأخرى وبنسبة وتناسب مع ارصادتها القائمة ، ولا يتم تخصيص التدني للأصول المتداولة كالمخزون أو الأصول المالية وكما يلي :

مبلغ خسارة التدني الذي يوزع بطريقة النسبة والتناسب = خسارة التدني - مبلغ شهرة المحل

$$= 2000 - 1000 = 1000 \text{ دينار} .$$

حصة المباني والأراضي والمعدات (المسجلة بمبالغ إعادة التقييم) من خسارة التدني بعد تخفيض قيمة الشهرة = $1000 \times 1500 / 4500 = 333,333$ وتساوي تقريباً 333 دينار.

حصة المباني والأراضي والمعدات (المسجلة بالكافحة) من خسارة التدني بعد تخفيض قيمة الشهرة = $1000 \times 3000 / 4500 = 666,667$ وتساوي تقريباً 667 دينار.

البيانات	القيمة الدفترية قبل تصنيفها كمعدة للبيع	تصنيف خسارة التدني	القيمة الدفترية المعاد قياسها مباشرةً قبل تصنيفها كمعدة للبيع	القيمة الدفترية بعد تخصيص خسارة التدني
الشهرة	1000	(1000)	1500	0
مباني، أراضي، معدات (مسجلة بمبالغ إعادة التقييم)	3000	(333)	1600	1167
مباني، أراضي، معدات بالتكلفة المخزون	400	(667)	400	2333
أصول مالية معدة للبيع	7500	2000	5500	1600
المجموع				400

